

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA PRÁVNICKÁ

Katedra trestního práva

Diplomová práce

Daňové trestné činy

PLZEŇ 2014

Mgr. Josef Novák

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA PRÁVNICKÁ

Katedra trestního práva

Zpracoval: Mgr. Josef Novák

Studijní program: magisterský

Obor: Právo a právní věda

Konzultant diplomové práce: JUDr. Jan Kocina, Ph.D.

Pracoviště: Katedra trestního práva

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
Fakulta právnická
Akademický rok: 2013/2014

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

Jméno a příjmení: **Mgr. Josef NOVÁK**
Osobní číslo: **R09M0191P**
Studijní program: **M6805 Právo a právní věda**
Studijní obor: **Právo**
Název tématu: **Daňové trestné činy**
Zadávací katedra: **Katedra trestního práva**

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

1. Úvod
 2. Základní pojmy
 3. Historický vývoj daňových trestných činů od roku 1990 po současnost
 4. Vymezení pojmů trestných činů daňových
 5. Specifika dokazování
 6. Porovnání se zahraniční právní úpravou vybraných zemí
 7. Statistický podíl na celkovém počtu trestných činů
 8. Závěr
-

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

Základní literatura:

BAKEŠ, Milan. Finanční právo. 5., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009.

Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-801-6

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

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.

SIROKÝ, 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.

ŠÁMAL, Pavel. Trestní odpovědnost právnických osob : komentář 1. vyd. V Praze : C.H. Beck, 2012. ISBN 9788074001161

ŠÁMAL, Pavel. Trestní zákoník: komentář. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2009-2010. ISBN 978-80-7400-178-9

ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. Trestní zákoník : komentář / II. Ō 140 ? 421. 1. vyd. Praha : C.H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-178-9

Právní předpisy

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 Sb., Trestní zákon

Zákon č. 40/2009 Sb., Trestní zákoník

Zákon č. 300/2005 Zb., Trestný zákon

Strafgesetzbuch

Vedoucí diplomové práce:

JUDr. Jan Kocina, Ph.D.

Katedra trestního práva

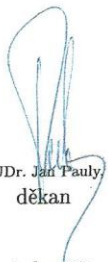
Datum zadání diplomové práce:

4. února 2013

Termín odevzdání diplomové práce:

31. března 2014

Doc. JUDr. Jan Pauly CSc.
děkan



JUDr. Petr Kybic, Ph.D.
vedoucí katedry

V Plzni dne 27. září 2013

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 2014

.....
Mgr. Josef Novák

Poděkování

Na tomto místě bych chtěl poděkovat svému konzultantovi JUDr. Janu Kocinovi, Ph.D. za ochotu, cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěl k vypracování mé diplomové práce.

Seznam použitých zkratk	9
ÚVOD	10
1 ZÁKLADNÍ POJMY	12
1.1 Daň	12
1.2 Daňový systém	12
1.3 Vybrané druhy daní	14
1.3.1 Daň z příjmu fyzických osob	14
1.3.2 Daň z příjmu právnických osob	15
1.3.3 Daň z přidané hodnoty	16
1.3.4 Spotřební daň	16
1.4 Vybrané další příjmy veřejných rozpočtů	17
1.4.1 Clo	17
1.4.2 Pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti	18
1.4.3 Pojistné na veřejné zdravotní pojištění	19
1.5 Vznik daňové povinnosti	19
2 HISTORICKÝ VÝVOJ DAŇOVÝCH TRESTNÝCH ČINŮ OD ROKU 1990 PO SOUČASNOST	21
2.1 Přehled vybraných novel trestního zákona od roku 1990 do 2009	21
2.2 Trestní zákon	23
2.3 Trestní zákoník	29
3 VYMEZENÍ POJMŮ TRESTNÝCH ČINŮ DAŇOVÝCH	31
3.1 Rozdělení daňových deliktů	31
3.2 Trestné činy daňové	31
3.3 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby	32
3.4 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby	34
3.5 Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení	36
3.6 Účinná lítost	36
4 SPECIFIKA DOKAZOVÁNÍ	42
4.1 Pojem daňové trestné činnosti	42
4.2 Přijímání a prověřování oznámení a jiných podnětů	43
4.3 Působení v zájmovém prostředí a podpůrné operativně pátrací prostředky	45
4.4 Odposlech, záznam telekomunikačního provozu a operativně pátrací prostředky	47
4.5 Dokazování trestné činnosti	54

5 POROVNÁNÍ S PRAVNÍ ÚPRAVOU VYBRANÝCH ZEMÍ	59
5.1 Zákonná úprava ve Spolkové republice Německo	59
5.2 Zákonná úprava ve Slovenské republice	62
6 STATISTICKÝ PODÍL NA CELKOVÉM POČTU TRESTÝCH ČINŮ	67
ZÁVĚR	70
RESUMÉ	72
Seznam použité literatury a zdroje	73

Seznam zkratek

AO	daňový řád Spolkové republiky Německo (Abgabenordnung)
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
DPFO	daň z příjmu fyzických osob
DPH	daň z přidané hodnoty
DPPO	daň z příjmu právnických osob
FO	fyzická osoba
HDP	hrubý domácí produkt
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (<i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i>)
StGB	trestní zákoník Spolkové republiky Německo (Strafgesetzbuch)
SrTrZ	Slovenský trestní zákon
TARIC	Integrovaný tarif Evropského společenství
TrZ	trestní zákoník
TŘ	trestní řád
TZ	trestní zákon
ZDP	zákon o dani z příjmu

Úvod

Téma mé diplomové práce je problematika daňových trestných činů. V řadách běžných občanů se neseťkáme s nikým, kdo by se za svůj život neseťkal s daňovou problematikou. V myšlení dnešních lidí je zakotven názor, že placení daní je se třeba nejlépe zcela vyhnout, či tyto platit v co možná nejmenší míře. Obecně můžeme říci, že občané České republiky zastávají názor, že i kdyby platili daně dle platných právních úprav, tak „Ti na hoře vše rozkradou“ a daně stejně nebudou použity na svůj účel. S touto problematikou se však seťkáváme od dob, kdy začaly být daně součástí našeho života a to již například ve feudální společnosti. Feudální panovníci zatěžovali své poddané různými odvody (robota, vojna, poplatky aj.), aby zajistily příjem, který zaručoval fungování tohoto systému. Jak se tito snažili tyto poplatky vybírat, tak na druhé straně poplatníci začali usilovat, aby se těmto poplatkům vyhnuli.

Tato problematika v současné době neustále nabývá na aktuálnosti. Podle současného ministra financí jsou daňové úniky nejzávažnější zejména u spotřební daně a DPH. Tento uvedl, že daňové podvody připravují stát, až o 2,7 procenta HDP což představuje částku až 100 miliard korun.¹ Plátcí daní by si měli uvědomit, resp. dát do širší souvislosti placení daní. Tímto nemyslím legální minimalizace odvodu daní, ale nelegální. Jestli se někdo rozhodne jít cestou nelegální minimalizace, potažmo úplnému vyhnutí placení daní, měl mi mít na paměti, jaké sankce mohou následovat. Zákonný postih tohoto jednání je běžný na celém světě a neznám zemi, který by se nesnažila o účinný výběr daní a v případě jejich nelegálního zkrácení či neodvedení za toto neukládala žádné sankce. Taktéž každý stát má tyto sankce upraveny tak, že čím větší škoda a kvalifikovanější jednání tím větší postih, v našem případě trestný čin. Na širší okolnosti z těchto jednání a možných důsledků se chci zaměřit v této práci.

Cílem práce je charakteristika základních pojmů, se kterými se v oblasti daňových trestných činů seťkáváme. Dále ve stěžejních bodech proniknout do oblasti samotných trestných činů daňových a sankcí, které následují po jejich prokázání, zamyslet se nad specifikacemi odhalování a dokazování této trestné činnosti a v neposlední řadě též porovnání se sousedními zeměmi. Práce je rozdělena do šesti základních kapitol.

První kapitola zde jsou vymezeny některé základní pojmy daní tak, jak jsou vymezeny v platné legislativě, je zde přiblížen daňový systém jako celek a vznik daňové po-

¹www.novinky.cz [cit. 2014-03-15], volně dostupné: <http://www.novinky.cz/domaci/329686-proti-danovym-podvodum-vznikne-u-cnb-centralni-registr-uctu.html>

vinnosti. Vymezení těchto pojmů je nutné k pochopení významu daní a vzniku daňové povinnosti. Taktéž nám dokresluje nutnost regulace vztahů v této oblasti. A abychom mohly na toto navázat zejména ve třetí kapitole právní regulace.

Druhá kapitola nás zavádí nepatrně do historie problematiky a to od roku 1990 do současnosti, proto abychom lépe pochopili potřebu legislativní úpravy po celospolečenských změnách v roce 1989 a také proto, že je třeba upozornit na vždy opožděnou reakci zákonodárců na úpravu této problematiky na území České republiky.

Třetí kapitola se věnuje rozdělení daňových deliktů dle jejich závažnosti. Na toto nám logicky navazuje popis daňových trestných činů, jejich začlenění do trestního zákoníku a přehled. Poté jsou zde zevrubně rozebrány jednotlivé daňové trestné činy, jejich skutkové podstaty zejména ustanovení § 240, 241 a 243. V této kapitole je věnována pozornost účinné lítosti a v závěru je zde zmínka o trestní odpovědnosti právnických osob.

Čtvrtá kapitola je zaměřena na specifika odhalování a dokazování daňové trestné činnosti. Je zde popsán postup při přijímání oznámení s jeho specifika. Podpůrné operativní prostředky, které policie využívá při odhalování. Ustanovení trestního řádu, které nám řeší operativně pátrací činnost, odposlechy a v neposlední řadě je zde popsáno samotné dokazování. Se zaměřením na činnost a postup policejních orgánů.

Pátá kapitola nás seznámí se zákonnou úpravu dané problematiky v sousedních zemích a to na Slovensku a Německu. Kdy se pokusím srovnat skutkovou podstatu a případně stanovit podstatné rozdíly.

Šestá kapitola je zaměřena na statistické ukazatele, které jsou dostupné z vykazování Policie České republiky. Tato kapitola nám má přiblížit celkový podíl daňové trestné činnosti nejen ne celkové kriminalitě, ale také jaký podíl zaujímá v oblasti hospodářské trestné činnosti, se zaměřením na počet skutků, počet pachatelů a jaká škoda tímto jednáním byla způsobena.

Závěr práce obsahuje její stručné vyhodnocení a shrnutí vlastním názorem. Připojeno je i resumé v anglickém jazyce a seznam literatury a pramenů, z nichž bylo při vypracování práce čerpáno.

1 ZÁKLADNÍ POJMY

1.1 Daň je obvykle definována jako povinná, zákonem uložená platba do veřejného rozpočtu, která je neúčelová, neekvivalentní, nenávratná, která se pravidelně opakuje.²

Daně lze uložit pouze zákonem. Stanoví tak čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Daně plynou do veřejných rozpočtů a nejsou v nich účelově vázány, tzn. plynou do úhrnu příjmů toho kterého veřejného rozpočtu, výnos konkrétní daně od konkrétního subjektu není určen k financování konkrétní činnosti, konkrétního projektu. Pokud byla daň zaplacená ve výši stanovené zákonem, je nenávratná. Za zaplacenou daň neobdrží daňový subjekt žádnou konkrétní protihodnotu, čerpá však služby poskytované státem, územním správním celkem či obcí, které však nejsou ekvivalentní částce zaplacené konkrétním subjektem. Typickým znakem daní je i to, že se pravidelně opakuje (ročně, měsíčně atd.).³

Odborná literatura třídí daně podle nejrůznějších hledisek, pro naši potřebu si provedeme pouze základní rozdělení, a to:

- podle finančně technického dopadu daně (vztahu plátce a poplatníka):

a) daně přímé, se označují ty daně, které postihují zdaňovaný příjem při jejich vzniku, někdy se též nazývají daňové typy, u nichž poplatník a plátce je též subjekt. O přímých daních hovoříme také tehdy, jestliže pro toho, kdo dani podléhá, resp. kdo ji hradí, neexistuje žádná možnost převést daňovou povinnost na jiný subjekt. Přímými daněmi jsou především daň z příjmu fyzických osob a daň z příjmu právnických osob.⁴

b) daně nepřímé, jsou takové daně, prostřednictvím ceny má však možnost ji přenést na jiný subjekt, zpravidla na spotřebitele. Z tohoto je patrné, že plátce daně je jiná osoba než ta, která daň skutečně nese, na kterou daň ekonomicky dopadá,⁵ většinou placena nepřímo (v ceně zboží), např. daň z přidané hodnoty, spotřební daně.

- podle subjektu daně, tedy kdo je poplatníkem daně, tím může být fyzická či právnická osoba.

1.2 Daňový systém v sobě zahrnuje veškeré daně, které na daném území (stát) existují. Daňový systém, je kombinací více daní, zabezpečuje plnění jednotlivých funkcí daní,

² BONĚK, V. Lexikon - daňové pojmy. Vyd. 1. Ostrava: Sagit, 2001, 423 s.

³ www.sagin.cz, [cit. 2014-02-02] volně dostupné http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&refresh=yes&levelid=DA_023.HTM

⁴ Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4. aktualizované vydání. Praha: C.H.Beck, 2006, 191 s.

⁵ Tamtéž

neboť každá daň se v daňovém systému chová odlišně a jiným způsobem zajišťuje splnění požadavků kladených na tento systém.

Požadavky na dobrý daňový systém poprvé ve svém díle definoval Adam Smith (1723-1790), kdy do dnešní doby se na nich mnoho nezměnilo. Daňová soustava je tvořena následujícími daněmi:

nepřímými daněmi - hovoříme o „přirážce státu“ k ceně zboží, taktéž nám postihuje peněžní důchody, toto nastává v okamžiku spotřeby (v ceně výrobku), zde zařazujeme:

- daň z přidané hodnoty
- daň spotřební, a to
 - daň minerálních olejů,
 - daň z lihu,
 - daň z piva,
 - daň z vína a meziproduktů
 - daň z tabákových výrobků

přímými daněmi - stručně řečeno, poplatník a plátcem je též subjekt, na něž daň dopadá:

- daň z příjmu fyzických osob
- daň z příjmu právnických osob
- daň z nemovitosti
- daň silniční
- daň dědická
- daň darovací
- daň z převodu nemovitostí⁶

Do daňového systému zahrnujeme i další příjmy veřejných rozpočtů, i když se ne nazývají daně, ale pro svou ekonomickou povahu se daním velmi přibližují, některá literatura uvádí, že jsou totožné, jen se jinak jmenují. Jedná se o:

- clo, které je velmi blízké daním ze spotřeby
- pojištění na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti
- pojistné na veřejné zdravotní pojištění

⁶ Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H., a kol. Finanční právo. 6. upravené vydání. Praha: C.H.Beck, 2012, 164-165 s.

Daně lze také definovat jako neúvěrové příjmy veřejných rozpočtů. Příjmy veřejných rozpočtů mohou být jednak úvěrové (úvěry, půjčky), které jsou návratné, obvykle ještě zvýšené o úrok, a jednak neúvěrové, tedy nenávratné. Rozhodující podíl na neúvěrových příjmech mají právě daně, ostatní neúvěrové příjmy veřejných rozpočtů jsou ve srovnání s nimi velmi nízké (např. sankční platby, příjmy z prodeje majetku a další). Neúvěrovými příjmy fiskálního charakteru jsou vedle daní (jak uvedeno, clo, povinného pojistného na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění) také poplatky které do daňového systému zařazujeme (vzhledem k tomu, že se jedná o neúvěrové příjmy veřejných rozpočtů a jejich správa se řídí daňovými procesními předpisy) i poplatky fiskálního charakteru, jimiž jsou:

- poplatky správní
- poplatky soudní
- místní poplatky
- poplatky za užívání silnic a dálnic.⁷

V českém daňovém systému jsou zařazeny i daně, které zcela nesplňují podmínky daní i když u nich můžeme hovořit o pravidelném opakování, nikoliv však časovém, ale věcném (např. při každém dědění). Označují se jako daně, i když právě časová pravidelnost zde chybí. Je to:

- daň dědická
- daň darovací
- daň z převodu nemovitostí⁸

1.3 Vybrané druhy daní

1.3.1 Daň z příjmů fyzických osob (DPFO) poplatníkem je fyzická osoba zdržující se na území České republiky po příslušnou dobu, její zdanitelné příjmy mohou být nejen peněžní, ale i naturální. Je daní přímou, při stanovení základu pro výpočet DPFO je zpravidla možné od zdanitelných příjmů odečíst daňové výdaje, daň z DPFO je tedy v podstatě daní ze zisku, typickým příkladem příjem z podnikání. Pokud jsou tyto příjmy předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny, jsou zdaňovány buď u zdroje zvláštní sazbou daně, nebo tvoří po odpočtu daňově uznatelných výdajů dílčí základ daně.⁹

⁷ www.sagin.cz, [cit. 2014-02-06] volně dostupné http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&refresh=yes&levelid=DA_108.HTM

⁸ www.sagin.cz, [cit. 2014-02-06] volně dostupné http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&refresh=yes&levelid=DA_023.HTM

⁹ Šíroký, J. a kol. Daňové teorie – s praktickou aplikací. 2. vydání. Praha: C.H.Beck, 2008. 148 s.

Příjmy, které jsou předmětem daně, si můžeme rozdělit do pěti základních skupin: na zaměstnanecké příjmy, příjmy z podnikání, z kapitálového majetku, z pronájmu a ostatní příjmy. Veškeré příjmy lze ponížít o zákonem uznané výdaje a výsledkem jsou dílčí základy daně, jejich součet tvoří celkový základ daně.¹⁰ DPFO jednotlivé fyzické osoby podávají daňové přiznání a sami platí. Z některých příjmů je účelnější vybírat daň srážkou. V tomto případě jsou veškeré daňové povinnosti přeneseny na osobu vyplácející příjem, který fyzické osobě, jejíž příjem je podroben dani, vyplatí částku sníženou o daň.

DPFO upravuje spolu s daní příjmů právnických osob zákon o daních z příjmů. Speciálně DPFO je věnována část první ZDP, většina části čtvrté ZDP je věnována dani z příjmu ze závislé činnosti. DPFO se však týká i ostatní části ZDP s výjimkou části druhé, která je věnována výhradně DPPO.

Zákon o daních z příjmů (ZDP) upravuje nejen hmotně právní stránku DPFO, ale i některé procesně právní otázky správy jako např. kdo podává přiznání k DPFO. Pro praktické uplatnění DPFO je nezbytný zákon o správě daní a poplatků, z kterého plynou např. lhůty pro podávání přiznání k DPFO a lhůty pro placení daně z příjmů.¹¹

1.3.2 Daň z příjmů právnických osob poplatníkem jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami a organizační složkou státu. Daňovým objektem jsou v obecné rovině příjmy, výnosy z veškeré činnosti a nakládání s veškerým majetkem. Jedná se o daň přímou. U poplatníků, kteří nejsou od prvopočátku zřízení (založeni) za účelem podnikání, nejsou příjmy z činnosti vyplývající u jejich poslání. U celé řady subjektů existuje významné odlišení ve způsobu zdaňování.¹²

DPPO se platí na základě daňového přiznání DPPO, nebo je vybírána srážkou. Základ daně se odvozuje od výsledku hospodaření před zdaněním, který se podstatně upravuje. Základ daně je rozdíl, o který výnosy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, nebo jsou od daně osvobozeny, převyšují výdaje. Základ daně se snižuje o daňovou ztrátu a další odpočitatelné položky. Od toho poté je možnost odpočítat dary. V případě PO jsou slevy dvojího typu a to za zaměstnance se sníženou pracovní schopností a pro držitele příslibu investiční pobídky.¹³

¹⁰ Široký, J. a kol. Daňové teorie – s praktickou aplikací. 2. vydání. Praha: C.H.Beck, 2008. 148 s.

¹¹ www.sagin.cz, [cit.2014-02-15] volně dostupné: http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd =157 &typ= r&refresh = yes&levelid=DA_047.HTM

¹² Široký, J. a kol. Daňové teorie – s praktickou aplikací. 2. vydání. Praha: C.H.Beck, 2008. 155 s.

¹³ Široký, J. a kol. Daňové teorie – s praktickou aplikací. 2. vydání. Praha: C.H.Beck, 2008. 155 s.

DPPO upravuje spolu s daní z příjmu FO zákon o daních z příjmů. Speciálně DPPO je věnována část druhá ZDP, DPPO se týkají i ostatní části ZDP s výjimkou části první, která je věnována výhradně dani z příjmů fyzických osob.

