

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA PRÁVNICKÁ
Katedra trestního práva

Diplomová práce
Daňové trestné činy

Jakub Kolomičenko

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA PRÁVNICKÁ
Katedra trestního práva

Zpracoval: Jakub Kolomičenko

Studijní program: magisterský

Obor: Právo a právní věda

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Jan Kocina Ph.D.

Pracoviště: Katedra trestního práva

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
Fakulta právnická
Akademický rok: 2011/2012

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

Jméno a příjmení: **Jakub KOLOMIČENKO**
Osobní číslo: **R07144**
Studijní program: **M6805 Právo a právní věda**
Studijní obor: **Právo**
Název tématu: **Daňové trestné činy**
Zadávající 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. Pojem hospodářské trestné činnosti
3. Historický vývoj úpravy daňových trestných činů od roku 1852
4. Právní zakotvení daňové problematiky
5. Trestněprávní úprava daňových trestných činů
6. Srovnání s cizími právními režimy a vliv práva EU na českou právní úpravu
7. Závěr

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury: **viz příloha**


Vedoucí diplomové práce:

JUDr. Jan Kocina, Ph.D.

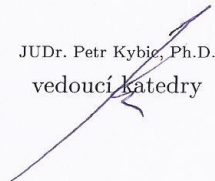
Katedra trestního práva

Datum zadání diplomové práce: **4. ledna 2011**

Termín odevzdání diplomové práce: **31. března 2012**


Prof. JUDr. Kvetoslav Růžička, CSc.
děkan




JUDr. Petr Kybice, Ph.D.
vedoucí katedry

V Plzni dne 9. listopadu 2011

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 2012

.....
Jakub Kolomičenko

Poděkování

Na tomto místě bych si dovolil vyjádřit poděkování svému konzultantovi JUDr. Janu Kocinovi Ph.D. za ochotu, podnětné rady a odborné vedení mé diplomové práce a dále JUDr. Liboru Řeřichovi a Mgr. Zdeňce Kolomičenkové za cenné poznatky z praxe.

1.	Úvod.....	9
2.	Pojem hospodářské trestné činnosti.....	11
2.1.	Vztah daňových trestných činů a hospodářských trestných činů	13
3.	Historický vývoj úpravy daňových trestných činů od roku 1852.....	16
3.1.	Období od roku 1852 do roku 1917.....	16
3.2.	Období od roku 1918 do roku 1949.....	18
3.3.	Období od roku 1950 do roku 1960.....	19
3.4.	Období od roku 1961 do roku 2009.....	20
4.	Právní zakotvení daňové problematiky.....	22
4.1.	Daň.....	22
4.1.1	Funkce daní.....	22
4.1.2	Daně přímé a nepřímé	23
4.2.	Subjekty daňového řízení	24
4.3.	Správa daní	25
4.4.	Daňové řízení.....	25
4.4.1	Zásady daňového řízení.....	25
4.4.2	Účastníci daňového řízení	26
4.4.3	Povinnost mlčenlivosti	28
4.4.4	Základní stádia daňového řízení	29
4.4.5	Přípravné řízení.....	30
4.4.6	Řízení vyměřovací	31
4.4.7	Vyměření daně.....	32
4.4.8	Řízení o opravných prostředcích	33
4.4.9	Inkasní řízení	35
4.4.10	Vymáhací řízení.....	36
4.4.11	Následky porušení povinnosti při správě daní.....	36
5.	Trestněprávní úprava daňových trestných činů.....	38
5.1.	§ 240 – Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.....	39
5.1.1	Objekt.....	39
5.1.2	Objektivní stránka.....	40
5.1.3	Subjekt.....	42
5.1.4	Subjektivní stránka.....	43
5.1.5	Vývojová stádia trestného činu Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby	44
5.1.6	Rozdíl mezi minulou a současnou úpravou.....	45

5.2. § 241 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby.....	47
5.2.1 Objekt.....	48
5.2.2 Objektivní stránka.....	48
5.2.3 Subjektivní stránka.....	50
5.2.4 Subjekt.....	51
5.3. Zánik trestnosti v důsledku účinné lítosti trestných činů daňových	51
5.3.1 Účinná lítost u trestného činu zkrácení daně (podle § 240 trestního zákoníku).....	52
5.3.2 Účinná lítost u trestného činu Neodvedení daně podle § 241 trestního zákoníku	53
5.4. Daňová kontrola v kontextu s daňovými trestnými činy.....	56
5.5. Trestní odpovědnost právnických osob v souvislosti s daňovými trestnými činy.....	60
6. Srovnání s cizími právními režimy a vliv EU na českou právní úpravu.....	62
6.1. Právní úprava daňových trestných činů na Slovensku	62
6.1.1 Trestný čin Zkrácení daně a pojistného (§ 276)	63
6.1.2 Trestný čin Neodvedení daně a pojistného (§ 277)	64
6.1.3 Trestný čin Nezaplacení daně (§ 278).....	65
6.1.4 Zánik trestní odpovědnosti účinnou lítostí	66
6.2. Právní úprava daňových trestných činů v Německu.....	67
6.2.1 Zánik trestní odpovědnosti účinnou lítostí v německém právu	68
6.3. Vliv práva EU na českou právní úpravu daňových trestných činů	68
7. Závěr.....	70
RESUMÉ.....	72
Seznam použité literatury.....	74

1. Úvod

Jako téma své diplomové práce jsem si zvolil problematiku daňových trestných činů. Dle mého názoru se jedná a velice zajímavé a k dnešnímu dni opravdu aktuální téma. Problematika daňových trestných činů stále uniká širšímu okruhu odborné veřejnosti. Je to možná proto, že právníci považují tuto problematiku za moc ekonomickou a daňoví poradci za příliš právní. Přitom, ale například v Německu nebo v Rakousku je daňovým trestným činům přičítán velký význam.

Byl to Daniel Defoe, který v roce 1726 jako první použil světoznámou frázi – nic není jisté, pouze smrt a daně. Snaha vyhnout se daňové povinnosti je stará jako lidstvo samo. Nicméně daně jsou nezbytnou součástí ekonomiky každého státu, a pokud by jich nebylo, mělo by to obrovské následky pro celou společnost. Z tohoto důvodu považuji daňové trestné činy za tak nebezpečné. Pokud v důsledku porušování daňové povinnosti nebudou peníze kupříkladu na školství, zasáhne to daleko větší okruh lidí, než třeba násilná trestná činnost. Další problém daňových trestných činů je jejich velká latentnost. Jsou většinou páčány vzdělanými pachateli a po předchozí pečlivé úvaze. Jejich dokazování je mimořádně obtížné a může se táhnout několik let. Což v kombinaci s nepřipraveností orgánů činných v trestním řízení může mít za následek, že celá řada daňových trestných činů je páčána, aniž by tomu mohl kdokoliv zabránit. Z těchto důvodů považuji za důležité upozornit na význam daňových trestných činů, což při výběru tématu mé diplomové práce hrálo velkou roli.

Aby byla má práce lépe srozumitelná, hodlám se v jednotlivých kapitolách věnovat obecnému vymezení hospodářských trestných činů a dále základním daňovým pojmům a daňovému řízení. Cílem těchto kapitol, je obeznámit čtenáře mé práce s obecnými základy, ze kterých daňové trestné činy vycházejí.

V další kapitole se budu věnovat historickému vývoji daňových trestných činů. Zastávám ten názor, že znalost historie je základem k pochopení smyslu stávajících předpisů.

Vzhledem k rozsahu práce se v kapitole, kde je vymezena samotná úprava daňových trestných činů, budu věnovat jen těm nejčastěji páchaným trestným činům, a to trestnému činu Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a trestnému činu Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby. V této kapitole se ještě okrajově zaměřím na problematiku trestní odpovědnosti právnických osob v kontextu s daňovými trestnými činy.

Poslední kapitola mé práce bude patřit srovnání se slovenskou a německou právní úpravou a vlivu práva Evropské unie na českou právní úpravu. Myslím si, že je velice důležité srovnání naší právní úpravy s úpravou v jiných státech, a to jak pro úpravu de lege ferenda, tak pro získání podnětů pro případný boj s tímto druhem trestné činnosti.

2. Pojem hospodářské trestné činnosti

Hospodářská kriminalita je v zemích s vyspělou tržní ekonomikou obecně považována za závažný trestněpolitický problém, a to zejména z hlediska rozsahu způsobených materiálních a morálních škod. Je nebezpečná zejména tím, že se postupně rozrůstá a že vtahuje do kriminálního prostředí nové a nové účastníky hospodářských vztahů. Mimo jiné i její propojenost se světem organizovaného zločinu dokazuje, že je fenoménem, kterému je žádoucí věnovat stálou a soustředěnou pozornost.¹

Existuje velké množství definic hospodářské kriminality, ale její pojem není v odborné literatuře jednoznačně vymezen. Nicméně obecně se má za to, že: „jde o trestnou činnost, která je motivována dosažením vyšších neoprávněných či přímo protizákonných zisků a jež útočí nejen vůči ekonomickým zájmům individuálním či kolektivním, ale často napadá přímo tržní hospodářský systém v jeho základech, a to ať už jde o trh výrobků nebo služeb anebo finanční trhy (zasahuje organizaci a regulaci takového trhu, zájmy spotřebitelů, hospodářskou soutěž, oblast měny a platebních prostředků, fiskální zájmy státu, regulaci finančního trhu apod.), či jeho jednotlivé instituce.“² V souvislosti s hospodářskou kriminalitou se také ještě hovoří o její vysoké míře latentnosti a obtížné prokazatelnosti. Ta je dána mimo jiné vysokou odborností pachatelů hospodářské kriminality, kteří jsou nezřídka i vysoce postavenými a váženými osobami ve společnosti. V důsledku svého postavení mají tito pachatelé mnohdy dobrý přístup k informacím, které souvisí s jejich případným trestním stíháním, což jim poskytně dostatek času k zamaskování trestného činu, a to má za následek ztížený postup orgánů činných v trestním řízení při vyšetřování takové trestné činnosti.

Další definice hovoří o hospodářské kriminalitě, jako o kriminalitě, „kterou tvoří trestné činy spáchané při podnikání ekonomických subjektů

¹ JELÍNEK, Jiří. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 1. vyd. Praha: Leges, 2009, 895 s. Student (Leges). ISBN 978-808-7212-240. 628 s.

² ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník: komentář*. 1. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009-2010. ISBN 9788074001789 (V. 2). 2108 s.

poškozující nebo ohrožující individuální nebo kolektivní práva v hospodářské sféře zneužívající slabiny hospodářského systému nebo jeho institucí způsobující oslabení důvěry v ekonomický a společenský systém, motivované ziskem nebo touhou po moci.“³ Hospodářská trestná činnost je pojmem užším, než hospodářská kriminalita.

Hospodářské trestné činy jsou upraveny v hlavě VI. trestního zákoníku, kde je poměrně široce vymezena škála trestných činů postihujících negativní jevy v ekonomice. Charakteristickým rysem předpisů upravujících trestné činy hospodářské je blanketní charakter jejich skutkových podstat. Ty totiž v řadě případů odkazují na jinou mimotrestní úpravu, jako jsou předpisy upravující podnikání, obchodování, cenné papíry, daně atd.

Při tvorbě VI. hlavy trestního zákoníku bylo přihlédnuto k závěrům a doporučením různých mezinárodních institucí (Rada Evropy, OSN, atd.), podle kterých je mj.:

- intervence státu do ekonomiky opodstatněna jen tam, kde selže její autoregulace,
- nezbytné omezit se pouze na sankcionování excesů.⁴

Z těchto důvodů vyplývá, že hospodářské trestné činy a jejich postih jsou silně ovlivněny zásadou subsidiarity trestní represe § 12 odst. 2 trestního zákoníku. To má za následek, že trestní postih se u hospodářských trestných činů má uplatnit jen u těch nejzávažnějších negativních ekonomických jevů. Zejména se musí zkoumat, zda nepostačí uplatnit odpovědnost pouze podle správního práva nebo dokonce i podle např. obchodního práva (úrok z prodlení, smluvní pokuta, atd.). Vzhledem k výše zmíněné zásadě, postih podle trestního práva nastupuje, až jako ta poslední možnost, pokud nepostačí uplatnění odpovědnosti podle jiného právního předpisu. V opačném případě by jen došlo ke zbytečnému narušování hospodářské soutěže a řádného podnikání. Hrozba trestního postihu sama o sobě

³ KUČHTA, Josef a Helena VÁLKOVÁ. *Základy kriminologie a trestní politiky*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2005, 544 s. Beckovy mezioborové učebnice. ISBN 80-717-9813-4. 350 s.

⁴ ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník: komentář*. 1. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009-2010. ISBN 9788074001789 (V. 2). 2109 s.

tedy nemůže stanovit pravidla chování ekonomických subjektů v tržním prostředí, ale musí pouze navázat či zdůraznit ta pravidla, která jsou upravena v jiných odvětvích práva.

2.1. Vztah daňových trestných činů a hospodářských trestných činů

Daňové trestné činy jsou vlastně podmnožinou hospodářských trestných činů, neboť jsou upraveny v druhém díle hlavy VI. trestního zákoníku.

„Vzhledem k tomu, že trestní zákoník nesankcionuje samotné neodvedení povinných plateb, ale jejich zkrácení nebo vylákání výhody na nich, jde v podstatě o zvláštní případ podvodu.“⁵

Pokud tedy vycházíme z výše uvedené definice, tak vyvstává otázka, proč jsou daňové trestné činy situovány do hospodářské trestné činnosti a ne do majetkových trestných činů, jako zvláštní případ podvodu jako je například pojistný nebo úvěrový podvod? Ač jsou si konstrukcí i strukturou skutkové podstaty velice podobné, liší se v jedné důležité okolnosti. Zatímco u trestného činu podvodu je objektem majetek obecně, u daňových trestných činů je objektem zájem státu na správném vyměření, odvedení a zaplacení daně, poplatku a jiné povinné platby. A i když nevzniká majetková újma na existujícím majetku poškozeného (v tomto případě státu), jednáním pachatele majetek poškozeného (státu) nevzroste právě o zkrácenou částku.⁶ Tím se tedy liší daňové trestné činy od trestného činu podvodu.

Jednočinný souběh mezi trestným činem zkrácení daně podle § 240 a trestného činu podvodu podle § 209 je vyloučen, protože se nachází ve vztahu speciality. V poměru speciality jsou ta ustanovení, která určená k ochraně týchž zájmů, má-li být jedním z těchto ustanovení zvláště postihnout určitý druh útoků

⁵ NOVOTNÝ, Oto., VOKOUN, Rudolf., ŠÁMAL, Pavel. a kol. *Trestní právo hmotné. Zvláštní část*. 6. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010, s. 269, ISBN 978-80-7357-509-0.

⁶ Prouza, D. Otázky kolem trestného činu zkrácení daně. *Právní rádce*, 2006, č.8, s. 51, ISSN 1210-4817

proti témuž individuálnímu objektu, aby byla vystižena zvláštní povaha a stupeň nebezpečnosti takových útoků pro společnost. Speciální skutková podstata trestného činu má zúžený rozsah v poměru k obecnější skutkové podstatě, zákonné znaky obecnějšího ustanovení jsou v ní konkretizovány a doplněny znaky zvláštními. V poměru speciality může být objekt trestného činu nebo některý znak objektivní stránky trestného činu anebo jiné znaky skutkové podstaty trestného činu.⁷ V tomto případě jsou v poměru speciality objekty výše zmíněných trestných činů. Objektem daňových trestných činů je stejně jako u podvodu majetek, ale v případě daňových trestných činů je konkrétně vymezen zájmem státu na odvedení daně a podobných povinných plateb.

Vzhledem k tomu, že v trestním zákoníku ani v předchozích úpravách není poměr speciality mezi trestným činem podvodu a trestným činem krácení daně konkrétně řešen, bylo toto velice často řešeným problémem, který vyřešila až soudní praxe. Stanovil to Vrchní soud v Praze ve svém rozhodnutí sp. zn. 4 To 47/96, které potvrdil i nejvyšší soud, když zamítl jako neodůvodněnou stížnost ministra spravedlnosti proti výše pro porušení zákona výše zmíněným rozhodnutím.

Nejvyšší soud svým rozhodnutím stanovil: „Trestným činem podvodu je takové jednání pouze tehdy, nedojde-li vůbec k činnosti, která má povahu uplatňovaného zdanitelného plnění; zboží, které je údajně předmětem obchodu, pachatel vůbec nevyrábí, účtované služby pachatel neposkytuje, nebo je předstírána jiná činnost, kterou pachatel vůbec neprovozuje, na základě níž má dojít k vrácení daně nebo její části, a není tak vůbec v souvislosti s uplatňovaným plněním právního důvodu k zahájení daňového nebo obdobného řízení za účelem jeho zpoplatnění. Jestliže však podnikatelskou činností pachatele vznikla zákonná povinnost platit, resp. přiznat daň a otevřít tak daňové řízení, avšak on falšovanými, nepravdivými údaji daňového řízení ovlivnil tak, že zkrátil daň popř. dokonce dosáhl toho, aby mu byla vyplacena částka za tzv. nadměrný odpočet daně, např. předstíráním, že vyrobil větší množství zboží než ve skutečnosti, nebo provedl služby ve větším rozsahu, jde o jednání, které má znaky trestného činu zkrá-

⁷ JELÍNEK, Jiří. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 1. vyd. Praha: Leges, 2009, 895 s. Student (Leges). s. 329. ISBN 978-808-7212-240.

cení daně, poplatku a podobné dávky, jenž je k trestnému činu podvodu ve vztahu speciality.“⁸ S ohledem na citované rozhodnutí Nejvyššího soudu lze dojít k závěru, že poměr speciality mezi podvodem a zkrácením daně se neprojevuje pouze v objektu, ale lze jí spatřovat i ve způsobu jednání.

