

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA PRÁVNICKÁ

DIPLOMOVÁ PRÁCE
DAŇOVÉ TRESTNÉ ČINY

Zpracoval: Daniel Neumann

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
Fakulta právnická
Akademický rok: 2017/2018

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Daniel NEUMANN**
Osobní číslo: **R13M0157P**
Studijní program: **M6805 Právo a právní věda**
Studijní obor: **Právo**
Název tématu: **Daňové trestné činy**
Zadávací katedra: **Katedra trestního práva**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Úvod
2. Základní pojmosloví
3. Vývoj daňových trestných činů v historii
4. Daňové trestné činy z pohledu správního práva
5. Trestněprávní úprava daňových trestných činů
6. Současná zákonodárná činnost a její dopady na trestné činy daňové
7. Daňová kriminalita a její odhalování
8. Komparace tuzemské právní úpravy se zahraničními právními úpravami
9. Závěr

Rozsah grafických prací:
Rozsah kvalifikační práce:
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**
Seznam odborné literatury: **viz příloha**

Vedoucí diplomové práce: **Doc. JUDr. Jan Kocina, Ph.D.**
Katedra trestního práva

Datum zadání diplomové práce: **8. února 2017**
Termín odevzdání diplomové práce: **31. března 2018**



Doc. JUDr. Jan Pauly, CSc.
děkan



Doc. JUDr. František Vavera, Ph.D., LL.M.
vedoucí katedry

V Plzni dne 3. srpna 2017

Prohlášení:

„Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracoval samostatně, a že jsem vyznačil prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpal způsobem ve vědecké práci obvyklým.“

Plzeň, březen, 2018

.....

Daniel Neumann

Poděkování:

Tímto bych chtěl poděkovat svému vedoucímu práce, panu doc. JUDr. Janu Kocinovi, Ph.D., za ochotu, trpělivost, odborné vedení i cenné rady, které přispěly ke vzniku této práce.

Obsah

Úvod.....	1
1 Základní pojmosloví.....	4
1.1 Daň.....	4
1.1.1 Funkce daní	5
1.1.2 Třídění daní	6
1.1.3 Základní prvky daňové techniky	6
1.1.4 Daňová soustava.....	9
1.1.5 Daňová soustava v České republice	9
1.1.6 Rozpočtové určení daní	10
1.2 Clo.....	12
1.3 Pojistné na sociální zabezpečení.....	13
1.4 Pojistné na veřejné zdravotní pojištění	14
1.5 Poplatky	14
1.5.1 Poplatková soustava České republiky	15
1.6 Jiná podobná povinná platba	16
2 Vývoj daňových trestných činů v historii.....	17
2.1 Historický vývoj trestných činů daňových v letech 1950 – 1960.....	17
2.2 Vývoj trestných činů daňových a jejich právní úpravy v letech 1962 – 2009.....	20
2.2.1 Daňové trestné činy v období od roku 1962 do roku 1989	21
2.2.2 Daňové trestné činy v období od roku 1990 do roku 2009	21
3 Daňové trestné činy z pohledu správního práva.....	26
3.1 Daňové subjekty	26
3.2 Správce daně	27
3.3 Vztah správního řádu a daňového řádu	28
3.4 Daňové řízení podle daňového řádu s ohledem na trestní právo daňové	29
3.4.1 Daňové řízení	29
3.5 Daňová kontrola.....	31

3.6	Trestněprávní důsledky daňové kontroly.....	33
4	Trestněprávní úprava daňových trestných činů.....	35
4.1	Vývojová stádia trestné činnosti u daňových trestných činů.....	35
4.1.1	Příprava	35
4.1.2	Pokus	38
4.1.3	Dokonaný trestný čin.....	39
4.2	Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle ustanovení § 240 TrZ	40
4.2.1	Objekt	40
4.2.2	Objektivní stránka	41
4.2.3	Subjekt.....	48
4.2.4	Subjektivní stránka	49
4.3	Trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle ustanovení § 241 TrZ.....	50
4.3.1	Objekt	50
4.3.2	Objektivní stránka	51
4.3.3	Subjekt.....	52
4.3.4	Subjektivní stránka	54
4.4	Daňové trestné činy z pohledu trestní odpovědnosti právnických osob.	54
4.5	Zánik trestní odpovědnosti u trestných činů daňových	58
4.5.1	Účinná lítost	59
4.5.2	Promlčení.....	63
4.6	Problematika ne bis in idem v oblasti daňových trestných činů.....	64
5	Současná zákonodárná činnost a její dopady na trestné činy daňové....	70
5.1	Zákon č. 163/2016 Sb., a jeho dopad na daňové trestné činy.....	70
5.2	Prokazování původu majetku a elektronická evidence tržeb ve světle trestných činů daňových.....	72
5.2.1	Prokazování původu majetku	72
5.2.2	Elektronická evidence tržeb	73

6	Daňová kriminalita a její odhalování	74
6.1	Vztah daňové kriminality a kriminality hospodářské	74
6.2	Pachatelé daňové kriminality	75
6.3	Metodika vyšetřování daňové kriminality	76
6.3.1	Počáteční úkony	76
6.3.2	Typické stopy	77
6.3.3	Typické následné úkony	78
6.4	Podněty k vyšetřování daňové kriminality	79
6.5	Karuselové podvody s DPH, jako nejčastější případ daňové kriminality	80
7	Komparace tuzemské právní úpravy se zahraničními právními úpravami	83
7.1	Slovenská republika a její právní úprava trestných činů daňových	84
7.1.1	Trestný čin zkrácení daně a pojistného dle ustanovení § 276 SrTrZ	85
7.1.2	Trestný čin neodvedení daně a pojistného podle ustanovení § 277 SrTrZ	86
7.1.3	Účinná lítost a promlčení - zánik trestní odpovědnosti	88
7.2	Spojené státy americké a jejich právní úprava trestných činů daňových	89
	Závěr	92
	Resumé	95
	Seznam použité literatury	96

Seznam zkratk:

DPH	daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
FO	fyzická osoba
PO	právnícká osoba
OČTŘ	orgány činné v trestním řízení
NCOZ	Národní centrála proti organizovanému zločinu
ÚOKFK	Útvar odhalování korupce a finanční kriminality
NS	Nejvyšší soud
ÚS	Ústavní soud
ESLP	Evropský soud pro lidská práva
LZPS	Listina základních práv a svobod
DŘ	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
SpŘ	zákon č. 500/2004 Sb., správní řád
TOPO	zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim
TrŘ	zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)
TrZ	zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
SrTrZ	zákon č. 300/2005 Z. Z., trestný zákon
ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
ZPČR	zákon č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky
LZPS	zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod

Úvod

Daňové trestné činy jsou fenoménem dnešní doby. Spolu se zvyšováním nároků celého daňového aparátu a v souvislosti s důslednou činností finanční správy je nárůst daňové trestné činnosti značný. Do jisté míry tento trend odráží současnou dobu, která je v mnoha směrech jiná než doba minulá.

Škody, které evidujeme ve spojitosti s daňovou trestnou činností jsou v rádech stamiliard korun českých. Jedná se o obrovskou masu finančních prostředků, které by stát mohl efektivně využít na potřebné účely. Svým ohromným rozsahem a množstvím se trestné činy daňové stávají palčivým problémem celé společnosti.

Zároveň je nutno podotknout, že je značně problematické takto komplikovanou trestnou činnost odhalovat. Propracovanost, rafinovanost a odbornost jsou vlastnostmi daňových trestných činů a především jejich pachatelů. Tito pachatelé často disponují znalostmi hned několika oborů např. účetnictví, daně, ekonomie, právo a jiné.

Odhalování trestných činů daňových je náročnou činností, která vyžaduje vysokou míru odborné erudice. Právě toto je jedním z důvodů, proč jsem si zvolil dané toto téma pro svou diplomovou práci. Komplexní náročnost celé problematiky mne přirozeně zajímá a chtěl bych ji pochopit v širších souvislostech, tak abych problematice trestných činů daňových porozuměl na úrovni užitečné pro budoucí advokátní praxi.

Cílem této práce je pokusit se podat v rámci daného rozsahu ucelený teoretický přehled o problematice konkrétních daňových trestných činů, převážně z pohledu trestního práva. V menší míře i z pohledu práva správního a kriminalistiky. V neposlední řadě je cílem této práce uvést současné trendy v oblasti zákonodárné činnosti, které se přímo promítají, nebo se budou v budoucnosti promítat do trestných činů daňových. K dosažení zde formulovaných cílů jsou užity metody analyticko-syntetického poznávacího postupu, metoda komparace a metoda indukce a dedukce.

Diplomová práce je členěna do sedmi základních částí, resp. kapitol (bez úvodu a závěru), kdy stěžejní kapitoly této práce jsou Trestněprávní úprava

daňových trestných činů (kapitola čtvrtá) a Daňová kriminalita a její odhalování (kapitola šestá).

Kapitola první, se zabývá vysvětlením a vymezením podstatných pojmů, které jsou při dalším zpracování této diplomové práce užívány. Definování základního pojmosloví daného tématu, je nezbytné pro zdárné pochopení a orientaci v problematice Daňových trestných činů.

Kapitola druhá obsahuje souhrn nejpodstatnějších milníků ve vývoji daňových trestných činů v historickém kontextu od roku 1950 až do současnosti. Rok 1950 je podstatný z toho důvodu, že s ohledem na změny v celospolečenském uspořádání státu došlo k významným změnám i na poli úpravy trestního práva. Trestní zákon, který nabyl účinnosti 01.08.1950, jako první upravoval samostatnou skutkovou podstatu trestného činu zkrácení a ohrožení daně. V důsledku této elementární kodifikace, lze pozorovat historický vývoj daňových trestných činů.

Kapitola třetí se věnuje trestným činům daňovým z pohledu úpravy správního práva, zejm. z pohledu daňového řízení a předpisů k tomuto řízení se vztahujících. Zároveň poukazuje na provázanost správního a trestního práva ve zkoumané oblasti.

Kapitola čtvrtá je jednou z nosných kapitol této práce, ve které se věnuji trestněprávní úpravě daňových trestných činů z pozitivistického hlediska. Podrobně se zabývám nejčastěji naplňovaným skutkovým podstatám daňových trestných činů, kterými jsou § 240 TrZ a § 241 TrZ. Stěžejní je v tomto případě trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby uvedený v § 240 TrZ. Dále se věnuji jednotlivým znakům dané skutkové podstaty trestného činu (objekt, objektivní stránka, subjekt a subjektivní stránka), vývojovým stádiím uvedených trestných činů, oblasti trestní odpovědnosti právnických osob a v neposlední řadě otázce zániku trestní odpovědnosti u daných trestných činů. Neopomím velice aktuální problematiku zásady *ne bis in idem* ve vztahu k trestným činům daňovým.

Kapitola pátá pojednává o současné zákonodárné činnosti a jejich dopadech na daňové trestné činy, zejm. se věnuje zákonu č. 163/2016 Sb., který novelizoval významným způsobem ustanovení § 240 TrZ. Dále v rámci širšího

kontextu zpracovává působení nové přijatých zákonů na trestné činy daňové, přičemž se jedná o zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb a zákon č. 321/2016 Sb., o prokazování původu majetku.

Kapitola šestá se zaměřuje na pachatele daňové kriminality a poukazuje na konkrétní příklady daňové kriminality páchané v současné době. Taktéž se zabývá formami odhalování této kriminality a přináší kriminalistický pohled na odhalování daňové trestné činnosti. Snahou je specifikovat pachatele daňové trestné činnosti v konkrétních příkladech jejich činnosti a uvést kriminalistické postupy v praxi užívané, které slouží k odhalování těchto pachatelů. To vše s přihlédnutím k náročnosti dané kriminality. V rámci této části práce hodnotím a uvažuji nad používanými kriminalistickými technikami, kdy pojmenovávám dle mého názoru aktuální problémy a zamýšlím se nad možnostmi jejich řešení.

Kapitola sedmá porovnává právní úpravu platnou a účinnou v České republice s vybranými úseky právní úpravy, která se užívá na území Slovenské republiky a Spojených států amerických. Cílem je stručně porovnat právní úpravy všech tří zemí, a to z pohledu kontinentální právní kultury, která je nám přirozená a z pohledu anglosaské právní kultury. Porovnání obou právních kultur přinese poznatky, které bude možno rozvíjet v rámci úvah „de lege ferenda“, tyto budou uvedeny v samém závěru této práce. Slovenská republika jako blízký soused našeho státu a bývalá součást společné republiky, je taktéž pro české zákonodárce častým zdroje inspirace, a tak se domnívám, že srovnání právních úprav je opodstatněné. Naproti tomu Spojené státy americké jsou naprosto odlišná právní kultura, což při zpracování této práce vyjeví zajímavý kontrast a otevře nové obzory případných úvah o řešení otázky daňových trestných činů na našem území.

1 Základní pojmosloví

Pro správné pochopení rozebírané problematiky daňových trestných činů a pro relevantní orientaci v textu této práce, je nezbytné definovat některé elementární pojmy, které se v práci dále vyskytují.

1.1 Daň

Daň můžeme definovat jako povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (například každoroční placení daně z příjmů), nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (například při každém převodu nemovitosti).¹

Právní řád nám ucelenou a obecně známou legální definici pojmu daň nepodává, nicméně jednotlivé právní předpisy si pojem daň definují výlučně pro své vlastní účely, jako například v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Konkrétně § 2 odst. 3 DŘ obsahuje taxativní výčet, co všechno se rozumí daní:

- a) *peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,*
- b) *peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,*
- c) *peněžité plnění v rámci dělené správy.*²

Rovněž pod pojem daň subsumujeme *daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.*³

Neúčelovostí daně se rozumí skutečnost, že konkrétní daň v určité výši nemá financovat konkrétní vládní projekt, nýbrž že se stane součástí celkových příjmů veřejného rozpočtu, z něhož se budou financovat různé veřejné potřeby. Neekvivalentností pro poplatníka rozumíme fakt, že nemá nárok na protihodnotu ve výši odpovídající jeho platbě.⁴

V neposlední řadě se s pojmem daň setkáváme v rovině ústavněprávní, v čl. 11 odst. 5 zákona č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů.

¹ KUBÁTOVÁ K. *Daňová teorie a politika*. 4. Vyd. Praha: ASPI, 2006. 280 s. ISBN 80-7357-205-2, s. 16.

² § 2 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

³ § 2 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁴ JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. Vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 297 s. ISBN 978-80-7380-639-2.

Toto ustanovení je nutno interpretovat jako výlučné ústavní zmocnění moci zákonodárné rozhodovat o zdanění subjektů. V rámci tohoto zmocnění má zákonodárce poměrně široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu zdanění. Z rozhodovací praxe Ústavního soudu však jednoznačně vyplývá, že ani rozhodovací prostor zákonodárce o možnostech zdanění, není bezbřehý. Zákonodárce je při tomto rozhodování vázán zejména principem rovnosti a nediskriminace subjektů, dále pak principy předvídatelnosti, transparentnosti a přiměřenosti zdanění.⁵

1.1.1 Funkce daní

Mezi hlavní funkce daní patří funkce alokační, redistribuční, stabilizační a fiskální. Tyto funkce úzce souvisí s hlavními funkcemi veřejného sektoru. Mezi další funkce veřejného sektoru patří ještě funkce ekonomická, sociální, politická a etická. Přičemž ekonomickou funkcí se rozumí především zajištění produkce potřebného množství statků, které hrají významnou roli v ekonomickém růstu a rozvoji. Vytvoření podmínek pro zachování a udržování lidského potenciálu a uspokojení individuálních potřeb členů společnosti je hlavní náplní sociální funkce. Politická funkce veřejného sektoru přispívá k podpoře demokratického uspořádání a k vytvoření sociálního smíru ve společnosti. Plnění etické funkce by mělo přispívat svým neziskovým charakterem k podpoře sociálně participačního potenciálu každého člena žijícího ve společnosti.⁶

Alokační funkce se uplatňuje tehdy, když trh projevuje neefektivnost v rozmístění zdrojů, jejichž příčinou jsou zejména tržní selhání jako externality a nedokonalá konkurence. U funkce alokační jde o získání prostředků na financování oblastí podceněných trhem.

Funkce redistribuční (přerozdělovací) vychází z konstatování, že rozdělení důchodů ve společnosti je z hlediska tržních mechanismů neakceptovatelné. Zmírňuje rozdíly výběrem od bohatších, což umožňuje státu prostřednictvím transferů zvyšovat příjem méně bohatým.

Funkce stabilizační znamená zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice v zájmu zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability. O této roli fiskální politiky se vede mnoho sporů. Odpůrci tvrdí, že snaha po stabilizaci

⁵ WAGNEROVÁ, E.; ŠIMÍČEK, V.; LANGÁŠEK, T.; POSPÍŠIL, I. a kol. *Listina základních práv a svobod: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2012, s. 319-323. ISBN 978-80-7357-750-6.

⁶ STRECKOVÁ, Y. *Veřejná ekonomie pro školu i praxi*. 1. Vyd. Praha: Computer Press, 1998, s. 29. ISBN 80-722-6112-6.

je právě tou příčinou, která vyvolává nestabilitu. Je však nesporné, že fiskální (daňový) systém je schopen ovlivňovat agregátní národohospodářské ukazatele, ať už je jeho důsledek jakýkoliv. Při plnění stabilizační funkce reguluje vláda výši daňových příjmů podle hospodářského cyklu.

Za nejdůležitější funkci daní se v literatuře o daních často označuje tzv. **fiskální funkce**. Rozumí se jí získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů, z nichž jsou pak financovány veřejné výdaje. Fiskální funkce je historicky nejstarší a je obsažena ve všech třech výše uvedených funkcích.⁷

1.1.2 Třídění daní

Vzhledem k tomu, že v předchozích podkapitolách byl definován pojem daně a jejich nejdůležitějších funkcí, tak je dále potřebné uvést základní třídění daní. Úplně tím nejzákladnějším a pro účely této práce i tím nejvhodnějším tříděním, je třídění daní na přímé a nepřímé.

Přímé daně platí poplatník na úkor svého důchodu a předpokládá se, že je nemůže přenést na jiný subjekt. Jsou to daně důchodové a majetkové, případně daně z hlavy. Postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku.

U **daní nepřímých** se předpokládá, že je subjekt, který daň odvádí, neplatí z vlastního důchodu, ale že je přenáší na jiný subjekt. Daň je přenesena prostřednictvím zvýšení ceny. Nepřímé daně se spojují s příjmem při jeho upotřebení. Mezi daně nepřímé řadíme daně ze spotřeby a obrátů, daň z přidané hodnoty a také cla.⁸

1.1.3 Základní prvky daňové techniky

Každá daň se skládá z nějakých prvků, které následně společně vytváří finální daň. Pro správné pochopení problematiky daní je nutné si tyto jednotlivé prvky vysvětlit.

Za základní prvky daňové techniky označujeme: **daňový subjekt, daňový objekt, základ daně, sazba daně a splatnost daně**.

⁷ JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. Vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 301 s. ISBN 978-80-7380-639-2.

⁸ JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. Vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 302 s. ISBN 978-80-7380-639-2.

Daňový subjekt je osoba, která je dle zákona povinna odvádět nebo platit daň. Z hlediska daňové techniky dělíme daňové subjekty na poplatníky a plátce.⁹ Poplatníkem bývá zpravidla ten subjekt, kdo nese „tíži“ daně neboli daňové břemeno (resp. ten, komu daň snižuje důchod), plátcem daně je poté ten subjekt, který je ze zákona povinen odvést daň vybranou od poplatníka či poplatníků do veřejného rozpočtu (resp. správci daně).¹⁰ K pojmu daňový subjekt se vyjadřuje i daňový řád v § 20 odst. 1, kde je uvedeno, že *Daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně*¹¹ a dále v § 20 odst. 3, kde se uvádí, že *Osoby ustanovené podle zákona, které plní povinnosti stanovené daňovým subjektům, zejména osoba spravující pozůstalost, svěřenský správce a insolvenční správce, mají stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt*.¹² Tudíž i osoby uvedené ve třetím odstavci jsou považovány za daňové subjekty.

Objektem neboli **předmětem daně** je typicky hospodářská skutečnost, na jejímž základě bývá daňovému subjektu uložena daňová povinnost. Zjednodušené vymezení daňového objektu bývá obsaženo již v samotném názvu konkrétního daňového zákona. Touto skutečností může být určitý příjem, věc, úkon nebo majetek, dále pak určitá činnost a hypoteticky i samotná existence daňového subjektu, tzv. daň z hlavy, která se ovšem v moderních daňových systémech již nepoužívá.¹³

Daňové osvobození znamená, že určitý poplatník je osvobozen od platební povinnosti. Dani zásadně podléhá, ale z důvodů stanovených zákonem je v daném případě od daně osvobozen. Osvobození může být založeno i mezinárodní smlouvou. Osvobození může být také vázáno na předmět daně a přitom hovoříme o osvobození věcném. Např. od daně z příjmů fyzických osob jsou osvobozeny příjmy z prodeje rodinného domu, bytu, včetně podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu, včetně souvisejícího

⁹ JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. Vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 308 s. ISBN 978-80-7380-639-2.

¹⁰ VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. 10. aktualiz. vyd. Praha: VOX, 2010, s. 13-14. ISBN 978-80-86324-86-9.

¹¹ § 20 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

¹² § 20 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

¹³ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. 65 s. ISBN 978-80-7380-442-8.

pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem.¹⁴

Základ daně je předmět zdanění vyjádřený v měrných jednotkách a upravený dle zákonných pravidel. Základ daně musí být vyjádřen v měřitelných jednotkách, a to buď ve fyzických jednotkách (metr, litr apod.), nebo v hodnotovém vyjádření (koruny). Základ daně je třeba vymežit věcně i časově. K časovému vymezení nám slouží zdaňovací období. **Zdaňovacím obdobím** je časový interval, za který se stanovuje základ a výše daně a daň se hradí.¹⁵

Odpočet daně je pojem používaný u daně z přidané hodnoty. O. je zásadně daň na vstupu. Nárok na O. má plátce daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tj. zejména pro uskutečňování zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu. Plátce daně má nárok na O. v plné výši u přijatých zdanitelných plnění, která použije výhradně pro uskutečnění zdanitelných plnění. Pokud plátce daně přijatá zdanitelná plnění použije jak k uskutečnění zdanitelných plnění, tak i plnění osvobozených od daně bez nároku na O., je povinen O. krátit koeficientem.¹⁶ Dělí se na: **Standardní odpočty**, snižují základ daně o předem stanovenou pevnou částku, pokud daňový subjekt splní zákonné podmínky. Standardní odpočty se používají zpravidla u daně z příjmů a zohledňují sociální postavení poplatníka. **Nestandardní odpočty** snižují základ daně v prokazatelné výši (například dary, daňová ztráta) a mají motivovat k celospolečensky žádoucímu chování.¹⁷

Daňová sazba je měřítko, pomocí něhož se stanoví z daňového základu daň. **Pevná sazba** je sazbou, která je určena pevnou částkou bez ohledu na hodnotové vyjádření daňového základu. **Poměrná sazba** vyjadřuje poměr daně k daňovému základu v hodnotovém vyjádření a zpravidla je stanovena určitým

¹⁴ KARFÍKOVÁ, Marie. § 2 Základní prvky právní konstrukce daní a poplatků. In: BAKESŠ, Milan, BOHÁČ, Radim, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana, KOHAJDA, Michael, VONDRÁČKOVÁ, Pavlína, NOVOTNÝ, Petr. Finanční právo. 6.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, s. 158. ISBN 978-80-7400-440-7.

¹⁵ JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. Vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 310 s. ISBN 978-80-7380-639-2.

¹⁶ BOHÁČ, Radim. Odpočet daně. In: HENDRYCH, Dušan, BĚLINA, Miroslav, FIALA, Josef, ŠÁMAL, Pavel, ŠTURMA, Pavel, ŠTENGLOVÁ, Ivana, KARFÍKOVÁ, Marie. Právní slovník. 3.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2009.

¹⁷ JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. Vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 310 s. ISBN 978-80-7380-639-2.

procentem.¹⁸ **Jednotná sazba daně** je sazba, která je stejná pro všechny typy a druhy předmětu daně nezávisle na jeho kvalitě. **Diferencovaná sazba daně** je sazba, jejíž velikost se liší dle druhu předmětu daně. **Lineární sazba daně** je sazba určená stejným procentem při různém základu daně. **Progresivní sazba daně** je sazba určená procentem, které se zvyšujícím základem daně stoupá.¹⁹

K významným prvkům právní konstrukce daní patří i **splatnost daní**. Splatností je okamžik, se kterým právní předpis spojuje provedení příslušné platební povinnosti poplatníkem. Z formálně právního hlediska jde o obdobný časový prvek v právních vztazích, jaký existuje i u jiných peněžních závazků, např. občanskoprávních. Specifičnost daňových a jim obdobných lhůt spočívá v tom, že tyto platební povinnosti představují podíl státu na ročně vyprodukovaném hrubém domácím produktu; proto i normální splatnost je často umísťována do období toho roku, v němž byl odčerpávaný domácí produkt vytvořen.²⁰

1.1.4 Daňová soustava

Daňová soustava představuje souhrn daní vybíraných v určitém státě v určitém čase. Z právního hlediska to jsou jednotlivé daně upravené v daňových zákonech.

Daňový systém je širším pojmem. Ve zjednodušeném vyjádření jím je třeba rozumět soustavu daní, právně, organizačně a technicky konstituovaný systém institucí, které zabezpečují správu daní, jejich vyměrování, vymáhání a kontrolu a systém nástrojů, metod a pracovních postupů, které tyto instituce uplatňují ve vztahu k daňovým subjektům, případně vůči dalším osobám.²¹

1.1.5 Daňová soustava v České republice

Daňová soustava vycházela z dnes již zrušeného zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní přijatého dne 15. dubna 1992 ještě Federálním shromážděním

¹⁸ KARFÍKOVÁ, Marie. § 2 Základní prvky právní konstrukce daní a poplatků. In: BAKEŠ, Milan, BOHÁČ, Radim, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana, KOHAJDA, Michael, VONDRÁČKOVÁ, Pavlína, NOVOTNÝ, Petr. Finanční právo. 6.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, s. 158. ISBN 978-80-7400-440-7.

¹⁹ JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. Vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 310 - 311 s. ISBN 978-80-7380-639-2.

²⁰ KARFÍKOVÁ, Marie. § 2 Základní prvky právní konstrukce daní a poplatků. In: BAKEŠ, Milan, BOHÁČ, Radim, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana, KOHAJDA, Michael, VONDRÁČKOVÁ, Pavlína, NOVOTNÝ, Petr. Finanční právo. 6.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, s. 158. ISBN 978-80-7400-440-7.

²¹ KARFÍKOVÁ, Marie. § 3 Daňová a poplatková soustava. In: BAKEŠ, Milan, BOHÁČ, Radim, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana, KOHAJDA, Michael, VONDRÁČKOVÁ, Pavlína, NOVOTNÝ, Petr. Finanční právo. 6.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, s. 163. ISBN 978-80-7400-440-7.

České a Slovenské Federativní Republiky. Zákon o soustavě daní, který byl od 1. ledna 2004 zrušen zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, vycházel z ústavního rozdělení kompetencí a pravomocí zákonodárných sborů v oblasti daní ve federativním uspořádání státu.²²

Od 01.01.2014, kdy došlo k rozsáhlé rekodifikaci soukromého práva, doznala daňová soustava České republiky velké množství změn. V dnešní době ji tvoří následující daně:

- Daň z příjmů fyzických a právnických osob (zákon č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů)
- Daň z nemovitých věcí (zákon č. 338/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů)
- Daň z nabytí nemovitých věcí (zákon č. 344/2013 Sb., ve znění pozdějších předpisů)
- Daň silniční (zákon č. 16/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů)
- Daň z přidané hodnoty (zákon č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů)
- Daně spotřební (zákon č. 353/2003 Sb., ve znění pozdějších předpisů):
 - Daň z minerálních olejů
 - Daň z lihu
 - Daň z piva
 - Daň z vína a meziproductů
 - Daň z tabákových výrobků
- Daně energetické (zákon č. 261/2007 Sb., ve znění pozdějších předpisů):
 - Daň z uhlí
 - Daň ze zemního plynu
 - Daň z elektřiny
- Daň z hazardních her (zákon č. 187/2016 Sb., ve znění pozdějších předpisů)

1.1.6 Rozpočtové určení daní

Podle daňového určení, tj. podle druhu rozpočtu, do kterého plynou, klasifikujeme daně jako:

- **Státní,**

²² Tamtéž.

- **Municipální (obecní),**
- **Vyšších územněsprávních celků (krajů),**
nebo jako:
- **Výlučné (svěřené),**
- **Sdílené.**²³

I když pojem „veřejný rozpočet“ je možná pro některé příliš abstraktní, tak pojmy jako rozpočet obecní či krajský jsou nám blízké více než by se mohlo na první pohled zdát. Právě z rozpočtů obecních a krajských jsou hrazeny věci, se kterými se denně setkáváme, a které často užíváme, například opravy a údržby pozemních komunikací ve vlastnictví obcí a krajů. Stejně tak užíváme státního rozpočtu v rozličných životních situacích, jako je například čerpání sociálního zabezpečení státu, zdravotní služby a jiné.

Jak jsem již zmiňoval v úvodu této práce, tak daňové trestné činy způsobují každý rok škody na veřejných rozpočtech v řádech stovek miliard korun. Prakticky každý rok máme jako stát Česká republika, deficitní rozpočet, ve kterém nám chybí peníze v řádech desítek či stovek miliard korun. Lze dovozovat, že peníze, které ve veřejných rozpočtech chybí v důsledku daňové trestné činnosti, by možná řádným zdaněním a zaúčtováním na příjmovou stránku takových rozpočtů, vedly k vyrovnaným veřejným rozpočtům.

Rozpočtové určení daní v roce 2016 podle zákona č. 243/2000 Sb., v platném znění

- **DPH:** 21,40 % obec, 8,92 % kraj, 69,68 % státní rozpočet
- **Spotřební daň z minerálních olejů:** 90,90 % státní rozpočet, 9,10 %
Státní fond dopravní infrastruktury
- **Ostatní spotřební daně:** 100 % státní rozpočet
- **Daň silniční:** 100 % Státní fond dopravní infrastruktury
- **Daň z nabytí nemovitých věcí:** 100 % státní rozpočet
- **Daň z nemovitých věcí:** 100 % obec
- **Daň z příjmů právnických osob:** 23,58 % obec, 8,92 % kraj, 67,5 %
státní rozpočet

²³ JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. Vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 302 s. ISBN 978-80-7380-639-2.

- **Daň z příjmů fyzických osob zvláštní sazba:** 23,58 % obec, 8,92 % kraj, 67,5 % státní rozpočet
- **Daň z příjmů fyzických osob podávajících daňové přiznání:** 23,58 % obec, 8,92 % kraj, 67,5 % státní rozpočet
- **Daň z příjmů fyzických osob závislá činnost:** 23,58 % obec, 8,92 % kraj, 67,5 % státní rozpočet

1.2 Clo

Clo je povinná platba *sui generis*, stanovená právními předpisy, která je vybírána v přímé souvislosti s přechodem zboží přes státní hranici od osob, které zboží dovážejí, resp. vyvážejí, nebo od osob, pro které je takovéto zboží dováženo nebo vyváženo.²⁴

Clo plní několik funkcí, z nichž nejdůležitější jsou funkce fiskální a funkce obchodně politická. **Funkcí fiskální** zajišťuje clo naplňování příjmové stránky veřejných rozpočtů. **Funkce obchodně politická** znamená, že clo slouží jako významný instrument hospodářské politiky státu, resp. států, pokud se jedná o clo vybírané v rámci celní unie.²⁵

Na základě směru přechodu zboží přes státní hranici je možné obecně rozlišovat tři základní druhy cel:

- dovozní (clo splatné při dovozu zboží),
- vývozní (clo splatné při vývozu zboží),
- průvozní (clo uvalené na zboží v tranzitu).²⁶

Na clo lze nahlížet i z dalších pohledů, přičemž tím podstatným je například clo z hlediska hospodářských cílů a clo dle způsobu jeho výpočtu.