ZDP upravuje nejen hmotně právní stránku DPPO, ale i některé procesně právní otázky správy daně, jako např. kdo nepodává přiznání k DPPO. Pro praktické uplatnění DPPO je nezbytný zákon o správě daní a poplatků, z kterého plynou např. lhůty pro podávání přiznání k DPPO a lhůty pro placení daně z příjmů.¹⁴

1.3.3 Daň z přidané hodnoty (DPH) je moderní, neduplicitní všeobecnou daní ze spotřeby, která tvoří jeden z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu. Platí ji všichni při nákupu většiny zboží a služeb, proto se jí také někdy říká Univerzální daň. Princip této daně je v tom, že dodavatel, pokud je registrován jako plátce, musí odvést z obchodu část hodnoty, pokud je tento obchod předmětem daně. Naopak odběratel si za jistých podmínek může zažádat o vrácení daně, kterou při obchodu dodavateli-plátci zaplatil. Princip daně z přidané hodnoty spočívá v odvedení daně pouze z rozdílu ceny mezi vstupy a výstupy, tedy z toho, o kolik se cena zboží u něho zvýší (kolik k hodnotě přidá). Subjekt platí dodavatelům cenu včetně této daně a sám dostává zaplacenou za zboží včetně této daně. Do státního rozpočtu pak odvede rozdíl mezi obdrženou a zaplacenou daní, případně mu může daň být vrácena.¹⁵

1.3.4 Spotřební daň stejně jako daň z přidané hodnoty je daní nepřímou. Jedná se o takovou daň, kterou stát zatěžuje prodej nebo spotřebu úzké skupině výrobků. Stejně jako daň z přidané hodnoty ani spotřební daň nezatěžuje výrobce nebo dovozce, ale zatěžuje konečného spotřebitele.¹⁶

V současnosti daňový systém České republiky zahrnuje následující spotřební daně:

- daň z minerálních olejů
- daň z lihu
- daň z piva
- daň z vína a meziproduktů
- daň z tabákových výrobků¹⁷

¹⁴ www.sagit.cz, [cit. 2014-02-22] volně dostupné: http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&refresh=yes&levelid=DA_048.HTM

¹⁵ www.czech.cz, [cit. 2014-02-22] volně dostupné: [http://www.czech.cz/cz/Podnikani/Jak-to-tu-funguje/Justice,-pravni-prostredi/Dan-z-pridane-hodnoty-\(DPH\)](http://www.czech.cz/cz/Podnikani/Jak-to-tu-funguje/Justice,-pravni-prostredi/Dan-z-pridane-hodnoty-(DPH))

¹⁶ Bakeš, M., Karfiková, M., Kotáb, P., Marková, H., a kol. Finanční právo. 6. upravené vydání. Praha: C.H.Beck, 2012, 183-184 s.

¹⁷ Blíže ust. § 1 zákona číslo 353/2003 Sb., o spotřebních daních

Jejich účelem je:

- odradit od tzv. škodlivé spotřeby (tabák, alkoholické nápoje),
- získat prostředky do veřejných rozpočtů, a to i na pokrytí výdajů spojených s tím, že vybrané výrobky jsou prodávány (stavba a údržba silnic a dálnic, nemocnost, úmrtnost, ztráta pracovní síly atd.)

Na rozdíl od daně z přidané hodnoty jsou spotřební daně jednorázové, nemají sazbu stanovenou procentem z ceny, ale ve většině případů absolutně pevnou částku na jednotku množství a vybírají se pouze jednou.¹⁸

1.4 Vybrané další příjmy veřejných rozpočtů

1.4.1 Clo je specifickým neúvěrovým příjmem veřejných rozpočtů, svou povahou velmi blízkým dani, někdy je clo považováno přímo za zvláštní daň ze spotřeby. Clo plní dvě funkce. Z pohledu fiskální je příjmem veřejného rozpočtu, tedy zdrojem pro veřejné výdaje. Z pohledu nefiskální je to zejména ochrana vnitřního trhu a obchodně politická úloha. Ochranná funkce cla v posledních desetiletích ztrácí na významu díky smluvnímu odstraňování překážek bránících volnému pohybu zboží. V současnosti tato oblast – celní systém sleduje zejména tři cíle. V první řadě poskytuje dočasnou ochranu tuzemským odvětvím, které tuto ochranu prokazatelně potřebují a na jejímž rozvoji má zájem vláda. Dále můžeme hovořit o podpoře dovozu s důrazem na vznik konkurenčního prostředí na našem trhu, které má napomoci našim firmám k jejich vyšší konkurenceschopnosti. V neposlední řadě je to podpora vývozu zboží, pokud tímto vývozem není způsobena újma historickému či uměleckému národnímu bohatství nebo vyčerpatelným zdrojům. Z pohledu obchodně politické funkce se clo využívá jako nepřímý regulační nástroj ekonomiky.¹⁹

V současnosti v rámci EU, zboží mezi členskými zeměmi nepodléhá žádnému clo. Tímto se zpravidla zatěžují pouze produkty s původem mimo EU, resp. jejich dovoz. Dovozem zde rozumíme pouze dovoz ze zemí stojících mimo Evropská společenství; obdobně vývozem je pouze vývoz do zemí stojících mimo ES. Sazba cla je převážně procentní, pro její určení je rozhodující druh zboží a jeho původ, tzn. země, ve které bylo zboží získáno nebo zpracováno. Mezinárodní dohody totiž upravují různé celní

¹⁸ Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H., a kol. Finanční právo. 6. upravené vydání. Praha: C.H.Beck, 2012, 183s.

¹⁹ Šíroky, J. a kol. Daňové teorie – s praktickou aplikací. 2. vydání. Praha: C.H.Beck, 2008. 223 s.

preferenze pro dovoz zboží z některých států. Clo se počítá z celní hodnoty, tzn. ceny, která byla nebo má být skutečně zaplacená po vývozu na celní území ES.²⁰

Sazby cla jsou uvedeny v Celním sazebníku ES (TARIC). Tento je založen na Kombinované nomenklatuře, která obsahuje přibližně 10.000 podpoložek a 18.000 kódů. Zařazení zboží do jednotlivých podpoložek a kódů je důležité jak pro vyměření cla, tak i pro daň z přidané hodnoty a spotřební daně. Česká mutace Celního sazebníku ES je k dispozici na webových stránkách Celní správy ČR. Daňová správa ČR vydává Český integrovaný tarif, který vedle výpisu z TARIC obsahuje tarifních omezení, tarifních kvót, tarifních preferencí, jednotkových cen, zákazů či omezení dovozu a vývozu a národní opatření, jako jsou sazby DPH a spotřebních daní, předpisy veterinární a další národní legislativy.²¹

Clo spravují celní orgány. Při správě cla se řídí celním zákonem, s určitými výjimkami zákonem o správě daní a poplatků a z části též správním řádem.

Celní řízení se obvykle zahajuje podáním celního prohlášení, které se podává na zboží předložené k celnímu řízení. Účelem celního řízení je propuštění zboží do některého ze stanovených celních režimů. Dovozem se rozumí propouštění zboží k domácí spotřebě v rámci volného oběhu, k dočasnému použití, uskladňování v celním skladu, přepracování pod celním dohledem, zničení pod celním dohledem a při umístění zboží, které nemá status zboží ES, do svobodného celního pásma nebo svobodného celního skladu. Vývozem se rozumí propouštění zboží do vývozu, pasivního zušlechťovacího styku, umístění zboží ES do svobodného celního pásma nebo svobodného celního skladu, dodávky pro lodní a letecké sklady, dodávky zboží ES do bez daňových a bezcelních prodejen na letištích a v přístavech, dočasného použití nebo uskladňování v celním skladu přidělením celně schváleného určení zpětný vývoz zboží mimo celní území ES.

1.4.2 Pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti je svou ekonomickou podstatou daní, která je zahrnuta do složené daňové kvóty, mezi daně klasifikací daní OECD. Poměrně vysoké pojistné v České republice patří mezi

²⁰ www.sagin.cz, [cit. 2014-02-02] volně dostupné: http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&refresh=yes&levelid=DA_021.HTM

²¹ www.sagin.cz, [cit. 2014-02-02] volně dostupné: http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&refresh=yes&levelid=DA_021.HTM

nejvyšší ve srovnání s vyspělými zeměmi, proto zvyšuje daňovou kvótu až k průměru EU.²²

Pojistné se skládá ze tří částí:

- pojistného na důchodové pojištění
- pojistného na nemocenské pojištění
- příspěvku na státní politiku zaměstnanosti²³

Pojistné je příjmem státního rozpočtu. Pojistné na důchodové pojištění se vede na samostatném účtu státního rozpočtu a v zákonu o státním rozpočtu se uvádí jako samostatná položka příjmů státního rozpočtu.²⁴ Ve věcech toho pojištění se řídíme zákonem o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (zákon č. 589/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů) a ne zákonem o správě daní a poplatků.

1.4.3 Pojistné na veřejné zdravotní pojištění je svou ekonomickou podstatou daní, zahrnuje se do složené daňové kvóty, mezi daně je také zahrnuje klasifikace OECD. Pojistné je příjmem Všeobecné zdravotní pojišťovny nebo jiných zdravotních pojišťoven, prostřednictvím Všeobecné zdravotní pojišťovny dochází k jeho určitému přerozdělování.²⁵

Ve věcech pojistného na veřejné zdravotní pojištění se řídíme zákonem o pojistném na veřejné zdravotní pojištění (zákon č. 592/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů), který upravuje výši pojistného na všeobecné zdravotní pojištění, penále, způsob jejich placení, kontrolu, vedení evidence plátců pojistného a zřízení zvláštního účtu všeobecného zdravotního pojištění.²⁶

1.5 Vznik daňové povinnosti v rámci fungování daňového systému dochází ke vzniku daňově právních vztahů. Skrze tyto vztahy je realizováno naplnění smyslu daňového systému, jímž je výběr daní za účelem zajištění chodu státu. Z těchto vztahů se v souladu se zákonem utváří daňová povinnost.

²² www.sagit.cz, [cit. 2014-02-15] volně dostupné: http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&refresh=yes&levelid=da_307.htm

²³ Blíže ust. § 1 z.č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti

²⁴ Blíže ust. § 2 z.č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti

²⁵ www.sagit.cz, [cit. 2014-02-02] volně dostupné: http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&refresh=yes&levelid=da_308.htm

²⁶ Blíže ust. § 1 z.č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění

Daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou ze zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající.²⁷ Daňovou povinností je tak povinnost daňového subjektu uhradit v utčené lhůtě číselně konkrétně vyjádřenou daň. Daňové povinnosti odpovídá právo státu na inkaso takto vymezené daně. Daňová povinnost daňového subjektu společně s „daňovým právem“ státu pak tvoří soubor práv a povinností tvořících daňové právní vztah, který se realizuje v rámci daňového řízení, a to v rovině nalézací, platební či v rámci řízení o mimořádných či dozorčích opravných prostředcích. S daňovou povinností pojí i vznik daňové pohledávky, resp. daňového dluhu.²⁸

Tak jako každá země tak i Česká republika má svůj daňový systém (daňovou soustavu), která je složena z jednotlivých daní, obdobných, či jiných plateb, bez kterých by nemohl stát zabezpečit svoji funkci. Proto bylo nutné alespoň některé základní pojmy vyspecifikovat, protože bez těchto lze jen stěží pochopit problematiku daňových trestných činů. Jak je v této práci několikrát zmiňováno finanční a trestní právo jsou v této oblasti velmi úzce provázány a nejsou schopny samostatného postavení v právním systému.

²⁷ Blíže ust. § 3 z.č. 280/2009 Sb., daňový řád

²⁸ Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kol., Daňový řád. Komentář. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2010, 5 s.

2 HISTORICKÝ VÝVOJ DAŇOVÝCH TRESTNÝCH ČINŮ OD ROKU 1990 PO SOUČASNOST

Sametová revoluce v listopadu 1989 nastolila cestu k obnově naší státní suverenity a k zásadním změnám společenského uspořádání. Pádem totalitního systému skončilo mnohaleté porušování základních lidských práv a svobod. Po uskutečnění mocenských přesunů mohl započít rychlý proces změn znamenajících naplnění zásad demokratického právního státu, založeného na úctě k lidským právům a na zásadách občanské společnosti. Bylo zakotveno oddělení zákonodárné, výkonné a soudní moci. Nově konstituované nezávislé soudnictví se zařadilo mezi nejdůležitější ústavní principy vytvořené polistopadovým vývojem.²⁹ „Nové soudnictví“ však pro svoji činnost potřebovalo nové právní normy, které odpovídaly demokratickým principům, a proto logicky vyvstala potřeba k zásadním změnám v legislativě. Součástí této změny byl i v té době platný zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon a v něm obsažené řešení otázek daňových trestných činů.

2.1 Přehled vybraných novel trestního zákona od roku 1990 do 2009

Na konci roku 1989 byla v tehdy platné právní normě zákon č. 140/1961 Sb. Trestní zákon, byly hospodářské trestné činy upraveny pro předchozí režim a daňová problematika vymezena jen ustanovením § 148 – Zkrácení daně, což byl stav z roku 1962. Nový ekonomický systém umožnil rozvoj podnikání, nárazově začalo vznikat obrovské množství podnikatelských subjektů jak fyzických, tak právnických osob. Tyto se snažili „dohonit“ předchozí období maximalistickými zisky. Tato skutečnost sebou nesla na počátku a následovně v průběhu devadesátých let vznik problematiky „nové“ hospodářské trestné činnosti a v ní obsažené i daňové úniky. V důsledku tohoto bylo potřeba na tuto situaci reagovat úpravou legislativy, která se problematiky daní dotýkala. Protože tato problematika je natolik rozsáhlá a složitá, budeme se zabývat pouze významnými novelami trestního zákona, který byl od konce roku 1989 a do 31. 12. 2009 celkem 52 krát novelizován. Hospodářské trestné činy byly v TZ řešeny ve zvláštní části II. hlavě, která, jako celý TZ prošla zásadními změnami.

První významnou novelou trestního zákona byla novela číslo 175/1990 Sb. Tato přinesla zásadní změny u trestných činů hospodářských ve II. hlavě zvláštní části trest-

²⁹ Nečada, V., Přehled novel trestních kodexů v období od listopadu 1989 do konce roku 1999. Praha: Institut pro kriminologii a sociální prevenci, 2000, 4 s.

ního zákona, k nejpodstatnější patřilo zrušení třetího oddílu II. hlavy, týkajícího se „Trestných činů proti majetku v socialistickém vlastnictví,“ čímž došlo ke zrovnoprávnění všech forem vlastnictví. Mimo jiné byly vypuštěny ustanovení podle § 117 spekulace, § 120 zneužívání socialistického podnikání a další. Některé trestné činy, resp. jejich skutkové podstaty byly přejmenovány, či bylo změněno jejich znění. Například § 118 byl na místo trestného činu nedovoleného podnikání přetvořen na trestný čin neoprávněného podnikání a další.³⁰ V roce 1994 bylo ve Sbírce zákonů zveřejněno úplné znění trestného zákona č. 65/1994. Toto byl poměrně významný krok pro orientaci v problematice trestního zákona, který byl do té doby 11 novelizován. Zde se již uceleně setkáváme ve zvláštní části II. Hlavě, ve druhém oddíle s trestnými činy proti hospodářské kázi, které jsou vymezeny v ustanoveních §§ 125 až 148a. Zde je významné ucelené uvedení § 148 Zkrácení daně, poplatku a podobné dávky, který doslova znělo: “(1) Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou jim podobnou dávku, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo peněžitým trestem.
(2) Odnětím svobody na jeden rok až osm let bude pachatel potrestán,
a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně se dvěma osobami
b) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo
c) způsobí-li takovým činem značnou škodu.
(3) Odnětím svobody na pět let až dvanáct let bude pachatel potrestán, způsobí-li činem uvedeným v odstavci 1 škodu velkého rozsahu.”

Následovaly další novely, z pohledu daňové kriminality bezesporu patří k nejvýznamějším novela číslo 253/1997 Sb., kdy ve II. hlavě zvláštní části v oddíle tři: Trestné činy proti měně a trestné činy daňové, se poprvé setkáváme s ustanovením § 147, řešícím problematiku neodvedení daně, které včetně nadpisu znělo:

„§ 147 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.

1) Kdo jako plátce ve větším rozsahu nesplní svoji zákonnou povinnost za poplatníka odvést daň, pojistné na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění, nebo příspěvek na

³⁰ Nečada, V., Přehled novel trestních kodexů v období od listopadu 1989 do konce roku 1999. Praha: Institut pro kriminologii a sociální prevenci, 2000, 14 s.

státní politiku zaměstnanosti, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo peněžitým trestem.

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

Tato novela řešila účinnou lítost v ustanovení § 147a v souvislosti s § 147, zánik trestnosti, jestliže pachatel svoji povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlášovat rozsudek. Jde o zvláštní případ účinné lítosti. Důvodová zpráva k novele zdůrazňuje, že v souladu s ústavní zásadou vylučující trestní postih neschopnosti dostát svému finančnímu závazku se v této skutkové v podstatě postihuje jen jednání, kdy plátce (zaměstnavatel) zákonné srážky ve vztahu ke svým zaměstnancům provede a poškodí je tím, že je neodvede státu.

V § 148 v nadpisu se slovo dávka nahradilo výrazem povinné platby, a s tím i v názvosloví v textu tohoto paragrafu. K § 148 je třeba poznamenat, že jeho původní název zněl: „zkrácení daně“, ale následnými novelami až na tuto byl jeho název změněn na: „zkrácení daně, poplatku a podobné platby“. Novelou byla skutková podstata zpřesněna tak, že postihuje i případy, kdy pachatel od státu daňovou výhodu z povinných plateb vyláká.

Dalším příspěvkem této novely bylo vložení § 148b nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení, který zněl:

„1) Kdo nesplní svoji zákonnou oznamovací povinnost vůči správci daně a ohrozí tak ve větším rozsahu řádné a včasné vyměření daně jinému nebo její vymáhání, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta.

2) Odnětím svobody na jeden rok až pět let bude pachatel potrestán, způsobí-li takovým činem značnou škodu.“

V neposlední řadě stojí za zmínku vyhlášení úplného znění trestního zákona, jak vyplývá ze změn provedených zákonem a nálezů Ústavního soudu z roku 2002 zákona 412/2002 Sb., který taktéž bezesporu nemalou mírou přispěl pro dobrou přehlednost trestního zákona. Zde uceleně nalezneme v II. hlavě, oddíle tři Trestné činy proti měně a trestné činy daňové, které jsou obsaženy v §§ 140 až 148b.

2.2 Trestní zákon, tato část se bude podrobněji zabývat již výše zmiňovanými trestnými činy, obsaženy v trestním zákoně, který byl na našem území platný do konce roku 2009. Před jejich samotnou definicí přiblížíme hospodářské trestné činy, poplatné trestnímu zákonu. Dle Šámala: „Trestné činy hospodářské tvoří významnou součást trestní-

ho zákona i v demokratické společnosti založené, pokud jde o ekonomiku, na tržním hospodářství, neboť je třeba zajistit adekvátní trestněprávní ochranu ekonomiky před trestnou činností, a tím i ochranu fungování hospodářského mechanismu a systému ekonomických vztahů. Hospodářské zájmy jsou chráněny i v dalších hlavách zvláštní části trestního zákona, zejména v hlavě deváté, jestliže tu je výrazný prvek majetkové škody, a v hlavě první, pokud je tu úmysl poškodit ústavní zřízení nebo obranyschopnost republiky.“³¹

Specifickými hospodářskými trestnými činy jsou daňové trestné činy. Jejich objektem je zájem na řádném plnění daňových, poplatkových, celních pojistných a jim podobných povinností k majetkovému plnění povinných subjektů do veřejných rozpočtů. Podstatou daňových trestných činů je buď přímé zkrácení vyjmenovaných plateb, nebo jednání, které umožňuje daňové úniky. Samotná trestnost je podmíněna porušením mimo trestních právních norem.³² Odborná literatura nejčastěji uvádí porušení zákona o správě daní a poplatků, zákona o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, zákona o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, celního zákona a v neposlední řadě také správního a daňového řádu.

Ještě před samotným rozbořem vybraných ustanovení trestního zákona, se vrátíme k jeho II. hlavě zvláštní části, kterou si rozdělíme:

Oddíl první – Trestné činy proti hospodářské soustavě

Oddíl druhý – Trestné činy proti hospodářské kázi

Oddíl třetí – Trestné činy proti měně a daňové trestné činy

Oddíl čtvrtý - Trestné činy proti předpisům o nekalé soutěži, ochranných známkách, chráněných vzorech a vynálezech a proti autorskému právu, proti právům souvisejícím s právem autorským a proti právům k databázi.