⁸ rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 1 Tzn 20/96

3. Historický vývoj úpravy daňových trestných činů od roku 1852

3.1. Období od roku 1852 do roku 1917

V roce 1852 byl přijat nový Zákon o zločinech, přečinech a přestupcích (zák. č. 117/1852), který byl ve srovnání s předchozí úpravou velice moderní. Jako první zákon své doby rozlišoval trestné činy na zločiny, přečiny a přestupky, stanovoval trestní odpovědnost za trestný čin ve stádiu pokusu a obsahoval tresty jako například vyhoštění, pokuta, propadnutí věci, ztráta práv a povolení atd.

I přes tyto znaky moderních kodexů bychom v Trestním zákonu z roku 1852 hledali úpravu daňových trestných činů marně. Asi nejbližší vymezení daňových trestných činů byla v tehdejší trestní zákoně úprava trestného činu podvodu § 197⁹. Byť by se z dikce zákona mohlo zdát, že daňové trestné činy spadají pod níže citovanou skutkovou podstatu podvodu, zejména tím, že zákon hovoří o škodě způsobené státu, není tomu tak. Z logiky věci vychází, že stát má zájem na výběru daní a pokud k němu nedojde, vinou „lživého předstírání“ pachatele daňových trestných činů stát utrpí škodu. Já osobně považuji skutkovou podstatu podvodu za dostatečně širokou, aby se pod ní mohly daňové trestné činy trestat. Nicméně tehdejší zákonodárci byli jiného názoru.

Postih za řádné neodvedení daně byl v té době stanoven jednotlivými daňovými zákony. V této souvislosti lze hned spatřovat problémy vyplývající z tohoto ukotvení trestání. Daňová úprava byla tehdy snad ještě složitější než je ta naše současná a seznámit se s ní muselo být nesrovnatelně těžší než dnes.

⁹ *Kdo lživým předstíráním nebo jednáním jiného uvede v omyl, jimž někdo, budiž to stát, obec nebo jiná osoba na svém majetku nebo na jiných právech má škodu trpěti; anebo, kdo v tom obmyslu a způsobem právě dotčeným užije omylu nebo nevědomosti jiného, dopustí se podvodu; nechť se k tomu dal svěsti ziskovostí, náruživostí, obmyslem, aby tím někomu zjednal proti zákonu výhody nějaké, nebo jakýmkoliv obmyslem vedlejším.*

Zřízením ministerstva financí roku 1848 byla sjednocena ústřední správa přímých i nepřímých daní a přechodně i správa státního majetku¹⁰. Daně se dělily na přímé a na tzv. důchodky. Mezi ty nejvýznamnější právní předpisy tohoto období patří monopolní řád č. 63/1835 ř.z., kolkový a taxovní patent č. 404/1840 a dále zákon 220/1896 ř.z., o přímých daních osobních, který stanovoval daně v oblasti důchodové. Zákon spojil přímé daně v ucelenou soustavu daní výnosových, doplněných daní důchodovou zvanou „osobní daní z příjmu“¹¹

V oboru přímých daní vykonávaly trestní finanční právo daňové úřady první stolice a odvolací cesta končila u zemského finančního úřadu.¹²

V oboru trestního práva důchodkového, které se vztahovalo na nepřímé daně a dávky, cla, stání monopoly a regály a na poplatky včetně tax, byla situace daleko složitější. Na vyšetřování a projednávání důchodkových přestupků se podílela nejen řada finančních úřadů a orgánů, ale do značné míry i zvláštní důchodkové soudy. „Odhalování důchodkových přestupků náleželo příslušným výkonným úřadům finanční správy a finanční stráž. Zjišťování skutkového stavu a přípravné vyšetřování prováděla okresní finanční ředitelství, popřípadě finanční ředitelství. Tato ředitelství byla rovněž povolána k vlastnímu rozhodování o těchto přestupcích a v závažnějších důchodkových trestních věcech rozhodovaly důchodkové soudy. V sídlech okresních finančních ředitelství, popřípadě finančních ředitelství byly okresní důchodkové soudy, druhou instancí byly vrchní důchodkové soudy v Praze a Brně a třetí instancí byl Nejvyšší důchodkový soud ve Vídni. Rozhodování se dalo ve všech instancích v senátech.“¹³

¹⁰ HLEDÍKOVÁ, Zdeňka, Jan JANÁK, Jan DOBEŠ a Jan JANÁK. *Dějiny správy v českých zemích od počátků státu po současnost*. [2. vyd.]. Praha: NLN, 2005, 309 s. ISBN 9788071067092 (HBK.).

¹¹ ŠIROKÝ, Jan, Jan JANÁK, Jan DOBEŠ a Jan JANÁK. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2003, 28 s. ISBN 80-717-9413-9.

¹² HLEDÍKOVÁ, Zdeňka, Jan JANÁK, Jan DOBEŠ a Jan JANÁK. *Dějiny správy v českých zemích od počátků státu po současnost*. [2. vyd.]. Praha: NLN, 2005, 316 s. ISBN 9788071067092 (HBK.).

¹³ HLEDÍKOVÁ, Zdeňka, Jan JANÁK, Jan DOBEŠ a Jan JANÁK. *Dějiny správy v českých zemích od počátků státu po současnost*. [2. vyd.]. Praha: NLN, 2005, 317 s. ISBN 9788071067092 (HBK.).

3.2. Období od roku 1918 do roku 1949

Kapitulace Rakouska-Uherska v 1. světové válce měla za následek vznik samostatné Československé republiky. Ta vznikla 28. října 1918. Habsburská monarchie se rozložila rychleji, než bylo očekáváno a tehdejší vůdčí osobnosti v Národním výboru musely urychleně vytvořit nový právní celek, k jehož fungování byl převzat státní aparát i právní řád zaniklého Rakouska-Uherska¹⁴. Z toho důvodu vešel v platnost zákon č. 11/1918 běžně nazývaný „recepční norma“. Tímto tedy došlo k převzetí Rakousko-uherského právního řádu a státní správy.

V platnosti byl tedy stále Zákon o zločinech, přečinech a přestupcích 117/1852 ř.z. a daňová úprava, popsána v minulé kapitole. V roce 1927 byl parlamentem přijat zákon číslo 76/1927 o přímých daních, který nahradil zákon číslo 220/1896 ř.z., a další daňové zákony, týkající se přímých daní. Zákoník v hlavě VIII obsahuje Trestní ustanovení, které v § 185 a násl. upravuje skutkovou podstatu zkrácení daně, vymezuje tresty a způsob, jak a jaký trest uložit.

Co se týče skutkové podstaty samotného zkrácení daně, je překvapující, jak komplexně je zde upravena.¹⁵ Ze skutkové podstaty vychází, kdo a jak ji může porušit. V následujících paragrafech je stanoveno, že je potřeba úmyslného zavinění a jaké tresty přicházejí v úvahu. Nejčastěji se jedná o peněžitý trest, vedle něj v případě zvláštních okolností je možné uložit i trest vězení v trvání od jednoho dne do tří měsíců. Dále je zde upraven i zánik trestní odpovědnosti a celý procesněprávní postup. Ustanovení o zkrácení daně bylo novelizováno Vládním nařízením č. 393/1938 Sb., kde byla lehce změněna skutková podstata a blíže

¹⁴ MALÝ, Karel, Jan JANÁK, Jan DOBEŠ a Jan JANÁK. *Dějiny českého a československého práva do roku 1945: s praktickou aplikací*. 2. upr. vyd. Praha: Linde, 1999, 271 s. ISBN 80-720-1167-7

¹⁵ *Trestného činu se dopouští, kdo ve věci vlastní daně anebo jako zákonný nebo zmocněný zástupce v přiznání nebo oznámení tímto zákonem nařízeném, v odpovědi na dotaz finančního úřadu v opravném prostředku nebo v jakémkoliv jiném podání k finančnímu úřadu něco nesprávného uvede nebo potvrdí nebo něco zatají, nebo do stanovené lhůty nepodá přiznání nebo oznámení tímto zákonem nařízených, je-li takové jednání nebo opominutí způsobilé vyměření zákonné daně zmařiti nebo přivoditi vyměření menší nezákonné daně.*

specifikováno jednání zmocněného zástupce, které musí být v rozporu s informací, kterou mu v daňovém řízení poskytl zastoupený.

3.3. Období od roku 1950 do roku 1960

Vzhledem k tomu, že byl stále vlivem recepční normy v platnosti starý Rakousko-uherský trestní zákon, ozývaly se pořád silnější hlasy po novém trestním kodexu. Světlo světa tedy spatřil zbrusu nový trestní zákon č. 87/1950 Sb. Jako vzor nového zákona z části posloužily výsledky nedokončených rekodifikačních prací z první republiky. Při tom bylo navázáno na starší snahy o sjednocení práva na území tehdejší republiky, a dále na myšlenky na sjednocení správního, trestního a vojenského trestního práva s obecným trestním právem a kárného práva s právem kázeňským. Jako vzor této nové úpravy sloužila sovětská právní úprava¹⁶. Poprvé se zde setkáváme s Trestnými činy hospodářskými, které jsou upraveny v druhé hlavě zákona.

Samotné daňové trestné činy jsou upraveny v oddíle čtvrtém v § 148, § 149 a § 150.

Zkrácení daně upravuje § 148, ovšem ve srovnání s předchozí úpravou je skutková podstata daleko stručnější¹⁷. Již zde není upraveno, kdo může daň zkrátit nebo jakým způsobem. Naopak se zde poprvé setkáváme s pojmem větší rozsah. Nicméně poněkud zarážející je fakt, že trestní zákon neuvádí, co se rozumí větším rozsahem. Pachatel trestného činu zkrácení daně může být odsouzen k trestu odnětí svobody až na dvě léta nebo k peněžitému trestu. Odstavec druhý, výše zmíněného ustanovení, upravuje kvalifikovanou skutkovou podstatu a uvádí okolnosti, kdy se jí užije a za to stanovuje trest odnětí svobody na jeden až pět let a peněžitý trest.

¹⁶ VOJÁČEK, Ladislav; SCHELLE, Karel; KNOLL, Vilém. *České právní dějiny*. 2.vyd. Plzeň : Aleš Čeněk, 2010. 622 s. ISBN 978-80-7380-257-8

¹⁷ *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.*

V § 149 je upraveno převážení zboží přes celní hranici se zbraní v ruce, za což pachatel hrozí trest odnětí svobody až na dvě léta a peněžítý trest. § 150 upravuje případ recidivy podle § 148 a § 149. Zde je zajímavé, že pokud pachatel znovu zkrátí daň podle § 148, a byl již podle dotčeného paragrafu trestán, není pro uplatnění trestněprávní odpovědnosti nutnost zkrácení daně ve značném rozsahu.

3.4. Období od roku 1961 do roku 2009

„Když československé stranické a státní vedení proklamovalo vybudování socialistické společnosti spojované s odstraněním základních třídních antagonismů, rozhodlo se také pro přijetí nových trestních zákonů. Po změně platného práva ovšem volala nejen aktuální politická objednávka, ale i zjevné nedostatky kodifikace z roku 1950. V roce 1961 je proto nahradil trestní zákon č. 140/1961 Sb. a spolu s ním i trestní řád.“¹⁸

Z daňové problematiky obsahoval ve stavu k 1.1.1962 pouze § 148 – Zkrácení daně¹⁹, z níže citované ustanovení vyplývá, že dikce zákona se změnila spíše k horšímu. Hovoří se zde pouze o zkrácení daně a ne už o vylákání výhody. Další změna oproti předchozí úpravě lze spatřit v rozsahu zkrácení daně. Nově stačí pouze větší rozsah. Nová úprava dále změnila trest a stanovila trest odnětí svobody až na tři léta nebo nápravné opatření nebo peněžítý trest. U kvalifikované skutkové podstaty uvedené v druhém odstavci hrozí trest odnětí svobody jeden až pět let.

Tato skutková podstata byla novelizována zákonem č. 38/1994 sb., název skutkové podstaty se změnil na Zkrácení daně, poplatku a podobné dávky a nově bylo ustanoveno, že potrestán bude ten, kdo kromě daně zkrátí i clo, pojistné na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou jim podobnou dávku.

¹⁸ VOJÁČEK, Ladislav; SCHELLE, Karel; KNOLL, Vilém. *České právní dějiny*. 2.vyd. Plzeň : Aleš Čeněk, 2010. 627 s. ISBN 978-80-7380-257-8

¹⁹ *Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, poplatek nebo jinou jim podobnou dávku, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta nebo nápravným opatřením nebo peněžítým trestem.*

Novelou zákonem 253/1997 sb., se vkládají nové § 147 a 147a: Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti²⁰ a Zvláštní ustanovení o účinné lítosti²¹.

Do § 148 se vkládá další odstavec „stejně tak bude potrestán, kdo vyláká výhodu na některé z povinných plateb uvedených v odstavci 1“. A dále za § 148 vzniknul § 148b – Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení²².

²⁰ *Kdo jako plátcе 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 na tři léta nebo peněžitým trestem.*

²¹ *Trestnost neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlašovat rozsudek.*

²² *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 a tři léta.*

4. Právní zakotvení daňové problematiky

Pro orientaci v daňových trestných činech, je nezbytné proniknout alespoň do základní daňové terminologie. Dále jsou v této kapitole, alespoň ve stručnosti, popsány zásady, účastníci, fáze a průběh daňového řízení.

4.1. Daň

V úvodu je nezbytné stanovit, co vlastně daň je. Daň je obvykle definována jako „povinná, zákonem uložená platba do veřejného rozpočtu, která je neúčelová, neekvivalentní, nenávratná a která se pravidelně opakuje.“²³ Proto je pro daň charakteristická neúčelovost, neekvivalentnost a nenávratnost.

Pokud budeme vycházet z výše uvedené definice, je důležité určit, že daně mohou být pravidelné (k platbě daně dochází pravidelně v zákoně stanoveném, časovém intervalu, např. ročně, měsíčně atd.), ale i daně nepravidelné. Nepravidelné proto, že se jejich platba neopakuje v žádném předem stanoveném intervalu, nicméně i zde můžeme hovořit o jistém pravidelném opakování, ne však časovém, ale věčném. V této souvislosti spíše než o dani hovoříme o dávce, přestože však pojem dávka současná daňová soustava nezná, označují se jako daně, i když právě ta časová pravidelnost u nich chybí.

4.1.1 Funkce daní

Daně plní v ekonomice celou řadu funkcí. „Jedná se o funkce:

- a) **alokační** – nejstarší a zároveň nejdůležitější funkce daní. Pod tímto pojmem se v této souvislosti rozumí získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů a jejich následné

²³ BONĚK, Václav. *Lexikon - daňové pojmy*. Vyd. 1. Ostrava: Sagit, 2001, 423 s. ISBN 80-720-8265-5.

efektivní rozmístování do příslušných veřejných statků, či financování veřejných potřeb,

- b) **redistribuční** – tato funkce zajišťuje solidaritní rozdělení důchodů (příjmů) jednotlivých subjektů. Vyšší příjmy jsou obvykle zdaněny vyšší sazbou, než příjmy nižší a stejně tak majetek větší hodnoty je zpravidla zdaněn více než majetek nižší hodnoty,
- c) **stabilizační** – díky této funkci dochází ke zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice. Využívá se k regulaci nezaměstnanosti, cenové stability atd.,²⁴
- d) **fiskální** – je to víceméně primární funkce daní. Tímto pojmem označujeme schopnost daně naplnit veřejný rozpočet.

4.1.2 Daně přímé a nepřímé

Nezákladnějším dělením daně je dělení na daně přímé a nepřímé. Kritérium dělení daně na přímou a nepřímou je dle vazby na důchod (majetek) poplatníka.

- a) **přímé daně** jsou ty daně, které ten, který je nese, hradí na úkor svého příjmu (svého majetku), a dopadají na něj přímo – formou daně. Přičemž nelze daňovou povinnost převést na jiný subjekt. Podle daňové soustavy České Republiky jsou přímými daněmi:
 - daň z příjmu fyzických osob,
 - daň z příjmu právnických osob,
 - daň z nemovitosti,
 - daň silniční,
 - daň dědická,
 - daň darovací,
 - daň z převodu nemovitostí.
- b) **nepřímé daně** nedopadají na jejich nositele přímo, ale nepřímo – jsou například zahrnuty v ceně služeb, které nositel hradí. Subjekt, který

²⁴ BONĚK, Václav. *Lexikon - daňové pojmy*. Vyd. 1. Ostrava: Sagit, 2001, 626 s. ISBN 80-720-8265-5.

daň hradí, není totožný se subjektem, který je nositelem daňové povinnosti.

Podle daňové soustavy České Republiky jsou nepřímými daněmi:

- daň z přidané hodnoty,
- spotřební daně (daň z piva, vína, lihu, minerálních olejů a daň z tabákových výrobků)

Další třídění daní je přípustné podle objektů zdanění a jedná se o třídění na:

- daně důchodové – daň z příjmu fyzických osob, daň z příjmu právnických osob
- daně ze spotřeby – daň z lihu, daň z piva atd.
- daně majetkové – daň dědická, darovací atd.

