

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA PRÁVNICKÁ

DIPLOMOVÁ PRÁCE
DAŇOVÉ TRESTNÉ ČINY

Zpracoval: Luboš Kuklík

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
Fakulta právnická
Akademický rok: 2014/2015

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Luboš KUKLÍK**
Osobní číslo: **R10M0103P**
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
4. Správněprávní hledisko daňové problematiky
5. Trestněprávní úprava daňových trestných činů
6. Odhalování a potírání daňové kriminality
7. Komparace české právní úpravy s vybranými cizími právními úpravami
8. Závěr

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

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

Datum zadání diplomové práce: **24. února 2014**
Termín odevzdání diplomové práce: **31. března 2015**

Doc. JUDr. Jan Pauly, CSc.
děkan

V Plzni dne 16. září 2014



JUDr. Petr Kýbie, Ph.D.
vedoucí katedry

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, 2015



.....
Luboš Kuklík

Poděkování:

Na tomto místě bych rád poděkoval svému vedoucímu práce, panu doc. JUDr. Janu Kocinovi, Ph.D., za ochotu, odborné vedení i cenné rady, které přispěly ke vzniku této práce.

Obsah

Úvod.....	1
1 Základní pojmy	4
1.1 Daň.....	4
1.1.1 Funkce daní.....	5
1.1.2 Konstrukční prvky daně.....	6
1.1.3 Třídění daní.....	8
1.1.4 Daňová soustava	8
1.1.4.1 Daňová soustava České republiky	9
1.1.4.2 Rozpočtové určení daní.....	10
1.2 Clo.....	11
1.3 Pojistné na sociální zabezpečení	11
1.4 Pojistné na veřejné zdravotní pojištění	12
1.5 Poplatek	12
1.5.1 Poplatková soustava České republiky.....	13
1.6 Jiná podobná povinná platba.....	14
2 Historický vývoj daňových trestných činů.....	15
2.1 Vývoj právní úpravy daňových trestných činů od roku 1950 do roku 1961.....	15
2.2 Vývoj právní úpravy daňových trestných činů od roku 1962 do roku 2009.....	17
2.2.1 Vývoj daňových trestných činů od roku 1962 do roku 1989.....	18
2.2.2 Vývoj daňových trestných činů od roku 1990 do roku 2009.....	18
3 Správněprávní hledisko daňové problematiky.....	22
3.1 Správa daní	22
3.1.1 Zásady správy daní	22
3.1.2 Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní	24
3.1.2.1 Správce daně.....	24
3.1.2.2 Osoby zúčastněné na správě daní.....	25
3.2 Daňové řízení.....	26
3.2.1 Daňová kontrola.....	27
3.2.1.1 Trestněprávní následky daňové kontroly	29
3.2.1.2 K otázce četnosti daňových kontrol.....	30
4 Trestněprávní úprava daňových trestných činů	32
4.1 Vývojová stadia trestné činnosti u daňových trestných činů	32
4.1.1 Příprava.....	32
4.1.2 Pokus.....	34
4.1.3 Dokonaný trestný čin	35
4.2 Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle ustanovení § 240 TrZ.....	37
4.2.1 Objekt.....	37

4.2.2	Objektivní stránka.....	37
4.2.2.1	Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby	40
4.2.2.2	Vylákání výhody na některé z povinných plateb	43
4.2.3	Subjekt	44
4.2.4	Subjektivní stránka.....	45
4.3	Trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle ustanovení § 241 TrZ	46
4.3.1	Objekt.....	46
4.3.2	Objektivní stránka	46
4.3.3	Subjekt	47
4.3.4	Subjektivní stránka.....	48
4.4	Trestní odpovědnost právnických osob za daňové trestné činy	48
4.5	Zánik trestní odpovědnosti u daňových trestných činů.....	52
4.5.1	Účinná lítost.....	53
4.5.1.1	Specifika účinné lítosti u právnických osob	55
4.5.2	Promlčení	56
4.5.2.1	Promlčení trestní odpovědnosti právnických osob	57
5	Odhalování daňové kriminality	58
5.1	Charakteristika pachatele daňové kriminality.....	58
5.2	Praktický příklad nejzávažnější daňové kriminality podle § 240 TrZ: Karuselový podvod s DPH	58
5.3	„Modi operandi“ nejzávažnější daňové kriminality.....	62
5.4	Specializovaný tým pro odhalování nejzávažnější daňové kriminality: Kobra	64
5.5	Podněty k prověřování daňové kriminality	65
5.6	Taktické postupy a počáteční úkony ve fázi prověřování	67
5.7	Zapojení veřejnosti do odhalování daňové kriminality.....	68
6	Komparace české právní úpravy se slovenskou právní úpravou	69
6.1	Zkrácení daně a pojistného podle ustanovení § 276 SrTrZ	70
6.1.1	Objekt a objektivní stránka	70
6.1.2	Subjekt a subjektivní stránka	72
6.2	Neodvedení daně a pojistného podle ustanovení § 277 SrTrZ	72
6.2.1	Objekt a objektivní stránka	72
6.2.2	Subjekt a subjektivní stránka	73
6.3	Daňový podvod podle ustanovení § 277a SrTrZ	74
6.3.1	Objekt a objektivní stránka	74
6.3.2	Subjekt a subjektivní stránka	75
6.4	Nezaplacení daně a pojistného podle ustanovení § 278 SrTrZ.....	75
6.4.1	Objekt a objektivní stránka	75
6.4.2	Subjekt a subjektivní stránka	76
6.5	Zánik trestní odpovědnosti účinnou lítostí a promlčením.....	77

6.6	K trestní odpovědnosti právnických osob.....	77
Závěr		79
Resumé		82
Seznam použité literatury a dalších zdrojů.....		83
Seznam tabulek, schémat a příloh		91

Seznam zkratk

DPH	daň z přidané hodnoty
DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
EU	Evropská unie
FO	fyzická osoba
LZPS	Listina základních práv a svobod
NS	Nejvyšší soud
OČTŘ	orgány činné v trestním řízení
PO	právnícká osoba
SpŘ	Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád
SrTrZ	Zákon č. 300/2005 Z. z., trestní zákon Slovenské republiky
TOPO	Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim
TrŘ	Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)
TrZ	Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
tr. zák.	Zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon
ÚOKFK	Útvar odhalování korupce a finanční kriminality
ÚS	Ústavní soud
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
ZPČR	Zákon č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky

Úvod

Podle odhadů tuzemských i zahraničních odborníků Česká republika každoročně kvůli daňové kriminalitě přichází o 150 až 230 miliard korun.¹ Toto na první pohled „astronomické“ číslo je pro většinu z nás pravděpodobně dosti těžko představitelné. Jedná se však o finanční prostředky, které by například umožnily v ČR postavit každý rok 1015 km nových dálnic² nebo dvě nové jaderné elektrárny Temelín.³

Přestože uvedená čísla představují pouhý odhad, který může být samozřejmě v určité míře nadhodnocen, není pochyb o tom, že daňová kriminalita každoročně působí škody dosahující takové výše, že jsou jen velmi obtížně srovnatelné se škodami působenými jinými druhy kriminality. Zejména kvůli těmto škodám, které se bezprostředně dotýkají každého z nás, je daňová kriminalita již poměrně dlouhou dobu odbornou i laickou veřejností považována za velmi závažný a nebezpečný fenomén. S ohledem na tento fakt by proto bylo zcela logické, kdyby ji v tuzemské odborné literatuře byla věnována náležitá pozornost. Opak je však bohužel pravdou a českých odborných literárních prací zabývajících se tímto druhem kriminality je stále velmi málo.

Zejména tento fakt a zároveň aktuálnost a naléhavost tohoto tématu rozhodly o tom, že jsem si pro svou diplomovou práci zvolil právě téma daňových trestných činů.

Cílem této diplomové práce je zejména pokusit se o podání uceleného teoretického přehledu o problematice vybraných daňových trestných činů, a to převážně z pohledu trestního práva, v již menší míře však také z pohledu správního práva a kriminalistiky. Použitými metodami k dosažení tohoto cíle jsou zejména analyticko-syntetický poznávací postup a metoda komparace.

Diplomová práce je (bez úvodu a závěru) členěna do šesti základních částí (resp. kapitol), přičemž za kardinální části této práce považuji kapitolu čtvrtou (trestněprávní úprava daňových trestných činů) a kapitolu pátou (odhalování daňové kriminality).

¹ VAVROŇ, J. *Česku unikají daně za 200 miliard*. [online]. [cit. 2015-01-27]. Dostupné z: <http://www.novinky.cz/ekonomika/314133-cesku-unikaji-dane-za-200-miliard.html>.

² Dle údajů zveřejněných Ředitelstvím silnic a dálnic stojí aktuálně 1 km dálnice v ČR v průměru 226.611.241,- Kč. [online]. [cit. 2014-01-27]. Dostupné z: [http://www.rsd.cz/doc/informacni-servis/ceny-dalnic/\\$file/letak_a5_web.pdf](http://www.rsd.cz/doc/informacni-servis/ceny-dalnic/$file/letak_a5_web.pdf).

³ Celková cena JE Temelín činila 98 mld. Kč. [online]. [cit. 2015-01-27]. Dostupné z: http://cs.wikipedia.org/wiki/Jadern%C3%A1_elektr%C3%A1rna_Temel%C3%ADn#Cena.

V **kapitole první** této práce se zabývám vymezením a vysvětlením některých důležitých pojmů, se kterými je v dalších částech této práce pracováno či je na ně odkazováno. Správné pochopení těchto základních pojmů je zcela nezbytné nejen pro správnou orientaci v problematice daňových trestných činů, ale zároveň též pro uvědomění si některých širších souvislostí.

V **kapitole druhé** se zabývám historickým vývojem právní úpravy daňových trestných činů od roku 1950. Tento rok jsem si pro ohraničení stručného historického exkursu vybral zejména proto, že počínaje 1. srpem tohoto roku vešel v účinnost trestní zákon z roku 1950, který jako první ryze trestněprávní předpis na našem území již explicitně obsahoval skutkovou podstatu trestného činu zkrácení a ohrožení daně. Od této chvíle až do dnešních dní lze tedy spolehlivě sledovat historický vývoj trestněprávní úpravy daňových trestných činů.

V **kapitole třetí** této práce se věnuji správněprávnímu hledisku daňové problematiky zejména z pohledu daňového řádu a poukazuji na provázanost správněprávní a trestněprávní roviny daňové problematiky.

V **kapitole čtvrté** se věnuji trestněprávní úpravě daňových trestných činů de lege lata, přičemž se zaměřuji pouze na ty nejčastěji páchané, kterými jsou trestné činy podle ustanovení § 240 TrZ a 241 TrZ. Zvláštní pozornost je přitom věnována trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (podle § 240 TrZ), který je nejen nečastěji páchaným daňovým trestným činem, ale zároveň co do míry společenské škodlivosti činem nejzávažnějším. V této části se také zabývám vývojovými stádii uvedených trestných činů, problematikou trestní odpovědnosti právnických osob za tyto činy a problematikou zániku trestní odpovědnosti u těchto trestných činů.

Kapitola pátá obsahuje jednak stručnou charakteristiku pachatele daňové kriminality, dále pak praktický příklad nejzávažnější aktuálně páchané daňové kriminality (subsumovatelné pod skutkovou podstatu trestného činu podle § 240 TrZ) a také přináší kriminalistický pohled na tuto problematiku, tedy například uvádí modi operandi této kriminality a zmiňuje se o možnostech jejího odhalování. Smyslem této části je zejména poukázat na vysokou latenci, sofistikovanost a organizovanost této trestné činnosti a s tím související velice obtížnou odhalitelnost. V této kapitole se rovněž stručně zmiňuji o specifikách taktických postupů a počátečních úkonů v raných fázích prověřování a zároveň se

zamýšlím nad možností většího zapojení veřejnosti do prevence a odhalování daňové kriminality.

Kapitola šestá je zaměřena na komparaci české právní úpravy se slovenskou právní úpravou. Smyslem této kapitoly je zejména poukázat na rozdílnost právních úprav daňových trestných činů obou států, zhodnotit tuto zahraniční právní úpravu a případně zde i načerpat inspiraci pro úvahy de lege ferenda v závěru této práce. Výběr Slovenské republiky pro tuto komparativní část práce rozhodně nebyl náhodný. S ohledem na dřívější společnou historii a samozřejmě i právní úpravu lze říci, že aktuální daňová soustava Slovenské republiky je velice podobná té tuzemské. Slovenská právní úprava daňových trestných činů však již vykazuje oproti české úpravě řadu podstatných odlišností. Na poli boje proti daňové kriminalitě navíc patří Slovensko mezi státy, kde hledá Česká republika nejčastěji inspiraci. Jako příklad této inspirace lze uvést například zavedení daňové Kobry nebo úvahy o zavedení tzv. „účtenkové loterie“.

Pro úplnost je třeba na tomto místě rovněž uvést, že jsem se (po předchozí konzultaci s vedoucím práce) ve dvou bodech mírným způsobem odchýlil od zásad pro vypracování obsažených v zadání diplomové práce. Konkrétně se jedná o název kapitoly páté a šesté (počítáno bez úvodu), které jsem byl, s ohledem na maximální doporučený rozsah práce, nucen tematicky zúžit. Pokud bych tak neučinil, nemohlo by dojít k jejich řádnému a pečlivému zpracování, nýbrž by se pravděpodobně jednalo pouze o zpracování povrchní.

1 Základní pojmy

Pro správnou orientaci v problematice daňových trestných činů a také pro uvědomění si některých širších souvislostí je nezbytné si nejprve definovat některé důležité pojmy, které se v práci dále vyskytují.

1.1 Daň

Daň bývá zpravidla v odborné literatuře definována různým, často dosti rozdílným způsobem. Pro účely této práce považuji za nejsmysluplnější uvést definici daně podle jejích vlastností. Z tohoto hlediska lze daň definovat jako povinnou, nenávratnou, neekvivalentní a zpravidla neúčelovou, zákonem uloženou platbu, která plyne do veřejného rozpočtu.⁴ Neekvivalentností daně je myšleno, že její poplatník nemá nárok na jakoukoliv protihodnotu ve výši odpovídající jeho platbě, neúčelovostí daně je myšleno, že konkrétní daň v určité výši nemá financovat konkrétní vládní projekt, nýbrž se stane součástí celkových příjmů veřejného rozpočtu, ze kterého se budou financovat různé veřejné potřeby.⁵

K problematice neekvivalentnosti daně je však třeba ještě pro úplnost uvést, že někteří autoři tuto vlastnost daně částečně vyvracejí a uvádí, že daň je vlastně jakási „cena,“ kterou subjekty platí za to, že spotřebovávají veřejně poskytované služby (statky) a samotnou neekvivalentnost spatřují pouze v tom, že díl, jakým se určitý subjekt podílí na společných příjmech, nemá žádnou nebo téměř žádnou relevanci k tomu, v jaké výši se bude podílet na výdajích veřejných rozpočtů nebo v jaké míře bude spotřebovávat veřejně poskytované statky.⁶

Ústavněprávní zakotvení daní lze nalézt v článku 11 odst. 5 LZPS, kde je uvedeno, že daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona.

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

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

⁵ Tamtéž.

⁶ Srovnej VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. 10 aktualiz. vyd. Praha: VOX, 2010, s. 10. ISBN 978-80-86324-86-9.

nediskriminace subjektů, dále pak principy předvídatelnosti, transparentnosti a přiměřenosti zdanění.⁷

Přestože se v našem právním řádu pojem daň vyskytuje zcela běžně a to na mnoha místech, obecnou legální definici tohoto pojmu bychom zde hledali marně. Jednotlivé zákony, které s tímto pojmem pracují, jej totiž buď nedefinují vůbec, nebo jej definují pouze pro své vlastní účely legislativní zkratkou obdobně, jako je tomu například v ustanovení § 2 DŘ, kde je uvedeno, že „*daní se pro účely tohoto zákona rozumí peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona, peněžité plnění v rámci dělené správy. (...) Příslušenstvím daně se rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle tohoto zákona.*“

1.1.1 Funkce daní

Přestože dříve bylo prakticky jedinou funkcí daní naplnit veřejné rozpočty určitého státu (funkce fiskální), v moderním státě jsou daně nedílnou součástí hospodářské politiky státu a jako takové plní i celou řadu dalších funkcí. Mezi ty nejdůležitější lze dále zařadit funkci alokační, redistribuční, stimulační a stabilizační.⁸

Alokační funkce daně spočívá v tom, že stát může pomocí daňových zvýhodnění či naopak znevýhodnění určitých statků usměrnit tok finančních prostředků tam, kde se domnívá, že je to vhodné a účelné. **Redistribuční funkce** daní vychází z předpokladu, že rozdělení důchodů ve společnosti pouze na základě tržních mechanismů může být ne zcela spravedlivé a pro společnost akceptovatelné, proto stát užívá daně jako jakýsi nástroj pro zmírnění rozdílů v důchodech jednotlivých subjektů tak, že ve větší míře provádí výběr od subjektů „bohatších“ a tyto příjmy poté prostřednictvím různých finančních transferů přerozděluje subjektům „chudším.“ **Stimulační funkce** daně aktivně využívá toho, že některé subjekty vnímají svou daňovou povinnost jako určitou újmu a jsou ochotny vyvinout poměrně značné úsilí pro to, aby svou daňovou povinnost omezily. Těmto subjektům proto stát poskytuje různé formy daňových úspor (pokud se chovají žádoucím způsobem) a naopak je vystavuje vyššímu zdanění,

⁷ WAGNEROVÁ, E.; ŠIMÍČEK, V.; LANGÁŠEK, T.; POSPÍŠIL, I. a kol. *Listina základních práv a svobod: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2012, s. 319-323. ISBN 978-80-7357-750-6.

⁸ VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. 10. aktualiz. vyd. Praha: VOX, 2010, s. 11. ISBN 978-80-86324-86-9.

jestliže se chovají způsobem nežádoucím. **Stabilizační funkcí** daně rozumíme zpravidla takové působení daně, které pomáhá přispívat například ke zmírňování výkyvů ekonomického cyklu. V období růstu tedy daně odčerpávají do veřejných rozpočtů větší množství finančních prostředků, čímž pomáhají předcházet „přehřátí“ ekonomiky a zároveň (za současného splnění předpokladu rozpočtové kázně) pomáhají vytvářet finanční rezervy pro časy ekonomické stagnace či deprese.⁹

1.1.2 Konstrukční prvky daně

S ohledem na to, že v předcházejících odstavcích byly stručně popsány některé nejdůležitější funkce daní, považuji za důležité se rovněž krátce zmínit o konstrukčních prvcích daně.

Základními konstrukčními prvky, které mimo jiné rozhodují o tom, na koho a v jaké míře budou mít určité daně dopad, jsou: **daňový subjekt, předmět daně, osvobození od daně, základ daně, zdaňovací období, odpočty ze základu daně, sazba daně a sleva na dani.**¹⁰

Pojmem **daňový subjekt** bývají obecně označovány dvě skupiny osob, přičemž do první skupiny patří osoby, jejichž předmět je podroben dani (osoby povinné strpět daň) a do druhé skupiny poté patří osoby, které jsou povinny daň odvádět. Podle tohoto kritéria lze poté subjekty rozdělit na poplatníky a plátce daně. Poplatníkem bývá zpravidla ten subjekt, kdo nese „tíži“ daně neboli daňové břemeno (resp. ten, komu daň snižuje důchod), plátcem daně je poté ten subjekt, který je ze zákona povinen odvést daň vybranou od poplatníka či poplatníků do veřejného rozpočtu (resp. správci daně).¹¹ Poněkud kusé vymezení pojmu daňový subjekt lze rovněž najít v ustanovení § 20 odst. 1 DŘ, kde je uvedeno, že „*daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.*“ Z odst. 3 téhož ustanovení DŘ poté vyplývá, že mezi daňové subjekty se dále řadí osoby ustanovené podle zvláštních právních předpisů, které plní povinnosti stanovené

⁹ VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. 10. aktualiz. vyd. Praha: VOX, 2010, s. 11-12. ISBN 978-80-86324-86-9.

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

¹¹ VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. 10. aktualiz. vyd. Praha: VOX, 2010, s. 13-14. ISBN 978-80-86324-86-9.

daňovým subjektům (zejména osoby spravující pozůstalost, svěřenecký správce a insolvenční správce).¹²

Předmět daně (resp. objekt daně) je určitá hospodářská skutečnost, na jejímž základě je možné uložit daňovému subjektu daňovou povinnost. Může to být například určitý příjem, věc, úkon, spotřeba nebo majetek. Předmět daně zpravidla také rozhoduje o názvu konkrétní daně (např. daň z příjmů, daň z nemovitých věcí apod.).¹³

Osvobození od daně lze chápat jako určitou část předmětu, ze které se daň nevybírání a kterou tedy daňový subjekt není povinen (a zpravidla ani oprávněn) zahrnout do základu daně.¹⁴ Například dle ustanovení § 7 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, je (mimo jiné) od daně z nabytí nemovitých věcí osvobozeno první úplatné nabytí vlastnického práva k nové stavbě rodinného domu za předpokladu, že k němu dojde nejpozději do pěti let ode dne, od kterého lze dle stavebního zákona tuto novou stavbu užívat.

Základ daně je v měřitelných jednotkách, (např. v penězích či fyzikálních jednotkách), vyjádřený a dle zákona upravený předmět daně, **zdaňovacím obdobím** je poté pravidelný časový interval, za který nebo na který se základ daně stanoví a daň vybírá.¹⁵

U vybraných daní se základ daně dále snižuje o tzv. **odpočty**, jejichž cíle lze spatřovat například v oblasti sociální či při plnění stimulační funkce daně. Odpočty se dělí na standardní a nestandardní, přičemž standardní odpočty snižují základ daně o předem stanovenou částku za předpokladu, že daňový subjekt splní podmínky, které jsou na uplatnění standardního odpočtu vázány. Nestandardní odpočty poté představují položky, které může daňový subjekt odečíst od základu daně v prokazatelně vynaložené výši, nezřídka však jen do výše určitého, předem stanoveného limitu.¹⁶

Sazba daně je určité měřítko, podle kterého se ze základu daně (příp. sníženého o odpočty) stanoví částka daně. Sazba daně může být v zásadě dvojitá, a

¹² Blíže viz LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 64-65. ISBN 978-80-7400-390-5.

¹³ HENDRYCH, D. a kol. *Právní slovník*. 3. podstatně rozšířené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 861. ISBN 978-80-7400-059-1.

¹⁴ VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. 10. aktualiz. vyd. Praha: VOX, 2010, s. 17. ISBN 978-80-86324-86-9.

¹⁵ VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. 10. aktualiz. vyd. Praha: VOX, 2010, s. 18-20. ISBN 978-80-86324-86-9.

¹⁶ VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. 10. aktualiz. vyd. Praha: VOX, 2010, s. 20-21. ISBN 978-80-86324-86-9.

sice pevná nebo proměnná (resp. variabilní). Proměnnou sazbu daně lze dále ještě rozdělit na lineární, progresivní a regresivní.¹⁷

Sleva na dani bývá definována jako určitá možnost daňového subjektu snížit si částku daně za předem stanovených podmínek.¹⁸ Na rozdíl od již zmíněného odpočtu (který se odečítá od základu daně ještě před jejím vypočtením), sleva na dani snižuje již vypočtenou částku daně.

1.1.3 Třídění daní

Daně bývají tříděny podle mnoha různých hledisek a metod. Pro účely této práce považuji za důležité zmínit se alespoň o nejzákladnějším a nejčastěji užívaném způsobu rozlišení daní.

Podle vazby na důchod subjektu lze daně rozdělit na **přímé** a **nepřímé**. Daně přímé nejčastěji platí subjekt (resp. poplatník) na úkor svého důchodu a zpravidla je nemůže přenést na jiný subjekt. Naproti tomu u daní nepřímých se předpokládá, že subjekt, který daň odvádí, ji z vlastního důchodu neplatí, nýbrž ji přenáší na jiný subjekt. Přenesení probíhá nejčastěji prostřednictvím zvýšení ceny. Mezi daně nepřímé bývají řazeny daně ze spotřeby, daň z přidané hodnoty a také cla, mezi daně přímé poté zejména daně z důchodů a daně majetkové. U daní přímých se obvykle vyskytuje pouze jeden subjekt (poplatník), zatímco u daní nepřímých jsou subjekty zpravidla dva (plátce a poplatník).¹⁹

Daně je možno samozřejmě klasifikovat i podle mnoha dalších hledisek, například podle jejich předmětu (resp. objektu), jejich sazby, rozpočtového určení, adresnosti atd.

1.1.4 Daňová soustava

Daňovou soustavu lze v obecné rovině definovat jako souhrn daní vybíraných v určitém státě v určitém čase. Z právního hlediska se poté jedná o souhrn jednotlivých daní, které jsou upraveny v příslušných daňových zákonech daného státu.²⁰

V odborné literatuře i některých odborných statích se lze čas od času setkat s tím, že k pojmu daňová soustava bývá jako synonymní uváděn pojem daňový

¹⁷ HENDRYCH, D. a kol. *Právní slovník*. 3. podstatně rozšířené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 971. ISBN 978-80-7400-059-1.

¹⁸ Více k druhům a typům slev na dani VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. 10. aktualiz. vyd. Praha: VOX, 2010, s. 26-29. ISBN 978-80-86324-86-9.

¹⁹ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 4., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006, s. 20. ISBN 80-7357-205-2.

²⁰ BAKEŠ, M.; KARFÍKOVÁ, M.; KOTÁB, P.; MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 164. ISBN 978-80-7400-440-7.

systém. Toto vymezení však není zcela správné a přesné, neboť pojem daňový systém je významově pojmem poněkud širším, pod kterým je třeba rozumět nejen určitou soustavu daní, ale i právně, organizačně a technicky konstituovaný systém institucí, které zabezpečují správu daní, jejich vyměňování, vymáhání a kontrolu, dále pak také systém nástrojů, metod a pracovních postupů, které tyto instituce uplatňují ve vztahu k daňovým subjektům, popřípadě dalším osobám.²¹

1.1.4.1 Daňová soustava České republiky

Daňová soustava České republiky původně vycházela ze zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, ve kterém byl v ustanovení § 1 obsažen taxativní výčet všech existujících daní. Tento zákon byl však k 1. lednu 2004 zrušen, a sice zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, který však již taxativní výčet všech daní neobsahuje, nýbrž obsahuje pouze výčet daní spotřebních.

Počínaje 1. lednem 2014 doznala daňová soustava České republiky v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva řadu změn a v současné době ji tvoří následující daně:

- **daň z přidané hodnoty** (zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty),
- **daně z příjmů** (zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů):
 - daň z příjmů fyzických osob,
 - daň z příjmů právnických osob,
- **silniční daň** (zák. č. 16/1993 Sb., o dani silniční),
- **daň z nemovitých věcí** (zák. č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí),
- **daň z nabytí nemovitých věcí** (zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani za nabytí nemovitých věcí),
- **spotřební daně** (zák. č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních):
 - daň z minerálních olejů,
 - daň z lihu,
 - daň z piva,
 - daň z vína a meziproductů,
 - daň z tabákových výrobků,

²¹ BAKEŠ, M.; KARFÍKOVÁ, M.; KOTÁB, P.; MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 164. ISBN 978-80-7400-440-7.