Zájemové daňové trestné činy máme obsaženy ve třetím oddíle, kdy nejpodstatnější z hlediska daňové kriminalit jsou:

§ 147 - Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti

1) Kdo jako plátce ve větším rozsahu nesplní svoji zákonnou povinnost za poplatníka odvést daň, pojistné na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění, nebo příspěvek na

³¹ Šámal P., Púry, F., Rizman, S., Trestní zákon, 6. vydání. Praha: C.H.Beck 2004, 754 s.

³² Hendrych, D. a kol. Právní slovník. 2. rozšířené vydání. Praha: C.H. Beck, 2003, 106-107 s.

státní politiku zaměstnanosti, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo peněžitým trestem.

2) Odnětím svobody na jeden rok až osm let bude pachatel potrestán, získá-li činem uvedeným v odstavci 1 prospěch velkého rozsahu.³³

Dle Jelínka: „Objektem tohoto trestného činu je zájem státu na řádném odvedení plátcem (zaměstnavatelem) srážené daně, pojistného na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění nebo příspěvku na státní politiku zaměstnanosti za poplatníka (zaměstnanec).“³⁴

Objektivní stránka je naplněna v případě, že pachatel (zaměstnavatel), který měl provést svoji zákonnou povinnost, tuto neprovede, ve větším rozsahu (50.000,-Kč)³⁵. Podstatné je také to, že všechny neodvedené platby se sčítají – daň, pojistné na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Taktéž je třeba při stanovení výše škody rozlišit a prokázat, že se jednalo o platby, které měl zaměstnavatel odvést za pouze zaměstnance a ne za sebe.

Pachatelem trestného činu může být jen plátce (zaměstnavatel), který ač měl zákonnou povinnost odvést daň, pojistné na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti za poplatníka (zaměstnanec) tuto ve větším rozsahu nesplnil. Musí se vždy jednat o osobu, ať fyzickou či právnickou, která má postavení zaměstnavatele, což znamená zvláštní postavení pachatele a proto hovoříme o speciálním subjektu.

Dle Šámala: „Trestní odpovědnost lze vyvozovat proti příslušné odpovědné osobě pouze tehdy, jestliže zaměstnavatel svým zaměstnancům z hrubé mzdy skutečně srazil příslušné částky zálohy na daň z příjmů, pojistného na zdravotní pojištění a pojistného na sociální zabezpečení včetně příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a neodvedl je. Pokud měl dostatek peněz na výplatu hrubých mezd a částky sražené zaměstnancům použil na jiné účely nebo je ponechal na účtu u banky či v hotovosti v pokladně. Kdyby tomu tak nebylo a zaměstnavatel měl k dispozici jen peníze postačující na vyplacení čistých mezd zaměstnancům, takže po jejich vyplacení by mu již nezbylo na odvedení odpovídajících částek daně z příjmů, pojistného na zdravotní pojištění a pojistného na

³³ Škodou velkého rozsahu se rozumí škoda ve výši nejméně 5 mil. Kč.

³⁴ Jelínek, J. a kol. Trestní právo hmotné – obecná část – zvláštní část. 1. vydání. Praha: Linde, 2005. 491s.

³⁵ Blíže ust. § 89 odst. 11, z.č. 140/1961 Sb., trestní zákon (po novele zákonem č. 265/2001 Sb., kterým se mění zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů a některé další zákony)

sociální zabezpečení včetně příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, trestného činu podle § 147 by se dopustit nemohl.³⁶

Po subjektivní stránce je vždy vyžadován úmysl.

Na rozdíl od trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 postihujícího případy zejména podvodného jednání pachatele, v důsledku něhož je poplatníkovi vyměřena nižší daň případně jiná povinná platba, nebo k vyměření takové platby vůbec nedojde, se skutková podstata § 147 zaměřuje na případy, kdy plátce (zaměstnavatel) neskrývá svou povinnost odvést uvedené sražené platby za poplatníka (zaměstnance) nebo jejich výši, ale z různých důvodů svoji povinnost úmyslně nesplní. Tato skutková podstata též užší v tom směru, že se týká jen plátcem sražené daně, pojistného na sociální a zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, a ne dalších povinných plateb, jejichž zkrácení je postihováno ustanovením § 148.³⁷

K ustanovení § 147 se nám přímo vztahuje ustanovení § 147a **Zvláštní ustanovení o účinné lítosti**, trestnost neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (§ 147) zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlašovat rozsudek.

Jestliže se hovoří o zániku trestnosti, musí se nejdříve náležitě prokázat, že skutečně došlo ke spáchání trestného činu dle ustanovení § 147, že byla naplněna skutková podstata tohoto trestného činu. Poté se lze zabývat účinnou lítostí jako zánikem trestnosti. Pachatel musí plně uhradit veškeré platby za rozhodné období vymezené žalovaným skutkem. Povinnost se výslovně nevztahuje na sankce spojené s včasným nesplněním povinnosti. Pachatel si však musí uvědomit, že uhrazením dlužné částky se nezbaňuje povinnosti uhradit vzniklé penále.

O účinnou lítost půjde i tehdy, jestliže pachatel sám povinnou platbu nezaplatí, ale svojí vlastní aktivní činností se postará o to, aby tato povinnost byla splněna i jinou osobou.³⁸ Není však dostačující pouhá dohoda se třetí osobou o uhrazení dlužné částky, jestliže má být použit institut o účinné lítosti, musí být bez výhrady splněna podmínka: „než soud prvního stupně počal vyhlašovat rozsudek.“ Toto platí i pro skutečnost, kdyby byla uhrazena pouze určitá, byť převážná část povinné platby.

³⁶ Šámal P., Púry, F., Rizman, S., Trestní zákon, 6. vydání. Praha: C.H.Beck 2004, 905s

³⁷ Šámal P., Púry, F., Rizman, S., Trestní zákon, 6. vydání. Praha: C.H.Beck 2004, 902s

³⁸ Jelínek, J. a kol. Zvláštní část, Trestní právo hmotné. 1. vydání. Praha: Eurolex Bohemia, 2003. 62 s.

§ 148 - Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby³⁹

(1) Kdo ve větším rozsahu⁴⁰ zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou jim podobnou povinnou platbu, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo peněžitým trestem.

(2) Stejně bude potrestán, kdo vyláká výhodu na některé z povinných plateb uvedených v odstavci 1.

(3) Odnětím svobody na jeden rok až osm let bude pachatel potrestán,

a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nebo 2 nejméně se dvěma osobami,

b) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo

c) způsobí-li takovým činem značnou škodu.⁴¹

(4) Odnětím svobody na pět let až dvanáct let bude pachatel potrestán, způsobí-li činem uvedeným v odstavci 1 škodu velkého rozsahu.⁴²

Objektem tohoto trestného činu je chránit zájem státu na správném vyměření daně, cla, pojistného na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění, poplatku nebo jiné podobné povinné platby a na příjmech z těchto povinných plateb. Jde v podstatě o zvláštní případ podvodu.

Základní skutková podstata z hlediska objektivní stránky trestného činu zakotvila trestní odpovědnost zkrácení daně, poplatku nebo jiné podobné dávky ve větším rozsahu.⁴³

Objektivní stránka u tohoto trestného činu postihuje dvě samostatné skutkové podstaty: V prvním případě se nám vztahuje k odstavci 1., kdy pachatel ve větším rozsahu (50.000,-Kč) zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou jim podobnou povinnou platbu. Podstatou je existence daně a jednání pachatele směřuje k tomu, aby tuto zkrátit, či svým jednáním (předložením jiných dokladů než je skutečnost) se snaží, aby mu daň vůbec nebyla vyměřena.

Ve druhém případě k odstavci 2. kdy pachatel vyláká výhodu na některé z povinných plateb uvedených v odstavci 1. V tomto případě pachatel nepravdivě před-

³⁹ Původní název tohoto trestného činu zněl „zkrácení daně“, novelami č. 557/1991 Sb., 290/1993 Sb. a 253/1997 Sb. byl název změněn na toto znění (i po obsahové stránce).

⁴⁰ Blíže ust. § 89 odst. 11, z.č. 140/1961 Sb., trestní zákon /po novele zákonem č. 265/2001 Sb., kterým se mění zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů a některé další zákony/

⁴¹ Škodou značnou se rozumí částka ve výši nejméně 500.000 Kč.

⁴² Škodou velkého rozsahu se rozumí škoda ve výši nejméně 5 mil. Kč.

⁴³ Kocina, J., Daňové trestné činy. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. 52 s.

stírá existenci skutečností zakládajících povinnost státu poskytnout plátcí daně peněžité plnění jako přeplatek na dani.⁴⁴

Pachatelem tohoto trestného činu může být nejen subjekt daně resp. jiné povinné platby, ale kdokoli, kdo svým úmyslným jednáním způsobí, že zákonná daň resp. jiná povinná platba nebyla jemu anebo i jinému subjektu vyměřena buď vůbec, anebo ne v zákonné míře, a daň, jiná povinná platba, tak byla zkrácena ve větším rozsahu.⁴⁵

Subjekt daně v tomto případě nemusí být totožný se subjektem trestného činu zkrácení daně, příp. jiné platby, proto je důležité rozlišit, kdo je subjektem daně a kdo subjektem trestného činu.

Dle Šámala: „U spolupachatelství trestného činu podle § 148 je lhostejné, zda subjektem daně byli všichni spolupachatelé či jen někteří z nich anebo zda subjektem daně byla osoba rozdílná od spolupachatelů. Je též lhostejné, zda subjektem daně byl každý spolupachatel do celé výše zkrácení daně či jen do její části.“⁴⁶

Po subjektivní stránce je vždy vyžadován úmysl.

§ 148b - Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení

1) Kdo nesplní svoji zákonnou oznamovací povinnost vůči správci daně a ohrozí tak ve větším rozsahu⁴⁷ řádné a včasné vyměření daně jinému nebo její vymáhání, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta.

2) Odnětím svobody na jeden rok až pět let bude pachatel potrestán, způsobí-li takovým činem značnou škodu.⁴⁸

Objekt tohoto trestného činu je včasné splnění zákonné oznamovací povinnosti vůči správci daně.

Objektivní stránku splní pachatel tak, že ač mu zákon ukládá oznamovací povinnost vůči správci daně, tak tento tak neučiní a ve větším rozsahu (50.000,-Kč) ohrozí řádné a včasné vyměření daně nebo její vymáhání.

Subjektem může být jen fyzická osoba, která jedná za někoho, kdo má uloženou zákonnou oznamovací povinnost vůči správci daně.

Po subjektivní stránce je vždy vyžadován úmysl.

⁴⁴ Jelínek, J. a kol. Trestní právo hmotné – obecná část – zvláštní část. 3. přepracované a aktualizované vydání. Praha: Linde, 2008. 507 s.

⁴⁵ Šámal P., Pury, F., Rizman, S., Trestní zákon, 6. vydání. Praha: C.H.Beck 2004, 920s

⁴⁶ Tamtéž

⁴⁷ Blíže ust. § 89 odst. 11, z.č. 140/1961 Sb., trestní zákon /po novele zákonem č. 265/2001 Sb., kterým se mění zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů a některé další zákony/

⁴⁸ Škodou značnou se rozumí částka ve výši nejméně 500.000 Kč.

Smyslem zavedení tohoto ustanovení do trestního zákona, bylo předejít daňovým únikům a zajistit řádné a včasné vyměření daně jinému, popř. i úspěšné vymáhání daně. Zákonodárce sem zde opírá o oblast daňových zákonů, protože tyto ukládají zákonnou oznamovací povinnost nejen samotným plátcům, ale i jiným subjektům (zejména v daňovém řízení).

Porušením povinností hrozí vznik stejného následku, jaký postihuje ustanovení § 148, což je důvodem zavedení trestního postihu porušení takových povinností. Týká se pouze daňového řízení, nikoli řízení o jiných povinných platbách (např. cla, pojistného na zdravotní pojištění, poplatků apod.), třebaže i ve vztahu k nim některé předpisy ukládají povinnost oznamovat určité skutečnosti.⁴⁹

2.3 Trestní zákoník

Trestní právo prošlo v posledních letech velkou reformou, jak je i patrné v předcházejících kapitolách, největší změna však nastala přijetím trestního zákoníku, zákon č. 40/2009 Sb., který nabyl účinnost od 1. ledna 2010. Tímto bylo završeno několikaleté úsilí o právní normu, která by odpovídala požadavkům moderní demokratické společnosti.

Problematika daňových trestných činů je v této právní normě zakotvena v VI. hlavě, která je dále rozdělena na čtyři oddíly – trestné činy proti měně a platebním prostředkům, trestné činy daňové, poplatkové a devizové, trestné činy proti závazným pravidlům tržní ekonomiky a oběhu zboží ve styku s cizinou a trestné činy proti průmyslovým právům a proti autorskému právu. Daňové trestné činy jsou tedy upraveny ve druhém oddíle a zahrnují zpravidla tyto trestné činy - zkrácení daně, poplatku a podobné platby, neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby, nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení, porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží a padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti.⁵⁰

V této kapitole se problematikou daňových trestných činů nebudeme dále zabývat, protože tato je řešena podrobněji (rozborem jednotlivých ustanovení, nejčastějších trestných činů daňových) v následujících kapitolách.

⁴⁹ Šámal P., Púry, F., Rizman, S., Trestní zákon, 6. vydání. Praha: C.H.Beck 2004, 935s

⁵⁰ Kocina, J., Daňové trestné činy. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. 107 s.

3 VYMEZENÍ POJMŮ TRESTNÝCH ČINŮ DAŇOVÝCH

Před vymezením pojmů daňových trestných činů vymezíme pojem daňových deliktů, z důvodu nezbytné k orientaci v této problematice.

3.1 Rozlišení daňových deliktů Před vymezením pojmu trestných činů daňových si nejprve vymezíme pojem daňového deliktu. Tento je v Právnickém slovníku obecně

označen jako protispolečenské jednání na úseku daňových povinností. Toto můžeme chápat jak v užším, tak širším slova smyslu. V užším slova smyslu se jedná o trestné činy a přestupky, a v širším slova smyslu o porušení jiných daňových předpisů, se kterými není spojeno naplnění skutkové podstaty trestného činu nebo přestupku.⁵¹ V případě všech daňových deliktů je proto důležité určit a přesně specifikovat jeho skutkové znaky, podle kterých je možno posoudit k jakému protiprávnímu jednání došlo. Jedná se o objekt, objektivní stránku, subjekt a subjektivní stránku. Se zaměřením na odpovědnost, která je založená na objektivních (protiprávnost jednání, škodlivé následky tohoto jednání a příčinný vztah mezi tímto jednáním a následkem) a subjektivních (zavinění) předpokladech.

Pro společnost jsou nejzávažnější daňové delikty specifikovány jako trestné činy. Jsou to ty, které svým protiprávním jednáním naplnily skutkovou podstatu trestného činu a u kterých nepostačuje řešení podle jiného právního předpisu než, je trestní zákoník. Trestní zákoník nám poté přesně určuje co je a není trestným činem. Trestným činem je protiprávní čin, který trestní zákon označuje za trestný a který vykazuje znaky uvedené v takovém zákoně.⁵² Jako příklad závažnosti daňového deliktu, který vykazuje znaky trestného činu, si můžeme uvést ustanovení § 53 odstavce 3 daňového řádu, kde je správci daně uložena povinnost v případě, že při zprávě daně zjistí skutečnosti, které nasvědčují tomu, že byl spáchán některý daňový trestný čin vymezený v odstavci 2 tohoto paragrafu, tuto skutečnost oznámit orgánům činným v trestním řízení.⁵³

3.2 Trestné činy daňové zařazujeme do skupiny hospodářských trestných činů, kdy tyto tvoří jejich specifickou podskupinu. Jejich objektem je zájem na řádném plnění daňových, poplatkových, celních pojistných a jim podobných povinností k majetkovému plnění povinných subjektů do veřejných rozpočtů. Podstatou daňových trestných činů je buď přímé zkrácení vyjmenovaných plateb, nebo jednání, které umožňuje daňové úniky. Samotná trestnost je podmíněna porušením mimo trestních právních norem.⁵⁴ Hovoříme o: „nejzávažnější formě daňových deliktů.“

⁵¹ Hendrych, D. a kol. Právní slovník. 2. rozšířené vydání. Praha: C.H. Beck, 2003, 103 s.

⁵² Jelínek, J. a kol.: Trestní zákoník a trestní řád s poznámkami a judikaturou. 1. Vydání. Praha: Leges, 2009, 23 s.

⁵³ Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kol., Daňový řád. Komentář. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2010, 101s.

⁵⁴ Hendrych, D. a kol. Právní slovník. 2. rozšířené vydání. Praha: C.H. Beck, 2003, 106-107 s.

V současné platné právní normě zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, je problematika trestných činů daňových, poplatkových a devizových logicky řešena ve zvláštní části, Hlava VI. Hospodářské trestné činy, Dílu 2, který mimo jiné obsahuje ustanovení:

- § 240 – Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby,
- § 241 – Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby,
- § 243 – Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení,
- § 244 – Porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží,
- § 245 – Padělání a pozměňování předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti.

Opodstatněnost těchto ustanovení vyplývá z potřeby státu, aby byl schopen co nejlépe chránit své ekonomické aktivity, zejména řádné vyměření daní a poplatků, před trestnou činností. Tyto ustanovení, jako celé trestní právo, plní svoji ochranou funkci i v případě, že ještě nedošlo ke spáchání trestného činu. Byť zdůrazňující ochranná funkce náležitě plně preventivní funkci trestního práva.⁵⁵ Z praxe vyplývá, že nejvíce frekventované jsou ustanovení §§ 240 a 241, u ostatních již taková četnost není. Níže si rozebereme skutkové podstaty vybraných ustanovení.

3.3 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby - § 240

(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.

Základní skutkové podstaty trestného činu se dopustí, kdo ve větším rozsahu⁵⁶ zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstna-

⁵⁵ Šámal, P., kol. Trestní zákoník I. §1 až 139. Komentář. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2009,4 s.

⁵⁶ srovnej ust. § 138 zákona č. 40/2009 Sb.

nosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu, nebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb.

Objektem tohoto trestného činu je chránit zájem státu na správném vyměření daně, cla, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu.

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 plateb.⁵⁷

Zkrácení daně tedy směřuje k dosažení nižšího výpočtu daně anebo vůbec k zatajení existující určité daňové povinnosti. Modelem takového jednání je snaha o dosažení co nejmenšího základu daně fiktivním zvyšováním nákladů nebo snižováním příjmů, machinace směřující k vytvoření situace při které je příjem osvobozen od daně, nepřiznání různých příjmů.

Naproti tomu za zkrácení daně není považováno, pokud došlo jenom k neodvedení vyjmenovaných zákonných plateb, jestliže příslušná platba byla správně vypočtena, přiznána nebo vyměřena a nebyla tak zatajena skutečnost odůvodňující vznik povinnosti k odvodu těchto plateb. Stejně tak není zkrácením těchto plateb jejich neuhrazení, neboť tyto je možné v souladu se zákonem vymáhat.⁵⁸

Pachatelem může být nejen ten kdo je zatížen daňovou povinností, ale vlastně kdokoli, kdo svým úmyslným jednáním způsobí, že daň nebyla jemu nebo jinému vyměřena vůbec, nebo v nižší míře. Kdy daň tak byla zkrácena ve větším rozsahu, nebo byla v tomto rozsahu vylákána výhoda na dani či jiné povinné platbě. Pachatelem tedy může být i osoba, která jenom předstírá, že je subjektem příslušné platby, ale vzhledem k její fiktivní podnikatelské činnosti ve skutečnosti subjektem daňové povinnosti vůbec není, kdy pouze finguje povinnost státu vrácení platby.⁵⁹ Při ustanovení osoby pachatele je

⁵⁷ Novotný, O., Vokoun, R., Šámal, P. a kol. Trestné právo hmotné. Zvláštní část. 6. Vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2010, s. 270

⁵⁸ Šámal, P., kol. Trestní zákoník II. §140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2010, 2198-2202 s

⁵⁹ Jelínek, J. a kol. Trestní zákoník a trestní řád s poznámkami a judikaturou. 1. vydání. Praha: Leges, 2009, 312 s.

proto vždy velmi důležité, aby byla striktně oddělena osoba – subjekt daně a osoba – subjekt trestného činu, protože tato osoba není v mnoha případech totožná.