4.2. Subjekty daňového řízení

Subjekty daně jsou ty osoby, které jsou podle zákona povinné strpět, odvádět nebo platit daň.

Jedná se o osoby zavázané a o oprávněné subjekty. Zavázané osoby jsou **daňový poplatník a daňový plátce**.

Poplatník je daňový subjekt, jehož předmět (tzn. především příjem nebo majetek) je dani podroben. Je zpravidla také povinen daň sám platit. Může to být fyzická i právnická osoba. Kdo je poplatníkem které daně, je vždy vymezeno příslušným daňovým zákonem. U každé daně existuje formálně poplatník. Nicméně určení poplatníka se u některých druhů daně ukazuje dosti náročné a mnohdy i zbytečné. Ostatně už z definice poplatníka plyne, že se s ním těžko setkáme u daní ze spotřeby.

S ohledem na výše uvedené důvody zákon zná pojem **plátce** daně. Plátcem daně se rozumí ten subjekt, který pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků. Plátce může stejně jako poplatník být

fyzickou i právnickou osobou. Každopádně v tomto ohledu je velice důležité, aby právo a současně i povinnost od poplatníků daň vybrat, byla plátcem daně stanovena zákonem. Plátcem daně jsou, stejně tak jako poplatníci, vymezeni jednotlivými daňovými zákony. Setkáváme se s nimi u daně z přidané hodnoty, u spotřebních daní a u daně z příjmů fyzických a právnických osob. Vzhledem ke konstrukci jiných daní, se u nich plátcem vyskytovat nemůže (jedná se např. o daň z nemovitosti, darovací, dědickou atd.)

4.3. Správa daní

Správou daní se rozumí postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Správa daní se řídí zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Daňový řád byl schválen 22.7.2009, platný je od 3.9.2009 a účinný od 1.1.2011. Tento zákon upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní.

4.4. Daňové řízení

Daňovým řízením se rozumí řízení, ve kterém se rozhoduje o daních, poplatcích, odvodech, o zálohách na tyto platby a též o odvodech za porušení rozpočtové kázně. Daňové řízení se zahajuje dnem, kdy podání daňového subjektu nebo jiné zúčastněné osoby na řízení dojde správci daně nebo dnem, kdy byl naopak daňový subjekt vyrozuměn správcem daně o prvním úkonu, který vůči němu učinil.

4.4.1 Zásady daňového řízení

Procesní úkony v daňovém řízení se opírají o určité představy. Tyto jsou upraveny v § 5 daňového řádu. Jsou především zásady:

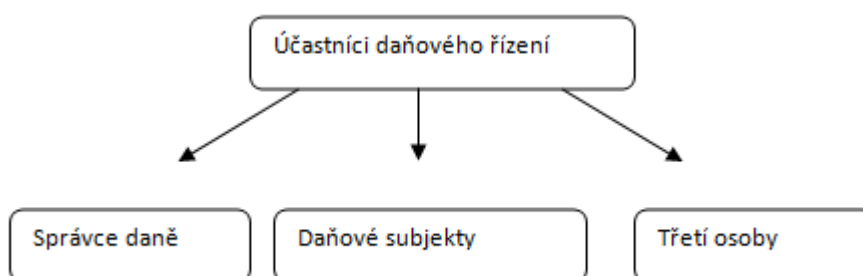
- a) **zákonosti** – správce daně postupuje v souladu se zákony a jinými právními předpisy,

- b) **zásada zákazu zneužití pravomoci** – správce daně se nemůže při výkonu svých pravomocí odchýlit od rozsahu a účelu pravomoci zákonem stanovené,
- c) **zásada přiměřenosti** – správce daně může zasahovat do práv daňových subjektů pouze v nezbytném rozsahu,
- d) **zásada rovnosti** – osoby zúčastněné na správě daní mají rovná procesní práva a povinnosti
- e) **zásada součinnosti** – osoby zúčastněné na správě daní musí spolupracovat se správcem daně,
- f) dále sem patří **zásada poučovací, zásada rychlosti a hospodárnosti, zásada vstřícnosti, zásada volného hodnocení důkazů, zásada materiální pravdy, zásada mlčenlivosti, zásada ochrany osobních údajů, zásada oficiality atd.**

Výše uvedené zásady můžeme rozdělit na zásady obecné a typické pro správu daní, dále zásady dokazovací a zásady společné a typické pro procesní předpisy veřejného práva.

4.4.2 Účastníci daňového řízení

Účastníci daňového řízení jsou správce daně, daňové subjekty a třetí osoby zúčastněné na řízení.



Jak již bylo výše zmíněno, poplatník i plátce odvádějí daň oprávněnému subjektu neboli **správci daně**. Správcem daně se podle daňového řádu rozumí správní nebo státní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě

zákonu svěřena působnost v oblasti správy daní. Správcem daně může být orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku nebo jiný orgán a právnická nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy. Zákon přiznává správci daně způsobilost být účastníkem občanského soudního řízení ve věcech souvisejících se správou daní a v tomto rozsahu zákon správci daně přiznává i procesní subjektivitu. Správce daně musí být věcně i místně příslušný k výkonu správy daní. Konkrétními správci daně jsou finanční úřady a finanční ředitelství nebo i celní orgány (daň z přidané hodnoty vybírané při dovozu nebo silniční daň v případě vozidel registrovaných v zahraničí).

Místní příslušnost správce daně se u fyzických osob řídí adresou místa trvalého pobytu. Nelze-li toto místo určit, řídí se místní příslušnost podle místa, kde se fyzická osoba převážně zdržuje. U právnické osoby je pro určení místní příslušnosti rozhodná adresa, pod kterou je právnická osoba zapsaná v obchodním rejstříku nebo adresa, kde fakticky právnická osoba sídlí, pokud se tato adresa nezapisuje do obchodního rejstříku. U nemovitostí je místně příslušný ten správce daně, v jehož obvodu územní působnosti se daná nemovitost nachází.

Daňové subjekty jsou osoby, které za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoby, které zákon označuje za poplatníka nebo za plátce daně. Dalo by se říci, že daňovými subjekty jsou subjekty procesněprávního vztahu, o jejichž právech a povinnostech je rozhodováno. Kdo je poplatník a kdo plátce je uvedeno výše.

„Třetími osobami se rozumějí svědci a osoby přizvané (ekvivalent znalců v jiných typech řízení), dále osoby, které mají listiny a jiné věci potřebné v daňovém řízení, znalci, auditoři tlumočníci, ručitelé, poddlužníci a plátcí působící v rámci zajišťovacího a vymáhacího řízení, státní orgány a orgány obcí, příp. další osoby, které mají povinnost součinnosti v daňovém řízení“²⁵.

Účastníci daňového řízení mohou při správě daní samostatně jednat v rozsahu, v jakém mají způsobilost k právním úkonům podle občanského

²⁵ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 5., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009, 262 s. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-801-6 (Váz.).

zákoníku. Plná způsobilost k úkonům v daňovém řízení fyzických osob vzniká tedy zletilostí. Právnícká osoba je oprávněna pověřit svého zaměstnance nebo jinou fyzickou osobu, která vykonává činnost této právnícké osoby, aby jednala jejím jménem před správcem daně v rozsahu tohoto oprávnění. Jinak je jménem právnícké osoby oprávněn jednat její statutární orgán.

Účastníci daňového řízení se mohou též nechat **zastupovat**.

- a) **zákonným zástupcem** – zákonný zástupce zastupuje účastníka, který není způsobilý k právním úkonům nebo pokud je jeho způsobilost omezena pro účely daňového řízení,
- b) **ustanoveným zástupcem** – ustanovuje ho správce daně v případech taxativně vymezených v § 26 daňového řádu
- c) **zmocněncem** – zmocněnce si může zvolit účastník daňového řízení na základě plné moci. Plná moc určuje rozsah oprávnění zmocněnce, ten ovšem není ani na základě plné moci oprávněn k úkonům, které musí vykonat osobně účastník. V téže věci může být zvolen pouze jeden zmocněnec, který (pokud se nejedná o daňového poradce nebo advokáta) není oprávněn si zvolit dalšího zmocněnce.
- d) **společným zástupcem** – volí se v případě plurality daňových subjektů, při vzniku společné daňové povinnosti. Pokud tak ani přes výzvu správce daně neučiní, ustanoví jim společného zástupce správce daně. Proti ustanovení společného zástupce správcem daně není přípustný žádný opravný prostředek.

4.4.3 Povinnost mlčenlivosti

Povinnost mlčenlivosti souvisí se zásadou neveřejnosti daňového řízení a zásadou zachování mlčenlivosti. V průběhu daňového řízení se projednávají velice citlivé informace, zejména o finančních poměrech daňových subjektů a je tedy velký zájem, aby tyto informace zůstaly utajeny. Zvláštní ohled na ochranu údajů účastníků vyplývá i z daňového řádu, kde je povinnost mlčenlivosti ukládána nejenom zásadami daňového řízení, ale je jí věnována i zvláštní hlava (Hlava IV daňového řádu; Ochrana a poskytování informací), kde je tato

problematika podrobněji rozebrána. Ta stanoví, že osoby účastněné na správě daní jsou vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděli o poměrech jiných osob. Povinnost mlčenlivosti ovšem nezavazuje daňový subjekt, pokud jde o informace, které získal při správě jeho vlastních daní. Správce daně nebo jiná zúčastněná osoba může být daňovým subjektem zproštěna povinností mlčenlivosti. Musí být ovšem předem určen rozsah údajů a účel zproštění.

Existuje celá řada důvodů, kdy správce daně poskytne informace, o kterých se dozvěděl v průběhu daňového řízení, a přesto se nejedná o porušení mlčenlivosti. Tyto důvody jsou uvedeny v § 53 a násl. daňové řádu. Pro účely mé práce je ovšem velice důležité, že o porušení povinnosti mlčenlivost nejde, poskytne-li správce daně informace získané při správě daní pro účely trestního řízení, pokud je požaduje státní zástupce a po podání obžaloby soud, v souvislosti s objasněním okolností nasvědčujících tomu, že byl spáchán některý z trestných činů daňových a poplatkových, který se týká porušení povinnosti při správě daní.

4.4.4 Základní stádia daňového řízení

Daňové řízení je zahájeno dnem, kdy došlo podání k správci daně, nebo když správce daně učinil první podání vůči subjektu a oznámil mu to. Podání může být písemné, může být provedeno ústně do protokolu nebo datovou zprávou (při splnění všech náležitostí, které datová zpráva musí obsahovat). Podání se posuzuje podle obsahu, nikoliv podle formy. Dále musí být zřejmé, kdo jej činí, čeho se týká a co navrhuje. Pokud je podání místně nepříslušné, místě nepříslušný správce daně podání neprodleně postoupí příslušnému správci daně a podatele o tomto uvědomí.

Pokud má podání vady, vyzve příslušný správce daně daňový subjekt, aby vady ve stanoveném rozsahu opravil, a zpravidla určí i lhůty, do kdy má tak podatel učinit. Výzva obsahuje i poučení o následcích spojených s neodstraněním vad. Pokud podavatel vady ve stanovené lhůtě a rozsahu opraví, na podání se pohlíží jako na bezvadné.

Daňové řízení se zastaví, jestliže:

- navrhovatel vzal zpět svůj návrh dříve, než o něm bylo rozhodnuto,
- je právním nástupcem stát,
- se během řízení zjistí, že navrhovatel není podle zvláštních předpisů daňovým subjektem,
- byla zmeškána zákonná lhůta, kterou nelze dále prodloužit nebo navrátit v předešlý stav a nebo žádosti o to byly zamítnuty,
- bylo ve věci návrhu již pravomocně rozhodnuto, nejde-li o rozhodnutí prozatímní povahy (procesní),
- nebyla s návrhem vyrovnána poplatková povinnost stanovená zvláštním zákonem ani dodatečně na výzvu,
- odpadl důvod řízení,

jde o nepřípustné podání²⁶. Samotné daňové řízení lze rozdělit na následující stádia řízení:

- a) řízení přípravné
- b) řízení vyměřovací
- c) řízení o opravných prostředcích
- d) řízení inkasní
- e) řízení vymáhací

4.4.5 Přípravné řízení

Každý poplatník, který obdrží povolení nebo získá oprávnění vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů, je povinen do třiceti dnů podat přihlášku k registraci u místně příslušného správce daně. Tato povinnost se nazývá **Registrační povinnost daňových subjektů**. Tato povinnost daňovému subjektu vzniká dnem účinnosti povolení oprávnění nebo dnem, kdy je subjekt na základě zákona, podle kterého bylo příslušné oprávnění nebo povolení vydáno oprávněn tuto činnost vykonávat. Pokud se ovšem jedná o plátce daně, tak ten je povinen podat přihlášku k registraci u správce daně nejpozději do patnácti dnů ode dne,

²⁶ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 5., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009, 262 s. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-801-6 (Váz.).

kdy mu vznikla povinnost vykonávat daňovým zákonem stanovené úkony. Jestliže daňový subjekt nesplní svojí registrační povinnost, zaregistruje jej příslušný správce daně v momentě, kdy se dozví o skutečnostech, která zakládají tuto povinnost.

Pokud dojde, už po podání registrace, ke změně nějaké z registrovaných skutečností, například pokud zanikne daňová povinnost u některé z daní, musí daňový subjekt tyto změny správci daně oznámit do patnácti dnů, od těchto změn.

Daňový subjekt může požadovat na správci daně vydání **rozhodnutí o závazném posouzení daňových důsledků**, které pro subjekt plynou z tvrzených daňových skutečností nebo z těch, které jsou očekávány a mají v budoucnu nastat. Pokud žádost daňového subjektu splní všechny náležitosti, je správce daně povinen vydat rozhodnutí o závazném posouzení.

Pokud daňový subjekt končí svojí činnost, je povinen při žádosti o výmaz z obchodního rejstříku předložit **souhlas správce daně s ukončením činnosti**. Proti rozhodnutí správce daně o souhlasu s ukončením činnosti se lze odvolat.

4.4.6 Řízení vyměřovací

Tato část řízení je úzce spojena s podáním **daňového přiznání**.

K podání daňového přiznání je povinen každý subjekt, kterému to ukládá zákon nebo je povinen na základě výzvy správce daně. V daňovém přiznání musí být vyjádřeny všechny skutečnosti rozhodné pro stanovení výše daně. Daň je obvykle splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání nebo hlášení. Daňové přiznání musí být podáno na tiskopise vydaném Ministerstvem financí a podává se obvykle nejdéle do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Zákon stanoví i výjimky, jako například, když je zdaňovací období kratší než jeden rok, podává se daňové přiznání do dvacetipěti dnů od jeho uplynutí s tím, že tuto lhůtu nelze prodloužit. Obyčejná lhůta pro podání daňového přiznání (3 měsíce) může být na žádost subjektu, daňového poradce nebo i správce daně prodloužena maximálně o další 3 měsíce.

Pokud daňový subjekt zjistí, že jeho daňová povinnost je rozdílná od poslední daňové povinnosti, podává se tzv. Dodatečné daňové přiznání. Poslední daňovou povinností se rozumí daň, která byla v předchozím zdaňovacím období pravomocně vyměřena správcem daně.

4.4.7 Vyměření daně

Daň se vyměřuje na základě daňového přiznání, zpravidla v navrhované výši. Daň se může vyměřit i z moci úřední. Podle výsledku vyměřovacího řízení správce daně stanoví základ daně a její výši, která má být daňovému subjektu předepsána a vyměřena. O takto stanovené výši daně vyrozumí správce daně daňový subjekt platebním výměrem nebo hromadným přípisným seznamem, a vyměřenou daň současně předepíše. Pokud se vyměřená výše daně neodchyluje od daně uvedené v daňovém přiznání, správce daně daňový subjekt o výsledku vyměření daně neinformuje, pokud o to daňový subjekt nepožádá. Pokud se správce daně vyměří daň vyšší, než je uvedena v daňovém přiznání, je rozdíl mezi daní přiznanou a vyměřenou splatný do patnácti dnů od obdržení rozhodnutí o vyměření daně.

Zajímavé jsou i lhůty, které zákon stanoví pro vyměření daně. Daň nelze vyměřit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Což v praxi znamená, že pokud budu vlastníkem společnosti a k 1.1.2009 prodám nemovitost, tak mi tímto vznikne povinnost podat daňové přiznání a zaplatit daň z převodu nemovitosti. Pokud bych tak neučinil a v tříleté lhůtě by mi daň nevyměřil ani správce daně, tak od 1.1.2012 by už ani daň vyměřit nemohl. Pokud by v této tříleté lhůtě byl učiněn úkon, který by směřoval k vyměření daně, začíná běžet tříletá lhůta znovu. Vyměřit nebo doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období. Nicméně považuji za důležité zde zmínit, že s touto lhůtou nezaniká trestní odpovědnost, pokud bych v souvislosti s nepodáním nebo podáním daňového přiznání, ale se špatnými informacemi, spáchal trestný čin. Ale o tom až později.

4.4.8 Řízení o opravných prostředcích

Opravné prostředky jsou obecně v právním státě od toho, aby vyloučily případný omyl a přezkoumaly napadené rozhodnutí. V daňovém řízení slouží opravné prostředky k přezkoumání rozhodnutí správce daně v těch případech, v jakých to zákon připouští. Hovoříme tedy o řízení dvouinstančním.