- **ekologické daně** (zák. č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů):
 - daň ze zemního plynu,
 - daň z elektrické energie,
 - daň z pevných paliv.

1.1.4.2 Rozpočtové určení daní

V ustanovení § 2 DŘ je uvedeno, že daně jsou příjmem veřejného rozpočtu nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu (v případě tzv. vratky). Dále je zde pomocí legislativní zkratky vymezen pojem veřejný rozpočet, kterým se rozumí zejména státní rozpočet, státní finanční aktiva a rezervní fond organizační složky státu, rozpočet územního samosprávného celku, rozpočet státního fondu nebo Národní fond a další.

Již v úvodu této práce bylo rovněž řečeno, že negativní dopady daňové kriminality se přímo dotýkají každého z nás. O tom v jaké míře a jakým konkrétním způsobem se tak děje, rozhoduje z podstatné části rozpočtové určení daní. Je to totiž právě rozpočtové určení jednotlivých daní, které určuje, do kterého konkrétního rozpočtu plyne výnos (nebo jeho část) z určité konkrétní daně, a tedy i v jakém rozpočtu se výsledně negativně promítne její zkrácení či neodvedení.

Nejdůležitější (nikoliv však jedinou) právní normou upravující rozpočtové určení vybraných daní je zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, v platném znění. Dle příslušných ustanovení tohoto zákona se totiž rozdělují výnosy z některých nejvýznamnějších daní, jako jsou: DPH, daně spotřební, daně z příjmů a také daň z nemovitých věcí a daň silniční.

Kupříkladu celostátní hrubý výnos DPH, daně z příjmu právnických osob a daně z příjmu fyzických osob (ze závislé činnosti) se mezi obce, kraje a státní rozpočet rozděluje v následujícím poměru:

- **DPH:** 7,86 % kraje, 20,83 % obce a 71,31 % státní rozpočet.
- **Daň z příjmů právnických osob:** 8,92 % kraje, 23,58 % obce a 67,5 % státní rozpočet.
- **Daň z příjmů fyzických osob** ze závislé činnosti: 8,65 % kraje, 24,37 % obce a 66,98 % státní rozpočet.

1.2 Clo

Clo lze definovat jako povinnou, neúčelovou, právními předpisy stanovenou platbu spojenou s přechodem zboží přes hranice státu, která je příjmem státního rozpočtu.²² Podle směru přechodu zboží přes hranice státu bývá v odborné literatuře clo zpravidla rozlišováno na dovozní, vývozní a průvozní.²³ Clo však bývá samozřejmě rozlišováno i podle mnoha dalších hledisek, z nichž se pokusím zmínit alespoň některé nejdůležitější a nejčastěji uváděné.

Podle hospodářských cílů, které jsou uvalením cla sledovány, lze rozlišovat:

- cla vyrovnávací (u nichž má jednostranná nižší sazba za cíl podpořit dovoz vybraného zboží z některých zemí),
- cla antidumpingová (jejichž účelem je vyrovnat cenu dováženého zboží, která je z nějakého důvodu nižší než cena zboží vyráběného v zemi dovozu),
- cla odvetná (jejichž cílem je přiměřeně reagovat na kroky státu původu zboží porušující zásady mezinárodního obchodu nebo nepřátelsky namířené proti státu dovozu),
- cla prohibitivní (která svou vysokou sazbou de facto znemožňují dovoz určitého zboží).²⁴

Dalším často uváděným způsobem členění cel je dle způsobu jejich výpočtu na cla:

- valorická (u nichž je sazba určena procentem z celní hodnoty zboží),
- specifická (u nichž se sazba stanovuje na základě přesně určitelných měřítek či vlastností určitého zboží, např. objem, hmotnost, počet kusů),
- kombinovaná.²⁵

1.3 Pojistné na sociální zabezpečení

Pojistné na sociální zabezpečení je právně zakotveno v zákoně č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku

²² KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 4., aktualit. vyd. Praha: ASPI, 2006, s. 16. ISBN 80-7357-205-2.

²³ Srovnej např. JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P.; TOMAŽIČ, I. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 402. ISBN 978-80-7380-155-7.

²⁴ JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P.; TOMAŽIČ, I. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 402-403. ISBN 978-80-7380-155-7.

²⁵ Tamtéž.

zaměstnanosti, v platném znění. V ustanovení § 1 tohoto zákona je uvedeno, že pojistné na sociální zabezpečení v sobě zahrnuje pojistné na důchodové pojištění, pojistné na nemocenské pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Pojistné se stanovuje procentní sazbou z vyměřovacího základu zjištěného za rozhodné období (zpravidla kalendářní měsíc, za který se pojistné platí) a je celé příjmem státního rozpočtu. Poplatníky pojistného jsou zaměstnavatelé (fyzické či právnické osoby, pokud zaměstnávají alespoň jednoho zaměstnance), zaměstnanci (kteří se účastní nemocenského a důchodového pojištění či pouze důchodového pojištění), osoby samostatně výdělečně činné (pokud jsou účastné dle zvláštních právních předpisů) a dále také osoby dobrovolně účastné důchodového pojištění. Pojistné je placeno příslušné Okresní správě sociálního zabezpečení (OSSZ).

1.4 Pojistné na veřejné zdravotní pojištění

Pojistné na veřejné zdravotní pojištění bývá vymezováno jako finanční částka, kterou jsou jeho plátcí povinni za určité období (zpravidla kalendářní měsíc) odvést na účet zdravotní pojišťovny, u které je pojištěnec pojištěn. Vyjma případů taxativně stanovených v zákoně, kdy je plátcem pojistného stát, (např. v případě uchazečů o zaměstnání, nezaopatřených dětí, poživatelů důchodů), je plátcem pojistného vždy pojištěnec.²⁶

Pojistné na veřejné zdravotní pojištění je právně zakotveno zejména v zákoně č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, dále pak v zákoně č. 551/1991 Sb., o Veřejné zdravotní pojišťovně a v zákoně č. 280/1992 Sb., o resortních, odborových, podnikových a dalších zdravotních pojišťovnách. Podmínky a rozsah poskytované péče jsou poté upraveny v zákoně č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů.

1.5 Poplatek

Poplatek lze vymezit jako povinnou, nenávratnou, zákonem stanovenou peněžitou dávkou, která je vybírána státem nebo jinými veřejnoprávními korporacemi za zákonem stanovené úkony jejich orgánů.²⁷ Z uvedeného vymezení je patrné, že poplatek má s daní většinu shodných znaků. Na rozdíl od daně je však poplatek dávkou nepravidelnou a ekvivalentní, tedy je od poplatníka vybírán

²⁶ TRÖSTER, P. a kol. *Právo sociálního zabezpečení*. 5., přeprac. a aktualit. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 141-142. ISBN 978-80-7400-322-6.

²⁷ JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P.; TOMAŽIČ, I. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 413-414. ISBN 978-80-7380-155-7.

ad hoc za protiplnění ze strany státu či jiné veřejnoprávní korporace. Soustava poplatků je v České republice tvořena čtyřmi základními skupinami poplatků, a sice poplatky místními, správními, soudními a zvláštními dávkami poplatkového charakteru stojícími mimo katalog správních poplatků (např. poplatky spojené s užíváním dálnic či poplatky za ochranu životního prostředí).²⁸

K problematice členění poplatků je třeba pro úplnost zmínit, že ne všichni autoři člení poplatky do čtyř skupin tak, jak bylo zmíněno. Někteří uvádějí pouze tři skupiny poplatků, a sice poplatky soudní, správní a místní, přičemž výše uvedené zvláštní dávky poplatkového charakteru zpravidla podřazují pod poplatky správní.²⁹

1.5.1 Poplatková soustava České republiky

Právní úprava poplatků je v České republice poměrně roztržštěná a nějaký univerzální zákon či kodex, který by obsahoval taxativní výčet poplatků a upravoval možnosti jejich ukládání a výběru (příp. další důležité otázky) bychom v českém právním řádu hledali marně.

Budeme-li se držet výše uvedeného rozdělení poplatků na čtyři skupiny, lze říci, že tuzemská poplatková soustava je tvořena následujícími poplatky.

Místní poplatky jsou upraveny zákonem č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, v platném znění. Tento zákon obsahuje v ustanovení § 1 výčet osmi druhů poplatků, které jsou obce oprávněny ukládat a vybírat. Ukládání místních poplatků se děje prostřednictvím obecně závazných vyhlášek vydávaných zastupitelstvy obcí v rámci jejich samostatné působnosti. Tyto obecně závazné vyhlášky však nesmí být v rozporu se zákonem. Patří mezi ně např. poplatek ze psů, poplatek za lázeňský nebo rekreační pobyt, poplatek za užívání veřejného prostranství, poplatek ze vstupného, poplatek z ubytovací kapacity apod.

Správní poplatky jsou upraveny v zákoně č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, v platném znění. Jejich primárním účelem je zejména zajistit, aby konkrétní žadatel přispěl určitou částkou na činnost orgánu, která se uskutečňuje v jeho zájmu. Sekundárním účelem správních poplatků je poté zabránit podávání zbytečných podání (regulační funkce), avšak zákonodárce musí při stanovování jejich výše dbát na to, aby bylo řízení z hlediska jejich výše pro poplatníka stále

²⁸ JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P.; TOMAŽIČ, I. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 413-414. ISBN 978-80-7380-155-7.

²⁹ Srovnej BAKEŠ, M.; KARFÍKOVÁ, M.; KOTÁB, P.; MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 245-255. ISBN 978-80-7400-440-7.

dostupné. Poplatníkem správního poplatku je buď osoba, která podala žádost nebo jiný návrh k provedení úkonu správnímu úřadu, nebo osoba, v jejíž věci nebo v jejímž zájmu byl úkon proveden.³⁰

Soudní poplatky upravuje zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, v platném znění. Dle ustanovení § 1 tohoto zákona se soudní poplatky vybírají za řízení před soudy České republiky, a to z úkonů uvedených v sazebníku poplatků (tzv. poplatky za řízení) a dále za jednotlivé úkony prováděné soudy a úkony prováděné správou soudů, uvedené v sazebníku poplatků (tzv. poplatky za úkony). Poplatníky soudních poplatků jsou nejčastěji navrhovatelé (není-li stanoveno jinak), dále například účastníci smíru uzavřeného ve smírčím řízení, žalovaný (resp. žalovaní) uplatňující svá práva vzájemným návrhem, ale i další osoby, o nichž tak stanoví zákon o soudních poplatcích.³¹

Zvláštní dávky poplatkového charakteru, pod které bývají podřazovány poplatky spojené s užíváním dálnic a silnic ukládané dle zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, v platném znění a které mají podobu buď zpoplatnění ujeté vzdálenosti (mýtné) nebo zpoplatnění časového období, po které je poplatníkovi umožněno užívání zpoplatněné komunikace (časový poplatek). Dále do této kategorie bývají řazeny ekologické poplatky, které jsou ukládány dle zákona č. 388/1991 Sb., o Státním fondu životního prostředí České republiky, v platném znění. Jsou jimi např. poplatky za vypouštění odpadních vod do vod povrchových, poplatky za vypouštění škodlivých látek do ovzduší, poplatky podle zákona o odpadech, poplatky za odběr podzemních vod a další.³²

1.6 Jiná podobná povinná platba

Jako příklad jiné podobné povinné platby bývá nejčastěji uváděn poplatek, který je povinen hradit držitel televizního či rozhlasového přijímače podle zákona č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích a změně některých zákonů, v platném znění.³³

³⁰ JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P.; TOMAŽIČ, I. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 419. ISBN 978-80-7380-155-7.

³¹ Blíže viz § 2 a násl. zák. č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, v platném znění.

³² JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P.; TOMAŽIČ, I. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 422-423. ISBN 978-80-7380-155-7.

³³ Srovnej ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné*. 7., přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 734. ISBN 978-80-7478-616-7. Nebo: ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2420. ISBN 978-80-7400-428-5.

2 Historický vývoj daňových trestných činů

2.1 Vývoj právní úpravy daňových trestných činů od roku 1950 do roku 1961

Počínaje 1. srpnem 1950 se stal účinným nový trestněprávní předpis, a sice zákon č. 86/1950 Sb., trestní zákon. Jak se lze dočíst v ustanovení § 1 tohoto zákona, jeho účelem bylo chránit lidově demokratickou republiku, její socialistickou výstavbu, zájmy pracujícího lidu a vychovávat jednotlivce k dodržování pravidel socialistického soužití. K dosažení tohoto účelu sloužily následující prostředky: pohrůžka tresty, ukládání a výkon trestů a ochranná opatření.

Přestože to tak dle uvedeného vymezení jeho účelu pravděpodobně příliš nevypadá, předlohou tohoto předpisu byly nedokončené rekodifikační práce z období první republiky. Na poli trestání daňových trestných činů se navíc jednalo o předpis zcela průlomový, neboť již výslovně upravoval skutkovou podstatu zkrácení a ohrožení daně jako jednoho trestného činu. Do doby nabytí účinnosti tohoto zákona nebyl trestný čin zkrácení a ohrožení daně stíhán podle trestního zákona, nýbrž podle speciálních daňových zákonů. Po nabytí účinnosti trestního zákona již přicházely v úvahu dvě varianty postihu zkrácení či ohrožení daně, které byly závislé na stupni nebezpečnosti spáchaného činu pro společnost. Úmyslné zkrácení a ohrožení daně ve značném rozsahu (dle ustanovení § 148 trestního zákona) bylo souzeno obecnými trestními soudy. Naproti tomu zkrácení a ohrožení daně spáchané nedbalostní formou či zkrácení svým rozsahem méně závažná (byť i spáchaná úmyslně) spadala do pravomoci národních výborů, neboť se v takovém případě jednalo o skutkovou podstatu přestupku dle ustanovení § 61 zákona č. 88/1950 Sb., trestní zákon správní.³⁴ Tento zákon prodělal dvě novelizace a byl účinný až do 30. června 1961, následně (k 1. červenci 1961) byl zrušen zákonem č. 60/1961 Sb., o úkolech národních výborů při zajišťování socialistického pořádku.

Dle trestního zákona správního se přestupkem rozuměl čin, který nebyl trestný podle trestního zákona soudního (tedy zák. č. 86/1950 Sb.). Podle tohoto zákona mohl být ten, kdo úmyslně zkrátil daň anebo neprávem dosáhl nebo využil daňové výhody, potrestán pokutou až do výše 500.000,-- Kčs nebo odnětím svobody až na šest měsíců. Ten, kdo popsaný skutek spáchal nedbalostní formou,

³⁴ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 41-42. ISBN 978-80-7380-442-8.

mohl být potrestán veřejným pokáráním, pokutou do výše 250.000,-- Kčs nebo odnětím svobody až na šest měsíců.³⁵

Právní úpravu trestného zkrácení a ohrožení daně lze nalézt v trestním zákoně z roku 1950 v jeho zvláštní části, hlavě druhé (trestné činy hospodářské), oddíle čtvrtém (trestné činy daňové a porušení předpisů o oběhu zboží při styku s cizinou), v ustanovení § 148 až 150. Vymezení pojmu daň lze poté nalézt v ustanovení § 75 odst. 12 tohoto zákona, podle kterého se daní rozumí „*jakákoli veřejná dávka s příslušenstvím, jakkoliv ukládaná nebo vybíraná*“.

Není bez zajímavosti, že ačkoliv bylo k naplnění skutkové podstaty zkrácení a ohrožení daně dle ustanovení § 148 trestního zákoníku zapotřebí, aby byla daň zkrácena ve značném rozsahu, v případě kvalifikované skutkové podstaty musela být způsobena značná škoda, trestní zákon pojmy značný rozsah a značná škoda nijak nedefinoval. Až později byla jejich hranice stanovena judikatorně.³⁶ Taková konstrukce skutkové podstaty by z dnešního pohledu nepochybně porušovala základní zásadu „*nullum crimen sine lege*“ a významným způsobem nabořovala právní jistotu daňových subjektů.

První znění ustanovení § 148 až 150 trestního zákona z roku 1950 lze nalézt v poznámce pod čarou.³⁷

Citovaná ustanovení platila ve své původní podobě od 1. srpna 1950 do 31. prosince 1956. S účinností od 1. ledna 1957 byla poté novelou č. 63/1965 Sb.,

³⁵ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 42. ISBN 978-80-7380-442-8.

³⁶ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 43. ISBN 978-80-7380-442-8.

³⁷ § 148:

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

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

a) dopustí-li se činu uvedeného v odstavci 1 nejméně s dvěma osobami,

b) jestliže k usnadnění takového činu vedl dvojí účetní knihy, odstraní účetní knihy nebo použil padělaných listin nebo jiných prostředků k oklamání,

c) porušil-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru,

d) má-li takový čin za následek značnou škodu, nebo

e) je-li tu jiná zvláště přitěžující okolnost.

§ 149:

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

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

a) spolčí se nejméně s dvěma osobami,

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

c) poruší úřední uzávěru,

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

§ 150:

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

ze všech citovaných ustanovení odstraněna povinnost uložit vedle trestu odnětí svobody ještě trest peněžitý. V takto změněné podobě platila uvedená ustanovení až do 1. ledna 1962, kdy byl zákon č. 86/1950 Sb., trestní zákon zrušen a nahrazen novou trestněprávní normou, zákonem č. 140/1961 Sb., trestní zákon.

2.2 Vývoj právní úpravy daňových trestných činů od roku 1962 do roku 2009

Dne 11. července 1960 byl vydán a téhož dne také nabyl účinnosti zákon č. 100/1960 Sb., nová Ústava Československé socialistické republiky, která ve svém prohlášení v článku prvním proklamovala, že „*socialismus v naší vlasti zvítězil*“ a v témže článku byly rovněž vytýčeny další cíle, jako dokončení socialistické výstavby, vybudování vyspělé socialistické společnosti a následně i konečný přechod ke komunismu. Zejména k ochraně těchto (a samozřejmě i mnoha dalších) zájmů byla zároveň pocitována potřeba přijmout nový trestněprávní předpis, který by odpovídal duchu nové Ústavy. To se také zanedlouho stalo a počínaje 1. lednem 1962 nabyl účinnosti nový trestněprávní předpis, zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, který byl (i když v dosti změněné podobě) účinný až do konce roku 2009.

V ustanoveních § 1 až 2 byl vymezen účel tohoto zákona, kterým byla ochrana společenského a státního zřízení Československé socialistické republiky, socialistického vlastnictví, práv a oprávněných zájmů občanů a jejich výchova k řádnému plnění občanských povinností a zachovávání pravidel socialistického soužití. Takto vymezený účel trestního zákona zůstal ve své nezměněné podobě v platnosti až do (nikoliv včetně) 1. července 1990, kdy byl novelou č. 175/1990 Sb., vymezen účel nový, již demokratický. Tím byla ochrana společnosti a ústavního zřízení České a Slovenské federativní republiky, práv a oprávněných zájmů občanů a organizací.

S ohledem na to, že trestní zákon z roku 1961 platil celých 48 let a také s ohledem na rozsáhlé společenské a politické změny, které se zejména v posledních pětadvaceti letech udály, bylo znění tohoto zákona mnohokrát měněno. Od počátku účinnosti tohoto zákona až do jejího konce prodělala samozřejmě značný vývoj i úprava daňových trestných činů. Na podobu a vybrané nejdůležitější změny této právní úpravy se pokusím poukázat v kapitolách níže.

2.2.1 Vývoj daňových trestných činů od roku 1962 do roku 1989

Trestněprávní úprava daňových trestných činů byla s účinností od 1. ledna 1962 obsažena ve zvláštní části trestního zákoníku z roku 1961, konkrétně v hlavě druhé (trestné činy hospodářské), oddíle čtvrtém (trestné činy proti měně a trestné činy daňové), v ustanovení § 148 nazvaném zkrácení daně. Prvé znění tohoto ustanovení lze nalézt v poznámce pod čarou,³⁸ přičemž lze konstatovat, že toto ustanovení zůstalo v platnosti v nezměněné podobě až do 30. června 1990.

Není bez zajímavosti, že obdobně jako předchozí trestní zákon nedefinoval pojmy značný rozsah a značná škoda, tak ani trestní zákon z roku 1961 velice dlouhou dobu (resp. až do 30. června 1990) nijak nedefinoval pojmy větší rozsah a značná škoda, které jsou uvedeny v citovaném ustanovení. Výklad těchto pojmů, kterým by byl naplňován jejich konkrétní obsah, byl zcela přenechán rozhodovací praxi soudů. Tento stav byl oprávněně kritizován, neboť v praxi tím docházelo k faktickému zostřování trestní represe.³⁹

2.2.2 Vývoj daňových trestných činů od roku 1990 do roku 2009

Vlivem dynamických politických a celospolečenských změn, které u nás započaly bezprostředně po 17. listopadu 1989, se velmi záhy ukázala jako nutná i potřeba změny platné právní úpravy prakticky ve všech odvětvích práva, zejména pak práva trestního.

V první řadě bylo nutné trestní právo oprostít od všech reliktvů z dob totalitního režimu a nově celé odvětví trestního práva vystavět na základních zásadách demokracie a humanismu, ochraně osobnosti člověka, jeho důstojnosti a ochraně jeho práv a svobod. Za tímto účelem byly například z hlavy první trestního zákona vypuštěny všechny trestné činy spjaté s totalitním režimem, při jejichž aplikaci docházelo k porušování základních práv a svobod, také došlo k zrovnoprávnění trestní ochrany všech forem vlastnictví vypuštěním trestných činů proti majetku v socialistickém vlastnictví. Na druhou stranu bylo rovněž nutno přiměřeným způsobem reagovat na nově se utvářející poměry a vztahy ve

³⁸ (1) *Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, poplatek nebo jinou jim podobnou dávku, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta nebo nápravným opatřením nebo peněžitým trestem.*

(2) *Odnětím svobody na jeden rok až pět let bude pachatel potrestán,*
a) *spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně se dvěma osobami,*
b) *poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo*
c) *způsobí-li takovým činem značnou škodu.*

³⁹ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 52. ISBN 978-80-7380-442-8.

společnosti vytvořením zcela nových skutkových podstat trestných činů, které dřívější trestněprávní úprava vůbec neobsahovala.⁴⁰

První novelou, která s účinností od 1. července 1990 zasáhla do právní úpravy daňových trestných činů, byl zákon č. 175/1990 Sb. Tato novela poprvé zavedla do trestního zákona (konkrétně do jeho ustanovení § 89 odst. 14) definici pojmů škoda nikoliv nepatrná, nikoliv malá, větší škoda, značná škoda a škoda velkého rozsahu. Dále byl z výše uvedeného ustanovení § 148 trestního zákona vyškrtnut trest nápravného opatření.⁴¹

Druhou novelou byl zákon č. 557/1991 Sb., kterým byla s účinností od 1. ledna 1992 v odstavci prvním § 148 trestního zákona stanovena dolní hranice trestní sazby ve výši šesti měsíců, přičemž horní tříletá hranice trestní sazby zůstala nezměněna. Dále byl rovněž přidán odstavec třetí tohoto ustanovení, ve kterém bylo uvedeno, že způsobí-li pachatel spácháním činu uvedeného v odstavci 1 škodu velkého rozsahu, bude potrestán odnětím svobody na pět až dvanáct let.

Třetí novelou byl zákon č. 290/1993 Sb., který s účinností od 1. ledna 1994 přejmenoval ustanovení § 148 z původního názvu zkrácení daně na zkrácení daně, poplatku a podobné dávky, do odstavce prvního tohoto ustanovení bylo poté mimo stávajícího zkrácení daně, poplatku a jim podobné dávky výslovně zahrnuto ještě clo a pojistné na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění. V odstavci druhém tohoto ustanovení poté došlo k posunutí horní hranice trestní sazby z původních pěti na osm let. Tato novela dále zavedla zcela novou skutkovou podstatu trestného činu porušení předpisů o nálepkách k označení zboží pro daňové účely, zakotvenou v ustanovení § 148a trestního zákona,⁴² která však již není předmětem této práce.

Čtvrtou a nejrozsáhlejší **novelou** byl zákon č. 253/1997 Sb., který s účinností od 1. ledna 1998 opět přejmenoval ustanovení § 148 z dosavadního názvu zkrácení daně, poplatku a podobné dávky na zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, přičemž ke stejnému přejmenování došlo rovněž i v odstavci prvním tohoto ustanovení. Dále byl do ustanovení § 148 nově vložen odstavec druhý ve znění: „*Stejně bude potrestán, kdo vyláká výhodu na některé*

⁴⁰ NEČADA, V. *Přehled novel trestních kodexů v období od listopadu 1989 do konce roku 1999*. Praha: Institut pro kriminologii a sociální prevenci, 2000, s. 1-9. ISBN 80-86008-79-7.

⁴¹ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 52-54. ISBN 978-80-7380-442-8.

⁴² NEČADA, V. *Přehled novel trestních kodexů v období od listopadu 1989 do konce roku 1999*. Praha: Institut pro kriminologii a sociální prevenci, 2000, s. 51-52. ISBN 80-86008-79-7.

z povinných plateb uvedených v odstavci 1“. Zakotvením tohoto odstavce byl vyřešen problém předchozí právní úpravy, spočívající v praktické nemožnosti trestního stíhání těch pachatelů, kteří pouze vylákali daňovou výhodu, avšak již se nedopustili zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Tito pachatelé totiž dle předchozí právní úpravy nemohli být stíháni pro trestný čin uvedený v předmětném ustanovení § 148, avšak mohli být stíháni pro trestný čin podvodu dle ustanovení § 250 téhož zákona.⁴³ Nejvyšší soud později ve svém usnesení dovodil, že v případě vylákání výhody dle ustanovení § 148 odst. 2 se „*výslovně nevyžaduje, aby se tak stalo ve větším rozsahu (...). Za předpokladu, že výhodu na povinných platbách lze vyjádřit finančně, mohla by být skutková podstata trestného činu podle § 148 odst. 2 tr. zák. formálně naplněna vylákáním uvedené výhody v jakékoliv výši.*“⁴⁴

Zákon č. 253/1997 Sb., dále do trestního zákona v oblasti daňových trestných činů přinesl některé zcela nové skutkové podstaty trestných činů, kterými byly neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (§ 147 tr. zák.), zvláštní ustanovení o účinné lítosti u tohoto trestného činu (§ 147a tr. zák.) a také nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 148b tr. zák.). Uvedená ustanovení trestního zákona platila od 1. ledna 1998 a ve své nezměněné podobě přetrvávala až do konce účinnosti trestního zákona, tedy do 31. prosince 2009.

Prvé znění ustanovení § 147 trestního zákona lze nalézt v poznámce pod čarou.⁴⁵ Na rozdíl od trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle ustanovení § 148 (které postihovalo zejména podvodné jednání pachatele, v jehož důsledku mu byla vyměřena nižší daň anebo k jejímu vyměření vůbec nedošlo) se tato skutková podstata zaměřovala na případy, kdy plátce (zaměstnavatel) sice neskrýval svou povinnost odvést sražené platby za poplatníka (zaměstnance) nebo výši této povinnosti, ale z nejrůznějších důvodů tuto povinnost úmyslně nesplnil. Skutková podstata tohoto trestného činu byla

⁴³ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 54. ISBN 978-80-7380-442-8.