Odborné literatura se shoduje na názoru, že zkrácením daně se rozumí jednání, které směřuje k tomu, aby poplatník odvedl nižší daň než má, případně tuto neuhradil vůbec, kdy při tomto se jedná o zvláštní případ podvodu. Rovněž i alternativa ve formě vylákání výhody na daní je považována za zvláštní případ podvodu, který spočívá ve fingovaném předstírání skutečností, z nichž má vyplývat povinnost státu poskytnout plnění tomu, kdo podle zákona nemá nárok na takové plnění nebo kdo vůbec není plátce či poplatníkem příslušné daně, od které se odvíjí vylákaná výhoda.⁶⁰

U subjektivní stránky je vyžadován úmysl, stačí nepřímí.

Jestliže porovnáme současnou úpravu trestného činu „zkrácení daně, poplatku a podobné dávky“ s předchozí úpravou v trestním zákoně § 148, tak podstatný rozdíl je v tom, že předchozí úprava samostatně řešila zkrácení daně v odstavci (samostatná skutková podstata) a samostatnou skutkovou podstatu vylákání výhody v odstavci 2.,

kdežto současná má jednu skutkovou podstatu uvedenou v 1. odstavci. Tímto se zabránilo tomu, kdy jeden pachatel se dopustil jak zkrácení daně, tak vylákání výhody, tomuto prokázat dvě skutkové podstaty.

3.4 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby - § 241

(1) Kdo ve větším rozsahu nesplní jako zaměstnavatel nebo plátce svoji zákonnou povinnost odvést za zaměstnance nebo jinou osobu daň, pojistné na důchodové spoření, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistné na zdravotní pojištění, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta nebo zákazem činnosti.

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

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

⁶⁰ Šámal, P., kol. Trestní zákoník II. §140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2010, 2191 s.

Objektem tohoto trestného činu je zájem státu chránit řádná neodvedení daně, pojistné na důchodové spoření, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistné na zdravotní pojištění.

Objektivní stránka spočívá v tom, že kdo jako zaměstnavatel nebo plátce ve větším rozsahu nesplní svoji zákonnou povinnost za zaměstnance nebo jinou osobu odvést daň, pojistné na důchodové spoření, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistné na zdravotní pojištění.⁶¹ Podstatné je také to, že všechny neodvedené platby se sčítají – daň, pojistné na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Taktéž je třeba při stanovení výše škody rozlišit a prokázat, že se jednalo o platby, které měl zaměstnavatel odvést za pouze zaměstnance a ne za sebe.

Pachatelem tohoto trestného činu může být jen zaměstnavatel (plátce), kterým může být fyzická i právnická osoba, která ve větším rozsahu nesplní za zaměstnance (poplatníka) zákonnou povinnost odvést daň, pojistné na důchodové spoření, pojistné na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění nebo příspěvek na státní politiku zaměstnanosti.⁶² Existuje velmi úzká provázanost na jiné právní normy zejména z oblasti finančního práva.

U subjektivní stránky je vyžadován úmysl.

I v tomto případě porovnáme předchozí úpravu v trestním zákoně § 147, kdy lze konstatovat, že skutková podstata je totožná se současnou úpravou, kdy odchýlení je pouze, za jaké platby je toto jednání trestné (např. pojistné na důchodové spoření aj.)

K § 241 se přímo vztahuje ustanovení § 242 **Zvláštní ustanovení o účinné lítosti**, 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.

Jestliže se hovoří o zániku trestnosti, musí se nejdříve náležitě prokázat, že skutečně došlo ke spáchání trestného činu dle ustanovení § 241, že byla naplněna skutková podstata tohoto trestného činu. Poté se lze zabývat účinnou lítostí jako zánikem trestnosti. Pachatel musí plně uhradit veškeré platby za rozhodné období vymezené žalovaným skutkem. Povinnost se výslovně nevztahuje na sankce spojené s včasným nesplně-

⁶¹ Kocina, J., Daňové trestné činy. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. 152 s.

⁶² Šámal, P. a kol. Trestní zákoník - edice velké komentáře, 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2012, 2452 s

ním povinnosti. Pachatel si však musí uvědomit, že uhrazením dlužné částky se nezba-vuje povinnosti uhradit vzniklé penále.

O účinnou lítost půjde i tehdy, jestliže pachatel sám povinnou platbu nezaplatí, ale svojí vlastní aktivní činností se postará o to, aby tato povinnost byla splněna i jinou osobou.⁶³ Není však dostačující pouhá dohoda se třetí osobou o uhrazení dlužné částky, jestliže má být použit institut o účinné lítosti, musí být bez výhrady splněna podmínka: „než soud prvního stupně počal vyhlašovat rozsudek.“ Toto platí i pro skutečnost, kdy-by byla uhrazena pouze určitá, byť převážná část povinné platby.

3.5 Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení - § 243

(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 ji-ného, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta nebo zákazem činnosti.

(2) Odnětím svobody na jeden rok až čtyři léta nebo peněžitým trestem bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve značném rozsahu.

Objektem je chráněn zájem státu na řádném a včasném stanovení daně poplatníkovi či plátcí (fyzické nebo právnické osobě), a to nepřímou prostřednictvím splnění zákonné oznamovací povinnosti uložené jiné osobě než poplatníkovi nebo plátcí (fyzické nebo právnické osobě), která má informace o důležitých skutečnostech, na něž je vázán vznik nebo plnění daňové povinnosti, popř. i její vymáhání.⁶⁴

Tuto povinnost ukládají daňové zákony nejen samotným daňovým subjektům, ale i dalším osobám, pokud byly splněny zákonem stanovené podmínky.⁶⁵

Objektivní stránka v tomto trestném činu, je nesplnění oznamovací povinnosti vůči správci daně, ze strany pachatele, ač tuto má zákonem uloženou a ve větším rozsahu ohrozí řádné a včasné stanovení daně.

Subjektem může být jak právnická osoba, která má tuto povinnost, tak fyzická oso-ba, jednající za někoho, kdo má uloženou zákonnou oznamovací povinnost vůči správci daně.

U subjektivní stránky je vyžadován úmysl, přičemž postačí úmysl nepřímý.

3.6 Účinná lítost Jestliže jsme v předchozím výkladu ustanovení § 241 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby, hovořili o zvláštní

⁶³ Prouza, D. Trestní zákoník, 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2010, 883 s .

⁶⁴ Šámal, P. a kol. Trestní zákoník - edice velké komentáře, 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2012, 2464 s.

⁶⁵ Kocina, J., Daňové trestné činy. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. 158 s.

účinné lítosti dle ustanovení § 242, tak také musíme zmínit „Účinnou lítost“ dle ustanovení § 33 TrZ, které zachovává účinnou lítost u trestného činu nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243) a zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240), a to i s přihlédnutím ke zvláštnímu ustanovení § 242 o účinné lítosti u trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241). Rozdílná úprava účinné lítosti u ustanovení § 240 a § 241 vyplývá z odlišné povahy postihovaného jednání, protože trestný čin podle § 240 spočívá ve zkrácení daně nebo podobné povinné platby anebo ve vylákání výhody na těchto platbách, které jsou svou povahou zpravidla podvodnými jednáními, zatímco trestný čin podle § 241 spočívá v pouhém neodvedení určité povinné platby, aniž pachatel zastírá skutečný stav věci, takže v tomto případě lze dosáhnout účinné lítosti již samotným dodatečným splněním zákonné povinnosti.⁶⁶

Dodatečné zaplacení daně v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 TZ (Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby - § 240 TrZ) není důvodem pro analogické použití zvláštního ustanovení o účinné lítosti podle § 147a TZ (Zvláštní ustanovení o účinné lítosti - §242 TrZ), které se týká zániku trestnosti trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti podle § 147 TZ (Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby - § 241 TrZ). Na takové případy projevené lítosti lze aplikovat za splnění stanovených podmínek pouze obecné ustanovení o účinné lítosti obsažené v § 66 TZ (Účinná lítost § 33 TrZ).⁶⁷

Účinná lítost je v ustanovení § 33 vymezena jako trestní odpovědnost za trestné činy, které jsou v něm přesně uvedeny, zaniká, jestliže pachatel dobrovolně škodlivému následku trestného činu zamezil nebo jej napravil, nebo učinil o trestném činu oznámení v době, kdy škodlivému následku trestného činu mohlo být ještě zabráněno; oznámení je nutno učinit státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu.

Podmínkou účinné lítosti je dobrovolné jednání pachatele. Tento jedná dobrovolně, jestliže splní podmínky účinné lítosti z vlastní vůle, u úmyslných trestných činů založe-

⁶⁶ Šámal, P. a kol. Trestní zákoník, 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2012, 445 s.

⁶⁷ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 19.10.2006, sp. zn. 15 Tdo 756/2006 [cit. 2014-03-19] volně dostupné: www.nsoud.cz, Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 19. října 2006, sp. zn. 15 Tdo 756/2006, uveřejněné pod č. 45/2007 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek

né na vědomí možnosti uskutečnit trestnou činnost. Dobrovolnost vyjadřuje svobodné rozhodnutí pachatele, které svědčí o jeho pozitivním obratu ve vztahu k trestnému činu a k případným škodlivým následkům. Nezáleží zde na pohnutce pachatele, kterou může být i obava z odhalení trestného činu a z trestních následků. Dobrovolnost jednání pachatele ve smyslu § 33 totiž není vyloučena jen proto, že pachatel jednal pod vlivem obecné obavy z možného trestního stíhání. Tato obava nijak nevylučuje dobrovolnost napravení škodlivého následku trestného činu. I jednání, které je motivováno snahou odvrátit trestní stíhání jednající osoby, může být dobrovolné. Vždy záleží na konkrétních okolnostech případu v tom směru, nakolik je trestní stíhání v době napravení škodlivého následku trestného činu reálné, s jakou mírou bezprostřednosti hrozí, v jakém rozsahu a komu jsou známy skutečnosti ukazující na to, že byl spáchán trestný čin, apod. Jestliže pachatel napravil škodlivý následek trestného činu v době, kdy mu z jeho hlediska bezprostředně ještě nehrozilo trestní stíhání, pak dobrovolnost jeho jednání ve smyslu § 33 není vyloučena, i když jednal obecně z obavy před trestním stíháním, avšak nikoli pod vlivem konkrétně již hrozícího nebo zahájeného trestního stíhání.⁶⁸

Dobrovolnost byla řešena i Ústavním soudem, který vydal Nález Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/08: „Účinná lítost u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby § 66, § 147a , § 148 TZ (§ 33, § 240, § 242 TrZ) Je nepřipustné, aby lhůty pro uplatnění účinné lítosti u trestného činu zkrácení daně a u trestného činu neodvedení daně byly stanovovány značně rozdílně.“

V tomto je mimo jiné uvedeno že: „Nelze souhlasit s názorem Nejvyššího soudu o tom, že nejde o účinnou lítost, pokud pachatel trestného činu zkrácení daně podle § 148 TZ daň uhradil až na základě kontroly provedené správcem daně, jíž bylo úmyslné zkrácení daně odhaleno. Trestní zákon zná, mimo obecné ustanovení o účinné lítosti v § 66 TZ, rovněž speciální ustanovení o účinné lítosti uvedené v § 147a TZ, které se týká výhradně trestného činu neodvedení daně dle § 147 TZ. V § 147a TZ je lhůta, v níž je možné projevit účinnou lítost, ukončena počátkem vyhlášení rozsudku soudu prvního stupně. V typově shodné trestné činnosti, definované v § 147a 148 TZ, považuje Ústavní soud pojem „neodvedení“ za terminologicky významnější zásah do chráněného zájmu státu. Tomuto pojmu je přitom zvláštním ustanovením poskytnuta přesně definovaná lhůta pro uplatnění účinné lítosti. Naopak terminologicky užšímu pojmu „zkrácení“ je poskytnuta

⁶⁸ Šámal, P. a kol. Trestní zákoník, 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2012, 447-448 s.

pouze obecná ochrana, v níž není lhůta zákonem stanovena. Ústavní soud proto považuje za nepřijatelné, aby lhůty k uplatnění účinné lítosti byly pro obdobnou trestnou činnost tak rozdílné. Zvláště pak v případě, kdy přísnější je interpretace obecného ustanovení § 66 TZ než zákonné vymezení v § 147a TZ.⁶⁹

Ústavní soud se v tomto nálezu odchýlil od ustálené soudní praxe a názorů odborné veřejnosti, která tento nálezk kritizuje proto, že Ústavní soud každý daňový subjekt de facto podporuje v tom, aby se pokoušel o zkrácení daně a pokud by bylo toto trestné jednání odhaleno a daň byla doplacena lze aplikovat obecné ustanovení účinné lítosti. Tímto názorem poskytl daňovým subjektům příliš dlouhou časovou lhůtu k dosažení zániku trestní odpovědnosti.⁷⁰

K Nálezu Ústavního soudu vydal usnesení Nejvyšší soud dne 28.4.2010, sp. zn. 8 Tdo 1452/2009, ve kterém mimo jiné uvádí, že ač je vázán právním názorem vysloveným v nálezu Ústavního soudu, je přesvědčen, že nálezk nelze chápat tak, že by jím Ústavní soud zamýšlel zásadním způsobem změnit, zrelativizovat teze a judikaturu, na nichž byl výklad ustanovení § 66 TZ založen. Nálezk akcentoval potřebu řešit otázku „dobrovolnosti“ se zřetelem ke konkrétním okolnostem případu a jakkoliv naznačuje odlišnost nazírání Ústavního soudu na výklad zákonných znaků „neodvedení“ a „zkrácení“ ve světle „významu zásahu do chráněného zájmu státu“ u trestných činů zkrácení daně podle § 148 TZ a neodvedení daně podle § 147 TZ ve srovnání s tím, který zastávají tzv. obecné soudy, ani Ústavní soud nedospívá k závěru, že lhůty významné pro uplatnění účinné lítosti by měly být totožné. Kritizuje, že posuzování splnění podmínek zániku trestní odpovědnosti účinnou lítostí trestného činu podle § 148 TZ na straně jedné a trestného činu podle § 147 TZ na straně druhé nemůže být tak rozdílné, a oproti judikatuře soudů vidí širší možnost uplatnění institutu účinné lítosti podle § 66 TZ.⁷¹

Dle usnesení Nejvyššího soudu: „V případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, spáchaného zkrácením daně nebo vylákáním výhody na dani, to znamená, že pachatel musí dobrovolně uhradit celou částku, o niž stát zkrátit na dani, nebo kterou vylákal jako výhodu na dani, a to podle stavu v době spáchání činu. Není proto významné, že v době, kdy pachatel přistoupil k napravení škodlivého následku

⁶⁹ Nálezk Ústavní soudu ze dne 28. 7. 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/08[cit.2014-03-19] volně dostupné: http://nalus.usoud.cz/Search/GetText.aspx?sz=4-3093-08_1

⁷⁰ Kocina, J., Daňové trestné činy. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. 216 s.

⁷¹ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. dubna 2010, sp. zn. 8 Tdo 1452/2009

činu, ve vztahu k některé z těchto částek přicházejících v úvahu uplynula prekluzivní lhůta pro vyměření daně, uvedená v ustanovení § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, v důsledku čehož zaniklo právo státu vyměřit či doměřit dlužnou částku. Tato překážka nebrání, aby pachatel dobrovolně splnil původní povinnost a celou částku uhradil státu. Nyní je lhůta pro stanovení daně upravena v ustanovení § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, přičemž z ustanovení § 148 odst. 7 tohoto zákona plyne, že pokud daňový subjekt podá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení a současně tvrzenou daň včetně jejího příslušenství uhradí, je-li toho třeba pro zánik trestnosti daňového trestného činu z důvodu účinné lítosti, lze daň stanovit bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.⁷²

Zde je na místě zmínit další z usnesení Nejvyššího soudu, ve vztahu k účinné lítosti k § 240: „Trestní odpovědnost pachatele za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TrZ zaniká účinnou lítostí ve smyslu § 33 TrZ mimo jiné tehdy, když pachatel dobrovolně zamezil škodlivému následku nebo ho napravil. To v případě zkrácení daně znamená dobrovolné přiznání skutečností odůvodňujících existenci určité daně a její výši a zaplacení daně zkrácené zmíněným trestným činem. Rozhodnutí však není dobrovolné, jestliže pachatele k němu vede vědomí, že jeho trestný čin je již prozrazen, nebo jedná-li pachatel pod tlakem už bezprostředně hrozícího či dokonce zahájeného trestního stíhání.

V konkrétním případě pak nemusí být vyloučeno, aby byla dobrovolnost jednání pachatele trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TrZ shledána i v dodatečném zaplacení zkrácené daně na základě platebního výměru vydaného správcem daně po zjištění daňového nedoplatku; půjde však spíše o výjimečné situace. O takový případ ovšem nejde a dobrovolnost jednání nelze dovodit, jestliže pachatel zcela zatajil skutečnosti odůvodňující existenci určité daňové povinnosti a pouze vyčkával, zda tuto okolnost správce daně odhalí či nikoli (např. pokud při vstupu na území České republiky zatajil před celním orgánem, že dováží zboží pod-

⁷² Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. března 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012. [cit. 2014-03-09] volně dostupné: www.nsoud.cz, Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. března 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012, uveřejněné pod č. 29/2013 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek

léhající dani z přidané hodnoty), přičemž zkrácenou daň zaplatil až po zjištění daňového úniku správcem daně a po zahájení trestního stíhání.⁷³

V současnosti je na zákonodárci, jakým způsobem se vyrovná s tím, že platná a zákonná právní úprava není zcela jednotná s Nálezem Ústavného soudu.

V případě trestní odpovědnosti k uvedeným trestným činů zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240), neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241), nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243), je důležité zmínit, že tato platí i pro právnické osoby, na základě zákona č. 418/2011 Sb., **o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim**, kde jsou v § 7 uvedeny trestné činy, pro které platí trestní odpovědnost právnických osob, mezi nimiž jsou již zmiňované uvedeny. V následujícím ustanovení § 8 je vymezeno, kdy se právnická osoba dopustí trestného činu.

I v tomto zákoně je stejně jako v TrZ řešena účinná lítost a to v ustanovení § 11, kde je uvedeno, že trestní odpovědnost právnické osoby zaniká, jestliže dobrovolně upustila od dalšího protiprávního jednání a odstranila nebezpečí, které vzniklo zájmu chráněnému trestním zákonem, anebo škodlivému následku zamezila nebo škodlivý následek napравиła, nebo učinila státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu o trestném činu oznámení v době, kdy nebezpečí, které vzniklo zájmu chráněnému trestním zákonem, mohlo být ještě odstraněno nebo škodlivému následku trestného činu mohlo být ještě zabráněno. Ohledně splnění těchto podmínek se přiměřeně uplatní výklad k § 33 písm. a) a b) TrZ, která jsou obdobně formulovaná.

Zákon u právnické osoby rozlišuje:

- a) obecnou účinnou lítost (§ 11) a
- b) zvláštní případy účinné lítosti, které však nejsou upraveny v zákoně o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, ale jen v trestním zákoníku.

Z případů zvláštní účinné lítosti se u právnických osob uplatní: § 242 TrZ o účinné lítosti ohledně trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241 TrZ).⁷⁴

⁷³Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 25. září 2013, sp. zn. 5 Tdo 841/2013 [cit. 2014-03-09] volně dostupné: www.nsoud.cz, Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 25. září 2013, sp. zn. 5 Tdo 841/2013, uveřejněné pod č. 1/2014 Sbírkou soudních rozhodnutí a stanovisek

⁷⁴Šámal, P. a kol. Trestní odpovědnost právnických osob. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, 275-276 s.

4 SPECIFIKA DOKAZOVÁNÍ

4.1. Pojem daňové trestné činnosti

Trestní právo samo o sobě není způsobilé zabránit jevům tvořících kriminalitu v ekonomice, pouze působí jako podpůrný prostředek ochrany řádných ekonomických vztahů. Rozsah trestního postihu je omezen zásadou podpůrné role trestní represe, která znamená, že trestní represe se uplatňuje jen jako krajní prostředek tak, kde jsou jiné prostředky neúčinné. Rozhodující vliv v této oblasti musí sehrát jiné než trestně právní nástroje, zejména kvalitní mimotrestní rámec podnikání a hospodářské soutěže. Tento v sobě musí zahrnovat odpovídající hmotně právní úpravu a procesní pravidla, která umožní efektivní vymahatelnost porušení práv.⁷⁵

Před tím, než rozebereme specifika dokazování daňové trestné činnosti, je třeba si tuto zařadit do příslušné kategorie a přesně vydefinovat. Poté si vymezíme standardní postup při dokazování, abychom mohli přesně definovat specifikum dokazování daňové trestné činnosti.