Opravné prostředky se dělí na **řádné a mimořádné**. Těmi řádnými jsou:

- a) **odvolání** – je to základní opravný prostředek proti meritornímu rozhodnutí správce daně. Zákon stanoví, kdy a kde se odvolání použije a zde bude či nebude mít suspenzivní účinek. Odvolání je nutno podat písemně nebo ústně do protokolu. Zákonná lhůta pro odvolání je 30 dní od doručení rozhodnutí, proti kterému odvolání směřuje. Odvolání má devolutivní účinek. Jedinou výjimkou je autoremedura, kdy správce daně může rozhodnout o odvolání v případě, že mu vyhoví v plném rozsahu. Správce daně ovšem může rozhodnout o odvolání sám, pokud vyhoví pouze částečně, avšak oproti autoremeduře je proti tomuto rozhodnutí přípustné odvolání. Pokud správce daně nerozhodne o odvolání sám, postoupí odvolání spolu se spisem a předkládací zprávou odvolacímu orgánu k rozhodnutí,
- b) **rozklad** – použije se, pokud ve věci rozhoduje ústřední správní orgán nebo úřední osoba stojící v jeho čele. Pro řízení o rozkladu je ustanovena komise, jejíž stanovisko je předkládáno úřední osobě, která stojí v čele ústředního orgánu. Toto stanovisko je podkladem pro rozhodnutí. Nevylučuje-li to povaha věci, na řízení o rozkladu se přiměřeně použijí ustanovení o odvolání,
- c) **námitka** – je otázkou, zda řadit námitku do řádných opravných prostředků. Zákon ji sice přímo jako opravný prostředek neuvádí, ale svojí povahou se opravnému prostředku podobá. Je totiž přípustná proti každému úkonu správce daní při placení daní, nejde-li o rozhodnutí, u kterého zákon připouští podání odvolání. Námitku lze uplatnit do třiceti dnů ode dne, kdy se osoba zúčastněná o rozhodnutí dozvěděla,

- d) **stížnost** – pokud zákon neposkytuje jiný způsob ochrany, může zúčastněná osoba podat stížnost proti nevhodnému chování úředních osob nebo proti postupu správce daně.

Mimořádné opravné prostředky se použijí, až po uplatnění řádných opravných prostředků. Dle daňového řádu je jediným mimořádným opravným prostředkem **Obnova řízení**.

Obnova řízení může být použita pouze proti pravomocným rozhodnutím. A to z důvodů uvedených v § 117 daňového řádu:

- a) vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění příjemce rozhodnutí nebo správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí,
- b) rozhodnutí bylo učiněno na základě padělaného nebo pozměněného dokladu anebo dokladu obsahujícího nepravdivé údaje, křivé výpovědi svědka nebo nepravdivého znaleckého posudku,
- c) rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem
- d) rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a příslušný orgán veřejné moci o ní dodatečně rozhodl jinak ji způsobem, který má vliv na toto rozhodnutí a jemu předcházející řízení.

Nové řízení ve věci vede ten orgán, který byl příslušný pro jednání v prvním stupni. Pokud o obnově řízení rozhodl odvolací orgán, je orgán, u kterého se obnovené řízení vede, povinen řídit se právním názorem odvolacího orgánu.

Rozhodnutí lze dále přezkoumat na základě **dozorčího prostředku**, což je nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí. Rozhodnutí správce daně, které je v rozporu se zákonem nebo se zakládá na podstatných vadách řízení, může být přezkoumáno a to buď na žádost daňového subjektu, nebo z úřední povinnosti. Rozhodnutí o povolení nebo nařízení přezkoumání vydává vždy instančně vyšší správce daně, pokud jde o povolení nebo nařízení přezkoumání rozhodnutí ústředního správního orgánu, rozhoduje ministr financí.

Ve věci je samozřejmě přípustná i správní žaloba, nicméně si myslím, že tímto už bych výrazně odbočil od tématu své práce, a proto doufám, že stačí tento institut pouze zmínit.

4.4.9 Inkasní řízení

Daň se platí příslušnému správci daně v české měně. Daň lze zaplatit různými způsoby. Jedná se zejména o bezhotovostní převod, prostřednictvím vkladu na účet u příslušné banky, v hotovosti atd. Za den platby se obecně považuje ten den, kdy daňový subjekt učinil úkon, který směřoval k uhrazení daňové povinnosti (přijetí hotovosti v bance, odeslání jednorázového platebního příkazu u bezhotovostní formy úhrady atd.)

Při každé platbě musí být uvedeno, na jakou daň se má platba započítat. Pokud tak daňový subjekt neučiní ani přes vyzvání, určí správce daně, na kterou daň se platba započítává. Úhrada daně se použije dle § 152 odst. 1 daňového řádu na úhradu daňových povinností v tomto pořadí:

- 1) nedoplatky na dani a splatná daň,
- 2) nedoplatky na příslušenství daně,
- 3) vymáhané nedoplatky na dani,
- 4) vymáhané nedoplatky na příslušenství daně.

Pokud o to daňový subjekt požádá, může správce daně povolit **posečkání úhrady daně**, popřípadě její **rozložení na splátky**. A to, pokud by neprodlená úhrada znamenala pro daňový subjekt vážnou újmu, pokud by byla ohrožena výživa daňového subjektu nebo osob na jeho výživu odkázaných nebo z dalších důvodů taxativně uvedených v § 156 daňového řádu. Důležité ale je, že posečkání daně nebo povolení splátek nemůže být stanoveno po dobu delší, než je promlčení daňové povinnosti. Po dobu odložené platby platí daňový subjekt úrok z prodlení stanovený repo sazbou České národní banky, zvýšené o sedm procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.

4.4.10 Vymáhací řízení

Není obligatorní částí daňového řízení a nastupuje pouze tam, kde daňový subjekt neuhradí řádně svojí daňovou povinnost.

Za každý den prodlení vzniká daňovému dlužníkovi povinnost platit úrok z prodlení. Jak se stanoví výše úroku z prodlení, jsem popisoval o pár řádek výše.

K vymáhání daňových nedoplatků umožňuje zákon použití daňové exekuce. Pokud nedojde k úhradě dlužné daně nebo příslušenství v zákonné lhůtě, vyzve správce daně dlužníka, aby daňový nedoplatek zaplatil v náhradní lhůtě. Tato lhůta nemůže být kratší než 8 dní. Exekuci lze provádět pouze na základě exekučního titulu.

Daňová exekuce se provádí následujícími způsoby:

- srážkami ze mzdy,
- příkázáním pohledávky,
- postižením jiných majetkových práv,
- prodejem movitých nebo nemovitých věcí.

Pro výkon exekuce se přiměřeně použije občanského soudního řádu.

4.4.11 Následky porušení povinnosti při správě daní

Tohoto institutu se použije pouze fakultativně, pokud dojde k porušení povinnosti, kterou ukládá daňový řád. A jsou to:

- a) **porušení povinnosti mlčenlivosti** – zákon stanoví, že fyzická osoba, která poruší povinnost mlčenlivosti stanovenou daňovým řádem, odpovídá za přestupek, za který může být uložena pokuta až do 500 000,00 Kč,
- b) **pořádková pokuta** – ukládá se tomu, kdo při jednání vedeném správcem daně závažně ztěžuje průběh řízení a může být uložena až do výše 50 000,00 Kč,

- c) **pokuta za opožděné tvrzení daně** – povinnost uhradit tuto pokutu vzniká daňovému subjektu, pokud nepodá ve stanovené lhůtě daňové přiznání,
- d) **penále** – má povahu sankce, která se užije, pokud je daň tvrzená daňovým subjektem nižší, než daň, kterou vyměří správce daně. To samé platí, pokud je nepravdivě tvrzen daňový odpočet, či daňová ztráta,
- e) **úrok z prodlení** – tento institut nastupuje, pokud je daňový subjekt v prodlení s placením daně. Tzn., když neuhradí dlužnou daň nejpozději v den splatnosti.

5. Trestněprávní úprava daňových trestných činů

K dnešnímu dni upravuje daňové trestné činy zákon č. 40/2009 sb., ze dne 8.1.2009 – trestní zákoník, který nabyl účinnosti 1.1.2010.

Daňové trestné činy jsou upraveny v Hlavě VI. – Trestné činy hospodářské, v Díle 2. – Trestné činy daňové, poplatkové a devizové. Konkrétně v § 240 Zkrácení daně, poplatku a podobné platby²⁷, § 241 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby²⁸, § 243 Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení²⁹, § 244 Porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží³⁰, § 245 Padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti³¹,

²⁷ 1) Kdo 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, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti.

²⁸ (1) Kdo ve větším rozsahu nesplní

a) 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, nebo

b) jako zaměstnavatel svoji zákonnou povinnost odvést pojistné na úrazové pojištění zaměstnanců bude potrestán odnětím svobody až na tři léta nebo zákazem činnosti.

²⁹ (1) Kdo nesplní svoji zákonnou oznamovací povinnost vůči správci daně, a ohrozí tak ve větším rozsahu řádné a včasné stanovení daně jinému nebo její vymáhání od jiného, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta nebo zákazem činnosti.

³⁰ (1) Kdo s nálepkami, kontrolními páskami nebo jinými předměty k označení zboží pro daňové účely nakládá v rozporu s jiným právním předpisem v úmyslu způsobit jinému škodu nebo opatřit sobě nebo jinému neoprávněných prospěch, nebo kdo v rozporu s jiným právním předpisem dováží, skladuje, přepravuje nebo uvádí do oběhu zboží bez nálepek, kontrolních pásek nebo jiných předmětů k jeho označení pro daňové účely, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta nebo zákazem činnosti.

³¹ (1) Kdo padělá nebo pozmění nálepky, kontrolní pásky nebo jiné předměty k označení zboží pro daňové účely anebo předměty vydávané orgánem veřejné moci nebo jím zmocněnou právníčkou osobou jako doklad o splnění poplatkové povinnosti v úmyslu způsobit jinému škodu nebo opatřit sobě nebo jinému neoprávněných prospěch, nebo kdo takové nálepky, pásky nebo předměty uvádí do oběhu nebo jich užije jako pravých, bude potrestán odnětím svobody až na jeden rok, zákazem činnosti nebo propadnutím věci nebo jiné majetkové hodnoty.

§ 246 Padělání a pozměnění známek.³²

Vzhledem k rozsahu a účelu mé práce se zaměřím pouze na ty daňové trestné činy, které jsou v praxi nejčastěji páčány, vyšetřovány, stíhány a z těchto důvodů je také o nich nejčastěji rozhodováno.

5.1. § 240 – Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

(1) Kdo 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, 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, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu.

5.1.1 Objekt

„Objektem je zájem na zabezpečení daňové politiky státu a získání nezbytných finančních prostředků prostřednictvím správného vyměření daně, cla, pojistného na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění a podobných

³² (1) Kdo padělá nebo pozmění poštovní nebo kolkové známky v úmyslu způsobit jinému škodu nebo opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch, nebo kdo takové známky úmyslně uvádí do oběhu nebo jich užije jako pravých, bude potrestán odnětím svobody až na jeden rok, zákazem činnosti nebo propadnutím věci nebo jiné majetkové hodnoty.

povinných plateb³³. Jde v podstatě o zvláštní případ podvodu ve vztahu ke každému individuálně určenému objektu nebo ve vztahu k více z nich.

5.1.2 Objektivní stránka

Další prvek trestného činu – objektivní stránka, charakterizuje trestný čin z vnějšího pohledu; tvoří ji systém obligatorních a fakultativních znaků.³⁴ Zda došlo k naplnění všech obligatorních znaků, je důležité pro rozhodnutí otázky viny či nevinu pachatele.³⁵

Obecně se hovoří o tom, že objektivní stránka u trestného činu zkrácení daně poplatku a jiné podobné platby 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 povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb³⁶. Pojem **větší rozsah** skutkovou podstatu charakterizuje kvantitativně a pojem „zkrátí“ **anebo** „vyláká výhodu“ charakterizuje skutkovou podstatu kvalitativně. „Pachatel tedy příslušné výkazy či podklady pro stanovení uvedených povinných plateb zfalšuje, nepořídí, úmyslně zkreslí nebo nevede, aby tím dosáhl nižšího výpočtu daně a dalších plateb nebo aby vůbec zatajil, že má určitou daňovou, poplatkovou, celní či obdobnou povinnost.“³⁷

Větší rozsah zkrácení daně zákon nedefinuje, a přestože zde sice neplatí přímo pravidlo uvedené v § 138 odst. 1 trestního zákoníku vymezující pojem „větší škoda“ a jelikož zde jiná hlediska než finanční nemají žádný význam, soudní praxe dovozuje větší rozsah v případě, dosáhne-li výše zkrácení daně

³³ KUCHTA, Josef, Věra KALVODOVÁ a Jana ZEZULOVÁ. *Trestní právo hmotné: zvláštní část*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2001, 182 s. Edice učebnic Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně, č. 260. ISBN 80-210-2530-1.

³⁴ KRATOCHVÍL, Vladimír, Věra KALVODOVÁ a Jana ZEZULOVÁ. *Kurs trestního práva: trestní právo hmotné : obecná část*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2009, 213 s. Právnické učebnice (C.H. Beck), č. 260. ISBN 978-807-4000-423.

³⁵ KRATOCHVÍL, Vladimír, Věra KALVODOVÁ a Jana ZEZULOVÁ. *Kurs trestního práva: trestní právo hmotné : obecná část*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2009, 214 s. Právnické učebnice (C.H. Beck), č. 260. ISBN 978-807-4000-423.

³⁶ NOVOTNÝ, Oto., VOKOUN, Rudolf., ŠÁMAL, Pavel. a kol. *Trestní právo hmotné. Zvláštní část*. 6. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010, s. 270, ISBN 978-80-7357-509-0.

³⁷ ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník: komentář*. 1. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009-2010. s. 2198. ISBN 9788074001789 (V. 2).

částky odpovídající větší škodě (rozhodnutí č. 20/2002-I Sb. rozh. tr.) tedy pokud bude daň zkrácena o částku ve výši nejméně 50 000,00 Kč.³⁸ Zkrácení daně lze totiž chápat jako peněžitou škodu na majetku příjemce daně a prospěchem na straně plátce daně. Pokud pachatel zkrátí více druhů daní nebo zkrátí stejnou daň ve více zúčtovacích obdobích, jedná se o pokračování v trestné činnosti a celková škoda se sčítá. Pachatel může tedy přesáhnout hranici pro aplikování kvalifikované skutkové podstaty, která je podmíněna značným nebo větším rozsahem.

Zkrácení daně ve smyslu § 240 odst. 1 trestního zákoníku se v praxi rozumí jakékoli jednání, v důsledku něhož byla poplatníkovi (resp. plátc) neoprávněně vyměřena a jím zaplacená nižší daň, než jaká by měla být vyměřena a zaplacená, nebo k jejímu vyměření a zaplacení vůbec nedošlo, ačkoli podle zákona měla být daň vyměřena (příznána) a zaplacená. „Jde zpravidla o zvláštní případ podvodného jednání, jímž pachatel nelegálně ovlivňuje daňovou povinnost svou nebo jiného daňového subjektu tím, že v rozporu se skutečností předstírá buď nižší rozsah této povinnosti, nebo se chová tak, jako kdyby takovou povinnost vůbec neměl, ačkoli mu podle zákona vznikla“³⁹.

Zkrácení daně ve výše uvedeném smyslu lze dosáhnout jak jednáním aktivním (komisivním), např. úmyslným zkreslením informací v podaném daňovém přiznání, kde pachatel pozmění příjmy a výdaje a předstírá tak nižší daňovou povinnost, či ztrátu, což má za následek vyměření nižší nebo žádné daňové povinnosti. Dále pak i nekonáním (jednání omisivní), k tomu dochází, pokud měl poplatník ze zákona vyplývající povinnost podat nějaké daňové přiznání nebo registrovat se jako daňový poplatník, či plátce daně a on tak neučinil s úmyslem vyhnout se daňové povinnosti.

³⁸ PÚRY, František, Daňový únik – meze legální daňové optimalizace. *Trestní právo daňové: sborník příspěvků z I. mezinárodní konference konané 27. října 2006 v Betlémské kapli, Praha = Steuerstrafrecht : Tagungsband der I. internationalen Konferenz vom 27. Oktober 2006 in der Bethlehemskapelle, Prag.* Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2007, s. 2. ISBN 978-807-1798-507.

³⁹ PÚRY, František, Daňový únik – meze legální daňové optimalizace. *Trestní právo daňové: sborník příspěvků z I. mezinárodní konference konané 27. října 2006 v Betlémské kapli, Praha = Steuerstrafrecht : Tagungsband der I. internationalen Konferenz vom 27. Oktober 2006 in der Bethlehemskapelle, Prag.* Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2007, s. 3. ISBN 978-807-1798-507.

Vylákání výhody na některé povinné platbě lze definovat jako předstírání skutečnosti, na základě níž vzniká povinnost státu (resp. jiného příjemce povinné platby) poskytnout plnění subjektu, který podle zákona není oprávněn takové plnění přijmout, protože na něj nemá nárok nebo není vůbec plátcem či poplatníkem takové povinné platby. V praxi typickým příkladem je daň z přidané hodnoty, v jejímž vztahu je výhoda (plnění) poskytována (např. nadměrný odpočet)⁴⁰.

Samozřejmě, aby mohla být objektivní stránka trestného činu kompletní, což je nezbytné k uplatnění trestněprávní odpovědnosti, musí být splněn ještě třetí obligatorní znak objektivní stránky trestného činu a to příčinný vztah mezi jednáním a následkem. Následek totiž musí bezvýhradně nastat příčinou jednání. Pokud by tomu tak nebylo, nelze uplatnit trestněprávní odpovědnost.