⁴⁴ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21. 8. 2003, sp. zn. 3 Tdo 853/2003. [online]. [cit. 2014-02-12]. Dostupné z: <https://www.beck-online.cz/bo/document-view.seam?documentId=njptembqgrpxexzt152he&groupIndex=0&rowIndex=0>.

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

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

daleko užší také v tom, že subjektem tohoto trestného činu tak mohl být pouze plátce daně (zaměstnavatel).⁴⁶ Po subjektivní stránce byl vyžadován úmysl.⁴⁷

Úplné znění **zvláštního ustanovení o účinné lítosti podle § 147a** trestního zákona lze nalézt v poznámce pod čarou.⁴⁸

Podle tohoto ustanovení bylo pro zánik trestní odpovědnosti pachatele za trestný čin podle § 147 trestního zákona vyžadováno dodatečné splnění pachatelovy povinnosti, spočívající v zaplacení dlužné částky (resp. všech dlužných částek), které měl zaměstnavatel jako plátce zaplatit za poplatníka (zaměstnance), a to v jejich plné výši za celé období, pro něž soud vyslovil jeho trestní odpovědnost. K zániku trestnosti podle tohoto ustanovení tedy nemohlo dojít, pokud pachatel splnil svou povinnost pouze částečně. Pro naplnění účinné lítosti však nebylo vyžadováno, aby pachatel provedl úhradu osobně. Postačovalo, pokud jakýmkoliv způsobem zařídil (např. pokynem), aby za něj úhradu provedla jiná osoba.⁴⁹

Dne 1. ledna 2010 vešel v účinnost zcela nový hmotněprávní kodex trestního práva, zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, který v současnosti obsahuje platnou právní úpravou daňových trestných činů. Přestože z hlediska systematiky zvláštní části trestního zákoníku se hospodářské trestné činy (mezi které mimo jiné patří i trestné činy daňové) posunuly z hlavy druhé do hlavy šesté, znění jejich skutkových podstat neprodělalo zásadnější změny. Právní úpravě vybraných daňových trestných činů de lege lata se podrobně věnuji v části páté této práce.

⁴⁶ Více viz Usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 6. 1999, sp. zn. 4 To 424/99 Sb. In DRAŠTÍK, A.; HASCH, K.; KUČERA, P.; RIZMAN, S. *Přehled judikatury: trestné činy hospodářské*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2005, s. 149. ISBN 80-7357-141-2.

⁴⁷ ŠÁMAL, P.; PÚRY, F.; RIZMAN, S. *Trestní zákon: komentář. II. díl*. 6., dopl. a přeprac. vyd. Praha: C. H. Beck, 2004, s. 901-904. ISBN 80-7179-896-7.

⁴⁸ ***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.***

⁴⁹ ŠÁMAL, P.; PÚRY, F.; RIZMAN, S. *Trestní zákon: komentář. II. díl*. 6., dopl. a přeprac. vyd. Praha: C. H. Beck, 2004, s. 908-910. ISBN 80-7179-896-7.

3 Správněprávní hledisko daňové problematiky

3.1 Správa daní

V odborné literatuře se zpravidla uvádí, že správou daní se rozumí určitá právem upravená činnost orgánů veřejné správy.⁵⁰ Do vlastních obsahově hlubších definic se však autoři zpravidla nepouštějí a spíše si „vypomáhají“ legislativními zkratkami obsaženými v příslušných právních předpisech, tedy v předpisech daňového práva procesního. Ve starší literatuře tak lze zpravidla nalézt legislativní zkratku uvedenou v ustanovení § 1 odst. 2 (dnes již neúčinného) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, kde je uvedeno, že „*správou daně se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat, nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době.*“ V novější literatuře lze poté najít značně stručnější definici (resp. legislativní zkratku), která je obsažena v ustanovení § 1 odst. 2 DŘ (tedy aktuálně platného a účinného právního předpisu), kde je uvedeno, že „*správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*“

3.1.1 Zásady správy daní

V ustanovení § 262 DŘ je uvedeno, že při správě daní se správní řád nepoužije. Důvodová zpráva k tomuto zákonu poté vyloučení správního řádu dále zpřesňuje a svým způsobem i rozšiřuje, když výslovně vylučuje i užití základních zásad činnosti správních orgánů, které jsou uvedeny v ustanovení § 2 až 8 SpŘ.⁵¹ Daňový řád místo toho v hlavě II, v ustanoveních § 5 – 9, uvádí vlastní zásady, které jsou použitelné pro celou oblast správy daní, tedy nikoliv pouze pro oblast daňového řízení, ale i pro úkony a postupy konané mimo vlastní řízení. Tyto zásady tedy reprezentují základní principy, které je nutno při správě daní (tedy nejen v daňovém řízení) dodržovat.⁵²

Těmito zásadami dle ustanovení § 5 - 9 DŘ jsou: **zásada zákonnosti, zásada zákazu zneužití diskreční pravomoci, zásada proporcionality, zásada procesní rovnosti, zásada součinnosti, zásada poučovací, zásada vstřícnosti a**

⁵⁰ JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P.; TOMAŽIČ, I. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 426. ISBN 978-80-7380-155-7.

⁵¹ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád.

⁵² BAKEŠ, M.; KARFÍKOVÁ, M.; KOTÁB, P.; MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 258. ISBN 978-80-7400-440-7.

zdrořilosti, zásada rychlosti řízení, zásada hospodárnosti a procesní ekonomie, zásada volného hodnocení důkazů, zásada legitimního očekávání, zásada materiální pravdy, zásada neveřejnosti, zásada oficiality, zásada vyhledávací, zásada zdrženlivosti a přiměřenosti při shromažďování osobních a jiných údajů.⁵³

Vzhledem k tomu, že výše uvedené zásady správy daní jsou podrobně a poměrně vyčerpávajícím způsobem rozebrány a vysvětleny v příslušných komentářích k DŘ, nepovažuji za nutné se o nich v této práci podrobněji zmiňovat. Jedinou zásadou, o níž bych se chtěl krátce zmínit, je **zásada neveřejnosti** správy daní, která je vyjádřena v ustanovení § 9 odst. 1 DŘ. Zde je uvedeno, že správa daní je neveřejná a osoby zúčastněné na správě daní i úřední osoby jsou povinny za podmínek stanovených zákonem zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly.

Tato zásada na jedné straně vylučuje účast veřejnosti na správě daní, na straně druhé poté zavazuje úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní k mlčenlivosti o všech okolnostech, o kterých se dozvěděly v souvislosti se správou daní. Činí tak zejména proto, aby motivovala daňový subjekt k součinnosti, která je nezbytně nutná k naplnění cíle správy daní (tedy ke správnému zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady). Mlčenlivost uvedených osob tedy jednoznačně svědčí ve prospěch daňového subjektu, který je zároveň jako jediný oprávněn s touto mlčenlivostí disponovat. O důležitosti, jakou zákonodárce přikládá dodržení povinnosti mlčenlivosti, svědčí mimo jiné i výše pokuty, kterou lze dle ustanovení § 246 DŘ udělit za přestupek porušení povinnosti mlčenlivosti (až 500.000,- Kč).⁵⁴ Uvedená povinnost mlčenlivosti však neplatí bezvýjimečně ve všech případech. V ustanovení § 53 DŘ jsou totiž (nikoliv zcela taxativně) vymezeny případy, na které se mlčenlivost nevztahuje (resp. ve kterých se o porušení povinnosti mlčenlivosti vůbec nejedná). Mezi tyto případy patří např.: poskytne-li správce daně informace získané při správě daní státnímu zástupci pro účely trestního řízení u vybraných trestných činů, pokud správce daně plní svou oznamovací povinnost dle § 8 TrŘ a řadě dalších případů.

Nahrazení základních zásad uvedených v ustanoveních § 2 - 8 SpŘ vlastními zásadami DŘ se však u mnoha autorů setkává se značnou kritikou. Ti

⁵³ BAKEŠ, M.; KARFÍKOVÁ, M.; KOTÁB, P.; MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 259-262. ISBN 978-80-7400-440-7.

⁵⁴ LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 44. ISBN 978-80-7400-390-5.

většinou na jednu stranu sice uznávají, že správa daní je činností dosti odlišnou od obecné činnosti správních orgánů při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy (a jako taková si zaslouží speciální právní úpravu i vlastní zásady), zároveň však většinou dodávají, že aplikaci základních zásad SpŘ nelze paušálně odmítnout a to zejména v těch případech, kdy mají tyto zásady určitý přesah do Ústavou garantovaných práv osob (nebo z nich dokonce přímo pramení) či v těch situacích, kdy DŘ žádné řešení nepřináší.⁵⁵

3.1.2 Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní

Obecnou procesněprávní úpravu správce daně a osob zúčastněných na správě daní lze nalézt v části druhé (obecná část o správě daní), v hlavě I. (§ 10 až 31) DŘ, jejich hmotněprávní úpravu lze poté zpravidla nalézt v jednotlivých daňových zákonech.

3.1.2.1 Správce daně

V ustanovení § 10 DŘ je uvedeno obecné vymezení správce daně jako správního orgánu (tj. orgánu moci výkonné, orgánu územního samosprávného celku, jiného orgánu a FO nebo PO, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy) nebo jiného orgánu veřejné moci v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. V § 11 DŘ je poté vymezena pravomoc správce daně, do které patří vedení daňových a jiných řízení podle daňového zákona, provádění vyhledávací činnosti, kontrola plnění povinností osob zúčastněných na správě daní, možnost vyzvat ke splnění povinnosti a zabezpečování placení daní.⁵⁶

Věcná působnost jednotlivých správců daně je zpravidla vymezena v konkrétních daňových zákonech. Obecně lze však říci, že nejčastějšími (nikoliv však výhradními) správci daně jsou orgány finanční správy. Právní úprava těchto orgánů je zakotvena v zákoně č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění. Tento zákon zakotvuje soustavu finančních orgánů finanční správy, která je tvořena Generálním finančním ředitelstvím, Odvolacím finančním ředitelstvím, Specializovaným finančním úřadem a čtrnácti finančními úřady.

Generální finanční ředitelství je řídicím a metodickým orgánem. Vykonává působnost orgánu nejbližší nadřazenému Odvolacímu finančnímu

⁵⁵ Blíže k této problematice BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 1509-1514. ISBN 978-80-7357-564-9.

⁵⁶ Blíže viz Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád.

ředitelství, dále provádí řízení o správních deliktech, vede centrální evidenci a důležité registry nezbytné pro výkon činnosti ostatních orgánů finanční správy. **Odvolací finanční ředitelství** je správním orgánem nejbližše nadřazeným finančním úřadům a Specializovanému finančnímu úřadu. Jak již napovídá jeho název, jeho hlavní činností je projednávání a rozhodování o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů a Specializovaného finančního úřadu. **Specializovaný finanční úřad** vykonává (na rozdíl od obecných finančních úřadů) svou působnost na celém území České republiky, avšak pouze pro vybrané subjekty, kterými jsou zejména právnické osoby založené za účelem podnikání, které dosáhly obrátu 2 mld. Kč, banky, spořitelni a úvěrová družstva, pojišťovny a další subjekty vymezené v zákoně. **Finanční úřady** vykonávají veškerou věcnou působnost danou orgánům Finanční správy České republiky (pokud není svěřena Specializovanému finančnímu úřadu), přičemž jejich místní (resp. územní) působnost je omezena jednotlivými kraji.⁵⁷

Podle věcné působnosti lze tedy správce daně rozdělit na:

- **orgány finanční správy** (spravující převážnou část daní a poplatků),
- **celní orgány** (spravující spotřební daně, energetické daně, cla a vybrané poplatky),
- **místní** (resp. územní) **orgány** (spravující zejména místní poplatky),
- **ostatní správní orgány** (spravující zejména správní poplatky).⁵⁸

3.1.2.2 Osoby zúčastněné na správě daní

Pod pojmem osoby zúčastněné na správě daní se skrývá poměrně široká skupina osob, která je upravena v ustanoveních § 20 – 31 DŘ. Mezi tyto osoby jsou dle DŘ řazeny:

- **daňové subjekty** (§ 20 DŘ);
 - osoby, které zákon výslovně označuje za daňový subjekt, plátce či poplatníka,
 - osoby ustanovené podle zákona, které plní povinnosti stanovené daňovým subjektům (zejména osoby spravující pozůstalost, svěřenecký správce a insolvenční správce),

⁵⁷ JÁNOŠÍKOVÁ, P. a kol. *Daňové právo de lege lata*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 42-43. ISBN 978-80-7380-503-6.

⁵⁸ VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualiz. vyd. Praha: VOX, 2014, s. 70-71. ISBN 978-80-87480-23-6.

- **třetí osoby** (§ 22 DŘ) – tedy osoby odlišné od daňových subjektů mající práva a povinnosti při správě daní nebo ti, jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena,
- **jejich zástupci** (§ 25 – 30 DŘ);
 - zákonný zástupce FO nebo opatrovník,
 - zmocněnec,
 - společný zmocněnec,
 - společný zástupce,
- **odborní konzultanti** (§ 31 DŘ).

3.2 Daňové řízení

Daňové řízení bývá definováno jako procesními právními předpisy (DŘ) upravený postup účastníků řízení směřující k uplatnění práv a povinností vyplývajících daňovým subjektům z daňových vztahů.⁵⁹ Jedná se tedy o řízení, ve kterém se rozhoduje o daních, clech, poplatcích, odvodech, o zálohách na tyto platby a také o odvodech za porušení rozpočtové kázně.⁶⁰ V ustanovení § 134 odst. 1 DŘ je poté uvedeno, že *„daňové řízení se vede za účelem správného zjištění a stanovení daně (ve smyslu § 2 DŘ) a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí.“*

Daňové řízení je velice specifickým druhem řízení, a to zejména s ohledem na fakt, že (na rozdíl o jiných druhů řízení) probíhá souvisle a nepřetržitě po celou dobu existence daňové povinnosti, pokud není dosaženo cíle správy daní.⁶¹

Dle ustanovení § 134 DŘ je daňové řízení podle okolností tvořeno dílčími řízeními, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí. DŘ výslovně vyjmenovává následující druhy dílčích řízení:

- **nalézací řízení** (§ 135 až 148 DŘ)
 - vyměřovací (vedené za účelem stanovení daně),
 - doměřovací (jehož účelem je stanovení změny poslední známé daně),
 - o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému ve vyměřovacím nebo doměřovacím řízení,

⁵⁹ BAKEŠ, M.; KARFÍKOVÁ, M.; KOTÁB, P.; MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 256. ISBN 978-80-7400-440-7.

⁶⁰ JANOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P.; TOMAŽIČ, I. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 525. ISBN 978-80-7380-155-7.

⁶¹ BAKEŠ, M.; KARFÍKOVÁ, M.; KOTÁB, P.; MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 271. ISBN 978-80-7400-440-7.

- **řízení při placení daní** (§ 149 až 232 DŘ)
 - o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky,
 - o zajištění daně,
 - exekuční,
 - o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení dle předchozích bodů,
- **řízení o mimořádných opravných a dozorcích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení** (§ 108 až 124 DŘ).

Pro názorné schéma možného průběhu daňového řízení viz přílohu č. 1 zařazenou na samém konci této diplomové práce.

3.2.1 Daňová kontrola

Právní úprava daňové kontroly je obsažena v DŘ, konkrétně v dílu druhém, hlavě VI., části druhé v ustanoveních § 85 – 88.

Daňovou kontrolu lze definovat jako daňovým řádem upravený a ucelený postup při správě daní, kterým správce daně prověřuje tvrzení daňových subjektů a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jejich daňové povinnosti. Výsledkem či výstupem tohoto kontrolního postupu však není vydání rozhodnutí. Daňová kontrola je totiž ukončena podpisem zprávy o daňové kontrole, která shrnuje výsledky kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů provedených v jejím průběhu. Teprve obsažené hodnotící závěry mohou být podkladem pro vydání vlastního rozhodnutí o konkrétní daňové povinnosti, tj. daňové povinnosti určitého daňového subjektu vážící se ke konkrétnímu zdaňovacímu období nebo ke konkrétní jednorázové dani.⁶²

V ustanovení § 87 DŘ je uvedeno, že správce daně je povinen při zahájení daňové kontroly vymezit její předmět a rozsah. S ohledem na to, že tyto dva pojmy bývají často zaměňovány, považuji za důležité si je stručně vysvětlit.

Předmět daňové kontroly určuje, k jakému daňovému řízení se daňová kontrola vztahuje, rozsah daňové kontroly vymezuje určitý okruh konkrétních tvrzení a skutečností, které bude správce daně v rámci daného předmětu

⁶² BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 448-453. ISBN 978-80-7357-564-9.

přezkoumávat.⁶³ Obecně lze říci, že předmětem daňové kontroly je zpravidla jedno daňové řízení, avšak správce daně může provádět daňovou kontrolu i společně pro více daňových řízení u téhož daňového subjektu, čímž jsou v praxi naplněny některé zásady uvedené v § 5 – 9 DŘ, zejména pak zásada hospodárnosti, rychlosti, zdrženlivosti a přiměřenosti. Rozsah daňové kontroly může správce daně změnit, tedy zúžit i rozšířit, v obou případech je však povinen o tomto faktu vyrozumět daňový subjekt a seznámit ho s novým rozsahem daňové kontroly.⁶⁴

V rámci jednoho daňového řízení se daňová kontrola může konat zejména ve fázi vyměřovací a doměřovací, popř. v řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti rozhodnutím vydaným v nalézacím řízení.⁶⁵ Obecně lze však tvrdit, že provedení daňové kontroly je v zásadě možné v kterékoliv fázi daňového řízení za předpokladu, že předmětem řízení bude daňová povinnost neboli správné zjištění a stanovení daně.⁶⁶

Daňovou kontrolu je možno provést i opakovaně, avšak pouze za taxativně vymezených podmínek uvedených v ustanovení § 85 odst. 5 DŘ. Při zahájení opakované kontroly má správce daně navíc povinnost seznámit daňový subjekt s důvody opakování daňové kontroly (viz § 85 odst. 6 DŘ).

Za opakovanou daňovou kontrolu je považována taková kontrola, jejíž předmět a rozsah se, byť i jen částečně, překrývá s předmětem a rozsahem předchozí daňové kontroly. O opakovanou daňovou kontrolu se naopak nejedná například tehdy, pokud se bude nově zahájená daňová kontrola vztahovat k jinému poplatníku, jiné dani nebo jinému zdaňovacímu období.⁶⁷

Po ukončení daňové kontroly je v mnoha případech správcem daně z moci úřední zahájeno doměřovací řízení (dle ustanovení § 143 DŘ), jehož cílem je doměření daně. K vlastnímu doměření daně dochází vydáním dodatečného

⁶³ BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 451. ISBN 978-80-7357-564-9.

⁶⁴ BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 452-454. ISBN 978-80-7357-564-9.

⁶⁵ BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 449. ISBN 978-80-7357-564-9.

⁶⁶ LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 177. ISBN 978-80-7400-390-5.

⁶⁷ BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 455. ISBN 978-80-7357-564-9.

platebního výměru znějícího na částku, která činí rozdíl mezi daní přiznanou daňovým subjektem a nově stanovenou správcem daně. Ne vždy však musí daňová kontrola skončit popsáním způsobem. Poměrně výjimečně se také stává, že správce daně při daňové kontrole k žádným kontrolním zjištěním nedospěje. V takovém případě skončí daňová kontrola bez nálezu a tím i bez vydání dodatečného platebního výměru.⁶⁸

3.2.1.1 Trestněprávní následky daňové kontroly

Vydání dodatečného platebního výměru nemusí být pro daňový subjekt vždy tím nejzávažnějším následkem daňové kontroly. Nezřídka totiž správce daně v průběhu daňové kontroly zjistí i skutečnosti nasvědčující spáchání trestného činu. V uplynulých letech se v naprosté většině případů jednalo o podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240 TrZ) a také neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241 TrZ)⁶⁹. V takovém případě má správce daně dle ustanovení § 8 TrŘ a rovněž také dle ustanovení § 53 odst. 3 DŘ povinnost tyto skutečnosti neprodleně oznámit orgánům činným v trestním řízení.⁷⁰

Níže uvedená tabulka obsahuje údaje o počtu případů předaných správci daně orgánům činným v trestním řízení pro podezření ze spáchání trestného činu podle § 240 TrZ a trestného činu podle § 241 TrZ v uvedených letech. Rovněž obsahuje i údaje o celkové výši jejich zkrácení či neodvedení za tato léta.

	2009	2010	2011	2012	2013
Počet podnětů předaných OČTR	1.298	1.618	1.432	1.711	1.194
Celková částka v mil. Kč	11.670	6.389	6.803	9.447	4.562

Tabulka č. 1. Údaje o počtu podnětů předaných správci daně OČTR a výši celkové částky.

Zdroj: Zpráva o činnosti finanční a celní správy České republiky za rok 2013. Praha, červen 2014, Ministerstvo financí, č. j. MF 43290/2014/2502, s. 22.

Z obsažených údajů za jednotlivá léta jednoznačně vyplývá, že výše celkové částky není ani zdaleka přímo úměrná počtu předaných případů. Tento fakt je patrný, zejména srovnáme-li mezi sebou údaje z let 2009 a 2013. Co do počtu předaných případů jsou obě porovnávaná léta dosti podobná (vzájemný

⁶⁸ ZATLOUKAL, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. přeprac. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 250. ISBN 978-80-7400-366-0.

⁶⁹ Viz údaje obsažené ve Zprávě o činnosti finanční a celní správy České republiky za rok 2013. Praha, červen 2014, Ministerstvo financí, č. j. MF 43290/2014/2502, s. 22-23.

⁷⁰ ZATLOUKAL, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. přeprac. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 264-265. ISBN 978-80-7400-366-0.

rozdíl činí 8 %), výše celkové částky je však zcela odlišná (vzájemný rozdíl činí 69,9 %).

Velice překvapivý je však dosti značný meziroční pokles počtu předaných případů i celkové výše částky mezi lety 2012 a 2013. Počet předaných případů totiž meziročně poklesl o 30,2 % (!) a celková výše částky poklesla o celých 51,7 % (!). Ve zprávě je sice uvedeno, že „*tento stav lze přičíst především včasné reakci správce daně, kterému se prostřednictvím zajišťovacích příkazů⁷¹ a kontrolně exekučních akcí daří identifikovat a eliminovat daňový únik,*“⁷² nakolik je však tato jednoznačně optimistická interpretace uvedených údajů skutečně na místě, ukáže pravděpodobně až vývoj v následujících letech.

Z celkového počtu případů předaných správci daně orgánům činným v trestním řízení však ještě nelze automaticky dovozovat, že ve všech těchto případech skutečně došlo ke spáchání trestného činu. Rozhodnutí o tom, zda byl spáchán trestný čin či nikoliv, totiž samozřejmě náleží výhradně soudu.

Nikoliv nezajímavá je problematika dokazování u daňových trestných činů, ke které se (ve vztahu k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby) ve svém rozsudku ze dne 18. července 2001, sp. zn. 5 Tz 101/2001 vyjádřil i Nejvyšší soud. Ten uvedl, že orgány činné v trestním řízení nejsou vázány vyjádřením o výši zkrácení (nedoplatku) určité daně a dokonce ani pravomocným a vykonatelným rozhodnutím správce daně o doměření daňového nedoplatku. Naopak jsou vždy povinny (podle ustanovení § 2 odst. 5 TrŘ) samy zjistit skutkový stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu nezbytném pro jejich rozhodnutí.⁷³

3.2.1.2 K otázce četnosti daňových kontrol

V nedávné době se v tuzemských sdělovacích prostředcích opakovaně objevily dosti nelichotivé zprávy⁷⁴ o tom, že se Česká republika začíná stávat

⁷¹ Zajišťovací příkaz je upraven ustanovení § 167-169 DŘ a bývá v odborné literatuře zpravidla definován jako jeden ze zajišťovacích instrumentů správce daně, který slouží k dosažení cíle správy daní.

⁷² Zpráva o činnosti finanční a celní správy České republiky za rok 2013. Praha, červen 2014, Ministerstvo financí, č. j. MF 43290/2014/2502, s. 22-23.

⁷³ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. 7. 2001, sp. zn. 5 Tz 101/2001. Publikováno ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu pod Sb. číslem Rt 20/2002.

⁷⁴ Viz např. KALÁB, V. *Kontrola jednou za 373 let. Podívejte se, jak často vás navštíví finanční úřad.* [online]. [cit. 2015-02-07]. Dostupné z: http://byznys.lidovky.cz/kontrola-jednou-za-373-let-podivejte-se-jak-casto-vas-navstivi-financni-urad-1te-/firmy-trhy.aspx?c=A130302_164753_firmy-trhy_mtr. Nebo: MORÁVEK, D. *V Praze k vám přijde daňová kontrola jednou za 114 let. Čím ji přivoláte?* [online]. [cit. 2015-02-07]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/v-praze-k-vam-prijde-danova-kontrola-jednou-za-114-let-cim-ji-privolate/>.

„rájem“ pro nepoctivé daňové subjekty (především pak právnické osoby), a to zejména s ohledem na fakt, že vzhledem k jejich velkému počtu a údajným omezeným možnostem Finanční správy je jen velmi malá pravděpodobnost, že se stanou kontrolovanými subjekty v rámci daňové kontroly. Aby byla podtržena dramatická stránka těchto zpráv, bylo v nich dále uvedeno, za jak dlouhý časový úsek mohou právnické osoby sídlící na různých místech daňovou kontrolu očekávat. Kupříkladu v Praze 2 prý dle údajů Lidových novin daňová kontrola „chodí“ v průměru jednou za 373 let, v Přelouči jedenkrát za 316 let. Na opačné straně poté měla být města jako Mnichovo Hradiště či Konice na Prostějovsku, kde se může daňový subjekt stát kontrolovaným „již“ jednou za dvanáct či třináct let. Z těchto zjištění bylo dále vyvozováno, že na uvedených místech mohou „*po dlouhé generace (...) firmy čarovat se zisky a daněmi, aniž by se musely obávat postihu.*“⁷⁵

Je zjevné, že autoři zmiňovaných článků příliš neporozuměli popisované problematice, zejména poté významu a funkci daňové kontroly v daňovém řízení a jejím případným trestněprávním následkům. S jejich závěry spočívajícími v tom, že na určitých místech se mohou daňové subjekty z důvodu údajné malé četnosti daňových kontrol po celé generace dopouštět protiprávního jednání, aniž by takové jednání bylo odhaleno a potrestáno, jednoznačně nelze souhlasit.

Správci daně totiž nepochybně ve většině případů nezahajují daňovou kontrolu jen tak bez jakéhokoliv podkladu, nýbrž kontrolují zejména ty subjekty, u kterých již mají pochybnosti o správnosti jejich tvrzení a jiných skutečností majících vliv na stanovení výše jejich daňové povinnosti. Také nepochybně disponují dostatečnými prostředky (např. specializovaným softwarem, kvalifikovanými a zkušenými pracovníky) k vytipování rizikových daňových subjektů, u kterých je riziko daňového úniku nejvyšší a na jejichž kontroly je proto účelné se zaměřit.