Podle hospodářských cílů, které jsou uvalením cla sledovány, lze dále clo členit na clo:

- vyrovnávací (zde má jednostranná nižší sazba za cíl podpořit dovoz vybraného zboží z některých zemí),

²⁴ BAKEŠ, M. *Teoretické otázky finančního práva*. Praha: Univerzita Karlova, s. 102. 1979. 242 s.

²⁵ BOHÁČ, Radim. § 1 Obecně ke clo. In: BAKEŠ, Milan, BOHÁČ, Radim, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana, KOHAJDA, Michael, VONDRÁČKOVÁ, Pavlína, NOVOTNÝ, Petr. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, s. 290. ISBN 978-80-7400-440-7.

²⁶ JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. Vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 397 s. ISBN 978-80-7380-639-2.

- antidumpingové (jeho účelem je vyrovnat cenu dováženého zboží, pokud je nižší než cena zboží vyráběného v zemi dovozu),
- odvetné (má reagovat na kroky státu původu zboží odporující zásadám mezinárodního obchodu nebo nepřátelsky namířené proti státu dovozu),
- prohibitivní (svou vysokou sazbou si klade za cíl *de facto* znemožnit dovoz určitého zboží).²⁷

Dále lze clo členit i dle způsobu jeho výpočtu, a to na clo:

- valorické (sazba je v tomto určena procentem z celní hodnoty zboží),
- specifické (sazba se stanoví na základě přesně určitelných měřítek či vlastností daného zboží, například dle počtu kusů, hmotnosti, velikosti či objemu),
- kombinované.²⁸

1.3 Pojistné na sociální zabezpečení

Sociální pojištění (anglicky: *social insurance*) je povinný finanční systém, kterým se občan sám nebo někdo jiný občana povinně zajišťuje pro případ budoucí sociální události. Sociální pojištění může být základní nebo doplňkové. Doplňkem sociálního pojištění mohou být sociální fondy, které mohou mít povinnou i dobrovolnou povahu a jimiž se doplňuje povinné sociální pojištění o nové nebo vyšší dávky za dohledu státu, např. daňovými úlevami nebo příspěvků. Zatímco sociální pojištění spravují instituce veřejnoprávní povahy, sociální (např. penzijní) fondy mohou spravovat jak veřejnoprávní (např. ve Francii), tak i soukromoprávní instituce (např. v anglosaských zemích).²⁹

Zákonný základ pojistného na sociální zabezpečení je uveden v zákoně č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů. Z § 1 tohoto zákona zjistíme, že pojistné na sociální zabezpečení v sobě zahrnuje pojistné na důchodové pojištění, pojistné na nemocenské pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti.

Poplatníky pojistného na sociální zabezpečení jsou zaměstnavatelé, zaměstnanci, osoby samostatně výdělečně činné a osoby dobrovolně účastné důchodového pojištění. Výše pojistného se stanovuje procentní sazbou

²⁷ JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P. a kol. Finanční a daňové právo. 2. Vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 398 s. ISBN 978-80-7380-639-2.

²⁸ Tamtéž.

²⁹ Tröster, P. a kol. Právo sociálního zabezpečení. 6. Podstatně přepracované a aktualizované vydání. Praha : C. H. Beck, 2013, 11 s.

z vyměřovacího základu zjištěného za rozhodné období (u osob samostatně výdělečně činných je rozhodným obdobím kalendářní rok a u všech ostatních je to kalendářní měsíc).

Celé pojistné je příjmem státního rozpočtu a jeho výběr spravují příslušné Okresní správy sociálního zabezpečení (OSSZ).

1.4 Pojistné na veřejné zdravotní pojištění

Pojistné na veřejné zdravotní pojištění je finanční částka, kterou jsou všichni jeho plátcí povinni platit, a to zpravidla za jednotlivé kalendářní měsíce. Pojistné se odvádí na účet Všeobecné zdravotní pojišťovny ČR nebo jiné zdravotní pojišťovny provádějící veřejné zdravotní pojištění, u níž je pojištěnec pojištěn. Pojištěnec je plátcem pojistného vždy, kdy tuto povinnost nemá stát.³⁰

Stěžejní zákonnou právní úpravu najdeme v zákoně č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů. Dále je podstatný zákon č. 551/1991 Sb., o Všeobecné zdravotní pojišťovně České republiky, ve znění pozdějších předpisů, kterým se ze zákona zřizuje Všeobecná zdravotní pojišťovna České republiky.

1.5 Poplatky

Poplatky jsou zpravidla takové platby, jejichž použití na rozdíl od daní je již předem určeno. P. jsou platby, které jsou fyzické a i právnické osoby povinny platit v souvislosti s činností příslušného státního orgánu, vyvíjenou z jejich podnětu nebo v jejich zájmu. P. se zdůvodňují jako částečná úhrada za činnost státních orgánů, případně jako event. zábrana, aby státní orgány nebyly zbytečně zatěžovány úkony, k nimž dávají poplatníci podnět.³¹

Ústavněprávní zakotvení poplatků je uvedeno v čl. 11 odst. 5 LZPS, které uvádí, že *Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.*

Na rozdíl od daně je poplatek vybírán *ad hoc*, tedy nepravidelně a je za něj poskytováno protiplnění ze strany státu nebo jiné veřejnoprávní korporace, do jejichž rozpočtu výnos z tohoto poplatku plyne. Poplatky lze rozdělit do čtyř základních skupin:

³⁰ Tröster, P. a kol. Právo sociálního zabezpečení. 6. Podstatně přepracované a aktualizované vydání. Praha : C. H. Beck, 2013, 98 s.

³¹ KARFÍKOVÁ, Marie. Poplatky. In: HENDRYCH, Dušan, BĚLINA, Miroslav, FIALA, Josef, ŠÁMAL, Pavel, ŠTURMA, Pavel, ŠTENGLOVÁ, Ivana, KARFÍKOVÁ, Marie. Právní slovník. 3.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2009.

- a) místní poplatky,
- b) správní poplatky,
- c) soudní poplatky,
- d) zvláštní dávky poplatkového charakteru; jde například o poplatky spojené s užíváním pozemních komunikací nebo ekologické poplatky vázané na ochranu životního prostředí.³²

Dá se říci, že v současné době institut poplatkový je pouhým okrajovým, méně významným příjmovým zdrojem, i když v jednotlivých státech se poplatky aplikují v různé intenzitě.³³

1.5.1 Poplatková soustava České republiky

Kodex poplatkové soustavy v České republice nemáme. Právní problematika poplatků je rozdrobena do mnoha zákonů a dalších právních předpisů. Nicméně při akceptaci běžného rozdělení poplatků na čtyři základní skupiny, je možné konstatovat, že je poplatková soustava České republiky rozdělena na následující poplatky.

Místní poplatky nám upravuje zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. V § 1 tohoto zákona najdeme taxativní výčet poplatků, které může obec vybírat. Tyto místní poplatky jsou příjmem obecního rozpočtu. Obec má na výběr z osmi druhů poplatků, přičemž je jen na ní (fakultativně), které poplatky bude na svém území vybírat. Jedná se například o poplatek ze psů, poplatek za lázeňský a rekreační pobyt, poplatek ze vstupného a poplatek z ubytovací kapacity. Místní poplatky a jejich stanovení patří do samostatné působnosti obce. Zastupitelstvo v rámci své samostatné působnosti vydává obecně závazné vyhlášky, jejichž prostřednictvím ukládá místní poplatky. Samozřejmě tyto obecně závazné vyhlášky nesmí být v rozporu se zákonem.

Správní poplatky jsou upraveny zákonem č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon nejenom, že správní poplatky výslovně definuje jejich předmětem, když stanoví, že některé úkony související s výkonem státní správy poplatkové povinnosti (zpoplatnění) obecně

³² JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P. a kol. Finanční a daňové právo. 2. Vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 406 s. ISBN 978-80-7380-639-2.

³³ KOTÁB, Petr. § 3 Daně, poplatky, clo. In: BAKEŠ, Milan, BOHÁČ, Radim, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana, KOHAJDA, Michael, VONDRÁČKOVÁ, Pavlína, NOVOTNÝ, Petr. Finanční právo. 6.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, s. 87. ISBN 978-80-7400-440-7.

podléhají (srov. § 2) a stanoví tím jejich mj. fiskální funkci, tak správní poplatky přímo zavádí jejich druhem a výší obsaženou v Sazebníku správních poplatků (srov. § 4 a přílohu zákona).³⁴

Správní poplatky se vztahují k vedení správního řízení (tj. poplatek za řízení) a dalším úkonům v oblasti státní správy (tj. poplatky za úkony). Souvisí s výkonem státní správy.³⁵

Soudní poplatky upravuje zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Úkolem právní úpravy soudních poplatků je odpovídajícími sazbami poplatků zabezpečit z části úhradu nákladů, které vznikají státu výkonem soudnictví a zároveň omezovat podávání některých neuvážených návrhů na zahájení soudních řízení. Jejich úkolem je současně působit na to, aby povinní dobrovolně plnili své povinnosti vůči spoluobčanům a ostatním subjektům.³⁶

Zvláštní dávky poplatkového charakteru jsou upraveny zvláštními právními předpisy a nelze je zařadit pod místní, správní nebo soudní poplatky.³⁷ Řadíme mezi ně například poplatky vyplývající ze zákona o pozemních komunikacích, ekologické poplatky, poplatky podle zákona o audiovizí, podle atomového zákona atd.

1.6 Jiná podobná povinná platba

Jinou podobnou povinnou platbou je podle praxe soudů též poplatek, který je povinen platit držitel televizního nebo rozhlasového přijímače, a proto nepřihlášení takového přijímače do evidence a neplacení televizního nebo rozhlasového poplatku ve stanovené paušální částce je zkrácení jiné podobné povinné platby ve smyslu § 240 (z hlediska teorie trestního práva je to však sporné).³⁸

³⁴ POTĚŠIL, J., PAŘÍZKOVÁ, I. *Správní poplatky*. [online] . [cit. 10.10.2017] Dostupné z: <http://www.bulletin-advokacie.cz/spravni-poplatky?browser=mobi>

³⁵ Tamtéž.

³⁶ Důvodová zpráva k návrhu zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

³⁷ RADVAN, M. *Daně a správa daní*. Brno: Masarykova univerzita, 2015. ISBN 978-80-210-7746-1, s. 99-100.

³⁸ ŠÁMAL, Pavel. § 240 [Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby]. In: ŠÁMAL, Pavel, GRÍVNA, Tomáš, HERCZEG, Jiří, KRATOCHVÍL, Vladimír, PÚRY, František, RIZMAN, Stanislav, ŠÁMALOVÁ, Milada, VÁLKOVÁ, Helena, VANDUCHOVÁ, Marie. *Trestní zákoník (EVK)*. 2.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, s. 2414. ISBN 978-80-7400-428-5.

2 Vývoj daňových trestných činů v historii

S daňovou trestnou činností se společnost setkává od té doby, kdy se stanovilo něco jako daň. Pro účely této práce se zabývám historickým kontextem a vývojem trestných činů daňových od roku 1950. Činím tak z toho důvodu, že až trestním zákonem z roku 1950 došlo k definování skutkové podstaty trestného činu zkrácení a ohrožení daně. Tudíž od tohoto historického okamžiku jsme z historických záznamů schopni sledovat vývoj daňové trestné činnosti.

2.1 Historický vývoj trestných činů daňových v letech 1950 – 1960

Dne 1. 8. 1950 nabyl účinnosti zcela nový trestněprávní předpis zákon č. 86/1950 Sb., trestní zákon, jehož předlohou byly výsledky nedokončených rekodifikačních prací z období první republiky. Tento zákon je průlomový v oblasti trestání daňových trestných činů, neboť výslovně upravuje skutkovou podstatu zkrácení a ohrožení daně jako jednoho trestného činu ve II. Hlavě nesoucí název trestné činy hospodářské, čtvrtém dílu s názvem trestné činy daňové a porušení předpisů o oběhu zboží ve styku s cizinou.³⁹

V § 75 odst. 12 TZ nalezneme výkladové ustanovení, které pro tehdejší dobu definovalo pojem daň, jako *Daní se rozumí jakákoli veřejná dávka s příslušenstvím, jakákoli ukládaná nebo vybíraná.*⁴⁰

S přijetím trestního zákona z roku 1950 měla právní úprava trestního postihu dvě varianty, které závisely na stupni nebezpečnosti činu pro společnost. Úmyslné zkrácení a ohrožení daně ve značném rozsahu, podle ustanovení § 148 TZ bylo souzeno obecnými trestními soudy. Zkrácení a ohrožení daně způsobené jinou formou zavinění než úmyslem, tedy nedbalostně a zkrácení svým rozsahem méně závažná, ačkoli byla spáchána s úmyslem, spadala do pravomoci národních výborů, neboť se jednalo o skutkovou podstatu přestupků podle ustanovení § 61 zákona č. 88/1950 Sb., trestní zákon správní.⁴¹

Textace exponované skutkové podstaty je uvedena v poznámce pod čarou.⁴²

³⁹ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 41. ISBN 978-80-7380-442-8.

⁴⁰ § 75 odst. 12 zákona č. 86/1950 Sb., trestní zákon

⁴¹ Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSR ze dne 4. 7. 1958, sp. zn. 1 Tz 147/58. Publikováno ve Sbírce rozhodnutí československých soudů pod Sbírkovým číslem Rt 76/1958.

⁴² (1) *Kdo úmyslně ve značném rozsahu zkrátí daň nebo vyláká daňovou výhodu nebo takové výhody zneužije, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta a trestem peněžitým.*

Podle trestního zákona správního byl potrestán pokutou 250 000 Kčs nebo veřejným pokáráním nebo odnětím svobody až na šest měsíců ten, kdo zkrátil daň anebo kdo neprávem dosáhl nebo využil daňové výhody. Kdo se dopustil výše uvedeného přestupku úmyslně, byl potrestán pokutou do výše 500 000 Kčs nebo odnětím svobody až na šest měsíců.⁴³

Základní skutková podstata trestného činu zkrácení a ohrožení daně stanovila, že kdo úmyslně ve značném rozsahu zkrátí daň nebo vyláká daňovou výhodu nebo takové výhody zneužije, bude potrestán odnětím svobody až na dva roky a peněžitým trestem. Ve druhém odstavci ustanovení § 148 TZ se nacházela kvalifikovaná skutková podstata, podle které byl pachatel potrestán trestem odnětí svobody na jeden rok až pět let a trestem peněžitým, pokud se dopustil trestného činu zkrácení a ohrožení daně nejméně se dvěma osobami, nebo jestliže k usnadnění takového činu vedl dvojí účetní knihy, odstranil účetní knihy nebo použil padělaných listin nebo jiných prostředků k oklamání, nebo porušil-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, a nebo, jestliže měl takový čin za následek značnou škodu, nebo byla-li tu jiná zvláště přitěžující okolnost.⁴⁴

Z obsahu předmětného ustanovení § 148 Tz vyplývá, že k naplnění základní skutkové podstaty trestného činu zkrácení a ohrožení daně bylo zapotřebí, aby daň byla zkrácena ve značném rozsahu. Kvalifikovaná skutková podstata nacházející se v § 148 odst. 2 TZ uvedla, že trestným činem musela být způsobena značná škoda.

Pojmy značný rozsah a značná škoda ovšem nebyly přesně zákonem stanoveny, a tak základním hlediskem byla finanční politika státu, ekonomický význam daně, číselný rozsah zkrácení, důležitost daně, význam daně jako instrumentu výchovy občana, politicko-ekonomický účel daně, druhy a výška daní, kterým konkrétní subjekt podléhal.⁴⁵

(2) Odnětím svobody na jeden rok až pět let a trestem peněžitým bude pachatel potrestán,

- a) dopustí-li se činu uvedeného v odstavci 1 nejméně s dvěma osobami,**
- b) jestliže k usnadnění takového činu vedl dvojí účetní knihy, odstranil účetní knihy nebo použil padělaných listin nebo jiných prostředků k oklamání,**
- c) porušil-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru,**
- d) má-li takový čin za následek značnou škodu, nebo**
- e) je-li tu jiná zvláště přitěžující okolnost.**

⁴³ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 42. ISBN 978-80-7380-442-8.

⁴⁴ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 42-43. ISBN 978-80-7380-442-8.

⁴⁵ GLOGAR, R. *Trestný zákon: komentár k zákonu z 12. 7. 1950. č. 86 Zb. v znení zákona č. 63/1956 Zb.* Bratislava: Osveta, 1959, s. 421.

Později bylo judikaturou stanoveno, že za zkrácení daně ve značném rozsahu bylo nutno považovat zkrácení daně ve výši kolem 8 000 Kč a zkrácením daně dosahujícím částky 20 000 Kč bylo zkrácením daně majícím za následek značnou škodu.⁴⁶

Nelze opomenout další skutkovou podstatu, která byla upravena v § 149 TZ, přičemž její znění je uvedeno v poznámce pod čarou.⁴⁷

V ustanovení § 149 TZ byla upravena další skutková podstata trestného činu zkrácení daně spočívající v úmyslu zkrátit daň při dopravě zboží přes celní hranici se zbraní. Pachatel tohoto trestného činu byl potrestán odnětím svobody až na dvě léta a peněžitým trestem. Kvalifikovaná skutková podstata tohoto trestného činu se nalézala v odstavci druhém, ve kterém bylo stanoveno, že ten, kdo chtěl úmyslně zkrátit daň nebo vylákat daňovou výhodu nebo takové výhody zneužít, se spolčil nejméně se dvěma osobami, nebo vedl dvojí účetní knihy, případně účetní knihy odstranil nebo použil padělaných listin nebo jiných prostředků k oklamání, nebo porušil úřední uzávěru, byl potrestán odnětím svobody až na jeden rok a peněžitým trestem.⁴⁸

A v neposlední řadě bylo v § 150 TZ pamatováno na případ recidivy. Toto je ve znění

*Kdo úmyslně zkrátí daň nebo vyláká daňovou výhodu nebo takové výhody zneužije, ač byl již pro zkrácení a ohrožení daně podle § 148 nebo § 149 trestán, bude potrestán odnětím svobody až na jeden rok a trestem peněžitým.*⁴⁹

Jednalo se o situaci, kdy pachatel úmyslně zkrátil nebo vylákal daňovou výhodu nebo takové výhody zneužil, ačkoliv byl již pro zkrácení a ohrožení daně podle § 148 TZ nebo § 149 TZ trestán. Předchozím potrestáním se rozumělo jak úplný, tak částečný výkon trestu.

⁴⁶ Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSR ze dne 4. 7. 1958, sp. zn. 1 Tz 147/58. Publikováno ve Sbírce rozhodnutí československých soudů pod Sbirkovým číslem Rt 76/1958.

⁴⁷ **(1) Kdo v úmyslu zkrátit daň dopravuje zboží přes celní hranici a je přitom opatřen zbraní, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta a trestem peněžitým.**

(2) Kdo v úmyslu zkrátit daň nebo vylákat daňovou výhodu nebo takové výhody zneužít

a) spolčí se nejméně s dvěma osobami,

b) vede dvojí účetní knihy, účetní knihy odstraní nebo použije padělaných listin nebo jiných prostředků k oklamání, nebo

c) poruší úřední uzávěru,

bude potrestán odnětím svobody až na jeden rok a trestem peněžitým.

⁴⁸ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 44. ISBN 978-80-7380-442-8.

⁴⁹ § 150 zákona č. 86/1950 Sb., trestní zákon

Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby nebo nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení nebylo nijak upraveno.

Účinná lítost byla upravena v § 64 TZ a zánik nebezpečnosti činu pro společnost v ustanovení § 64a TZ, toto byly jediné dva přípustné důvody pro zánik trestní odpovědnosti.

Citovaná ustanovení platila ve své původní verzi od 1. 8. 1950 do 31. 12. 1956. Novelou č. 63/1965 Sb., s účinností od 1. 1. 1957 byla ze všech citovaných ustanovení odstraněna povinnost uložit vedle trestu odnětí svobody také trest peněžitý. V této nové podobě platila uvedená ustanovení až do 1. 1. 1962, kdy byl zákon č. 86/1950 Sb., trestní zákon zrušen a nahrazen novou trestněprávní normou, zákonem č. 140/1961 Sb., trestní zákon.

2.2 Vývoj trestných činů daňových a jejich právní úpravy v letech 1962 – 2009

Ústava Československé socialistické republiky (Ústavní zákon č. 100/1960 Sb.) byla přijata Národním shromážděním dne 11. 7. 1960, přičemž od tohoto dne byla platná a účinná. Skrze tuto Ústavu byl realizován přechod od parlamentarismu k jednotě státní moci a taktéž bylo ukončeno období lidové demokracie, spolu s provoláním *Socialismus v naší vlasti zvítězil!*.

S ohledem na takto významnou změnu jednoho ze základních stavebních kamenů Československé socialistické republiky, byla nevyhnutelná rekodifikace trestněprávních předpisů. Stěžejním předpisem byl trestní zákon, který bylo nutno přizpůsobit nové Ústavě. 1. 1. 1962 nabyly účinnosti nový trestněprávní předpis, zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon. Tento trestní zákon byl ve značně novelizovaném znění platný a účinný až do konce roku 2009.

Obecné celospolečenské uspořádání bylo reflektováno i do účelu tohoto zákona. Účel zákona je definován v § 1 a § 2 trestního zákona, přičemž jím je ochrana společenského a státního zřízení Československé socialistické republiky, socialistického vlastnictví, práv a oprávněných zájmů občanů a výchova k řádnému plnění občanských povinností a k zachování pravidel socialistického soužití. Takto vymezený účel zákona byl platný až do 1. 7. 1990, kdy byl novelou č. 175/1990 Sb., stanoven nový účel, který odrážel změny ve společnosti. Tento byl ve znění: *Účelem trestního zákona je chránit společnost a ústavní zřízení*

České a Slovenské Federativní Republiky, práva a oprávněné zájmy občanů a organizací.

Zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, byl platný a účinný po dobu 48 let. Během té doby byl novelizován celkem 73krát. Poslední novelizací byla novela č. 52/2009 Sb. S ohledem na počet novelizací a s tím související vývoj daňových trestných činů, budu níže změny v trestněprávní úpravě merita této práce podrobněji rozebírat a analyzovat.

2.2.1 Daňové trestné činy v období od roku 1962 do roku 1989

Trestné činy daňové byly zařazeny do zvláštní části trestního zákona, hlavy druhé (hospodářské trestné činy), oddíl čtvrtý (trestné činy proti měně a trestné činy daňové), těžiště této právní úpravy bylo v § 148 nazvaném zkrácení daně. Znění tohoto ustanovení je uvedeno v poznámce pod čarou.⁵⁰

V této podobě bylo předmětné ustanovení platné až do novelizace ze dne 30. 6. 1990.

Problematika nedefinování pojmů větší rozsah a značná škoda se přenesla ze zákona č. 86/1950 Sb., trestní zákon i do zákona č. 140/1961 Sb., který taktéž až do 30. 6. 1990 neobsahoval definici těchto zákonných pojmů. Výklad těchto pojmů byl ponechán na rozhodovací praxi soudů, což bylo značně problematické a zapříčiňovalo faktické zostřování trestní represe.

2.2.2 Daňové trestné činy v období od roku 1990 do roku 2009

Politické a společenské změny v naší republice, které započala tzv. „sametová revoluce“, si vyžádaly nutné změny platné právní úpravy v rámci celého právního řádu České republiky, trestním právem nevyjímaje.

Hodnotové a prioritní uspořádání nového celospolečenského uspořádání se promítl i do tvorby nového trestního práva. V první řadě bylo nutné trestní právo oprostit od všech reliktvů z dob totalitního režimu a nově celé odvětví trestního práva vystavět na základních zásadách demokracie a humanismu, ochraně osobnosti člověka, jeho důstojnosti a ochraně jeho práv a svobod. Za tímto účelem byly například z hlavy první trestního zákona vypuštěny všechny trestné činy

⁵⁰ (1) *Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, poplatek nebo jinou jim podobnou dávku, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta nebo nápravným opatřením nebo peněžitým trestem.*
(2) *Odnětím svobody na jeden rok až pět 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) způsobí-li takovým činem značnou škodu.

spjaté s totalitním režimem, při jejichž aplikaci docházelo k porušování základních práv a svobod, také došlo k zrovnoprávnění trestní ochrany všech forem vlastnictví vypuštěním trestných činů proti majetku v socialistickém vlastnictví. Na druhou stranu bylo rovněž nutno přiměřeným způsobem reagovat na nově se utvářející poměry a vztahy ve společnosti vytvořením zcela nových skutkových podstat trestných činů, které dřívější trestněprávní úprava vůbec neobsahovala.⁵¹

První novelou, zákonem č. 175/1990 Sb., kterým se mění a doplňuje trestní zákon, byl v ustanovení § 148 tr. zák. zrušen trest nápravného opatření, znění jinak zůstalo stejné.⁵² Ustanovení § 89 ods. 11 tr. Zák., které upravovalo, co se rozumí škodou nikoliv nepatrnou, nikoliv malou, větší škodou, značnou škodou a škodou velkého rozsahu, prošlo během účinnosti trestního zákona celkem pěti novelami. Toto ustanovení bylo do trestního zákona zavedeno až jeho novelizací, zákonem č. 175/1990 Sb. Do té doby nevyjadřoval trestní zákon rozsah následku škody pevnými částkami, ale používal jen obecných hodnotících termínů, jejichž konkrétní obsah a rozsah přenechával judikatuře soudů.⁵³

O dva roky později zákonem č. 557/1991 Sb., kterým se mění a doplňuje trestní zákon, byl v prvním odstavci upraven rozsah trestu odnětí svobody, tedy na šest měsíců až původní tři roky. Zároveň byl tímto zákonem přidán třetí odstavec, který stanovil, že pachatel bude potrestán trestem odnětí svobody na pět až dvanáct let, jestliže způsobí činem uvedeným v odst. 1 škodu velkého rozsahu, což byl tedy nejméně 250násobek nejnižší měsíční mzdy, která v této době představovala 2 200 Kčs, tedy pokud způsobil pachatel škodu ve výši nejméně 550 000 Kčs.⁵⁴ V tomto případě hovoříme o tzv. **druhé novele** trestního zákona.

Zákon č. 290/1993 Sb., byl **třetí novelou**, která výrazně zasáhla do probírané problematiky daňových trestných činů. Předně se mění samotný nadpis elementární skutkové podstaty uvedené v ustanovení § 148, kdy se nově tato nazývá *Zkrácení daně, poplatku a podobné dávky*. Nově trestní zákon v rámci inkriminované skutkové podstaty rozšířil předmět ochrany o zájem státu na správném vyměření cla, pojistného na sociální zabezpečení nebo zdravotního

⁵¹ NEČADA, V. *Přehled novel trestních kodexů v období od listopadu 1989 do konce roku 1999*. Praha: Institut pro kriminologii a sociální prevenci, 2000, s. 1-9. ISBN 80-86008-79-7.

⁵² KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 54. ISBN 978-80-7380-442-8.

⁵³ Stanovisko Nejvyššího soudu ČSSR ze dne 16. 6. 1987, sp. zn. PlsF 2/87. Publikováno ve Sbírkce soudních rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSSR pod Sbírkovým číslem Rt 1/1988.

⁵⁴ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 54. ISBN 978-80-7380-442-8

pojištění, čehož bylo docíleno vložением předmětných slov do odstavce prvního. V rámci kvalifikované skutkové podstaty uvedené v druhém odstavci byla zvýšena horní hranice trestní sazby, a to z pěti let až na osm let. Dále byla zavedena skutková podstata v § 148a Porušení předpisů o nálepkách k označení zboží. Tato nová skutková podstata je určitým doplňkem ustanovení § 145a a je reakcí na zavedení kolkování cigaret a alkoholu.⁵⁵ Skutková podstata uvedená v § 148 trestního zákona oproti předchozí právní úpravě neobsahovala vylákání daňové výhody, to způsobovalo problémy zejména v případech, kdy se pachatel sice nedopustil jednání, které spočívalo ve zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, ale vylákal daňovou výhodu, například nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty.⁵⁶ Takové případy byly pak posuzovány jako trestný čin podvodu podle § 250 tr. zák.⁵⁷

Čtvrtá novela provedená zákonem č. 253/1997 Sb., která byla, co do rozsahu změn daňových trestných činů, nejobsáhlejší, přejmenovala ustanovení § 148 z doposud účinného názvu zkrácení daně, poplatku a podobné dávky na zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, přičemž ke stejnému přejmenování došlo rovněž i v odstavci prvním tohoto ustanovení. Za odstavce první byl vložen odstavec úplně nový, tedy druhý, který byl ve znění: *Stejně bude potrestán, kdo vyláká výhodu na některé z povinných plateb uvedených v odstavci 1.* Vložением odstavce druhého byl vyřešen problém, na který bylo poukazováno o odstavce výše v této práci, tedy došlo k řešení situace, kdy pachatel svým jednáním nezkrátil daň, poplatek a podobnou povinnou platbu, nicméně svým chováním vylákal daňovou výhodu. Došlo tedy k odstranění problému aplikační praxe, kdy pachatelé, kteří vylákali daňovou výhodu nemohli být stíháni dle § 148, ale museli být stíháni pro trestný čin podvodu dle § 250 trestního zákona. Zásadní rozhodnutí Nejvyššího soudu stanovilo, že na rozdíl od trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 tr. zák., se u vylákání výhody na povinných platbách podle § 148 odst. 2 tr. zák. výslovně nevyžaduje, aby se tak stalo ve větším rozsahu (nyní nejméně 50 000 Kč). Za předpokladu, že výhodu na povinných platbách lze vyjádřit finančně, mohla by být skutková

⁵⁵ NEČADA, V. *Přehled novel trestních kodexů v období od listopadu 1989 do konce roku 1999.* Praha: Institut pro kriminologii a sociální prevenci, 2000, s. 52. ISBN 80-86008-79-7.

⁵⁶ KOCINA, J. *Daňové trestné činy.* Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 54. ISBN 978-80-7380-442-8.

⁵⁷ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 16. 9. 1999, sp. zn. 8 Tz 90/99.

podstata trestného činu podle § 148 odst. 2 tr. zák. formálně naplněna vylákáním uvedené výhody v jakékoliv výši.⁵⁸

Do oblasti daňových trestných činů byly zákonem č. 253/1997 Sb., zavedeny nové skutkové podstaty. Jednalo se o **neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (§ 147 tr. zák.), zvláštní ustanovení o účinné lítosti u tohoto trestného činu (§ 147a tr. zák.)** a také **nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 148b tr. zák.)**. Tyto skutkové podstaty byly v trestním zákoně v nezměněné formě platné až do konce účinnosti samotného trestního zákona, tedy do 31. 12. 2009.

Znění ustanovení § 147 trestního zákona je uvedeno v poznámce pod čarou.⁵⁹

Důvodem zavedení této skutkové podstaty byla skutečnost, že dluhy na dani a pojistném dosahovaly astronomické výše a orgány, které výše uvedené pohledávky spravují, nebyly schopné vzniklé dluhy vymoci.⁶⁰ Důvodová zpráva k novelizaci uvádí, že tato skutková podstata byla zaměřena na případy, kdy poplatník neskrýval svoji daňovou nebo poplatkovou povinnost nebo její výši, ale z nejrůznějších důvodů zákonem stanovenou povinnost nesplnil, na rozdíl od § 148 tr. zák.⁶¹ Pachatelem tohoto trestného činu mohl být jen plátce daně, který ve větším rozsahu nesplnil za poplatníka zákonnou povinnost odvést daň. Šlo tedy o tzv. konkrétní subjekt se zvláštní vlastností ve smyslu § 90 odst. 1 tr. zák., kterým byl pouze zaměstnavatel jako plátce daně jejíž uhrazení ukládá zákon poplatníkovi – zaměstnanci.⁶² Vyžadoval se vždy úmysl a neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby ve větším rozsahu.⁶³

⁵⁸ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 55. ISBN 978-80-7380-442-8.

⁵⁹ *Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti*

(1) Kdo jako plátce ve větším rozsahu nesplní svoji zákonnou povinnost za poplatníka odvést daň, pojistné na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění, nebo příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo peněžitým trestem.

(2) Odnětím svobody na jeden rok až osm let bude pachatel potrestán, získá-li činem uvedeným v odstavci 1 prospěch velkého rozsahu.

⁶⁰ JELÍNEK, J. *Novelizace trestního práva v roce 1997*. Praha: Linde. 1998, s. 25. ISBN 80-7201-118-9.

⁶¹ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 50. ISBN 978-80-7380-442-8.