5.1.3 Subjekt

Pachatelem se rozumí trestně odpovědná osoba, která svým jednáním uskutečnila všechny znaky trestného činu nebo jeho pokusu či přípravy, je-li trestná. Subjektem neboli pachatelem trestného činu Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby nemusí být pouze daňový subjekt, ale subjektem může být kdokoliv, který svým úmyslným jednáním (ať už omisivním nebo komisivním) zkrátí daň či jinou obdobnou povinnou platbu nebo vylákal bez právního důvodu na dani nebo obdobné povinné platbě výhodu.

Jako s pachatelem tohoto trestného činu se v praxi nejčastěji setkáváme s nositelem daňové povinnosti, daňovým poradcem, nositelem jiné daňové povinnosti a dle nové právní úpravy může být subjektem také právnická osoba. Všechny tyto subjekty mohou naplnit skutkovou podstatu samostatně nebo v nějaké z forem trestní součinnosti. Subjekt tedy může být pachatelem, nepřímým pachatelem, spolupachatelem, organizátorem, návodcem či pomocníkem.

⁴⁰ NOVOTNÝ, Oto., VOKOUN, Rudolf., ŠÁMAL, Pavel. a kol. *Trestní právo hmotné. Zvláštní část*. 6. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010, s. 273, ISBN 978-80-7357-509-0.

5.1.4 Subjektivní stránka

Subjektivní stránka neboli zavinění, je vnitřní psychický stav člověka ke skutečným, jež zakládají trestný čin. Co se zavinění týče, je u trestného činu Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby potřeba úmysl. Úmysl může být přímý (pachatel věděl, že svým konáním naplňuje skutkovou podstatu výše zmíněného trestného činu a chtěl, aby byla skutková podstata naplněna) nebo nepřímý (pachatel věděl, že svým jednáním může naplnit skutkovou podstatu trestného činu a pro případ, že se tak stane, byl s tím srozuměn).

Z toho vyplývá, že nedbalostní naplnění skutkové podstaty zmiňovaného trestného činu není trestným činem. Takže když dojde ke zkrácení daně pouhou neúmyslnou početní chybou daňového subjektu, nelze uplatnit trestněprávní odpovědnost. Zde je důležité mít na paměti zásadu presumpce neviny a pachateli je tak třeba úmysl dokázat, což v nějakých případech může být docela problém, hlavně při rozlišování nepřímého úmyslu a vědomé nedbalosti, kde hranice může být docela malá.

Pachatel tedy v době konání trestného činu musí vědět o rozhodných okolnostech, že dochází k naplnění skutkové podstaty trestného činu (např. o povinnosti přiznat daň z příjmu) a zároveň musí dojít alespoň ke srozumění s tím, že může dojít ke škodlivému následku (nesprávnému vyměření daně v neprospěch správce daně).

„K úvahám o zavinění pachatele je třeba dodat, že ustanovení § 240 Trestního zákoníku Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby není skutkovou podstatou s blanketní dispozicí, který by se dovolávala jiných, mimotrestních právních norem, byť používá právní pojmy „daň“, „clo“, „poplatek“ atd., což jsou platby vymezené příslušnými právními předpisy co do podmínek a jejich výše. Proto zde neplatí, že neznalost zákona neomlouvá, takže případný omyl pachatele o obsahu těchto mimotrestních právních norem se posuzuje nikoliv jako právní omyl, který pachatele neomlouvá, ale jako skutkový omyl, který – pokud je skutečně dán na straně možného pachatele – vylučuje jeho úmyslné zavinění, a tím i trestní odpovědnost za trestný čin § 240 Trestního

zákoníku. Omylem pachatele v tomto smyslu ovšem není, jestliže nezná přesné znění příslušných daňových předpisů, včetně konkrétních ustanovení, která odůvodňují vznik a výši daňové povinnosti. K trestní odpovědnosti proto postačí, jsou-li pachateli známy rozhodné skutkové okolnosti, od nichž se odvíjí daňová povinnost plátce nebo poplatníka, např. že dosáhl zdanitelného příjmu z podnikání za určité období, že provedl zdanitelné plnění za cenu, do níž byla zahrnuta daň z přidané hodnoty, apod.⁴¹

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

Trestný čin je dokonán, až pokud jsou splněny všechny znaky daného trestného činu. Uskutečnění pachatelova úmyslu prochází jednotlivými stupni, které se nazývají vývojová stádia trestného činu. Jedná se o přípravu, pokus a dokonáný trestný čin. Vývojová stádia trestného činu je v praxi nutné důsledně rozlišovat.

O rozlišení přípravy, pokusu a dokonáného trestného činu zkrácené daně, poplatku a podobné povinné platby rozhodl Nejvyšší soud rozsudkem, kterým stanovil závazné mantinely pro každý z vývojových stupňů při páchání tohoto trestného činu:

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

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

⁴¹ PÚRY, František, Daňový únik – meze legální daňové optimalizace. *Trestní právo daňové: sborník příspěvků z I. mezinárodní konference konané 27. října 2006 v Betlémské kapli, Praha = Steuerstrafrecht : Tagungsband der I. internationalen Konferenz vom 27. Oktober 2006 in der Bethlehemskapelle, Prag.* Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2007, s. 8. ISBN 978-807-1798-507.

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

O přípravu se bude jednat, pokud jednání pachatele bude spočívat v opatřování podkladů pro budoucí nesprávné vyměření daně správcem daně. Typicky může jít například o přípravu falešné kupní smlouvy, v důsledku které pachatel bude žádat vyšší odpočet DPH.⁴²

Zde je velice důležité odlišit, zda se jedná o přípravu, protože příprava je trestná, pouze jedná-li se o zvlášť závažný zločin (§ 14 odst. 3 Trestního zákoníku – úmyslný trestný čin, jehož horní hranice trestu odnětí svobody činí minimálně 10 let). V souvislosti s trestným činem Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby trestnost přípravy přichází v úvahu pouze při přípravě k dokonání výše zmíněného trestného činu ve velkém rozsahu.

Pokus o dokonání trestného činu je trestný podle trestní sazby stanovené na dokonaný trestný čin (§ 21 odst. 2 Trestního zákoníku).

5.1.6 Rozdíl mezi minulou a současnou úpravou

Problém minulé úpravy byl v tom, že skutková podstata byla rozdělena na dvě části. První část skutkové podstaty upravovala zkrácení daně nebo jiné podobné platby a druhá část upravovala vylákání výhody na dani nebo podobné platbě. Zmíněný problém nastával, pokud pachatel současně daň zkrátil a vylákal na ní výhodu. Podle Šámala⁴³ by neměla být výše sčítána, pokud nedojde k naplnění okolností podmiňující použití vyšší trestní sazby.

V praxi se ovšem objevila rozhodnutí, která zaujímají opačný právní názor, jako v tomto rozhodnutí Nejvyššího soudu: „Jestliže pachatel v příslušném

⁴² Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 11 Tz 68/98

⁴³ ŠÁMAL, Pavel a Stanislav RIZMAN. *Trestní zákon: komentář*. 6. dopl. a přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 2004, 846 s. Beckova edice Komentované zákony. ISBN 80-717-9896-7.

zdaňovacím období jednak zkrátí skutečně existující daňovou povinnost plátce (poplatníka) určitě daně ve smyslu § 148 odst. 1 trestního zákona a současně od státu (správce daně) vyláká neoprávněnou daňovou výhodu ve smyslu § 148 odst. 2 trestního zákona, pak není vyloučeno takové jednání posoudit jako jednočinný souběh těchto trestných činů. Jde-li o daň z přidané hodnoty, může být tento souběh namísto, pokud pachatel např. uplatněním odpočtu neoprávněně sníží příslušný základ daně a vedle toho ještě dosáhne vyplacení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty.

Částka, o kterou pachatel zkrátí daň ve smyslu § 148 odst. 1 trestního zákona nebo kterou vylákal jako daňovou výhodu ve smyslu § 148 odst. 2 trestního zákona, představuje škodu způsobenou trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle těchto alternativ (pro účely přísnější právní kvalifikace uvedené v ustanoveních § 148 odst. 3 písm. c, odst. 4 trestního zákona), byť náhradu této škody zpravidla nelze uplatňovat a přiznat v adhezním řízení.⁴⁴

Tento judikát stanovil, že pokud pachatel daň zkrátí a zároveň na ní vyláká výhodu, částky by se měly sčítat.

Z výše uvedeného vyplývá, že toto ustanovení bylo velice sporné, a proto problém vyřešila nová právní úprava (zákon č. 40/2009 Sb. – trestní zákoník). „U trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby byla dosud legislativně oddělená samostatná skutková podstata sankcionující vylákání povinné výhody na některé z povinných plateb (§ 148 odst. 2 platného trestního zákona, ve znění zák. č. 253/1997 Sb.) převedena do základní skutkové podstaty obsahující klasické zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (odstavec 1), čímž byla odstraněna dosavadní nemožnost sčítat vylákanou výhodu na povinné platbě se zkrácením daně, poplatku nebo podobné povinné platby. To má význam jak z hlediska naplnění základní skutkové podstaty (viz větší rozsah), tak i z hlediska naplnění okolností podmiňujících použití vyšší trestní sazby (viz značný rozsah a velkého rozsahu), kde je možno při navrhované úpravě bez

⁴⁴ Rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 11 Tdo 917/2004

problémů sčítat rozsah vylákané výhody na některé z těchto povinných plateb a rozsah zkrácení daně, poplatku nebo podobné povinné platby. Je tak odstraněno např. u daně z přidané hodnoty zvýhodnění těch pachatelů (často v důsledku jen náhodných okolností), u kterých v důsledku jejich jednání týkajícího se uplatňování odpočtů, převýšil nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu daňovou povinnost na výstupu, a v důsledku toho vznikl tzv. nadměrný odpočet, který je potřeba považovat za daňovou výhodu a nikoli za zkrácení daně.⁴⁵

Jak již bylo výše zmíněno, pouze zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby ve **větším rozsahu** má za následek vznik trestněprávní odpovědnosti. Nicméně u vylákání výhody na některou z povinných plateb je úprava stále poněkud nejednoznačná. Podmínka většího rozsahu vylákání výhody není výslovně uvedena. Tak tomu nebylo ani v předchozím trestním zákoně a zákonodárce se tomuto problému nevěnoval ani v důvodové zprávě k trestnímu zákoníku.

Nicméně, vzhledem k rozsahu mé práce, omezím se v této chvíli pouze na nastínění problému a tuto otázku ponechám prozatím otevřenou.

5.2. § 241 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby

1) Kdo 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, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta nebo zákazem činnosti.

2) Stejně tak bude potrestán, kdo jako zaměstnavatel ve větším rozsahu nesplní svoji zákonnou povinnost odvést pojistné na úrazové pojištění zaměstnanců.

⁴⁵ Důvodová zpráva k návrhu trestního zákoníku, volně ke stažení na internetové adrese: [www.http://trestnizakonik.cz/navrh/duvodova-zprava.html](http://trestnizakonik.cz/navrh/duvodova-zprava.html); důvodová zpráva k § 207

3) Odnětím svobody na jeden rok až pět let nebo peněžitým trestem bude pachatel potrestán, získá-li činem uvedeným v odstavci 1 nebo 2 pro sebe nebo pro jiného značný prospěch.

4) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán, získá-li činem uvedeným v odstavci 1 nebo 2 pro sebe nebo pro jiného prospěch velkého rozsahu.

5.2.1 Objekt

Objektem trestného činu Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby je zájem státu na řádném odvádění určitých povinných plateb, konkrétně jednak daně, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistného na zdravotní pojištění, které po jejich sražení odvádí na základě své zákonné povinnosti zaměstnavatel nebo jejich plátce za zaměstnance nebo jiné osoby, a jednak pojistného na úrazové pojištění zaměstnanců, které odvádí zaměstnavatel ve prospěch svých zaměstnanců⁴⁶.

5.2.2 Objektivní stránka

Na rozdíl od trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240, kde je k naplnění skutkové podstaty zapotřebí podvodné jednání pachatele a v důsledku tohoto podvodného jednání, je pachateli vyměřena nižší nebo žádná platební povinnost u určených povinných plateb. U trestného činu Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 trestního zákoníku k žádnému podvodnému jednání nedochází. Pachatel svojí daňovou povinnost nijak neskrývá, ale z nějakého důvodu daň nezaplatí. Trestnost činu je v tom, že pachatel (zaměstnavatel) daň nebo jinou povinnou platbu srazil ze mzdy svým zaměstnancům, ale už neodvedl správci daně.

O tomto rozhodl rozsudkem Nejvyšší soud, když stanovil: „Trestnost jednání spočívajícího v neodvedení daně, pojistného na zdravotní pojištění a

⁴⁶ ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník: komentář*. 1. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009-2010, 2220 s. Student (Leges). ISBN 9788074001789 (V. 2).

pojistného na sociální politiku zaměstnanosti je podmíněna zjištěním, že zaměstnavatel měl k dispozici potřebné finanční prostředky, tj. že příslušné částky ze mzdy svým zaměstnancům z jejich hrubých mezd skutečně srazil a v rozporu se zákonem je neodvedl oprávněným příjemcům, ale použil je k jiným účelům. Tuto skutečnost je třeba v trestním řízení prokázat.

Pokud by byl zaměstnavatel insolventní a zvýhodnil by jiného věřitele zaplacením jeho pohledávky v úmyslu zmařit tím uspokojení pohledávek spočívajících v povinnosti odvádět za zaměstnance zálohy na daň z příjmů, pojistné na zdravotní pojištění a pojistné na sociální zabezpečení včetně příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, pak by se mohlo jeho jednání posoudit jako trestný čin zvýhodňování věřitele a nikoliv jako trestný čin porušení povinnosti při správě cizího majetku (resp. nyní jako trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti).

Ustanovení čl. 8 odst. 2, věty druhé, Listiny základních práva a svobod, podle něhož nelze nikoho zbavit osobní svobody pro neschopnost dostát smluvnímu závazku, se týká jen takového závazku povinného, který vzniká na základě smluvního vztahu. Povinnost zaměstnavatele dovádět za zaměstnance zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti, pojistné na zdravotní pojištění a pojistné na sociální zabezpečení včetně příspěvku na státní politiku zaměstnanosti však nevzniká na základě smluvního závazku, ale jde o povinnost stanovenou přímo zákonem, bez možnosti stran smluvně dohodnout jiná práva a povinnosti, než zákon uvádí.⁴⁷

Tuto obsáhlou argumentaci Nejvyššího soudu, která postihla většinu možností zavinění řešeného trestného činu potvrdil i Ústavní soud, když ve svém nálezu ze dne 21.2.2007 stanovil: „Ústavní soud souhlasí s tezí vyslovenou v judikatuře obecných soudů, podle níž trestnost činu podle § 147 trestního zákona (dne § 241 trestního zákoníku) je podmíněna skutečností, že plátce – zaměstnavatel – měl k dispozici potřebné finanční, tj. že příslušné částky ze mzdy

⁴⁷ Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 4 Tz 63/2000

svým zaměstnancům z jejich hrubých mezd skutečně srazil a v rozporu se zákonem je neodvedl oprávněným příjemcům, ale použil je k jiným účelům.“⁴⁸

Pokud by nebylo irelevantní, k jakému účelu zaměstnavatel peníze sražené zaměstnancům použije, mohla by nastat situace, kdy bude mít zaměstnavatel na svém účtu (resp. v pokladně) peníze pouze na výplatu čistých mezd a z tohoto důvodu by se nemohla uplatnit trestněprávní odpovědnost. Nicméně, jak už bylo uvedeno výše, trestnost činu nastává, když zaměstnavatel peníze z mezd zaměstnancům srazí, ale už neodvede správci daně. Pokud je zaměstnavatel insolventní nebo předlužen, měl by všechny své závazky uspokojit poměrně a rovnoměrně, a to včetně výplaty mezd svým zaměstnancům a úhrady plateb svým obchodním partnerům. V takovém případě je vhodnější snížit mzdy zaměstnancům a odvést za své zaměstnance alespoň část uvedených plateb.⁴⁹

5.2.3 Subjektivní stránka

Co se zavinění týče, je vyžadován úmysl pachatele. Úmysl může být přímý, např. pokud statutární orgán společnosti rozhodne, že nákup nového zboží bude proveden finančními prostředky, které byly zaměstnancům sraženy z jejich hrubých mezd, i přestože si bude vědom, že tímto jednáním se dopouští trestného činu. Zákon připouští i úmysl nepřímý, který může nastat za situace, kdy statutární orgán sice přímo neprohlásí, aby byly na materiál použity částky, které byly sražené zaměstnancům, ale rozhodne, aby byly použity veškeré možné zdroje, ačkoliv musí být s ohledem na znalost ekonomické situace společnosti srozuměn s tím, že bude třeba použít i sražených a nedovedených částek jinak placených za zaměstnance jako zálohy na jejich daň z příjmů, pojistné na zdravotní pojištění a pojistné na sociální zabezpečení.⁵⁰

⁴⁸ Nález Ústavního soudu sp. zn. II.ÚS 490/04

⁴⁹ Púry, František., Trestný čin neodvedení daně, pojistného na soc. zabezpečení, na zdr. pojištění a příspěvku na st. politiku zaměstnanosti; *DEx – Daňový expert (Wolters Kluwer ČR, a.s.)*, 2006; číslo 4; s. 6. ISSN 1801-2779

⁵⁰ Púry, František., Trestný čin neodvedení daně, pojistného na soc. zabezpečení, na zdr. pojištění a příspěvku na st. politiku zaměstnanosti; *DEx – Daňový expert (Wolters Kluwer ČR, a.s.)*, 2006; číslo 4; s. 6. ISSN 1801-2779

5.2.4 Subjekt

Pachatelem trestného činu Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby může být jen ten, kdo má povinnost uvedené povinné platby odvádět. Plátcem je v tomto případě nejčastěji zaměstnavatel nebo v případě srážkové daně jiný plátcce. Pachatelem je tedy zpravidla nejčastěji ten zaměstnavatel, který má povinnost od zaměstnanců povinné platy vybrat a následně je odvést příslušnému správci daně a tuto povinnost nesplní řádně nebo vůbec. Jde tedy o konkrétní subjekt.