V neposlední řadě je také třeba uvést, že daňová kontrola není jedinou možností, jak se může správce daně (resp. poté i orgány činné v trestním řízení) dozvědět o faktu, že se určitý daňový subjekt dopustil nějakého protiprávního jednání, sankcionovatelného dle příslušných ustanovení DŘ nebo TrZ.

⁷⁵ KALÁB, V. *Kontrola jednou za 373 let. Podívejte se, jak často vás navštíví finanční úřad.* [online]. [cit. 2015-02-07]. Dostupné z: http://byznys.lidovky.cz/kontrola-jednou-za-373-let-podivejte-se-jak-casto-vas-navstivi-financni-urad-1te-/firmy-trhy.aspx?c=A130302_164753_firmy-trhy_mtr.

4 Trestněprávní úprava daňových trestných činů

Právní úprava daňových trestných činů je v České republice zakotvena v TrZ jako v univerzálním kodexu trestního práva hmotného, konkrétně poté v jeho části druhé (zvláštní část), hlavě VI. (trestné činy hospodářské) v díle druhém (trestné činy daňové, poplatkové a devizové). Mezi daňové trestné činy dle tohoto zákona patří: zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240 TrZ), neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241 TrZ), nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243 TrZ), porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží (§ 244 TrZ) a padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti (§ 245 TrZ).

Jak již bylo nastíněno v úvodu této práce, z celé množiny daňových trestných činů se v této kapitole budu zabývat pouze těmi nejvýznamnějšími a z hlediska jejich výskytu nejčastějšími, tedy trestnými činy podle § 240 a § 241 TrZ.

4.1 Vývojová stadia trestné činnosti u daňových trestných činů

Spáchání úmyslného trestného činu (mezi které patří i všechny daňové trestné činy – pozn. autora) předchází vždy myšlenka pachatele spáchat určitý trestný čin, přičemž tato myšlenka může být realizována buď bezprostředně, nebo může její realizace procházet několika fázemi, které trestněprávní nauka označuje jako vývojová stadia trestné činnosti. Tato stadia se rozlišují podle jejich závažnosti a míry rozvinutosti na přípravu, pokus a dokonání trestný čin.⁷⁶

U uvedených vývojových stádií trestné činnosti platí, že jsou vzájemně ve vztahu konzumpce a subsidiarity. Pokud tedy pachatel trestný čin dokoná, nelze mu přičíst rovněž předchozí přípravu téhož trestného činu nebo jeho pokus.⁷⁷

4.1.1 Příprava

Příprava trestného činu je obecně vymezena v ustanovení § 20 odst. 1 TrZ jako „jednání, které záleží v úmyslném vytváření podmínek pro spáchání zvláště závažného zločinu (§ 14 odst. 3), zejména v jeho organizování, opatřování nebo přizpůsobování prostředků k jeho spáchání, ve spolčení, srocení, v návodu nebo pomoci k takovému zločinu, (toto jednání) je přípravou jen tehdy, jestliže to trestní

⁷⁶ NOVOTNÝ, F.; SOUČEK, J. a kol. *Trestní právo hmotné*. 3., rozš. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2010. s. 187-188. ISBN 978-80-7380-291-2.

⁷⁷ Tamtéž.

zákon u příslušného trestného činu výslovně stanoví a pokud nedošlo k pokusu ani dokonání zvláště závažného zločinu.“ V odstavci druhém téhož ustanovení je poté uvedeno, že *„příprava je trestná podle trestní sazby stanovené pro zvláště závažný zločin, k němuž směřovala, jestliže trestní zákon nestanoví něco jiného.“* Z citovaného tedy vyplývá, že příprava může být trestná toliko pouze u těch zvláště závažných zločinů, u kterých tak výslovně stanoví zákon.

S ohledem na to, že zvláště závažným zločinem se ve smyslu příslušných ustanovení TrZ rozumí pouze ty úmyslné trestné činy, na něž zákon stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně 10 let (což vyjma trestného činu podle ustanovení § 240 odst. 3 TrZ žádný z daňových trestných činů není) a také s ohledem na skutečnost, že ve skutkové podstatě žádného z daňových trestných činů není trestnost přípravy výslovně stanovena, lze konstatovat, že **příprava daňových trestných činů de lege lata trestná není.**

Tento stav je prakticky od okamžiku přijetí nové právní úpravy (trestního zákoníku) z mnoha stran kritizován.⁷⁸ Tato kritika v minulosti vyústila až v předložení návrhu novely trestního zákoníku, prostřednictvím které měla být zavedena trestnost přípravy u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240 TrZ). Osud této novely však poznamenal pád Nečasovy vlády v polovině roku 2013 a další okolnosti s ním spojené, vlivem kterých již k projednání a schválení tohoto návrhu nedošlo. Přestože již i od této události uplynulo hodně času a hlasy volající po zavedení trestnosti přípravy u daňových trestných činů rozhodně neutichly, prozatím stále zavedena nebyla.

K tomuto bodu bych rád podotkl, že v samotné otázce prospěšnosti znovuzavedení trestnosti přípravy u trestného činu podle § 240 TrZ nemám zcela vyhraněný názor, spíše se však přikláním k jejímu zavedení. Za současného stavu totiž nemohou policejní orgány zahájit úkony trestního řízení již při podezření na přípravu tohoto trestného činu, nýbrž musejí vyčkat, až pachatel „postoupí“ alespoň do dalšího vývojového stádia tohoto trestného činu (viz podkapitolu pokus) a teprve poté mohou tyto úkony činit. Tím nepochybně pachatel získává jistý „náskok“, který mu nezřídka umožní trestný čin skutečně dokonat. Pozitivum zavedení trestnosti přípravy tohoto trestného činu tedy shledávám zejména v možnosti včas zabránit jeho dokonání a také v možnosti včas zajistit důkazy

⁷⁸ Viz např. kritika zániku trestnosti u přípravy daňových trestných činů v trestním zákoníku KOLOMIČENKO, J. K zániku trestní odpovědnosti přípravy daňových trestných činů. *Právní rádce*, Praha: Economia, 2012, č. 10, s. 38-39. ISSN 1210-4817.

o tomto trestném činu. Naopak jistým negativem této úpravy je nebezpečí, že budou zbytečně kriminalizována i taková jednání, která by reálně nikdy nedošla ani do stádia pokusu či dokonce dokonání tohoto trestného činu.

Mezi velmi časté způsoby přípravy trestného činu podle ustanovení § 240 TrZ patří například příprava falešných smluv, výkazů, fiktivních faktur a padělání dalších dokladů určených k pozdějšímu předložení správci daně.⁷⁹ Rovněž jí však také může být zakládání nebo pořizování již založených tzv. „ready made“ právnických osob (zpravidla s.r.o.) pro účely jejich zapojení do karuselových podvodů⁸⁰ s DPH. V této souvislosti považuji za vhodné zmínit, že vlivem nedávné rekodifikace soukromého práva se s účinností od 1. ledna 2014 mimo jiné změnily i podmínky pro zakládání společností s ručením omezeným. Zatímco dříve byl k založení s.r.o. vyžadován základní kapitál ve výši 200 000 Kč, v současné době činí minimální výše vkladu pouhou 1 Kč⁸¹. Tento stav je v současné době z různých stran poměrně ostře kritizován právě proto, že údajně významnou měrou přispívá k usnadnění přípravy daňových trestných činů, zejména pak trestného činu podle § 240 TrZ páchaného formou zmíněných karuselových podvodů.

Dle mého názoru je však tato obava zcela lichá, protože vezmeme-li v úvahu, že prospěch pachatelů z této trestné činnosti se zpravidla pohybuje v řádech milionů (nezřídka však i jejich desítek či dokonce stovek), lze si jen velmi těžko představit, že by opětovné zvýšení minimální výše vkladu mohlo účinným způsobem zamezit jejich páchání či že by tímto zásahem mohlo dojít alespoň k zredukování jejich počtu.

4.1.2 Pokus

Vymezení pojmu pokus trestného činu lze nalézt v ustanovení § 21 TrZ, kde je uvedeno, že pokusem trestného činu je *„jednání, které bezprostředně směřuje k dokonání trestného činu a jehož se pachatel dopustil v úmyslu trestný čin spáchat, jestliže k dokonání trestného činu nedošlo.“* V odstavci druhém téhož ustanovení je poté uvedeno, že *„pokus trestného činu je trestný podle trestní sazby stanovené na dokonaný trestný čin.“*

⁷⁹ PROUZA, D. *Daňová kriminalita*. 1. vyd. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, s. 172-175. ISBN 80-239-6622-7.

⁸⁰ Pro bližší vymezení tohoto pojmu a praktický příklad viz podkapitulu 5.2.

⁸¹ Viz ustanovení § 142 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), v platném znění.

Na rozdíl od přípravy, jejíž trestnost je omezena pouze na zvlášť závažné zločiny, pokus trestného činu je obecně trestným, tedy týká se nejen zvlášť závažných zločinů, ale i všech ostatních zločinů a úmyslně spáchaných přečinů. V případě pokusu sice pachatel nenaplnil všechny znaky skutkové podstaty trestného činu, avšak lze říci, že byl k jejich naplnění (resp. k dokonání trestného činu) daleko blíže než v případě přípravy. Z tohoto faktu pramení jeho větší společenská škodlivost a také nutnost jeho trestního postihu.⁸²

Mezi znaky pokusu trestného činu patří:

- jednání, které bezprostředně směřuje k dokonání trestného činu,
- úmysl spáchat trestný čin,
- nedostatek dokonání trestného činu ve formě nedostatku následku, (resp. účinku přepokládaného ve skutkové podstatě).⁸³

Jako příklad pokusu trestného činu podle § 240 TrZ je velmi často uváděn případ, kdy pachatel podá daňové přiznání se záměrně zkreslenými údaji (upravenými tak, aby došlo ke zkrácení daně ve větším rozsahu), avšak správce daně tuto skutečnost včas odhalí a daň následně stanoví ve správné výši.⁸⁴

Ke stejnému závěru v minulosti došel i Nejvyšší soud ČSSR, a sice již ve svém rozsudku ze dne 27. října 1978. V něm je uvedeno, že „*podání přiznání k dani z příjmů obyvatelstva obsahující nesprávné údaje, na jejichž podkladě by mělo dojít k vyměření nižší daně, než jaká by odpovídala skutečnému zdanitelnému příjmu, je – zamýšlel-li pachatel zkrátit daň ve větším rozsahu – pokusem trestného činu zkrácení daně (...), jestliže k vyměření nižší daně nedošlo.*“⁸⁵

4.1.3 Dokonaný trestný čin

Z hlediska míry společenské škodlivosti je dokonaný trestný čin bezesporu nejzávažnějším ze všech uvedených vývojových stádií trestné činnosti, a to

⁸² ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník I. § 1 až 139. Komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 295. ISBN 978-80-7400-428-5.

⁸³ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník I. § 1 až 139. Komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 295-296. ISBN 978-80-7400-428-5.

⁸⁴ Srovnej ZATLOUKAL, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. přeprac. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 277. ISBN 978-80-7400-366-0.

⁸⁵ Rozsudek Nejvyššího soudu ČSSR ze dne 27. 10. 1978, sp. zn. 11 Tz 68/78. [online]. [cit. 2015-02-14]. Dostupné z: <https://www.beck-online.cz/bo/document-view.seam?documentId=njptcojxhfpexzshbpxi4q&groupIndex=0&rowIndex=0>.

zejména s ohledem na to, že na rozdíl od přípravy a pokusu již naplňuje všechny zákonné znaky skutkové podstaty trestného činu, především pak následek.⁸⁶

Budeme-li vycházet ze stejných skutkových okolností jako v případě výše uvedeného příkladu pokusu trestného činu podle ustanovení § 240 TrZ, lze říci, že pokud správce daně nerozpozná, že údaje předložené mu pachatelem jsou záměrně zkresleny a stanoví daň vlivem těchto údajů v její nesprávné výši, bude se jednat o dokonání trestného činu za předpokladu, že výše takto stanovené daňové povinnosti bude alespoň o 50.000,- Kč nižší (větší rozsah), než jaká by měla být, kdyby pachatel dodal správné údaje.

Ke spáchání dokonání trestného činu podle ustanovení § 240 TrZ samozřejmě zdaleka nemusí dojít jen popsáním způsobem. Jak uvedl Nejvyšší soud ČR ve svém usnesení velkého senátu trestního kolegia ze dne 28. března 2012, „*zkrácením daně (ve smyslu ustanovení § 240 TrZ – pozn. autora) je jakékoliv jednání pachatele, v jehož důsledku je poplatníkovi (povinné osobě) v rozporu se zákonem vyměřena nižší daň, než jaká měla být vyměřena a zaplácena, nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde.*“⁸⁷

Velice zajímavý je však i další názor Nejvyššího soudu uvedený v tomto usnesení, spočívající v tom, že „*přečin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku, lze ve vztahu ke spotřební dani spáchat i úmyslným nepodáním přiznání k této dani při současném zatajení zdanitelného plnění, přestože pachatel, nebo osoba, za niž jedná, je plátcem spotřební daně (...), neboť správce je v takovém případě oprávněn předpokládat u daňového subjektu nulovou výši spotřební daně.*“⁸⁸ K obdobnému názoru došel Nejvyšší soud již dříve i ve vztahu k DPH.⁸⁹

Je otázkou, zdali lze citovaný názor Nejvyššího soudu zobecnit a vztáhnout i na případy možného zkrácení dalších daní (tedy nikoliv pouze na spotřební daně a DPH) a dovodit, že i registrovaný plátcé daně (tedy takový plátcé, který svou daňovou povinnost obecně neskrývá) se může dopustit dokonání trestného činu (tedy trestného činu podle ustanovení § 240 TrZ) již

⁸⁶ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník I. § 1 až 139. Komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 279. ISBN 978-80-7400-428-5.

⁸⁷ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 3. 2012, sp. zn. 15 Tdo 1671/2011. [online]. [cit. 2015-02-15]. Dostupné z: <https://www.beck-online.cz/bo/document-view.seam?documentId=njptembgqjpxexzvqpxi4q&groupIndex=0&rowIndex=0>.

⁸⁸ Tamtéž.

⁸⁹ Srovnej Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. 9. 2004, sp. zn. 11 Tdo 917/2004. [online]. [cit. 2015-02-15]. Dostupné z: <https://www.beck-online.cz/bo/document-view.seam?documentId=njptembqgrpxixzxm4a&groupIndex=0&rowIndex=0>.

jen pouhým nepodáním přiznání k dani (resp. daňového tvrzení) při současném zatajení zdanitelného plnění. Někteří autoři se domnívají, že ano.⁹⁰

Otázka, zda byl trestný čin dokonán, má mimo jiné také stěžejní význam pro případnou aplikaci účinné lítosti, jako jednoho z důvodů zániku trestní odpovědnosti u zákonem stanovených trestných činů. V případě, že došlo pouze k pokusu trestného činu a nikoliv tedy k jeho dokonání, není zánik trestní odpovědnosti účinnou lítostí možný, nýbrž může dojít pouze k zániku trestní odpovědnosti za pokus trestného činu, za podmínek stanovených v ustanovení § 21 odst. 3 TrZ.⁹¹

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

4.2.1 Objekt

V obecném smyslu rozumíme objektem trestného činu takové právní hodnoty a zájmy, na jejichž zachování má společnost (resp. stát) natolik eminentní zájem, že jim poskytuje trestněprávní ochranu.⁹²

Objektem citovaného ustanovení je zájem státu na správném vyměření daně, cla, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, pojistného na úrazové pojištění, pojistného na zdravotní pojištění, poplatku nebo podobné povinné platby a na příjmech z těchto povinných plateb. Takto vybrané prostředky poté slouží k financování činností státu, územních samosprávných celků (tedy obcí a krajů) a dalších činností vykonávaných fyzickými či právníckými osobami ve veřejném zájmu.⁹³ Pro bližší vymezení a konkrétní příklady uvedených pojmů viz kapitolu první.

4.2.2 Objektivní stránka

Objektivní stránka trestného činu je charakterizována způsobem spáchání trestného činu a jeho následky, a zahrnuje zejména tzv. obligatorní znaky objektivní stránky, kterými jsou jednání, následek a kauzální nexus (tj. příčinná souvislost mezi jednáním a následkem). Mezi fakultativní znaky objektivní

⁹⁰ Viz např. ŽDÁRSKÝ, Z. Může registrovaný plátcе daně nepodáním daňového přiznání spáchat trestný čin? (... aneb stručné připomenutí jednoho rozhodnutí Nejvyššího soudu). *Trestní právo: Odborný časopis pro trestní právo a obory související*, Praha: Wolters Kluwer, 2012, č. 10, s. 13-16. ISSN 1211-2860.

⁹¹ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 5. 11. 2008, sp. zn. 7 Tdo 1368/2008. Publikováno ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu pod Sbírkovým číslem Rt 54/2009.

⁹² ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné*. 7., přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 117. ISBN 978-80-7478-616-7.

⁹³ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl. 2.* vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2416. ISBN 978-80-7400-428-5.

stránky poté může patřit například místo a čas jednání, způsob spáchání, popř. použitý prostředek.⁹⁴ Pokud chybí některý z obligatorních znaků (ale i fakultativních, za předpokladu, že je v konkrétní skutkové podstatě vyžadován) již v základní skutkové podstatě, platí, že taková skutková podstata není naplněna, a proto není dána ani trestní odpovědnost pachatele. Za situace, že chybí některý ze znaků vyžadovaných až v kvalifikované či privilegované skutkové podstatě, platí, že trestní odpovědnost pachatele je dána pouze za základní skutkovou podstatu.⁹⁵

Objektivní stránka tohoto trestného činu 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 podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb.⁹⁶

V souvislosti s objektivní stránkou tohoto trestného činu je třeba zmínit, že již Nejvyšší soud ČSSR ve svém rozhodnutí ze dne 7. března 1972 judikoval, že ke zkrácení daně může dojít toliko pouze jen do doby, než byla daň poplatníkem zaplacená. V odůvodnění tohoto rozhodnutí dále uvedl, že k naplnění skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně (dnes zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby) může dojít jen ve stadiu vyměřování a placení daně. Pokud byla daň nebo jiná povinná platba správně přiznána či vyměřena, nestačí její pouhé neodvedení či nezaplacení k naplnění skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně.⁹⁷ Přestože Nejvyšší soudu se ve zmíněném rozhodnutí vyjadřoval k aplikaci ustanovení § 148 trestního zákona z roku 1961, jeho názor byl autory odborné literatury obecně přijat, a i dnes se zcela běžně objevuje v komentářích k aktuální právní úpravě, tedy k ustanovení § 240 TrZ.⁹⁸

K otázce většího rozsahu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby či vylákání výhody na některé z těchto povinných plateb se vyjádřil Nejvyšší soud ve svém rozsudku ze dne 18. července 2001. Byť to také bylo ještě za doby účinnosti staré právní úpravy (tedy zákona č. 140/1961 Sb.), tento výklad je i v současnosti soudy a autory odborné literatury obecně přijímán.

⁹⁴ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné. 7.*, přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 123-124. ISBN 978-80-7478-616-7.

⁹⁵ Tamtéž.

⁹⁶ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné. 7.*, přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 732. ISBN 978-80-7478-616-7.

⁹⁷ Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSSR ze dne 7. 3. 1972, sp. zn. 4 To 54/71. In DRAŠTÍK, A.; HASCH, K.; KUČERA, P.; RIZMAN, S. *Přehled judikatury: trestné činy hospodářské*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2005, s. 177-178. ISBN 80-7357-141-2.

⁹⁸ Srovnej např. ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné. 7.*, přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 735. ISBN 978-80-7478-616-7.

V odůvodnění rozsudku Nejvyšší soud uvedl, že pro stanovení většího rozsahu není sice přímo použitelné výkladové pravidlo týkající se větší škody (dříve obsažené v ustanovení § 89 odst. 11 zák. č. 140/1961 Sb., dnes v ustanovení § 138 odst. 1 TrZ), avšak jiná než finanční hlediska zde nemají žádný význam. S ohledem na tento fakt Nejvyšší soud dovodil, že pojem větší rozsah je ve vztahu ke zkrácení daně či vylákání výhody srovnatelný s pojmem větší škoda, který trestí zákon přímo kvantifikuje ve svém výkladovém ustanovení.⁹⁹

Pro úplnost je třeba uvést, že někteří autoři s uvedeným závěrem Nejvyššího soudu poměrně ostře polemizují a uvádějí, že zkrácená daň není již ze své podstaty škodou, a tak ani značný či velký rozsah jejího zkrácení nemůže být znakem kvalifikované skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně.¹⁰⁰ Osobně se s tímto dosti menšinovým názorem sice neztotožňuji, avšak domnívám se, že k rozptýlení případných pochybností by významnou měrou přispělo, kdyby bylo v ustanovení § 138 odst. 2 TrZ výslovně uvedeno, že částek uvedených v odstavci 1 tohoto ustanovení se (mimo již uvedeného) obdobně užije i pro určení rozsahu.

Pokud jde o naplnění znaků kvalifikovaných skutkových podstat uvedených v ustanovení § 240 odst. 2 a 3, platí že:

- V případě spáchání uvedeného činu ve značném rozsahu je nutno tento pojem vykládat tak, že jde nejméně o částku 500.000,-- Kč, jde-li o spáchání činu ve velkém rozsahu, platí, že jde nejméně o částku 5.000.000,-- Kč.¹⁰¹
- Jedná-li se o spáchání činu nejméně se dvěma osobami, je třeba tento pojem vykládat tak, že na činu se kromě pachatele různou měrou aktivně podílí ještě nejméně dvě další fyzické či právnické osoby, přičemž jejich účast je možná jak formou spolupachatelství, tak i některou z forem účastenství s výjimkou návodu. U fyzických osob v takovém případě není vyžadováno, aby byly trestně odpovědné. Tato součinnost s pachatelem může být ze strany dalších osob jak vědomá, tak i nevědomá, avšak pachatel o této součinnosti vědět musí.¹⁰²

⁹⁹ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. 7. 2001, sp. zn. 5 Tz 101/2001. Publikováno ve Sbirce soudních rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu pod Sb. číslem Rt 20/2002.

¹⁰⁰ Srovnej např. KINDL, M., (Vůbec nějaká) škoda při zkrácení daně? *Právník. Teoretický časopis pro otázky státu a práva*, Praha: Ústav státu a práva AV ČR. 2004, č. 7, s. 690-698. ISSN 0231-6625.

¹⁰¹ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl. 2. vyd.* Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2434. ISBN 978-80-7400-428-5.

¹⁰² ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl. 2. vyd.* Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2433. ISBN 978-80-7400-428-5.

- V případě porušení úřední uzávěry se vyžaduje, aby pachatel ve smyslu ustanovení § 17 písm. b) TrZ věděl o skutkových okolnostech vztahujících se k úřední uzávěře, přičemž mu nemusí být známo, že se o úřední uzávěru jedná. Úřední uzávěra je určitý zvláštní způsob zajištění zboží či zařízení za účelem vyjádření jeho faktického nebo právního stavu (např. pásky či plomby na výrobních zařízeních či prostředky k osvědčení faktu, že určité zboží prošlo celní kontrolou). Jako příklad úřední uzávěry bývá často uváděna celní závěra, kterou se rozumí zjištění totožnosti zboží nebo zajištění zboží v dopravních prostředcích, kontejnerech, obalech a v místnostech plombou, pečetí, známkou či jinými prostředky.¹⁰³

4.2.2.1 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

V otázce definice pojmu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby se autoři odborné literatury zpravidla shodují s výše citovaným názorem Nejvyššího soudu¹⁰⁴ a uvádějí, že zkrácením je jakékoliv jednání pachatele, v důsledku něhož je mu jako poplatníkovi (povinné osobě) v rozporu se zákonem vyměřena daň (nebo některá z dalších uvedených povinných plateb) v nižší výši, než jaká měla být vyměřena a zaplácena, nebo k jejímu vyměření vůbec nedojde.¹⁰⁵

Ke zkrácení příslušné povinné platby může ze strany pachatele dojít jak jeho úmyslným aktivním jednáním (pachatel například za pomoci různých prostředků předstírá nižší rozsah své daňové povinnosti, nebo svou daňovou povinnost úplně zatajuje), tak i opomenutím takového konání, ke kterému byl daňový subjekt ze zákona povinen (např. úmyslným nepodáním daňového příznání ze skutečně dosaženého příjmu),¹⁰⁶ přičemž toto jednání pachatele lze klasifikovat jako zvláštní druh podvodu.¹⁰⁷

Konkrétní způsob zkrácení daně, poplatku či jiné povinné platby je vždy závislý na mnoha faktorech, jako např. na druhu daně (či jiné povinné platby), která

¹⁰³ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl. 2. vyd.* Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2433-2434. ISBN 978-80-7400-428-5.

¹⁰⁴ Viz Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 3. 2012, sp. zn. 15 Tdo 1671/2011. [online]. [cit. 2015-02-17]. Dostupné z: <https://www.beck-online.cz/bo/document-view.seam?documentId=njptembgjpexzvvpxi4q&groupIndex=0&rowIndex=0>.

¹⁰⁵ Srovnej ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné. 7., přeprac.* vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 734-735. ISBN 978-80-7478-616-7.

¹⁰⁶ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl. 2. vyd.* Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2433-2434. ISBN 978-80-7400-428-5.

¹⁰⁷ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné. 7., přeprac.* vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 734. ISBN 978-80-7478-616-7.

má být zkrácena, na jejím předmětu, výši daně, zdaňovacím obdobím, na způsobu jejího přiznání a vyměření, na povinnostech daňového subjektu a dalších.

Pro účely této práce nepovažuji za účelné pokoušet se o úplný výčet všech druhů a možností zkrácení jednotlivých daní, které tvoří naši daňovou soustavu (blíže k daňové soustavě ČR viz podkapitulu 1.1.4.1.).¹⁰⁸ Pokusím se však uvést některé nejčastější metody a způsoby jejich zkrácení:

- **Snaha docílit co nejmenšího základu daně** fiktivním zvyšováním nákladů nebo snižováním příjmů spočívající například v:
 - falšování údajů o věcných nákladech,
 - zkreslování nákladů na opravy, rekonstrukce a pokusy o zrychlení odpisů hmotného a nehmotného majetku,
 - vykazování nižších než skutečných tržeb (nejčastěji při prodeji za hotové), dále stornování dříve vykázaných výnosů pod záminkou reklamací či vrácení zboží,
 - vykazování vyšších než reálných mzdových nákladů na zaměstnance, vykazování mzdových nákladů na fiktivní zaměstnance či vykazování fiktivních pracovních cest zaměstnanců,
 - vystavování faktur se spřízněnými společnostmi na vysoké částky bez adekvátního protiplnění,
 - přesun osobních nákladů podnikatele do nákladů společnosti a další.¹⁰⁹
- **Machinace směřující k vytvoření situace, za které je příjem osvobozen od daně**, jako například prodej motorového vozidla dříve než po jednom roce od nabytí bez vlastního provedení přepisu nebo s provedením tohoto přepisu až po jednom roce.¹¹⁰
- **Krácení daní z příjmů pomocí:**
 - nepřiznání tržeb z pronájmů bytů či nájmu nebytových prostor nebo přiznání jen malé části těchto tržeb,
 - nepřiznání příjmů z příležitostné výdělečné činnosti,

¹⁰⁸ Pro podrobný výčet nejvýznamnějších druhů daní a možností jejich zkrácení viz ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl.* 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2420-2425. ISBN 978-80-7400-428-5.