Daňová trestná činnost je součástí hospodářské kriminality, tento pojem nalezneme vymezen v mnoha odborných publikacích. V devadesátých letech minulého století se stalo „zaklínadlem“, a začalo se u nás hovořit o: „Kriminalitě bílých límečků“, („White Collar Crime“). V rámci světového pojetí se však nejedná o nový název, tento byl použit již v roce 1949 E. H. Sutherlandem, který do tohoto pojmu zahrnoval hospodářské a finanční delikty osob z vyšších společenských kruhů.⁷⁶ V našich současných podmínkách pojem hospodářské kriminality nenajdeme přesně vydefinovaný. Každý z autorů má svoji vlastní definici, nicméně shodují se na tom, že pojem hospodářská kriminalita je daleko širší než pojem hospodářské trestné činy. Toto je zapříčiněno tím, že hospodářská kriminalita v sobě zahrnuje nejen trestné činy vymezené v Hlavě 6. zvláštní části TrZ, která je dále rozdělena na čtyři oddíly – trestné činy proti měně a platebním prostředkům, trestné činy daňové, poplatkové a devizové, trestné činy proti závazným pravidlům tržní ekonomiky a oběhu zboží ve styku s cizinou a trestné činy proti průmyslovým právům a proti autorskému právu, ale v určitých případech zahrnuje i některé majetkové trestné činy, jako například podvody, zpronevěry, legalizace výnosů z trestné činnosti, případně i další jako úplatkářství aj. Při osobní definici daňovou trestné čin-

⁷⁵ Kuchta, J., Válková, H. a kol. Základy kriminologie a trestní politiky. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2005, 350 s.

⁷⁶ Novotný, O., Zapletal, J. a kol. Kriminologie. Vydání první. Praha: Eurolex Bohemia, 2001, 88s.

nosti, tak můžeme říci, že se jedná o podskupinu hospodářské trestné činnosti, kdy předmětem zájmu pachatele je zde státem chráněný zájem v oblasti daňových, poplatkových, celních pojistných a jim podobných plateb, které slouží státu k zajištění jeho ekonomické funkce. Specifickým znakem je úzká provázanost mezi jak civilním a trestním právem, (za porušení civilního, následuje postih dle trestního).

4.2 Přijímání a prověřování oznámení a jiných podnětů

Trestní řád nám upravuje postup orgánů činných v trestním řízení tak, aby trestné činy byly náležitě zjištěny a jejich pachatelé podle zákona spravedlivě potrestáni. Řízení přitom musí působit k upevňování zákonnosti, k předcházení a zamezování trestné činnosti, k výchově občanů v duchu důsledného zachovávání zákonů a pravidel občanského soužití i čestného plnění povinností ke státu a společnosti.⁷⁷

V ustanovení **§ 158 Přijímání a prověřování oznámení a jiných podnětů** je mimo jiné uvedeno, že policejní orgán je povinen na základě vlastních poznatků, trestních oznámeních i podnětů jiných osob a orgánů, na jejichž podkladě lze učinit závěr o podezření ze spáchání trestného činu, učinit všechna potřebná šetření a opatření k odhalení skutečností nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin, a směřující ke zjištění jeho pachatele; je povinen činit též nezbytná opatření k předcházení trestné činnosti. Oznámení o skutečnostech nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin, je povinen přijímat státní zástupce a policejní orgán. Zde je třeba rozvést a rozlišit kvalitu oznámení.

Nejčastěji podmínky k vyšetřování jsou podávány oznámením správce daně. Zde se jedná o oznámení, která v sobě obsahují konkrétní popis trestné činnosti zpravidla s připojením listinných důkazů a písemných závěrů správce daně. Tyto oznámení jsou zpravidla zpracovány v poměrně krátkém časovém horizontu (i v případě rozsáhlé trestné činnosti, protože správce daně se snaží maximálním způsobem spolupracovat a sám zajistí a dodá konkrétní písemnosti, či jiné materiály) a většinou končí podáním návrhu obžaloby.

V případě oznámení, které činní fyzická či právnická osoba na podezření ze spáchání daňového trestného činu, jsou tyto nekompletní, můžeme říci, že se jedná spíše o nekonkrétní podezření ze spáchání daňového trestného činu. Zde je poměrně složitá dokladace, tím se prodlužuje doba prověřování a zpravidla jsou tato podezření odkládá-

⁷⁷ Blíže viz. §1 zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád

na s tím, že se nejedná o trestný čin, případně jsou postoupena jako přestupek příslušnému správnímu orgánu.

Další skupinu prověřování tvoří vlastní poznatky. Tímto se má na mysli poznatky, které byly získány policejním orgánem.⁷⁸ Tyto poznatky jsou získávány zejména operativní činností, kdy této problematice je dále věnována samostatná pozornost.

Z ustanovení § 158 vyplívají policejnímu orgánu povinnosti, ale také oprávnění, mezi nejzákladnější patří povinnost policejního orgánu o zahájení úkonů trestního řízení k objasnění a prověření skutečností důvodně nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin, sepsat neprodleně záznam, ve kterém uvede skutkové okolnosti, pro které řízení zahajuje, a způsob, jakým se o nich dověděl, opis záznamu zašle do 48 hodin od zahájení trestního řízení státnímu zástupci. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, policejní orgán záznam sepíše po provedení potřebných neodkladných a neopakovatelných úkonů. K objasnění a prověření skutečností důvodně nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin, opatřuje policejní orgán potřebné podklady a nezbytná vysvětlení a zajišťuje stopy trestného činu. V rámci toho je oprávněn zejména vyžadovat vysvětlení od fyzických a právnických osob a státních orgánů (o obsahu vysvětlení, která nemají povahu neodkladného nebo neopakovatelného úkonu, se sepíše úřední záznam. Úřední záznam slouží státnímu zástupci a obviněnému ke zvážení návrhu, aby osoba, která takové vysvětlení podala, byla vyslechnuta jako svědek, a soudu k úvaze, zda takový důkaz provede. Nestanoví-li tento zákon jinak, úřední záznam nelze v řízení před soudem použít jako důkaz. Je-li ten, kdo podal vysvětlení, později vyslýchán jako svědek nebo jako obviněný, nemůže mu být záznam přečten, nebo jinak konstatován jeho obsah), vyžadovat odborné vyjádření od příslušných orgánů, a je-li toho pro posouzení věci třeba, též znalecké posudky, obstarávat potřebné podklady, zejména spisy a jiné písemné materiály, provádět ohledání věci a místa činu, pořizovat zvukové a obrazové záznamy osob, provádět osobou téhož pohlaví nebo lékařem prohlídku těla a jeho zevní měření, jestliže je to nutné ke zjištění totožnosti osoby nebo ke zjištění a zachycení stop nebo následků činu, za podmínek stanovených v § 76 zadržet podezřelou osobu, za podmínek stanovených v § 78 až 81 činit rozhodnutí a opatření v těchto ustanoveních naznačená, způsobem uvedeným v hlavě čtvrté provádět neodkladné nebo neopakovatelné úkony,

⁷⁸ Blíže viz ustanovení §12 odst. 2 zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád

pokud podle tohoto zákona jejich provedení nepatří do výlučné pravomoci jiného orgánu činného v trestním řízení a další.

Taktéž jsou zde uvedena omezení při podávání vysvětlení a to zejména, že vysvětlení nesmí být požadováno od toho, kdo by jím porušil státem výslovně uloženou nebo uznanou povinnost mlčenlivosti, ledaže by byl této povinnosti zproštěn příslušným orgánem nebo tím, v jehož zájmu tuto povinnost má. Osoba podávající vysvětlení, s výjimkou podezřelého, je povinna vypovídat pravdu a nic nezamlčet; vysvětlení může odepřít, pokud by jím způsobila nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám uvedeným v § 100 odst. 2; o tom je třeba osobu, od níž je požadováno vysvětlení, předem poučit.

Provádí-li opatření nebo úkony podle výše uvedeného ustanovení jiný policejní orgán než útvar Policie České republiky, vyrozumí o předmětu šetření neprodleně útvar Policie České republiky, který by jinak byl příslušný k řízení. Vznikne-li mezi útvarem Policie České republiky a jiným policejním orgánem spor o příslušnost, předloží věc k posouzení státnímu zástupci. Jeho stanovisko je závazné. Je jasné, že již samotné přijetí oznámení má význam pro následné prověřování, případně vyšetřování.

V praxi se můžeme setkat s tím, že v případě písemného, nebo i ústního oznámení provedené osobou „laikem“, který není schopen zcela kvalifikovaně popsat trestnost činu a přejetí oznámení se věnuje policejní orgán, který v této problematice není orientován, aniž by ve věci zahájil úkony trestního řízení, si ji vyloží jako nepodstatnou a záznamem uloží. Samozřejmě, že se jedná o méně závažné protispolečenské jednání, ale ne druhou stranu, kdy každý takový poznatek (oznámení) byl řádně prošetřen, případně postoupen kompetentnímu orgánu, který je schopen věc kvalifikovaně posoudit, tak z méně závažného protiprávního jednání může být trestný čin.

4.3 Působení v zájmovém prostředí a podpůrné operativně pátrací prostředky

Činnost policie při získávání poznatků v oblasti daňové trestné činnosti je především práce s informacemi. Z hlediska moderního pojetí práce policie, je právě práce s informacemi klíčovou činností. Tato tvoří podstatu policejní činnosti, kdy v globalizovaném a komunikačně silně propojeném světě 21. století nabývá práce s informacemi nesmírného významu, což se zrcadlí i ve stále se rozšiřující a prohlubující právní úpravě

týkající se nakládání s informacemi, zejména s osobními údaji, v oblasti policejní činnosti.⁷⁹

Získávání informací je mimo trestního řádu upraveno též v zákoně o Policii České republiky, kdy zejména v Hlavě desáté se s touto problematikou setkáváme. Jedná se o takové činnosti, které policie nevykonává běžně, a tyto nám spadají mimo jiné též do specifík odhalování daňové trestné činnosti. Policie je na základě vlastní iniciativy, či na základě podnětu jiné osoby snaží získat, případně prověřit poznatky k trestné činnosti.

V první řadě jde o působení v zájmovém prostředí, toto je upraveno v § 70, kde se mimo jiné hovoří o prostředí, ve kterém je lze důvodně předpokládat získání poznatků důležitých pro zamezování, odhalování a dokumentování trestných činů, ke zjišťování jejich pachatelů a k předcházení těmto trestným činům. Získávání poznatků z tohoto prostředí je činnost policisty, který se zastíráním skutečného účelu své činnosti aktivně vyhledává, dokumentuje a vyhodnocuje poznatky o prostředí a osobách v něm se pohybujících. Při tomto je policista oprávněn využívat podpůrné operativně pátrací prostředky. Dle zákona o Policii české republiky rozlišujeme pomocné operativní prostředky: „informátor, krycí prostředky, zabezpečovací technika a zvláštní finanční prostředky.“⁸⁰

Jak je uvedeno policista v tomto prostředí musí zastřít svoji příslušnost k policii, aby byl schopen získat požadované poznatky, k tomuto však také potřebuje osoby, od kterých tyto informace získá. Touto osobou rozumíme informátora. Za informátora považujeme fyzickou osobu, která poskytuje policii informace a služby takovým způsobem, aby nebyla vyzrazena její spolupráce s policií. Informátorovi lze za tuto činnost poskytnout finanční nebo věcnou odměnu. V našem případě, kdy zisky s daňové trestné činnosti jsou poměrně vysoké, však odměna informátorovi zpravidla nepřichází v úvahu. Je na policistovi jak informátora získá a z jakých pohnutek tento bude spolupracovat. K ostatním podpůrným operativním prostředkům není třeba detailního komentáře, protože tyto jsou velmi sporadicky policií při využívání získávání či prověřování poznatků daňových úniků používány. Jistě je na místě si zde porovnat pojem „působení v zájmovém prostředí“, „informátor“ a „agent dle §158e TŘ“. Informátor, jak uvedeno pouze získává a následně předává informace policistovi, který jej získal a řídí. Agent ve smyslu TŘ je speciálním institutem trestního práva, jehož smyslem je opatření

⁷⁹ Vangeli, B. Zákon o Policii České republiky, 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2009, 226 s.

⁸⁰ Blíže viz. ust. § 72 a následujících zákona č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky

procesně_použitelných důkazních prostředků v již zahájeném trestním řízení. Institut dává policistovi speciální pravomoci, má obecné zmocnění provádět jednak sledování osob a věcí dle TRŘ a jednak má obecné zmocnění k provádění předstíraných převodů podle a nepotřebuje tak k těmto úkonům písemné povolení státního zástupce. Agent na rozdíl od policisty působícího v zájmovém prostředí je pouze povinen při své činnosti volit takové prostředky, které jsou způsobilé ke splnění jeho služebního úkolu.⁸¹ Společným znakem je, že obou případech se jedná o policistu, který se snaží získat informace z prostředí.

Ve druhé řadě je jde o vyhodnocení získaných poznatků. Policie musí všechny získané poznatky řádně vyhodnotit a zjistit, zda jsou či nejsou podstatné pro další šetření.

Tuto činnost není třeba nijak speciálně zákonným postupem povolovat. Policista působící v zájmovém prostředí není až na případy okolností vylučujících protiprávnost beztrestný za spáchání trestného činu stejně jako jakýkoliv jiný policista při plnění služebních úkolů.

4.4 Odposlech, záznam telekomunikačního provozu a operativně pátracích prostředků

Daňová trestná činnost vykazuje vysoký stupeň latence a značnou rozmanitost forem, z nichž mnohé jsou dosud nepoznány,⁸² a zejména v poslední době se jedná o organizované skupiny, kdy řádné odhalení a následná dokladace vyžadují maximální využití všech ustanovení trestního řádu. Proto v těch nejzávažnějších případech je využíváno zejména odposlechu a v méně závažných záznamu telekomunikačního provozu. Zde si přiblížíme tuto problematiku, kdy nelze než citovat nejdůležitější části těchto ustanovení.

Odposlech a záznam telekomunikačního provozu (§ 88-88a)

V § 88 Důvody nařízení a postup, v případě že je vedeno trestní řízení pro zločin, na který zákon stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně osm let, a pro trestné činy, které jsou uvedeny v ustanovení odstavce 1. tohoto §,⁸³ nebo pro jiný úmyslný trestný čin, k jehož stíhání zavazuje vyhlášená mezinárodní smlouva, může být vydán příkaz k odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu, pokud lze důvodně předpokládat, že jím budou získány významné skutečnosti pro trestní řízení

⁸¹ Vangeli, B. Zákon o Policii České republiky, 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2009, 276 s.

⁸² Prouza, D. Daňová kriminalita. 1. vydání. Stráž pod Ralskem, Justiční akademie ČR, 2005, 216 s.

⁸³ Blíže viz. ustanovení § 88 odstavce 1. zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád

a nelze-li sledovaného účelu dosáhnout jinak nebo bylo-li by jinak jeho dosažení podstatně ztíženo. Odposlech a záznam telekomunikačního provozu provádí pro potřeby všech orgánů činných v trestním řízení Policie České republiky. Provádění odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu mezi obhájcem a obviněným je nepřípustné. Zjistí-li policejní orgán při odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu, že obviněný komunikuje se svým obhájcem, je povinen záznam odposlechu bezodkladně zničit a informace, které se v této souvislosti dozvěděl, nijak nepoužít. Protokol o zničení záznamu založí do spisu.

V přípravném řízení je oprávněn nařídit odposlech a záznam telekomunikačního provozu na návrh státního zástupce soudce. Příkaz k odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu musí být vydán písemně a musí být odůvodněn, včetně konkrétního odkazu na vyhlášenou mezinárodní smlouvu v případě, že se vede trestní řízení pro úmyslný trestný čin, k jehož stíhání tato mezinárodní smlouva zavazuje. V příkazu k odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu musí být stanovena uživatelská adresa či zařízení a osoba uživatele, pokud je její totožnost známa, a doba, po kterou bude odposlech a záznam telekomunikačního provozu prováděn, která nesmí být delší než čtyři měsíce; v odůvodnění musí být uvedeny konkrétní skutkové okolnosti, které vydání tohoto příkazu, včetně doby jeho trvání, odůvodňují. Příkaz k odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu se bezodkladně doručí policejnímu orgánu. V přípravném řízení opis příkazu k odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu soudce bezodkladně zašle státnímu zástupci.

Policejní orgán je povinen průběžně vyhodnocovat, zda i nadále trvají důvody, které vedly k vydání příkazu k odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu. Pokud důvody pominuly, je povinen odposlech a záznam telekomunikačního provozu ihned ukončit. Tuto skutečnost bezodkladně písemně oznámí předsedovi senátu, který příkaz k odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu vydal, a v přípravném řízení rovněž státnímu zástupci a soudci. Na základě vyhodnocení dosavadního průběhu odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu může soudce soudu vyššího stupně a v přípravném řízení na návrh státního zástupce soudce krajského soudu dobu trvání odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu prodloužit, a to i opakovaně, vždy na dobu nejdéle čtyř měsíců. Bez příkazu k odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu může orgán činný v trestním řízení nařídit odposlech a záznam telekomunikačního pro-

vozu, nebo jej provést i sám, je-li vedeno trestní řízení pro striktně uvedené trestné činy a dále pokud s tím uživatel odposlouchávané stanice souhlasí.

Jestliže má být záznam telekomunikačního provozu užit jako důkaz, je třeba k němu připojit protokol s uvedením údajů o místě, času, způsobu a obsahu provedeného záznamu, jakož i o orgánu, který záznam pořídil. Ostatní záznamy je povinen policejní orgán označit, spolehlivě uschovat tak, aby byla zajištěna ochrana před neoprávněným zneužitím záznamů, a v protokolu založeném do spisu poznamenat, kde jsou uloženy. V jiné trestní věci, než je ta, v níž byl odposlech a záznam telekomunikačního provozu proveden, lze záznam jako důkaz užit tehdy, pokud je i v této věci vedeno trestní stíhání pro trestný čin vymezení tímto §, nebo souhlasí-li s tím uživatel odposlouchávané stanice. V případě, že při odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu nebyly zjištěny skutečnosti významné pro trestní řízení, je policejní orgán po souhlasu soudu a v přípravném řízení státního zástupce povinen záznamy bezodkladně zničit po třech letech od pravomocného skončení věci. Byl-li policejní orgán vyrozuměn o podání mimořádného opravného prostředku v uvedené lhůtě, zničí záznamy o odposlechu po rozhodnutí o mimořádném opravném prostředku, případně až po novém pravomocném skončení věci. Protokol o zničení záznamu o odposlechu zašle policejní orgán státnímu zástupci, jehož rozhodnutím byla věc pravomocně skončena, a v řízení před soudem předsedovi senátu prvního stupně, k založení do spisu.

Státní zástupce nebo policejní orgán, jehož rozhodnutím byla věc pravomocně skončena, a v řízení před soudem předseda senátu soudu prvního stupně po pravomocném skončení věci, informuje o nařízeném odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu osobu uvedenou v ustanovení tohoto §, pokud je známa. Informace obsahuje označení soudu, který vydal příkaz k odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu, délku trvání odposlechu a datum jeho ukončení. Součástí informace je poučení o právu podat ve lhůtě šesti měsíců ode dne doručení této informace Nejvyššímu soudu návrh na přezkoumání zákonnosti příkazu k odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu. Předseda senátu soudu prvního stupně podá informaci bezodkladně po pravomocném skončení věci, státní zástupce, jehož rozhodnutím byla věc pravomocně skončena, bezodkladně po uplynutí lhůty pro přezkoumání jeho rozhodnutí nejvyšším státním zástupcem podle § 174a a policejní orgán, jehož rozhodnutím byla věc pravomocně skončena, bezodkladně po uplynutí lhůty pro přezkoumání jeho rozhodnutí státním zástupcem podle § 174 odst. 2 písm. e). Tuto informaci předseda senátu, státní zástupce

nebo policejní orgán nepodá v řízení o zločinu, na který zákon stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně osm let spáchaném organizovanou skupinou, v řízení o trestném činu spáchaném ve prospěch organizované zločinecké skupiny, v řízení o trestném činu účasti na organizované zločinecké skupině, nebo pokud se na spáchání trestného činu podílelo více osob a ve vztahu alespoň k jedné z nich nebylo trestní řízení doposud pravomocně skončeno, nebo pokud je proti osobě, jíž má být informace sdělena, vedeno trestní řízení, anebo pokud by poskytnutím takové informace mohl být zmařen účel trestního řízení, včetně řízení uvedeného v ustanovení 6. odstavce, nebo by mohlo dojít k ohrožení bezpečnosti státu, života, zdraví, práv a svobod osob.