„V případě, že zaměstnavatelem nebo plátcem je právnická osoba, uplatní se institut jednání za jiného (§ 114 odst. 2 Trestního zákoníku), kdy trestně odpovědným bude statutární orgán nebo člen statutárního orgánu, ale může to být i jiná fyzická osoba, která jednala uvedeným způsobem za příslušnou právnickou osobu“⁵¹. Zvláštní postavení v tomto případě má prokurista (podle § 14 obchodního zákoníku), z jeho obecného postavení nevyplývá, že má za podnikatele zajistit odvedení sražených povinných plateb. Tato povinnost se odvíjí ale od jiného postavení prokuristy, pokud třeba zastává funkci finančního ředitele podniku. Příklad, kdy subjektem je právnická osoba upravuje od 1.1.2012 podrobněji zák. č. 418/2011 Sb. o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim. Tomuto tématu se budu věnovat v následujících kapitolách své práce.

5.3. Zánik trestnosti v důsledku účinné lítosti trestných činů daňových

Důvod pro existenci ustanoví o účinné lítosti, je ochrana důležitých společenských zájmu, které se dosahuje slibem beztrestnosti pachateli daného trestného činu, vyhoví-li pachatel zákonným požadavkům⁵². V § 33 trestního

⁵¹ NOVOTNÝ, Oto., VOKOUN, Rudolf., ŠÁMAL, Pavel. a kol. *Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 6.* vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010, s. 277, ISBN 978-80-7357-509-0.

⁵² KRATOCHVÍL, Vladimír. *Kurs trestního práva: trestní právo hmotné : obecná část.* 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2009, 401 s. Právnické učebnice (C.H. Beck). ISBN 978-807-4000-423.

zákoníku⁵³ jsou taxativně vymezeny ty trestné činy, u nichž účinná lítost přichází v úvahu. U těchto trestných činů má z hlediska ochrany společenských zájmů náprava škodlivého následku primární význam před potrestáním pachatele. Obecná účinná lítost je přípustná u daňových trestných činů – Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240) a Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243). Pro trestný čin Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby je v § 242 trestního zákoníku⁵⁴ zvláštní ustanovení o účinné lítosti.

5.3.1 Účinná lítost u trestného činu zkrácení daně (podle § 240 trestního zákoníku)

Jak vyplývá z citované skutkové podstaty § 33 trestního zákoníku, účinné lítosti lze dosáhnout buď zamezením nebo napravením škodlivého následku nebo jeho oznámením příslušným orgánům. Tyto druhy jednání jsou alternativní, a proto postačí, pokud je naplněn jen některý z nich.

Užití ustanovení o účinné lítosti přichází v úvahu jen u dokonáných trestných činů, neboť samotná skutková podstata § 33 počítá se vznikem škodlivého následku. U trestného činu zkrácení daně podle § 240 trestního zákoníku přichází nejčastěji v úvahu napravení škodlivého následku, které počítá s tím, že následek už vznikl, ale pachatel svým chováním po dokonáném trestném činu odstranil škodlivost následku. Například tím, že pokud byla pachateli v souvislosti s jeho podvodným jednáním vyměřena nižší daň, pachatel dobrovolně dlužnou daň uhradil.

Dlužná daň musí být uhrazena v plné výši a nestačí pouze částečná úhrada. Z hlediska účinné lítosti je rozhodující, kolik činila dlužná daň, pokud bylo zároveň s daní vyměřeno penále, či jiná pokuta, není rozhodné, na co se peněžní

⁵³ Trestní odpovědnost za trestné činy (...) zaniká, jestliže pachatel dobrovolně

- a) škodlivému následku trestného činu zamezil nebo jej napravil, nebo
- b) učinil o trestném činu oznámení v době, kdy škodlivému následku trestného činu mohlo být ještě zabráněno; oznámení je nutno učinit státnímu zástupce nebo policejnímu orgánu, voják může místo toho učinit oznámení nadřízenému.

⁵⁴ Trestní odpovědnost za trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby § (241) zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlašovat rozsudek.

prostředky poskytnuté pachatelem započtou. Důležité je, aby byly ve výši dlužné daně.

Základní podmínkou účinné lítosti v obou případech je „dobrovolnost“ jednání pachatele. Výklad tohoto pojmu činí v praxi zvláště u trestného činu zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby podle § 240 Trestního zákoníku podle judikatury poměrně značné potíže. Má-li pachatel jednat dobrovolně, musí shora uvedené podmínky účinné lítosti splnit z vlastní svobodné vůle, což znamená, že pachatel musí vzniklý škodlivý následek napravovat s vědomím, že spáchal trestný čin zkrácení daně a že mu v zásadě nic nebrání mít z něj užitek či prospěch.⁵⁵

Na dobrovolnost jednání nemá vliv, zda pachatel uhradil dlužnou daň pouze ze strachu před trestním stíháním nebo pokud škodlivý následek napravil bezprostředně poté, co příslušný finanční úřad pojme podezření, které ovšem samo o sobě nesmí stačit k závěru, že byl spáchán trestný čin.

Pokud ovšem pachatel zaplatí dlužnou daň pod tlakem zahájení trestního stíhání nebo dokonce po zahájení trestného stíhání, nejedná se již z důvodu absence dobrovolnosti o účinnou lítost. Judikatura dovodila, že se nejedná o účinnou lítost ani v tom případě, pokud pachatel uhradí dlužnou daň na základě výsledků daňové kontroly.⁵⁶

5.3.2 Účinná lítost u trestného činu Neodvedení daně podle § 241 trestního zákoníku

Jak již bylo výše zmíněno, pro trestný čin Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby existuje skutková podstata, která obsahuje zvláštní ustanovení o účinné lítosti. Na rozdíl od obecné účinné lítosti podle § 33 (viz. předchozí kapitola) u zvláštního ustanovení o účinné lítosti již není požadavek dobrovolnosti, který je tak stěžejní pro obecnou účinnou lítost.

⁵⁵ ŠÁMAL, Pavel. Zánik trestnosti v důsledku účinné lítosti u trestných činů daňových. *Trestní právo daňové: sborník příspěvků z I. mezinárodní konference konané 27. října 2006 v Betlémské kapli, Praha = Steuerstrafrecht : Tagungsband der I. internationalen Konferenz vom 27. Oktober 2006 in der Bethlehemskapelle, Prag*. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2007, s. 78

⁵⁶ Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR 7 Tdo 643/2007

Pro uplatnění zvláštního ustanovení o účinné lítosti podle § 242 trestního zákoníku, postačí uhradit celou dlužnou daň (nebo jinou povinnou platbu, na kterou se vztahuje § 241 trestního zákoníku), než soud prvního stupně začne vyhlašovat rozsudek.

Zájem státu na dodatečné úhradě neodvedené daně je natolik zásadní, že v daném případě není nutná dobrovolnost takového jednání, tzn. že pachatel tak může činit pod hrozbou trestního stíhání, resp. bezprostřední hrozbou odsouzení, neboť má k úhradě svých povinností čas až do vynesení rozsudku trestního soudu prvního stupně⁵⁷. K zániku trestnosti podle § 242 trestního zákoníku ovšem nedojde, pokud bude dlužná daň (nebo jiné povinné platby) uhrazena až prostřednictvím exekuce. Jednalo by se totiž o uhrazení dlužné částky bez přičinění obviněného, což je nepřípustné, protože o účinnou lítost může jít pouze tehdy, pokud pachatel přispěje nebo nějakým způsobem zajistí, aby byla dlužná částka uhrazena. Dlužná daň nebo jiná povinná platba musí být uhrazena v plné výši.

V praxi se objevuje argumentace obviněných, že zvláštní ustanovení o účinné lítosti podle § 242 trestního zákoníku by se mělo analogicky aplikovat i na trestný čin zkrácení daně podle § 240 trestního zákoníku. Tento názor podpořil svým rozhodnutím i Nejvyšší soud, když stanovil: „Podle názoru Nejvyššího soudu lze v projednávané věci analogicky postupovat jako v případě ustanovení § 147 tr. zákona (dnes § 241 trestního zákoníku), kde platí zvláštní ustanovení o účinné lítosti, jež stanoví, že trestnost neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dřív, než soud prvního stupně počal vyhlašovat rozsudek⁵⁸. Oproti tomu, jiné rozhodnutí Nejvyššího soudu zastává opačné stanovisko a k výše citovanému rozhodnutí dodává, že se

⁵⁷ TRUBAČ, Ondřej. Účinná lítost a trestné činy daňové. *Epravo.cz: EPRAVO.CZ magazín*. září 2011, s. 127.

⁵⁸ Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 3 Tdo 1025/2003

jedná o názor ojedinělý, který vybočuje z dosavadní jednotné judikatury k dané otázce⁵⁹.

Nicméně je velice důležité zmínit náleze Ústavního soudu, ve kterém stanovil, že: „ustanovení § 147 a § 148 trestního zákona (dnes § 241 a 240 trestního zákoníku) definuje typově shodnou trestnou činnost směřující proti daňové povinnosti. Ústavní soud přitom považuje pojem „neodvedení“ za terminologicky významnější zásah do chráněného zájmu státu. Tomuto pojmu je v ustanovení § 147a trestního zákona (dnes § 242 trestního zákoníku) poskytnuta přesně definovaná lhůta pro uplatnění účinné lítosti, poskytující možnost projevit ji kdykoliv až do okamžiku, než nalézací soud vyhlásí rozsudek.

Naopak terminologicky užšímu pojmu „zkrácení“ je poskytnuta pouze obecná ochrana, upravená v § 66 trestního zákona (dnes § 33 trestního zákoníku), v níž není lhůta pro projevení účinné lítosti stanovena. Ústavní soud proto považuje za přípustné, aby soudy posuzovaly lhůty k uplatnění účinné lítosti pro obdobnou trestnou činnost tak rozdílně.“⁶⁰

S výše uvedeným náleze Ústavního soudu se ovšem nemohu ztotožnit. Ústavní soud zřejmě nebral v potaz, že v případě trestného činu Zkrácení daně podle § 240 trestního zákona zákon sankcionalizuje podvodné jednání, jímž byla docílena nižší nebo žádná daňová povinnost. Tudíž ustanovení § 240 a § 241 trestního zákoníku nedefinují typově shodnou trestnou činnost směřující proti daňové povinnosti. Skutková podstata § 240 trestního zákoníku je obecně brána jako zvláštní druh podvodu (viz. předchozí kapitoly mé práce), proto zde uplatnění analogie s § 241 resp. s § 242 není na místě.

Shodně tak judikoval i Nejvyšší soud, když stanovil: „Nejvyšší soud je přesvědčen, že náleze Ústavního soudu ve věci sp. zn. IV.ÚS 3093/08 jímž Ústavní soud „usměrnil“ právní názory, které byly vyjádřeny v judikatuře Nejvyššího soudu při výkladu znaku „dobrovolnosti jednání“ u účinné lítosti ve smyslu § 66 TZ (ve znění účinném do 31.12.2009, od 1.1.2010 ve smyslu § 33 TZ), nelze

⁵⁹ Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 15 Tdo 756/2006

⁶⁰ Náleze Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 3093/08

chápat tak, že by jím Ústavní soud zamýšlel zásadním způsobem změnit nebo zrelativizovat teze a judikaturu, na nichž byl založen výklad citovaného ustanovení.⁶¹

Nyní bude velmi zajímavé sledovat, jak budou závěry, ke kterým došel Ústavní soud, aplikovány v praxi.

5.4. Daňová kontrola v kontextu s daňovými trestnými činy

Nejčastěji se podezření na spáchání trestného činu daňového zjistí v průběhu, resp. po skončení daňové kontroly prováděné místně příslušným správcem daně. „Správce daně na základě svých zjištění sepíše zprávu o daňové kontrole, a poté vystavuje dodatečný platební výměr, kterým vyměřuje dodatečnou daňovou povinnost.“⁶²

Daňová kontrola obvykle neprobíhá bez ohlášení. Finanční úřad kontaktuje subjekt, který hodlá v budoucnu kontrolovat a svůj záměr mu oznámí a většinou si dohodnou termín kontroly. To je oboustranně výhodné. Finanční úřad se nemusí potýkat s tím, že přijde do podniku, kde zrovna probíhá celopodniková dovolená nebo, že hlavní účetní podniku, která má daňové přiznání na starosti je nemocná. Pro subjekt kontroly předběžné stanovení termínu také skýtá nejednu výhodu. Především proto, že má možnost dát před začátkem daňové kontroly vše do pořádku a v krajním případě, pokud došlo k nějakému daňovému trestnému činu prokázat účinnou lítost (viz. předchozí kapitola). Pokud nemá subjekt kontroly čisté svědomí, je podle mého na místě daňovou kontrolu co nejvíce zdržet. Vzhledem k tomu, že náš právní řád v žádném ustanovení neříká, do kdy má daňová kontrola začít (pouze stanoví, do kdy musí subjekt daně sdělit správci daně termín kontroly), naskýtá se tím tak široká škála prostředků, jak daňovou kontrolu odložit. Ať již to jsou překážky provozní – nemoc klíčových zaměstnanců, dovolená, přestavba, atd., tak asi z mého pohledu nejrozmumnější

⁶¹ Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 8 Tdo 1452/2009

⁶² PÁTEK, Václav. Trestní odpovědnost právnických osob za porušení daňových předpisů. *Bulletin advokacie*. 2012, č. 1-2, s. 29

bude v této chvíli najmutí daňového poradce. Ten může subjektu kontroly hodně pomoci s daňovou kontrolou a jejími závěry, ale navíc se musí také se svým novým klientem seznámit, což může termín začátku daňové kontroly výrazně protáhnout.

Jak již bylo výše uvedeno, většinou se jedná o kontrolu plánovanou. Velmi často jsou důvodem zahájení daňové kontroly i následující situace:

- dlouhodobě vykazované daňové ztráty,
- silné výkyvy hospodářského výsledku za jednotlivá zdaňovací období,
- provedená reorganizace daňového subjektu formou přeměny společnosti,
- vysoký doměrek na základě předcházející provedené daňové kontroly,
- tzv. neintaktnost daňového subjektu (nepodaná přiznání či hlášení, nereagování na výzvy správce daně) nebo časté zjevné chyby v předložených přiznáních,
- bohužel poměrně často i udání, a to v případech, kdy se nepohodnou společníci nebo je za udáním konkurenční boj či zklamaný a rozzlobený zaměstnanec⁶³.

Ovšem důvody kontroly nejsou nikde uvedeny, což se zřejmě nelíbilo Ústavnímu soudu, který se do věci vložil a svým náležením stanovil že: „každý zásah do osobní sféry jednotlivce, ať už je činěn v rámci jakéhokoliv postupu státu vůči jednotlivci, musí být ospravedlněn konkrétní skutečností, resp. důvodem takového omezení a nikoliv proveden pouze proto, že orgán státu je takovou pravomocí formálně nadán. Takové obecné oprávnění je pouze předpokladem realizace takové omezovací pravomoci, nikoliv měřítkem jeho intenzity.

⁶³ ZATLOUKAL, Tomáš. Příprava daňové kontroly a účast na ní. *Trestní právo daňové: sborník příspěvků z I. mezinárodní konference konané 27. října 2006 v Betlémské kapli, Praha = Steuerstrafrecht : Tagungsband der I. internationalen Konferenz vom 27. Oktober 2006 in der Bethlehemskapelle, Prag*. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2007, s. 27. ISBN 978-807-1798-507.

V případě daňového řízení to znamená, že použití daňové kontroly nemůže být zcela svévolné, nýbrž je třeba vyžadovat existenci správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení, tj. existenci konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená daň je nižší než by mělo být. Šlo by o realizaci svévole, pokud by správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, resp. v případech, kdy sám uzná za vhodné a takřkajíc „na zkoušku“⁶⁴.

Na to konto reagoval Nejvyšší správní soud: „Nejvyšší správní soud plně respektuje a sdílí cíl, který sledoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. I ÚS 1835/07: ochrana před svévolným prováděním daňové kontroly a minimalizace zásahů správce daně do autonomní sféry daňového subjektu. Ke stejnému cíli však lze dospět i jinými prostředky, než volil Ústavní soud v citovaném nálezu; za situace, kdy k efektivnímu dosažení ochrany stejných ústavně zaručených práv mohou dostatečně sloužit prostředky plynoucí z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, přičemž Ústavní soud se touto výkladovou alternativou nezabýval, je Nejvyšší správní soud oprávněn se od předmětného právního názoru Ústavního soudu odchýlit.“⁶⁵

Stejně tak rozhodl Nejvyšší správní soud ve svém dalším rozhodnutí: „K zahájení daňové kontroly tedy není podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nutné konkrétní podezření či pochybnosti o správnosti předchozích daňových přiznání a tato daňová kontrola může být zahajována, obdobně jako v jiných oblastech veřejné správy, na namátkovém principu.“⁶⁶

Je otázkou, zda subjektům daňové kontroly bude výklad Nejvyššího správního soudu stačit nebo se spíše ztotožní s výkladem Ústavního soudu.