¹⁰⁹ PROUZA, D. Otazníky kolem trestného činu zkrácení daně. *Právní rádce*, Praha: Economia, 2006, č. 8, s. 52. ISSN 1210-4817.

¹¹⁰ Tamtéž.

- uplatňování neoprávněných nároků na snížení základu daně nebo slevu na dani, například fingovaným výkazem příjmu na manželku či fingováním stavu zaměstnanců se sníženou pracovní schopností.¹¹¹
- **Krácení spotřební daně, cla a DPH pomocí:**
 - deklarace jiného zboží než je reálně dováženo ze zahraničí¹¹² nebo výměna nabývacích dokladů či jejich falšování po odbavení zahraniční celníci,
 - pašování vybraného zboží při dovozu ze zemí mimo EU,
 - dokladová záměna etylalkoholu za jinou chemickou látku, u které se daň nevyměňuje, případně dočasná chemická úprava na tuto látku, která se ve vhodný moment opět odstraní,
 - předstírání tranzitu a reexportu zboží,
 - fingování krádeží celých kamionů se zbožím a jeho následné rozprodání na českém trhu,
 - fingování vývozu zboží do zahraničí pomocí falešného potvrzení o vývozu, na které je následně uplatňován nárok na odpočet daně „vývozcem“,“
 - padělání dokladů (výpisů z banky, faktur apod.) předkládaných správci daně a další.¹¹³

S ohledem na uvedený demonstrativní výčet jednání (resp. metod), kterými může dojít ke zkrácení daně postižitelnému podle ustanovení § 240 TrZ,

¹¹¹ PROUZA, D. Otazníky kolem trestného činu zkrácení daně. *Právní rádce*, Praha: Economia, 2006, č. 8, s. 52. ISSN 1210-4817.

¹¹² Nejtypičtějším a pravděpodobně také nejzávažnějším příkladem tohoto jednání byla tzv. „Kauza lehkých topných olejů (LTO)“, která se odehrávala převážně v první polovině 90. let minulého století. Tato kauza mimo jiné poprvé poukázala na v té době zcela nový fenomén, kterým bylo páchání daňové kriminality formou organizovaného zločinu s využitím tehdejší infrastruktury (železniční síť a vleček), klientelistických vazeb vzniklých ještě za dob totalitního režimu, dále s masivním využitím tzv. „bílých koní“ a také bývalých i aktivně činných vysoce postavených policistů a vojáků (jako pravděpodobných organizátorů), zaměstnanců celních úřadů, Českých drah a dalších. Tato kauza nejenže ukázala, že zisky z daňové kriminality mohou být tak velké, že mohou motivovat dokonce i některé členy bezpečnostních složek, aby se stali jejími pachateli, ale zároveň poukázala na ještě jeden daleko nebezpečnější fenomén. Tímto fenoménem bylo páchání té nejzávažnější kriminality v souvislosti s kriminalitou daňovou. V této souvislosti šlo zejména o nájemné vraždy nepohodlných lidí (např. konkurentů či již nepotřebných „bílých koní“), dále vyhrožování a další případy nejzávažnější kriminality. Tato kauza v neposlední řadě také poprvé poodkryla problém prorůstání organizovaného zločinu do politických stran a potažmo i orgánů státu. Více k této kauze viz ŠMÍD, T.; KUPKA, P. *Český organizovaný zločin: od vyděračů ke korupčním sítím*. Brno: Masarykova univerzita, Mezinárodní politologický ústav, 2011, s. 247-252. ISBN 978-80-210-561-3.

¹¹³ PROUZA, D. Otazníky kolem trestného činu zkrácení daně. *Právní rádce*, Praha: Economia, 2006, č. 8, s. 52-53. ISSN 1210-4817.

je třeba si ještě pro úplnost uvést jeden důležitý příklad jednání, které zkrácením daně není. Jak judikoval ve svém rozhodnutí ze dne 11. dubna 1974 Nejvyšší soud, trestným činem zkrácení daně není a nemůže být zatajení příjmu docíleného trestným činem. Pachatel by tím byl totiž nepřímo nucen k oznámení své vlastní trestné činnosti, což bylo i v tehdejší době v rozporu se zásadou, že obviněný nesmí být k doznání donucován žádným způsobem.¹¹⁴ Přestože v souvislosti s daňovými trestnými činy se lze u mnoha autorů setkat s (někdy oprávněnou) kritikou, že je často odkazováno na judikaturu z dob hluboké totality, toto je dle mého názoru právě jedno z rozhodnutí (byť datované do doby tzv. „normalizace“), které bezesporu obstojí i v dnešní době.

4.2.2.2 Vylákání výhody na některé z povinných plateb

Vylákání výhody na některé povinné platbě můžeme definovat jako určité předstírání okolnosti, na základě které vzniká povinnost státu (či jiného příjemce předmětné povinné platby) poskytnout plnění subjektu, který však podle zákona ve skutečnosti nárok na takové plnění nemá, nebo vůbec subjektem (plátcem či poplatníkem) takové platby, ve vztahu k níž je výhoda poskytována, není.¹¹⁵

Konstrukce skutkové podstaty týkající se vylákání výhody na některé povinné platbě byla za účinnosti trestního zákona poněkud jiná než dnes, resp. před 1. lednem 1998 ji tehdejší právní úprava explicitně vůbec neobsahovala (blíže viz kapitolu druhou).

Jak již dříve judikoval Nejvyšší soud,¹¹⁶ za vylákání daňové výhody nelze považovat pouhé neoprávněné snížení skutečně existující daňové povinnosti (které je zkrácením daně), nýbrž fingované předstírání skutečnosti, z níž má vyplývat povinnost státu poskytnout neoprávněné plnění tomu, kdo nezřídka ani plátcem příslušné platby, od níž se předmětná výhoda odvíjí, není. Postihovány jsou tedy ty případy, ve kterých pachatel nezkracuje plnění vůči státu, ale naopak od státu vyžaduje daňovou výhodu v podobě výplaty peněžních prostředků.¹¹⁷

¹¹⁴ Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSSR ze dne 11. 4. 1974, sp. zn. 3 To 2/74. In DRAŠTÍK, A.; HASCH, K.; KUČERA, P.; RIZMAN, S. *Přehled judikatury: trestné činy hospodářské*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2005, s. 178-180. ISBN 80-7357-141-2.

¹¹⁵ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné. 7.*, přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 735. ISBN 978-80-7478-616-7.

¹¹⁶ Viz např. Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. 9. 2004, sp. zn. 11 Tdo 917/2004. In DRAŠTÍK, A.; HASCH, K.; KUČERA, P.; RIZMAN, S. *Přehled judikatury: trestné činy hospodářské*. Praha: ASPI, 2005, s. 202-210. ISBN 80-7357-141-2.

¹¹⁷ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl. 2.* vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2426. ISBN 978-80-7400-428-5.

Mezi nejčastější metody či způsoby vylákání výhody na některé z povinných plateb patří:

- nadměrný odpočet DPH¹¹⁸ na výstupu (dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. e) a § 72 a následujících zákona o DPH), a to zejména při fingovaném vývozu zboží do zahraničí, resp. mimo území EU,
- nárok na vrácení spotřební daně, zejména při fingovaném vývozu vybraných zdaněných výrobků do zahraničí (resp. mimo území EU), v rámci podnikatelské činnosti.¹¹⁹

4.2.3 Subjekt

Pod pojmem subjekt je obecně označován pachatel trestného činu, jehož definici lze nalézt v ustanovení § 22 TrZ, kde je uvedeno, že pachatelem trestného činu je ten, kdo svým jednáním naplnil znaky skutkové podstaty trestného činu, jeho pokusu či přípravy za předpokladu, že je dle příslušných ustanovení TrZ trestná. Dle odstavce druhého tohoto ustanovení je dále pachatelem i nepřímý pachatel.

Pachatelem i spolupachatelem trestného činu podle ustanovení § 240 TrZ může být nejen subjekt daně, ale i kterákoliv další fyzická či právnická osoba (např. pokud jen předstírá, že je daňovým subjektem ačkoliv jím ve skutečnosti není), která svým úmyslným jednáním způsobí, že zákonná daň nebyla daňovému subjektu vyměřena buď vůbec, nebo byla vyměřena v nesprávné výši za předpokladu, že předmětná daň byla tímto jednáním (či opomenutím) zkrácena ve větším rozsahu anebo byla v tomto rozsahu vylákána výhoda.¹²⁰

Nikoliv nezajímavá je i otázka, zda může být pachatelem tohoto trestného činu také daňový poradce, jehož úkolem je pouze za daňový subjekt (na základě plné moci) vypracovat a následně podat daňové přiznání správci daně. Již z logiky věci (a samozřejmě také z výše uvedeného vymezení dle Šámala) vyplývá, že může.

K této otázce uvádí Šámal konkrétní příklad, ve kterém tato situace může nastat. Jedná se například o případ, kdy daňový poradce v daňovém přiznání

¹¹⁸ Vymezení pojmu **nadměrný odpočet DPH** lze nalézt v ustanovení § 4 odst. 1 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, podle kterého se nadměrným odpočtem rozumí daň (resp. částka) odpovídající rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je nižší než odpočet daně.

¹¹⁹ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné. 7.*, přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 735. ISBN 978-80-7478-616-7.

¹²⁰ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl. 2.* vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2431-2432. ISBN 978-80-7400-428-5.

úmyslně zkreslí výši daňové povinnosti daňového subjektu takovým způsobem, že se již jedná o zkrácení či vylákání výhody ve větším rozsahu. Daňový poradce se rovněž může dopustit různých forem trestné součinnosti jako například spolupachatelství (podle § 23 TrZ), účastenství ve formě návodu či pomoci (podle § 24 odst. 1 TrZ) anebo trestného činu nadržování (podle § 366 TrZ).¹²¹

V této souvislosti se však domnívám, že případů, kdy jediným pachatelem tohoto trestného činu je daňový poradce, nebude v praxi příliš mnoho. Ve většině případů se pravděpodobně bude jednat spíše o různé formy součinnosti daňového poradce s daňovým subjektem, a to zejména s ohledem na fakt, že je to právě daňový subjekt, kdo bude z tohoto protiprávního jednání po finanční stránce primárně profitovat. Otázku „Cui bono?“ si budou zcela nepochybně klást i orgány činné v trestním řízení při objasňování této trestné činnosti.

4.2.4 Subjektivní stránka

Na rozdíl od objektivní stránky trestného činu (která zahrnuje jeho vnější znaky), subjektivní stránka trestného činu charakterizuje čin z hlediska jeho vnitřní stránky, tedy z pohledu psychiky pachatele. Jediným obligatorním znakem subjektivní stránky je zavinění, fakultativními znaky jsou především pohnutka, cíl a záměr trestného činu.¹²²

Z hlediska subjektivní stránky je vyžadováno zavinění **úmyslné**, přičemž se však již nevyžaduje úmysl přímý, nýbrž postačuje i prokázání úmyslu nepřímého (označovaného též jako úmysl eventuální). Na přítomnost úmyslu ve vztahu ke zkrácení daně či vylákání výhody je třeba nahlížet v kontextu celého jednání pachatele, přičemž za důležité signály svědčící o přítomnosti úmyslu pachatele jsou považovány například různé formy jeho aktivních zásahů do účetnictví, samotný způsob jeho vedení, úkony učiněné vůči správci daně apod.¹²³

¹²¹ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl. 2. vyd.* Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2431-2432. ISBN 978-80-7400-428-5.

¹²² ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné. 7., přeprac. vyd.* Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 179. ISBN 978-80-7478-616-7.

¹²³ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl. 2. vyd.* Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2432-2433. ISBN 978-80-7400-428-5.

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

4.3.1 Objekt

Objektem (resp. předmětem ochrany) je u tohoto ustanovení TrZ zájem státu na řádném odvádění konkrétně určených plateb, a sice daně, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti či pojistného na zdravotní pojištění. Tyto platby jsou na základě zákonné povinnosti zaměstnavatele nebo jejich plátce sraženy zaměstnancům nebo jiným osobám (jako jejich poplatníkům) a následně odvedeny v jejich prospěch.¹²⁴

4.3.2 Objektivní stránka

Objektivní stránka tohoto trestného činu dostala v souvislosti s novelizacemi trestního zákoníku určitých změn a v současné době je obsažena výhradně v prvním odstavci ustanovení § 241 TrZ, tedy v základní skutkové podstatě tohoto ustanovení.

K jejímu naplnění je vyžadováno, aby pachatel jako zaměstnavatel či plátce nesplnil ve větším rozsahu svou 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. Postihuje tedy takové případy, kdy pachatel obecně neskrývá svou povinnost odvést uvedené povinné platby za zaměstnance či jiné osoby, ale z nejrůznějších důvodů tuto povinnost úmyslně nesplní. Sankcionováno je však pouze a jen neodvedení té části vymezených povinných plateb, kterou je za zaměstnance ze zákona povinen odvést, a nikoliv již té části, kterou je povinen odvést sám zaměstnanec.¹²⁵

K otázce možnosti spáchání tohoto trestného činu se v minulosti vyjádřil i Nejvyšší soud, a sice ve svém rozsudku ze dne 10. května 2000, kde uvedl, že trestnost tohoto jednání zaměstnavatele je podmíněna skutečností, že měl k dispozici potřebné finanční prostředky, tedy že příslušné částky z mezd svých zaměstnanců skutečně strhl, avšak v rozporu se zákonem je již neodvedl oprávněným příjemcům. Také zde uvedl, že v případě naplnění skutkové podstaty

¹²⁴ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl.* 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2445. ISBN 978-80-7400-428-5.

¹²⁵ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné. 7., přeprac. vyd.* Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 737-738. ISBN 978-80-7478-616-7.

tohoto trestného činu se pachatel nemůže pro svou obranu účinně dovolávat ustanovení článku 8 odst. 2 věty druhé LZPS, podle které nelze nikoho zbavit osobní svobody pro neschopnost dostát svému smluvnímu závazku, a to zejména s ohledem na to, že toto ustanovení se týká jen závazku, který vzniká povinnému na základě smluvního vztahu, a nikoliv přímo ze zákona jako v případě uvedených povinných plateb.¹²⁶ S tímto výkladem Nejvyššího soudu nelze než souhlasit.

K objektivní stránce tohoto trestného činu považují za nezbytné pro úplnost rovněž uvést, že případ jednočinného souběhu s trestným činem zkrácení daně podle ustanovení § 240 TrZ je vyloučen, a to zejména s ohledem na fakt, že dojde-li ze strany pachatele ke zkrácení daně či jiné povinné platby, bude pachatel postižitelný pouze podle ustanovení § 240 TrZ.¹²⁷

4.3.3 Subjekt

Subjektem (resp. pachatelem) tohoto trestného činu může být toliko pouze zaměstnavatel nebo plátce (lhostejno jedná-li se o osobu fyzickou či osobu právnickou), který ve větším rozsahu nesplní za zaměstnance nebo jinou osobu (poplatníka) zákonnou povinnost odvést daň či jinou výše uvedenou povinnou platbu. Jedná se tedy nepochybně o subjekt konkrétní ve smyslu ustanovení § 114 TrZ.¹²⁸

Za situace, kdy zaměstnavatel je fyzickou osobou, může být pachatelem tohoto trestného činu především on sám, pokud však rozhodnutí o neodvedení sražených plateb neučiní jeho zástupce či oprávněný zaměstnanec, který má tuto platbu provést. Pokud je zaměstnavatelem nebo plátcem osoba právnická, dojde k aplikaci ustanovení § 114 odst. 2 TrZ a trestně odpovědnou bude ta fyzická osoba, která jednala jménem právnické osoby.¹²⁹

Ke stejnému závěru došel v minulosti již Krajský soud v Českých Budějovicích, konkrétně ve svém usnesení ze dne 15. června 1999, sp. zn. 4 To 424/99. Na toto rozhodnutí však poukazují proto, že soud v odůvodnění tohoto usnesení navíc vyjádřil jeden velice zajímavý názor, či spíše výtku

¹²⁶ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 10. 5. 2000, sp. zn. 4 Tz 63/2000. In DRAŠTÍK, A.; HASCH, K.; KUČERA, P.; RIZMAN, S. *Přehled judikatury: trestné činy hospodářské*. Praha: ASPI, 2005, s. 153-158. ISBN 80-7357-141-2.

¹²⁷ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl. 2. vyd.* Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2453-2454. ISBN 978-80-7400-428-5.

¹²⁸ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl. 2. vyd.* Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2451. ISBN 978-80-7400-428-5.

¹²⁹ Tamtéž.

k samotné povaze (tehdy poměrně nové skutkové podstaty) tohoto trestného činu. Uvedl, že díky konstrukci této skutkové podstaty stát fakticky zvýhodňuje nepoctivé podnikatelské subjekty, které naoko nikoho nezaměstnávají a praktikují tzv. „švarcsystém“ vůči poctivějším subjektům, které své zaměstnance zaměstnávají ve standardním pracovněprávním vztahu. Zatímco těm poctivějším hrozí možné riziko trestního postihu v případě neodvedení vybraných povinných plateb za své zaměstnance, nepoctiví praktikující tzv. „švarcsystém“ se tohoto druhu postihu již z povahy věci obávat nemusejí.¹³⁰

4.3.4 Subjektivní stránka

Z hlediska subjektivní stránky je u tohoto trestného činu (obdobně jako u trestného činu zkrácení daně podle § 240 TrZ) vyžadován **úmysl**, přičemž se může jednat jak o úmysl přímý, tak i úmysl nepřímý (resp. eventuální).

O úmysl přímý se může jednat například za situace, kdy jednatel obchodní společnosti na poradě s jejím vedením výslovně rozhodne o tom, že povinné platby budou zaměstnancům společnosti sice sraženy, avšak již nebudou odvedeny oprávněným subjektům a namísto toho budou užity k jinému účelu (např. k umoření dluhu u dodavatele). O úmysl nepřímý může jít například tehdy, pokud jednatel společnosti rozhodnutí o stržení a následném neodvedení povinných plateb sice přímo neučiní, avšak nařídí, aby byly všechny dostupné finanční prostředky společnosti použity na financování určitého projektu, ačkoliv musí být srozuměn s tím, že část těchto finančních prostředků mohou činit již sražené částky, který by měly být za zaměstnance odvedeny oprávněným subjektům.¹³¹

4.4 Trestní odpovědnost právnických osob za daňové trestné činy

První úvahy o možném zavedení trestní odpovědnosti právnických osob do našeho právního řádu lze datovat zhruba do poloviny 90. let minulého století,¹³² avšak k jejímu skutečnému zavedení došlo až o dost později, a sice k 1. lednu 2012, kdy nabyl účinnosti zákon č. 418/2011Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim (TOPO).

¹³⁰ Usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 6. 1999, sp. zn. 4 To 424/99. In DRAŠTÍK, A.; HASCH, K.; KUČERA, P.; RIZMAN, S. *Přehled judikatury: trestné činy hospodářské*. Praha: ASPI, 2005, s. 149-153. ISBN 80-7357-141-2.

¹³¹ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 155-156. ISBN 978-80-7380-442-8.

¹³² Srovnej např. TERYNGEL, J. K trestní odpovědnosti právnických osob a osob za ně jednajících. *Trestní právo*, Praha: Orac, 1996, č. 1, s. 15. ISSN 1211-2860.

V důvodové zprávě k tomuto zákonu se lze mimo jiné dočíst, že Česká republika byla k zavedení trestní odpovědnosti právnických osob poměrně dlouhou dobu a opakovaně vyzývána jak ze strany mezinárodních organizací, tak i ze strany Evropské unie. Požadavek na zakotvení této právní úpravy se mimo rámcových rozhodnutí objevil i ve dvou směrnicích, při jejichž neimplementování hrozilo České republice řízení o porušení Smlouvy o fungování Evropské unie a s tím související uložení sankce.¹³³

Až do okamžiku nabytí účinnosti TOPO vycházel náš trestní zákoník ze zásady, že trestně odpovědnou může být toliko a pouze fyzická osoba, která dovršila stanovený věk a je příčetná. Tato konstrukce se však ukázala jako velice nepraktická, protože neumožňovala uložení jakýchkoliv trestněprávních sankcí těm právnickým osobám, u kterých bylo porušování zákonů běžným standardem jejich činnosti. Naopak poté umožňovala, aby byla právnická osoba využívána k zakrývání různých forem trestné činnosti (mezi nimi velmi často právě trestné činnosti daňové) a v neposlední řadě také k legalizaci výnosů z této trestné činnosti. V některých případech se rovněž stávalo, že se fyzickým osobám dařilo vyhýbat trestní odpovědnosti za určitá jednání s odvoláním, že rozhodoval kolektivní orgán právnické osoby. Trestněprávní postih právnické osoby byl v takových situacích vyloučen. V úvahu tedy připadala pouze individuální trestní odpovědnost konkrétní fyzické osoby, tato však nezřídka byla jen velice obtížně prokazatelná.¹³⁴ I v důvodové zprávě se lze v souvislosti s účelem tohoto zákona dočíst, že je nutno postihovat stále častější případy, kdy právnické osoby vystupují jako instituce, prostřednictvím kterých je páchána velmi závažná trestná činnost a kdy postih fyzických osob jednajících za tyto právnické osoby se ukazuje jako nedostatečně účinný.¹³⁵ Touto závažnou trestnou činností byla nepochybně myšlena (mezi dalšími) i trestná činnost daňová.

Již ze samotného názvu zákona lze dovodit, že tento zákon neobsahuje jen hmotněprávní ustanovení (jako je tomu v případě TrZ), ale i ustanovení procesní (která jsou obecně obsažena v TrŘ). Na otázku jaký je vztah mezi uvedenými právními předpisy lze nalézt odpověď již v ustanovení § 1 odst. 2 TOPO, kde je

¹³³ Důvodová zpráva k zákonu č. 418/2001 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim.

¹³⁴ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné*. 7., přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 469-470. ISBN 978-80-7478-616-7.

¹³⁵ Důvodová zpráva k zákonu č. 418/2001 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim.

zakotven vztah speciality jak vůči trestnímu zákoníku (TrZ), tak i vůči trestnímu řádu (TrŘ).

Z ustanovení § 6 TOPO vyplývá, že ne všechny právnické osoby mohou být trestně odpovědné. Výslovně je zde totiž vyloučena trestní odpovědnost České republiky a také územních samosprávných celků při výkonu veřejné moci. Šámal k tomuto dále uvádí, že vyloučení České republiky jako státu je třeba vztáhnout i na všechny organizační složky, a to již z toho důvodu, že samy nejsou právnickými osobami. Navíc již z povahy těchto složek vyplývá, že uplatnění trestní odpovědnost je vyloučeno i z toho důvodu, že by stát trestal sám sebe.¹³⁶

V ustanovení § 7 TOPO je poté uveden taxativní výčet všech trestných činů, jejichž subjektem (resp. pachatelem) může být právnická osoba. U jiných než v tomto ustanovení uvedených trestných činů nepřipadá případná trestní odpovědnost právnické osoby v úvahu. V oblasti daňových trestných činů se může právnická osoba dopustit následujících trestných činů: **zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TrZ, neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 TrZ**, a některých dalších daňových trestných činů (podle § 243 TrZ, § 244 TrZ a 245 TrZ), které však již nejsou předmětem této práce.

Trestní odpovědnost právnických osob podle TOPO je založena na **tzv. „přičitatelnosti“**, tedy právnické osoby jsou trestně odpovědné pouze za taková jednání, která jim lze přičítat ve smyslu ustanovení § 8 TOPO. Vychází se přitom z názoru, že právnická osoba je (na rozdíl od osoby fyzické) právem uměle vytvořeným subjektem nadaným právní osobností (tj. způsobilostí mít v mezích právního řádu práva a povinnosti a deliktní způsobilost). I přesto však nemá právnická osoba vlastní vůli a nemůže tedy podle ní jednat ani ji jinak navenek projevovat. Lze jí však přičítat spáchání trestného činu za předpokladu, že byl spáchán jejím jménem, v jejím zájmu nebo v rámci její činnosti, a to buď přímo vlastním jednáním jejích orgánů nebo ovládajících osob, anebo jednáním jejího zaměstnance nebo osoby v obdobném postavení na podkladě rozhodnutí, schválení či pokynu orgánů právnické osoby nebo ovládajících osob. Dále také za předpokladu, že její orgány nebo jiné odpovědné osoby neprovedly taková opatření, která dle zákona provést měly nebo jejichž provedení po nich lze spravedlivě požadovat, zejména pokud neprovedly povinnou nebo potřebnou

¹³⁶ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní odpovědnost právnických osob: komentář*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 129-130. ISBN 978-80-7400-116-1.

kontrolu nad činností zaměstnanců či podřízených osob anebo neučinily nezbytná opatření k zamezení nebo odvrácení následků spáchaného trestného činu.¹³⁷

Přestože je trestní odpovědnost právnických osob založena na přičitatelnosti jednání fyzické osoby (či osob), vzniku její trestní odpovědnosti nebrání, pokud konkrétní jednající fyzická osoba nebyla zjištěna nebo jí nebylo její jednání prokázáno. Pro vznik trestní odpovědnosti právnické osoby postačuje, že bude prokázáno, že určitého jednání se dopustila některá z výše uvedené množiny osob ve vztahu k právnické osobě (např. některý z členů představenstva právnické osoby).¹³⁸ Naopak pokud bude konkrétní trestně odpovědná fyzická osoba zjištěna, není (podle ustanovení § 9 odst. 3 TOPO) touto skutečností nijak dotčena trestní odpovědnost právnické osoby. Každá z osob totiž bude odpovídat, jako by trestný čin spáchala sama.

Již ze samotné povahy právnické osoby vyplývá, že ji nelze trestat stejnými tresty jako osobu fyzickou. Proto je v ustanovení § 15 uveden taxativní výčet trestů a ochranných opatření, jejichž uložení připadá v úvahu. Podle tohoto ustanovení lze právnické osobě uložit trest jejího zrušení, propadnutí majetku, peněžitý trest, propadnutí věci nebo jiné majetkové hodnoty, zákaz činnosti, zákaz plnění veřejných zakázek a účasti v koncesním řízení nebo ve veřejné soutěži, zákaz přijímání dotací a subvencí a také uveřejnění rozsudku. V odstavci druhém téhož ustanovení je poté uveden jediný druh ochranného opatření, který lze právnické osobě uložit buď samostatně, nebo společně s některým z trestů. Je jím zabránění věci nebo jiné majetkové hodnoty. V ustanoveních § 16 – 23 TOPO jsou poté upraveny konkrétní okolnosti, za kterých lze jednotlivé druhy trestů právnické osobě udělit.

Ve vztahu k trestání závažné daňové kriminality právnických osob mohou být dle mého názoru velice přínosné zejména tresty: **zrušení právnické osoby, trest propadnutí majetku, peněžitý trest a zákaz činnosti.**

Trest zrušení právnické osoby je bezpochyby nejpřísnějším a zároveň i neúčinnějším trestem, který lze právnické osobě udělit. Domnívám se, že právě tento trest by měl být co nejhojněji využíván jako účinná zbraň proti karuselovým podvodům s DPH a dále různým závažným formám krácení spotřebních daní. Z hlediska boje proti karuselovým podvodům tento trest pravděpodobně nebude

¹³⁷ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné. 7.*, přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 479-483. ISBN 978-80-7478-616-7.