Využití tohoto ustanovení je v našem případě přípustné pouze u podezření ze spáchání trestného činu dle ustanovení § 240 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby ve druhém a třetím odstavci a u § 241 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby ve třetím odstavci, kdy je. I v případě použití „odposlechu“ se policisté setkávají s tím, že podezřelý (obviněný) provádějí kódované telefonické hovory, či zasílají šifrované správy. Jako příklad, sice ne z daňové problematiky bychom mohli uvést známé „kapříky“, dnes známý výraz pro peníze. Tato činnost je velmi náročná jak z časového hlediska, tak v některých případech i z důvodu rozklíčování používaných výrazů, jejich uspořádání, aby tyto mohli být předloženy jako důkaz.

Dalším důležitým ustanovením je **§ 88a Údaje o uskutečněném telekomunikačním provozu**, který orgány činné v trestním řízení zpravidla používají k monitorování pohybu zájmových osob. Získané údaje jsou poté vkládány do analytických programů, kde jsou dále zpracovány zejména se zaměřením na různé vazby aj. Jestliže chceme uvedenou problematiku blíže pochopit nejde, než citovat samotné ustanovení: „případě trestního řízení vedeného pro úmyslný trestný čin, na který zákon stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně tři roky, nebo trestných činů uvedených v 1. odstavci tohoto §⁸⁴, anebo pro úmyslný trestný čin, k jehož stíhání zavazuje vyhlášená mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, zjistit údaje o telekomunikačním provozu, které jsou předmětem telekomunikačního tajemství anebo na něž se vztahuje ochrana osobních a zprostředkovacích dat a nelze-li sledovaného

⁸⁴ Blíže viz. ustanovení § 88a odstavce 1. zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád

účelu dosáhnout jinak nebo bylo-li by jinak jeho dosažení podstatně ztížené, nařídí v řízení před soudem jejich vydání soudu předseda senátu a v přípravném řízení nařídí jejich vydání státnímu zástupci nebo policejnímu orgán soudce na návrh státního zástupce. Příkaz k zjištění údajů o telekomunikačním provozu musí být vydán písemně a odůvodněn, včetně konkrétního odkazu na vyhlášenou mezinárodní smlouvu v případě, že se vede trestní řízení pro trestný čin, k jehož stíhání tato mezinárodní smlouva zavazuje. Vztahuje-li se žádost ke konkrétnímu uživateli, musí být v příkazu uvedena jeho totožnost, je-li známa. Příkazu není třeba, pokud k poskytnutí údajů dá souhlas uživatel telekomunikačního zařízení, ke kterému se mají údaje o uskutečněném telekomunikačním provozu vztahovat

Státní zástupce nebo policejní orgán, jehož rozhodnutím byla věc pravomocně skončena, a v řízení před soudem předseda senátu soudu prvního stupně po pravomocném skončení věci informuje o nařízeném zjišťování údajů o telekomunikačním provozu osobu uživatele uvedenou v odstavci 1, pokud je známa. Informace obsahuje označení soudu, který vydal příkaz k zjištění údajů o telekomunikačním provozu, a údaj o období, jehož se tento příkaz týkal. Součástí informace je poučení o právu podat ve lhůtě šesti měsíců ode dne doručení této informace Nejvyššímu soudu návrh na přezkoumání zákonnosti příkazu k zjištění údajů o telekomunikačním provozu. Informaci podá předseda senátu soudu prvního stupně bezodkladně po pravomocném skončení věci, státní zástupce, jehož rozhodnutím byla věc pravomocně skončena, podá informaci bezodkladně po uplynutí lhůty pro přezkoumání jeho rozhodnutí nejvyšším státním zástupcem podle § 174a a policejní orgán, jehož rozhodnutím byla věc pravomocně skončena, podá informaci bezodkladně po uplynutí lhůty pro přezkoumání jeho rozhodnutí státním zástupcem podle § 174 odst. 2 písm. e).

Informaci podle odstavce 2 předseda senátu, státní zástupce nebo policejní orgán nepodá v řízení o zločinu, na který zákon stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně osm let, spáchaném organizovanou skupinou, v řízení o trestném činu spáchaném ve prospěch organizované zločinecké skupiny, v řízení o trestném činu účasti na organizované zločinecké skupině (§ 361 trestního zákoníku), nebo pokud se na spáchání trestného činu podílelo více osob a ve vztahu alespoň k jedné z nich nebylo trestní řízení doposud pravomocně skončeno, nebo pokud je proti osobě, již má být informace sdělena, vedeno trestní řízení, anebo pokud by poskytnutím takové informace

mohl být zmařen účel tohoto nebo jiného trestního řízení, nebo by mohlo dojít k ohrožení bezpečnosti státu, života, zdraví, práv nebo svobod osob.“

V § 158b **Druhy a používání operativně pátracích prostředků**, jsou přesně upraveny a definovány a proto jej zde citujeme:

(1) Není-li dále stanoveno jinak, je policejní orgán, pokud k tomu byl pověřen příslušným ministrem, jde-li o útvar Policie České republiky, policejním prezidentem, jde-li o Generální inspekci bezpečnostních sborů, jejím ředitelem, jde-li o útvar Vojenského zpravodajství, jeho ředitelem, a jde-li o útvar Bezpečnostní informační služby, jejím ředitelem, a jde-li o útvar Úřadu pro zahraniční styky a informace, jeho ředitelem, oprávněn v řízení o úmyslném trestném činu používat operativně pátrací prostředky, kterými se rozumí

- a) předstíraný převod - § 158c
- b) sledování osob a věcí – 158d
- c) použití agenta – 158e.

(2) Používání operativně pátracích prostředků nesmí sledovat jiný zájem než získání skutečností důležitých pro trestní řízení. Tyto prostředky je možné použít jen tehdy, nelze-li sledovaného účelu dosáhnout jinak nebo bylo-li by jinak jeho dosažení podstatně ztíženo. Práva a svobody osob lze omezit jen v míře nezbytně nutné.

(3) Zvukové, obrazové a jiné záznamy získané při použití operativně pátracích prostředků způsobem odpovídajícím ustanovením tohoto zákona lze použít jako důkaz.

Operativně pátrací prostředek předstíraný převod a použití agenta se v problematice daňové trestné činnosti téměř nevyskytuje, proto jí dále nebudeme věnovat pozornost. Z operativně pátracích prostředků se v naší problematice používáno zejména ustanovení **§ 158d Sledování osob a věcí**, kde se hovoří: „Sledováním osob a věcí se rozumí získávání poznatků o osobách a věcech prováděné utajovaným způsobem technickými nebo jinými prostředky. Pokud policejní orgán při sledování zjistí, že obviněný komunikuje se svým obhájcem, je povinen záznam s obsahem této komunikace zničit a poznatky, které se v této souvislosti dozvěděl, nijak nepoužít. Sledování, při kterém mají být pořizovány zvukové, obrazové nebo jiné záznamy, lze uskutečnit pouze na základě písemného povolení státního zástupce. Pokud má být sledováním zasahováno do nedotknutelnosti obydlí, do listovního tajemství nebo zjišťován obsah jiných písemností a záznamů uchovávaných v soukromí za použití technických prostředků, lze je uskutečnit jen na základě předchozího povolení soudce Při vstupu do obydlí nesmějí být

provedeny žádné jiné úkony než takové, které směřují k umístění technických prostředků. Povolení vydat jen na základě písemné žádosti. Žádost musí být odůvodněna podezřením na konkrétní trestnou činnost a, jsou-li známy, též údaji o osobách či věcech, které mají být sledovány. V povolení musí být stanovena doba, po kterou bude sledování prováděno a která nesmí být delší než šest měsíců. Tuto dobu může ten, kdo sledování povolil, na základě nové žádosti písemně prodloužit vždy na dobu nejvýše šesti měsíců. Nesnese-li věc odkladu a nejde-li o případy uvedené výše, lze sledování zahájit i bez povolení. Policejní orgán je však povinen o povolení bezodkladně dodatečně požádat, a pokud je do 48 hodin neobdrží, je povinen sledování ukončit, případný záznam zničit a informace, které se v této souvislosti dozvěděl, nijak nepoužít. Bez splnění podmínek lze sledování provést, pokud s tím výslovně souhlasí ten, do jehož práv a svobod má být sledováním zasahováno. Je-li takový souhlas dodatečně odvolán, sledování se neprodleně zastaví. Má-li být záznam pořízený při sledování použit jako důkaz, je třeba k němu připojit protokol s náležitostmi uvedenými v trestním řádu.

Pokud nebyly při sledování zjištěny skutečnosti důležité pro trestní řízení, je nutno záznamy předepsaným způsobem zničit. Provozovatelé telekomunikační činnosti, jejich zaměstnanci a jiné osoby, které se na provozování telekomunikační činnosti podílejí, jakož i pošta nebo osoba provádějící dopravu zásilek jsou povinny bezúplatně poskytovat policejnímu orgánu provádějícímu sledování podle jeho pokynů nezbytnou součinnost. Přitom se nelze dovolávat povinnosti mlčenlivosti stanovené zvláštními zákony. V jiné trestní věci, než je ta, v níž bylo sledování za podmínek uvedených v tomto ustanovení provedeno, lze záznam pořízený při sledování a připojený protokol použít jako důkaz jen tehdy, je-li i v této věci vedeno řízení o úmyslném trestném činu nebo souhlasí-li s tím osoba, do jejíž práv a svobod bylo sledováním zasahováno.“

§ 158f Použití operativně pátracích prostředků po zahájení trestního stíhání a po podání obžaloby, objeví-li se důvod pro použití operativně pátracích prostředků až po zahájení trestního stíhání, postupuje se podle § 158b až 158e; po podání obžaloby o jejich použití rozhoduje předseda senátu soudu prvního stupně i bez návrhu státního zástupce.

Jak patrně z výše citovaných ustanovení trestního řádu, orgány činné v trestním řízení mohou v průběhu dokazování daňové trestné činnosti využívat širokou paletu možností k prokázání konkrétní trestné činnosti. Na počátku či v průběhu šetření je v současnosti nejčteněji využíván institut odposlechů, kdy bez jeho použití by v mnoha

případech nebylo možno prokázat konkrétní trestnou činnost. Případy odposlechů, kdy tyto jsou u soudu použity jako důkaz, je v současnosti medii věnována značná pozornost, čímž se tyto dostaly do podvědomí široké veřejnosti.

4.5 Dokazování trestné činnosti

Trestní řád se řídí podle základních zásad trestního řízení, které jsou vněm přesně definovány. V trestním řádu je mimo jiné též samostatnou hlavou (Hlava pátá) vymezen pojem „**Dokazování**“ (§ 89 až 118) upravuje některé společné otázky týkající se této důležité procesní činnosti orgánů činných v trestním řízení. Dle Šámala: „Nejde ovšem o úpravu vyčerpávající, protože další pravidla pro dokazování jsou stanovena jednak obecně v § 2 odst. 2, 4, 5, 6, 11 a 12 TŘ, kde je obsažena zásada presumpce nevinny, zásada oficiality, zásada vyhledávací a zjištění skutkového stavu bez důvodných pochybností, zásada volného hodnocení důkazů, zásada ústnosti a zásada bezprostřednosti, a jednak v dalších ustanoveních specificky pro jednotlivá stadia trestního řízení. Tak např. v § 158 odst. 3 jsou pravidla pro provádění takových úkonů policejního orgánu před zahájením trestního stíhání, z nichž některé směřují k opatření důkazu použitelného i po zahájení trestního stíhání nebo též v řízení před soudem [viz zejména § 158 odst. 3 písm. b) až f)]. V § 158 odst. 3 písm. i), odst. 9, § 158a, § 160 odst. 4 a § 179b odst. 1 je upraveno provádění neodkladných a neopakovatelných úkonů před zahájením trestního stíhání, jejichž výsledek je rovněž použitelný v řízení před soudem.“ Způsob provádění důkazů upravený v této části TŘ, se uplatní ve všech stádiích trestního řízení a při všech úkonech orgánů činných v trestním řízení, jestliže se v rámci nich provádí dokazování a není-li zákonem jejich postup omezen na jiné úkony nebo jen na možnost provedení určitých důkazů.“⁸⁵

V trestním stíhání je v nezbytném rozsahu třeba dokazovat, zda se stal skutek, v němž je spatřován trestný čin, zda tento skutek spáchal obviněný, případně z jakých pohnutek, podstatné okolnosti mající vliv na posouzení povahy a závažnosti činu, podstatné okolnosti k posouzení osobních poměrů pachatele, podstatné okolnosti umožňující stanovení následku, výše škody způsobené trestným činem a bezdůvodného obohacení, okolnosti, které vedly k trestné činnosti nebo umožnily její spáchání. Za důkaz může sloužit vše, co může přispět k objasnění věci, zejména výpovědi obviněného a svědků, znalecké posudky, věci a listiny důležité pro trestní řízení a ohledání. Každá ze stran

⁸⁵ Šámal, P. a kol. Trestní řád I., II., III. edice velké komentáře. 7. vydání. Praha : C. H. Beck, 2013, 1311-1312 s.

může důkaz vyhledat, předložit nebo jeho provedení navrhnout. Skutečnost, že důkaz nevyhledal nebo nevyžádal orgán činný v trestním řízení, není důvodem k odmítnutí takového důkazu. Důkaz získaný nezákonným donucením nebo hrozbou takového donucení nesmí být použit v řízení s výjimkou případu, kdy se použije jako důkaz proti osobě, která takového donucení nebo hrozby donucení použila.

V oblasti specifík dokazování daňové trestné činnosti je důležité zaměřit se zejména: - výpověď obviněného a svědků, listinné důkazy, kdy právě tyto jsou charakteristické pro tuto problematiku.

Výpověď obviněného je v TŘ upravena v ustanoveních § 90 až 96, při dokazování daňové trestné činnosti výpověď obviněného často slouží jako jeden z mála důkazů, proto je velmi důležité ze strany orgánů činných v trestním řízení se na jeho realizaci vždy řádně připravit a zajistit před jeho zahájením maximální možné informace o daném případě. Z taktického hlediska je také nutné k tomu přistoupit až v poslední fázi dokazování. Dále je důležité vycházet z ustanovení **§ 91 Zjištění totožnosti obviněného, jeho poučení a další úkony**. Před prvním výslechem je třeba zjistit totožnost obviněného, dotázat se jej na jeho rodinné, majetkové a výdělkové poměry a předchozí tresty, objasnit mu podstatu sděleného obvinění a poučit jej o jeho právech. Je-li vedeno řízení pro trestný čin, u něhož lze sjednat dohodu o vině a trestu, musí být obviněný v rámci poučení upozorněn také na skutečnost, že v přípravném řízení může se státním zástupcem za přítomnosti obhájce sjednat dohodu o vině a trestu, kterou schvaluje soud. Obviněného je třeba poučit o podstatě a důsledcích sjednání dohody o vině a trestu, o tom, že se vzdává práva na projednání věci v hlavním líčení a práva podat odvolání proti rozsudku, kterým soud schválil dohodu o vině a trestu. Obsah poučení se poznamená v protokolu. Nelze-li totožnost obviněného ihned zjistit, je nutno k protokolu o jeho výslechu připojit takové důkazy, aby tato osoba nemohla být zaměněna s jinou. Je-li obviněných více, vyslýchají se odděleně. Naplnění tohoto ustanovení je velmi podstatné zejména z důvodu, aby nedošlo k záměně osoby obviněného za jinou osobu. V dnešní době, v případě organizované trestné činnosti (daňových úniků) jsou poměrně častým jevem tzv. „Karuselové obchody“. To jsou takové, ve kterých při vzájemné výměně komodit znenadání "zmizí" jeden z prodejců. Z obchodního kola vypadne v okamžiku, kdy získá od kupce peníze za prodej i s naúčtovanou DPH, kterou ale dále neod-

vede,⁸⁶ kdy v tomto řetězci jsou zapojeny osoby (společnosti) s rozdílným sídlem v rámci EU. Proto je ztotožnění osoby obviněného v některých případech i obtížné (může se jednat za osobu vydávající se za obviněného). Další fází je samotný **Postup při výslechu**, upraven v § 92 TŘ. Kde je uvedeno, že výslech obviněného se koná tak, aby poskytl pokud možno úplný a jasný obraz o skutečnostech důležitých pro trestní řízení. Obviněný nesmí být žádným způsobem donucován k výpovědi nebo k doznání. Při výslechu je nutno šetřit jeho osobnosti. Obviněnému musí být dána možnost se k obvinění podrobně vyjádřit, zejména souvisle vylíčit skutečnosti, které jsou předmětem obvinění, uvést okolnosti, které obvinění zeslabují nebo vyvracejí, a nabídnout o nich důkazy. Obviněnému mohou být kladeny otázky k doplnění výpovědi nebo k odstranění neúplnosti, nejasnosti a rozporů. Otázky musí být kladeny jasně a srozumitelně bez předstírání klamavých a nepravdivých okolností; nesmí v nich být naznačeno, jak na ně odpovědět. Při tomto je třeba mít na paměti, že pachatelé této trestné činnosti jsou zpravidla osoby, které dokonale znají problematiku a umějí ovládat svoje emoce. Nejdůležitější částí této fáze dokazování je **Protokol o výslechu** upraven v § 95 TŘ. Výpověď obviněného se do protokolu zapíše zpravidla podle diktátu vyslychajícího, v přímé řeči a pokud možno doslova. Nejde-li o protokol o hlavním líčení nebo o veřejném zasedání, musí být protokol po skončení výslechu obviněnému předložen k přečtení nebo, požádá-li o to, musí mu být přečten; je-li výslech prováděn prostřednictvím videokonferenčního zařízení, protokol se obviněnému na jeho žádost přečte. Obviněný má právo žádat, aby byl protokol doplněn nebo aby v něm byly provedeny opravy v souladu s jeho výpovědí. O tomto právu je třeba obviněného poučit. Protokol o výslechu, který byl prováděn bez přibrání zapisovatele, je nutno vyslychanému před podpisem přečíst nebo k přečtení předložit v přítomnosti nezúčastněné osoby. Má-li vyslychaný proti obsahu protokolu námitky, je nutno je projednat v přítomnosti přibrané osoby a výsledek projednání pojmout do protokolu.

Další neméně důležitou částí dokazování jsou výpovědi svědků, kdy tato problematika je upravena v ustanoveních § 97 až § 104 „Svědci“. V těch se mimo jiné hovoří o tom, že každý je povinen na předvolání se dostavit a vypovídat jako svědek o tom, co je mu známo o trestném činu a o pachateli nebo o okolnostech důležitých pro trestní říze-

⁸⁶ www.ekonomika.ides.cz [cit.2014-03-09] volně dostupné:http://ekonomika.idnes.cz/cez-nakoupil-povolenky-od-firmy-jez-za-ne-statu-neodvedla-dph-ptn-/ekoakcie.aspx?c=A100809_113631_ekoakcie_spi

ní. Dále o zákazu výslechu a právu odepřít výpověď a dalších formálních věcech. Kdy zde je třeba si uvědomit, typickou skupinou důkazů (z kriminalistického hlediska paměťové stopy) jsou právě výpovědi svědků. Těmito lze získat informace, která určitá osoba prožila vnímáním svými smysly a je schopna je reprodukovat právě výpovědí.⁸⁷

K dalším typickým důkazům patří **Věcné a listinné důkazy**, které jsou vymezeny v ustanovení **§ 112 TR**. Věcnými důkazy jsou předměty, kterými nebo na kterých byl trestný čin spáchán, jiné předměty, které prokazují nebo vyvracejí dokazovanou skutečnost a mohou být prostředkem k odhalení a zjištění trestného činu a jeho pachatele, jakož i stopy trestného činu. Listinnými důkazy jsou listiny, které svým obsahem prokazují nebo vyvracejí dokazovanou skutečnost, vztahující se k trestnému činu nebo k obviněnému. Zpravidla se jedná o písemnosti či záznamy na technických nosičích dat, ze kterých lze dohledat odlišnosti mezi skutečným stavem a stavem, který byl předestřen při páchání trestné činnosti. Taktéž je jedná o pozměněné či padělané údaje a případně lze zajistit i poznámky pachatele.