⁶² Tamtéž.

⁶³ JELÍNEK, J. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 1. Vyd. Praha: Linde, 2005, s. 491. ISBN 80-720-1533-8.

Úplné znění zvláštního ustanovení o účinné lítosti podle § 147a trestního zákona je uvedeno v poznámce pod čarou.⁶⁴

Podle tohoto ustanovení bylo pro zánik trestní odpovědnosti pachatele za trestný čin podle § 147 trestního zákona vyžadováno dodatečné splnění pachatelovy povinnosti, spočívající v zaplacení dlužné částky (resp. všech dlužných částek), které měl zaměstnavatel jako plátce zaplatit za poplatníka (zaměstnance), a to v jejich plné výši za celé období, pro něž soud vyslovil jeho trestní odpovědnost. K zániku trestnosti podle tohoto ustanovení tedy nemohlo dojít, pokud pachatel splnil svou povinnost pouze částečně. Pro naplnění účinné lítosti však nebylo vyžadováno, aby pachatel provedl úhradu osobně. Postačovalo, pokud jakýmkoliv způsobem zařídil (např. pokynem), aby za něj úhradu provedla jiná osoba.⁶⁵

V neposlední řadě bylo zavedeno nové ustanovení § 148b, jehož znění je uvedeno v poznámce pod čarou.⁶⁶

Tímto ustanovením je chráněn zájem státu na řádném a včasném vyměření daně poplatníkovi či plátcí, a to nepřímo prostřednictvím splnění zákonné oznamovací povinnosti uložené jiné osobě než poplatníkovi nebo plátcí.⁶⁷

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník nabyl účinnosti dne 1. 1. 2010 a definitivně tak nahradil zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon. Trestní zákoník v dnešní době obsahuje platnou právní úpravu trestných činů daňových. Znění skutkových podstat daňových trestných činů nedoznalo výraznějších změn. Došlo ke změně v systematice zvláštní části, kdy hospodářské trestné činy, jejichž jsou daňové trestné činy součástí, byly přesunuty z hlavy druhé trestního zákona do hlavy páté trestního zákoníku. Rozboru právní úpravy v současné době platné a účinné, tedy „*de lege lata*“, se věnuji v kapitole čtvrté této diplomové práce.

⁶⁴ *Trestnost neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (§ 147) zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlašovat rozsudek.*

⁶⁵ ŠÁMAL, P.; PŮRY, F.; RIZMAN, S. *Trestní zákon: komentář. II. díl. 6., dopl. a přeprac. vyd.* Praha: C. H. Beck, 2004, s. 908-910. ISBN 80-7179-896-7.

⁶⁶ *(1) Kdo nesplní svoji zákonnou oznamovací povinnost vůči správci daně a ohrozí tak ve větším rozsahu řádné a včasné vyměření daně jinému nebo její vymáhání, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta.
(2) Odnětím svobody na jeden rok až pět let bude pachatel potrestán, způsobí-li takovým činem značnou škodu.*

⁶⁷ ŠÁMAL, Pavel. § 148b [Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení]. In: ŠÁMAL, Pavel, PŮRY, František, RIZMAN, Stanislav. *Trestní zákon. 6. vydání.* Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2004, s. 934. ISBN 80-7179-896-7.

3 Daňové trestné činy z pohledu správního práva

Pro účely pochopení náročné problematiky správního práva, resp. daňového práva z pohledu daňových trestných činů, je nutné osvětlit několik pojmů a oblastí zájmu. Jedná se například o daňové subjekty, správce daní, vztah správního řádu a daňového řádu a daňové řízení podle daňového řádu s ohledem na trestní právo daňové. Neopomenu se zabývat zásadami daňového řízení a závěrem této kapitoly zaměřím svou pozornost na daňovou kontrolu, její průběh a důsledky i z pohledu práva trestního.

3.1 Daňové subjekty

Daňovým subjektem je osoba, kterou takto označí daňový zákon, resp. osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně. Podmínky, za nichž se konkrétní fyzická nebo právnická osoba stává poplatníkem nebo plátcem daně, tedy daňovým subjektem, jsou vymezeny ve zvláštních daňových zákonech. Je tomu tak proto, že teprve podle daného druhu daně vzniká různým daňovým subjektům toto postavení spolu s určením, jakým způsobem budou plnit své povinnosti při správě daní.⁶⁸

Plátcem daně se rozumí osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností od poplatníků daň vybírá nebo jim ji sráží a takto vybranou nebo sraženou daň odvádí příslušnému správci daně. **Poplatníkem** je tedy osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny daňové povinnosti.⁶⁹

Definice pojmu **daňový subjekt** vychází ze zákona, konkrétně z § 20 odst. 1 DŘ. Tento definuje, že *Daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.*⁷⁰

Daňový subjekt nemusí být vždy také účastníkem daňového řízení, neboť správa daní se neodehrává pouze v rámci daňového řízení. V rámci daňového řádu rozlišujeme i **osoby v postavení daňového subjektu**. Jedná se o osoby, které nabývají obdobného postavení na základě zvláštních právních předpisů (např. insolvenční správce a správce dědictví).

⁶⁸ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád

⁶⁹ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 67. ISBN 978-80-7380-442-8.

⁷⁰ § 20 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

3.2 Správce daně

Správce daně je tedy správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní.⁷¹

Legální definice pojmu správce daně je uvedena v § 10 odst. 1 DŘ, který uvádí, že *Správce daně je správní orgán nebo jiný státní orgán (dále jen „orgán veřejné moci“)* v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní.⁷²

Zákon v témže paragrafu, tentokrát v odstavci druhém uvádí, že správním orgánem se rozumí orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán a právnické nebo fyzické osoby, pokud vykonávají působnost v oblasti veřejné správy.

V pravomoci správce daně je:

- a) vést daňová řízení a jiná řízení podle daňového zákona,
- b) provádět vyhledávací činnost,
- c) kontrolovat plnění povinností osob zúčastněných na správě daní,
- d) vyzývat ke splnění povinností,
- e) zabezpečovat placení daní.

V zákoně č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, je vymezena soustava správních orgánů pro výkon správy daní. Orgány Finanční správy České republiky jsou **Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady.**

Generální finanční ředitelství je podřízeno Ministerstvu financí a je samostatnou účetní jednotkou se sídlem v Praze. Ze zákona je bezprostředně nadřízeným služebním úřadem Odvolacího finančního ředitelství a finančních úřadů. Vykonává svou věcnou působnost v oblasti řízení o správních deliktech, vedení centrální evidence a registrů nezbytných pro orgány finanční správy, podílí se na přípravě návrhů právních předpisů, plní analytické a koncepční úkoly a vykonává mezinárodní agendu.

Odvolací finanční ředitelství sídlí v Brně a je orgánem s celostátní působností. Je podřízeno Generálnímu finančnímu ředitelství a je nejbližší

⁷¹ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 68. ISBN 978-80-7380-442-8.

⁷² § 10 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

nadřazeným orgánem finančních úřadů. Zároveň je druhostupňovým orgánem v rámci daňového řízení, kdy projednává a rozhoduje o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů a Specializovaných finančních úřadů.

Finanční úřad má působnost vymezenou v rámci území vyššího územního samosprávného celku, dle něhož je i pojmenován. Máme 14 finančních úřadů, které mají svá územní pracoviště v souladu s vyhláškou č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů. Do působnosti těchto územních pracovišť patří zejména výkon správy daní, vedení řízení o správních deliktech, převod výnosů daní, výkon dozoru nad loteriemi a jinými podobnými hrami, výběr a vymáhání peněžitých plnění, která byla uložena orgány finanční správy.

Specializovaný finanční úřad vykonává svou působnost na území celé České republiky, přičemž jeho sídlem je Praha. Dále je příslušný pouze vybraným subjektům, např. banky, spořitelni a úvěrová družstva, pojišťovny, investiční fondy a penzijní společnosti a v neposlední řadě podnikající právnické osoby s obratem přesahujícím 2 mld. Kč. Specializovaný finanční úřad nevykonává správu daně z nemovitých věcí a daně z nabytí nemovitých věcí.

3.3 Vztah správního řádu a daňového řádu

V obecné rovině lze uvést, že správní řád je ve vztahu k daňovému řádu ve vztahu subsidiarity a speciality. Daňový řád ve svém § 262 uvádí, že se při správě daní správní řád nepoužije. V návaznosti na toto ustanovení je nezbytné poukázat na § 1 odst. 2 SpŘ, který je vyjádřením subsidiarity správního řádu ke speciálním právním úpravám.

Daňový řád přijal vlastní zásady správy daní, kterou jsou upraveny v ustanovení § 5-9 DŘ. Ovšem vyvstává otázka, zda jsou tyto zásady konstruovány důsledně, neboť jsou zaměřeny především na zvláštní předmět své úpravy.⁷³

Nelze tedy paušálně odmítnout aplikaci zásad správního řádu při správě daní, protože i při správě daní se vyskytují případy, kdy je aplikace zásad správního řádu nezbytná. Při řešení sporů ohledně aplikace jednotlivých zásad činnosti správních orgánů při správě daní je nutné vycházet jednak z ústavních

⁷³ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 72. ISBN 978-80-7380-442-8.

principů spravedlivého procesu a z jejich promítnutí do daňového řízení a dále z hlavních principů dobré správy upravených v čl. 41 Charty Evropské unie.⁷⁴

3.4 Daňové řízení podle daňového řádu s ohledem na trestní právo daňové

3.4.1 Daňové řízení

Zákonnou definici pojmu daňové řízení lze najít v ustanovení § 134 DŘ, které stanovuje, že daňové řízení se vede za účelem správného zjištění a stanovení daně, taktéž zabezpečením její úhrady. Toto daňové řízení končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí.

Daňové řízení má velmi specifickou povahu spočívající v tom, že probíhá souvisle, nepřetržitě, s existencí daňové povinnosti, pokud není dosaženo jeho cíle, tedy správy daní.⁷⁵

Jak z uvedeného vyplývá, je stanoven konec daňového řízení, jinými slovy řečeno, daňové řízení trvá po celou dobu existence daňové povinnosti, i když v latentní podobě, tedy po dobu, po kterou lze stanovit daň (tj. vyměřit nebo doměřit) pro nalézací fázi, nebo ohledně splnění daňových povinností vážících se k úhradě daně, tedy platební fáze, až do prekluze daň vybrat a vyměřit. U něj je ale typické že na rozdíl od soudního nebo obecně správního řízení není vymezeno formálním zahájením a jeho ukončením vydání nebo vyhlášení rozhodnutí.⁷⁶

Daňové řízení se skládá z dílčích řízení, která jsou řízeními v pravém slova smyslu, a ve kterých jsou vydávána rozhodnutí. Dílčími řízeními se rozumí:

a) **nalézací**

1. vyměřovací, jehož účelem je stanovení daně,
2. doměřovací, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně,
3. o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle bodů 1 a 2,

b) **při placení daní**

⁷⁴ KOBÍK, J., Základní zásady činnosti správních orgánů a správa daní aneb máme opravdu jasno? *Daňový expert*, Praha: Wolters Kluwer, 2006, č. 2, s. 33-36. ISSN 1801-2779.

⁷⁵ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 73. ISBN 978-80-7380-442-8.

⁷⁶ BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář. II. Díl*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 808, ISBN 978-80-7357-564-9, s. 804.

1. o posečkáni daně a rozložení její úhrady na splátky,
2. o zajištění daně,
3. exekuční,
4. o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle bodů 1 až 3,

c) **o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení.**

Předmětem daňového řízení je daň, která se posuzuje buď ke zdaňovacímu období, nebo ve vztahu k jednotlivé skutečnosti. Pojem daň je nutno vnímat jako vyčíslení platební povinnosti pro dané zdaňovací období.⁷⁷

3.4.1.1 Zásady daňového řízení

Individuální úpravu zásad daňového řízení bychom v daňovém řádu nenašli, tudíž je nutno zásady daňového řízení vykládat z § 5 – 9 DŘ (Základní zásady správy daní). Zásady uvedené v takto vymezených paragrafech daňového řádu se nebudou vztahovat pouze na daňová řízení, ale i na správu daní jako takovou.

Posláním základních zásad je přenést základní principy právního státu definované ústavními zákony do konkrétních ustanovení jednoduchého práva tak, aby tyto mohly plnit funkci obecného pravidla, která budou dalšími ustanoveními DŘ dále konkretizována a rozváděna.⁷⁸

Daňový řád upravuje následující zásady:

- **zásada zákonnosti (§ 5 odst. 1 DŘ),**
- **zásada zákazu zneužití správního uvážení (§ 5 odst. 2 DŘ),**
- **zásada přiměřenosti (§ 5 odst. 3 DŘ),**
- **zásada rovnosti (§ 6 odst. 1 DŘ),**
- **zásada spolupráce (§ 6 odst. 2 DŘ),**
- **zásada rychlosti řízení (§ 7 odst. 1 DŘ),**
- **zásada hospodárnosti (§ 7 odst. 2 DŘ),**
- **zásada volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 DŘ),**

⁷⁷ JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P. a kol. Finanční a daňové právo. 2. Vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 433 s. ISBN 978-80-7380-639-2.

⁷⁸ LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 1. Vyd. Praha: C.H.Beck, 2010, s. 524 s. ISBN 978-80-7400-331-8, s. 6.

- **zásada legitimního očekávání (§ 8 odst. 2 DŘ),**
- **zásada materiální pravdy (§ 8 odst. 3 DŘ),**
- **zásada oficiality (§ 9 odst. 2 DŘ),**
- **povinnost mlčenlivosti (§ 9 odst. 1 DŘ).**

Nepovažuji za nutné podrobně rozvádět každou jednotlivou zásadu, neboť se domnívám, že pro účely této práce by to bylo nadbytečné. Nicméně dovoluji si poukázat na to, že daňové řízení je ovládáno i dalšími právními zásadami, které ani nejsou uvedené v příslušných ustanoveních daňového řádu. Takovou zásadou je třeba **zásada dispoziční**, kdy podání daňového přiznání či návrhu na obnovu řízení, je zcela evidentně ovládáno zásadou dispoziční.

3.5 Daňová kontrola

Daňová kontrola je postup, kterým správce daně prověřuje tvrzení daňových subjektů a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jejich daňové povinnosti.⁷⁹ Právní úpravu daňové kontroly najdeme v daňovém řádu rozprostřenou v ustanoveních § 85 – 88 DŘ a stejně tak na její úpravu mají vliv úvodní ustanovení daňového řádu, vymezující postavení subjektů daňových, správce daně, lhůty, dokazování či základní zásady pro správu daní.

Daňová kontrola není samostatným řízením, není to ovšem ani pouhý úkon správce daně.⁸⁰ Daňovou kontrolu lze vnímat jako ucelený soubor dílčích úkonů správce daně tvořících samostatný celek.⁸¹

Je potřeba důsledně rozlišovat právě předmět a rozsah daňové kontroly, kdy předmět určuje, k jakému daňovému řízení se daňová kontrola vztahuje, a rozsah daňové kontroly vymezuje, která tvrzení a jaké skutečnosti budou správcem daně v rámci daného předmětu prověřovány.⁸²

Stanovení rozsahu daňové kontroly je plně v dispozici správce daně, a to při jejím zahájení a může zahrnovat ověřování všech tvrzení a rozhodných skutečností nebo pouze vybrané skutečnosti správcem daně.⁸³

⁷⁹ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád

⁸⁰ KRATOCHVÍL, J. Daňová kontrola a její místo v daňovém řízení. *Daně a právo v praxi*, Praha: Wolters Kluwer, 2009, č. 4, s. 27-35. ISSN 1211-7293.

⁸¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, sp. zn. 5 Afs 16/2004. Publikováno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod Sbírkovým číslem 437/2005.

⁸² KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 91. ISBN 978-80-7380-442-8.

⁸³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2004, sp. zn. 1 Afs 18/2004.

Z textace § 85 odst. 4 DŘ vyplývá, že daňovou kontrolu lze vést společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu. V rámci své pravomoci je v rukou správce daně, zda zahájí daňovou kontrolu k probíhajícímu daňovému řízení i pro další daňová řízení jejím rozšířením.

Nejčastěji jsou daňovou kontrolou prověřovány tři druhy daní najednou, a to daň z příjmu, daň z přidané hodnoty a daň silniční. V podstatě záleží na správci daně, kolik zdaňovacích období zkontroluje, nicméně ve většině případů se to odvíjí od velikosti daňového subjektu a rozsahu účetních dokladů. Základní lhůta pro stanovení daně je tříletá.⁸⁴

Právní úprava opakovaných daňových kontrol je obsažena v ustanovení § 85 odst. 5 DŘ, které stanovuje legální podmínky a důvody pro opakování kontroly. S ohledem na judikaturu Ústavního soudu a soudů ve správním soudnictví je v ustanovení § 85 odst. 6 DŘ zakotvena povinnost daňového správce seznámit daňový subjekt s důvody, pro které se koná opakovaná daňová kontrola.⁸⁵

Správce daně dle daňového řádu nemusí disponovat konkrétním podezřením, že došlo ke zkrácení daňové povinnosti, a i nadále je v jeho dispozici, u kterého daňového subjektu provede daňovou kontrolu, a zároveň rozhoduje i o tom, jak často ji u tohoto daňového subjektu bude provádět.⁸⁶

Daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, kterým je vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly a především samotné započetí zjišťování daňové povinnosti nebo prověřování tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.⁸⁷

Maximální délka daňové kontroly nevyplývá ze zákona a ani z pokynů Ministerstva financí. Odvozujeme ji z tříleté prekluzivní lhůty, po jejímž uplynutí již nelze daň vyměřit nebo doměřit. V průběhu kontroly daňové rozeznáváme čtyři fáze, kterými jsou fáze seznamovací, fáze shromažďovací, fáze vyhodnocovací a fáze dokazování.

Na skončenou daňovou kontrolu zpravidla navazuje doměřovací řízení dle § 143 DŘ, které je správcem daně zahajováno *ex offio*. Na základě výsledků

⁸⁴ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 92. ISBN 978-80-7380-442-8.

⁸⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2006, sp. zn. 1 Afs 32/2005.

⁸⁶ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 93. ISBN 978-80-7380-442-8.

⁸⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2006, sp. zn. 2 Afs 69/2005.

daňové kontroly správce daně vydá dodatečný platební výměr znějící na rozdíl mezi daní přiznanou daňovým subjektem a nově stanovenou správcem daně. Postih za neplnění či nečasné plnění daňových povinností lze rozdělit do následujících kategorií: následky porušení povinností stanovených v daňových předpisech, sankce za správní delikt a trestněprávní sankce.⁸⁸

3.6 Trestněprávní důsledky daňové kontroly

Ke značnému počtu stíhání trestných činů daňových dochází právě na základě zjištění učiněných v souvislosti s daňovou kontrolou. S řádným neodvedením daně může být za určitých okolností spojen ještě další, a to mnohem závažnější postih než dodatečný platební výměr, a to postih ve formě trestněprávních sankcí.

Správce daně má povinnost neprodleně oznámit orgánům činným v trestním řízení skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán některý z trestných činů. Tuto povinnost mu ukládá § 8 odst. 1 TrŘ a taktéž daňový řád v § 53 odst. 3.

V roce **2012** bylo ze strany finanční správy předáno orgánům činným v trestním řízení celkem **1 711** případů (v celkové hodnotě **9 447 000 000 Kč**), v roce **2013** to bylo **1 294** případů (v celkové hodnotě **4 980 000 000 Kč**), v roce **2014** celkem **1 476** (v celkové hodnotě **7 134 000 000 Kč**) a v roce **2015** bylo předáno **1 699** případů (v celkové hodnotě **10 706 000 000 Kč**). **Pro rok 2016 předala finanční správa celkem 1 659 případů, v celkové hodnotě 7 794 000 000 Kč.** Jednalo se o pokles oproti roku předcházejícímu.

Nicméně je nutno zmínit, že od 1. 8. 2016 došlo k rozšíření kompetencí celní správy o oblast odhalování případů krácení daně z přidané hodnoty, tudíž narostla trestněprávní agenda i v tomto směru v rámci působnosti celní správy.⁸⁹

V průběhu roku 2016 bylo pověřenými celními orgány založeno celkem 872 trestních spisů, v rámci kterých bylo prověřováno celkem 906 podezření ze spáchání trestného činu. Ve smyslu ustanovení § 162 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, bylo předáno do vyšetřování orgánům Policie ČR celkem 283 trestních spisů. Státnímu zástupci bylo v rámci zkráceného řízení podle § 179c trestního řádu předáno

⁸⁸ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 99-100. ISBN 978-80-7380-442-8.

⁸⁹ Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2016. Praha, červen 2017, Ministerstvo financí, č. j.: MF-32211/2016/2503, s. 24.

celkem 40 trestních spisů. Ve smyslu § 159a odst. 1 až 5 trestního řádu bylo odloženo nebo odevzdáno 502 trestních spisů. V ostatních případech byly trestní spisy předány pro věcnou nepříslušnost jinému policejnímu orgánu, sloučeny ke společnému řízení, předány do ciziny nebo jsou nadále v prověřování.⁹⁰

Podstatným rozdílem mezi daňovým a trestním řízením je nesení důkazního břemene, neboť v řízení daňovém je na poplatníkovi, aby správci daně prokázal veškeré tvrzené skutečnosti, a naopak v řízení trestním je na orgánech činných v trestním řízení, aby daňovému subjektu/obžalovanému prokázaly vinu, která musí být prokázána jednoznačně s ohledem na zásadu *in dubio pro reo*.⁹¹

Jelikož soud není vázán v trestním řízení rozhodnutím správce daně ohledně výše zkrácení daně, může dojít k rozdílnému závěru než správce daně. Výsledky daňové kontroly nelze bez dalšího přejímat do trestního řízení a vyvozovat z nich trestní odpovědnost za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.⁹² Nicméně nemohou zcela pominout výsledky daňové kontroly, přičemž je orgány činné v trestním řízení ani nemohou nahrazovat důkazně nepodloženými úvahami. Je jasné, že zjištění daňové kontroly jsou podstatnými podklady i pro orgány činné v trestním řízení.

V současné době se v mediálním prostoru uvádí, že finanční správa nadměrně užívá tzv. zajišťovacích příkazů. Jedná se o instrument sloužící k zajištění daně. Jeho zákonnou úpravu najdeme v ustanovení § 167 DŘ. Při porovnávání dat za rok 2016 a za roky předchozí můžeme dospět k závěru, že užívání zajišťovacích instrumentů ze stran správce daně, nemá vliv na počet případů předaných orgánům činným v trestním řízení. Počet předaných případů v období mezi lety 2012 - 2016 osciluje mezi 1 294 – 1 711 případy.

U pověřených orgánů celní správy lze pozorovat ze statistických dat nárůst případů podezření ze spáchání trestného činu, kdy za rok 2016 bylo takových podezření 906, což je nejvíce za období let 2012 – 2016.

⁹⁰ Tamtéž.

⁹¹ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 1. 1999, sp. zn. 5 Tz 165/98. Publikovaný v Soudních rozhledech, Praha: C.H.Beck, 1999, č. 4, s. 137 an. ISSN 1211-4405.

⁹² Rozhodnutí Nejvyššího soudu SSR ze dne 14. 9. 1978, sp. zn. 4 Tz 62/78. Publikováno ve Sbírce soudních rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSSR pod Sbírkovým číslem Rt 27/1979. Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 1. 1999, sp. zn. 5 Tz 165/98. Publikovaný v Soudních rozhledech, Praha: C.H.Beck, 1999, č. 4, s. 137 an. ISSN 1211-4405. Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. 7. 2001, sp. zn. 5 Tz 101/2001. Publikováno ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu pod Sbírkovým číslem Rt 20/2002.

4 Trestněprávní úprava daňových trestných činů

Jak už plyne z úvodu, tak v této nosné kapitole se budu především zabývat skutkovými podstatami uvedenými v § 240 a § 241 TrZ, přičemž jsou obsaženy v Hlavě VI., dílu druhém, který je nazýván Trestné činy daňové, poplatkové a devizové a obsahují i další skutkové podstaty patřící do probírané problematiky, jako nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243 TrZ), porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží (§ 244 TrZ), padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti (§ 245 TrZ), padělání a pozměnění známek (§ 246 TrZ) a porušení zákazu v době nouzového stavu devizového hospodářství (§247 TrZ).

Zaměřím svou pozornost na vývojová stádia předmětné trestné činnosti, případný zánik trestní odpovědnosti, znaky skutkových podstat vybraných trestných činů a na trestní odpovědnost právnických osob ve vztahu k daňovým trestným činům.

4.1 Vývojová stádia trestné činnosti u daňových trestných činů

Vývojovými stádii trestného činu rozumíme určité fáze (určité stupně), které jsou typické pro uskutečňování úmyslu pachatele spáchat trestný čin. Vývojová stádia rozšiřují dosah jednotlivých skutkových podstat ve zvláštní části trestního zákoníku.

Vývojovými stádii trestného činu jsou:

- **příprava k trestnému činu,**
- **pokus trestného činu,**
- **dokonaný trestný čin.**⁹³

4.1.1 Příprava

Příprava je prvním relevantním stadiem trestné činnosti, neboť pouhá myšlenka nebo projev úmyslu spáchat trestný čin, předcházející přípravě, není ještě trestným činem (viz shora).

Trestní zákoník vymezuje přípravu, jako

⁹³ Jelínek, J. a kol.: *Trestní právo hmotné*. Obecná část. Zvláštní část. 5. Vydání. Praha: Leges, 2016, 282 s.

- a) jednání záležející v úmyslném vytváření podmínek, spočívajících zejména v jeho organizování, opatrování nebo přizpůsobování prostředků nebo nástrojů k jeho spáchání, ve spolčení, sročení, v návodu či pomoci,
- b) pro spáchání zvlášť závažného zločinu (§ 14 odst. 3 věta za středníkem),
- c) u kterého to trestní zákoník výslovně stanoví,
- d) pokud nedošlo k pokusu ani dokonání takového zvlášť závažného zločinu.⁹⁴

Příprava k trestnému činu je v trestním zákoníku (§20) vymezena jednak obecně jako úmyslné vytváření podmínek pro spáchání zvlášť závažného zločinu, jednak zákon demonstrativně vyjmenovává jednotlivé, nejtypičtější způsoby přípravného jednání. Jsou jimi podle trestního zákona:

- a) organizování trestného činu,
- b) opatrování nebo přizpůsobování prostředků nebo nástrojů k jeho spáchání,
- c) spolčení, sročení,
- d) návod, pomoc.

Formy přípravného jednání jsou uvedeny demonstrativně.⁹⁵

Z § 20 odst. 1 TrZ jsou zjevné dvě kumulativní podmínky pro trestnost přípravy trestného činu. První podmínka nám udává, že musí jít o úmyslné vytváření podmínek pro spáchání zvlášť závažného zločinu, zvlášť závažnými zločiny jsou ty úmyslné trestné činy, na něž trestní zákon stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně deset let, a druhá podmínka je ta, že trestnost přípravy je v trestním zákoně u příslušného trestného činu výslovně stanovena. Dle platné a účinné právní úpravy je příprava trestná pouze u trestného činu, který je uveden v § 240 odst. 1, 3 TrZ zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

Trestnost přípravy u trestného činu uvedeného v § 240 odst. 1,3 TrZ byla znovu zavedena zákonem č. 163/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Tato novelizace

⁹⁴ ŠÁMAL, Pavel. § 20 [Příprava]. In: ŠÁMAL, Pavel, GŘIVNA, Tomáš, HERCZEG, Jiří, KRATOCHVÍL, Vladimír, PÚRY, František, RIZMAN, Stanislav, ŠÁMALOVÁ, Milada, VÁLKOVÁ, Helena, VANDUCHOVÁ, Marie. Trestní zákoník (EVK). 2.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, s. 276. ISBN 978-80-7400-428-5.

⁹⁵ Jelínek, J. a kol.: *Trestní právo hmotné*. Obecná část. Zvláštní část. 5. Vydání. Praha: Leges, 2016, 286 s.

trestního řádu a trestního zákoníku nabyla účinnosti dne 1. 7. 2016. Této novelizaci, která do našeho právního řádu, opět zavedla trestnost přípravy u vybraného daňového trestného činu, se budu podrobně zabývat v kapitole páté této kvalifikační práce.

S ohledem na právní úpravu trestnosti přípravy tak, jak byla vymezena v § 7 tr. zákona, který byl účinný do 31. 12. 2009, byla trestnost přípravy zkrácení daně ve vztahu k naplnění kvalifikovaných skutkových podstat § 148 dána u odst. 3 a odst. 4,8 tj. u takových trestných činů s trestem odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně 8 let.⁹⁶

Dne 9. 2. 2009 nabyl platnosti tr. zákoník, účinnosti nabyt 1. 10. 2010. Počínaje tímto dnem přestala být u zkrácení daně zcela trestná příprava.⁹⁷

Příprava zkrácení daně může spočívat v tom, že si osoba opatřuje podklady pro budoucí nesprávné daňové tvrzení v úmyslu zkrátit nebo neodvést daň. Konkrétně se může jednat o jednání spočívající například ve vytváření falešných smluvních dokumentů, fiktivních faktur či padělání, pozměňování jiných dokladů směřujících k předložení správci daně.

Domnívám se, že znovuzavedení trestnosti přípravy u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby bylo na místě vzhledem k poměrům po přijetí nového trestního zákoníku. Orgány činné v trestním řízení by měly mít dostatečné nástroje k odhalování a stíhání trestné činnosti, již v jejích počátečních vývojových stádiích. Pokud přijímám premisu, že je dán významný společenský zájem na tom, aby byla odhalována daňová trestná činnost z důvodu její značné společenské škodlivosti, tak se současný stav *de lege lata* jeví jako vyhovující. Nicméně toto je pouze „jedna strana mince“.

Dle mé úvahy nelze opomíjet ten fakt, že opětovným zavedením trestnosti přípravy trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, může docházet a osobně si myslím, že i dochází, ke kriminalizaci jednání, která by kriminalizována bez trestnosti přípravy nikdy být nemohla. Je na místě zamyšlení nad proporcionalitou zájmu na odhalování přípravy daňové trestné činnosti a nad zbytečnou dehonestací a kriminalizací nevinných osob, v důsledku domnělé přípravy ke spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

⁹⁶ KOCINA, Jan. Příprava zkrácení daně. Bulletin advokacie. 2016, č. 9, s. 24-27

⁹⁷ Tamtéž.

4.1.2 Pokus

Pokus (§ 21) je obecnou formou trestné činnosti. Na rozdíl od přípravy není trestnost pokusu omezena na zvlášť závažné zločiny. Pokus trestného činu je nejbližší dokonání, a proto je závažnější než příprava. Nutno si uvědomit, že pachatel měl v úmyslu trestný čin spáchat a k jeho dokonání nedošlo jen pro nějakou překážku, kterou se nepodařilo pachateli překonat, nebo pro nějakou jinou okolnost, která zabránila pachateli v dokonání.⁹⁸

Pojem pokusu je vymezen v § 21 těmito zákonnými znaky:

- a) jednáním, které bezprostředně směřuje k dokonání trestného činu,
- b) úmyslem spáchat trestný čin,
- c) nedostatkem dokonání.⁹⁹

Jestliže se pachatel pokusil vylákat výhodu na dani a ze své strany učinil vše, co pokládal za nutné k dokonání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 TrZ, a poté v řízení před příslušným finančním úřadem trval na oprávněnosti nároku na takovou výhodu (např. na vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty a na pravosti dokladů, o které tento nárok opíral) a odmítal zjištění finančního úřadu, podle něhož tento nárok nevznikl (např. že doklady, které ho mají potvrdit, nejsou pravdivé), takže poskytnutí výhody na dani záviselo jen na postupu finančního úřadu, pak za tohoto stavu nelze dojít k závěru, že pachatel dobrovolně upustil od dalšího jednání potřebného k dokonání uvedeného trestného činu a že odstranil nebezpečí, které vzniklo chráněnému zájmu z podniknutého pokusu ve smyslu § 21 odst. 3 písm. a) TrZ, ale naopak udržoval stav, v němž byl zájem chráněný trestním zákonem nadále vystaven tomu nebezpečí, které mu již hrozilo z podniknutého pokusu.¹⁰⁰

Vzhledem k daňovým trestným činům je důležité dále rozlišovat pokus dle stádia ukončení a dle zdroje nezpůsobilosti.