¹³⁸ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní odpovědnost právnických osob: komentář.* Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 214. ISBN 978-80-7400-116-1.

příliš účinný vůči „prázdným“ společnostem (pro pachatele totiž není příliš složité nahradit tuto společnost v řetězci jinou účelově vytvořenou společností), avšak měl by být v maximální zákonné míře využíván proti ostatním společnostem zapojeným do řetězce karuselového podvodu, které lze označit za tzv. „Buffera“ či „Brokera“.¹³⁹

Trest propadnutí majetku lze v současnosti z daňových trestných činů uložit bohužel pouze za trestný čin podle § 240 odst. 3 TrZ, avšak i tento trest může být velice užitečným nástrojem v boji s daňovou kriminalitou za předpokladu, že konkrétní právnická osoba bude mít alespoň nějaký majetek. Využití tohoto trestu si lze opět představit jako nástroj boje proti karuselovým podvodům. V této souvislosti je však třeba důsledně rozlišovat subjekty, kterým je účelné tento trest uložit, a kterým již nikoliv. O neúčelné uložení tohoto trestu se bude nepochybně jednat u „prázdných“ společností (ty zpravidla žádný majetek nemají), naopak velice účelným může tento trest být u ostatních subjektů zapojených do karuselového podvodu. Mezi ně totiž patří i naoko poctivé společnosti, které jsou však do karuselového podvodu vědomě zapojeny a přitom vlastní nezanedbatelný majetek.

Pro účinnější boj s daňovou kriminalitou by však bylo dle mého názoru vhodné, kdyby se podařilo rozšířit možnost aplikace tohoto trestu i na ty právnické osoby, které se dopustí trestného činu podle § 240 odst. 2 TrZ.

4.5 Zánik trestní odpovědnosti u daňových trestných činů

Obecně lze říci, že důvody zániku trestní odpovědnosti (někdy též označovány jako důvody zániku trestnosti) jsou takové okolnosti, které způsobují jednou provždy zánik práva státu na potrestání pachatele. Tyto okolnosti mohou nastat po spáchání trestného činu, ale zároveň dříve, než je o něm pravomocně rozhodnuto. V době spáchání trestného činu je tedy čin trestný a k zániku jeho trestnosti dojde až dodatečně.¹⁴⁰ Trestněprávní nauka rozlišuje celou řadu důvodů zániku trestní odpovědnosti, avšak pro účely této práce se budu níže zabývat pouze těmi, které explicitně upravuje trestní zákoník, a sice konkrétně v ustanovení § 33 (účinná lítost), § 34 (promlčení) a § 242 (zvláštní ustanovení o účinné lítosti).

¹³⁹ Pro bližší vymezení pojmů „Buffer“ a „Broker“ a další informace viz podkapitolu 5.2.

¹⁴⁰ JELÍNEK, J. a kol. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 4. vyd. Praha: Leges, 2014, s. 352. ISBN 978-80-7502-044-4.

4.5.1 Účinná lítost

Smyslem institutu účinné lítosti podle ustanovení § 33 TrZ je zejména motivovat pachatele slibem jeho beztrestnosti k tomu, aby po dokonání trestného činu zamezil jeho škodlivému následku či tento následek napravil.¹⁴¹ Pro naplnění účinné lítosti podle § 33 TrZ jsou vyžadovány následující podmínky:

- musí se jednat o trestný čin taxativně vymezený v ustanovení § 33,
- pachatel škodlivému následku dobrovolně zamezil nebo jej napravil, popř. učinil o trestném činu oznámení příslušnému orgánu v době, kdy mohlo být škodlivému následku takového činu ještě zabráněno.

Již prostým pohledem na znění ustanovení § 33 TrZ zjistíme, že trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby patří do okruhu trestných činů, na který se toto obecné ustanovení o účinné lítosti vztahuje. Naproti tomu na trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby se toto obecné ustanovení o účinné lítosti nevztahuje, protože trestní zákoník v ustanovení § 242 zakotvuje zvláštní ustanovení o účinné lítosti u tohoto trestného činu.

Zatímco v obecném ustanovení o účinné lítosti není lhůta pro naplnění jejích podmínek stanovena, ve zvláštním ustanovení o účinné lítosti u trestného činu neodvedení daně se lze dočíst, že pachatel může svou povinnost dodatečně splnit až do doby, než soud prvního stupně počne vyhlášovat rozsudek.

Pro naplnění podmínek účinné lítosti podle § 242 TrZ tedy není překážkou, že pachatel svou povinnost dodatečně splní až pod tlakem zahájeného nebo probíhajícího trestního stíhání, což by u obecné účinné lítosti podle § 33 TrZ vylučovalo splnění obligatorní podmínky dobrovolnosti jednání pachatele.¹⁴²

Důvod rozdílné úpravy účinné lítosti u skutkových podstat trestných činů podle § 240 a § 241 TrZ spočívá v odlišné povaze sankcionovaného jednání. Zatímco trestný čin podle § 240 TrZ spočívá ve zkrácení daně nebo podobné povinné platby či ve vylákání výhody na těchto platbách (které jsou z hlediska své povahy zpravidla podvodným jednáním), trestný čin podle § 241 spočívá v pouhém neodvedení určité povinné platby (které je z hlediska své povahy opomenutím povinného konání), aniž pachatel zastírá skutečný stav věci nebo předstírá nějakou neexistující skutečnost. V případě trestného činu podle § 241 lze

¹⁴¹ JELÍNEK, J. a kol. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 4. vyd. Praha: Leges, 2014, s. 286-287. ISBN 978-80-7502-044-4.

¹⁴² ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2461. ISBN 978-80-7400-428-5.

tedy z povahy věci dosáhnout účinné lítosti již samotným dodatečným splněním zákonné povinnosti.¹⁴³

Uvedené rozlišení a aplikace obecné a zvláštní účinné lítosti jsou dle mého názoru nanejvýše logické, správné a proto se s nimi zcela ztotožňuji. I rozhodovací praxe obecných soudů byla v této otázce v minulosti (tedy ještě v době účinnosti zák. č. 140/1961 Sb.) poměrně jednotná, resp. došlo k jejímu sjednocení prostřednictvím usnesení velkého senátu Nejvyššího soudu ze dne 19. října 2006, sp. zn. 15 Tdo 756/2006, ve kterém se Nejvyšší soud k otázce aplikace účinné lítosti vyjádřil obdobně, jako je to již uvedeno v předchozích odstavcích.¹⁴⁴ Poté však do věci zasáhl Ústavní soud, a sice prostřednictvím svého nálezu ze dne 28. července 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/08. V tomto nálezu se ÚS dosti odchýlil od dosavadní rozhodovací praxe obecných soudů a nelogicky (ba dokonce v rozporu s literou zákona) dovodil, že „*je nepřípustné, aby lhůty pro uplatnění účinné lítosti u trestného činu zkrácení daně a u trestného činu neodvedení daně byly stanovovány značně rozdílně. Nelze souhlasit s názorem Nejvyššího soudu o tom, že nejde o účinnou lítost, pokud pachatel trestného činu zkrácení daně daň uhradil až na základě kontroly provedené správcem daně, již bylo úmyslné zkrácení daně odhaleno.*“¹⁴⁵

Z citovaného vyplývá, že ÚS zastává názor, že podmínky účinné lítosti u trestného činu zkrácení daně podle § 240 TrZ lze naplnit stejným způsobem, jako u trestného činu neodvedení daně podle § 241 TrZ, tedy že se o účinnou lítost bude jednat i tehdy, když pachatel po spáchání trestného činu podle § 240 TrZ uhradí daň dříve, než soud prvého stupně počne vyhlašovat rozsudek.

Pro tento svůj názor poté ÚS uvedl dva důvody, přičemž prvním důvodem bylo, že neodvedení daně považuje ÚS za závažnější zásah do chráněného zájmu než zkrácení daně (!), druhým důvodem poté byla údajná disproportionálnost mezi aplikací účinné lítosti u trestného činu zkrácení daně a trestného činu neodvedení daně spočívající v tom, že zatímco u trestného činu neodvedení daně je lhůta pro

¹⁴³ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. I. díl. 2. vyd.* Praha: C. H. Beck, 2012, s. 444. ISBN 978-80-7400-428-5.

¹⁴⁴ Srovnaj Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 19. 10. 2006, sp. zn. 15 Tdo 756/2006. [online]. [cit. 2015-02-20]. Dostupné z: <https://www.beck-online.cz/bo/documentview.seam?documentId=njptembqg5pxezzugvpxi4q&groupIndex=0&rowIndex=0>.

¹⁴⁵ Nález Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/08. [online]. [cit. 2015-02-18]. Dostupné z: www.beck-online.cz <https://www.beck-online.cz/bo/document-view.seam?documentId=njptembrgbpxa4s7gfpxg5dsl4zte&groupIndex=1&rowIndex=0>.

uplatnění účinné lítosti přesně stanovena, u trestného činu zkrácení daně to tak není.¹⁴⁶

V době bezprostředně po vydání uvedeného nálezu se nejprve Nejvyšší soud snažil rozhodnutí ÚS respektovat, byť s jistou snahou o relativizaci jeho závěrů. V nedávné době se však Nejvyšší soud proti výše uvedenému výkladu postavil, a sice zejména v rozhodnutí publikovaném pod č. 29/2013 Sb. rozh. tr. Zde navázal na předchozí převažující výklad aplikace účinné lítosti u trestného činu zkrácení daně, bohužel se však již v tomto rozhodnutí žádným způsobem nevypořádal s argumentací uvedenou ve zmíněném nálezu ÚS ani v judikátech Nejvyššího soudu ovlivněných obsahem tohoto nálezu (resp. se k nim vůbec nevyjádřil).¹⁴⁷

V otázce aplikace účinné lítosti u trestného činu zkrácení daně podle § 240 TrZ a neodvedení daně podle § 241 TrZ se osobně přikláním k aktuální judikatuře Nejvyššího soudu i názorům většiny autorů¹⁴⁸ a obdobně jako oni se domnívám, že u prvně jmenovaného trestného činu (navzdory názoru ÚS) přichází v úvahu toliko a pouze uplatnění účinné lítosti podle § 33 TrZ, a nikoliv podle zvláštního ustanovení o účinné lítosti podle § 242 TrZ.

Výše citovaný názor Ústavního soudu tedy považuji za **zcela nesprávný** a zároveň potenciálně velice škodlivý a nebezpečný za předpokladu, že by byl bez dalšího přijat do rozhodovací praxe obecných soudů. Jeho škodlivost a nebezpečnost spatřuji především v tom, že by došlo k faktickému snížení postižitelnosti tohoto společensky velice škodlivého a již dnes poměrně složitě postižitelného jednání. S ohledem na velmi vysoký prospěch pachatelů získávaný z tohoto druhu trestné činnosti by pravděpodobně bylo na místě očekávat rovněž i značný nárůst počtu případů této trestné činnosti (tedy zkrácení daně podle ustanovení § 240 TrZ).

4.5.1.1 Specifika účinné lítosti u právnických osob

Lze konstatovat, že aplikace obecného ustanovení o účinné lítosti podle § 33 TrZ je v případě právnických osob zcela vyloučena s ohledem na fakt, že TOPO účinnou lítost (jako jeden z důvodů zániku trestní odpovědnosti u PO) explicitně upravuje ve svém ustanovení § 11. K tomuto Šámal uvádí, že se však

¹⁴⁶ Tamtéž.

¹⁴⁷ PELC, V. Účinná lítost u trestného činu zkrácení daně a aktuální stav judikatury. *Bulletin advokacie*, Praha: Impax, 2014, č. 4, s. 34-38. ISSN 1210-6348.

¹⁴⁸ Viz např. názor uvedený v poznámce pod čarou ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. I. díl. 2. vyd.* Praha: C. H. Beck, 2012, s. 451. ISBN 978-80-7400-428-5.

nejedná o jakýkoliv druh speciální účinné lítosti, nýbrž o obecnou účinnou lítost u právnických osob, která je přizpůsobena povaze právnické osoby, zejména pokud jde o činnost jejích kontrolních orgánů. Úprava účinné lítosti u PO je také oproti obecné účinné lítosti u FO daleko širší, neboť se (až na vymezené výjimky) vztahuje na všechny trestné činy, kterých se může právnická osoba dopustit ve smyslu § 7 TOPO.¹⁴⁹ Z pohledu této práce je důležité, že jednou z těchto výjimek je trestný čin neodvedení daně podle ustanovení § 241 TrZ. Na tento trestný čin se tedy i v případě, že se ho dopustí právnická osoba, bude vztahovat zvláštní ustanovení o účinné lítosti podle ustanovení § 242 TrZ.

Podmínky účinné lítosti jsou podle ustanovení § 11 TOPO stanoveny tak, že právnická osoba musí **dobrovolně upustit** od dalšího protiprávního jednání a buďto **odstranit nebezpečí**, které vzniklo zájmu chráněnému trestním zákonem, nebo **zamezit škodlivém následku či jen napravit**, anebo **učinit oznámení** příslušnému orgánu v době, kdy nebezpečí vzniklé zájmu chráněnému trestním zákonem mohlo být ještě odstraněno nebo škodlivému následku trestného činu ještě zabráněno.

Vyvstává otázka, jakým způsobem se rozhodovací praxe soudů postaví k otázce naplnění znaku dobrovolnosti při zániku trestní odpovědnosti za trestný čin podle § 240 TrZ. Šámal se k této otázce sice konkrétně nevyjadřuje, v obecném smyslu však uvádí, že dobrovolnost „*vyjadřuje svobodné rozhodnutí právnické osoby, které svědčí o jejím pozitivním obratu ve vztahu k trestnému činu a k případným škodlivým následkům (...). Nezáleží na tom, zda takové rozhodnutí bylo ovlivněno i obavou z odhalení trestného činu a z trestních následků.*“¹⁵⁰

4.5.2 Promlčení

Podstatou promlčení je zánik trestní odpovědnosti za dříve spáchaný trestný čin po uplynutí zákonem stanovené doby.¹⁵¹ Právní úpravu promlčecí doby lze nalézt v ustanovení § 34 TrZ. Zde je délka promlčecí doby odstupňována do celkem pěti různých délek (20, 15, 10, 5 a 3 léta) v závislosti na závažnosti spáchaného trestného činu a tedy i horní hranici trestní sazby, kterou lze za tento trestný čin dle příslušných ustanovení TrZ uložit.

¹⁴⁹ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní odpovědnost právnických osob: komentář*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 275-276. ISBN 978-80-7400-116-1.

¹⁵⁰ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní odpovědnost právnických osob: komentář*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 277-278. ISBN 978-80-7400-116-1.

¹⁵¹ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné. 7., přeprac. vyd.* Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 288-289. ISBN 978-80-7478-616-7.

U trestného činu zkrácení daně podle § 240 TrZ může délka promlčecí doby činit buď **5 let** (byl-li čin klasifikovatelný dle ustanovení § 240 odst. 1 TrZ), **10 let** (byl-li čin klasifikovatelný podle ustanovení § 240 odst. 2 TrZ), anebo **15 let** (byl čin klasifikovatelný podle ustanovení § 240 odst. 3).

U trestného činu neodvedení daně podle § 241 TrZ může délka promlčecí doby činit buď **5 let** (byl-li čin klasifikovatelný dle ustanovení § 241 odst. 1 TrZ), nebo **10 let** (byl-li čin klasifikovatelný podle ustanovení § 240 odst. 2 nebo odst. 3 TrZ).

4.5.2.1 Promlčení trestní odpovědnosti právnických osob

Právní úpravu promlčení trestní odpovědnosti u právnických osob lze nalézt v ustanovení § 12 TOPO, které však odkazuje na právní úpravu obsaženou v ustanovení § 34 TrZ. S ohledem na tento fakt lze tedy konstatovat, že délka promlčecí doby u trestných činů podle § 240 TrZ a 241 TrZ je v případě právnických osob stejná jako v případě osob fyzických.

Promlčením zaniká trestní odpovědnost právnické osoby a nikoliv jen její stíhatelnost. Z důvodové zprávy dále vyplývá, že promlčení trestného činu fyzické osoby neznamena automaticky zánik trestní odpovědnosti právnické osoby (a naopak), protože (s ohledem na obsah ustanovení § 9 odst. 3 TOPO) je nutno otázku promlčení u fyzických a právnických osob posuzovat zcela samostatně.¹⁵² Skutečnost, že došlo k promlčení u osoby fyzické, tedy ještě automaticky nezpůsobuje promlčení u osoby právnické, neboť ustanovení o přičitatelnosti trestného činu právnické osobě nelze vykládat tak, že by v rámci přičtení jednání fyzické osoby mělo dojít i k přičtení důvodů, pro které trestní odpovědnost u této osoby zanikla.¹⁵³

¹⁵² Důvodová zpráva k zákonu č. 418/2001 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim.

¹⁵³ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní odpovědnost právnických osob: komentář*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 287-292. ISBN 978-80-7400-116-1.

5 Odhalování daňové kriminality

5.1 Charakteristika pachatele daňové kriminality

Přestože u výše uvedené skutkové podstaty trestného činu podle § 240 TrZ bylo uvedeno, že jejím pachatelem může být obecně kterákoliv fyzická či právnická osoba, která svým jednáním naplní znaky skutkové podstaty tohoto trestného činu, ve většině případů vykazují pachatelé tohoto trestného činu (jako nejčastěji páchaného daňového trestného činu) určité charakteristické osobnostní rysy či znaky.

Typický pachatel závažných daňových trestných činů bývá (obdobně jako pachatelé některých dalších druhů hospodářské kriminality) zpravidla definován jako osoba patřící do vyšších společenských vrstev, s nadprůměrnou inteligencí a dobrou úrovní dosaženého vzdělání, která se ve společnosti nezřídka těší významnému postavení. V této souvislosti se někdy o daňové kriminalitě v tuzemské i zahraniční literatuře hovoří jako o „kriminalitě bílých límečků“.¹⁵⁴

Druhou, zcela odlišnou skupinu pachatelů daňové kriminality, tvoří tzv. „bílé koně“. Jedná se většinou o osoby nastrčené organizátorem (zpravidla za odměnu či pod vlivem výhrůzek nebo vydírání) k bezprostřednímu páčání trestné činnosti, přičemž organizátor a hlavní původce této trestné činnosti stojí v pozadí.¹⁵⁵

5.2 Praktický příklad nejzávažnější daňové kriminality podle § 240 TrZ: Karuselový podvod s DPH

Tzv. „karuselové podvody“ s DPH jsou v současné době nejen v tuzemsku, ale prakticky ve všech dalších členských státech EU velice palčivým problémem. Smyslem této části je nejen vysvětlit význam pojmu „karuselový podvod,“ ale zejména prostřednictvím níže uvedeného praktického příkladu poukázat na vysokou míru latence, sofistikovanosti a organizovanosti tohoto druhu daňové kriminality.

Pro větší názornost a správné pochopení principu karuselových podvodů uvádím níže jeho zjednodušené schéma. Je třeba však mít na paměti, že schéma reálného karuselového podvodu je v praxi často daleko složitější a nepřehlednější.

¹⁵⁴ CHMELÍK, J.; HÁJEK, P.; NEČAS, S. *Úvod do hospodářské kriminality*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2005, s. 28-29. ISBN 80-86898-13-X.

¹⁵⁵ MUSIL, J. *Kriminalistika: vybrané problémy teorie a metodologie*. Vyd. 1. Praha: Policejní akademie České republiky, 2001, s. 262. ISBN 80-7251-080-0.

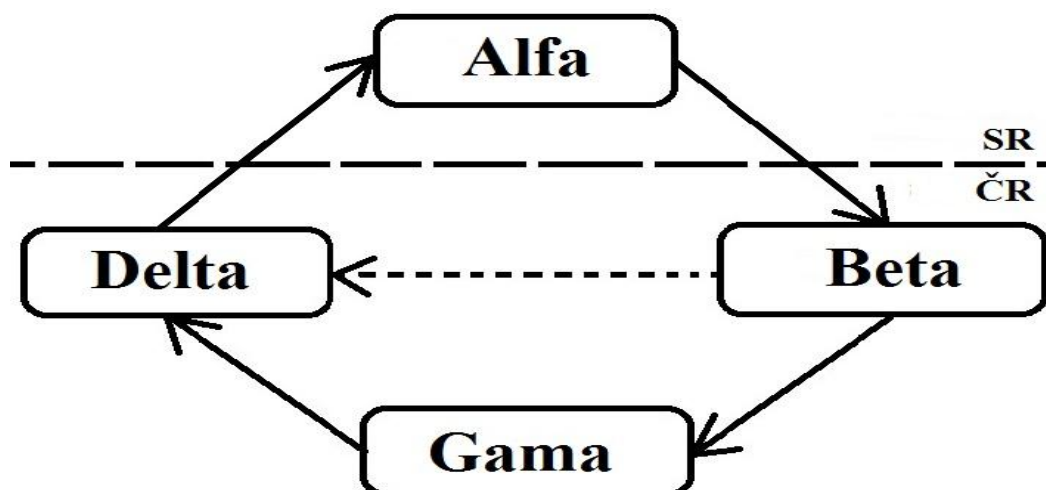


Schéma č. 1. Zjednodušené schéma karuselového podvodu. Zdroj: vlastní zpracování.

Podstatou uvedeného schématu karuselového podvodu je určitý řetězec subjektů (v popisovaném případě čtyř registrovaných plátců DPH), z nichž alespoň jeden z nich je registrován v jiném členském státě než ostatní subjekty. V praxi jsou těmito subjekty nejčastěji kapitálové společnosti (zejména pak s.r.o.), přičemž platí, že každý subjekt má v tomto řetězci předem určené místo a funkci, vlastní činnost je poté zpravidla koordinována a řízena jedním či více organizátory. V případě složitějších řetězců těchto podvodů poté platí, že jednotlivé subjekty o sobě zpravidla nevědí a přehled o kompletním složení a činnosti řetězce má pouze organizátor, který může být v tomto řetězci přímo účasten (například jako jednatel, společník nebo tichý společník¹⁵⁶ jedné ze společností), avšak nezřídka stojí zcela v pozadí a celý řetězec pouze koordinuje.

Šipky na uvedeném schématu značí směr pohybu plnění, které je předmětem DPH. Tímto druhem plnění mohou být velice rozličné druhy zboží a služeb. Podle druhu tohoto plnění se na něj od 1. ledna 2015 (dle ustanovení § 47 zákona o DPH) vztahuje buďto základní sazba daně ve výši 21 %, nebo první snížená sazba daně ve výši 15 % či druhá snížená sazba daně ve výši 10 %, přičemž může jít o plnění reálné a tedy i skutečně existující, avšak nezřídka se jedná o plnění zcela fiktivní (tedy reálně neexistující) a jediné, co mezi společnostmi „obíhá“, jsou zfalšované daňové doklady a některé další dokumenty.

¹⁵⁶ Institut tichého společníka je v současnosti v našem právním řádu upraven v ustanovení § 2747-2755 zák. č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Pro oblast daňových trestných činů je důležité, že oproti předchozí právní úpravě již není vyžadována písemná forma smlouvy o tiché společnosti, což dle mého názoru vede k její menší transparentnosti. Domnívám se, že tento fakt může přispět k faktické „nedohledatelnosti“ tichého společníka a v praxi tak významným způsobem ztížit odhalení například spolupachatele karuselového podvodu (tedy trestného činu podle § 240 TrZ, ale i jiného daňového trestného činu), pokud by jím byl skutečně tichý společník.

Mezi velice oblíbené druhy zboží pro tento typ „podvodu“ patří takové zboží, které má vysokou jednotkovou cenu (např. některé vzácné kovy či vybrané druhy elektroniky) a to zejména s ohledem na fakt, že náklady na dopravu tohoto zboží nejsou tak vysoké jako u jiných komodit, čímž nedochází ke zvyšování nákladů na jejich dopravu a tedy i na uskutečnění celého karuselového podvodu. Dále také proto, že toto zboží je v případě potřeby za sníženou cenu velice rychle zpeněžitelné. Na druhé straně jsou však také oblíbené ty komodity, jejichž ohodnocení je dosti obtížné (např. kovový šrot, různé druhy odpadů, stavební a hutní materiál) a jejichž jednotková cena je relativně nízká a to zejména proto, že v takovém případě jsou sice náklady na dopravu vyšší (za předpokladu že není jen fingována), ale dávají jistý prostor pro jejich určité nadhodnocení a tím i zvýšení finančního prospěchu z uskutečněného karuselového podvodu. Opačným směrem (než je směr vyznačený pro pohyb plnění) putují platby za tato plnění, přičemž v praxi se zpravidla užívá bezhotovostních plateb, pro získání větší věrohodnosti a lepší „dokladovatelnosti“ těchto plateb u správce daně. V případě hotovostních plateb poté bývají často ceny plnění v dokladech značným způsobem nadhodnocovány.

A teď již k samotnému popisu výše uvedeného schématu karuselového podvodu. Tvoří jej řetězec čtyř společností, které jsme si nazvali **Alfa**, **Beta**, **Gama** a **Delta**, přičemž společnost Alfa je registrovaným plátcem DPH ve Slovenské republice, ostatní společnosti jsou registrovanými plátcí DPH v České republice.

Podle funkcí, které v řetězci jednotlivé společnosti zastávají, se dle anglické terminologie¹⁵⁷ běžně označují:

- Společnost **Beta** jako tzv. „**Missing trader**“ což v překladu znamená „chybějící obchodník“ který se v určité fázi realizace karuselového podvodu stává nekontaktním či nedohledatelným. Nezřídka se jedná o pouze k tomuto účelu cíleně zřízenou společnost s ručením omezeným, jejímž jednatelem a jediným společníkem je tzv. „bílý kůň“, který je ve vhodnou chvíli v zájmu zachování dalších článků řetězce „obětován“.
- Společnost **Gama** jako tzv. „**Buffer**“, jehož hlavním úkolem je zvyšovat věrohodnost celého řetězce a znesnadňovat jeho rozkrytí. Činí tak pomocí

¹⁵⁷ Viz např. terminologie užitá v článku LEXLAW. *MTIC Carousel Fraud*. [online]. [cit. 2015-02-22]. Dostupné z: <http://taxdisputes.co.uk/carousel-mtic-fraud-missing-trader-intra-community-fraud-kittel/>.

vytváření iluze normálního a poctivého obchodníka (v některých případech jím může i skutečně být). Buffer však také může být pro případ „obětování“ Missing tradera připraven nastoupit na jeho místo v řetězci. Dlužno dodat, že v případě nejjednoduššího představitelného modelu karuselového podvodu nemusí být Buffer vůbec přítomen, avšak v reálných případech je v řetězci těchto subjektů větší množství.

- Společnost **Delta** jako tzv. „**Broker**“ nakoupí zboží od Buffera nebo (v daleko menším počtu případů) přímo od Missing tradera a poté ho prodá zpět do druhého státu. Takový prodej je podle ustanovení § 64 ZDPH osvobozen od daně s nárokem na odpočet daně.