Trendem poslední doby, a to zejména v případech složitých na dokládání a rozkrytí systému provedení a kdy způsobené škody převyšují, několika milionové částky dokazování neobejde bez znaleckých posudků zejména v oblasti ekonomiky a daní. V některých případech, zejména v přípravném řízení postačuje odborné vyjádření. Problematika znalců je upravena v **§ 105 až § 111 - Znalci**. Jestliže je k objasnění skutečnosti důležité pro trestní řízení třeba odborných znalostí, vyžádá orgán činný v trestním řízení odborné vyjádření. Jestliže pro složitost posuzované otázky takový postup není postačující, přibere orgán činný v trestním řízení znalce. V přípravném řízení přibírá znalce ten orgán činný v trestním řízení, jež považuje znalecký posudek za nezbytný pro rozhodnutí, pokud byla věc vrácena k došetření, státní zástupce, a v řízení před soudem předseda senátu O přibrání znalce se vyrozumí obviněný a v řízení před soudem též státní zástupce Jiná osoba se o přibrání znalce vyrozumí, je-li k podání znaleckého posudku třeba, aby tato osoba něco konala nebo strpěla. Při výběru osoby, která má být jako znalec přibrána, je třeba přihlížet k důvodům, pro které podle zvláštního zákona je znalec z podání znaleckého posudku vyloučen. Při vyžadování odborného vyjádření orgán činný v trestním řízení zváží, zda osoba, od níž odborné vyjádření vyžaduje, s ohledem na svůj poměr k obviněnému, jiným osobám zúčastněným na trestním řízení

⁸⁷ Prouza, D. Daňová kriminalita. 1. vydání. Stráž pod Ralskem, Justiční akademie ČR, 2005, 215 s.

nebo poměr k věci není podjata. Proti osobě znalce lze vznést námitky z důvodů, které stanoví zvláštní zákon. Vedle toho lze vznést námitky proti odbornému zaměření znalce nebo proti formulaci otázek položených znalci. V přípravném řízení důvodnost takových námitek posoudí státní zástupce a v řízení před soudem předseda senátu soudu, před kterým se v době oznámení námitek vede řízení; jsou-li námitky uplatněny v rámci opravného prostředku, posoudí je orgán, kterému přísluší o opravném prostředku rozhodnout. Vyhoví-li tento orgán námitkám a důvody pro vyžádání znaleckého posudku trvají, učiní opatření k vyžádání znaleckého posudku buď jiným znalcem, nebo podle jinak formulovaných otázek; v opačném případě oznámí osobě, která námitky vznesla, že neshledal k takovému postupu důvody. Stanovisko k námitkám uplatněným v rámci opravného prostředku zpravidla tvoří součást odůvodnění rozhodnutí o takovém opravném prostředku. Jestliže jde o objasnění skutečnosti zvláště důležité, je třeba přibrat znalce dva. O odborné vyjádření podle odstavce 1 lze požádat i osobu, která je podle zvláštního zákona zapsána v seznamu znalců, a fyzickou nebo právnickou osobu. Před přibráním znalce je tohoto vždy řádně poučit v souladu s trestním řádem.

Provedení řádného dokazování, není možné bez předchozí přípravy. Je pouze na prováděcím orgánu jakou zvolí v konkrétním případě taktiku, kdy v některých případech je nejdůležitější zajištění listinných důkazů, v jiném to může být prioritní výslech svědků či osoby pachatele. Na postup a přípravu nelze nahlížet jako na něco co jde bez znalosti konkrétního případu naplánovat, každý případ je jedinečný. Postup který je v konkrétním případě stanoven, je vždy individuálním rozhodnutím konkrétní osoby (orgánu činném v trestním řízení), ať je tato více, či méně zkušená a odborně připravená. Její rozhodnutí a následné provedení dokazování jsou rozhodující při prokázání či neprokázání trestné činnosti konkrétních osob.

5 POROVNÁNÍ S PRAVNÍ ÚPRAVOU VYBRANÝCH ZEMÍ

Pro naši potřebu jsem si pro srovnání vybral zákonnou úpravu ve Spolkové republice Německo, kde jsou daňové trestné činy tradičně zakotveny mimo trestní zákon a Slovenskou republiku, ve které až do konce roku 1992 (do rozpadu federace) byla stejná zákonná úprava jako na našem území.

5.1 Zákonná úprava ve Spolkové republice Německo V případě porovnání trestní úpravy daňových trestných činů v českém právu a německém právu je velmi podstatný rozdíl. Německý trestní zákoník (Strafgesetzbuch - StGB) neobsahuje ustanovení o daňových trestných činech. V StGB ve zvláštní části, třicátém oddílu „Trestné činy v úřadu“ se setkáme s ustanovení § 353 -Vybírání nadměrných dávek; zkrácení plnění, kde se mimo jiné hovoří o úřední osobě, která má oprávnění vybírat daně a jiné poplatky, když tyto neoprávněně vybere nebo vybere menší než má, tak se dopouští trestného činu.⁸⁸ V § 355 Porušení daňového tajemství, se mimo jiné hovoří o tom, že kdo zneužije informace, které získal při daňovém řízení či při trestním řízení o daňových věcech a další, se taktéž dopouští trestného činu.⁸⁹ Ani jedno z těchto ustanovení se však nezahrnuje mezi daňové trestné činy, kdy tyto jsou výhradně upraveny v daňovém řádu (Abgabenordnung - AO).

Samotné daňové trestné činy jsou mimo jiné upraveny v AO v osmé části v ustanoveních § 369 až 376, v této ale ještě nalezneme rozdělení na trestné činy a přestupky. Níže se budeme věnovat vybraným ustanovením této části AO.

§ 369 Daňové trestné činy, v tomto ustanovení je uvedeno, co je daňovým trestným činem. Jedná se o činy, které jsou trestné podle daňového zákona, o padělání cenin a jejich přípravy, jestliže se čin vztahuje k daňovým účelům, porušení předpisů pro oběh zboží s cizinou, dále pak o napomáhání osobám při spáchání těchto činů a v neposlední řadě daňové úniky. Dle této úpravy platí, že pro daňové trestné činy platí všeobecné zákony o trestním právu, jestliže daňové předpisy daňového zákona nestanoví něco jiného.⁹⁰

§ 370 Daňové úniky

(1) Trestem odnětí svobody až na pět let nebo peněžitým trestem se potrestá ten, kdo:

⁸⁸ Fischer, T. Strafgesetzbuch und Nebengesetze. München: C.H.Beck 2008, 2434 s.

⁸⁹ Fischer, T. Strafgesetzbuch und Nebengesetze. München: C.H.Beck 2008, 2444 s.

⁹⁰ <http://dejure.org> [cit. 2014-03-01] volně dostupné: <http://dejure.org/gesetze/AO/369.html>

1. odevzdá finančnímu úřadu nebo jiným úřadům nesprávně nebo neúplné údaje relevantní pro zdanění
2. protiprávně neoznámí finančním úřadům podstatné skutečnosti relevantní pro vyměření daně anebo
3. nepoužije daňové označení a razítka, a tím zkrátí daně nebo získá pro sebe anebo pro třetí osobu neoprávněné daňové výhody

(2) Pokus je trestný

(3) V obzvláště závažných případech se pachatel potrestá trestem odnětí svobody na šest měsíců až deset let. Obzvláště závažný případ je v zásadě daný, pokud pachatel:

1. zkrátí daň anebo získal neoprávněné daňové výhody ve velkém rozsahu⁹¹,
2. zneužil své oprávnění nebo postavení jako veřejný činitel,
3. využil pomoc jiného veřejného činitele, který zneužil své oprávnění nebo postavení,
4. zkrátí daň anebo získal neoprávněné daňové výhody za použití napodobenin nebo falšovaných dokladů anebo
5. jako člen organizované skupiny, která se spojila za účelem páčání činů podle odst. 1, zkrátí daň z přidané hodnoty anebo spotřební daň anebo získal neoprávněné výhody týkající se daně z přidané hodnoty anebo spotřební daně.

(4) Daně jsou zkrácené zejména, jestliže nejsou v plné výši nebo nejsou v čas vyměřeny, to platí i tehdy, pokud je daň vyměřena průběžně anebo s výhradou pozdější kontroly. Za daňovou výhodu se považuje i vrácení daní, neoprávněné daňové výhody jsou získané, jestliže byly neprávem uděleny nebo ponechány. Podmínky první a druhé věty jsou splněny i tehdy, jestliže existují i jiné důvody, pro něž mohla být snížena daň, na kterou se trestný čin vztahuje anebo na základě kterých mohla být žádána daňová úleva.

(5) Čin může být spáchaný i na zboží, které je zakázané dovážet, vyvážet nebo převážet.

(6) Odstavce 1 až 5 platí i pro činy, které se vztahují na dovozní clo a poplatky, jež jsou vybírané jiným členským státem Evropské unie anebo které náleží členskému státu Evropského sdružení volného obchodu nebo některému z jeho asociovaných členů. To samé platí pro činy, které se vztahují na daň z přidané hodnoty nebo na harmonizovanou spotřební daň jmenované v čl. 1 odst. 1 směrnice Rady 2008/118/ES z 16. prosince

⁹¹ škodou velkého rozsahu se zpravidla rozumí škoda ve výši 50.000,-eur

2008 o všeobecném systému spotřebních daní a zrušení směrnice 92/12/EHS (Ús. věst. L 9 z 14.1.2009, s. 12).

(7) Odstavce 1 až 6 platí nezávisle na právu platném v místě činu i pro trestné činy, které jsou spáchány mimo územní působnost tohoto zákona.⁹²

Skutková podstata je zde poměrně složitě konstruována, v 1. odstavci pod bodem jedna je za daňový únik považováno odevzdání nesprávných nebo neúplných údajů relevantních pro zdanění na příslušný úřad, což je obecným deliktem, kterého se může dopustit každý svým aktivním jednáním. Ve druhém a třetím bodě je uvedeno, že kdo protiprávně neoznámí finančním úřadům podstatné skutečnosti relevantní pro vyměření daně anebo nepoužije daňové označení a razítka, a tím zkrátí daně nebo získá pro sebe anebo pro třetí osobu neoprávněné daňové výhody se dopustí daňového deliktu, kdy tohoto jednání se může dopustit už jen ten, kdo má zákonem stanovenou povinnost a tohoto se může dopustit i opomenutím.⁹³ V českém právu opomenutí není trestné. Dále rozebírat dopodrobna veškerá ustanovení dále nebudeme, z důvodu, že jsou poměrně jasně popsány.

§ 371 Účinná lítost⁹⁴ Trestnost daňového podvodu zaniká při „Dobrovolném přiznání daňových úniků“, jestliže pachatel splní podmínky uvedené v tomto ustanovení. Dle odstavce 1., kdo ohledně všech nepromlčených daňových trestných činů, které se týkají konkrétní daně, v plném rozsahu zkoriguje nesprávné informace na pravdivé, nebo dodatečně ohlásí dříve neohlášené údaje, nebude potrestán dle ustanovení § 370. V dalších ustanoveních § 371 jsou uvedeny skutečnosti, kdy nejsou splněny podmínky účinné lítosti. Zejména, jestliže u nepromlčených daňových trestných činů, byla pachatele potažmo jeho nástupci nařízena kontrole dle ustanovení § 196, před tím, než korigoval nepravdivé údaje, nebo tyto neoznámil. Dále též nejsou splněny podmínky, jestliže již došlo k zahájení trestního či přestupkového řízení, nebo když již je věc kontrolována úředníkem finančního úřadu z důvodu podezření ze spáchání daňového úniku. Dále nebudou splněny podmínky, pokud daňový trestný čin v době, kdy došlo k opravě, doplnění nebo následné identifikaci, byl již částečně objeven a pachatel to věděl nebo při objasňování důkazu s tím musel počítat. Trestní odpovědnost pachatele nezaniká,

⁹² www.gesetze-im-internet.de, [cit. 2014-03-01] volně dostupné http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/

⁹³ Kocina, J., Daňové trestné činy. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. 288s .

⁹⁴ „Dobrovolné přiznání daňových úniků“ volně přeloženo z německého originálu: „Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung“

jestliže za zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody dle § 370 dojde k prospěchu, jenž převyšuje částku 50 000 eur pro něj či jiného.

V případě, kdy již došlo k získání daňové výhody, trestnost zaniká pouze v případě, že pachatel v přiměřené době zaplatil všechny daně, které nabyl ve svůj prospěch trestným činem.

Obdobně jako v českém trestním zákoníku (vztah účinné lítosti v ust. § 242 se přímo vztahuje jen na ust. § 241 TrZ) se účinná lítost obsažená v § 371 vztahuje pouze na ustanovení předešlého, což je v tomto případě § 370 AO.

§ 372 Porušení předpisů o oběhu zboží ve styku s cizinou

(1) Trestný čin porušování předpisů o oběhu ve styku s cizinou spáchá ten, kdo přes zákaz doveze, vyveze nebo převeze zboží přes státní hranice

(2) Pachatel se potrestá dle § 370 odst. 1 a 2, pokud není čin v jiných předpisech ustanovujících zákaz dovozu, vývozu nebo převozu sankcionován trestem nebo pokutou.

V tomto případě je praktické využití tohoto ustanovení minimální, protože celá řada právních předpisů jak v Německé spolkové republice, tak i v Evropské unii se váže k zákazům vývozu, dovozu nebo převozu, ve svých zvláštních ustanoveních, které ani nemusí mít daňovou povahu⁹⁵.

5.2 Zákonná úprava ve Slovenské republice Jestliže chceme srovnat právní úpravu mezi naší zemí a Slovenskem v úvodu si musíme říci, že až do konce roku 2005 platil na Slovensku stejně jako na našem území zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, samozřejmě i zde byl několikrát novelizován. Od 1. ledna 2006 nabyl účinnost zákon č. 300/2005 Z.z., „Trestný zákon“ (SrTrZ). Můžeme říci, že „hrubá“ koncepce SrTrZ je velmi podobná naší úpravě. Proto nás nepřekvapí, že úprava daňových trestných činů je uvedena ve druhé zvláštní části zákona, v Hlavě 5. – trestné činy hospodářské, v oddíle tři nalezneme „Trestné činy proti měně a trestné činy daňové“.

Před samotnou citací daňových trestných činů dle SrTrZ, je nezbytné seznámit se z výše škod, které jsou řešeny ust. § 125 SrTrZ, kde se uvádí, že škodou malou se rozumí škoda nepřesahující částku 266 eur, škodou větší se rozumí částka dosahující nejméně desetinásobku této částky, značnou škodou se rozumí částka dosahující nejméně stonásobku této částky, škodou velkého rozsahu se rozumí částka dosahující nejméně pětistětinásobku této částky.

⁹⁵ Kocina, J., Daňové trestné činy. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. 292-293s .

Samotné vybrané daňové trestné činy jsou řešeny v těchto ustanovených:

§ 276 Zkrácení daně a pojistného

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

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

- a) a již byl za takový čin odsouzen,
- b) a k ulehčení spáchání takého činu poruší úřední plombu,
- c) závažnějším způsobem jednání, nebo
- d) ve větším rozsahu.

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

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

Objektem tohoto trestného činu je zájem státu na správném vyměření a odvodu daně, pojistného na sociální zabezpečení, veřejného zdravotní pojištění nebo příspěvku na starobní důchodové spoření. Subjektem je všeobecný, protože pachatelem může být v podstatě kdo-koli. Je zde vyžadován úmysl alespoň nepřímý, k naplnění subjektivní stránky.

§ 277 Neodvedení daně a pojistného

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

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

- a) závažnějším způsobem jednání, nebo
- b) ve větším rozsahu.

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

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

Objektem tohoto trestného činu je zájem státu na řádném odvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, veřejného zdravotní pojištění nebo příspěvku na starobní důchodové spoření. Objektivní stránka je, že pachatel vybere, nebo srazí, daň či jinou platbu a tuto zadrží a neodvede určenému příjemci. Jako klasický příklad bychom mohli uvést zaměstnavatel–zaměstnanec. Zaměstnavatel strhne příslušnou daň ze mzdy zaměstnance, ale tuto zadrží a neodvede. Subjektem je kdo má povinnost odvést sraženou, vybranou daň a jinou platbu. Subjektivní stránka vyžaduje úmysl.⁹⁶

§ 277a Daňový podvod

(1) Kdo neoprávněně ve větším rozsahu uplatní nárok na vrácení daně z přidané hodnoty anebo spotřební daně v úmyslu přivodit sobě anebo jinému neoprávněný prospěch, bude potrestán odnětím svobodu na jeden až pět let.

(2) Odnětím svobody na čtyři roky až deset let bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1

- a) a již byl za takový čin odsouzen,
- b) ve značném rozsahu, anebo
- c) závažnějším způsobem jednání.

(3) Odnětím svobody na sedm a dvanáct let bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1

- a) ve velkém rozsahu, anebo
- b) jako člen organizované skupiny.

K tomuto ustanovení je také třeba uvést, že toto bylo do SrTrZ doplněno, jako zcela nové ustanovení s účinností od 1. října 2012.

Objektem trestného činu je zájem státu na tom, aby byly nároky na vrácení daně z přidané hodnoty anebo spotřební daně ve větším rozsahu, uplatňovány pouze oprávněně. Objektivní stránka spočívá v neoprávněném uplatnění na vrácení DPH nebo spotřební daně. Subjekt je všeobecný, i když toto znění skutkové podstaty svádí k tomu, že jde o speciální subjekt, tedy plátce určité daně. Po subjektivní stránce je vyžadován úmysl, kdy postačuje nepřímý úmysl.

§ 278 Nezaplacení daně a pojistného

⁹⁶ Ivor, J. a kol. Trestné právo hmotné 2. Osobitná časť. 1. vydanie. Bratislava:IURA EDITION, 2006, 235 s.

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

(2) Odnětím slobody na jeden rok až pět let bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve značném rozsahu.

(3) Odnětím slobody na tři roky až osm let bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu.

Objektem je zde zájem státu na zaplacení daně, pojistného na sociální pojištění, veřejné zdravotní pojištění anebo příspěvek na starobní důchodové spoření a to v době její splatnosti. Objektivní stránka je zde ta, že pachatel ve lhůtě nezaplatí splatnou daň. Subjekt je ten, komu je vyměřena daňová povinnost. Subjektivní stránka vyžaduje úmysl.

K tomuto trestnému činu v porovnání s českým trestním zákoníkem, zjistíme, že náš takovouto skutkovou podstatu neobsahuje. Slovenská úprava by mohla být pro české trestní právo inspirativní, neboť nezaplacení daně není v České republice kriminalizováno, pokud není součástí trestného činu § 241 TrZ.⁹⁷

§ 278a Maření výkonu správy daní

(1) Kdo maří výkon správy daní tím, že

- a) v dokladech předkládaných při správě daní uvede nepravdivé anebo hrubě zkreslující údaje, anebo zatají povinné údaje o skutečnostech rozhodných při správném určení daně,
 - b) pozmění, znehodnotí anebo zničí doklady rozhodné pro správné určení daně,
 - c) nesplní zákonem uloženou mu oznamovací povinnost, anebo
 - d) nesplní povinnost uloženou mu zákonem při daňové kontrole,
- jestli byl za obdobný čin v předcházejících dvanácti měsících postihnut, potrestá se odnětím svobody až na dva roky.

(2) Odnětím slobody na jeden rok až pět let bude pachatel potrestán, jestli spáchá čin uvedený v odstavci 1

- a) a způsobí tím větší škodu,
- b) z osobního motivu, anebo
- c) závažnějším způsobem provedení.

⁹⁷ Kocina, J., Daňové trestné činy. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. 272 s.

(3) Odnětím svobody na tři roky až osm let bude pachatel potrestán, jestliže spáchá čin uvedený v odstavci 1

a) a způsobí tím značnou škodu, anebo

b) jako člen organizované skupiny.

K tomuto ustanovení je také třeba uvést (stejně jako tomu bylo u § 277a), že toto bylo do SrTrZ doplněno, jako zcela nové ustanovení s účinností od 1. října 2012.

V tomto případě se jedná o úzké propojení mezi mimotrestním (daňovým) a trestním právem. Je zde patrný zájem státu na řádném průběhu daňového řízení a vyměření správně stanovené daně. Veškeré daňové povinnosti jsou zákonem stanoveny, mimo jiné jsou uvedeny v daňovém řádu, čímž je daňovému subjektu striktně uložena povinnost.

Účinná lítost, v souvislosti s daňovými trestnými činy je řešena v ustanovení § 85 a 86, SrTrZ, kde v § 86 odst. 1 trestnost trestného činu zaniká i tehdy, když jde o trestný čin za e) zkrácení daně a pojistného dle § 276, neodvedení daně a pojistného dle § 277 anebo nezaplacení daně a pojistného dle § 278, jak splatná daň a její příslušenství anebo pojištění byli dodatečně zaplacené nejpozději v den po dni, kdy se pachatel po skončení vyšetřování mohl seznámit s jeho výsledky.