⁶⁴ Nález Ústavního soudu sp. zn. I ÚS 1835/07

⁶⁵ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Aps 2/2009

⁶⁶ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 61/2010

Asi největší důkazní prostředek, ze kterého daňová kontrola vychází, je účetnictví subjektu daňové kontroly. Povinnost vést účetnictví je dokonce i podmíněna případným vznikem trestněprávní odpovědnosti⁶⁷.

Problém u výsledků daňové kontroly a případného trestného řízení na základě výsledku je v tom, že v průběhu daňové kontroly tíží důkazní břemeno subjekt kontroly, zatímco v případném trestním řízení leží důkazní břemeno na orgánech činných v trestním řízení. Z toho vyplývá, že v důsledku zásady presumpce nevinny nesmí orgány činné v trestním řízení vycházet z výsledků daňové kontroly. Shodně tak judikoval Nejvyšší soud, když stanovil že: „Z rozdílů v dokazování mezi trestním řízením a řízením daňovým je zřejmé, že výsledky, k nimž v otázce rozsahu daňové povinnosti a jejího nesplnění dospěl v daňovém řízení správce daně, nelze bez dalšího přejímat do trestního řízení a toliko na jejich podkladě není možné vyvozovat trestní odpovědnost za trestný čin.

Orgány činné v trestním řízení nejsou vázány vyjádřením správce daně o výši zkrácení určité daně či případným pravomocným a vykonatelným rozhodnutím správce daně o výši zkrácené daně, ale mají povinnost podle § 2 odst. 5 tr. ř. samy zjistit skutkový stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu nebytném pro jejich rozhodnutí.“⁶⁸

V praxi orgány činné v trestním řízení samozřejmě vychází z důkazů provedených správci daně. Tam, kde se jedná o zcela nezpochybnitelné skutkové okolnosti, je to určitě rozumné praktické uspořádání, které šetří čas všech zainteresovaných stran.⁶⁹

⁶⁷ zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník; § 254 – Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění

⁶⁸ Rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 5 Tz 165/98

⁶⁹ PÁTEK, Václav. Trestní odpovědnost právnických osob za porušení daňových předpisů. *Bulletin advokacie*. 2012, č. 1-2, s. 29

5.5. Trestní odpovědnost právnických osob v souvislosti s daňovými trestnými činy

Ve své práci považuji za nutné zmínit, že od 1.1.2012 je v účinnosti zákon č. 418/2011 o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim.

„Absence účinné odpovědnosti právnických osob má kromě mezinárodní oblasti své negativní dopady i ve vnitrostátní rovině, neboť v podstatě nelze nijak postihnout právnickou osobu účastnící se trestné činnosti, přestože pachatel trestného činu prokazatelně jednal v zájmu nebo jménem takové právnické soby. Právnická osoba je tak velmi často využívána k zakrývání nelegální činnosti a k propírání zisků z trestné činnosti. V některých případech také není možno dovodit odpovědnost konkrétní fyzické osoby, ačkoli o spáchání trestného činu není pochyb.“⁷⁰

Zákon č. 418/2011 o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim (dále jen „zákon o trestní odpovědnosti PO“) v § 7 stanovuje okruh trestných činů, kde je možné užít trestní odpovědnost PO. Jedná se mj. i o trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240 trestního zákoníku), trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241 trestního zákoníku a trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243 trestního zákoníku). Těchto trestných činů se také týká § 11 zákona o trestní odpovědnosti PO, kde se hovoří o účinné lítosti, jejíž podmínky jsou stejné jako podmínky obecné účinné lítosti podle § 33 trestního zákoníku.

Zákon o trestní odpovědnosti PO dále v § 8 vymezuje, kdy dojde ke spáchání trestného činu jednáním právnické osoby. Myslím si, že pro účely mé práce není nutné toto dále rozvádět.

V kontextu s daňovými trestnými činy je velmi zajímavé ustanovení § 28 Vztah k řízení o správním deliktu, kde je stanoveno, že zahájení trestního stíhání

⁷⁰ Šámal, Pavel. K trestněprávní odpovědnosti právnických osob. *Bulletin advokacie*. 2011, č. 11, s. 19

proti právnické osobě brání tomu, aby o témže skutku proti téže právnické osobě probíhalo řízení o správním deliktu. Zde někteří odborníci na trestní právo daňové spatřují rozpor, protože vyšetřování daňových trestných činů musí vždy předcházet správní řízení, a pokud z výsledku správního řízení vyplyne, že daňový subjekt daň neodvedl řádně, je mu vyměřeno penále, či pokuta, což samo o sobě má povahu sankce, tudíž uplatnění trestněprávní sankce je porušením zásady *ne bis in idem*. Já osobně v tomto problému nespátřuji a to z toho důvodu, že předmět správního řízení a na něj navazující předmět případného trestního řízení považuji za rozdílný skutek. Správní řízení daňové má za úkol správně vyměřit a inkasovat daň, a pokud k tomu nedojde, přistupuje správce daně k sankcím. Ale tyto sankce se vážou pouze k tomu faktu (skutku), že daň nebyla uhrazena v plné výši a nebere se ohled na zavinění či jiné ohledy, podmiňující vznik trestněprávní odpovědnosti.

Oproti tomu v trestním řízení se už neřeší, zda daň byla odvedena či nikoliv, tam se řeší to, zda pachatel podvodně jednal, aby mu daňová povinnost byla vyměřena nižší či žádná (v případě § 240 trestního zákoníku) nebo, že pachatel (zaměstnavatel) daň zaměstnancům srazil ze mzdy a dále už neodvedl správci daně (§ 241 trestního zákoníku). Já v tomto spatřuji úplně jiný skutek, než samotný fakt, že daň nebyla vyměřena, na což se vážou sankce podle správního práva.

Spíš spatřuji rozpor v určení, kdo bude za případný trestný čin odpovídat, zda fyzická nebo právnická osoba. Protože pokud byly před účinností zákona o trestní odpovědnosti právnických osob za trestný čin zkrácení daně, ke kterému dojde na straně právnické osoby, hnány k odpovědnosti fyzické osoby jednající za PO, je otázkou jak budou orgány činné v trestním řízení poustupovat nyní. Má to znamenat, že si vyberou, koho budou trestně stíhat?⁷¹ Na tuto otázku nám zřejmě poskytne odpověď až soudní praxe, či případné novely zákona o trestní odpovědnosti PO.

⁷¹ PÁTEK, Václav. Trestní odpovědnost právnických osob za porušení daňových předpisů. *Bulletin advokacie*. 2012, č. 1-2, s. 35

6. Srovnání s cizími právními režimy a vliv práva EU na českou právní úpravu

V této kapitole se budu věnovat právní úpravě daňových trestných činů na Slovensku a v Německu a jejich srovnání s českou právní úpravou, popsanou v předchozích řádcích mé práce.

6.1. Právní úprava daňových trestných činů na Slovensku

Vzhledem ke společné historii, kterou má Slovensko společně s Českou republikou, byl právní vývoj v této zemi obdobný. Když 1.1.1993 vznikl samostatný slovenský stát, byly na Slovensku v platnosti všechny zákony, které platily v bývalém Československu.

Tím pádem byl dlouhou dobu na Slovensku v platnosti zákon č. 140/1961 Zb., Trestný zákon, který byl účinný i u nás. Tento zákon byl následně novelizován zákonem č. 183/1999, který s účinností od 1.9.1999 zavedl novou skutkovou podstatu neodvedení daně a pojistného a nezaplacení daně a nahradil skutkovou podstatu § 148 zkrácení daně. Tedy od 1.9.1999 až do konce své platnosti znal Trestní zákon následující daňové trestné činy. Zkrácení daně a pojistného (§ 148), Neodvedení daně a pojistného (§ 148a) a Nezaplacení daně (§ 148b).

Starý Trestní zákon č. 140/1961 Zb., byl pro Slovenskou republiku již déle nevyhovující, a tak vznikl nový trestní zákon č. 300/2005 Zb., který je v účinnosti od 1.1.2006 (dále jen „NTz.“)

Pokud v něm budeme hledat právní zakotvení daňových trestných činů, najdeme ho nově v 3. díle 5. hlavy NTz. Z pohledu konstrukce skutkových podstat nedošlo oproti minulé úpravě k žádným výrazným změnám. Daňové trestné činy

jsou nyní pod § 276 Zkrácení daně a pojistného⁷², § 277 Neodvedení daně a pojistného⁷³ a § 278 Nezaplacení daně a pojistného⁷⁴

6.1.1 Trestný čin Zkrácení daně a pojistného (§ 276)

Konstrukce skutkové podstaty tohoto trestného činu je obdobná jako v české právní úpravě. Objektem je rovněž ochrana zájmu státu a právnických osob na řádné vymáhání daní a pojistného⁷⁵. Stejně tak objektivní stránkou je podvodné jednání pachatele, v jehož důsledku je mu vyměřena nižší daň, případně pojistné. Pachatelem může být kdokoliv, kdo svým jednáním daň zkrátí a co se subjektivní stránky týče, taktéž se vyžaduje úmysl.

V čem je ale úprava této skutkové podstaty rozdílná je vymezení povinných plateb, na které se vztahuje. Ve skutkové podstatě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (podle § 240 trestního zákoníku) je daleko přesněji vymezeno, zkrácením jaké platby může být tato skutková podstata naplněna. Ve slovenské úpravě, oproti té české, chybí například pojmy jako je clo, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění nebo poplatek. Ve slovenské úpravě rovněž chybí pojem „jiná povinná platba“, která umožňuje skutkové podstatě trestného činu pružně reagovat na nové jevy v oblasti daňových trestných činů.

Dalším podstatným rozdílem oproti české úpravě je to, že se v této skutkové podstatě nesetkáváme s termínem „vylákání výhody“, která je součástí skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně podle české právní úpravy.

Asi nejzásadnějším rozdíl je, že podle slovenské úpravy stačí daň (a další platby uvedené v § 276 NTz), zkrátit v malém rozsahu pro uplatnění trestněprávní

⁷² (1) Kdo v malém rozsahu zkrátí daň, pojistné na sociální pojištění, veřejné zdravotní pojištění nebo příspěvek na starobní důchodové spoření, potrestá se odnětím svobody na jeden rok a pět let.

⁷³ (1) Kdo v malém rozsahu zadržel a neodvede určenému příjemci splatnou daň, pojistné na sociální pojištění, veřejné zdravotní pojištění nebo příspěvek na starobní důchodové spoření, které srazí nebo vybere podle zákona, nebo kdo neoprávněně v malém rozsahu uplatní nárok na vrácení daně z přidané hodnoty nebo spotřební daně v úmyslu opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch, bude potrestán odnětím svobody na jeden rok a pět let.

⁷⁴ (1) Kdo ve větším rozsahu nezaplatí splatnou daň, pojistné na sociální pojištění, veřejné nebo příspěvek na starobní důchodové spoření, bude potrestán odnětím svobody až na tři roky.

⁷⁵ IVOR, Jaroslav. *Trestné právo hmotné: trestní právo hmotné : obecná část*. 1. vyd. Bratislava: Iura Edition, 2006, 232 s. Učebnice (Iura Edition). ISBN 80-807-8099-4.

odpovědnosti. Co je malý rozsah stanoví § 125 NTz, kde je uvedeno, že se musí jednat o částku převyšující 8 000,00 SK⁷⁶. Pro lepší představu se jedná o částku cca 266 Euro. To je ve srovnání s českou právní úpravou zhruba sedmkrát méně, než je zapotřebí pro uplatnění trestněprávní odpovědnosti podle českého trestního zákoníku. Pro uplatnění kvalifikované skutkové podstaty, kde zapotřebí větší rozsah, který je podle § 125 NTz desetinásobek menšího rozsahu, poměr je tedy stejný jako u nás.

Co se týče trestu, slovenská právní úprava za tento trestný čin v základní skutkové podstatě stanoví trest odnětí svobody v rozmezí jeden až pět let s tím, že nestanoví žádný alternativní trest.

Slovenská právní úprava trestného činu Zkrácení daně a pojistného je tedy daleko přísnější, nežli česká právní úprava. Ať již je to absencí alternativního trestu k trestu odnětí svobody, přísnější sazbou trestu odnětí svobody nebo daleko nižší hranicí pro uplatnění trestněprávní odpovědnosti.

6.1.2 Trestný čin Neodvedení daně a pojistného (§ 277)

Dalším daňovým trestným činem podle NTz je trestný čin neodvedení daně a pojistného. Stejně jako u většiny daňových trestných činů je **objektem** tohoto trestného činu zájem státu a právnických osob na správném zaplacení daně nebo pojistného.

Co se objektivní stránky týče, tak spočívá chování pachatele, který buď:

- v malém rozsahu srazí a nedovede příslušnému správci daně daň, pojistné na sociální pojištění, veřejné zdravotní pojištění nebo příspěvek na starobní důchodové spoření nebo
- neoprávněně v malém rozsahu uplatní nárok na vrácení daně z přidané hodnoty nebo spotřební daně v úmyslu opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch.

⁷⁶Podle zákona č. 140/1961 Zb., Trestný zákon, který platil na Slovensku do 31.1.2005, se rozsah škody stanovoval dle § 89 odst. 13 šestinásobkem minimální mzdy, tudíž se jedná o velmi výrazný posun hranice trestnosti.

Základní skutková podstata tohoto trestného činu je tedy složená. Pachatelem může být ten, kdo zadrží a současně neodvede daň (pojistné) v rozsahu ne malém, nebo ten, kdo si neoprávněně uplatní nárok na vrácení daně z přidané hodnoty nebo spotřební daně, a to v rozsahu ne malém, přičemž má úmysl opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch⁷⁷.

Pokud bych komparoval s českou právní úpravou, je zajímavé že ve slovenské úpravě je neoprávněný nárok na vrácení daně z přidané hodnoty nebo spotřební daně součástí této skutkové podstaty⁷⁸. Českou formulaci shledávám vhodnější, neboť (alespoň tedy v České republice), dochází častěji k trestnému činu zkrácení daně a jiných povinných plateb souběžně s vylákáním výhody na některé z povinných plateb. Z toho důvodu lze celkový rozsah počítat. Dle slovenské úpravy lze obsah počítat jen tehdy, pokud pachatel vyláká výhodu souběžně s trestným činem neodvedení daně a pojistného. Tato kombinace je dle mého názoru vzácnější, tudíž půjde daleko hůře dosáhnout většího rozsahu, který podmiňuje užití kvalifikované skutkové podstaty.

Co se týče hranice, od které lze uplatňovat trestní odpovědnost, je zde, stejně jako u předchozí skutkové podstaty, malý rozsah a opět zde zákon stanoví hranici trestu odnětí svobody ve výši jeden až pět let bez alternativního trestu. I tento trestný čin je upraven přísněji, než analogický trestný čin v českém trestním právu.

6.1.3 Trestný čin Nezaplacení daně (§ 278)

Pro český právní systém je tato skutková podstata neznámá. Její objektivní stránka spočívá v tom, že pachatel ve větším rozsahu neodvede (nezaplatí) splatnou daň.

⁷⁷ IVOR, Jaroslav. *Trestné právo hmotné: trestní právo hmotné : obecná část*. 1. vyd. Bratislava: Iura Edition, 2006, 237 s. Učebnice (Iura Edition). ISBN 80-807-8099-4.

⁷⁸ V české právní úpravě je tento institut nazýván „vylákání výhody“ a je součástí skutkové podstaty § 240 Zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby zákonu č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku.

Pro uplatnění trestněprávní odpovědnosti je zapotřebí daň nezaplatit ve velkém rozsahu což je podle § 125 NTz suma převyšující 80 000,00 Sk, což je dnes cca 2670,00 Euro. A vyžaduje se úmyslné zavinění.

Jak jsem již v úvodu uvedl, český právní řád neuplatňuje trestněprávní odpovědnost při pouhém nezaplacení daně. S českou právní úpravou se v tomto případě ztotožňuji. Přijde mi nesmyslné v moderním právním státě sankcionalizovat trestem odnětí svobody pouhou platební neschopnost. Ta může být závislá na celé řadě faktorů, které případný pachatel nemá možnost ovlivnit.

6.1.4 Zánik trestní odpovědnosti účinnou lítostí

Stejně jako náš právní systém, i slovenská úprava umožňuje zánik trestní odpovědnosti účinnou lítostí. Pro trestný čin zkrácení daně dle § 276 NTz se užije obecné ustanovení o účinné lítosti dle § 85 NTz a pro zbylé daňové trestné činy neodvedení daně a pojistného dle § 277 NTz a nezaplacení daně dle § 278 NTz se užije zvláštního ustanovení o účinné lítosti dle § 86 písm. d) NTz.