Budeme-li vycházet z výše uvedeného schématu a zároveň do tohoto vztahu dosadíme konkrétní hodnoty, lze na tomto konkrétním případě demonstrovat, jaký prospěch lze uvedeným karuselovým podvodem získat. Průběh karuselového podvodu může probíhat například takto:

Společnost Beta nakoupí od společnosti Alfa zboží v hodnotě 10.000.000,- Kč bez DPH. Protože se jedná o pořízení zboží ze Slovenské republiky (tedy z jiného členského státu EU), přizná sice daň na výstupu ve výši 2.100.000,- Kč, avšak zároveň uplatní svůj nárok na odpočet daně na vstupu ve stejné výši. Společnost Beta následně prodá zboží společnosti Gama za 11.000.000,- Kč bez DPH, daň na výstupu (ve výši 2.310.000,- Kč) však již správci daně neodvede a v této fázi obchodu se stává nekontaktní. Společnost Gama však (nezřídka v dobré víře) uplatní svůj nárok na vrácení daně na vstupu ve výši 2.310.000,- Kč a zboží dál prodá společnosti Delta za cenu 12.000.000,- Kč bez DPH, přičemž správci daně přizná a skutečně odvede daň na výstupu ve výši 2.520.000,- Kč. Společnost Delta uplatní svůj nárok na vrácení daně na vstupu ve výši 2.520.000,- Kč a následně prodá zboží zpět společnosti Alfa na Slovensko. S ohledem na to, že se jedná o dodání zboží do jiného členského státu, které je podle ustanovení § 64 ZDPH osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, nevznikne jí povinnost odvést daň na výstupu.

Poslední popsanou transakcí se „kruh uzavřel“ a zboží je zpět u společnosti Alfa. Jaký prospěch však měly jednotlivé subjekty (či v součtu organizátor karuselového podvodu) z výše popsaného jednání, pomineme-li náklady na samotnou realizaci karuselového podvodu (např. náklady na dopravu zboží apod.)?

- Společnost Beta má zisk z uskutečněného obchodu ve výši 1.000.000,- Kč, a dále pak **nelegální prospěch ze zkrácení daně ve výši 2.310.000,- Kč.**
- Společnost Gama má legální zisk z uskutečněného obchodu ve výši 790.000,- Kč za předpokladu, že skutečně tato nevěděla o svém zapojení do karuselového podvodu.
- Společnost Delta nemusí z popsaného jednání získat žádný nelegální prospěch za předpokladu, že neví o svém zapojení do karuselového podvodu, předmětné zboží není fiktivní, úhrada proběhla v deklarované výši a zboží bylo skutečně vyvezeno do zahraničí. Častěji se však stává, že vývoz zboží do zahraničí je jen fingován a zboží je následně prodáno v České republice. V takovém případě by se společnost Delta nepochybně dopustila vylákání výhody na některé z povinných plateb podle ustanovení § 240 TrZ a **výše jejího prospěchu by činila 2.520.000,- Kč.**
- Celková výše škody vzniklá správci daně (resp. České republice) by za výše popsaných podmínek mohla činit **4.830.000,- Kč.**

5.3 „Modi operandi“ nejzávažnější daňové kriminality

Z údajů uvedených v průběžně zveřejňovaných tiskových a výročních zprávách Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality (ÚOKFK) a dále pak z údajů zveřejňovaných týmem daňové Kobry vyplývá, že nejzávažnějšími v tuzemsku aktuálně páchanými druhy daňové kriminality jsou jednak již popsané karuselové podvody s DPH a dále různé případy krácení spotřebních daní (zejména pak u minerálních olejů¹⁵⁸ a lihu¹⁵⁹).

Obecné modi operandi a další důležité poznatky o nejzávažnější daňové kriminalitě podle ÚOKFK:

- v převážné většině případů vykazuje prvky organizovaného zločinu, (tedy je páchána větším množstvím osob s vnitřní strukturou,

¹⁵⁸ Ke krácení spotřebních daní z minerálních olejů (zejména pak benzínu a motorové nafty) nejčastěji dochází tak, že pachatelé tyto pohonné hmoty tzv. „pančují“ různými chemickými látkami s podobným složením (např. ředidla a technické benzíny v případě benzínu a mazací oleje v případě nafty), které však nepodléhají spotřební dani a dají se tak i legálně pořídit za mnohem nižší ceny.

¹⁵⁹ Nejzávažnějším případem tohoto druhu daňové kriminality byla nepochybně tzv. „metanolová kauza“, která v plné míře ukázala, že pachatelé daňové kriminality jsou ochotni v honbě za vidinou vysokých zisků riskovat dokonce i zdraví a životy mnoha lidí. Jen v důsledku jednání pachatelů v této jediné kauze, jehož primárním cílem nepochybně bylo zkrácení spotřební daně z lihu, prokazatelně přišlo o život 47 lidí, dalších 120 lidí utrpělo různě závažné poškození zdraví. Více o metanolové kauze viz např. TAUCOVÁ, Z. 2012: Metanolová aféra „Na zdraví“. *POLICISTA*. Praha: MVČR, odbor tisku a public relations, 2014, 11, s. 4-5. ISSN 1211-7943.

rozdělením funkcí a dělbou činností), nezřídka i s mezinárodním přesahem,

- vykazuje vysokou míru latence (přičemž konkrétní míra je odhadována mezi 30 až 50 %),
- formy jejího páčání jsou stále sofistikovanější a velice variabilní ve vztahu k platné legislativě (stále se objevují její nové formy či modifikace jejích již známých forem),
- pachatelé umí páčání trestné činnosti stále lépe zakrývat, čímž prodlužují jednak dobu prověřování (která trvá zpravidla do jednoho roku), ale i dobu následného vyšetřování (které nezřídka trvá 2 až 3 léta, v nejsložitějších případech i více),
- je velice těžko dokazatelná, a to zejména s ohledem na fakt, že vlastního páčání této trestné činnosti se pachatelé většinou dopouštějí až podvodnými účetními operacemi. V těchto případech je zpravidla nutné zpětně prokazovat konkrétní činnost, při které byl nezdaněný zisk vytvořen. Ještě obtížnější je poté prokazování, že nějaká činnost byla v minulosti jen fingována, tedy že k ní nikdy skutečně nedošlo,
- s ohledem na značný prospěch získávaný pachateli je zde značné riziko zapojení zaměstnanců státní správy, justice, daňových poradců, policie a členů politických stran,
- jsou na ní navázány další, daleko závažnější formy kriminality (např. korupce, vydírání či dokonce vraždy).¹⁶⁰

Specifické modi operandi u karuselových podvodů s DPH podle ÚOKFK:

- realizace karuselového podvodu za účasti několika desítek daňových subjektů, které mají přesné místo a funkci v řetězci, za hojně účasti tzv. „bílých koní“ a naopak bez přímé účasti organizátora v tomto řetězci (organizátor je také nezřídka státním příslušníkem cizího státu, se kterým je velice obtížná spolupráce v trestních věcech),
- časté zapojení formálně zcela bezúhonných subjektů,¹⁶¹ které mají v pořádku veškerou účetní a daňovou dokumentaci,

¹⁶⁰ Výroční a průběžné tiskové zprávy Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality služby kriminální policie a vyšetřování. [online]. [cit. 2015-02-22]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/archiv-tiskovych-zprav-563029.aspx>.

¹⁶¹ V těchto případech se bezpochyby nejedná o tzv. „bílé koně“ vystupující v prázdných společnostech nýbrž o společnosti, které za sebou mají bohatou legální obchodní historii a často mnohamilionové roční obraty. U těchto společností nemá správce daně za normálních okolností

- konstrukce velice složitých řetězců subjektů zasahujících do působnosti více správců daně na území několika států,
- využívání rozličných kriminálních metod a postupů při zakrývání vlastní trestné činnosti (např. falšování dokladů, předávání antidatovaných smluv a nepravdivých písemností, dále zastrašování, vydírání a různé formy násilné trestné činnosti).¹⁶²

5.4 Specializovaný tým pro odhalování nejzávažnější daňové kriminality: Kobra

Po vzoru Slovenské republiky byl i v tuzemsku v polovině roku 2014 pro odhalování nejzávažnější daňové kriminality vytvořen specializovaný tým nazvaný Kobra, jehož hlavním úkolem je zejména odhalování zmíněných karuselových podvodů s DPH a dále pak odhalování některých nejzávažnějších případů krácení spotřebních daní. Tento tým se skládá z členů **Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality** služby kriminální policie a vyšetřování (ÚOKFK), dále pak ze zaměstnanců **Generálního finančního ředitelství** a zaměstnanců **Generálního ředitelství cel**.

Vytvořením tohoto týmu byl, dle mého názoru, v praxi naplněn požadavek na co nejtěsnější a nejefektivnější spolupráci OČTŘ se správci daně při odhalování závažné daňové kriminality, po kterém již dosti dlouhou dobu volala celá řada teoretiků, ale i osob zabývajících se odhalováním tohoto druhu kriminality v praxi.

V případě Kobry tato spolupráce spočívá ve vzájemné koordinaci činností a včasné výměně informací sloužících k vytipování, identifikaci a následnému odhalování nejzávažnějších případů daňové kriminality, nezdědka ještě ve fázi, kdy tato trestná činnost nebyla dokonána (resp. v okamžiku, kdy ještě státu nevznikla škoda). V případě, že ke vzniku škody již došlo, je poté hlavním úkolem tohoto týmu včasné zajištění nezákonně získaných finančních prostředků. Za necelých 10 měsíců existence daňové Kobry se tomuto týmu již podařilo zabránit škodám v celkové výši bezmála dvou miliard korun (stav k 25. 2. 2015).¹⁶³

důvod pojmout jakékoliv podezření na protiprávní jednání. Zapojení těchto společností velice znesnadňuje možnost odhalení a rozkrytí celého řetězce karuselového podvodu.

¹⁶² Výroční a průběžné tiskové zprávy Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality služby kriminální policie a vyšetřování. [online]. [cit. 2015-02-22]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/archiv-tiskovych-zprav-563029.aspx>.

¹⁶³ K aktuální celkové výši škody viz webové stránky Daňové kobry. [online]. [cit. 2015-02-28]. Dostupné z: <http://www.danovakobra.cz/>.

5.5 Podněty k prověřování daňové kriminality

Jak již bylo uvedeno v třetí kapitole této práce, k největšímu počtu zjištění, že byl pravděpodobně spáchán některý z daňových trestných činů, dochází v průběhu daňového řízení, (resp. daňové kontroly) správcem daně. S ohledem na tento fakt je tedy logické, že jsou to právě **oznámení správce daně**, která patří k nejčastějším podnětům k prověřování a případně i vyšetřování tohoto druhu trestné činnosti. Tato oznámení zpravidla také přináší nejucelenější a nejkompletnější informace o možném spáchaném trestném činu, navíc jsou ve většině případů podložena již i konkrétními důkazy, které jsou později využitelné i v trestním řízení.¹⁶⁴

Oznámení správce daně však v praxi zdaleka nejsou jedinou možností, jak se mohou orgány činné v trestním řízení dozvědět o spáchání daňového trestného činu. Mezi další možnosti bezpochyby patří:

- **operativně pátrací činnost policejních orgánů,**
- **oznámení pro podezření ze spáchání trestného činu** fyzických či právnických osob
- **oznámení samotného pachatele trestného činu.**¹⁶⁵

Operativně pátrací činnost policejních orgánů lze vymezit jako ucelený systém postupů spočívajících v používání operativně pátracích prostředků (upravených v ustanovení § 158b až 158f TrŘ a v ustanovení § 63 až 65 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky) a podpůrných operativně pátracích prostředků (upravených zejména v ustanovení § 72 až 78 zákona č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky a § 38 až 43 zákona o Celní správě České republiky a v některých dalších zákonech). Tato činnost má utajený a průzkumný charakter a jejím hlavním účelem je především předcházení, odhalování a objasňování trestné činnosti a dále pak také pátrání po skrývajících se pachatelích, hledaných osobách a věcných důkazech.¹⁶⁶

Mezi podpůrné operativně pátrací prostředky podle zákona o Policii České republiky (ZPČR) patří: informátor (§ 73), krycí prostředky (§ 74), zabezpečovací technika (§ 76) a zvláštní finanční prostředky (§ 77). Mezi operativně pátrací

¹⁶⁴ K otázce použitelnosti důkazů a závěrů správce daně pro trestní řízení viz Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. 7. 2001, sp. zn. 5 Tz 101/2001. Publikováno ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu pod Sb. číslem Rt 20/2002.

¹⁶⁵ MUSIL, J. *Kriminalistika: vybrané problémy teorie a metodologie*. Vyd. 1. Praha: Policejní akademie České republiky, 2001, s. 264-265. ISBN 80-7251-080-0.

¹⁶⁶ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní řád II. § 157 až 314s. Komentář*. 7., dopl. a přeprac. vyd. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 1984-1985. ISBN 978-80-7400-465-0.

prostředky podle TrŘ patří: předstíraný převod (§ 158c TrŘ), sledování osob a věcí (§ 158d TrŘ) a použití agenta (§ 158e TrŘ).¹⁶⁷ V této souvislosti je však třeba zmínit, že tyto prostředky mohou využívat pouze pověřené policejní orgány (ve smyslu § 12 odst. 2 písm. a) až i) TrŘ), a to za zákonem stanovených podmínek.

Mezi útvary Policie ČR, které jsou oprávněny při odhalování a objasňování daňové kriminality k používání operativně pátracích prostředků podle TrŘ (a samozřejmě také podpůrných operativně pátracích prostředků podle příslušných ustanovení ZPČR) řadíme zejména:

- Službu kriminální policie a vyšetřování Policie České republiky – útvary s územně vymezenou působností,
- Útvar odhalování korupce a finanční kriminality služby kriminální policie a vyšetřování (ÚOKFK),
- Útvar pro odhalování organizovaného zločinu služby kriminální policie a vyšetřování (ÚOOZ),
- Útvar speciálních činností služby kriminální policie a vyšetřování,
- Útvar zvláštních činností služby kriminální policie a vyšetřování.¹⁶⁸

V případě **oznámení učiněných fyzickými či právníckými osobami** často vůbec nedochází k předložení jakýchkoliv relevantních podkladů či důkazů, ze kterých by bylo možno usuzovat, že byl trestný čin skutečně spáchán. Navíc pravým motivem oznamovatele často vůbec nemusí být snaha po nápravě, nýbrž například vyřizování osobních sporů, závist, nenávist apod. Věrohodnost těchto tvrzení proto musí být orgány činnými v trestním řízení velice důkladně prověřována.¹⁶⁹

Oznámení samotného pachatele jsou u tohoto druhu kriminality poměrně vzácná a souvisejí zejména s tím, že si pachatel uvědomí tíživost a bezvýchodnost své situace a jediné východisko vidí ve svém doznání. S ohledem na to, že tento psychický stav pachatele může být pouze dočasný, je zapotřebí bezprostřední provedení procesního výsledku za účelem získání co největšího množství

¹⁶⁷ Pro podrobný popis operativně pátracích prostředků a jejich užití viz ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní řád II. § 157 až 314s. Komentář. 7.*, dopl. a přeprac. vyd. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 1983-2029. ISBN 978-80-7400-465-0.

¹⁶⁸ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní řád II. § 157 až 314s. Komentář. 7.*, dopl. a přeprac. vyd. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 1989-1990. ISBN 978-80-7400-465-0.

¹⁶⁹ MUSIL, J. *Kriminalistika: vybrané problémy teorie a metodologie*. Vyd. 1. Praha: Policejní akademie České republiky, 2001, s. 264-265. ISBN 80-7251-080-0.

informací a důkazů, které mohou objasnit trestný čin a případně i pomoci odhalit a usvědčit další pachatele tohoto činu.¹⁷⁰

5.6 Taktické postupy a počáteční úkony ve fázi prověřování

V počátečních etapách prověřování závažné daňové kriminality se v zásadě v praxi uplatňují dva základní druhy taktických postupů, přičemž první z nich spočívá v **průběžném rozvíjení prověřování** (méně častý postup) a druhý je tzv. „**frontální postup**“, který je (zejména v případech prověřování nejzávažnější daňové kriminality) postupem nejčastějším.¹⁷¹

Postup průběžného rozvíjení prověřování spočívá v tom, že prvotní úkony jsou zaměřeny na určitý předem vytipovaný „slabý článek“ v systému páchané daňové kriminality, vůči kterému jsou tyto úkony v přesně určeném sledu prováděny. Výhodou tohoto postupu je bezesporu nižší náročnost na vlastní organizaci sil a vynaložení prostředků policejních orgánů. Naopak značnou nevýhodou tohoto postupu je, že musí bezpodmínečně dojít ke správnému vytipování uvedeného „slabého článku“ a dále také ke správnému předvídání reakcí pachatelů na již započaté prověřování. Pokud k tomuto nedojde, hrozí vážné riziko úplného zmaření cílů této fáze přípravného řízení.¹⁷²

Tzv. „frontální postup“ naopak spočívá v tom, že počáteční úkony jsou provedeny překvapivě, ve velmi krátkém časovém úseku a s dostatečnou razancí na jednom či na více místech současně tak, aby došlo k maximálnímu využití momentu překvapení na straně pachatelů této trestné činnosti a tím i k zamezení jejich útěku a zničení či ukrytí usvědčujících důkazů. Výhodou tohoto postupu je jeho vysoká účinnost, naopak jeho jistou nevýhodou je, že klade velmi vysoké nároky na utajení přípravných prací, na řídicí a organizační stránku realizace a v neposlední řadě také vyžaduje velké množství sil a vynaložených prostředků.¹⁷³

Mezi typické počáteční úkony při prověřování daňové kriminality jsou řazeny zejména:

- domovní a osobní prohlídky a prohlídky nebytových prostor,
- zadržení podezřelých osob,
- podání vysvětlení od případných svědků,

¹⁷⁰ MUSIL, J. *Kriminalistika: vybrané problémy teorie a metodologie*. Vyd. 1. Praha: Policejní akademie České republiky, 2001, s. 264-265. ISBN 80-7251-080-0.

¹⁷¹ STRAUS, J.; PORADA, V.; BRUNA, E. *Metodika vyšetřování finanční kriminality*. In STIERANKA, J. *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013, s. 148-164. ISBN 978-80-7380-456-5.

¹⁷² Tamtéž.

¹⁷³ Tamtéž.

- zajištění finančních prostředků na bankovních účtech,
- vyžádání písemných dokladů o pohybu peněz na účtech,
- vyžádání veškerých relevantních informací a podkladů od správce daně.¹⁷⁴

5.7 Zapojení veřejnosti do odhalování daňové kriminality

Většina autorů poukazuje na skutečnost, že veřejnost je vůči daňové kriminalitě dosti tolerantní a proto se OČTŘ nemohou příliš spoléhat na její pomoc při odhalování a objasňování tohoto druhu kriminality. Zároveň většinou uvádějí, že tento jev patrně pramení z negativního vnímání daní ve společnosti jako jakéhosi „nutného zla“, bez hlubšího uvědomění si jejich smyslu a funkce.¹⁷⁵ Uvedenému názoru autorů bohužel nelze než dát za pravdu, avšak i přesto se domnívám, že bez pomoci veřejnosti se OČTŘ při odhalování daňové kriminality do budoucna neobejdou. Jak však veřejnost přesvědčit o velké společenské škodlivosti daňové kriminality a motivovat ji k větší spolupráci s OČTŘ při jejím odhalování?

Řešení dle mého názoru tkví v osvětě a trpělivém vysvětlování faktu, že škody způsobené touto kriminalitou se přímo dotýkají každého z nás, protože se jedná o konkrétní finanční prostředky, které citelně chybí nejen ve státním rozpočtu, ale i v rozpočtech obcí a krajů (či dalších veřejných rozpočtech a fondech), a nemohou tak posloužit ku prospěchu nás všech. Ve vztahu k podnikatelské veřejnosti by poté bylo dobré zdůraznit, že nepoctivé podnikatelské subjekty (např. ty, které krátí daně), získávají neoprávněnou konkurenční výhodu vůči poctivým subjektům, což vede nejen k poškození individuálních zájmů uvedených poctivých subjektů, ale také k jistému „pokřivení“ trhu či dokonce k destrukci celých tržních odvětví. Ve vztahu k nepodnikatelské veřejnosti by poté bylo dobré zdůraznit, že v souvislosti s pácháním daňové kriminality se pachatelé často dopouštějí některých nejzávažnějších trestných činů (např. vydírání, vraždy apod.), o jejichž společenské škodlivosti nemůže být sebemenších pochyb.

¹⁷⁴ STRAUS, J.; PORADA, V.; BRUNA, E. Metodika vyšetřování finanční kriminality. In STIERANKA, J. *Odhalovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013, s. 148-164. ISBN 978-80-7380-456-5.

¹⁷⁵ Srovnej např. MUSIL, J. *Kriminalistika: vybrané problémy teorie a metodologie*. Vyd. 1. Praha: Policejní akademie České republiky, 2001, s. 268. ISBN 80-7251-080-0.

6 Komparace české právní úpravy se slovenskou právní úpravou

Do 31. prosince 1992 byla právní úprava daňových trestných činů (a samozřejmě i dalších trestných činů) na území Slovenské republiky stejná jako na území České republiky a řídila se zákonem č. 140/1961 Zb., trestný zákon a zákonem č. 141/1961 Zb., o trestnom konaní súdnom. I v době po rozdělení ČSFR a vzniku samostatné Slovenské republiky zůstaly tyto zákony v platnosti a s několika novelizacemi platily až do 31. prosince 2005. S účinností od 1. ledna 2006 byl poté trestný zákon z roku 1961 nahrazen zákonem č. 300/2005 Z. z., trestný zákon (SrTrZ), a zákon o trestnom konaní súdnom byl nahrazen zákonem č. 301/2005 Z. z., trestný poriadok.

Aktuální právní úpravu daňových trestných činů lze tedy nalézt ve zvláštní části SrTrZ, konkrétně v jeho hlavě páté (trestné činy hospodářské), díle třetím (trestné činy proti měně a trestné činy daňové), kde jsou uvedeny trestné činy: zkrácení daně a pojistného (§ 276 SrTrZ), neodvedení daně a pojistného (§ 277 SrTrZ), daňový podvod (§ 277a SrTrZ), nezaplacení daně a pojistného (§ 278 SrTrZ) a maření výkonu správy daní (§ 278a SrTrZ). Z uvedené množiny daňových trestných činů se budu, s ohledem na zaměření této práce, dále zabývat pouze trestnými činy podle ustanovení **§ 276, § 277, § 277a a § 278 SrTrZ**.

Před samotným rozbořem jednotlivých skutkových podstat trestných činů považuji za nezbytné provést stručné vymezení některých pojmů, které se ve skutkových podstatách vyskytují. Těmito pojmy jsou škoda (resp. rozsah), závažnější způsob jednání a nebezpečné seskupení.

V ustanovení § 125 SrTrZ je obdobným způsobem jako v tuzemské právní úpravě obsažena **kategorizace výše škody** (resp. prospěchu, hodnoty věci a rozsahu činu). Podle tohoto ustanovení lze tedy škodu (v jejím širším slova smyslu) rozdělit do celkem čtyř kategorií, přičemž první je škoda malá (převyšující částku 266 euro), druhou je větší škoda (dosahující nejméně desetinásobku částky 266 eur), třetí je škoda značná (dosahující nejméně stonásobku částky 266 eur) a konečně čtvrtou je škoda velkého rozsahu (dosahující nejméně pětisetnásobku částky 266 eur).

V ustanovení § 138 SrTrZ je uvedeno, co se rozumí **závažnějším způsobem jednání**. Je jím páčání trestného činu se zbraní, po delší čas, surovým nebo trýznivým způsobem, násilím, hrozbou bezprostředního násilí anebo

hrozbou jiné těžké újmy, vloupáním, lstí, využitím tísňe, nezkušenosti, odkázanosti nebo podřízenosti, porušením důležité povinnosti vyplývající z pachatelova zaměstnání, postavení či funkce nebo uložené mu podle zákona, organizovanou skupinou či ve více osobách.¹⁷⁶

V ustanovení § 141 SrTrZ je vymezen pojem **nebezpečné seskupení**, kterým se rozumí buď zločinecká skupina, nebo teroristická skupina. Pro oblast daňových trestných činů je důležitý především pojem zločinecká skupina, jehož definici lze nalézt v ustanovení § 129 odst. 4 SrTrZ. Zde je uvedeno, že zločineckou skupinou se rozumí strukturovaná skupina nejméně tří osob, která existuje po určité časové období a jedná koordinovaně s cílem spáchat jeden nebo více zločinů či některý z výslovně uvedených trestných činů.

6.1 Zkrácení daně a pojistného podle ustanovení § 276 SrTrZ

Aktuální znění skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně a pojistného podle ustanovení § 276 SrTrZ (stav k 1. 2. 2015) lze nalézt níže v poznámce pod čarou.¹⁷⁷

6.1.1 Objekt a objektivní stránka

Objektem tohoto trestného činu je zájem státu na správném vyměření daně, pojistného na sociální pojištění, pojistného na zdravotní pojištění nebo příspěvku na starobní důchodové pojištění. Je-li naplněna skutková podstata prvního odstavce tohoto ustanovení, jedná se o přečin, dojde-li však k naplnění skutkových podstat dalších odstavců tohoto ustanovení, jedná se již o zločin.¹⁷⁸ Oproti české právní úpravě (obsažené v ustanovení § 240 TrZ) však již objektem tohoto trestného činu není zájem státu na správném vyměření cla. Zkrácením cla

¹⁷⁶ Pro bližší výklad jednotlivých pojmů viz BURDA, E.; ČENTÉŠ, J.; KOLESÁR, J.; ZÁHORA, J. a kol. *Trestný zákon. Všeobecná část: komentár. I. díl.* Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 1034-1051. ISBN 978-80-7400-324-0.

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

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

- a) a už byl za takový čin odsouzen,*
- b) a k ulehčení spáchání takového činu poruší úřední závěru,*
- c) závažnějším způsobem jednání, nebo*
- d) ve větším rozsahu.*

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

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

¹⁷⁸ BURDA, E.; ČENTÉŠ, J.; KOLESÁR, J.; ZÁHORA, J. a kol. *Trestný zákon. Osobitná část: komentár. II. díl.* Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 797. ISBN 978-80-7400-394-3.

ve větším rozsahu se totiž pachatel dopustí trestného činu porušování předpisů o oběhu zboží ve styku s cizinou podle ustanovení § 254 odst. 2 SrTrZ.¹⁷⁹

Objektivní stránka tohoto trestného činu spočívá ve **zkrácení** uvedených povinných plateb alespoň v malém rozsahu. Toto jednání představuje zvláštní druh podvodu spočívající v tom, že pachateli (resp. i jiné osobě) je na základě jeho jednání či jeho opomenutí vyměřena nižší daň, než jaká mu měla být podle zákona vyměřena, nebo k jejímu vyměření vůbec nedojde. Zkrácením daně a pojistného je však také vylákání daňové výhody.¹⁸⁰ Jako příklad zkrácení daně bývá nejčastěji uváděno zkrácení daně z příjmů FO či PO prostřednictvím nepřiznání určitých příjmů nebo deklarování fiktivních výdajů, čímž si pachatel neoprávněně snižuje základ daně a v konečném důsledku tedy i svou daňovou povinnost. Zkrácením daně však také může být nepodání daňového přiznání za předpokladu, že má daňový subjekt ze zákona povinnost toto přiznání podat. Jako příklad vylákání daňové výhody lze poté uvést například zkreslení údajů, na základě kterých je pachateli následně přiznána zaměstnanecká prémie, resp. daňový bonus.¹⁸¹ Zkrácením daně však (obdobně jako v ČR) není pouhé nezaplacení již dříve správně vyměřené daně či pojistného.