Pokus může být tedy ukončený nebo neukončený, přičemž toto rozdělení je důležité pro trestní odpovědnost pachatele, zda lze nebo již nelze splnit zákonné podmínky eventuálního zániku trestní odpovědnosti z důvodu dobrovolného upuštění od dokonání právě ve stadiu pokusu. Právě při pokusu neukončeném

⁹⁸ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné*. 8. Vyd. Praha: Wolter Kluwer ČR, 2016, s. 244.

⁹⁹ Jelínek, J. a kol.: *Trestní právo hmotné*. Obecná část. Zvláštní část. 5. Vydání. Praha: Leges, 2016, 288 s.

¹⁰⁰ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 5. 11. 2008, sp. zn. 7 Tdo 1368/2008

ještě stále existuje jistý časový úsek pro toto dobrovolné upuštění od dokonání. Takovým příkladem může být třeba pachatelův úmysl zkrátit daň tím, že odevzdá správci daně zfalšované dokumenty, na jejichž základě daň nebude buď vůbec vyměřena, nebo v nižší částce, než by správně vyměřena být měla, ovšem po odevzdání části zfalšovaných dokumentů dodá správné dokumenty ve snaze, aby mu daň byla správně vyměřena, a upustí tak dobrovolně od dokonání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.¹⁰¹

U nezpůsobilosti rozeznáváme pokus způsobilý a nezpůsobilý, přičemž je pokus spáchaný buď na nezpůsobilém předmětu útoku nebo nezpůsobilými prostředky nebo nezpůsobilým subjektem trestného činu.

4.1.3 Dokonaný trestný čin

Závažnost vývojových stádií není stejná, neboť se odvíjí od stupně jejich škodlivosti. Nejzávažnější formou je dokonaný trestný čin, neboť je to jednání, které naplňuje všechny zákonné znaky skutkové podstaty trestného činu. Je tedy nutné při posuzování otázky, zda pachatel dokonal trestný čin, vycházet ze znění skutkové podstaty.¹⁰²

Od dokonání trestného je třeba odlišovat ukončení (dokončení) trestné činnosti. Dokonání trestného činu je dáno objektivně – jakmile pachatel naplní všechny znaky trestného činu. Ukončení trestné činnosti obsahuje navíc prvek subjektivní, který je spojen s představou pachatele, že se mu podařilo uskutečnit jeho cíl.¹⁰³

Úmyslné jednání pachatele, jímž docílí, že mu daň nebo jiná povinná platba nebyla vůbec vyměřena nebo mu byla vyměřena v nižší částce, anebo jímž vyláká výhodu na některé z uvedených povinných plateb, je dokonaným trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 TrZ, jestliže byla daň či jiná povinná platba zkrácena ve větším rozsahu nebo byla ve větším rozsahu vylákána uvedená výhoda, anebo pokud větší rozsah byl způsoben součtem částek zkrácení povinné platby a vylákání výhody na povinné platbě.¹⁰⁴

¹⁰¹ KRATOCHVÍL, V. a kol. *Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Obecná část*. 2. Vyd. Praha: C.H.Beck, 2012, s. 336-337. ISBN 978-80-7179-082-2.

¹⁰² KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 117. ISBN 978-80-7380-442-8.

¹⁰³ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné*. 7. Vyd. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2014, s. 239.

¹⁰⁴ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 117. ISBN 978-80-7380-442-8.

V tomto případě je k tomu, aby jednání bylo dokončené, zapotřebí vyměření nižší daně nebo nevyměření žádné daně a získání majetkového prospěchu pro pachatele tohoto trestného činu.

4.2 Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle ustanovení § 240 TrZ

S ohledem na následující průběžné odkazování a rozebírání skutkové podstaty uvedené v ustanovení § 240 TrZ, si dovoluji uvést její aktuálně platné a účinné znění v poznámce pod čarou.¹⁰⁵

4.2.1 Objekt

Objektem trestného činu rozumíme právní hodnoty a zájmy, na jejichž zachování má společnost zvláštní zájem, takže jim stát poskytuje trestněprávní ochranu. Jedná se o abstraktní duchovní hodnoty společenského řádu, které jsou předmětem ochrany v trestním právu, a nikoli o konkrétní reálné předměty.¹⁰⁶

Individuálním objektem ustanovení § 240 je ochrana zájmů státu na správném vyměření a vybrání daně, cla, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, pojistného na úrazové pojištění, pojistného na zdravotní pojištění a dalších poplatků nebo jiných podobných povinných plateb.¹⁰⁷

Objektem je tedy zájem na zabezpečení daňové politiky státu a především získání nezbytných finančních prostředků, které jsou vybírány od daňových a jiných subjektů v závislosti typu platby.¹⁰⁸

¹⁰⁵ (1) *Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek 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 léta 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,*
a) *spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu, nebo*
b) *spáchá-li čin uvedený v odstavci 2 písm. c) ve spojení s organizovanou skupinou působící ve více státech.*

(4) *Příprava je trestná.*

¹⁰⁶ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné*. 7. Vyd. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2014, s. 117.

¹⁰⁷ CHMELÍK, Jan a BRUNA, Eduard. *Hospodářská a ekonomická trestná činnost*. 1. Vydání. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2015. 131 s. Edice EUPRESS. ISBN 978-80-7408-109-5.

¹⁰⁸ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 119. ISBN 978-80-7380-442-8.

Daně jsou příjmem veřejných rozpočtů, přičemž soustavu veřejných rozpočtů tvoří státní rozpočet, dále rozpočty krajů a rozpočty obcí, jsou sem zahrnovány i rozpočty příspěvkových organizací a rozpočty dobrovolných svazků obcí.¹⁰⁹

4.2.2 Objektivní stránka

Objektivní stránka trestného činu charakterizuje tr. čin z vnějšího pohledu. Nejostřeji odlišuje různé typy tr. činů. Obligatorními znaky O. jsou jednání (jednání v trestním právu), následek trestného činu a příčinná souvislost u trestných činů. Fakultativními znaky O. jsou místo, čas a způsob spáchání činu, jakož i účinek tr. činu. Obligatorní znaky O. musejí být naplněny u každého tr. činu. Fakultativní znaky O. vykazují jen některé tr. činy, proto musejí být naplněny jen v těchto případech.¹¹⁰

Objektivní stránka tu spočívá v tom, že pachatel ve větším rozsahu 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 anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb.¹¹¹

Výši zkrácení představuje rozdíl mezi daní (poplatkem, clem, pojistným, jinou povinnou platbou), kterou má poplatník, resp. povinná osoba, podle příslušných předpisů zaplatit, a nižší daní (poplatkem, clem, pojistným, jinou povinnou platbou), která mu byla vzhledem k trestné činnosti přiznána, vyměřena, stanovena, resp. kterou zaplatil (není-li podmínkou vyměření).¹¹²

V tento moment je třeba poukázat na časový okamžik, který nám uvádí, do kdy lze hovořit o spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

Ke zkrácení daně ve smyslu ustanovení § 148 tr. zák. může dojít jen do doby, než byla daň daňovým poplatníkem zaplacená. Byla-li daň správně

¹⁰⁹ Tamtéž.

¹¹⁰ KRATOCHVÍL, Vladimír. Objektivní stránka trestného činu. In: HENDRYCH, Dušan, BĚLINA, Miroslav, FIALA, Josef, ŠÁMAL, Pavel, ŠTURMA, Pavel, ŠTENGLOVÁ, Ivana, KARFÍKOVÁ, Marie. Právní slovník. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2009.

¹¹¹ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné*. 7. Vyd. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2014, s. 732.

¹¹² KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 126. ISBN 978-80-7380-442-8.

vyměřena a daňovým poplatníkem zaplácena (jemu sražena), nelze ve vztahu k takové dani spáchat trestný čin zkrácení daně podle § 148 tr. zák.¹¹³

Pro okamžik naplnění znaků skutkové podstaty uvedeného trestného činu je tedy významné až podání přiznání k dani za konkrétní zdaňovací období a teprve zkrácení daně v tomto zdaňovacím období může tvořit jednotlivý dílčí útok pokračujícího trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 tr. zák., resp. § 240 TrZ (§ 89 odst. 3 tr. zák., § 116 TrZ).¹¹⁴

Výše, v jaké pachatel zkrátí daň trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 tr. zák., může být v řízení o tomto trestném činu určena na základě odborného vyjádření (§ 105 odst. 1 TrŘ) zpracovaného příslušným správcem zkrácené daně nebo nadřízeným orgánem tohoto správce daně.¹¹⁵

Pro účely vysvětlení některých souvislostí užívám judikatury vzniklé za účinnosti zákona č. 140/1961 Sb., trestního zákona, ve znění pozdějších předpisů, tedy starého hmotněprávního předpisu práva trestního. Nicméně i tato judikatura je odbornou veřejností užívána pro současnou platnou a účinnou právní úpravu dle zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Pokud jde o větší rozsah zkrácení daně nebo jiné povinné platby a vylákané výhody na některé z těchto povinných plateb, nelze sice přímo použít vykládací pravidlo § 138 odst. 1, ale vzhledem k tomu, že jiná hlediska než finanční zde nemají žádný význam, je třeba tento pojem vykládat tak, že jde nejméně o 50 000 Kč. Dalším rozsahem je značný rozsah [srov. § 240 odst. 2 písm. c)].¹¹⁶

Zkrátí-li pachatel více druhů daní (event. jiných povinných plateb), půjde o jeden skutek zkrácení daně (event. jiné povinné platby), jde-li se zřetelem k objektivním a subjektivním souvislostem o pokračování v trestném činu. Jsou-li splněny podmínky § 116, lze z hlediska posouzení, zda byla zkrácena daň (event. jiná povinná platba) ve větším rozsahu, sčítat částky připadající na jednotlivé daně

¹¹³ Rozhodnutí Nejvyššího soudu České socialistické republiky ze dne 7. 3. 1972, sp. zn. 4 To 54/71

¹¹⁴ ŽDÁRSKÝ, Zbyněk. K účinné lítosti u pokračujících daňových trestných činů. Trestněprávní revue. 2011, č. 1, s. 1-8

¹¹⁵ Usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 4. 2008, sp. zn. 3 To 67/2007

¹¹⁶ ŠÁMAL, Pavel. § 240 [Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby]. In: ŠÁMAL, Pavel, GRIVNA, Tomáš, HERCZEG, Jiří, KRATOCHVÍL, Vladimír, PURY, František, RIZMAN, Stanislav, ŠÁMALOVÁ, Milada, VÁLKOVÁ, Helena, VANDUCHOVÁ, Marie. Trestní zákoník (EVK). 2.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, s. 2414. ISBN 978-80-7400-428-5.

(event. jiné povinné platby), a to i za více zdaňovacích období u každé takové daně (event. jiné povinné platby).¹¹⁷

Ve skutkové podstatě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je uvedeno dále zkrácení ve značném a velkém rozsahu, přičemž trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby ve velkém rozsahu, jak je uveden v § 240 odst. 3 TrZ, je tak zařazen mezi trestné činy, na něž se vztahuje povinnost překažení.¹¹⁸

Trestní zákoník stanoví v ustanovení § 138 odst. 1, že škodou značného rozsahu, je škoda dosahující částky nejméně 500.000,--Kč a škodou velkého rozsahu se rozumí škoda dosahující částky nejméně 5.000.000,--Kč. Takto legálně definovaná škoda velkého rozsahu je zároveň nejvyšší hranicí rozsahu škody, kterou trestní zákoník používá.

Vyjádřením finančních orgánů o výši zkrácení daně (event. jiné povinné platby) není soud vázán při posouzení, zda byla daň zkrácena ve větším rozsahu, a zda tedy jde o trestný čin (srov. k tomu i § 9 odst. 1 TrŘ). Soud však není vázán ani pravomocným a vykonatelným rozhodnutím příslušného finančního orgánu o výši zkrácené daně, ale je povinen se jím zabývat a vypořádat se i s celým spisovým materiálem finančního orgánu postupem uvedeným v § 2 odst. 5, 6 TrŘ. V praxi dochází často k rozdílu mezi závěrem finančního orgánu a rozhodnutím soudu o zkrácené dani v důsledku toho, že dokazování v daňovém řízení podle zákona o správě daní a poplatků je z hlediska toho, k čemu může správce daně přihlížet, mnohem volnější a širší v porovnání s dokazováním v trestním řízení (např. soud se musí vždy náležitě vypořádat i s obhajobou obviněného, že jeho výdaje na dosažení příjmu u daní z příjmů byly vyšší, než např. stanoví procentuální sazbou konkrétní daňový předpis – viz § 2 odst. 5, 6 § 89, § 125 a § 220 odst. 2 TrŘ).¹¹⁹

4.2.2.1 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Zkrácením daně je jakékoli jednání pachatele, v důsledku něhož je poplatníkovi (povinné osobě) v rozporu se zákonem vyměřena nižší daň, než jaká

¹¹⁷ Tamtéž.

¹¹⁸ BOUDA, Z., *Trestněprávní postih zkrácení daně jako ultima ratio v pohledu současného i budoucím. Trestní právo*, Praha: Novatrix, 2009, č. 5, s. 20-24. ISSN 1214-3758.

¹¹⁹ ŠÁMAL, Pavel. § 240 [Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby]. In: ŠÁMAL, Pavel, GRIVNA, Tomáš, HERCZEG, Jiří, KRATOCHVÍL, Vladimír, PURY, František, RIZMAN, Stanislav, ŠÁMALOVÁ, Milada, VÁLKOVÁ, Helena, VANDUCHOVÁ, Marie. *Trestní zákoník (EVK). 2.vydání*. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, s. 2414. ISBN 978-80-7400-428-5.

měla být vyměřena a zaplacená, nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde.¹²⁰

Ke zkrácení daně ve smyslu ustanovení § 148 tr. zák. může dojít jen do doby, než byla daň daňovým poplatníkem zaplacená. Byla-li daň správně vyměřena a daňovým poplatníkem zaplacená (jemu sražena), nelze ve vztahu k takové dani spáchat trestný čin zkrácení daně podle § 148 tr. zák.¹²¹

Při zkrácení daně a dalších povinných plateb uvedených ve skutkové podstatě trestného činu zkrácení daně poplatku a podobné povinné platby jde zpravidla o zvláštní případ podvodu, jímž se v rozporu se zákonem ovlivňuje daňová, poplatková, celní a další povinnost určitého subjektu tak, že ten v rozporu se skutečností předstírá nižší rozsah této povinnosti nebo předstírá, že takovou povinnost vůbec nemá.¹²²

Pro naplnění skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby se vyžaduje zavinění ve formě úmyslu. Typicky se setkáváme s komisivním jednáním pachatele (např. pachatel aktivně manipuluje se ziskem, úmyslně zkresluje daňové tvrzení), nicméně k naplnění skutkové podstaty dojde i omisivním jednáním pachatele (např. pachatel úmyslně nepodá daňové přiznání k dosaženému příjmu). Obvykle pachatel falšuje různé podklady sloužící pro řádný výpočet daně, popř. zkresluje jejich obsah ve svůj prospěch. Jsou časté i případy, kdy pachatel dokonce úmyslně nevede vůbec žádné poklady, na základě, kterých by bylo možné ze strany správce daně stanovit daň.

Jednotlivé způsoby zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby jsou odvislé od toho, o jakou daň či podobnou povinnou platbu se jedná, jaký je předmět daně, výše daně, stanovené zdaňovací období, jaký je způsob její výměry atd.

Níže se pokusím uvést některé druhy a možnosti zkrácení jednotlivých daní. Jedná se o dle mého názoru nejčastější metody a způsoby jejich zkrácení. Jde tedy o:

- **Snižování základu daně** fiktivním zvyšováním nákladů nebo snižováním příjmů spočívající například v:
 - falšování údajů o věcných nákladech,

¹²⁰ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 3. 2012, sp. zn. 15 Tdo 1671/2011

¹²¹ Rozhodnutí Nejvyššího soudu České socialistické republiky ze dne 7. 3. 1972, sp. zn. 4 To 54/71.

¹²² KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 131. ISBN 978-80-7380-442-8.

- o zkraslování nákladů na opravy, rekonstrukce a pokusy o zrychlení odpisů hmotného a nehmotného majetku,
 - o vykazování nižších než skutečných tržeb (nejčastěji při prodeji za hotové), dále stornování dříve vykázaných výnosů pod záminkou reklamací či vrácení zboží,
 - o vykazování vyšších než reálných mzdových nákladů na zaměstnance, vykazování mzdových nákladů na fiktivní zaměstnance či vykazování fiktivních pracovních cest zaměstnanců,
 - o vystavování faktur se spřízněnými společnostmi na vysoké částky bez adekvátního protiplnění,
 - o přesun osobních nákladů podnikatele do nákladů společnosti a další.¹²³
- **Krácení daní z příjmů pomocí:**
 - nepřiznání tržeb z pronájmů bytů či nájmu nebytových prostor nebo priznání jen malé části těchto tržeb,
 - o nepřiznání příjmů z příležitostné výdělečné činnosti,
 - uplatňování neoprávněných nároků na snížení základu daně nebo slevu na dani, například fingovaným výkazem příjmu na manželku či fingováním stavu zaměstnanců se sníženou pracovní schopností.¹²⁴
 - Dalším možným způsobem **zkrácení daně z příjmů fyzické osoby** může být případ, kdy má daňový subjekt, resp. poplatník, jen příjmy ze závislé činnosti od jednoho plátce (například zaměstnavatele) a zákon mu neukládá povinnost podat daňové tvrzení. V takovém případě se může plátce s poplatníkem dohodnout na tom, že plátce za poplatníka odvede nižší daň z příjmů na základě nepravdivých údajů týkajících se nižší mzdy či platu, než jaká je poplatníkovi skutečně plátcem vyplácena, nebo plátce deklaruje nižší počet zaměstnanců, než kolik ve skutečnosti zaměstnává apod.¹²⁵

¹²³ PROUZA, D. Otazníky kolem trestného činu zkrácení daně. *Právní rádce*, Praha: Economia, 2006, č. 8, s. 52. ISSN 1210-4817.

¹²⁴ Tamtéž.

¹²⁵ Srovnej DZURILLA, B. Ve stínu „švarcsystému“: zapomenutý pojem „závislá činnost“. *Právní rozhledy*, Praha: C.H.Beck, 2012, č. 21. ISSN 1210-6410.

- Machinace směřující k vytvoření situace, za které je **příjem osvobozen od daně**, jako například prodej motorového vozidla dříve než po jednom roce od nabytí bez vlastního provedení přepisu nebo s provedením tohoto přepisu až po jednom roce.¹²⁶
- **Krácení spotřební daně, cla a DPH pomocí:**
 - výměna nabývacích dokladů či jejich falšování po odbavení zahraniční celníci,
 - o pašování vybraného zboží při dovozu ze zemí mimo EU,
 - o dokladová záměna etylalkoholu za jinou chemickou látku, u které se daň nevyměňuje, případně dočasná chemická úprava na tuto látku, která se ve vhodný moment opět odstraní,
 - o předstírání tranzitu a reexportu zboží,
 - o fingování krádeží celých kamionů se zbožím a jeho následné rozprodání na českém trhu,
 - o fingování vývozu zboží do zahraničí pomocí falešného potvrzení o vývozu, na které je následně uplatňován nárok na odpočet daně „vývozcem“,
 - o padělání dokladů (výpisů z banky, faktur apod.) předkládaných správci daně a další.¹²⁷
 - Výši cla je také možné ovlivnit v rozporu se zákonem uvedením nepravdivého původu nebo hmotnosti dováženého zboží, případně je použita nesprávná klasifikace zboží. Nesprávnou klasifikací zboží se rozumí deklarování zboží na základě nesprávného zařazení dle společného celního sazebníku Evropského společenství. Společný celní sazebník uvádí druh zboží, ke kterému je stanovena číselná kombinovaná nomenklatura se sazbou cla k tomuto zboží.¹²⁸
- **Pojistné na sociální zabezpečení nebo pojistné na zdravotní pojištění** bývá nejčastěji zkracováno zejména zaměstnáváním pracovních sil tzv. načerno. Případně nepřihlášením zaměstnanců nebo jen některých z nich sociálnímu zabezpečení a zdravotnímu pojištění, dále může zaměstnavatel

¹²⁶ PROUZA, D. Otazníky kolem trestného činu zkrácení daně. *Právní rádce*, Praha: Economia, 2006, č. 8, s. 52. ISSN 1210-4817.

¹²⁷ Tamtéž.

¹²⁸ Kombinovaná nomenklatura (příloha č. 1 Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. 7. 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku). Nařízení Komise č. 1006/2011 (společný celní sazebník EU platný pro rok 2012).

deklarovat nižší než skutečný základ, tedy při určování výše povinných plateb vychází z fiktivní mzdy nebo platu.¹²⁹

Závěrem této podkapitoly si dovoluji zmínit zásadu *nemo tenetur se ipsum accusare*, která říká, že k přiznání nesmí být obviněným žádným způsobem donucován. Tato právní zásada je podstatná v případě, že dojde ze strany pachatele k zatajení příjmů, jež byly dosaženy trestným činem. Judikatura se přiklání k tomu, že zatajení takového příjmu nelze posuzovat jako zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, protože takové jednání, není jednáním, z něhož by plynul příjem jako základ pro vyměření daně zákonem výslovně označené.

4.2.2.2 Vylákání výhody na některých z povinných plateb

Vzhledem k povaze jednání vylákání výhody na některých z povinných plateb, tak je toto ustanovení uváděno samostatně v rámci § 240 odst. 1 TrZ.

Vylákání výhody na některé povinné platbě lze tedy obecně definovat jako předstírání okolnosti, na základě níž vzniká povinnost státu (resp. jiného příjemce povinné platby) poskytnout plnění subjektu, který podle zákona ve skutečnosti nemá nárok na takové plnění nebo jenž vůbec není plátcem či poplatníkem takové povinné platby (např. daně z přidané hodnoty), ve vztahu k níž je výhoda (poskytované plnění) poskytována (např. nadměrný odpočet).¹³⁰

Za vylákání daňové výhody nelze totiž považovat pouhé neoprávněné snížení skutečně existující daňové povinnosti, které je zkrácením daně, ale fingované předstírání skutečnosti, z níž má vyplývat povinnost státu poskytnout neoprávněné plnění tomu, kdo zpravidla ani není plátcem příslušné povinné platby, od níž se výhoda odvíjí. Smyslem zde totiž je postihnout případy, „kdy pachatel nezkracuje plnění vůči státu, ale naopak od státu daňovou výhodu v podobě peněžní výplaty uvedením nepravdivých tvrzení vyžaduje“.¹³¹

Je nutno podotknout, že vylákání výhody přichází v úvahu pouze u daní, cel a poplatků, a to s ohledem na jejich charakter, kdy je možné u takových plateb

¹²⁹ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. Díl. 2.* Vyd. Praha: C.H.Beck, 2012, s. 2422. ISBN 978-807-4004-285.

¹³⁰ ŠÁMAL, Pavel. § 240 [Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby]. In: ŠÁMAL, Pavel, GRIVNA, Tomáš, HERCZEG, Jiří, KRATOCHVÍL, Vladimír, PŮRY, František, RIZMAN, Stanislav, ŠÁMALOVÁ, Milada, VÁLKOVÁ, Helena, VANDUCHOVÁ, Marie. *Trestní zákoník (EVK). 2.vydání.* Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, s. 2414. ISBN 978-80-7400-428-5.

¹³¹ Tamtéž.

uplatňovat odpočty, srážky a osvobození v různých variantách a za splnění daných podmínek stanovených v právních předpisech.

Častými metodami a způsoby vlákání výhody na některých povinných platbách jsou:

- **nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty na výstupu** podle § 4 odst. 1 písm. m) a § 72 a násl. DPHZ, zejména při fingovaném vývozu zboží do zahraničí, resp. mimo území Evropských společenství plátcem této daně;
- **nárok na vrácení spotřební daně** podle § 14 a násl. DSpotř, zejména v případě fingovaného vývozu zdaněných vybraných výrobků v rámci podnikatelské činnosti do ciziny, resp. mimo území Evropských společenství.¹³²

4.2.3 Subjekt

Pachatelem ve smyslu platné a účinné právní úpravy tedy je fyzická osoba nebo právnická osoba, která svým jednáním naplnila všechny znaky trestného činu a v době jeho spáchání je trestně odpovědná.¹³³

Legální definici najdeme v § 22 Trz, který v odstavci druhém specifikuje, že pachatelem trestného činu je i tzv. nepřímý pachatel.

Páchatelom aj spolupáchatelom trestného činu skrátania dane podľa § 148 tr. zák. môže byť nielen subjekt dane (poplatku), ale ktokolvek, kto svojím úmyselným konaním spôsobí, že zákonná daň (poplatok) nebola jemu alebo aj inému subjektu dane (poplatku) vymeraná buď vôbec, alebo nie v zákonnej miere a daň tak bola skrátaná v značnom rozsahu.¹³⁴

V souvislosti s vymezením subjektu trestného činu dle ustanovení § 240 TrZ, zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, nám vyplývají dvě osoby ve zvláštních postaveních, které mohou být taktéž pachateli tohoto trestného činu. Jedná se o daňového poradce a o likvidátora.

Vzhledem k uvedenému může být pachatelem trestného činu podle § 240 odst. 1 např. též **daňový poradce** podnikatele, kterého podnikatel zmocnil, aby za něj zpracoval a správci daně odevzdal daňové přiznání, pokud by daňový poradce v daňovém přiznání úmyslně zkreslil výši daňové povinnosti podnikatele

¹³² Tamtéž.

¹³³ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné*. 7. Vyd. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2014, s. 134.

¹³⁴ Rozsudek Nejvyššího soudu ČSSR ze dne 21. 2. 1968, sp. zn. 8 Tz 10/68

způsobem, který by bylo možné hodnotit jako zkrácení daně ve výše zmíněném smyslu.¹³⁵

Pokud dochází k zániku obchodní korporace s likvidací, tak přechází působnost statutárního orgánu jednat jménem korporace na **likvidátora**, který jedná jménem korporace jen směrem k likvidaci korporace. Při výkonu takto dané působnosti má likvidátor rozličné penzum práv a povinností. Mezi jeho povinnosti patří např. přiznat a odvádět za likvidovanou společnost daně, poplatky, pojistné na zdravotní pojištění, pojistné na sociální pojištění a další podobné povinné platby, popřípadě plnit jiné další povinnosti plynoucí z daňového řízení.

Pokud by tak úmyslně nečinil a nepodal např. daňové přiznání, mohl by se dopustit i trestného činu podle § 240 odst. 1.¹³⁶

4.2.4 Subjektivní stránka

Subjektivní stránka charakterizuje trestný čin z hlediska jeho vnitřní stránky, z pohledu psychiky pachatele (na rozdíl od objektivní stránky, která zahrnuje vnější znaky trestného činu). Jediným obligatorním znakem subjektivní stránky trestného činu je zavinění. Fakultativní znaky jsou především pohnutka, cíl a záměr trestného činu.¹³⁷

Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je úmyslným trestným činem, přičemž se nevyžaduje úmysl přímý, tedy že pachatel věděl, že svým jednáním naplňuje skutkovou podstatu trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a chtěl, aby byla skutková podstata takovým jednáním naplněna, ale postačí i prokázání úmyslu nepřímého, což znamená, že pachatel věděl, že svým jednáním může naplnit skutkovou podstatu trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a pro případ, že by se tak stalo, je s tím srozuměn.¹³⁸

Úmysl pachatele se musí vztahovat i na to, že daň nebo jiná povinná dávka je zkracována nebo je vylákávána výhoda na dani nebo jiné povinné platbě. Na takový úmysl je třeba usuzovat z celého jednání pachatele, přičemž důležitými

¹³⁵ ŠÁMAL, Pavel. § 240 [Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby]. In: ŠÁMAL, Pavel, GRIVNA, Tomáš, HERCZEG, Jiří, KRATOCHVÍL, Vladimír, PÚRY, František, RIZMAN, Stanislav, ŠÁMALOVÁ, Milada, VÁLKOVÁ, Helena, VANDUCHOVÁ, Marie. Trestní zákoník (EVK). 2. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, s. 2414. ISBN 978-80-7400-428-5.

¹³⁶ Tamtéž.

¹³⁷ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné*. 7. Vyd. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2014, s. 179.

¹³⁸ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 143. ISBN 978-80-7380-442-8.

signály o jeho úmyslném zavinění mohou být různé formy a způsoby zásahu do účetnictví, způsob vedení a uschovávání účetních a jiných dokladů, projevy ústní i písemné učiněné ke státním orgánům nebo k obchodním partnerům apod.¹³⁹

Z výše uvedeného vyplývá, že nedbalostní naplnění skutkové podstaty není možné, resp. nebylo by takové naplnění trestným činem. Dojde-li ke zkrácení daně například kvůli početní chybě, nelze uplatnit trestněprávní odpovědnost pachatele. Je ovšem také nutné vzít v potaz zásadu presumpce nevinny a pachateli dokázat úmysl zkrátit daň. Samo dokazování úmyslu může být pochopitelně v některých případech nanejvýš problematické, neboť hranice mezi nepřímým úmyslem a vědomou nedbalostí je velmi tenká.¹⁴⁰

4.3 Trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle ustanovení § 241 TrZ

Pro účely přehlednosti, zde uvedu skutkovou podstatu předmětného trestného činu, který je uveden v ustanovení § 241 TrZ. V současnosti platné a účinné znění je uvedeno v poznámce pod čarou.¹⁴¹

4.3.1 Objekt

Objektem tu je zájem státu na řádném odvádění stanovených povinných plateb, konkrétně jednak daně, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistné na zdravotní pojištění, tento po jejich sražení odvádí na podkladě povinnosti vyplývající ze zákona zaměstnavatel nebo jejich plátce za zaměstnance nebo jiné osoby.

¹³⁹ ŠÁMAL, Pavel. § 240 [Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby]. In: ŠÁMAL, Pavel, GŘIVNA, Tomáš, HERCZEG, Jiří, KRATOCHVÍL, Vladimír, PŮRY, František, RIZMAN, Stanislav, ŠÁMALOVÁ, Milada, VÁLKOVÁ, Helena, VANDUCHOVÁ, Marie. Trestní zákoník (EVK). 2.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, s. 2414. ISBN 978-80-7400-428-5.

¹⁴⁰ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 143. ISBN 978-80-7380-442-8.

¹⁴¹ (1) *Kdo ve větším rozsahu nesplní jako zaměstnavatel nebo plátce svoji zákonnou povinnost odvést za zaměstnance nebo jinou osobu daň, 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 pro jiného prospěch velkého rozsahu.*

Tyto platby jsou v první fázi srazeny zaměstnanci nebo jiné osobě a na základě zákonné povinnosti, která je uložena zaměstnavateli nebo plátcí těchto plateb, jsou ve druhé fázi odvedeny příslušnému orgánu.¹⁴²

4.3.2 Objektivní stránka

Toto ustanovení postihuje *dvojitá jednání*:

- a) pachatele, který jako zaměstnavatel nebo plátce ve větším rozsahu nesplní svoji zákonnou povinnost za zaměstnance nebo jinou osobu odvést daň, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistné na zdravotní pojištění [§ 241 odst. 1 písm. a)],
- b) pachatele, který jako zaměstnavatel ve větším rozsahu nesplní svoji zákonnou povinnost odvést pojistné na úrazové pojištění zaměstnanců [§ 241 odst. 1 písm. b)].¹⁴³

Pachatel tedy může naplnit znak objektivní stránky pouze jednáním, které spočívá v tom, že jako zaměstnavatel nebo plátce, ve větším rozsahu nesplní svoji zákonnou povinnost za zaměstnance nebo jinou osobou odvést daň, pojistné na důchodové spoření, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistné na zdravotní pojištění, přitom není rozhodující, k jakému účelu jsou použity z mezd zaměstnanců sražené a neodvedené částky daně z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků a pojistného na sociální zabezpečení a na zdravotní pojištění.¹⁴⁴

Trestní odpovědnost za trestný čin podle § 147 tr. zák. bylo možné vyvozovat proti příslušné odpovědné osobě jen tehdy, jestliže zaměstnavatel skutečně srazil svým zaměstnancům z jejich hrubých mezd (platů) příslušné částky zálohy na daň z příjmů, pojistného na zdravotní pojištění a pojistného na sociální zabezpečení včetně příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a neodvedl je, tj. pokud měl dostatek peněz na výplatu hrubých mezd a částky sražené zaměstnancům použil na jiné účely nebo je ponechal na účtu u banky či v

¹⁴² KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 145. ISBN 978-80-7380-442-8.