Jestliže shrneme porovnání naší s německou a slovenskou úpravou zjistíme, že každá země má poměrně rozdílný přístup k vymezení daňových trestných činů. Co je u nás trestným činem není v německé úpravě zakotveno jako trestné, ale pouze se jedná o daňový delikt (zkrácení spotřební daně), ale na druhou stranu co je trestné na Slovensku není trestné u nás (nezaplacení daně). Jak je patrné i v případě srovnání tří sousedních zemí jsou velmi rozdílné zákonné úpravy této problematiky, ač všechny jsou členové Evropské unie.

6 STATISTICKÝ PODÍL NA CELKOVÉM POČTU TRESTÝCH ČINŮ

Pro přiblížení podílu daňových trestných činů na celkové kriminalitě v České republice jsem použil údaje z policejních statistik. Bohužel v těchto statistikách nejsou rozlišeny daňové trestné činy podle jednotlivých ustanovení trestního zákoníku, ale pouze způsobem tak jak jsou uvedeny v tabulkách. Pro naši potřebu jsem vybral (doslova citoval) a do daňových trestných činů zařadil: „Pašování a krácení cla, Podvod proti soc. zab. a nem. poj., Krácení daně,“ (předpokládejme, že tyto se vztahují k ustanovení § 240 TrZ, s výjimkou „pašování“, ale jedná se o velmi malé číslo, které mám nikterak nezkruslí námi sledované údaje) „Nesplnění ozn. povin. v daň. říz.“ (ustanovení § 243 TrZ), „Neodvedení daně, pojist. a příspěvku“ (ustanovení § 241 TrZ). Pro zajímavost jsem zde též uvedl podíl hospodářských trestných činů a oddíl zajištěné hodnoty u vybraných trestných činů.

Období bylo zvoleno od roku 2010 (účinnost trestního zákoníku) do roku 2013 (poslední statisticky uzavřen). Zde je uveden statistický přehled:

ROK 2010	Celkem zjištěno trestným činů	Celkem stíháno, vyšetřováno osob	Celkem způsobená škoda (v tis.)	Zajištěné hodnoty (v tis.)
Celková kriminalita	313.387	112.472	24.103.863	100.107
Hospodářská kriminalita	28.371	14.453	14.153.843	2.293
Pašování a krácení cla	4	1	118	0
Podvod proti soc. zab. a nem. poj.	442	423	13.485	0
Krácení daně	601	545	4.510.534	0
Nesplnění ozn. povin. v daň. říz.	0	0	0	0
Neodvedení daně, pojist. a příspěvku	665	381	203.378	0

Zdroj: <http://www.policie.cz/clanek/policie-cr-web-informacni-servis-statistiky-statisticke-prehledy>

ROK 2011	Celkem zjištěno trestným činů	Celkem stíháno, vyšetřováno osob	Celkem způso- bená škoda (v tis.)	Zajištěné hod- noty (v tis.)
Celková kri- minalita	317.177	114.975	23.951.057	67.162
Hospodářská kriminalita	28.216	13.349	13.899.515	4.325
Pašování a krácení cla	6	5	188.727	0
Podvod proti soc. zab. a nem. poj.	551	566	17.929	0
Krácení daně	704	547	3.361.121	710
Nesplnění ozn. povin. v daň. říz.	0	0	0	0
Neodvedení daně, pojist. a příspěvku	692	422	210.396	0

ROK 2012	Celkem zjištěno trestným činů	Celkem stíháno, vyšetřováno osob	Celkem způso- bená škoda (v tis.)	Zajištěné hod- noty (v tis.)
Celková kri- minalita	304.528	113.024	34.214.712	60.799
Hospodářská kriminalita	27.633	13.210	24.135.981	11.549
Pašování a krácení cla	0	0	0	0
Podvod proti soc. zab. a nem. poj.	408	400	16.401	0
Krácení daně	916	670	6.278.758	410
Nesplnění ozn. povin. v daň. říz.	0	0	0	0
Neodvedení daně, pojist. a příspěvku	607	355	169.310	0

Zdroj: <http://www.policie.cz/clanek/policie-cr-web-informacni-servis-statistiky-statisticke-prehledy>

ROK 2013	Celkem zjištěno trestným činů	Celkem stíháno, vyšetřováno osob	Celkem způsobená škoda (v tis.)	Zajištěné hodnoty (v tis.)
Celková kriminalita	325.366	117.670	29.054.421	63.946
Hospodářská kriminalita	30.376	15.247	19.587.078	6.846
Pašování a krácení cla	2	2	0	0
Podvod proti soc. zab. a nem. poj.	435	431	132.437	0
Krácení daně	1.114	818	6.843.153	1.531
Nesplnění ozn. povin. v daň. říz.	1	0	0	0
Neodvedení daně, pojist. a příspěvku	583	327	132.437	0

Zdroj: <http://www.policie.cz/clanek/policie-cr-web-informacni-servis-statistiky-statisticke-prehledy>

Jak je patrné ze statistických přehledů od roku 2010 do roku 2013, daňové trestné činy zaujímají co do počtu zjištěných trestných činů pouze poměrně malý podíl, který se pohybuje kolem 0,6 %. Obdobné je to i v počtu stíhaných, vyšetřovaných osob. Ovšem škody, které jsou touto trestnou činností způsobeny se pohybují téměř až k 25 % z celkem způsobených škod trestnou činností. Taktéž je ze statistik patrné, že krácení daně má neustále stoupající trend, v roce 2013 zaujímal dominantní postavení mezi počtem spáchaných daňových trestných činů a také co do způsobených škod se krácení daně dominantně podílí na zmiňovaných 25 %.

Jak jsme si uváděli v předcházejících kapitolách, že mezi nejvíce frekventovanými trestnými činy jsou: Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240) a Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (241), tak policejní statistiky toto jednoznačně prokazují. Zajímavostí je, že za čtyři roky byl zjištěn pouze v jednom případě trestný čin dle ustanovení § 243 Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení, aniž byla stíhána jaká-koli osoba.

ZÁVĚR

Ve své diplomové práci jsem se pokusil přiblížit problematiku daňových trestných činů. Tento popis však nutně v sobě zahrnuje i přiblížení daňového systému České republiky, kterým jsou získávány finanční prostředky na zabezpečení fungování státu a to formou daní a povinných plateb, či poplatků.

Daňové trestné činy již několik let jsou velmi vážným problémem a v současnosti nabírají na aktuálnosti. Již v úvodu jsem citoval současného ministra financí, který uvádí, že daňové podvody připravují stát, až o 2,7 procenta HDP což představuje částku až 100 miliard korun a dle Nejvyššího kontrolního úřadu činily nedoplatky na daních v roce 2012 téměř 135 miliard korun.

K tomuto svatu se naše společnost „propracovala“ od roku 1989, kdy v rámci společenských změn došlo k rozvoji podnikání a s tím i spojenou trestnou činností. V průběhu devadesátých let minulého století byly neustále novelizovány a přizpůsobovány zákony potřebám tehdejší doby. V té době nedostačující trestní úprava nejen daňových trestných činů, ale všech trestných činů hospodářských vedla k velkému rozmachu kriminality v této oblasti. Zákonodárci postupně přijaly nové zákonné úpravy jak v oblasti finančního práva, tak v oblasti trestního práva, ale vždy zde byla poměrně velká časová prodleva.

V současnosti je kritizována ze strany policie skutečnost, že přijetím trestního zákoníku zanikla příprava trestného činu zkrácení daně v odstavcích s nejvyšší sazbou, což je důvod proč se nedaří postihnout hlavní organizátory této trestné činnosti, ale pouze opožděně se dohledají tzv. „bílí koně.“⁹⁸ Dle mého názoru toto není jediným důvodem, proč policie není schopna dohledávat hlavní pachatelé této trestné činnosti. Jestliže by policie více využívala ustanovení zákona o Policii České republiky, jak jsou popsány výše a až následně poté ustanovení trestního řádu. Dále kdy zde byla úzká provázanost mezi orgány státní správy, řádně řešen výklad ve všech zákonných normách k této oblasti a v neposlední řadě velmi úzká mezinárodní spolupráce, její úspěšnost by se zvýšila.

V současnosti jsou daňové trestné činy striktně upraveny v trestním zákoníku, kde je podrobně popsána jejich skutková podstata. Jestliže se v současnosti zvažuje noveli-

⁹⁸ <http://zpravy.aktualne.cz> [cit. 2014-03-15], volně dostupné: http://zpravy.aktualne.cz/domaci/policie-se-o-kraceni-dane-dozvida-pozde-chyta-jen-bile-kone/r~_391322b2a92d11e38484002590604f2e/?utm_source=centrumHP&utm_medium=newsbox&utm_campaign=A&utm_term=position-4

zace trestního zákoníku, jako možné východisko nám může posloužit zákonná úprava ve Spolkové republice Německo. Zde je problematika daňových trestných činů upravena mimo trestní zákoník a to v daňovém řádu. Zde je precizně popsána, proto se domnívám, že jestliže by se měla novelizovat nějakým způsobem zákonná úprava daňových trestných činů, tak by stálo za zamyšlení toto řešení. Zde je třeba zmínit i zákonnou úpravu ve Slovenské republice, kde naopak je trestné i nezaplacení daně. Bohužel nezjistil jsem jakým způsobem, zavedením tohoto trestného činu, byla zvýšena efektivnost placení daní.

Jak je patrné ze statistických údajů Policie České republiky, četnost daňových trestných činů oproti celkovému počtu zjištěných je nepatrná, jak do počtu skutků, tak do počtu stíhaných, vyšetřovaných osob. Ovšem škody zjištěných daňových trestných činů se velmi výrazně podílí na celkových škodách způsobených veškerou kriminalitou.

Závěrem lze pouze konstatovat, že daňové trestné činy jsou skutečným problémem současnosti, kdy jejich zjišťování je velmi náročné. Zde si dovoluji vyslovit názor, že novelizace trestního zákoníku nic neřeší, tento problém lze řešit jedině úzkou mezinárodní spoluprací a sladěním všech zákonných norem, kterých se tato problematika dotýká v rámci Evropské unie.

RESUMÉ

My master thesis deals with the issue of the tax offences. Their prosecution is an important part of the functioning advanced democratic country.

This master thesis is divided into several parts.

The first part describes the basic tax, the tax system of the Czech Republic. There are also mentioned some other selected revenues of the public budgets and the description of the formation of the tax liability too.

In the second part there is a characterization of the historical development since 1989, when the fundamental social changes have occurred in our country, to the present day. Here I try to point out the legislation of the tax offences in the Criminal Code from 1990 and the selected amendments of the Criminal Code. I describe in detail the tax offences including the effective regret after the amendment from 1997. At the end of this chapter is mentioned the Criminal Code, which is effective from 1.1.2010.

The third part defines the tax offences and the distinguishing what is and what is not a criminal offence. There is also the definition of the tax crimes and their inclusion in the Criminal Code. This chapter includes an analysis of the specific criminal offences: evasion of the taxes, fees and similar benefits – the social security and similar payments, and there is also mentioned the effective regret.

In the fourth part I try to point out the specifics of the proving tax crimes from the perspective of the Criminal Procedure Code and the Act of the Police of the Czech Republic.

The fifth chapter contains quotes and analysis of the legislation of the tax offences in Germany and Slovakia. At the end of this chapter there is a comparison of the differences in the legislation between Germany, Slovakia and the Czech Republic.

In the sixth part of this thesis I have included the statistics of the tax crimes in the total number of the crimes focusing on the damage caused, the number of offenders and so on.

The aim of this thesis has been brought the issue of the tax crimes closer, its development over the last 25 years, to compare the legislation of the bordering countries and refer to the specification of the detection and proving.

Literatura:

Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4. aktualizované vydání. Praha: C.H.Beck, 2006, 771 s. ISBN 80-7179-431-7

Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H., a kol. Finanční právo. 6. upravené vydání. Praha: C.H.Beck, 2012, 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7

Boněk, V. Lexikon - daňové pojmy. Vyd. 1. Ostrava: Sagit, 2001, 423 s. ISBN 80-720-8265-5

Fischer, T. Strafgesetzbuch und Nebengesetze. München: C.H.Beck 2008, 2594 s. ISBN 978406565991

Hendrych, D. a kol. Právní slovník. 2. rozšířené vydání. Praha: C.H. Beck, 2003, 1340 s. ISBN 80-7179-740-5

Chmelík, J., Hájek, P., Nečas, S. Úvod do hospodářské kriminality, Plzeň: Aleš Čeněk, 2005, 168s, ISBN 80-8689-13-X

Ivor, J. a kol. Trestné právo hmotné 2. Osobitná časť. 1. vydanie. Bratislava : IURA EDITION, 2006, 608 s. ISBN 80-8078-099-4

Jelínek, J., Hasch, K., Nováková, J., Sovák, Z. Zvláštní část Trestní právo hmotné. 1. vydání. Praha: EUROLEX BOHEMIA 2003, 316 s. ISBN 80-86432-35-1

Jelínek, J. a kol. Trestní právo hmotné – obecná část – zvláštní část. 1. vydání. Praha: Linde, 2005. 794 s. ISBN 80-7201-533-8

Jelínek, J. a kol. Trestní právo hmotné – obecná část – zvláštní část. 3. přepracované a aktualizované vydání. Praha: Linde, 2008. 831 s. ISBN 978-80-7201-696-9

Jelínek, J. a kol. Trestní zákoník a trestní řád s poznámkami a judikaturou. 1. vydání. Praha: Leges, 2009, 1216 s. ISBN 978-80-87212-22-8

Kocina, J. Daňové trestné činy. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. 358 s. ISBN 978-807380-442-8

Kuchta, J., Válková, H. a kol. Základy kriminologie a trestní politiky. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2005, 568s. ISBN 80-7179-813-4

Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kol. Daňový řád. Komentář. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2010, 524 s. ISBN 978-80-7400-331-8

Nečada, V. Přehled novel trestních kodexů v období od listopadu 1989 do konce roku 1999. Praha: Institut pro kriminologii a sociální prevenci, 2000, 148 s. ISBN 80-86008-79-7

Novotný, O., Zapletal, J. a kol. Kriminologie. Vydání první. Praha: Eurolex Bohemia, 2001 419s. ISBN 80-86432-08-4

Novotný, O., Vokoun, R., Šámal, P. a kol. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 6. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, 600 s. ISBN 978-80-7357-509-0

Prouza, D. Daňová kriminalita. 1. vydání. Stráž pod Ralskem, Justiční akademie ČR, 2005, 260s.

Prouza, D. Trestní zákoník, 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2010, 1280 s. ISBN 978-80-7400-187-1

Rybář, M. Základy kriminalistiky. 1. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2001, 230 s. ISBN 80-86473-03-1

Šámal P., Púry, F., Rizman, S. Trestní zákon, 6. vydání. Praha: C.H.Beck 2004, 1753 s. ISBN 80-71179-896-7

Šámal, P. a kol. Trestní řád. Komentář. I díl. 6. vydání. Praha : C. H. Beck, 2008, 1525 s. ISBN 978-80-7400-043-0

Šámal, P. a kol. Trestní řád. Komentář. II díl. 6. vydání. Praha : C. H. Beck, 2008, 1518 s. ISBN 978-80-7400-043-0

Šámal, P. a kol. Trestní zákoník I. § 1 až 139. Komentář. 1. vydání, Praha: C.H.Beck, 2009, 1303 s. ISBN 978-80-7400-109-3

Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 1. vydání, Praha: C.H.Beck, 2010, 2011 s. ISBN 978-80-7400-178-9

Šámal, P. a kol. Trestní zákoník - edice velké komentáře, 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2012, 3614 s. ISBN 978-80-7400-428-5

Šámal, P. a kol. Trestní odpovědnost právnických osob. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2012, 820 s. ISBN 978-80-7400-116-1

Šámal, P. a kol. Trestní řád I., II., III. edice velké komentáře. 7. vydání. Praha : C. H. Beck, 2013, 4700 s. ISBN 978-80-7400-465-0

Široký, J. a kol. Daňové teorie – s praktickou aplikací. 2. vydání. Praha: C.H.Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8

Vangeli, B. Zákon o Policii České republiky, 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2009, 458 s. ISBN 978-80-7400-142-0

Právní předpisy:

Abgabenordnung (Německý daňový řád)

Strafgesetzbuch (Německý trestní zákoník)

Zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon

Zákon č. 175/1990 Sb., kterým se mění a doplňuje trestní zákon

Zákon č. 557/1991 Sb., kterým se mění a doplňuje trestní zákon

Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti

Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění

Zákon č. 290/1993 Sb., kterým se mění a doplňuje trestní zákon a zákon České národní rady č. 200/1990 Sb., o přestupcích

Zákon č. 412/2002 Sb., úplné znění zákona č. 140/1961 Sb., trestní zákon

Zákon č. 65/1994 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon

Zákon č. 265/2001 Sb., kterým se mění zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů a některé další zákony

Zákon č. 412/2002 Sb., úplné znění trestního zákona

Zákon č. 273/2008 Sb., Zákon o Policii České republiky

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

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

Zákon č. 300/2005 Z.z., trestný zákon (Slovenský trestní zákon)

Jiné zdroje:

<http://dejure.org> [cit. 2014-03-03] volně dostupné: <http://dejure.org/gesetze/AO/369.html>

<http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>[cit.2014-03-19] volně dostupné: http://nalus.usoud.cz/Search/GetText.aspx?sz=4-3093-08_1

<http://zpravy.aktualne.cz> [cit. 2014-03-15], volně dostupné: http://zpravy.aktualne.cz/domaci/policie-se-o-kraceni-dane-dozvida-pozde-chyta-jen-bile-kone/r~391322b2a92d11e38484002590604f2e/?utm_source=centrumHP&utm_medium=newsbox&utm_campaign=A&utm_term=position-4

www.gesetze-im-internet.de, [cit. 2014-03-01] volně dostupné http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/

www.czech.cz, [cit. 2014-02-22] volně dostupné: [http://www.czech.cz/cz/Podnikani/Jak-to-tu-funguje/ Justice,-pravni-prostredi/Dan-z-pridane-hodnoty-\(DPH\)](http://www.czech.cz/cz/Podnikani/Jak-to-tu-funguje/Justice,-pravni-prostredi/Dan-z-pridane-hodnoty-(DPH))

www.ekonomika.ides.cz [cit.2014-03-09] volně dostupné:http://ekonomika.ides.cz/cez-nakoupil-povolenky-od-firmy-jez-za-ne-statu-neodvedla-dph-ptn-/ekoakcie.aspx?c=A100809_113631_ekoakcie_spi

www.novinky.cz [cit. 2014-03-15], volně dostupné: <http://www.novinky.cz/domaci/329686-proti-danovym-podvodum-vznikne-u-cnb-centralni-registr-uctu.html>

www.nsoud.cz, [cit. 2014-03-19] volně dostupné: www.nsoud.cz, Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 19. října 2006, sp. zn. 15 Tdo 756/2006, uveřejněné pod č. 45/2007 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek

www.nsoud.cz, [cit. 2014-03-09] volně dostupné: www.nsoud.cz, Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. března 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012, uveřejněné pod č. 29/2013 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek

www.nsoud.cz, [cit. 2014-03-09] volně dostupné: www.nsoud.cz, Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 25. září 2013, sp. zn. 5 Tdo 841/2013, uveřejněné pod č. 1/2014 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek

www.policie.cz [cit. 2014-03-17], volně dostupné: <http://www.policie.cz/clanek/policie-cr-web-informacni-servis-statistiky-statisticke-prehledy.aspx>

www.sagin.cz, [cit. 2014-02-02] volně dostupné: http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&refresh=yes&levelid=DA_021.HTM

www.sagin.cz, [cit. 2014-02-02] volně dostupné http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&refresh=yes&levelid=DA_023.HTM

www.sagin.cz, [cit. 2014-02-15] volně dostupné: http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&refresh=yes&levelid=DA_047.HTM

www.sagin.cz, [cit. 2014-02-22] volně dostupné: http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&refresh=yes&levelid=DA_048.HTM

www.sagin.cz, [cit. 2014-02-06] volně dostupné http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&refresh=yes&levelid=DA_108.HTM

www.sagit.cz, [cit. 2014-02-15] volně dostupné: http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&refresh=yes&levelid=da_307.htm

www.sagit.cz, [cit. 2014-02-02] volně dostupné:http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&refresh=yes&levelid=da_308.htm