Rozdíl mezi obecným ustanovením o účinné lítosti a zvláštním ustanovením o účinné lítosti je v tom, že u obecné účinné lítosti musí pachatel škodlivý následek nahradit dobrovolně. V tomto se to nijak neliší od české právní úpravy, které jsem se podrobněji věnoval v předchozích kapitolách. Výrazný rozdíl ovšem spočívá v tom, že dle slovenské úpravy je nutno uhradit dlužnou daň i s příslušenstvím, což jsou úroky, poplatky a pokuty účtované k dani⁷⁹. Ve srovnání s českou právní úpravou se tedy jedná o daleko větší částku, protože dle české právní úpravy stačí úhrada samotné dlužné daně bez příslušenství.

Co se zvláštního ustanovení o účinné lítosti týče, stejně jako dle české právní úpravy, zde už není požadavek dobrovolnosti. Nicméně, na rozdíl od české musí být dlužná daň uhrazena včetně příslušenství a dále, což je velmi podstatné, musí být uhrazena hned den nato, kdy se pachatel mohl seznámit s výsledky vyšetřování. Opět je toto ustanovení oproti české úpravě mnohem přísnější, neboť pro aplikaci zvláštního ustanovení účinné lítosti u nás stačí uhradit dlužnou daň

⁷⁹ BALÁŽ, Pavel. *Trestné právo hmotné: Všeobecná a osobitá časť*. I. zväzok. Bratislava: IURA EDITION, 2001.

(bez příslušenství) do okamžiku, než soud prvního stupně začne vyhlašovat rozsudek.

6.2. Právní úprava daňových trestných činů v Německu

Je zajímavé, že právní úprava daňových trestných činů v Německu se drží původní koncepce zakotvení daňových trestných činů mimo trestní zákon, jak tomu bylo za Rakouska-Uherska a dále u nás v období 1. republiky. Trestné činy daňové jsou v německém právním systému zakotveny v zákoně z 16.3.1976 „Abgabeordnung“⁸⁰ (dále jen „AO“). Tento zákon lze srovnat se naším zákonem č. 280/2009 Sb., Daňovým řádem. V tom lze spatřovat asi největší rozdíl oproti české úpravě, která i přestože vycházela ze stejného základu, upravovala posléze daňové trestné činy v trestních a nikoliv daňových zákonech.

Německá úprava daňových trestných činů staví na § 370 AO, který by se dal přeložit jako Daňové úniky. Daňový únik spáchá ten, kdo dodá příslušnému orgánu podání, s upravenými nebo neúplnými údaji, které mají zásadní význam pro stanovení daně. Dále ten, kdo neinformuje příslušný orgán o skutečnostech, se zásadním významem pro zdanění, pokud je povinen tak učinit nebo nevyužívá kolkových známek, pokud je povinen tak činit. A jako důsledek toho dojde k nižší daňové povinnosti nebo neodůvodněné daňové výhody pro pachatele nebo třetí osobu.

Trestný je i pokus a po subjektivní stránce se vyžaduje úmysl. Zákon za základní skutkovou podstatu daňového úniku podle § 370 AO stanoví trest odnětí svobody až na pět let nebo peněžitý trest.

§ 378 AO stanoví, že když někdo skutek popsany v § 370 AO spáchá v hrubé nedbalosti, hrozí mu peněžitý trest až do výše 50 tisíc Euro.

Další skutkové podstaty jako § 379 AO Obecné menší daňové podvody, § 380 AO Ohrožení srážkové daně a § 381 AO Ohrožení spotřební daně, jsou německou právní úpravou považovány za správní delikty, za které hrozí peněžitý

⁸⁰ volně ke stažení na internetové adrese: <http://www.gesetze-im-internet.de>

trest, jehož hranice u § 379 a § 381 je 5 tisíc Euro a v případě § 380 je horní hranicí peněžitého trestu 25 tisíc Euro.

Pokud bychom hledali v německém trestním zákoníku Strafgesetzbuch⁸¹, našli bychom o trestném činu spojeným s daňovou problematikou zmínku pouze v § 353, který se týká situace, kdy příslušný orgán zastoupený veřejným funkcionářem od daňového subjektu neoprávněně vybere daň.

6.2.1 Zánik trestní odpovědnosti účinnou lítostí v německém právu

Trestní právo v Německu obecně pojem účinné lítosti jakožto všeobecný důvod zániku trestní odpovědnosti nezná a uplatňuje ji ve větší míře pouze v případě trestných činů daňových. Tato problematika je upravena v § 371 AO a německé právo pro ni užívá pojem „Selbstanzeige“ což se volně dá přeložit jako „dobrovolné přiznání“.

Dobrovolného přiznání se podle německého práva užije, pokud dotyčný daňový subjekt, který spáchal provinění podle § 370 AO, dodá správci daně chybějící informace a doplatí příslušnou daň⁸². Tímto dojde k zániku trestní odpovědnosti. K zániku trestní odpovědnosti ovšem nedojde, pokud pachatel podá dobrovolné přiznání až po zjištění prohřešku daňovou kontrolou, po začátku trestního stíhání nebo pokud byl již v době podání dobrovolného přiznání skutek plně zjištěn a pachatel si je toho vědom.

6.3. Vliv práva EU na českou právní úpravu daňových trestných činů

Co se vlivu práva EU na úpravu daňových trestných činů týče, je potřeba v úvodu této kapitoly zmínit, že se jedná pouze o nepřímý vliv. Spíše se jedná o úpravu zamezující podvodným jednáním v obecném slova smyslu. Do těchto podvodných jednání lze ovšem řadit i daňové trestné činy.

⁸¹ volně ke stažení na internetové adrese: <http://www.gesetze-im-internet.de>

⁸² LEITNER, Roman. Steuerhinterziehung und Strafaufhebung. *Trestní právo daňové: sborník příspěvků z I. mezinárodní konference konané 27. října 2006 v Betlémské kapli, Praha = Steuerstrafrecht : Tagungsband der I. internationalen Konferenz vom 27. Oktober 2006 in der Bethlehemskapelle, Prag.* Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2007, s. 60. ISBN 978-807-1798-507.

Velký význam má v tomto kontextu Úmluva o ochraně finančních zájmů Evropských společenství ze dne 26. července 1995. Smyslem této úmluvy bylo umožnění trestního stíhání činů ke škodě Evropských společenství, zejména podvodů⁸³. Tato smlouva zavazuje členské státy k přijetí účinných opatření, které by případného pachatele odradily od páchání trestné činnosti namířené proti finančním zájmům Evropského společenství a povinnosti vzájemné spolupráce, při stíhání tohoto druhu trestné činnosti. Úmluva byla v roce 1996 a v roce 1997 doplněna prvním a druhým dodatkem, které stanovily další formy trestněprávní ochrany.

Jak jsem již zmínil, daňové trestné činy nejsou přímo nijak právem EU ovlivňovány, a tak jsem toho názoru, že pro účely mé práce není nutné se o tomto tématu více rozepisovat.

⁸³ FENYK, Jaroslav. Ochrana finančních zájmů Evropských společenství v ČR. *Trestní právo daňové: sborník příspěvků z I. mezinárodní konference konané 27. října 2006 v Betlémské kapli, Praha = Steuerstrafrecht : Tagungsband der I. internationalen Konferenz vom 27. Oktober 2006 in der Bethlehemskapelle, Prag*. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2007. s. 138. ISBN 978-807-1798-507.

7. Závěr

Má diplomová práce byla zaměřena na výklad problematiky daňových trestných činů. Nelze mít pochyb o tom, že tato problematika trestných činů daňových a vůbec celé hospodářské kriminality se stává poslední dobou fenoménem.

Co se obsahu mé práce týče, myslím si, že se mi podařilo splnit všechny vytyčené cíle. Problém ovšem spatřuji v kapitole, kde jsem se měl věnovat vlivu práva EU na úpravu daňových trestných činů. Vzhledem k tomu, že právo EU neupravuje daňové trestné činy konkrétně a lze o nich hovořit pouze v kontextu ochrany členských států proti podvodům, nejsem si jistý, zda bylo pro účely mé práce vhodné věnovat se této problematice.

Ohledně české právní úpravy lze mít několik připomínek. V první řadě u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku souhlasím se slovenskou právní úpravou. Ta stanoví daleko přísnější hranici pro uplatnění trestněprávní odpovědnosti. Dle mého názoru je hranice většího rozsahu aplikovaná v české právní úpravě zbytečně mírná. Chápu význam zásady subsidiarity trestní represe, nicméně je třeba si uvědomit, že objektivní stránkou tohoto trestného činu je úmyslné podvodné jednání. Jsem zastáncem toho názoru, že to by se mělo trestat přísněji. Ještě přísnější než slovenská úprava je německá úprava. Ta nestanoví rozsah vůbec a myslím si, že cestou větší přísnosti uplatnění trestněprávní odpovědnosti, by se mělo vydat i české právo *de lege ferenda*. Trestné je to samotné podvodné jednání a jsem toho názoru, že rozsah, ve kterém bylo zkrácení daně a podobných plateb spácháno, by měl být pouze podmínkou k uplatnění kvalifikované skutkové podstaty, nikoliv podmínkou uplatnění trestněprávní odpovědnosti samotné.

Naopak co se týče trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 trestního zákoníku, nejsem si jistý, zda má tato skutková podstata své opodstatnění. Zde bych naopak uplatnil

zásadu ultima ratio v plném rozsahu. Myslím si, že není problém uplatnit sankci pouze podle daňových předpisů a tím daňový subjekt donutit splnit daňovou povinnost a zároveň ho potrestat. To shledávám zcela dostačujícím a nemyslím si, že by se zde vůbec mělo uplatňovat trestní právo. V německé právní úpravě tento trestný čin vůbec neexistuje a já s tím souhlasím. Oproti tomu slovenská právní úprava je neúměrně přísná a v souvislosti s výše uvedeným s ní rozhodně nemohu souhlasit. Slovenská úprava navíc trestá samotné neodvedení daně, což si myslím, že je naprosto nepřijatelné a jsem rád, že s tímto se v české právní úpravě setkat nelze.

Co se týče trestu, který se za daňové trestné činy ukládá, musím zase vzít za příklad německou právní úpravu, která daňový únik trestá peněžitým trestem. To mi z povahy věci přijde velice vhodné a dle mého názoru rozhodně účinnější než trest zákazu činnosti. Jsem si vědom toho, že lze peněžitý trest užít samostatně, i pokud tato možnost není ve skutkové podstatě výslovně uvedena, nicméně zastávám ten názor, že jeho uvedení ve skutkové podstatě může působit na případného pachatele preventivně.

I přesto, že důsledky daňových trestných činů postihují celou společnost a představují veliký problém, mám stále pocit, že jsou stále trochu mimo povědomí odborné veřejnosti. Jsem si jist, že daňové trestné činy si zaslouží více pozornosti, ať už u vědeckých pracovníků, tak u orgánů činných v trestním řízení.

RESUMÉ

This thesis deals with a very important topic which is Tax crimes. Tax crimes are a big threat for our society because they could endanger the whole economic of any state.

My work consists of several chapters. The first chapter provides an introduction to economic criminal offences. Economic criminal offences are a significant part of the law system in almost every developed country. Tax crimes fall under the economic criminal offences, so it is very important to understand what the economic criminality is.

The second chapter is the historic overview. This chapter describes the development of the tax crimes from the year 1852 to now. The history helps to understand the current legislation.

In the next chapter the basics of tax issues are described. This chapter contains the key taxes terms, as what is a tax or purpose of taxes etc., and then describe the tax procedure which is very important in context of tax crimes.

The heart of my work is the chapter four. This chapter covers the main tax crimes which are Reduction of Taxes, Fees and other Similar Mandatory Payment and Curtailment of Taxes, Social Security and other Mandatory payments. In this chapter I describe the actus reus and mens rea of these crimes, then the effective remorse and I also hint the issue of criminal liability of legal entity.

The last chapter of my thesis is dedicated to other legal systems. Particularly Slovakia and Germany. In this chapter the tax crimes in context of foreign legal systems are described. I also compare foreign legislation to the Czech legislation. Then I try to describe the influence of EU legislation on the Czech legislation of tax crimes.

The purpose of this work is to provide comprehensive information about tax crimes in the Czech Republic. This work also gives an overview of foreign legislation, historic overview and tax procedure.

Seznam použité literatury

Odborná literatura

JELÍNEK, Jiří. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 1. vyd. Praha: Leges, 2009, 895 s. Student (Leges). ISBN 978-808-7212-240.

ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník: komentář*. 1. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009-2010. ISBN 9788074001789 (V. 2).

KUCHTA, Josef a Helena VÁLKOVÁ. *Základy kriminologie a trestní politiky*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2005, 544 s. Beckovy mezioborové učebnice. ISBN 80-717-9813-4.

NOVOTNÝ, Oto., VOKOUN, Rudolf., ŠÁMAL, Pavel. a kol. *Trestní právo hmotné. Zvláštní část*. 6. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010, ISBN 978-80-7357-509-0.

HLEDÍKOVÁ, Zdeňka, Jan JANÁK, Jan DOBEŠ a Jan JANÁK. *Dějiny správy v českých zemích od počátků státu po současnost*. [2. vyd.]. Praha: NLN, 2005, ISBN 9788071067092 (HBK.).

ŠIROKÝ, Jan, Jan JANÁK, Jan DOBEŠ a Jan JANÁK. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2003. ISBN 80-717-9413-9.

MALÝ, Karel, Jan JANÁK, Jan DOBEŠ a Jan JANÁK. *Dějiny českého a československého práva do roku 1945: s praktickou aplikací*. 2. upr. vyd. Praha: Linde, 1999. ISBN 80-720-1167-7

VOJÁČEK, Ladislav; SCHELLE, Karel; KNOLL, Vilém. *České právní dějiny*. 2.vyd. Plzeň : Aleš Čeněk, 2010. ISBN 978-80-7380-257-8

BONĚK, Václav. *Lexikon - daňové pojmy*. Vyd. 1. Ostrava: Sagit, 2001. ISBN 80-720-8265-5.

BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 5., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-801-6 (Váz.).

KUCHTA, Josef, Věra KALVODOVÁ a Jana ZEZULOVÁ. *Trestní právo hmotné: zvláštní část*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2001. Edice učebnic Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně, č. 260. ISBN 80-210-2530-1.

KRATOCHVÍL, Vladimír, Věra KALVODOVÁ a Jana ZEZULOVÁ. *Kurs trestního práva: trestní právo hmotné : obecná část*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2009. Právnické učebnice (C.H. Beck), č. 260. ISBN 978-807-4000-423.

ZATLOUKAL, Tomáš. *Trestní právo daňové: sborník příspěvků z I. mezinárodní konference konané 27. října 2006 v Betlémské kapli, Praha = Steuerstrafrecht : Tagungsband der I. internationalen Konferenz vom 27. Oktober 2006 in der Bethlehemskapelle, Prag*. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2007. ISBN 978-807-1798-507.

ŠÁMAL, Pavel a Stanislav RIZMAN. *Trestní zákon: komentář*. 6. dopl. a přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 2004. Beckova edice Komentované zákony. ISBN 80-717-9896-7.

IVOR, Jaroslav. *Trestné právo hmotné: trestní právo hmotné : obecná část*. 1. vyd. Bratislava: Iura Edition, 2006. Učebnice (Iura Edition). ISBN 80-807-8099-4

BALÁŽ, Pavel. *Trestné právo hmotné: Všeobecná a osobitá část*. I. zväzok. Bratislava: IURA EDITION, 2001

Odborné články

Púry, František., Trestný čin neodvedení daně, pojistného na soc. zabezpečení, na zdr. pojištění a příspěvku na st. politiku zaměstnanosti; *DEx – Daňový expert (Wolters Kluwer ČR, a.s.)*, 2006; číslo 4; s. 6. ISSN 1801-2779

TRUBAČ, Ondřej. Účinná lítost a trestné činy daňové. *Epravo.cz: EPRAVO.CZ magazín*. září 2011, s. 127.

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

Šámal, Pavel. K trestněprávní odpovědnosti právnických osob. *Bulletin advokacie*. 2011, č. 11, s. 19

Prouza, Daniel. Otazníky kolem trestného činu zkrácení daně. *Právní rádce*, 2006, č.8, s. 51, ISSN 1210-4817

Judikatura

Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 11 Tz 68/1998

Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 11 Tdo 917/2004

Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 4 Tz 63/2000

Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR 7 Tdo 643/2007

Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 3 Tdo 1025/2003

Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 15 Tdo 756/2006

Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 8 Tdo 1452/2009

Rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 5 Tz 165/1998

Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 1 Tzn 20/1996

Nález Ústavního soudu sp. zn. II.ÚS 490/04

Nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 3093/08

Nález Ústavního soudu sp. zn. I ÚS 1835/07

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Aps 2/2009

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 61/2010

Právní předpisy

zákon č. 40/2009 Sb. trestní zákoník

zákon č. 140/1961 Sb. trestní zákon

zákon č. 117/1852 ř.z., o zločinech, přečinech a přestupcích

zákon č. 63/1835 ř.z., monopolní řád

zákon č. 404/1840 ř.z., kolkový a taxovní patent

zákon č. 220/189 ř.z., o přímých daních

zákon č. 11/1918 Sb., recepční norma

zákon č. 87/1950 Sb., trestní zákon

zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim

zákon č. 140/1961 Zb., Trestný zákon

zákon č. 300/2005 Zb., Trestný zákon

Abgabeordnung

Strafgesetzbuch

Internetové zdroje

[www.http://trestnizakonik.cz/navrh/duvodova-zprava.html](http://trestnizakonik.cz/navrh/duvodova-zprava.html); důvodová zpráva k § 207

<http://www.systemaspi.cz/Mobile/iaspi-tablet.html>

<http://www.gesetze-im-internet.de>