¹⁴³ ŠÁMAL, Pavel. § 241 [Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby]. In: ŠÁMAL, Pavel, GRIVNA, Tomáš, HERCZEG, Jiří, KRATOCHVÍL, Vladimír, PÚRY, František, RIZMAN, Stanislav, ŠÁMALOVÁ, Milada, VÁLKOVÁ, Helena, VANDUCHOVÁ, Marie. *Trestní zákoník (EVK)*. 2.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, s. 2442. ISBN 978-80-7400-428-5.

¹⁴⁴ Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 3. 2003, sp. zn. 7 To 147/2003. Publikováno v časopisu *Trestněprávní revue*, Praha: C.H.Beck, 2003, č. 10, s. 310 an. ISSN 1213-5313. Srovnej DZURILLA, B. Ve stínu „švarcsystému“: zapomenutý pojem „závislá činnost“. *Právní rozhledy*, Praha: C.H.Beck, 2012, č. 21. ISSN 1210-6410.

hotovosti v pokladně (viz rozhodnutí uveřejněné pod č. 30/2001 Sb. rozh. tr.). Kdyby tomu tak nebylo a zaměstnavatel měl k dispozici jen peníze postačující na vyplacení čistých mezd (platů) zaměstnancům, takže po jejich vyplacení by mu již nezbylo na odvedení odpovídajících částek daně z příjmů, pojistného na zdravotní pojištění a pojistného na sociální zabezpečení včetně příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, nemohl by se dopustit trestného činu podle § 147 tr. zák.¹⁴⁵

Tento judikát Nejvyššího soudu České republiky souhlasí a následuje již starší judikaturu, která je v dané oblasti poměrně konstantní a stále i po několika letech a rekonstrukci trestního práva, relevantní.¹⁴⁶

Jednočinný souběh trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 s trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 je vyloučen, neboť jestliže plátce daně, pojistného na sociální zabezpečení nebo zdravotního pojištění některou z uvedených plateb zkrátí, a proto ji neodvede, bude postižen pouze podle § 240. Není však samozřejmě vyloučen vícečinný souběh trestného činu podle § 240 s trestným činem podle § 241, pokud zaměstnavatel nebo plátce bude jednak u části zaměstnanců některou z uvedených povinných plateb ve větším rozsahu zkracovat (např. tím, že úmyslně vykáže nižší počet zaměstnanců oproti skutečnosti anebo finančnímu úřadu uvede nižší výměru vyplacených mezd neodpovídající skutečně vyplaceným mzdám za příslušné rozhodné období) a jednak u části zaměstnanců pouze úmyslně nesplní zákonnou povinnost odvést za poplatníka (zaměstnance) některou z povinných plateb.¹⁴⁷

4.3.3 Subjekt

Pachatelem může být jen ten, kdo má jako zaměstnavatel nebo plátce uvedenou zákonnou povinnost odvádět příslušné povinné platby (fyzická i právnická osoba). Jed o konkrétní subjekt ve smyslu § 114 odst. 1. V případě, že zaměstnavatelem nebo plátcem je právnická osoba, uplatní se u pachatele – fyzické osoby institut jednání za jiného (§ 114 odst. 2), kdy trestně odpovědným bude statutární orgán nebo člen statutárního orgánu, ale může to být i jiná fyzická

¹⁴⁵ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 19. 7. 2017, sp. zn. 5 Tdo 534/2017

¹⁴⁶ Srovnej Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 10. 5. 2000, sp. zn. 4 Tz 63/2000, nebo Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 12. 2004, sp. zn. 7 Tdo 1426/2004.

¹⁴⁷ ŠÁMAL, Pavel. § 241 [Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby]. In: ŠÁMAL, Pavel, GRIVNA, Tomáš, HERCZEG, Jiří, KRATOCHVÍL, Vladimír, PŮRY, František, RIZMAN, Stanislav, ŠÁMALOVÁ, Milada, VÁLKOVÁ, Helena, VANDUCHOVÁ, Marie. Trestní zákoník (EVK). 2.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, s. 2442. ISBN 978-80-7400-428-5.

osoba, která jednala uvedeným způsobem za příslušnou právnickou osobu (zaměstnavatele nebo plátce).¹⁴⁸

Pokud je zaměstnavatelem nebo plátcem právnická osoba, uplatní se § 114 odst. 2 TrZ a trestně odpovědnou bude fyzická osoba, která jednala jménem právnické osoby, jestliže je důsledkem jejího rozhodnutí neodvedení sražených plateb.¹⁴⁹

Jestliže je zaměstnavatelem fyzická osoba, pak je tento zaměstnavatel pachatelem trestného činu, pokud rozhodnutí o neodvedení sražených plateb neučinil jeho zástupce či oprávněný vedoucí zaměstnanec, neboť pak by právě byl trestně odpovědný tento zástupce nebo oprávněný zaměstnanec.¹⁵⁰

Trestní odpovědnost za trestný čin podle § 241 odst. 1 písm. a) lze vyvozovat proti příslušné odpovědné osobě (fyzické nebo právnické) jen tehdy, jestliže zaměstnavatel svým zaměstnancům z hrubé mzdy skutečně srazil příslušné částky zálohy na daň z příjmů, pojistného na zdravotní pojištění a pojistného na sociální zabezpečení včetně příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a neodvedl je, tj. pokud měl dostatek peněz na výplatu hrubých mezd a částky sražené zaměstnancům použil na jiné účely nebo je ponechal na účtu u banky či v hotovosti v pokladně (srov. R 30/2001 a PR, 2000, č. 8, s. 358). Kdyby tomu tak nebylo a zaměstnavatel měl k dispozici jen peníze postačující na vyplacení čistých mezd zaměstnancům, takže po jejich vyplacení by mu již nezbylo na odvedení odpovídajících částek daně z příjmů, pojistného na zdravotní pojištění a pojistného na sociální zabezpečení včetně příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, trestného činu podle § 241 odst. 1 písm. a) by se dopustit nemohl. Podobně je tomu i přes rozdílnou povahu placení, resp. odvádění pojistného na úrazové pojištění zaměstnanců.¹⁵¹

¹⁴⁸ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné*. 7. Vyd. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2014, s. 739.

¹⁴⁹ Usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 6. 1999, sp. zn. 4 To 424/99. Publikováno ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu pod Sbirkovým číslem Rt 53/2000.

¹⁵⁰ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. Díl. 2*. Vyd. Praha: C.H.Beck, 2012, s. 2451. ISBN 978-807-4004-285.

¹⁵¹ ŠÁMAL, Pavel. § 241 [Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby]. In: ŠÁMAL, Pavel, GRIVNA, Tomáš, HERCZEG, Jiří, KRATOCHVÍL, Vladimír, PÚRY, František, RIZMAN, Stanislav, ŠÁMALOVÁ, Milada, VÁLKOVÁ, Helena, VANDUCHOVÁ, Marie. *Trestní zákoník (EVK)*. 2.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, s. 2442. ISBN 978-80-7400-428-5.

4.3.4 Subjektivní stránka

Subjektivní stránka trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle ustanovení § 241 TrZ, vyžaduje úmyslné jednání pachatele, který nesplní svoji zákonem danou povinnost za zaměstnance nebo jinou osobu odvést daň, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistné na zdravotní pojištění.

V tomto případě může být úmysl přímý i nepřímý. Úmysl může být přímý, například v situaci, kdy statutární orgán obchodní společnosti na poradě s vedoucími zaměstnanci rozhodne, že příslušné platby budou zaměstnancům z jejich hrubých mezd sraženy, ale nebudou odvedeny oprávněným subjektům a použijí se na nákup určitého materiálu, přestože právník společnosti i mzdová účetní, kteří se účetní porady se statutárním orgánem, upozorňují, že je to v rozporu se zákonem.¹⁵²

K naplnění skutkové podstaty ovšem stačí i úmysl nepřímý, který lze dovodit například za situace, když sice statutární orgán 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 za zaměstnance jako zálohy na jejich daň z příjmů, pojistné na zdravotní pojištění a pojistné na sociální zabezpečení.¹⁵³

4.4 Daňové trestné činy z pohledu trestní odpovědnosti právnických osob

Trestní zákoník původně vycházel ze zásady, že trestní odpovědnost může být dána jen u fyzické osoby, která je přičetná a dovršila stanovený věk. Toto pojetí individuální trestní odpovědnosti fyzických osob zastávala do přijetí zákona o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim tradičně i česká trestněprávní věda, byť se postupem času vedla poměrně rozsáhlá diskuze nad

¹⁵² KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 155. ISBN 978-80-7380-442-8.

¹⁵³ PŮRY, 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. 6-14, ISSN 1801-2779.

trestní odpovědností právnických osob a v nauce se objevily určité tendence k zavedení trestní odpovědnosti právnických osob.¹⁵⁴

Prvním návrh na zavedení trestní odpovědnosti právnických osob byl předložen v souvislosti s původním návrhem trestního zákoníku Poslanecké sněmovně Parlamentu České republiky dne 21. Července 2004 (tisk 745) a který byl v prvním čtení zamítnut.

Po přijetí trestního zákoníku značně zesílily tendence z mezinárodního pole k tomu, aby právní řád dával možnost ukládat trestní sankce protiprávního jednání korporací.

Výsledkem uvedených požadavků na mezinárodním poli a popsanych přístupů v kontinentální právní úpravě, ale i zmíněných požadavků vnitrostátní povahy bylo přijetí nového **zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim**, který upravuje podmínky trestní odpovědnosti právnických osob, tresty a ochranná opatření, které lze za spáchání stanovených trestných činů právnickým osobám uložit, a postup v řízení proti právnickým osobám (srov. § 1 odst. 1 zák. o tr. odpovědnosti p. o.).¹⁵⁵

TOPO je vůči obecným trestněprávním předpisům speciálním právním předpisem, toto je definováno v § 1 odst. 2 TOPO.

Z hlediska své povahy jde o tzv. „vedlejší trestní zákon“, pro který je typické, že obsahuje jak hmotněprávní, tak procesní ustanovení. Trestní zákoník, trestní řád a zákon o mezinárodní justiční spolupráci ve věcech trestních jsou ve vztahu k zákonu o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim subsidiárními právními předpisy, které se použijí, jestliže:

- zákon o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim nestanoví jinak nebo
- to není z povahy věci vyloučeno.¹⁵⁶

V § 6 TOPO najdeme právnické osoby vyňaté z osobní působnosti tohoto zákona. § 6 TOPO je v úplném znění v poznámce pod čarou.¹⁵⁷

¹⁵⁴ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné*. 7. Vyd. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2014, s. 469.

¹⁵⁵ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné*. 7. Vyd. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2014, s. 471.

¹⁵⁶ Tamtéž.

¹⁵⁷ (1) *Podle tohoto zákona nejsou trestně odpovědné*

a) *Česká republika,*

b) *územní samosprávné celky při výkonu veřejné moci.*

(2) *Majetková účast právnických osob uvedených v odstavci 1 na právnické osobě nevylučuje trestní odpovědnost takové právnické osoby podle tohoto zákona.*

Osoby takto vyňaté z působnosti trestních zákonů (zde zejména zákona o trestní odpovědnosti právnických osob a trestního zákoníku – srov. § 110 TrZ) jsou zcela nebo zčásti beztrestné (hmotněprávní exempce, tzv. indemnita).¹⁵⁸

Za stěžejní lze označit § 7 TOPO, který obsahuje negativní explicitní vymezení trestných činů, které nelze v rámci principu přičitatelnosti klást za vinu právnické osobě. Právnická osoba může být trestně odpovědná za trestné činy uvedené ve zvláštní části TrZ, s výjimkou trestných činů uvedených v § 7 TOPO. Z pohledu daňových trestných činů připadají v úvahu všechny trestné činy uvedené v Dílu 2: Trestné činy daňové, poplatkové a devizové. Nutno podotknout, že původní koncepce § 7 TOPO byla opačná. To znamená, že v původní verzi dle zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, byl v § 7 uveden taxativní výčet trestných činů, které mohla právnická osoba spáchat. Současné negativní vymezení v § 7 TOPO zavedla novela obsažená v zákoně č. 183/2016 Sb.

Jak již bylo naznačeno v předchozím odstavci, tak trestní odpovědnost právnických osob je založena na principu **přičitatelnosti**. Přitom vychází z názoru, že právnické osoby jsou subjekty práva odlišné od fyzických osob, jsou uměle právem vytvořeny a nadány právní osobností, tj. způsobilost mít v mezích právního řádu práva a povinnosti, a deliktní způsobilostí.¹⁵⁹ Předpoklady spáchání trestného činu právnickou osobou jsou tedy tyto:

- jde o čin protiprávní (právem zakázaný),
- protiprávní čin je spáchán buď jménem právnické osoby, nebo v jejím zájmu, anebo v rámci její činnosti,
- protiprávní čin je spáchán osobou uvedenou v § 8 odst. 1 písm. a), b), c) nebo d) zák. o tr. odpovědnosti p. o. a
- musí být přičitatelný právnické osobě podle § 8 odst. 2, 3, popř. 4 zák. o tr. odpovědnosti p.o.¹⁶⁰

Určité osamostatnění trestní odpovědnosti právnické osoby vyplývá z odlišnosti předpisů trestního zákoníku a zákona o odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, zejména pak co do podmínek, které zakládají trestní odpovědnost. To znamená, že právnická osoba může být trestně odpovědná, i kdyby u fyzické osoby tyto podmínky nebyly splněny například z důvodu

¹⁵⁸ Tamtéž.

¹⁵⁹ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné*. 7. Vyd. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2014, s. 480.

¹⁶⁰ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné*. 7. Vyd. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2014, s. 483.

nepříčetnosti nebo z jiného důvodu.¹⁶¹ Trestní odpovědnosti právnické osoby nebrání nezjištění jednající fyzické osoby. Z hlediska založení trestní odpovědnosti právnické osoby není nutné zjistit a prokázat, která konkrétní fyzická osoba uvedená v odstavci 1 se dopustila jednání popsaného v odstavcích 1 a 2. Důležité je pouze to, že bude prokázáno, že uvedeného jednání se některá z těchto osob dopustila, i když se ji nepodaří identifikovat či ztotožnit. Např. bude prokázáno, že jednání se dopustil některý z členů představenstva, ale není najisto postaveno, který to byl.¹⁶²

Ustanovení § 9 TOPO definuje pachatele trestného činu. Jedná se zde o další odlišnost od trestního zákoníku, neboť není možné přejmout kompletní vymezení pachatele, spolupachatele a účastníka, protože to vylučuje povaha právnické osoby. Zejména pak v případě, kdy pojetí pachatelství právnické osoby je vázáno na přičitatelnost celého trestného činu.¹⁶³

Vztah trestní odpovědnosti právnické osoby k trestní odpovědnosti fyzické osoby je vymezen v tomto ustanovení jako souběžný, samostatný a nezávislý odpovědnostní vztah. Česká úprava navíc vychází i z toho, že právnické osobě se přičítá také jednání osoby, která není trestně odpovědná [§ 8 odst. 4 písm. d) TOPO], a proto není rozhodné, zda jednající fyzická osoba splňuje požadavky kladené na trestně odpovědný subjekt.¹⁶⁴

S ohledem na odlišnost právnické osoby od osoby fyzické je nutné tyto odlišnosti akcentovat při určování trestněprávních sankcí, které lze ukládat právnické osobě. Druhy trestů a ochranných opatření jsou uvedeny v § 15 TOPO.

Důvodová zpráva uvádí k ustanovení § 15 TOPO, že tresty i ochranné opatření jsou přizpůsobeny povaze právnické osoby a jsou zaměřeny převážně na ty stránky její činnosti, které mohou být z hlediska trestu nejúčinněji postiženy, jakož i na potřebu prevence. Některé tresty (peněžitý trest, zákaz plnění veřejných zakázek, účasti v koncesním řízení nebo ve veřejné soutěži, zákaz přijímání dotací nebo subvencí, zrušení právnické osoby a uveřejnění rozsudku) vycházejí přímo z požadavků mezinárodního práva.¹⁶⁵

¹⁶¹ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 191-192. ISBN 978-80-7380-442-8.

¹⁶² DĚDIČ, Jan. § 8 [Trestní odpovědnost právnické osoby]. In: ŠÁMAL, Pavel, DĚDIČ, Jan, GRÍVNA, Tomáš, PŮRY, František, ŘÍHA, Jiří. *Trestní odpovědnost právnických osob*. 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, s. 160. ISBN 978-80-7400-116-1.

¹⁶³ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 192. ISBN 978-80-7380-442-8.

¹⁶⁴ Tamtéž.

¹⁶⁵ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 195. ISBN 978-80-7380-442-8.

Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob, ve znění pozdějších předpisů, je účinný od 01.01.2012, tedy více jak 6 let. Takto dlouhá doba od nabytí účinnosti TOPO a jeho aplikovatelnosti nám poskytuje celou řadu pro nás relevantních dat.

Od roku 2012 do roku 2015 bylo uloženo právnickým osobám celkem 88 trestů.¹⁶⁶

Z pohledu merita této práce je zajímavým poznatkem, že daňové trestné činy byly většinovými trestnými činy, za které obecné soudy ukládaly právnickým osobám trestní sankce. Konkrétně se jedná o:

- **Trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby** – celkem 40x. Tento trestný čin tak tvoří celých 46 % všech trestných činů, za které byly právnickým osobám pravomocně uloženy tresty. Za tento trestný čin byl pak konkrétně uložen trest zrušení právnické osoby, trest peněžitý, trest zákazu činnosti, trest uveřejnění rozsudku, anebo trest zákazu činnosti v kombinaci s trestem uveřejnění rozsudku.
- **Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby** – celkem 8x. Tento trestný čin tak tvoří celých 10 % všech trestných činů, za které byly právnickým osobám pravomocně uloženy tresty. V těchto případech byly dotčené právnické osoby sankcionovány konkrétně trestem zrušení právnické osoby, trestem peněžitým či trestem uveřejnění rozsudku.¹⁶⁷

Výše uvedené změny v § 7 TOPO při znalosti statistických dat mne vedou k úvaze, že lze očekávat nárůst stíhání právnických osob. V souvislosti s rozšířením katalogu trestných činů, za které může být právnická osoba trestně odpovědná, je myšlenka většího počtu trestního stíhání právnických osob, zcela legitimní.

4.5 Zánik trestní odpovědnosti u trestných činů daňových

Zánik trestní odpovědnosti je obecně upravený v TrZ, konkrétně v Hlavě 4, Dílu 1 (§ 33) a Dílu 2 (§ 34 a §35). Daňové trestné činy mají navíc zvláštní ustanovení o účinné lítosti v § 242 TrZ. Taktéž je nutno přihlížet ke speciálním

¹⁶⁶ TIBITANZLOVÁ, Alena. Sankcionování právnických osob a praxe českých trestních soudů. Bulletin advokacie. 2016, č. 10, s. 32-37.

¹⁶⁷ Tamtéž.

ustanovením o účinné lítosti a promlčení trestní odpovědnosti právnických osob. Účinná lítost je obsažena v § 11 TOPO a promlčení je upraveno v § 12 TOPO.

Pokud jde o důvody zániku trestní odpovědnosti, jedná se o skutečnosti, které nastaly po spáchání trestného činu, ale dříve než o něm bylo pravomocně rozhodnuto. Jejich existence způsobuje jednou provždy zánik práva státu na potrestání pachatele. Zaniká tím jak oprávnění státu vyslovit vinu [s výjimkou postupu podle § 11 odst. 1 písm. b), odst. 3 a § 227 TrŘ] a uložit pachateli trestného činu jakýkoli trest, tak i odpovídající povinnost pachatele strpět vyslovení viny, uložení a výkon jakéhokoli trestu. Okolnosti způsobující zánik trestní odpovědnosti tedy vedou k zániku trestněprávního vztahu, jenž je důsledkem pachatelovy trestní odpovědnosti, která nastupuje po spáchání trestného činu. Tyto okolnosti znamenají, že vůči pachateli již nelze vyvozovat ty trestněprávní důsledky, které jinak vyplývají ze spáchání trestného činu a jsou typické pro jeho postih.¹⁶⁸

4.5.1 Účinná lítost

Smyslem účinné lítosti v obecném ustanovení § 33 je především motivovat pachatele slibem beztrestnosti k tomu, aby škodlivému následku trestného činu zamezil nebo jej napravil. Účinná lítost předpokládá dokonaný trestný čin.¹⁶⁹

Trestní zákoník stanovuje kumulativní podmínky aplikace obecné účinné lítosti takto:

- jedná se o trestný čin taxativně uvedený v § 33 TrZ,
- pachatel škodlivému následku trestného činu zamezil nebo jej napravil, popř. o trestném činu učinil oznámení příslušnému orgánu v době, kdy mohlo být ještě zabráněno škodlivému následku,
- pachatel tak učinil dobrovolně.

Taxativní výčet uvedený v § 33 TrZ obsahuje trestné činy zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240), nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243) a ohrožení devizového hospodářství (§ 247). Tudíž na tyto trestné činy se bude vztahovat obecné ustanovení o účinné lítosti. Zvláštní ustanovení o účinné lítosti uvedené v § 242 TrZ, se bude vztahovat pouze na

¹⁶⁸ PÚRY, František. Hlava IV [Zánik trestní odpovědnosti (§ 33-35)]. In: ŠÁMAL, Pavel, GŘIVNA, Tomáš, HERCZEG, Jiří, KRATOCHVÍL, Vladimír, PÚRY, František, RIZMAN, Stanislav, ŠÁMALOVÁ, Milada, VÁLKOVÁ, Helena, VANDUCHOVÁ, Marie. Trestní zákoník (EVK). 2.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, s. 439. ISBN 978-80-7400-428-5.

¹⁶⁹ ŠÁMAL, P. a kol. Trestní právo hmotné. 7. Vyd. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2014, s. 286.

trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby, který je upraven v § 241 TrZ.

Zvláštní účinná lítost podle § 242 je ve vztahu speciality k obecné účinné lítosti podle § 33, protože stanoví pro pachatele příznivější podmínky. Ke splnění zákonné povinnosti odvést daň, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na zdravotní pojištění nebo pojistné na úrazové pojištění zaměstnanců musí dojít dříve, než soud prvního stupně počal vyhlašovat rozsudek (u trestního příkazu před jeho vydáním anebo též po jeho vydání, byl-li proti němu podán odpor – § 314g TrŘ). Z toho vyplývá, že na rozdíl od obecného institutu účinné lítosti podle § 33 není na překážku zániku trestní odpovědnosti podle § 242, odvede-li pachatel (fyzická nebo právnická osoba) dodatečně dlužné platby uvedených dávek až pod tlakem zahájeného a probíhajícího trestního stíhání, což by u obecné účinné lítosti vylučovalo splnění podmínky dobrovolnosti jednání.¹⁷⁰

Ve vztahu ustanovení § 33 TrZ o obecné účinné lítosti a § 242 TrZ o zvláštní účinné lítosti došlo v průběhu let k několika zásadním okamžikům. Obecné soudy spolu s Nejvyšším soudem České republiky ustáleně vykládaly danou problematiku tak, že na trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240, lze uplatňovat pouze obecnou účinnou lítost. Do úplně opačného postavení se svým nálezem ze dne 28. července 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/08, postavil Ústavní soud České republiky, který zpochybnil dosavadní výklad účinné lítosti u trestného činu zkrácení daně, jaký zaujímaly v drtivé většině případů obecné soudy. Tento výrazný zásah do dosavadní konstantní judikatury vzbudil v řadách odborné veřejnosti živou diskuzi.¹⁷¹

Podle tohoto nálezu je nepřipustné, aby lhůty pro uplatnění účinné lítosti byly pro trestný čin zkrácení daně a trestný čin neodvedení daně natolik rozdílné. Ústavní soud tak v rozporu s doslovným zněním trestního zákoníku dovedl, že podmínky účinné lítosti u trestného činu zkrácení daně lze splnit i tak, že zkrácená daň není uhrazena dobrovolně (srov. opačně § 33 tr. zák.), tj. jako v případě

¹⁷⁰ ŠÁMAL, Pavel. § 242 [Zvláštní ustanovení o účinné lítosti]. In: ŠÁMAL, Pavel, GŘIVNA, Tomáš, HERCZEG, Jiří, KRATOCHVÍL, Vladimír, PÚRY, František, RIZMAN, Stanislav, ŠÁMALOVÁ, Milada, VÁLKOVÁ, Helena, VANDUCHOVÁ, Marie. Trestní zákoník (EVK). 2.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, s. 2457. ISBN 978-80-7400-428-5.

¹⁷¹ K tomu srovnej: ŽDÁRSKÝ, Zbyněk. K účinné lítosti u pokračujících daňových trestných činů. Trestněprávní revue. 2011, č. 1, s. 1-8.; TRUBAČ, Ondřej. Specifika účinné lítosti v trestním právu daňovém. Sborník Karlovarské právnické dny. 2013, č. 21, s. 450-458. a PELC, Vladimír. Účinná lítost u trestného činu zkrácení daně a aktuální stav judikatury. Bulletin advokacie. 2014, č. 4, s. 34 – 38.

trestného činu neodvedení daně dojde k zaplacení daně do okamžiku, kdy soud 1. stupně počne vyhlášovat rozsudek (srov. § 242 tr. zák.).¹⁷²

Ústavní soud pro svůj závěr, že je nepřipustné, aby lhůty k uplatnění účinné lítosti byly pro trestný čin zkrácení daně a trestný čin neodvedení daně natolik rozdílné, uvedl celkem dva důvody. Za prvé, pojem „neodvedení“ považuje terminologicky za širší, než pojem „zkrácení“, a trestný čin neodvedení daně tím pádem za závažnější než trestný čin zkrácení daně. Za druhé, ustanovení § 33 tr. zák. prý neobsahuje lhůtu pro projevení účinné lítosti.¹⁷³

Reakce Nejvyššího soudu České republiky byla zpočátku taková, že respektoval výše zmíněný náleží Ústavního soudu České republiky, nicméně se jej pokoušel relativizovat.¹⁷⁴

Nejvyšší soud České republiky svou rozhodovací praxí posléze navázal na právní názor, předcházející kontroverznímu náleží Ústavního soudu (sp. zn. IV. ÚS 3093/08), tedy že pachatel může dosáhnout zániku trestní odpovědnosti za spáchaný trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, pokud splní daňovou povinnost dobrovolně. Učinil tak skrze Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 3. 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012, Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 07.10.2015, sp. zn. 5 Tdo 1024/2015-56 a konečně i Usnesení velkého senátu Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016.

Ztotožňuji se s názorem a výkladem Nejvyššího soudu České republiky, na základě kterého lze aplikovat na trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 TrZ pouze obecnou účinnou lítost dle § 33 Trz. Nález Ústavního soudu vedený pod sp. zn. IV. ÚS 3093/08 a především právní názor v něm vyslovený považuji za ojedinělý excés.

Z řady argumentů, kterými podporuji svůj názor uvádím jen ty dle mého názoru nejzajímavější. Tedy, že by přijetím názoru Ústavního soudu mohlo dojít k nárůstu trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, a to z toho důvodu, že by podmínky zániku trestní odpovědnosti byly pro pachatele takového trestného činu příznivější. A v neposlední řadě by mohlo docházet k situacím, kdy by závěry uvedené v tomto náleží, pokud by byly dovedeny do extrému, by de facto mohly znamenat, že daňové subjekty by s úhradou daně

¹⁷² PELC, Vladimír. Účinná lítost u trestného činu zkrácení daně a aktuální stav judikatury. Bulletin advokacie. 2014, č. 4, s. 34 – 38.

¹⁷³ Tamtéž.

¹⁷⁴ Srovnej Usnesení Nejvyššího soudu České republiky ze dne 24.04.2010, sp. zn. 8 Tdo 1452/2009.

vyčkávaly, resp. by byly nepřímo podporovány v úmyslu zkrátit daň, jelikož v případě, že by bylo jejich jednání odhaleno, mohly by zkrácenou daň stále ještě doplatit a dosáhnout tak zániku trestní odpovědnosti.¹⁷⁵

4.5.1.1 Účinná lítost u právnických osob a její specifika

Ustanovení o účinné lítosti předpokládá specifické podmínky zániku trestní odpovědnosti, které jsou přizpůsobeny povaze právnické osoby, zejména pokud jde o činnost kontrolních orgánů právnické osoby. V souladu s principy restorativní justice je kladen důraz na zabránění vzniku škodlivého následku nebo na jeho napravení; upřednostňuje se proto reparativní a restituční aktivita právnické osoby před trestní odpovědností, a proto je účinná lítost vymezena v širším rozsahu než u fyzických osob (srov. ustanovení § 33 trestního zákoníku). Nelze odhlédnout ani od odlišností mezi vztahem poškozeného a pachatele - právnické osoby a vztahem poškozeného a pachatele-fyzické osoby. Zvláštní ustanovení o účinné lítosti nejsou tímto ustanovením dotčena.¹⁷⁶

Zde je důležité upozornit, že právě zvláštní ustanovení o účinné lítosti, které je upraveno v § 242 TrZ, se použije i v případě, že se trestného činu dle § 241 TrZ dopustí právnická osoba. Jedná se o naplnění obsahu věty poslední předchozího odstavce, která byla citována z důvodové zprávy k TOPO.

Zákon stanoví v § 11 podmínky účinné lítosti tak, že právnická osoba musí

- a) dobrovolně upustit od dalšího protiprávního jednání a
- b) buď
 - ba) odstranit nebezpečí, které vzniklo zájmu chráněnému trestním zákonem, nebo
 - bb) zamezit škodlivému následku nebo napravit způsobený škodlivý následek, anebo
- bc) učinit oznámení o trestném činu příslušnému orgánu v době, kdy nebezpečí, které vzniklo zájmu chráněnému trestním zákonem, mohlo být ještě odstraněno nebo škodlivému následku trestného činu mohlo být ještě zabráněno.

Podmínky podle písm. a) a b) jsou stanoveny kumulativně, takže musí být splněny všechny, jednání právnické osoby uvedená pod písm. ba), bb) a bc) jsou

¹⁷⁵ TRUBAČ, Ondřej. Specifika účinné lítosti v trestním právu daňovém. Sborník Karlovarské právnické dny. 2013, č. 21, s. 450-458.

¹⁷⁶ Vláda: Důvodová zpráva k zákonu č. 418/2011 Sb. o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, č. 418/2011 Dz.

alternativní, proto postačí, učiní-li právnická osoba jen některé z nich, popř. je může uplatnit postupně nebo vedle sebe.¹⁷⁷

Považuji za důležité upozornit na to, že zánik trestní odpovědnosti právnické osoby v důsledku účinné lítosti, nemá vliv na existenci nebo zánik trestní odpovědnosti konkrétní jednající fyzické osoby, což platí i opačně.

4.5.2 Promlčení

Při promlčení trestní odpovědnosti zaniká trestní odpovědnost pachatele trestného činu uplynutím doby stanovené zákonem. Důvody promlčení jsou především hmotněprávní, protože uplynutím času postupně slábne, až docela zaniká potřeba trestněprávní reakce na trestný čin, a to jak z hlediska generální prevence (např. na trestný čin se zapomíná, negativní ovlivnění společenského vědomí mizí a škodlivost činu se snižuje), tak i z hlediska prevence individuální (u pachatele, jenž nespáchal další trestný čin, který je stejně nebo přísněji trestný, se předpokládá pozitivní změna jeho osoby, která rovněž přestala být nebezpečnou).¹⁷⁸

Úpravu hmotněprávního institutu promlčení obsahuje § 34 TrZ, který stanovuje odstupňované délky promlčecí doby dle závažnosti trestných činů a jejich horní hranici trestní sazby, také uvádí podmínky určení počátku běhu promlčecí doby, stanovuje časové úseky, které se do promlčecí doby nezapočítávají, a v neposlední řadě určuje okolnosti, za kterých se promlčecí doba přerušuje. Nelze opomenout znění § 35 TrZ, který stanovuje výjimky z obecné platnosti institutu promlčení. Těmito výjimkami jsou zejména válečné zločiny a zločiny proti lidskosti.

Pro daňové trestné činy platí pětileté, desetileté a patnáctileté promlčecí doby, jež závisí na horní hranici trestní sazby trestu odnětí svobody, která se váže k danému trestnému činu. Záleží tedy jak na závažnosti, tak i na způsobu spáchání trestného činu a samozřejmě i na výši způsobené škody, tedy, zda je daň zkrácena ve větším, značném nebo velkém rozsahu.¹⁷⁹

¹⁷⁷ ŠÁMAL, Pavel. § 11 [Účinná lítost]. In: ŠÁMAL, Pavel, DĚDIČ, Jan, GŘIVNA, Tomáš, PŮRY, František, RÍHA, Jiří. Trestní odpovědnost právnických osob. 1.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, s. 272. ISBN 978-80-7400-116-1.

¹⁷⁸ PŮRY, František. § 34 [Promlčecí doba]. In: ŠÁMAL, Pavel, GŘIVNA, Tomáš, HERCZEG, Jiří, KRATOCHVÍL, Vladimír, PŮRY, František, RIZMAN, Stanislav, ŠÁMALOVÁ, Milada, VÁLKOVÁ, Helena, VANDUCHOVÁ, Marie. Trestní zákoník (EVK). 2.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, s. 452. ISBN 978-80-7400-428-5.

¹⁷⁹ KOCINA, J. Daňové trestné činy. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 198. ISBN 978-80-7380-442-8.

Z výše uvedeného vyplývá, že u trestného činu **zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 TrZ** může být délka promlčecí doby nejméně 5 let (platí pro trestný čin klasifikovaný dle § 240 odst. 1 TrZ), 10 let (platí pro trestný čin klasifikovaný dle § 240 odst. 2 TrZ) a 15 let (platí pro trestný čin klasifikovaný dle § 240 odst. 3 TrZ).

U trestného činu **neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby dle § 241 TrZ** může být délka promlčecí doby nejméně 5 let (platí pro trestný čin klasifikovaný dle § 241 odst. 1 TrZ) a 10 let (platí pro trestný čin klasifikovaný dle § 241 odst. 2 nebo odst. 3 TrZ).

4.5.2.1 Promlčení trestní odpovědnosti právnických osob

Příslušné ustanovení o promlčení trestní odpovědnosti právnických osob najdeme v § 12 TOPO. Tento paragraf přímo odkazuje na právní úpravu promlčení obsaženou v § 34 TrZ. Vzhledem k tomuto stavu lze konstatovat, že délka promlčecí doby u trestných činů zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 TrZ a neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby dle § 241 TrZ, je v případě právnických osob totožná jako u osob fyzických.

4.6 Problematika ne bis in idem v oblasti daňových trestných činů

Ne bis in idem (lat.), „**ne dvakrát o tomtéž**“ je jako zásada formulována v čl. 14 odst. 7 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech (č. 120/1976 Sb.). V Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.) byla zásada N. upravena v čl. 4 dodatkového Protokolu č. 7 (viz pakty lidských práv), kde byla použita dikce „nikdo nemůže být stíhán nebo potrestán v tr. řízení podléhajícím pravomoci téhož státu za tr. čin, za který již byl osvobozen nebo odsouzen konečným rozsudkem podle zákona a tr. řádu tohoto státu“. V čl. 40 odst. 5 LPS se pak v návaznosti na tyto mezinárodní dokumenty stanoví, že nikdo nemůže být tr. stíhán za čin (rozumí se skutek), pro který byl již odsouzen nebo zproštěn obžaloby (překážka věci rozhodnuté).¹⁸⁰

Podle judikatury ESLP může být trestní stíhání pachatele při splnění dalších předpokladů vyloučeno i tím, že pro daný čin již byl postižen rozhodnutím

¹⁸⁰ ŠÁMAL, Pavel. Ne bis in idem. In: HENDRYCH, Dušan, BĚLINA, Miroslav, FIALA, Josef, ŠÁMAL, Pavel, ŠTURMA, Pavel, ŠTENGLOVÁ, Ivana, KARFÍKOVÁ, Marie. Právnický slovník. 3.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2009.

v jiném typu řízení, než je trestní řízení podle trestního řádu. Právní kvalifikace předmětného řízení ve vnitrostátním právu nemůže být totiž jediným relevantním kritériem aplikovatelnosti principu *ne bis in idem*, přičemž pojem „trestní řízení“ musí být vykládán ve světle obecných principů týkajících se korespondujících spojení „trestní obvinění“ a „trest“ v čl. 6 a 7 Úmluvy (srov. rozsudek velkého senátu ve věci Zolotukhin proti Rusku z 10. 2. 2009, č. 14939/03, § 52; dále i rozsudek velkého senátu ve věci Paksas proti Litvě z 6. 1. 2011, č. 34932/04, § 68).¹⁸¹

Evropský soud pro lidská práva ve své judikatuře vymezil tři kritéria, která slouží k posouzení, zda se jedná o trestný čin v rozsahu Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Tato kritéria jsou známá jako tzv. Engel kritéria.

Prvním kritériem je kvalifikace činu podle dotčeného vnitrostátního právního řádu, tj. zda ustanovení, které delikt definuje, spadá do trestního práva. Jde však pouze o relativní kritérium, neboť pokud čin není ve vnitrostátním právu kvalifikován jako trestný, používá ESLP další dvě kritéria. **Druhé kritérium** představuje povaha deliktu z hlediska chráněného zájmu (obecný či partikulární), adresáta normy (potenciálně všichni občané či pouze určitá skupina osob se zvláštním statusem) a účelu sankce (tedy jde v podstatě o kritéria dvě), která se za takový delikt ukládá (v tomto případě se zkoumá, zda je sankce – alespoň částečně – preventivně represivní či pouze reparační povahy, přičemž pokud dospějeme k závěru o reparačním účelu sankce, měli bychom bez ohledu na ostatní kritéria uzavřít, že se nejedná o trestní oblast). **Třetím kritériem** je druh a závažnost sankce, a to nikoli sankce skutečně uložené, nýbrž sankce, kterou bylo v daném případě za konkrétní delikt možné uložit. Druhé a třetí kritérium jsou v zásadě alternativní, nikoli kumulativní. V současné době aplikuje ESLP tato kritéria v podstatě tak, že ukazuje-li druhé kritérium na trestní povahu deliktu, potom třetí kritérium nemá žádnou relevanci.¹⁸²

Zejména v roce 2014 rozhodoval Evropský soud pro lidská práva (dále také „ESLP“) případy, které posuzovaly otázku zásady *ne bis in idem* v případech, kdy bylo proti určité osobě vedeno trestní řízení pro daňový trestný čin a řízení správní o platebním deliktu, jejichž skutkové okolnosti byly shodné. Tento soud

¹⁸¹ ŠÁMAL, Pavel. Uplatnění zásady *ne bis in idem* při posuzování trestní odpovědnosti za zkrácení daně. *Trestněprávní revue*. 2017, č. 11-12, s. 247-260.

¹⁸² Tamtéž.

dospěl k závěru, že sankce za platební delikty v oblasti daní je možné při splnění stanovených podmínek považovat za trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a v rozporu s čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod. Z těchto rozhodnutí vyplývá, že daňová sankce má trestní povahu a vyměřením daňové sankce ve vztahu k daním, ohledně nichž se vede k určité osobě trestní řízení pro trestný čin zkrácení daně, byla vytvořena překážka ne bis in idem.¹⁸³

Problematika ne bis in idem se v průběhu let značně vyvíjí a je pramenem mnoha odborných diskuzí a názorů.¹⁸⁴ V souvislosti s významným postavením ESLP, je nutno na národní úrovni reagovat na měnící se judikaturu tohoto soudu. ESLP i národní soudy se musejí vypořádávat s otázkou daňového penále jako sankce, jež má trestní povahu. Ve světle problematiky daňových trestných činů se jedná o příklad potenciální překážky ne bis in idem.

Nejvyšší správní soud, jehož rozšířený senát v usnesení z 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014 (uveřejněném pod č. 3348/2016 Sb. NSS), vyslovil názor, že „penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a podle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny a čl. 6 a 7 Úmluvy (č. 209/1992 Sb.)“.¹⁸⁵

Jinými slovy, lze dospět k závěru, že **rozhodnutím o penále vznikne překážka věci rozsouzené** a nemůže být, aniž by došlo ke zrušení rozhodnutí, kterým bylo vyměřeno penále, proti stejné osobě vedeno trestní řízení pro daňový trestný čin, pokud skutkové okolnosti případu, ke kterému se vztahuje rozhodnutí o penále, budou shodné se skutkovými okolnostmi, pro které by bylo vedeno trestní stíhání.¹⁸⁶

¹⁸³ KOCINA, Jan. Ne bis in idem – penále v daňovém řízení. Bulletin advokacie. 2016, č. 10, s. 38-40.

¹⁸⁴ K tomu: DUDKOVÁ, Lenka, HERMANOVÁ, Lenka. Zásada ne bis in idem ve vztahu mezi uložením trestu za daňový trestný čin a penále podle daňového řádu. Právní rozhledy. 2016, č. 23-24, s. 820-830.; KOCINA, Jan. Ne bis in idem – penále v daňovém řízení. Bulletin advokacie. 2016, č. 10, s. 38-40.; ŠÁMAL, Pavel. Uplatnění zásady ne bis in idem při posuzování trestní odpovědnosti za zkrácení daně. Trestněprávní revue. 2017, č. 11-12, s. 247-260.

¹⁸⁵ ŠÁMAL, Pavel. Uplatnění zásady ne bis in idem při posuzování trestní odpovědnosti za zkrácení daně. Trestněprávní revue. 2017, č. 11-12, s. 247-260.

¹⁸⁶ KOCINA, Jan. Ne bis in idem – penále v daňovém řízení. Bulletin advokacie. 2016, č. 10, s. 38-40.

Nutno podotknout, že nejen penále je má povahu trestu, ale i úrok z prodlení lze považovat za sankci, mající za následek překážku věci rozsouzené.¹⁸⁷

Nejvyšší soud České republiky se s argumentací uvedenou ve výše uvedeném rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ztotožňuje. K rozvoji rozebírané problematiky přispělo Usnesení Nejvyššího soudu české republiky ze dne 04.01.2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016. V tomto se uvádí, že penále podle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, uložené v daňovém řízení za nesplnění povinnosti tvrzení pravomocným rozhodnutím správního orgánu, **má povahu trestní sankce, byť sui generis, proto je třeba na ně aplikovat také čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod.** Daňové řízení a trestní stíhání pro skutek spočívající v tom, že nesplnění povinnosti tvrzení vykazovalo vedle platebního deliktu, významného v oblasti správního trestání, znaky trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku, jsou řízeními o totožném skutku. To platí za situace, že subjekt tohoto trestného činu a daňový subjekt je totožná fyzická osoba (k tomu srov. č. 51/1997 Sb. rozh. tr.).¹⁸⁸

Pravomocné rozhodnutí, jímž se skončí jedno ze souběžně či postupně vedeného daňového a trestního řízení, která jsou řízeními trestněprávní povahy ve smyslu tzv. Engel kritérií, nevytváří překážku věci rozhodnuté s účinky ne bis in idem, je-li mezi daňovým řízením a trestním řízením nejen dostatečně úzká věcná souvislost, ale současně i souvislost časová (viz rozsudek velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ve věci A a B proti Norsku, č. 24130/11 a č. 29758/11, ze dne 15. 11. 2016, body 132. a 134.).¹⁸⁹

K významným faktorům pro určení, zda existuje dostatečná úzká věcná souvislost, patří: zda obě samostatná řízení sledují vzájemně se doplňující cíl, a tedy zda se týkají, nikoli pouze in abstracto, ale zároveň in concreto, různých aspektů daného protiprávního jednání; zda je kombinace daných řízení předvídatelným důsledkem téhož jednání, a to jak právně, tak fakticky; zda jsou příslušná řízení vedena takovým způsobem, kterým se v maximální možné míře zabrání opakování při shromažďování i hodnocení důkazů, zejména

¹⁸⁷ Srovnej: KOCINA, Jan. Ne bis in idem – penále v daňovém řízení. Bulletin advokacie. 2016, č. 10, s. 38-40.

¹⁸⁸ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016.

¹⁸⁹ Tamtéž.

prostřednictvím odpovídající vzájemné součinnosti mezi jednotlivými příslušnými orgány, díky které se prokázané skutkové okolnosti využijí i v druhém řízení; a především, zda je sankce uložena v řízení, které bylo skončeno jako první, zohledněna v řízení, které je skončeno jako poslední, s cílem zamezit, aby byl dotčený jedinec v konečném důsledku vystaven nadměrné zátěži. Znamená to, že v rámci individualizace stanovení trestní sankce je třeba vzít v úvahu sankci ukládanou v daňovém řízení a její úhradu. **Soud proto musí při stanovení druhu trestu a jeho výměry přihlédnout k pravomocnému rozhodnutí finančního úřadu o povinnosti uhradit penále z doměřené daně a v odůvodnění rozhodnutí vysvětlit, jak byla tato okolnost zohledněna.**¹⁹⁰

Časová souvislost musí být dostatečně těsná, aby dotčené osobě poskytla ochranu před nejistotou, průtahy a prodlužováním řízení. Čím je spojitost v čase slabší, tím větší nároky je třeba klást na objasnění a odůvodnění průtahů ve vedení řízení, za které může stát nést odpovědnost.¹⁹¹

Za jeden z nejdůležitějších materiálních faktorů pro určení existence úzké věcné souvislosti je třeba označit požadavek, aby sankce uložena v řízení, které bylo ukončeno jako první, byla zohledněna v řízení, které je skončeno jako poslední, tak, aby se zabránilo tomu, že dotčený subjekt ponese nepřiměřenou zátěž (viz čtvrtá podmínka z rozsudku ESLP ve věci A a B proti Norsku). Takovému riziku by měla předcházet existence kompenzačního mechanismu, kterým se zajistí přiměřenost a proporcionalita všech uložených sankcí. Splnění tohoto požadavku rozhodně nekoliduje se zásadami pro ukládání trestních sankcí, naopak je s nimi v souladu, a to včetně požadavku zabraňujícího ukládání nepřiměřených sankcí (srov. § 23, § 31 až § 34 tr. zák.; nyní viz § 37 odst. 2 tr. zákoníku, § 38, § 39 až § 42 tr. zákoníku aj.).¹⁹²

V obecné rovině se domnívám, že zákaz dvojího trestání by měl být v tuzemské justici uplatňován širěji než doposud. S ohledem na to, že se jedná o problém, který se netýká pouze oblasti daňových trestných činů, tak předmětnou problematiku vnímám jako aktuální a odbornou veřejností často diskutovanou. S překážkou „ne bis in idem“ se můžeme setkat v oblasti dopravních deliktů, celních deliktů či bezpečnosti práce.

¹⁹⁰ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016.

¹⁹¹ Tamtéž.

¹⁹² Tamtéž.

Daňové delikty jsou jedním z nejčastěji diskutovaných problémů v rámci zákazu dvojího trestání. Plně se ztotožňuji s tím názorem Nejvyššího správního soudu, že penále má povahu trestu a je na ně nutno aplikovat příslušná ustanovení Listiny základních práv a svobod a Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Dokonce bych na stejnou roveň postavil i úrok z prodlení, který je jednou ze složek příslušenství daně a sám o sobě má také povahu trestu.

S výše nastíněnou rozhodovací praxí Nejvyššího soudu se neztotožňuji. Dostatečně úzká věcná souvislost, ale současně i souvislost časová z mého pohledu nejsou natolik silnými argumenty, aby odůvodňovaly dvojí trestání osoby v rámci daňového řízení i trestní řízení. To, že bude ze strany soudu zohledněna sankce uložená v prvně skončeném řízení, při rozhodování o sankci v posledně skončeném řízení, pro mne není dostatečný projev spravedlnosti. Nemyslím si, že by tímto jednáním byla dotčena osoba ušetřena nadměrné zátěži dvou v zásadě velice podobných trestů.

Soudní praxe tento výklad aplikace zásady zákazu dvojího trestání v trestných činech daňových přijala a jako takovou ji hojně aplikuje.¹⁹³ Bohužel musím konstatovat, že tento trend, který rozpoutalo výše uvedené usnesení Nejvyššího soudu z ledna 2017, považuji za špatný. Kumulativní kritéria, která musí být naplněna současně, tak aby mohlo dojít k dvojímu trestání, považuji v našem právním prostředí za slabá. Z čehož vyplývá, že dvojí trestání v daňových deliktech není v rovině excesů, ale v rovině běžné praxe. Tato kritéria jsou nastavena tak, že naplnění některých z nich vyplývá ze samotného dodržování exponovaných zákonů (např. podmínka věcné souvislosti plynoucí z § 53 odst. 3 DŘ, resp. z § 8 TR, kdy z těchto ustanovení plyne oznamovací povinnost správce daně, pokud při své činnosti zjistí skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán některý z trestných činů).

Myslím si, že by bylo vhodné danou problematiku řešit legislativní cestou, kdy by byla jasně v příslušných zákonech vymezena povaha penále a úroku z prodlení, a to včetně důsledků jeho uložení. Posléze by nedocházelo k aplikačním problémům, kdy dotčené osoby legitimně poukazují na nejasnost

¹⁹³ Srovnej: Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 2. 2017, sp. zn. 7 Tdo 1068/2016; Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 2. 2017, sp. zn. 4 Tdo 764/2016; Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 2. 2017, sp. zn. 4 Tdo 43/2017; Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 2. 2017, sp. zn. 4 Tdo 1359/2016.

této problematice otázky, což je v konečném výsledku nežádoucí, neboť je to k tíži pouze těchto dotčených osob.

5 Současná zákonodárná činnost a její dopady na trestné činy daňové

V kapitole páté se zaměřím na zákon č. 163/2016 Sb., kterým došlo k novelizaci trestního zákoníku a k znovuzavedení trestnosti přípravy u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 TrZ. Pozornost věnuji i další zákonodárné činnosti, jako je zákon o prokazování původu majetku, který nabyl účinnosti 01.12.2016, nebo třeba zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb.

5.1 Zákon č. 163/2016 Sb., a jeho dopad na daňové trestné činy

Tento zákon nabyl účinnosti dne 01.07.2016 a měnil se jím trestní řád a trestní zákoník. Touto novelou byly dle úvah zákonodárce sledovány tři základní cíle.¹⁹⁴ Prvním z těchto cílů je snaha o motivaci subjektů k oznamování případů tzv. pasivní korupce, druhým je snaha reagovat na změny provedené na ústavní úrovni, které spočívají v omezení trestněprávní imunity poslanců, senátorů a soudců Ústavního soudu, a to na dobu trvání mandátu poslance nebo senátora či po dobu výkonu funkce soudce Ústavního soudu. **Třetím cílem přijaté novely bylo zavedení trestnosti přípravy u trestného činu dle § 240 tr. zákoníku zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (dále jen „zkrácení daně“).**¹⁹⁵

Ve věci podrobné analýzy předmětného ustanovení § 240 TrZ tímto odkazuji na kapitolu 4. této práce, která se podrobně zabývá problematikou trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

Postihovat přípravné jednání k trestnému činu zkrácení daně bylo možné podle trestního zákona (zákon č. 140/1961 Sb.) účinného do konce roku 2009.

¹⁹⁴ Srovnej: Vláda: Důvodová zpráva k zákonu č. 163/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, č. 163/2016 Dz.

¹⁹⁵ KOCINA, Jan. Příprava zkrácení daně. Bulletin advokacie. 2016, č. 9, s. 24-27.

Nový trestní zákoník tuto právní úpravu nepřebíral, což je v souvislosti s nárůstem daňově kriminality od roku 2009 některými rezorty kritizováno.¹⁹⁶

V souvislosti se vzrůstající daňovou kriminalitou sílily hlasy z ústředních orgánů státní správy a z orgánů finanční správy, které volaly po znovuzavedení trestnosti přípravy u trestného činu dle § 240 TrZ. Obzvláště poté, co orgány činné v trestním řízení řešily kauzy, jako metanolová aféra, karuselové podvody s DPH či krácení spotřebních daní z cigaretových výrobků a pohonných hmot.

Novelizované znění zkrácení daně změnilo kvalifikovanou skutkovou podstatu v odst. 3, která kromě doposud uváděné zvláště přitěžující okolnosti, že je čin spáchán ve velkém rozsahu, zavedla i další zvlášť přitěžující okolnost, která spočívá v tom, že je čin uvedený v odst. 2 písm. c) spáchán ve spojení s organizovanou skupinou působící ve více státech. Uvedená novela doplnila k § 240 nový odst. 4, který zní, že příprava je trestná.¹⁹⁷

Důvodem pro opětovné zavedení trestnosti přípravy zkrácení daně bylo zejména to, aby byl vytvořen právní prostor k účinnému postihu činnosti spočívající ve zkrácení daně. Již v přípravné fázi je nezbytné, aby policejní orgán mohl zahájit trestní stíhání a v řadě případů monitorovat fiktivní plnění, dokumentovat a opatřit si relevantní důkazy pro trestní řízení, a to již v této fázi páčání trestné činnosti. Při vyhodnocení dopadů nové právní úpravy, která neumožňovala trestnost přípravy zkrácení daně, bylo mj. poukázáno na to, že kontrolní a sankční instituty daňového práva nemohou zabránit vlastní přípravě zkrácení daně a zásadním způsobem zúžit prostor pro páčání velice výnosných daňových podvodů. Jako velmi společensky závažné byly opakovaně hodnoceny tzv. karuselové podvody, které jsou organizovanou trestnou činností, jež je páčána mezinárodně.¹⁹⁸

Znovuzavedení trestnosti přípravy u zkrácení daně ve velkém rozsahu považuji vzhledem k např. karuselovým podvodům na DPH, za správný krok. Škody, které vznikají na veřejných rozpočtech jsou v řádech desítek či stovek miliard korun. Nicméně je nutno se na věc dívat i z druhé strany, a tak nelze opomíjet všeobecně známý argument svědčící proti zavedené trestnosti přípravy zkrácení daně, kterým je nejasná hranice mezi legální daňovou optimalizací a

¹⁹⁶ Vláda: Důvodová zpráva k zákonu č. 163/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, č. 163/2016 Dz.

¹⁹⁷ KOCINA, Jan. Příprava zkrácení daně. Bulletin advokacie. 2016, č. 9, s. 24-27.

¹⁹⁸ Tamtéž.

přípravou ke spáchání trestného činu. Myslím si, že tato hranice není dostatečně určitě definována, čímž dochází k prolamování jednoho ze základních právních principů, kterým je princip právní jistoty.

Doplnění písmena b) do odst. 3 § 240 TrZ, tedy že odnětím svobody na 5 až 10 let bude pachatel potrestán, jestliže spáchá trestný čin ve spojení s organizovanou skupinou působící ve více státech, byla ze strany zákonodárce udělána neúplná práce. Trestní zákoník nám nedává zákonnou definici pojmu organizovaná skupina, tento je definován judikaturou a právní teorií. Takový stav nepovažuji za dostačující a od zákonodárce bych očekával odpovědnější přístup ve formě vložení definice všeobecně přijímané odbornou veřejností, přímo do litery zákona.

V neposlední řadě jsem v souvislosti se znovuzavedením trestnosti přípravy u zkrácení daně vnímal obavy řady advokátů a daňových poradců, kteří se obávali, aby jim nevznikala trestní odpovědnost za trestný čin nepřekážení trestného činu dle § 367 TrZ, a to v přímém důsledky s jejich obživou. Tato obava se promítla do novelizace ustanovení § 367 TrZ, kdy se tohoto trestného činu nemůže dopustit advokát a daňový poradce, který by se při poskytování svých služeb mohl dozvědět, že je připravováno zkrácení daně. Takovou změnu vnímám jako pozitivní, protože důvěra mezi klientem a jeho advokátem či daňovým poradcem, je jedním ze základních pilířů těchto svobodných povolání.

5.2 Prokazování původu majetku a elektronická evidence tržeb ve světle trestných činů daňových

5.2.1 Prokazování původu majetku

Navrhovaná právní úprava má za cíl s účinností od 1. ledna 2016 vytvořit účinný nástroj, který umožní prověřování, zda nárůst jmění, spotřeba nebo jiné vydání poplatníka daně z příjmů odpovídá příjmům, které správci daně deklaroval v minulých obdobích. Účelem je, aby nepřiznaný a nezdaněný příjem zjištěný na základě tohoto postupu byl následně zdaněn.¹⁹⁹

K tomuto má docházet na základě nového oprávnění správců daně spočívajícího ve výzvě poplatníka k prokázání, že jeho majetek byl financován ze zdrojů, které byly řádně zdaněny nebo zdanění nepodléhají, a to tehdy, kdy

¹⁹⁹ Vláda: Důvodová zpráva k zákonu č. 321/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku, č. 321/2016 Dz.

správce daně indikuje disproporci (dle zákona alespoň 5 mil. Kč) mezi příjmy tvrzenými v daňovém přiznání a nárůstem jmění, spotřebou nebo jiným vydáním poplatníka. Pokud se poplatníkovi tento nepoměr vnímaný správcem daně prokázat nepodaří, bude mu daň stanovena podle pomůcek při uplatnění standardní sazby daně z příjmů a zároveň uložena sankce v podobě penále ve zvýšené výši.²⁰⁰

Z trestněprávního hlediska prokazování původu majetku ve většině případů bude cílit směrem ke skutkové podstatě uvedené v § 227 TrZ porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku. Někteří autoři z řad odborníků na daňovou trestnou činnost naznačují, že nedostačující prokazování původu majetku ze strany daňových subjektů, může vést až k jejich stíhání z daňové trestné činnosti.²⁰¹

5.2.2 Elektronická evidence tržeb

Zákon č. 112/2016 Sb., o elektronické evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů, má sloužit správci daně k zjišťování informací o daňových subjektech. Tyto informace mají sloužit správci daně k efektivnějšímu výběru daní.

Největší nebezpečí současné nezákonné praxe krácení daně lze přitom spatřovat u daňových subjektů, které jsou ze své povahy nebo povahy jimi vykonávané činnosti poplatníky více druhů daní, jež za ně nejsou odváděny prostřednictvím plátce, a u kterých je důvodné vyslovit předpoklad, že mohou být odváděny z většího daňového základu, než je tomu u jiných daňových subjektů.²⁰²

Za situace zvýšené transparentnosti transakčních toků a doprovodných informací oproti současnému stavu lze předpokládat, že pro daňové subjekty bude demotivující pokoušet se svou daňovou povinností za stálého rizika působení důkazní síly správce daně obcházet. V neprospěch činnosti daňových subjektů, které se budou i nadále pokoušet obraz o své daňové povinnosti zkreslit, bude působit spolehlivý informační tok založený navrženými systémovými opatřeními.²⁰³

²⁰⁰ VAŠÍČEK, Milan, BELANOVÁ, Petra. Novela zákona o daních z příjmů v souvislosti s prokazováním původu majetku. Právní rozhledy. 2017, č. 9, s. 305-312.

²⁰¹ Srovnej: PELC, Vladimír. Prokazování původu majetku a daňové trestné činy: komentář k zákonu č. 321/2016 Sb., charakteristika daňových prvků a pojmů normy, předchozí legislativní iniciativy, daňové trestné činy. Olomouc: ANAG, 2017. ISBN 978-80-7554-072-0.

²⁰² Vláda: Důvodová zpráva k zákonu č. 112/2016 Sb. o evidenci tržeb, č. 112/2016 Dz.

²⁰³ Tamtéž.

Z obsahu důvodové zprávy k zákonu o elektronické evidenci tržeb, včetně pasáží v této podkapitole citovaných, nezbyvá než logicky vyvozovat vehementní snahu zákonodárce poskytnout správci daně nástroj, který bude napomáhat odhalování daňových úniků. K předmětnému zákonu a jeho znění se v rámci kontroly ústavnosti vyjádřil i Ústavní soud České republiky, který některé pasáže zákona zrušil. Návrh na zrušení celého zákona byl plénem Ústavního soudu České republiky, zamítnut. Pět soudců Ústavního soudu vyjádřilo své odlišné stanovisko od stanoviska pléna.²⁰⁴

6 Daňová kriminalita a její odhalování

Předposlední kapitola této práce bude obsahovat zařazení daňové kriminality pod zastřešující pojem kriminality hospodářské. Dále stručné vymezení pachatelů daňové kriminality a následně i metodiku vyšetřování předmětné kriminality. Popis vybraných typických jednání daňové kriminality jakou jsou tzv. „karuselové podvody na DPH“. Taktéž budou v průběhu zpracování celé kapitoly zohledněna specifika této závažné daňové kriminality.

6.1 Vztah daňové kriminality a kriminality hospodářské

Daňovou kriminalitu považujeme za součást hospodářské trestné činnosti jak z hlediska systematického zařazení jejich skutkových podstat v trestním zákoníku, tak i z hlediska typizace této trestné činnosti podle skupinového objektu jako základního kritéria, a konečně též pro vypracování metodiky jejich vyšetřování. Daňové trestné činy patří mezi nejčastěji se vyskytující a postihované hospodářské trestné činy, což je výsledkem různých faktorů: celkového vysokého počtu daňových subjektů, výše daňové zátěže plátců či poplatníků, velkého množství zdanitelných plnění, příjmů a ostatních skutečností podrobených dani, aktivity finančních úřadů a jiných správců daní či podobných plateb, relativně snadného prokazování některých daňových úniků atd. Na druhé straně ovšem neutěšený stav veřejných rozpočtů signalizuje, že se patrně nedaří platit a vybírat daně v požadovaném rozsahu a že zde existuje nezanedbatelná latentní daňová kriminalita.²⁰⁵

²⁰⁴ Srovnej: Nález Ústavního soudu vedený pod sp. zn. Pl.ÚS 26/16 ze dne 12. 12. 2017.

²⁰⁵ PÚRY, František a Josef KUČTA. Poznámky k daňové kriminalitě v České republice. Časopis pro právní vědu a praxi. [Online]. 2013, č. 2, s. 118-128.

Z kriminalistického hlediska lze pojem hospodářské kriminality chápat jako pojem vyššího stupně obecnosti, zahrnující podmnožiny skupin různě označovaných trestných činů, jakými jsou např. trestné činy bílých límečků, **trestné činy daňové**, trestné činy proti autorským a průmyslovým právům, trestné činy proti fungování bankovního systému, kapitálového trhu a finančních institucí, trestné činy proti měně atp.²⁰⁶

6.2 Pachatelé daňové kriminality

Jedná se o druh kriminality extrémně výnosný, který ve srovnání s většinou „klasičtějších“ forem organizovaného zločinu stále ještě pro pachatele (myšleno „hlavy“) znamená poměrně přijatelnou míru rizika. To je klíčovým důvodem, proč se dnes u velkých případů pravidelně setkáváme se stabilními organizovanými skupinami (v obecném významu) pachatelů, zpravidla i hierarchicky strukturovanými a s dělbou úloh. Ty buď vznikly za tímto účelem, anebo se jedná, jak ukazují četné případy ze zahraničí, o skupiny etablované v „klasičtějších“ formách zločinu, jež hledají nové (často bezpečnější) způsoby, jak generovat zisk.²⁰⁷

V odborné literatuře se často uvádí, že pachatelé daňové kriminality často vykazují obdobné specifické znaky. Tito pachatelé mají často ve společnosti vyšší postavení, patří do tzv. „vyšších společenských vrstev“. Mají nadprůměrnou inteligenci a dobrou úroveň dosaženého vzdělání. To je první typická skupina pachatelů. Druhou neméně důležitou pro účely páchání daňové trestné činnosti, skupinou jsou tzv. „bílí koně“. Tyto osoby jsou ve většině případů nastrčené organizátorem, typicky za úplatu či pod pohrůzkou nebo vydíráním. Bílí koně obvykle figurují v popředí celé struktury (např. jako jednatelé) a hlavní organizátoři stojí v pozadí.²⁰⁸

²⁰⁶ Musil, J., Konrád, Z., Suchánek, J., Kriminalistika. 2. Přepřacované a doplněné vydání. Praha : C. H. Beck, 2004, 478 – 479 s.

²⁰⁷ DOKULIL, Jiří a Dan KROBOT, Závažná daňová kriminalita – poznámky z praxe policejního orgánu. Státní zastupitelství 2014, č 5.

²⁰⁸ Srovnej: CHMELÍK, J.; HÁJEK, P.; NEČAS, S. Úvod do hospodářské kriminality. Plzeň: Aleš Čeněk, 2005, s. 28-29. ISBN 80-86898-13-X., MUSIL, J. Kriminalistika: vybrané problémy teorie a metodologie. Vyd. 1. Praha: Policejní akademie České republiky, 2001, s. 262. ISBN 80-7251-080-0.

6.3 Metodika vyšetřování daňové kriminality

6.3.1 Počáteční úkony

Mezi typické počáteční úkony řadíme:

- vyžadování potřebných vysvětlení,
- vydání a odnětí věcí důležitých pro trestní řízení,
- domovní a osobní prohlídky, prohlídky jiných prostor,
- zadržení a otevření zásilky,
- zadržení podezřelých osob,
- zajištění finančních prostředků na účtu banky,
- odposlech a záznam telekomunikačního provozu,
- vyžádání kontrolních či revizních zpráv,
- vyžádání expertiz z oborů účetnictví, zbožíznalectví, výpočetní techniky.

V počáteční etapě vyšetřování rozlišujeme dva základní druhy postupů:

- **Frontální postup** - Jde o nasazení celého komplexu potřebných sil a prostředků tak, aby rozhodující počáteční úkony byly provedeny v co nejkratší době. Úkony jsou prováděny souběžně na různých místech, případně v těsném sledu, aby bylo využito momentu překvapení a znemožněno zničení důkazů uložených na různých místech. Využívá se zejména při vyšetřování rozsáhlejších případů s větším množstvím předpokládaných pachatelů.
- **Průběžné rozvíjení vyšetřování** - Při tomto postupu je třeba počáteční úkony směřovat na tzv. „slabý článek“ systému trestného jednání (např. zajištění podezřelého, zajištění skladu s pašovaným zbožím, padělatelské dílny, důležitých písemností atp.). Jednotlivé úkony jsou prováděny postupně v určeném časovém sledu, některé úkony se také provádějí současně. Existuje zde značné riziko, že pokud se nepodaří postihnout „slabý článek“ systému, může dojít ke zmaření možnosti zjištění pravdivého stavu věci.²⁰⁹

Frontální postup považuji za značně efektivní v momentě, kdy nedojde k úniku informací o chystaných úkonech orgánů činných v trestním řízení. Jeho

²⁰⁹ Musil, J., Konrád, Z., Suchánek, J., Kriminallistika. 2. Přepřacované a doplněné vydání. Praha : C. H. Beck, 2004, 487 s.

překvapivost a široký rozsah jej dle mého názoru předurčují k maximálnímu vytěžení momentu překvapení. Nutno podotknout, že organizačně jej vnímám jako značně komplikovaný, a to s ohledem na to, kolik osob je do takového postupu zapojeno. Naproti tomu postup průběžně rozvíjeného vyšetřování se může zdát na první pohled poněkud „těžkopádný“, nicméně v určitých skutkových okolnostech je ideální volbou. Pokud je struktura organizované skupiny orgánům činným v trestním řízení dobře známá z předchozí analytické práce, tak je atak slabého místa logickým krokem. Oba dva výše uvedené postupy mají svá pozitiva a negativa, přičemž je nutno mezi nimi volit ten nejvhodnější dle skutkových okolností daného konkrétního případu.

6.3.2 Typické stopy

Lze uvést obecný výčet stop a jiných důkazů:

- **Materiální stopy, listinné a podobné důkazy**

- *Listinné důkazy* (obsah pravých a padělaných listin), může jít o různé zápisy z porad vedení podniků, daňové doklady, daňová přiznání, faktury a jiné účetní doklady, výpisy z různých účtů atp.
- *Nosiče informací* (kartotéky, diskety, magnetické pásky, CD ROM, hard disk), jde např. o stopy padělání, pozměnění, poškození či zničení, neoprávněná manipulace s počítačovými programy, databázemi atp.
- *Jiné věcné důkazy*²¹⁰

- **Stopy ve vědomí lidí**

Kriminalisticky a právně relevantní jsou informace uložené ve vědomí osob, které zejména:

- Naplánovaly, organizovaly, provedly nelegální obchodní či finanční transakce nebo jiná společensky nebezpečná jednání nebo se na nich podílely,
- Podílely se na likvidaci důkazů nebo na utajení informací o podezřelých finančních, obchodních a jiných aktivitách,
- Vyzradily důvěrné informace zneužité jinou osobou k páčání trestné činnosti,

²¹⁰ Musil, J., Konrád, Z., Suchánek, J., Kriminalistika. 2. Přepřacované a doplněné vydání. Praha : C. H. Beck, 2004, 484 s.

- Poskytovaly konzultace k odborným problémům, které byly využity při páchání trestné činnosti,
- Zprostředkovaly nelegální obchodní či finanční transakce,
- Byly přítomny různým poradám a obchodním jednáním, které přímo či nepřímo souvisely s vyšetřovanou událostí,
- Zjistily podezřelé nebo nelegální obchodní, finanční či jiné aktivity, eventuálně na ně upozornily,
- Byly upozorněny na podezřelé nebo nelegální obchodní, finanční či jiné aktivity,
- Byly poškozeny trestným činem.²¹¹

6.3.3 Typické následné úkony

Elementárními následnými úkony u daňové kriminality jsou **výslech obviněného, výslech svědků a konfrontace**.

6.3.3.1 Výslech obviněného

Typickým jevem zejména v počáteční fázi je zapírání a bagatelizování trestné činnosti ze strany obviněného. Častou obhajobou je tvrzení, že inkriminované jednání je běžnou obchodní operací, případně popírání zjištěného úmyslu nebo úmyslu získání jiných výhod. Doporučuje se vyslýchat nejprve osoby, které dosud nemají kriminální zkušenosti nebo osoby, jejichž podíl na trestné činnosti je menší. Při předkládání důkazů lhoucím osobám se doporučuje postup předkládání důkazů narůstající síly.²¹²

6.3.3.2 Výslech svědků

Jako svědci jsou často vyslýcháni zaměstnanci podniků, zaměstnanci kooperujících podniků, spolupracovníci, příbuzní a známí obviněného. Často se lze setkat s nechutí vypovídat, nezájmem o objasnění věci, zainteresaností těchto osob. Informace obsažené ve výpovědích svědků je nutné důkladně prověřovat. Pro vyšetřování mohou mít význam i některé dojmy a úvahy svědků, případně informace získané z doslechu. Takové informace často vedou k zajištění dosud nepředpokládaných důkazů.²¹³

²¹¹ Tamtéž.

²¹² Musil, J., Konrád, Z., Suchánek, J., Kriminalistika. 2. Přepřacované a doplněné vydání. Praha : C. H. Beck, 2004, 488 s.

²¹³ Musil, J., Konrád, Z., Suchánek, J., Kriminalistika. 2. Přepřacované a doplněné vydání. Praha : C. H. Beck, 2004, 488 - 489 s.

6.3.3.3 Konfrontace

Konfrontace je závažným následným úkonem z toho důvodu, že obvykle obsahují výpovědi obviněných a svědků podstatné rozpory, které lze díky konfrontaci odstranit či vyjasnit.

6.4 Podněty k vyšetřování daňové kriminality

Nejčastějšími podněty k vyšetřování daňové kriminality jsou:

- Výsledky operativně pátrací činnosti,
- Oznámení poškozených subjektů,
- Oznámení kontrolních orgánů,
- Oznámení fyzických nebo právnických osob,
- Ostatní druhy podnětů.

Operativně pátrací činnosti se v obecném pojetí rozumí ucelený systém postupů spočívajících v používání operativně pátracích prostředků (§ 158b až 158f; dále srov. § 63 až 65 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky – ustanovení § 63 odst. 1 zákona č. 17/2012 Sb. používá ovšem poněkud nepřiléhavou legislativní zkratku „operativně pátrací prostředky“ i pro odposlech a záznam telekomunikačního provozu, jde o používání operativně pátracích prostředků v tomto kontextu v rámci mezinárodní spolupráce), § 16 a 16c VězSl) a podpůrných operativně pátracích prostředků (§ 72 až 77 PolČR, § 42 zákona č. 341/2011 Sb., o Generální inspekci bezpečnostních sborů a o změně souvisejících zákonů, ve spojení s § 72 až 77 PolČR, § 38 až 43 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, § 16 až 16c VězSl), které ve smyslu trestního řádu, zákona č. 273/2008 Sb., Sb., o Policii České republiky, zákona č. 555/1992 Sb., o Vězeňské službě a justiční strážní České republiky, a zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, a z nich vycházejících interních aktů řízení, v trestním řízení (popř. v souvislosti s trestním řízením) používá pověřený policejní orgán (srov. výklad v bodech 7 a 8 níže) převážně utajovaným způsobem.²¹⁴

Operativně pátracími prostředky ve smyslu trestního řádu jsou:

- a) předstíraný převod (srov. § 158c),

²¹⁴ ŠÁMAL, Pavel, RŮŽIČKA, Miroslav. § 158b [Druhy a používání operativně pátracích prostředků]. In: ŠÁMAL, Pavel, GŘIVNA, Tomáš, NOVOTNÁ, Jaroslava, PŮRY, František, RŮŽIČKA, Miroslav, ŘÍHA, Jiří, ŠÁMALOVÁ, Milada, ŠKVAIN, Petr. Trestní řád I, II, III. 7.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2013, s. 1983. ISBN 978-80-7400-465-0.

- b) sledování osob a věcí (srov. § 158d) a
- c) použití agenta (srov. § 158e).

Mezi podpůrné operativně pátrací prostředky podle zákona o Policii České republiky (ZPČR) patří:

- a) informátor (§ 73),
- b) krycí prostředky (§ 74),
- c) zabezpečovací technika (§ 76) a
- d) zvláštní finanční prostředky (§ 77).²¹⁵

Oznámení kontrolních orgánů jsou v rámci daňové kriminality nejčastější ze strany správce daně. V průběhu daňové kontroly správce daně zjistí, že dle jeho mínění došlo ke spáchání trestného činu daňového. Oznámení finanční správy patří k nejčastějším podnětům k prověřování a případně i vyšetřování daňové trestné činnosti.

Oznámení fyzických nebo právnických osob bývají málo konkrétní. Někdy jsou uváděné informace známy oznamovateli z doslechu, takže o jejich věrohodnosti je možno pochybovat. Proto je nezbytné taková oznámení nejprve důkladně a diskrétně prověřit, zajistit příslušnou dokumentaci, odhalit prameny důkazů a na tomto základě rozhodnout o dalším postupu.²¹⁶

6.5 Karuselové podvody s DPH, jako nejčastější případ daňové kriminality

Daňové podvody mohou mít různou povahu i formu. Mohou spočívat v aktivním jednání, nebo naopak nejednání daňového subjektu a nejčastěji se s nimi lze setkat v oblasti nepřímých daní. Patrně nejs sofistikovnějšími z uvedených jsou **karuselové (nebo též kolotočové) podvody**.²¹⁷

Karuselové podvody se v průběhu let staly pro laickou veřejnost nejznámějším příkladem daňové kriminality. Problematika karuselových podvodů s DPH je problémem na celém území Evropské unie. Právě tento druh daňové kriminality vykazuje výše zmíněné typické znaky, jako např. účast

²¹⁵ Tamtéž.

²¹⁶ Musil, J., Konrád, Z., Suchánek, J., Kriminalistika. 2. Přepřacované a doplněné vydání. Praha : C. H. Beck, 2004, 485 s.

²¹⁷ Balcar, V. Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu. 1. Vydání . Praha : C.H.Beck, 2017, 13 s.

organizovaných skupin, vysoká míra strukturovanosti protiprávního jednání, mezinárodní prvek atp.²¹⁸

Účastníky karuselových podvodů jsou podle daňové správy Spojeného království 1) *missing trader*, který nevykazuje v daňovém přiznání k DPH daň na výstupu z titulu uskutečněného plnění, nebo tuto daň neuhradí; 2) *broker*, který je plátcem DPH, přijímajícím zdanitelné plnění zasažené podvodem na DPH, a je to právě on, kdo na celém podvodu profituje, a 3) *buffer*, který je v řetězci umístěn mezi brokera a missing tradera. Úkolem buffera je znesnadnit odhalení podvodu. V závislosti na propracovanosti podvodu obsahuje řetězec různý počet bufferů.²¹⁹

Nejlépe pro pochopení principu karuselového podvodu poslouží jednoduché grafické schéma:

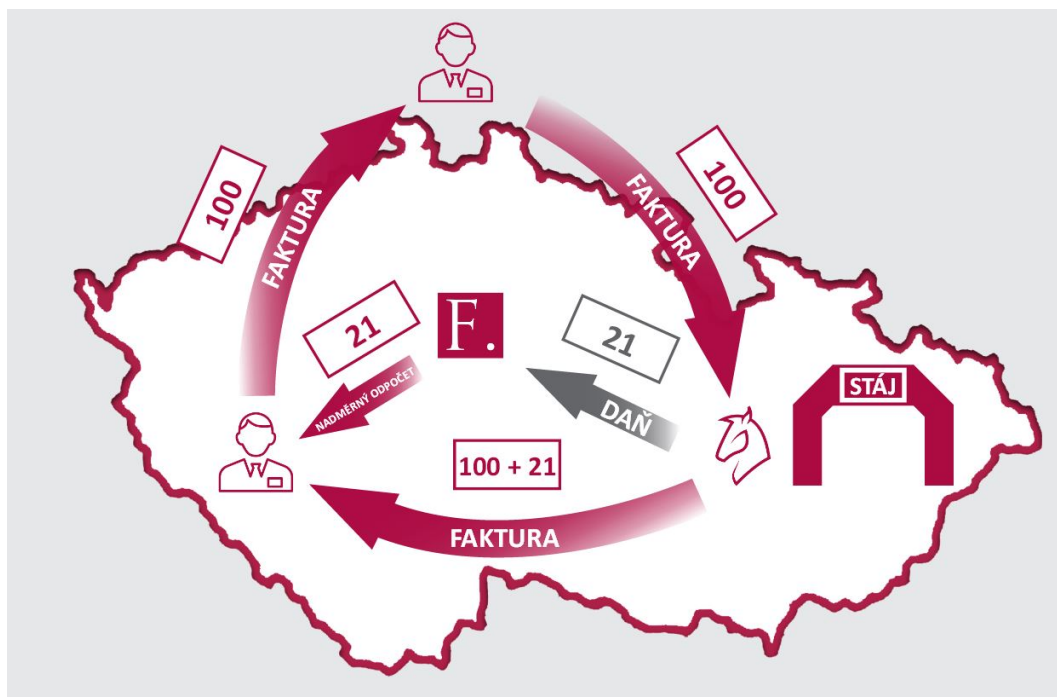


Schéma č. 1. Grafické schéma karuselového podvodu - mapa.

Zdroj: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/obrazky/fs/2016_karusel_mapa.jpg

Povinnost odvést DPH vzniká u obchodníka, který zboží získá z jiného státu a chce ho prodat ve svém státu. Bílý kůň prodává zboží s DPH. Firma, která

²¹⁸ K tomu srovnej: https://ekonomika.idnes.cz/financni-sprava-kontrolni-hlaseni-karusel-fj8-/ekonomika.aspx?c=A170613_202441_ekonomika_pku či <https://www.investigace.cz/kolotocove-podvody-v-cesku/>

²¹⁹ Balcar, V. Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu. 1. Vydání . Praha : C.H.Beck, 2017, 13 - 14 s.

zboží koupí, zaplatí DPH bílému koni a následně prodá zboží do EU (bez DPH). Firma si poté uplatní nárok na nadměrný odpočet. V tu chvíli bílý kůň zmizí z trhu (skryje se před finančním úřadem), aniž by zaplatil DPH. Pokud finanční úřad neprokáže firmě účast na výše uvedeném podvodu, musí uznat nárok na nadměrný odpočet.²²⁰

Za účelem, co nejlepšího zastření karuselového podvodu před správci daně nebo orgány činnými v trestním řízení, vytváří organizované skupiny složitá schémata s komplikovanou strukturou. Díky tomu má kolotočový podvod desítky až stovky účastníků a jeho odhalování je značně ztíženo. S tím taktéž souvisí ten fakt, že jednotlivé složky podvodu různě mizí a nové se objevují. K nastínění dané struktury uvádím jednoduché grafické schéma:

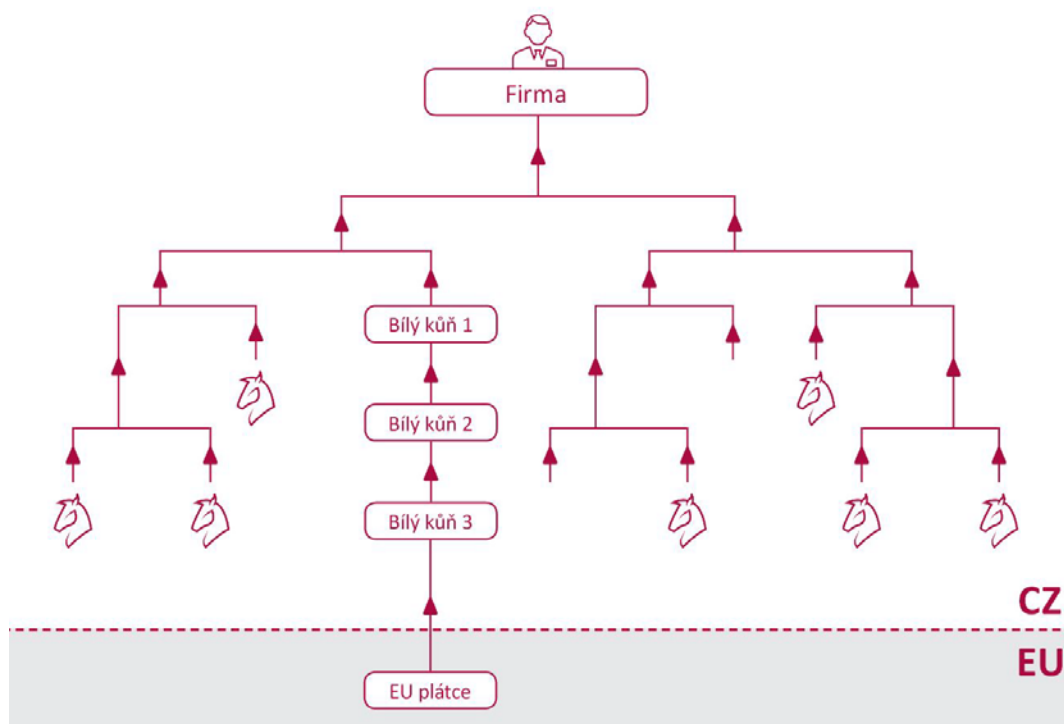


Schéma č. 2. Grafické schéma struktury karuselového podvodu - mapa.
Zdroj: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/obrazky/fs/2016_karusel_struktura.jpg

Přeshraniční prvek je u karuselového podvodu důležitý zejména proto, aby subjekt typu missing trader mohl uskutečňovat plnění, ze kterých vznikne vysoká daň, když na něho přechází povinnost přiznat daň na výstupu při přijetí zdanitelného plnění v rámci přeshraničního režimu přenesené daňové povinnosti. Při uskutečnění zdanitelných plnění v tuzemsku mu vzniká povinnost zaplatit daň

²²⁰<http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>

na výstupu, tentokrát již v běžném režimu. Samotnou daň potom netvoří rozdíl mezi daní na výstupu a daní na vstupu, ale pouze daň na výstupu.²²¹

Problematika karuselových podvodů s DPH byla v posledních letech značně medializována. Současná společnost je naladěna tak, že podvody s DPH vnímá jako vysoce škodlivou činnost. Reorganizací Policie ČR vzniklá Národní centrála proti organizovanému zločinu (NCOZ) by měla postupovat efektivněji a organizovaněji, a to právě i směrem k odhalování daňové kriminality. Spojením Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality (ÚOKFK) a Útvaru pro odhalování organizovaného zločinu (ÚOOZ), došlo k propojení odborníků obou útvarů, kteří by měli vzájemně sdílet informace a spolupracovat, třeba právě na šetření karuselových podvodů s DPH.

Tým Daňové kobry, který sdružuje pracovníky Národní centrály proti organizovanému zločinu, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel, dle tiskových zpráv poměrně úspěšně odhaluje daňovou kriminalitu různého druhu. Jeho zřízení považuji za zdařilý krok, který může pozitivně působit všemi směry. Veřejnost by na základě kvalitní prezentace práce Daňové kobry mohla ocenit kvalitní práci pracovníků Policie ČR a pracovníků finanční správy. Taktéž odborníci by měli pocítit zkvalitnění práce, jejíž kvalitu by mělo zvyšovat vytvoření Národní centrály proti organizovanému zločinu či právě zmiňovaná Daňová kobra. Výše zmíněné kroky hodnotím ve vztahu k odhalování daňové kriminality ve skrze pozitivně.

7 Komparace tuzemské právní úpravy se zahraničními právními úpravami

S ohledem na to, že pro účely vypracování této práce jsem si zvolil porovnání s právními úpravami dvou států, tak si dovolím při komparaci obou právních úprav vybrat pouze ta témata, která považuji za nejrelevantnější s ohledem na obsah výše uvedených kapitol.

²²¹ Balcar, V. Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu. 1. Vydání . Praha : C.H.Beck, 2017, 15 s.

7.1 Slovenská republika a její právní úprava trestných činů daňových

Právní úprava daňových trestných činů na území Slovenské republiky je uvedena v zákoně č. 300/2005 Z. z., trestný zákon (SrTrZ). Nutno podotknout, že tento trestný zákon je účinný od 01.01.2006. Předtím na Slovensku platil zákon č. 140/1961 Zb., trestný zákon, tedy stejný trestní zákon jako platil v České republice. Konkrétně do rozpadu Československé federativní republiky (ČSFR), který se datuje ke dni 31.12.1992. Zákon č. 140/1961 Zb., trestný zákon byl s četnými novelizacemi na Slovensku platný až do 31.12.2005.

Úprava daňových trestných činů je obsažena v Druhé části - zvláštní části SrTrZ, přesněji v hlavě páté - trestné činy hospodářské, díle třetím - trestné činy proti měně a trestné činy daňové. **Trestné činy daňové:** zkrácení daně a pojistného (§ 276 SrTrZ), neodvedení daně a pojistného (§ 277 SrTrZ), daňový podvod (§ 277a SrTrZ), nezaplacení daně a pojistného (§ 278 SrTrZ) a maření výkonu správy daní (§ 278a SrTrZ). V této práci, konkrétně v kapitole 4. Trestněprávní úprava daňových trestných činů, se zabývám skutkovými podstatami uvedenými v § 240 zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a § 241 neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby TrZ. Tudíž v rámci komparace s právní úpravou na Slovensku se budu zabývat obdobnými skutkovými podstatami uvedenými v § 276 zkrácení daně a pojistného a § 277 neodvedení daně a pojistného SrTrZ.

Stejně jako v České republice hraje v případě trestněprávní kvalifikace daného protiprávního jednání, roli **výše způsobené škody**. Ustanovení o škodě jsou upravena v § 124 a násl. SrTrZ, přičemž zvlášť důležitá je úprava uvedená v § 125 SrTrZ. Dle tohoto ustanovení může škody rozdělit do čtyř kategorií dle její výše. První je **škoda malá** (převyšující částku 266 euro), druhou je **větší škoda** (dosahující nejméně desetinásobku částky 266 eur), třetí je **škoda značná** (dosahující nejméně stonásobku částky 266 eur) a konečně čtvrtou je **škoda velkého rozsahu** (dosahující nejméně pětisetnásobku částky 266 eur).

Taktéž je v daných skutkových podstatách dle SrTrZ hovořeno o pojmu „**závažnější způsob jednání**“. Definici tohoto výrazu najdeme v § 138 SrTrZ, kde se uvádí, že závažnějším způsobem jednání je páchání trestného činu se zbraní, po delší čas, surovým nebo trýznivým způsobem, násilím, hrozbou

bezprostředního násilí anebo hrozbou jiné těžké újmy, vloupáním, lstí, využitím tísně, nezkušenosti, odkázanosti nebo podřízenosti, porušením důležité povinnosti vyplývající z pachatelova zaměstnání, postavení či funkce nebo uložené mu podle zákona, organizovanou skupinou či ve více osobách.

7.1.1 Trestný čin zkrácení daně a pojistného dle ustanovení § 276 SrTrZ

Skutková podstata trestného činu zkrácení daně a pojistného dle § 276 SrTrZ je ve znění platném a účinném ke dni zpracování této práce uvedena v poznámce pod čarou.²²²

7.1.1.1 Objekt a objektivní stránka

Objektem tohoto trestného činu je zájem státu na správném vyměření daně, pojistného na sociální nebo zdravotní pojištění či příspěvku na starobní důchodové spoření. V zásadě je třeba uvést, že tento trestný čin představuje zvláštní druh podvodu, kdy příslušný orgán daň nevyměří, nebo ji vyměří v nižší, než by ve skutečnosti měla být.²²³

Rozdíl v české právní úpravě je v tom, že ta slovenská v rámci skutkové podstaty uvedené v § 276 SrTrZ, nepovažuje za objekt zájem státu na správném vyměření cla. Zkrácením cla ve větším rozsahu se totiž pachatel dopustí trestného činu porušování předpisů o oběhu zboží ve styku s cizinou podle ustanovení § 254 odst. 2 SrTrZ.²²⁴

Objektivní stránka tohoto trestného činu spočívá ve zkrácení uvedených povinných plateb alespoň v malém rozsahu. Toto jednání představuje zvláštní druh podvodu spočívající v tom, že pachateli (resp. i jiné osobě) je na základě

²²² (1) *Kdo v malém rozsahu zkrátí daň, pojistné na sociální zabezpečení, veřejné zdravotní pojištění nebo příspěvek na starobní důchodové spoření, bude potrestán odnětím svobody na jeden rok až pět let.*

(2) *Odnětím svobody na tři léta až osm let bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1:*

a) a už byl za takový čin odsouzen,

b) a k ulehčení spáchání takového činu poruší úřední závěru,

c) závažnějším způsobem jednání, nebo

d) ve větším rozsahu.

(3) *Odnětím svobody na čtyři léta až deset let bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve značném rozsahu.*

(4) *Odnětím svobody na sedm až dvanáct let bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu.*

²²³ KOCINA, J. Daňové trestné činy. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 263. ISBN 978-80-7380-442-8.

²²⁴ BURDA, E.; ČENTÉŠ, J.; KOLESÁR, J.; ZÁHORA, J. a kol. Trestný zákon. Osobitná část: komentár. II. diel. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 685-686. ISBN 978-80-7400-394-3.

jeho jednání či jeho opomenutí vyměřena nižší daň, než jaká mu měla být podle zákona vyměřena, nebo k jejímu vyměření vůbec nedojde. Zkrácením daně a pojistného je však také vylákání daňové výhody.²²⁵

Při porovnání právní úpravy slovenské obsažené v § 276 SrTrZ a právní úpravy uvedené v § 240 TrZ, docházím k závěru, že slovenská právní úprava je obecně přísnější. V české právní úpravě je k naplnění základní skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, zapotřebí škody většího rozsahu (minimálně 50.000,-Kč), tak na Slovensku postačí k naplnění základní skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně a pojistného škoda malá (minimálně 266 eur). To je první věc, která mne při komparaci obou skutkových podstat zaujala. Další věcí je horní a dolní hranice trestní sazby, která se ve slovenské právní úpravě od té české také značně liší. § 240 odst. 3 TrZ stanoví, že dolní hranice trestní sazby je ve výši 5 let a horní hranice je ve výši 10 let. Oproti tomu § 276 odst. 4 SrTrZ stanoví, že dolní hranice trestní sazby je 7 let a horní hranice trestní sazby je 12 let. Tato nuance ve spojení s předchozí mne vedou k tomu, že slovenská právní úprava je pro danou skutkovou podstatu přísnější. Domnívám se, že hranice 266 eur je doopravdy velice nízká a jako taková se mi jeví až příliš přísnou. V tomto považuji hranici stanovenou v TrZ za přílehavější. Stejně tak hodnotím i dolní hranici trestní sazby u základní skutkové podstaty, kdy se mi 1 rok jeví jako nesmyslně represivní.

7.1.1.2 Subjekt a subjektivní stránka

Subjekt tohoto trestného činu je všeobecný. **Subjektivní stránka** trestného činu zkrácení daně a pojistného vyžaduje úmyslné zavinění alespoň ve formě nepřímého úmyslu, jež pokrývá všechny znaky skutkové podstaty.²²⁶

7.1.2 Trestný čin neodvedení daně a pojistného podle ustanovení § 277 SrTrZ

Skutková podstata trestného činu neodvedení daně a pojistného dle § 277 SrTrZ je ve znění platném a účinném ke dni zpracování této práce uvedena v poznámce pod čarou.²²⁷

²²⁵ BURDA, E.; ČENTĚŠ, J.; KOLESÁR, J.; ZÁHORA, J. a kol. *Trestný zákon. Osobitná část: komentár. II. diel.* Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 797-799. ISBN 978-80-7400-394-3.

²²⁶ BURDA, E.; ČENTĚŠ, J.; KOLESÁR, J.; ZÁHORA, J. a kol. *Trestný zákon. Osobitná část: komentár. II. diel.* Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 804-806. ISBN 978-80-7400-324-0.

7.1.2.1 Objekt a objektivní stránka

Objektem tohoto trestného činu je zájem státu na zákonném a řádném odvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, veřejného zdravotního pojištění nebo příspěvku na starobní důchodové spoření.²²⁸

Objektivní stránka tohoto trestného činu spočívá v zadržení a neodvedení již splatné daně, pojistného na sociální pojištění, veřejné zdravotní pojištění nebo příspěvku na starobní důchodové pojištění alespoň v malém rozsahu. Pachatel uvedené povinné platby sice v souladu se zákonem srazí poplatníkovi, avšak již je neodvede zákonem určenému příjemci. Jedná se tedy o určitý druh zpronevěry, neboť pachatel má sice sražené finanční prostředky ve své dispozici, avšak nepoužije je takovým způsobem, jaký mu ukládá zákon. Základním předpokladem pro naplnění skutkové podstaty tohoto trestného činu je tedy stav, kdy plátce je odlišnou osobou než poplatník.²²⁹

7.1.2.2 Subjekt a subjektivní stránka

Subjekt tohoto trestného činu lze považovat za subjekt speciální s ohledem na to, že jím může být pouze plátce (daně, pojistného či příspěvku na starobní důchodové spoření), který má ze zákona povinnost uvedené povinné platby strhnout poplatníkovi a odvést je jejich oprávněnému příjemci.²³⁰

Subjektivní stránka trestného činu vyžaduje úmyslné zavinění, které má alespoň formu nepřímého úmyslu a pokrývá všechny znaky skutkové podstaty. Je také potřeba dokazovat pohnutku jako fakultativní znak subjektivní stránky

²²⁷ (1) *Kdo v malém rozsahu zadrží a neodvede určenému příjemci splatnou daň, pojistné na sociální zabezpečení, veřejné zdravotní pojištění nebo příspěvek na starobní důchodové spoření, které srazí nebo vybere podle zákona, v úmyslu opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch, bude potrestán odnětím svobody na jeden rok až pět let.*

(2) *Odnětím svobody na tři léta až osm let bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1:*

a) *závažnějším způsobem jednání, nebo*

b) *ve větším rozsahu.*

(3) *Odnětím svobody na čtyři léta až deset let bude pachatel potrestán, způsobí-li činem uvedeným v odstavci 1 značnou škodu.*

(4) *Odnětím svobody na sedm až dvanáct let bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu.*

²²⁸ KOCINA, J. Daňové trestné činy. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 266. ISBN 978-80-7380-442-8.

²²⁹ MENCEROVÁ, I.; TOBIÁŠOVÁ, L.; TURAYOVÁ, Y. a kol. *Trestné právo hmotné: osobitná část*. Vyd. 1. Šamorín: Heuréka, 2014, s. 185-186. ISBN 978-80-89122-96-7.

²³⁰ Tamtéž.

skutkové podstaty, a sice úmysl opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch.²³¹

Dle mého názoru je zde dána zjevná podobnost se skutkovou podstatou obsaženou v § 241 TrZ. Nicméně najdou se drobné rozdíly např. vyšší horní hranice trestní sazby. De facto za jediný pozornosti hodný rozdíl považují nutnost dokazování pohnutky jako fakultativního znaku dané skutkové podstaty. Myslím si, že z pohledu dokazování tento fakultativní znak klade na orgány činné v trestním řízení značnou tíhu, která je možná mnohdy zbytečná. Obecně považují předmětnou skutkovou podstatu v porovnání s její českou obdobou za přísnější.

7.1.3 Účinná lítost a promlčení - zánik trestní odpovědnosti

Účinná lítost je SrTrZ upravena v § 85 všeobecná účinná lítost a § 86 zvláštní případy účinné lítosti. Promlčení je upraveno v § 87 a § 88 SrTrZ. Koncepce slovenské právní úpravy institutu účinné lítosti a promlčení je obdobná jako ta česká, tudíž si dovoluji tímto odkázat na podkapitoly 4.5.1 a 4.5.2 této práce.

Na trestné činy podle ustanovení § 276, § 277 a § 278 to vše SrTrZ, se vztahuje působnost ustanovení § 86 SrTrZ zvláštní případy účinné lítosti. Konkrétně se jedná o písmeno e) ustanovení § 86 SrTrZ, které říká, že zaniká trestní odpovědnost za tyto trestné činy, pokud pachatel dodatečně uhradí splatné povinné platby (nebo jejich příslušenství) nejpozději den následující pod ni, kdy se mohl po skončení vyšetřování seznámit s jeho výsledky.

Na první pohled je ustanovení o účinné lítosti týkající se daňových trestných činů liberálnější, neboť zánik trestní odpovědnosti daňového trestného činu neváže na podmínku dobrovolnosti nebo oznámení kompetentním orgánům, ale jedinou podmínkou je zaplacení splatné daně včetně příslušenství v přípravném řízení, a to právě i pod tlakem vzneseného obvinění a dokonce už i hrozící žaloby.²³²

Promlčení trestní odpovědnosti za daňové trestné činy se řídí podle ustanovení § 87 SrTrZ, přičemž u výše uvedených trestných činů připadá v úvahu

²³¹ BURDA, E.; ČENTĚŠ, J.; KOLESÁR, J.; ZÁHORA, J. a kol. Trestný zákon. Osobitná část: komentár. II. diel. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 820. ISBN 978-80-7400-324-0.

²³² ŠANTA, J. Účinná lítost a daňové trestné činy. *Justičná revue - časopis pre právnu prax*, Bratislava: Ministerstvo spravodlivosti SR, 2008, č. 6-7, s. 975-981. ISSN 1335-6461.

délka promlčecí doby 20 let, 10 let nebo 5 let, v závislosti na horní hranici trestní sazby obsažené v konkrétním ustanovení vybrané skutkové podstaty.

7.2 Spojené státy americké a jejich právní úprava trestných činů daňových

Spojené státy americké jsou federativní zemí skládající se z 50 států a oblasti Columbia. Daně zde mohou být ukládány na třech úrovních: federální, státní a lokální. Federální vláda ukládá daně z osobních příjmů, daně z příjmů právnických osob, daň dědickou, daň z majetku, spotřební daně a dovozní cla. Jednotlivé státy vybírají daně z příjmů, z obratu, daň z nemovitosti, daň z osobního vlastnictví a daň dědickou. The Internal Revenue Code (IRC) je federální daňový zákon, který je spravován vládním úřadem Internal Revenue Service (IRS).²³³

Pro potřeby této práce je stěžejní Code of Laws of the United States of America, volně přeloženo jako Zákon zákonů Spojených států amerických, který obsahuje v části 26 federální daňový zákon (orig. název: Internal Revenue Code), podtitulu F, kapitole 75 a podkapitole A, zločiny v daňové oblasti. Podstatné je ustanovení uvedené v § 7201. Tento paragraf uvádí, že Kdokoli, kdo se úmyslně snaží jakýmkoli způsobem vyhnout nebo stanovit jakoukoli daň uloženou tímto zákonem nebo její platby, kromě jiných sankcí stanovených tímto zákonem, může být vinen z trestného činu a po jeho odsouzení bude pokutován, ne více než 100 000 dolarů (500 000 dolarů v případě korporace), nebo uvězněn ne více než 5 let nebo obojí společně s úhradou nákladů na stíhání.²³⁴

§ 7201 IRC stanovuje dva druhy daňových úniků. Tedy de facto dvě skutkové podstaty. První spočívá v **úmyslném pokusu vyhýbat se stanovení daně** a druhá skutková podstata spočívá v **úmyslném pokusu vyhýbat se zaplacení daně**.

První skutková podstata nejčastěji spočívá ve vyhýbání se stanovení daňové povinnosti. Nejběžnějším způsobem je podání daňového přiznání

²³³ Daňový systém USA: 1. část. Daně a právo v praxi 2009/9 [online]. 2009, č. 9 [cit. 2013-10-25].

²³⁴ Originální znění: *Any person who willfully attempts in any manner to evade or defeat any tax imposed by this title or the payment thereof shall, in addition to other penalties provided by law, be guilty of a felony and, upon conviction thereof, shall be fined not more than \$100,000 (\$500,000 in the case of a corporation), or imprisoned not more than 5 years, or both, together with the costs of prosecution.*

s falešnými údaji o příjmech poplatníka či uplatňování nároků na odpočty daně na něž poplatník daně nemá nárok. Daň vykázaná poplatníkem je podhodnocená. V důsledku těchto skutečností, tak takové úmyslné daňové přiznání představuje úmyslný pokus poplatníka uniknout nebo se vyhnout správnému vyměření daně.²³⁵

Druhá skutková podstata spočívá ve zkrácení platby daně. Tento trestný čin obvykle nastává až po existenci již splatné daně. Jedná se o jednání, kterým jsou utajovány finanční prostředky či jiný majetek, ze kterého by mohla být splatná daň uhrazena.²³⁶

V rámci ustanovení § 7343 IRC je stanoven univerzální okruh osob, které mohou daňový trestný čin uvedený v § 7201 IRC spáchat. Jedná se o zaměstnance společnosti, jejího člena či osoby, která je povinna ze svého postavení vykonat úkon, jímž dochází ke spáchání daňového trestného činu.

Typickým jednáním směřujícím k naplnění některé ze skutkových podstat uvedených § 7201 je například:

- a. Vedení dvojitého souboru účetních knih.
- b. Vytváření nepravdivých nebo pozměněných záznamů.
- c. Vytváření falešných faktur.
- d. Zničení účetních záznamů.
- e. Zatajování zdrojů příjmu.
- f. Jakékoliv jiné jednání, které by mohlo cokoli skrýt nebo zavádět.

Nutno podotknout, že subjektivní stránka daňových trestných činů ve Spojených státech amerických a v tuzemsku je velice podobná či shodná. Stejně tak subjekty jsou stanoveny shodně. Za velice rozdílné považují trestní sankce, které je možno za spáchání shora uvedeného trestného činu uložit. Horní hranice trestní sazby ve výši 5 let se jeví poměrně příznivě, nicméně pokuta ve výši 100.000 USD, už tak příznivá není. Avšak nelze opomenout ten fakt, že na našem území je poměrně časté to, že pachatelům daňové trestné činnosti jsou významným způsobem zabavovány majetky a následně hodnoceny jako výnosy z trestné činnosti, v důsledku čehož pak tyto propadají státu.

²³⁵ TAX CRIMES HANDBOOK, Office of Chief Counsel, Criminal Tax Division, 2009.

²³⁶ Tamtéž.

Výrazná rozdílnost obou právních úprav i v takto úzkém pojetí, jak jej uvádí tato práce, plyne z naprosté odlišnosti obou právních kultur. Uložení úhrady nákladů na stíhání je v České republice trestní sankce nepoznaná. Nicméně i tato vyplývá z rozdílnosti obou právních systémů. Konečně i samotná systematika zařazení daňových trestných činů do federálního daňového zákona je oproti tuzemské právní úpravě diametrálním rozdílem.

Závěr

V obsahu sedmi kapitol této práce jsem uvedl ve stanoveném rozsahu ucelený přehled o problematice daňových trestných činů, kdy jsem téma zpracovával od obecného úvodu, který spočíval ve vysvětlení základního pojmosloví až po stručnou komparaci s vybranými státy. Neopomenul jsem zpracovat dle mého mínění nejpodstatnější okamžiky historického vývoje trestných činů daňových. Snahou autora bylo v rámci jeho možností a možností rozsahu této práce, obsáhnout podstatu daňových trestných činů z pohledu správněprávního a hlavně trestněprávního. S ohledem na aktuálnost rozebírané problematiky jsem poukázal na vybranou zákonodárnou činnost, která se váže k meritu této diplomové práce. Taktéž jsem zpracoval stručný exkurs do odhalování daňové kriminality a souvisejících kriminalistických postupů.

Při zpracování jsem narazil na několik témat, která k meritu této práce považuji za podstatné zmínit. Jak již bylo výše v této práci zmiňováno, tak trestné činy daňové jsou význačné rozsahem škod, vysokou latencí, organizací a propracovaností jejich páchání. Tyto atributy souvisí s tím, že ve valné většině případů jsou pachatelé daňových trestných činů vybaveni značnou inteligencí, společenským postavením či odbornými znalostmi. Tudíž jejich základní konfigurace ke spáchání předmětné kriminality, je vysoká.

Ruku v ruce s profesionalitou a vysokou úrovní pachatelů daňové trestné činnosti musí jít kvalita orgánů činných v trestním řízení, kvalita správců daně a dalších osob stojících na druhé straně tohoto pomyslného pólu. Je nezbytné, aby legislativa dávala právě těmto osobám dostatečné nástroje k odhalování daňové kriminality. S tím souvisí i nutná míra profesionalizace a odbornosti orgánů činných v trestním řízení.

Právní úpravu trestných činů daňových *de lege lata* považuji za funkční. Hmotněprávní úprava obsažená v trestním zákoníku je kvalitní. Stěžejní skutkovou podstatu uvedenou v ustanovení § 240 TrZ, tedy zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, hodnotím jako komplexní a pro praxi použitelnou. Stanovení horní a dolní hranice trestní sazby v této skutkové podstatě považuji za souladné s principem proporcionality. Zahrnutí několika způsobů spáchání trestného činu daného ustanovení, do jedné skutkové podstaty je logické.

V rámci úvah *de lege ferenda* mi vyvstávají některé poznámky či myšlenky. Ta první souvisí se znovuzavedením trestnosti přípravy zkrácení daně,

poplatku a podobné povinné platby. Domnívám se, že ve vztahu k znovuzavedení trestnosti přípravy, by mělo být ať už v rámci trestněprávní úpravy či v rámci úpravy daňového práva, stanoveno či alespoň konkrétně naznačeno, co ještě lze považovat za legální daňovou optimalizaci a co již lze hodnotit jako přípravu ke spáchání trestného činu. Hranice mezi těmito činnostmi je dnes dle mého názoru příliš tenká a nejasná, což v praxi způsobuje potíže při rozhodování, co už je protiprávní jednání, a co není.

Domnívám se, že by bylo zároveň vhodné posílit ochranu daňových subjektů, a to právě s ohledem na současnou zákonodárnou činnost. V současné době disponují, jak správce daně, tak orgány činné v trestním řízení velkým množstvím dat, tudíž by bylo vhodné ve vztahu k daňovým trestným činům, precizovat ochranu dat získaných od daných subjektů. Tyto orgány veřejné moci ke své činnosti údaje zajisté potřebují, nicméně nelze chránit základní práva jakýchkoli osob bez řádných kontrolních mechanismů, které zabrání zneužití citlivých údajů.

Za velice zajímavě vyvíjející se problematiku považuji otázku dvojího trestání v daňové trestné činnosti (k tomuto podkapitola 4.6). Současná praxe praktikovaná soudní soustavou je dle mého názoru špatná, a to vše je důsledkem nedostatečné zákonné úpravy. Pro vyjasnění výkladu zákazu dvojího trestání by měla být vyvinuta dostatečná legislativní činnost, která by definitivně stanovila legální povahu penále a úroků z prodlení jako trestu a důsledku jejich uložení pro trestní řízení. Současný stav, kdy zákon nedává jasné odpovědi na pokládané otázky a nechává jejich zodpovězení na judikatuře je nestabilní a jde především k tíži dotčených osob. V souvislosti se zvýšenou aktivitou správce daně v posledních letech lze důvodně očekávat, že problematika *ne bis in idem* bude tzv. „na pořadu dne“.

Nejvíce podnětů orgánům činným v trestním řízení je předáváno ze strany správce daně. Statistický nárůst těchto podnětů je dle mého mínění dán tím, že správce daně má relativně krátkou dobu ve své dispozici velice mocné analytické nástroje - kontrolní hlášení a elektronickou evidenci tržeb. V souvislosti s těmito nástroji, skrze které správce daně získává ohromné množství dat, je třeba hovořit o citlivosti těchto údajů. Obrazně řečeno se domnívám, že stát musí nejen brát, ale i dávat, a v tomto případě by měl daňovým subjektům dávat dostatečné záruky, že jejich osobní data budou v bezpečí.

Daňová trestná činnost a její mediální prezentace laické veřejnosti jsou dle mého názoru na vrcholu. Je třeba tohoto vrcholu využít a vzdělávat občany a společnost. Utvářet v nich hodnoty, že platit daně je správné a smysluplné. Vést je k tomu, že být čestný vůči státu je správné.

Propojovat daňový systém v rámci evropského společenství a stanovovat postupy pro logickou a transparentní harmonizaci daní. Stát by spolu s Evropskou Unií měl stanovit taková transparentní pravidla, která by byla dostatečně určitá a jasná, protože mnohdy je problematika daní velice komplikovaná i pro erudované odborníky. Nepřehlednost právního prostředí, pak přispívá k páchání trestných činů daňových. Právě taková nesystematičnost a neprůhlednost by měla být odstraněna.

Závěrem si dovoluji skončit citátem, který se mi jeví jako poměrně přílehlavý směrem k daňové trestné činnosti. Jedná se o citát Jeana Baptista Colberta, který říká, že „*Vymáhat daně znamená škubat husu tak, abychom získali co nejvíce peří s co nejmenším syčením.*“ Pevně doufám a věřím, že právní prostředí a společnost, jež utváříme, myslí v první řadě právě na to, aby ta pomyslná husa, co nejméně syčela.

Resumé

This thesis is divided into seven parts (counted without introduction and conclusion). First part is important for right understanding of basic terminology. Second part is about historical development of tax offenses. Third part contains analysis of administrative law (represented namely by Tax Code). Part number four is one of the most important parts in this thesis (represented namely by Criminal Code). For responsible actual view on the main topic of this thesis is in the part number five summary of legislation. Sixth part of this thesis is also main because contains criminal law. Last chapter is about comparison of our legislation with two other legislations. In the final part of the thesis (conclusion) *de lege ferenda* proposals are listed.

Tax offenses are the phenomenon of today's times. Together with the increasing demands of the entire tax system and in connection with the consistent activity of the financial administration, the increase in tax crime is considerable. To some extent, this trend reflects the current time, which in many ways is different from the past.

Detecting tax offenses is a demanding activity that requires a high level of professional erudition. We must look on the tax offenses in complex way. Police officers, investigators and all persons must have high expertise. Criminal activity is done by intelligent, sophisticated and well organised offenders. Their skills and resources are good. So criminal justice have to be on the same level.

All tax offenses in the Czech criminal law are contained in Part Two of Chapter VI of the Criminal Code. However, this thesis focuses only on the most frequently committed tax offenses that are crimes under provisions of § 240 and § 241 of the Criminal Code. Crime under provision of § 240 is called evading taxes, fees and similar obligatory payments. Crime under provision of § 241 is called failure to pay taxes, social security insurance premiums and similar payments.

The current forms of tax criminality on the our territory are missing trader frauds (also called VAT frauds or carousel frauds) and consumption taxes evasion. All of these most serious forms of tax criminality are prosecuted under the provision of § 240 of the Criminal Code.

Seznam použité literatury

Odborná literatura

České publikace:

- KUBÁTOVÁ K. Daňová teorie a politika. 4. Vyd. Praha: ASPI, 2006. 280 s. ISBN 80-7357-205-2, s. 16
- JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. Vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 297 s. ISBN 978-80-7380-639-2
- WAGNEROVÁ, E.; ŠIMÍČEK, V.; LANGÁŠEK, T.; POSPÍŠIL, I. a kol. Listina základních práv a svobod: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2012, s. 319-323. ISBN 978-80-7357-750-6
- STRECKOVÁ, Y. Veřejná ekonomie pro školu i praxi. 1. Vyd. Praha: Computer Press, 1998, s. 29. ISBN 80-722-6112-6
- VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. 10. aktualiz. vyd. Praha: VOX, 2010, s. 13-14. ISBN 978-80-86324-86-9
- KOCINA, Jan. Daňové trestné činy. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. 65 s. ISBN 978-80-7380-442-8
- KARFÍKOVÁ, Marie. § 2 Základní prvky právní konstrukce daní a poplatků. In: BAKEŠ, Milan, BOHÁČ, Radim, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana, KOHAJDA, Michael, VONDRÁČKOVÁ, Pavlína, NOVOTNÝ, Petr. *Finanční právo*. 6.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, s. 158. ISBN 978-80-7400-440-7
- BOHÁČ, Radim. Odpočet daně. In: HENDRYCH, Dušan, BĚLINA, Miroslav, FIALA, Josef, ŠÁMAL, Pavel, ŠTURMA, Pavel, ŠTENGLOVÁ, Ivana, KARFÍKOVÁ, Marie. *Právní slovník*. 3.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2009
- BAKEŠ, M. Teoretické otázky finančního práva. Praha: Univerzita Karlova, s. 102. 1979. 242 s
- Tröster, P. a kol. Právo sociálního zabezpečení. 6. Podstatně přepracované a aktualizované vydání. Praha : C. H. Beck, 2013, 11 s
- RADVAN, M. Daně a správa daní. Brno: Masarykova univerzita, 2015. ISBN 978-80-210-7746-1, s. 99-100
- ŠÁMAL, Pavel. § 240 [Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby]. In: ŠÁMAL, Pavel, GRIVNA, Tomáš, HERCZEG, Jiří,

- KRATOCHVÍL, Vladimír, PÚRY, František, RIZMAN, Stanislav, ŠÁMALOVÁ, Milada, VÁLKOVÁ, Helena, VANDUCHOVÁ, Marie. Trestní zákoník (EVK). 2.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, s. 2414. ISBN 978-80-7400-428-5
- JELÍNEK, J. Novelizace trestního práva v roce 1997. Praha: Linde. 1998, s. 25. ISBN 80-7201-118-9
- JELÍNEK, J. Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část. 1. Vyd. Praha: Linde, 2005, s. 491. ISBN 80-720-1533-8
- ŠÁMAL, Pavel. § 148b [Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení]. In: ŠÁMAL, Pavel, PÚRY, František, RIZMAN, Stanislav. Trestní zákon. 6. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2004, s. 934. ISBN 80-7179-896-7
- BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. Daňový řád. Komentář. II. Díl. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 808, ISBN 978-80-7357-564-9, s. 804
- LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol. Daňový řád. Komentář. 1. Vyd. Praha: C.H.Beck, 2010, s. 524 s. ISBN 978-80-7400-331-8, s. 6
- Jelínek, J. a kol.: Trestní právo hmotné. Obecná část. Zvláštní část. 5. Vydání. Praha: Leges, 2016, 286 s
- ŠÁMAL, P. a kol. Trestní právo hmotné. 8. Vyd. Praha: Wolter Kluwer ČR, 2016, s. 244
- KRATOCHVÍL, V. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Obecná část. 2. Vyd. Praha: C.H.Beck, 2012, s. 336-337. ISBN 978-80-7179-082-2
- ŠÁMAL, P. a kol. Trestní právo hmotné. 7. Vyd. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2014, s. 239
- CHMELÍK, Jan a BRUNA, Eduard. Hospodářská a ekonomická trestná činnost. 1. Vydání. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2015. 131 s. Edice EUPRESS. ISBN 978-80-7408-109-5
- DĚDIČ, Jan. § 8 [Trestní odpovědnost právnické osoby]. In: ŠÁMAL, Pavel, DĚDIČ, Jan, GŘIVNA, Tomáš, PÚRY, František, ŘÍHA, Jiří. Trestní odpovědnost právnických osob. 1.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, s. 160. ISBN 978-80-7400-116-1

- PELC, Vladimír. Prokazování původu majetku a daňové trestné činy: komentář k zákonu č. 321/2016 Sb., charakteristika daňových prvků a pojmů normy, předchozí legislativní iniciativy, daňové trestné činy. Olomouc: ANAG, 2017. ISBN 978-80-7554-072-0
- Musil, J., Konrád, Z., Suchánek, J., Kriminalistika. 2. Přepřacované a doplněné vydání. Praha : C. H. Beck, 2004, 478 – 479 s
- CHMELÍK, J.; HÁJEK, P.; NEČAS, S. Úvod do hospodářské kriminality. Plzeň: Aleš Čeněk, 2005, s. 28-29. ISBN 80-86898-13-X
- MUSIL, J. Kriminalistika: vybrané problémy teorie a metodologie. Vyd. 1. Praha: Policejní akademie České republiky, 2001, s. 262. ISBN 80-7251-080-0
- ŠÁMAL, Pavel, RŮŽIČKA, Miroslav. § 158b [Druhy a používání operativně pátracích prostředků]. In: ŠÁMAL, Pavel, GŘIVNA, Tomáš, NOVOTNÁ, Jaroslava, PÚRY, František, RŮŽIČKA, Miroslav, ŘÍHA, Jiří, ŠÁMALOVÁ, Milada, ŠKVAIN, Petr. Trestní řád I, II, III. 7.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2013, s. 1983. ISBN 978-80-7400-465-0
- Balcar, V. Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu. 1. Vydání . Praha : C.H.Beck, 2017, 13 s
- Daňový systém USA: 1. část. Daně a právo v praxi 2009/9 [online]. 2009, č. 9 [cit. 2013-10-25]

Zahraniční publikace:

- GLOGAR, R. *Trestný zákon: komentár k zákonu z 12. 7. 1950. č. 86 Zb. v znení zákona č. 63/1956 Zb.* Bratislava: Osveta, 1959, s. 421
- BURDA, E.; ČENTÉŠ, J.; KOLESÁR, J.; ZÁHORA, J. a kol. Trestný zákon. Osobitná časť: komentár. II. diel. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 685-686. ISBN 978-80-7400-394-3
- MENCEROVÁ, I.; TOBIÁŠOVÁ, L.; TURAYOVÁ, Y. a kol. Trestné právo hmotné: osobitná časť. Vyd. 1. Šamorín: Heuréka, 2014, s. 185-186. ISBN 978-80-89122-96-7
- ŠANTA, J. Účinná ľútosť a daňové trestné činy. Justičná revue - časopis pre právnu prax, Bratislava: Ministerstvo spravodlivosti SR, 2008, č. 6-7, s. 975-981. ISSN 1335-6461

— TAX CRIMES HANDBOOK, Office of Chief Counsel, Criminal Tax Division, 2009

Články z odborných periodik

- POTĚŠIL, J., PAŘÍZKOVÁ, I. Správní poplatky. [online] . [cit. 10.10.2017] Dostupné z: <http://www.bulletin-advokacie.cz/spravni-poplatky?browser=mobi>
- NEČADA, V. Přehled novel trestních kodexů v období od listopadu 1989 do konce roku 1999. Praha: Institut pro kriminologii a sociální prevenci, 2000, s. 1-9. ISBN 80-86008-79-7
- KOBÍK, J., Základní zásady činnosti správních orgánů a správa daní aneb máme opravdu jasno? Daňový expert, Praha: Wolters Kluwer, 2006, č. 2, s. 33-36. ISSN 1801-2779
- KRATOCHVÍL, J. Daňová kontrola a její místo v daňovém řízení. Daně a právo v praxi, Praha: Wolters Kluwer, 2009, č. 4, s. 27-35. ISSN 1211-7293
- KOCINA, Jan. Příprava zkrácení daně. Bulletin advokacie. 2016, č. 9, s. 24-27
- ŽDÁRSKÝ, Zbyněk. K účinné lítosti u pokračujících daňových trestných činů. Trestněprávní revue. 2011, č. 1, s. 1-8
- BOUDA, Z., Trestněprávní postih zkrácení daně jako ultima ratio v pohledu současném i budoucím. Trestní právo, Praha: Novatrix, 2009, č. 5, s. 20-24. ISSN 1214-3758
- PROUZA, D. Otazníky kolem trestného činu zkrácení daně. Právní rádce, Praha: Economia, 2006, č. 8, s. 52. ISSN 1210-4817
- DZURILLA, B. Ve stínu „švaresystému“: zapomenutý pojem „závislá činnost“. Právní rozhledy, Praha: C.H.Beck, 2012, č. 21. ISSN 1210-6410
- 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. 6-14, ISSN 1801-2779
- TIBITANZLOVÁ, Alena. Sankcionování právnických osob a praxe českých trestních soudů. Bulletin advokacie. 2016, č. 10, s. 32-37

- TRUBAČ, Ondřej. Specifika účinné lítosti v trestním právu daňovém. Sborník Karlovarské právnické dny. 2013, č. 21, s. 450-458
- PELC, Vladimír. Účinná lítost u trestného činu zkrácení daně a aktuální stav judikatury. Bulletin advokacie. 2014, č. 4, s. 34 – 38
- ŠÁMAL, Pavel. Uplatnění zásady ne bis in idem při posuzování trestní odpovědnosti za zkrácení daně. Trestněprávní revue. 2017, č. 11-12, s. 247-260
- KOCINA, Jan. Ne bis in idem – penále v daňovém řízení. Bulletin advokacie. 2016, č. 10, s. 38-40
- DUDKOVÁ, Lenka, HERMANOVÁ, Lenka. Zásada ne bis in idem ve vztahu mezi uložením trestu za daňový trestný čin a penále podle daňového řádu. Právní rozhledy. 2016, č. 23-24, s. 820-830
- VAŠÍČEK, Milan, BELANOVÁ, Petra. Novela zákona o daních z příjmů v souvislosti s prokazováním původu majetku. Právní rozhledy. 2017, č. 9, s. 305-312
- PÚRY, František a Josef KUCHTA. Poznámky k daňové kriminalitě v České republice. Časopis pro právní vědu a praxi. [Online]. 2013, č. 2, s. 118-128
- DOKULIL, Jiří a Dan KROBOT, Závažná daňová kriminalita – poznámky z praxe policejního orgánu. Státní zastupitelství 2014, č 5

Judikatura

- Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSR ze dne 4. 7. 1958, sp. zn. 1 Tz 147/58. Publikováno ve Sbírce rozhodnutí československých soudů pod Sbírkovým číslem Rt 76/1958
- Stanovisko Nejvyššího soudu ČSSR ze dne 16. 6. 1987, sp. zn. Plsf 2/87. Publikováno ve Sbírce soudních rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSSR pod Sbírkovým číslem Rt 1/1988
- Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 16. 9. 1999, sp. zn. 8 Tz 90/99
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, sp. zn. 5 Afs 16/2004. Publikováno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod Sbírkovým číslem 437/2005
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2004, sp. zn. 1 Afs 18/2004

- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2006, sp. zn. 1 Afs 32/2005
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2006, sp. zn. 2 Afs 69/2005
- Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 1. 1999, sp. zn. 5 Tz 165/98. Publikovaný v Soudních rozhledech, Praha: C.H.Beck, 1999, č. 4, s. 137 an. ISSN 1211-4405
- Rozhodnutí Nejvyššího soudu SSR ze dne 14. 9. 1978, sp. zn. 4 Tz 62/78. Publikováno ve Sbírce soudních rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSSR pod Sbírkovým číslem Rt 27/1979. Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 1. 1999, sp. zn. 5 Tz 165/98. Publikovaný v Soudních rozhledech, Praha: C.H.Beck, 1999, č. 4, s. 137 an. ISSN 1211-4405. Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. 7. 2001, sp. zn. 5 Tz 101/2001. Publikováno ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu pod Sbírkovým číslem Rt 20/2002
- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 5. 11. 2008, sp. zn. 7 Tdo 1368/2008
- Rozhodnutí Nejvyššího soudu České socialistické republiky ze dne 7. 3. 1972, sp. zn. 4 To 54/71
- Usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 4. 2008, sp. zn. 3 To 67/2007
- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 3. 2012, sp. zn. 15 Tdo 1671/2011
- Rozhodnutí Nejvyššího soudu České socialistické republiky ze dne 7. 3. 1972, sp. zn. 4 To 54/71
- Rozsudek Nejvyššího soudu ČSSR ze dne 21. 2. 1968, sp. zn. 8 Tz 10/68
- Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 3. 2003, sp. zn. 7 To 147/2003. Publikováno v časopisu *Trestněprávní revue*, Praha: C.H.Beck, 2003, č. 10, s. 310 an. ISSN 1213-5313
- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 19. 7. 2017, sp. zn. 5 Tdo 534/2017
- Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 10. 5. 2000, sp. zn. 4 Tz 63/2000
- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 12. 2004, sp. zn. 7 Tdo 1426/2004
- Usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 6. 1999, sp. zn. 4 To 424/99. Publikováno ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu pod Sbírkovým číslem Rt 53/2000
- Usnesení Nejvyššího soudu České republiky ze dne 24.04.2010, sp. zn. 8 Tdo 1452/2009

- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016
- Nález Ústavního soudu vedený pod sp. zn. Pl.ÚS 26/16 ze dne 12. 12. 2017
- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 2. 2017, sp. zn. 7 Tdo 1068/2016
- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 2. 2017, sp. zn. 4 Tdo 764/2016
- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 2. 2017, sp. zn. 4 Tdo 43/2017
- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 2. 2017, sp. zn. 4 Tdo 1359/2016.

Právní předpisy

- Zákon č. 86/1950 Sb., trestní zákon
- Zákon č. 88/1950 Sb., trestní zákon správní
- Zákon č. 63/1956 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 86/1950 Sb., trestní zákon
- Zákon č. 100/1960 Sb., Ústava Československé socialistické republiky
- Zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon
- Zákon č. 140/1961 Zb., trestný zákon
- Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestí řád)
- Zákon č. 175/1990 Sb., kterým se mění a doplňuje trestní zákon
- Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích
- Zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích
- Zákon č. 551/1991 Sb., o Všeobecné zdravotní pojišťovně České republiky
- Zákon č. 557/1991 Sb., kterým se mění a doplňuje trestní zákon
- Zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní
- Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
- Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí
- Zákon č. 555/1992 Sb., o Vězeňské a justiční stráži České republiky
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti
- Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění
- Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky
- Zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod

- Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon
- Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční
- Zákon č. 290/1993 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon
- Zákon č. 253/1997 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon
- Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům
- Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád
- Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích
- Zákon č. 300/2005 Z. z., trestný zákon
- Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů
- Zákon č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky
- Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
- Zákon č. 52/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- Zákon č. 341/2011 Sb., o Generální inspekci bezpečnostních sborů a o změně souvisejících zákonů
- Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnost právnických osob a řízení proti nim
- Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky
- Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky
- Vyhláška č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech
- Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
- Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)
- Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí
- Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů

- Kombinovaná nomenklatura (příloha č. 1 Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. 7. 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku). Nařízení Komise č. 1006/2011 (společný celní sazebník EU platný pro rok 2012)
- Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb
- Zákon č. 163/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 183/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her

Online zdroje

- <https://www.noveaspi.cz/>
- <https://www.beck-online.cz/>
- Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2016. Praha, červen 2017, Ministerstvo financí, č. j.: MF-32211/2016/2503, s. 24
- https://ekonomika.idnes.cz/financni-sprava-kontrolni-hlaseni-karusel-fj8-/ekonomika.aspx?c=A170613_202441_ekonomika_pku
- <https://www.investigace.cz/kolotocove-podvody-v-cesku/>
- <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>
- http://www.financnisprava.cz/assets/cs/obrazky/fs/2016_karusel_struktura.jpg

Ostatní zdroje

- Důvodová zpráva k návrhu zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.
- Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád
- Důvodová zpráva k zákonu č. 418/2011 Sb. o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, č. 418/2011 Dz

- Důvodová zpráva k zákonu č. 163/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, č. 163/2016 Dz
- Důvodová zpráva k zákonu č. 321/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku, č. 321/2016 Dz
- Důvodová zpráva k zákonu č. 112/2016 Sb. o evidenci tržeb, č. 112/2016 Dz

Seznam schémat

- Schéma č. 1. Grafické schéma karuselového podvodu - mapa
- Schéma č. 2. Grafické schéma struktury karuselového podvodu - mapa