Již pouhým pohledem na skutkovou podstatu tohoto trestného činu lze seznat, že slovenská právní úprava je ve vztahu ke zkrácení daně daleko **přísnější** než tuzemská právní úprava. Zatímco česká úprava vyžaduje pro naplnění základní skutkové podstaty trestného činu podle § 240 TrZ zkrácení ve větším rozsahu (tedy alespoň o 50.000 Kč) pro naplnění základní skutkové podstaty podle § 276 SrTrZ postačuje již překročení částky 266 euro (tedy zhruba 7.500,- Kč dle aktuálního kurzu). V takovém případě poté dle české úpravy hrozí pachateli trest odnětí svobody nejméně 6 měsíců, zatímco podle slovenské úpravy nejméně 1 rok. V případě zkrácení daně ve velkém rozsahu (tedy alespoň o 5.000.000,- Kč v ČR a 3.724.000,- Kč v SK) hrozí poté pachateli v ČR trest odnětí svobody až 10 let, zatímco na Slovensku až 12 let.

K tomuto bodu bych rád uvedl, že vyšší horní hranici trestní sazby (v případě zkrácení daně ve velkém rozsahu) obsaženou ve slovenské právní úpravě hodnotím veskrze pozitivně. Naopak příliš nerozumím smyslu

¹⁷⁹ BURDA, E.; ČENTÉŠ, J.; KOLESÁR, J.; ZÁHORA, J. a kol. *Trestný zákon. Osobitná část: komentár. II. diel.* Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 685-686. ISBN 978-80-7400-394-3.

¹⁸⁰ BURDA, E.; ČENTÉŠ, J.; KOLESÁR, J.; ZÁHORA, J. a kol. *Trestný zákon. Osobitná část: komentár. II. diel.* Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 797-799. ISBN 978-80-7400-394-3.

¹⁸¹ BURDA, E.; ČENTÉŠ, J.; KOLESÁR, J.; ZÁHORA, J. a kol. *Trestný zákon. Osobitná část: komentár. II. diel.* Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 800-801. ISBN 978-80-7400-394-3.

kriminalizace již tak malého zkrácení daně ani výši trestní sazby obsažené v ustanovení 276 odst. 1 SrTrZ a v tomto ohledu shledávám tuzemskou právní úpravu jako vhodnější a účelnější.

6.1.2 Subjekt a subjektivní stránka

Subjekt tohoto trestného činu je všeobecný. Pachatelem, resp. spolupachatelem tedy může být kdokoliv, kdo úmyslně způsobí, že daň nebyla jemu nebo jinému vyměřena v zákonné výši nebo k jejímu vyměření vůbec nedošlo za předpokladu, že tímto jednáním (či opomenutím) došlo k jejímu zkrácení alespoň v malém rozsahu. Z hlediska subjektivní stránky je vyžadováno úmyslné zavinění, přičemž ke vzniku trestní odpovědnosti pachatele postačuje již úmysl nepřímý.¹⁸²

6.2 Neodvedení daně a pojistného podle ustanovení § 277 SrTrZ

Aktuální znění skutkové podstaty trestného činu neodvedení daně a pojistného podle ustanovení § 277 SrTrZ (stav k 1. 2. 2015) lze nalézt níže v poznámce pod čarou.¹⁸³

6.2.1 Objekt a objektivní stránka

Objektem tohoto trestného činu je zájem státu na řádném odvedení daně, pojistného na sociální pojištění, veřejné zdravotní pojištění nebo příspěvku na starobní důchodové spoření.¹⁸⁴

Objektivní stránka tohoto trestného činu spočívá v **zadržení** a **neodvedení** již splatné daně, pojistného na sociální pojištění, veřejné zdravotní pojištění nebo příspěvku na starobní důchodové pojištění alespoň v malém rozsahu. Pachatel uvedené povinné platby sice v souladu se zákonem srazí poplatníkovi, avšak již je neodvede zákonem určenému příjemci. Jedná se tedy o určitý druh zpronevěry,

¹⁸² BURDA, E.; ČENTÉŠ, J.; KOLESÁR, J.; ZÁHORA, J. a kol. *Trestný zákon. Osobitná část: komentár. II. díl.* Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 805. ISBN 978-80-7400-394-3.

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

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

a) závažnějším způsobem jednání, nebo

b) ve větším rozsahu.

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

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

¹⁸⁴ BURDA, E.; ČENTÉŠ, J.; KOLESÁR, J.; ZÁHORA, J. a kol. *Trestný zákon. Osobitná část: komentár. II. díl.* Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 812. ISBN 978-80-7400-394-3.

neboť pachatel má sice sražené finanční prostředky ve své dispozici, avšak nepoužije je takovým způsobem, jaký mu ukládá zákon. Základním předpokladem pro naplnění skutkové podstaty tohoto trestného činu je tedy stav, kdy plátce je odlišnou osobou než poplatník.¹⁸⁵

Jako příklad takového zadržení a neodvedení daně bývá nejčastěji uváděn případ, kdy zaměstnavatel svému zaměstnanci strhne z hrubé mzdy daň, avšak již ji neodvede oprávněnému příjemci, nýbrž si ji ponechá se záměrem opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch.¹⁸⁶ Z hlediska vztahu tohoto trestného činu k jiným ustanovením lze konstatovat, že jednočinný souběh s trestným činem zkrácení daně a pojistného podle ustanovení § 276 SrTrZ je vyloučen (vícečinný souběh však již v zásadě vyloučen není). Rovněž je vyloučen jednočinný souběh s trestným činem zpronevěry (podle ustanovení § 213 SrTrZ) s ohledem na fakt, že trestný čin neodvedení daně a pojistného je k tomuto trestnému činu v poměru speciality.¹⁸⁷

6.2.2 Subjekt a subjektivní stránka

Subjekt tohoto trestného činu lze považovat za subjekt speciální s ohledem na to, že jím může být pouze plátce (daně, pojistného či příspěvku na starobní důchodové spoření), který má ze zákona povinnost uvedené povinné platby strhnout poplatníkovi a odvést je jejich oprávněnému příjemci.¹⁸⁸

Z hlediska subjektivní stránky je vyžadováno zavinění úmyslné, a to alespoň ve formě úmyslu nepřímého. Zároveň je však na straně pachatele vyžadována existence pohnutky spočívající v úmyslu opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch. Podmínkou trestní odpovědnosti pachatele je však nejen existence této pohnutky, ale zároveň i skutečnost, že pachatel měl v době spáchání tohoto trestného činu předmětné finanční prostředky skutečně ve své dispozici.¹⁸⁹

Konstrukci skutkové podstaty tohoto trestného činu sledávám, až na drobné rozdíly (např. vyšší trestní sazby v SrTrZ oproti TrZ), jako velice podobnou skutkové podstatě trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle ustanovení § 241 TrZ.

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

¹⁸⁶ Tamtéž.

¹⁸⁷ BURDA, E.; ČENTÉŠ, J.; KOLESÁR, J.; ZÁHORA, J. a kol. *Trestný zákon. Osobitná část: komentár. II. díl*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 822. ISBN 978-80-7400-394-3.

¹⁸⁸ MENCEROVÁ, I.; TOBIÁŠOVÁ, L.; TURAYOVÁ, Y. a kol. *Trestné právo hmotné: osobitná část*. Vyd. 1. Šamorín: Heuréka, 2014, s. 186. ISBN 978-80-89122-96-7.

¹⁸⁹ BURDA, E.; ČENTÉŠ, J.; KOLESÁR, J.; ZÁHORA, J. a kol. *Trestný zákon. Osobitná část: komentár. II. díl*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 820. ISBN 978-80-7400-394-3.

Jediný podstatný rozdíl české úpravy oproti úpravě slovenské spatřuji v absenci pohnutky jako fakultativního znaku skutkové podstaty tohoto trestného činu. V tomto ohledu si dovoluji tvrdit, že z hlediska stíhatelnosti těchto činů v praxi bude pro OČTR pravděpodobně daleko příznivější česká právní úprava, protože nebudou muset v trestním řízení existenci této pohnutky na straně pachatele poměrně složitým způsobem prokazovat. Obdobně jako u předchozí skutkové podstaty (tedy trestného činu podle § 276 SrTrZ) však příliš nerozumím smyslu kriminalizace zadržení a neodvedení uvedených povinných plateb již v malém rozsahu, byť tak pachatele učinil v úmyslu opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch.

6.3 Daňový podvod podle ustanovení § 277a SrTrZ

Aktuální znění skutkové podstaty trestného činu daňového podvodu podle ustanovení § 277a SrTrZ (stav k 1. 2. 2015) lze nalézt níže v poznámce pod čarou.¹⁹⁰

6.3.1 Objekt a objektivní stránka

Objektem tohoto trestného činu je zájem státu na tom, aby nároky na vrácení daně z přidané hodnoty či spotřební daně byly uplatňovány pouze za situace, kdy jsou splněny všechny zákonné podmínky.¹⁹¹

Objektivní stránka tohoto trestného činu spočívá v uplatnění nároku na vrácení DPH nebo spotřební daně ve větším rozsahu za situace, kdy pachatel nemá na její vrácení jakýkoliv zákonný nárok. S ohledem na to, že pachatel zpravidla různým způsobem předstírá splnění podmínek pro vrácení DPH či spotřební daně a uvádí tak správce daně v omyl, lze toto jednání považovat za zvláštní druh podvodu. Jako nejčastější příklad tohoto jednání bývá uváděn případ, kdy pachatel na základě fiktivních dokladů deklaruje vývoz zboží mimo

¹⁹⁰ (1) *Kdo neoprávněně ve větším rozsahu uplatní nárok na vrácení daně z přidané hodnoty nebo spotřební daně s úmyslem opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch, bude potrestán odnětím svobody na jeden rok až pět let.*

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

- a) a už byl za takový čin odsouzen,*
- b) v značném rozsahu, nebo*
- c) závažnějším způsobem jednání.*

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

- a) ve velkém rozsahu, nebo*
- b) jako člen nebezpečného seskupení.*

¹⁹¹ MENCEROVÁ, I.; TOBIÁŠOVÁ, L.; TURAYOVÁ, Y. a kol. *Trestné právo hmotné: osobitná část*. Vyd. 1. Šamorín: Heuréka, 2014, s. 186. ISBN 978-80-89122-96-7.

území Slovenské republiky a žádá správce daně o vrácení DPH.¹⁹² Předmětné zboží však ve skutečnosti vůbec neopustí území Slovenské republiky a pachatel ho zpravidla bezprostředně po obdržení finančních prostředků od správce daně rozprodá (mírně pod cenou) přímo na území Slovenské republiky, přičemž vrácená daň představuje jeho prospěch z této trestné činnosti.

6.3.2 Subjekt a subjektivní stránka

Přestože se lze ve slovenské odborné literatuře setkat s názorem, že „*subjektom tohto trestného činu môže byť iba osoba, ktorá v zmysle osobitných právnych predpisov má právo uplatniť si nárok na vratenie dane z pridanej hodnoty alebo spotrebnej dane,*“¹⁹³ osobně se s tímto názorem neztotožňuji a přikláním se k názoru, který uvádí například Kocina, tedy že i v případě tohoto trestného činu se jedná o subjekt všeobecný.¹⁹⁴

Subjektivní stránka tohoto trestného činu předpokládá úmyslné zavinění (alespoň ve formě úmyslu nepřímého), přičemž je zároveň vyžadováno naplnění fakultativního znaku skutkové podstaty spočívajícího v úmyslu pachatele opatřit sobě nebo jinému značný prospěch.¹⁹⁵

6.4 Nezaplacení daně a pojistného podle ustanovení § 278 SrTrZ

Aktuální znění skutkové podstaty trestného činu nezaplacení daně a pojistného podle ustanovení § 277a SrTrZ (stav k 1. 2. 2015) lze nalézt níže v poznámce pod čarou.¹⁹⁶

6.4.1 Objekt a objektivní stránka

Objektem tohoto trestného činu je zájem státu na zaplacení daně, pojistného na sociální zabezpečení, veřejné zdravotní pojištění a příspěvku na

¹⁹² MENCEROVÁ, I.; TOBIÁŠOVÁ, L.; TURAYOVÁ, Y. a kol. *Trestné právo hmotné: osobitná část*. Vyd. 1. Šamorín: Heuréka, 2014, s. 186-187. ISBN 978-80-89122-96-7.

¹⁹³ MENCEROVÁ, I.; TOBIÁŠOVÁ, L.; TURAYOVÁ, Y. a kol. *Trestné právo hmotné: osobitná část*. Vyd. 1. Šamorín: Heuréka, 2014, s. 187. ISBN 978-80-89122-96-7.

¹⁹⁴ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 270. ISBN 978-80-7380-442-8.

¹⁹⁵ MENCEROVÁ, I.; TOBIÁŠOVÁ, L.; TURAYOVÁ, Y. a kol. *Trestné právo hmotné: osobitná část*. Vyd. 1. Šamorín: Heuréka, 2014, s. 187. ISBN 978-80-89122-96-7.

¹⁹⁶ (1) *Kdo ve větším rozsahu nezplatí splatnou daň, pojistné na sociální zabezpečení, veřejné zdravotní pojištění nebo příspěvek na starobní důchodové spoření, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta.*

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

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

starobní důchodové spoření ve lhůtě jejich splatnosti podle příslušných právních předpisů.¹⁹⁷

Objektivní stránka tohoto trestného činu poté spočívá v tom, že pachatel nesplní svoji zákonnou povinnost spočívající ve včasném zaplacení uvedených povinných plateb. Na rozdíl od výše uvedených daňových trestných činů pachatel nejedná podvodným způsobem, nepředstírá ani nezatajuje žádnou skutečnost relevantní pro správné vyměření uvedených povinných plateb, ani se nesnaží od státu vylákat daňovou výhodou. Pachatel tedy může naplnit skutkovou podstatu tohoto trestného činu již jen tím, že neuhradí povinnou platbu (ve větším rozsahu) ve lhůtě její splatnosti.¹⁹⁸ V tomto ohledu je však důležité poznamenat, že podmínkou trestní odpovědnosti pachatele je jeho solventnost.¹⁹⁹ Pokud tedy pachatel nedisponuje dostatečnými finančními prostředky na uhrazení předmětné povinné platby, nemůže být trestně odpovědný.

6.4.2 Subjekt a subjektivní stránka

Subjekt tohoto trestného činu lze považovat za speciální s ohledem na fakt, že jím může být toliko a pouze osoba, která má ze zákona povinnost platit zmíněné povinné platby. Z hlediska subjektivní stránky tohoto trestného činu je vyžadováno úmyslné zavinění, přičemž úmysl musí pokrývat celou objektivní stránku tohoto trestného činu, tedy nezaplacení předmětné povinné platby ve větším rozsahu.²⁰⁰

Přestože někteří autoři zastávají názor, že by bylo vhodné zahrnout tento trestný čin i do tuzemské právní úpravy (tedy do TrZ), osobně s tímto názorem nesouhlasím a domnívám se, že není žádný racionální důvod pro kriminalizaci takového jednání, které spočívá pouze v nezaplacení určité povinné platby ve lhůtě její splatnosti. Tato situace má být, dle mého názoru, řešena v rámci správního trestání, a nikoliv v režimu trestněprávního postihu. Jak totiž mimo jiné vyplývá již z ustanovení § 12 odst. 2 TrZ, trestní právo by mělo za všech okolností být až tím nejzazším prostředkem (tedy „ultima ratio“) k nápravě určitého společensky škodlivého stavu či jednání.

¹⁹⁷ BURDA, E.; ČENTÉŠ, J.; KOLESÁR, J.; ZÁHORA, J. a kol. *Trestný zákon. Osobitná část: komentár. II. díl.* Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 824. ISBN 978-80-7400-394-3.

¹⁹⁸ Tamtéž.

¹⁹⁹ KOCINA, J. *Daňové trestné činy.* Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 270. ISBN 978-80-7380-442-8.

²⁰⁰ BURDA, E.; ČENTÉŠ, J.; KOLESÁR, J.; ZÁHORA, J. a kol. *Trestný zákon. Osobitná část: komentár. II. díl.* Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 824-825. ISBN 978-80-7400-394-3.

6.5 Zánik trestní odpovědnosti účinnou lítostí a promlčením

Právní úpravu účinné lítosti lze nalézt v ustanovení § 85 SrTrZ (tzv. „všeobecná účinná lítost“) a § 86 SrTrZ (tzv. „zvláštní případy účinné lítosti“),²⁰¹ právní úpravu promlčení lze poté nalézt v ustanovení § 87 a § 88 SrTrZ. S ohledem na fakt, že slovenská trestněprávní nauka definuje institut účinné lítosti a institut promlčení obdobným způsobem jako nauka česká, nepovažují za účelné si zde tyto pojmy znovu vymezovat (pro vymezení těchto pojmů viz podkapitoly 4.5.1. a 4.5.2.).

V ustanovení § 85 SrTrZ je uveden taxativní výčet trestných činů, na které se toto obecné ustanovení o účinné lítosti vztahuje, přičemž již pouhým pohledem do tohoto ustanovení lze seznat, že v tomto výčtu žádný z daňových trestných činů není. Na trestné činy podle ustanovení § 276 SrTrZ, § 277 SrTrZ a § 278 SrTrZ se však vztahuje zvláštní ustanovení o účinné lítosti podle § 86 SrTrZ. Podle písm. e) tohoto ustanovení zaniká trestnost uvedených trestných činů, pokud dojde k dodatečnému zaplacení splatných povinných plateb (nebo jejich příslušenství) nejpozději v den následující po dni, kdy se pachatel mohl po skončení vyšetřování seznámit s jeho výsledky.

Není bez zajímavosti, že zatímco v ustanovení § 85 SrTrZ je explicitně stanovena podmínka dobrovolnosti jednání pachatele, v ustanovení § 86 SrTrZ tato podmínka stanovena není. S ohledem na tuto skutečnost se odborná veřejnost i soudní praxe v podstatě shodly na tom, že v případě zvláštních případů účinné lítosti podmínka dobrovolnosti splněna být nemusí. Lze tedy tvrdit, že podmínky zvláštní účinné lítosti jsou obecně mírnější, než podmínky tzv. „všeobecné účinné lítosti“.²⁰²

Z hlediska promlčení trestní odpovědnosti za daňové trestné činy lze říci, že podle ustanovení § 87 SrTrZ připadá u těchto činů v úvahu délka promlčecí doby 20, 10 nebo 5 let, v závislosti na horní hranici trestní sazby obsažené v konkrétním ustanovení některého z daňových trestných činů.

6.6 K trestní odpovědnosti právnických osob

Lze konstatovat, že ve Slovenské republice v současné době (na rozdíl od České republiky) neexistuje trestní odpovědnost právnických osob v pravém slova

²⁰¹ ČENTĚŠ, J. a kol. *Trestný zákon: velký komentár*. Žilina: Eurokódex, 2013, s. 156-163. ISBN 978-80-8155-020-1.

²⁰² KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 275-276. ISBN 978-80-7380-442-8.

smyslu, a to zejména s ohledem na fakt, že podle ustanovení § 19 odst. 2 SrTrZ může být pachatelem trestného činu výhradně osoba fyzická.

S účinností od 1. září 2009 byla však novelou SrTrZ do slovenského právního řádu zakotvena tzv. „nepravá trestní odpovědnost právnických osob“, která spočívá v tom, že právnické osobě je možné jako vedlejší důsledek trestného činu fyzické osoby za zákonem stanovených podmínek uložit dva druhy ochranných opatření.²⁰³ Prvním druhem ochranného opatření je **zabavení peněžité částky** (podle ustanovení § 83a SrTrZ), na základě kterého může dojít k zabavení finančních prostředků ve výši od 800 euro do 1.660.000,- euro. Toto ochranné opatření však nelze uložit, pokud soud rozhodne o uložení druhého ochranného opatření, kterým je **zabrání majetku** (podle ustanovení § 83b SrTrZ).

Uvedená ochranná opatření jsou rozdílná nejen svou povahou, ale i způsobem, kterým mohou být uložena. Zatímco ochranné opatření zabavení peněžité částky soud za zákonem předpokládaných okolností uložit může (fakultativní uložení), ochranné opatření zabrání majetku musí být uloženo vždy, jakmile nastanou zákonem stanovené podmínky uvedené v ustanovení § 83b SrTrZ (obligatorní uložení). V ustanovení § 83a odst. 2 a § 83b odst. 2 SrTrZ jsou poté vymezeny podmínky, za kterých k uložení těchto ochranných opatření dojít nemůže.²⁰⁴ S ohledem na fakt, že SrTrZ neobsahuje žádný omezující výčet trestných činů fyzických osob, na základě kterých by bylo možno uložit právnické osobě jedno z uvedených ochranných opatření, lze dovodit, že tato ochranná opatření mohou být (za zákonem stanovených podmínek) uložena v případě spáchání kteréhokoliv z trestných činů podle SrTrZ, tedy i některého z trestných činů daňových.

Tzv. „nepravá trestní odpovědnost právnických osob“ je v současnosti z mnoha stran oprávněně kritizována jako zcela nevyhovující a v praxi dosti nefunkční institut. Z tohoto důvodu se ve Slovenské republice již delší dobu uvažuje o přijetí samostatného hmotněprávního předpisu, kterým by do právního řádu byla zavedena přímá (resp. pravá) trestní odpovědnost právnických osob.²⁰⁵

²⁰³ BOHUSLAV, L. *Trestní odpovědnost právnických osob*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 83. ISBN 978-80-7380-473-2.

²⁰⁴ KLÁTIK, J. Pôsobnosť slovenského Trestného zákona na ukládanie ochranných opatrení proti právnickým osobám. In JELÍNEK, J. a kol. *Trestní odpovědnost právnických osob – bilance a perspektivy*. Vyd. 1. Praha: Leges, 2013, s. 320-321. ISBN 978-80-87576-58-8.

²⁰⁵ Blíže k této problematice viz KORDÍK, M. Nepravá trestná zodpovednosť právnických osôb podľa súčasnej právnej úpravy v Slovenskej republike a základ pravej trestnej zodpovednosti podľa pripravovaného návrhu zákona v SR. In JELÍNEK, J. a kol. *Trestní odpovědnost*

Závěr

V šesti kapitolách této diplomové práce jsem ve vymezeném rozsahu podal teoretický přehled o problematice vybraných daňových trestných činů, a to jak z pohledu správního práva, tak především z pohledu práva trestního. Zároveň jsem učinil stručný kriminalistický náhled na zpracovanou problematiku a v této souvislosti jsem uvedl příklad nejzávažnějších aktuálně páchaných forem této kriminality, jejich modi operandi a dále jsem se stručně vyjádřil k možnostem jejich odhalování. Závěrem jsem poté provedl komparaci české a slovenské právní úpravy daňových trestných činů.

Jak již bylo v této práci řečeno, závažná daňová kriminalita „vyniká“ mezi ostatními druhy hospodářské kriminality nejen výší působených škod, ale i svou vysokou latencí, organizovaností a sofistikovaností jejího páchání. Z poznatků elitních kriminalistů dále vyplývá, že tato kriminalita je vysoce variabilní ve vztahu k platné legislativě (zanedlouho poté, co se podaří legislativně upravit jednu oblast této kriminality, začnou se zpravidla objevovat její nové formy či modifikace již známých forem). Boj proti této trestné činnosti tak lze charakterizovat jako dosti složitý a zdlouhavý proces, jenž klade na orgány činné v trestním řízení mimořádné nároky a který nebude pravděpodobně ještě dlouho (pokud vůbec kdy) ukončen.

Závažnost daňové kriminality však nespočívá pouze ve výše uvedeném. Dalším aspektem fakticky zvyšujícím společenskou škodlivost této trestné činnosti je fakt, že jsou v souvislosti s ní páchány ty nejzávažnější druhy trestné činnosti (jako např. korupce, vydírání či dokonce vraždy). Podaří-li se tedy v budoucnu účinně zakročit proti daňové kriminalitě, lze dle mého názoru očekávat i jistý pokles počtu případů této nejzávažnější trestné činnosti.

Právní úpravu daňových trestných činů *de lege lata* považuji za veskrze zdařilou, a proto se neztotožňuji s některými názory volajícími pro přijetí speciálního hmotněprávního předpisu upravujícího trestní právo daňové. Na stávající právní úpravě zejména oceňuji zahrnutí zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a vylákání výhody na některé z těchto povinných plateb do jedné skutkové podstaty ustanovení § 240 TrZ. Pokud se totiž pachatel dopustí obou těchto jednání, lze výši škody sečíst a pachatele poté přiměřeně potrestat podle trestní sazby stanovené v základní či kvalifikované skutkové podstatě.

Ve vztahu ke stávající právní úpravě mám pouze dvě připomínky. Tou první je, že dosud nebyla zavedena trestnost přípravy trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Přestože si uvědomuji možná rizika i nevýhody jejího zavedení (blíže viz podkapitolu 4.1.1.), domnívám se, že klady této legislativní úpravy převažují nad jejími zápory. Proto bych se přikláněl k jejímu zavedení pro případy, ve kterých se jedná o zkrácení či vylákání výhody ve velkém rozsahu.

Druhou připomínkou je dle mého názoru stále poněkud nízká horní hranice trestní sazby za trestný čin podle ustanovení § 240 odst. 3 TrZ. Zde bych se přikláněl k inspiraci slovenskou právní úpravou (obsaženou v ustanovení § 276 SrTrZ odst. 4), ve kterém dosahuje horní hranice trestní sazby 12 let. V ostatních ohledech již však slovenskou úpravu daňových trestných činů nepovažuji za příliš inspirativní, v některých aspektech považuji její přístup dokonce za kontraproduktivní. Zde mám zejména na mysli koncepci tzv. „nepravé trestní odpovědnosti právnických osob“, kterou nepovažuji za příliš zdařilou a efektivní. Také příliš nerozumím smyslu kriminalizace zkrácení daně již ve výši převyšující částku pouhých 266 euro (tedy cca 7.500,- Kč) podle ustanovení § 276 odst. 1 SrTrZ nebo kriminalizace již pouhého nezaplacení daně a pojistného podle ustanovení § 278 SrTrZ.

Naopak velice pozitivně vnímám skutečnost, že po vzoru Slovenské republiky došlo i v ČR k vytvoření specializovaného týmu daňové Kobry, určeného k odhalování nejzávažnější daňové kriminality. Přestože tento tým existuje pouhých 10 měsíců, vzhledem k jeho dosavadním výsledkům se již dnes dá říci, že se jedná o velmi úspěšný projekt. V této souvislosti však považuji za důležité uvést, že vytvoření tohoto týmu považuji pouze za první krok v boji proti závažné daňové kriminalitě. Dalším krokem by dle mého názoru mělo být zřízení dalších specializovaných vyšetřovacích týmů (tedy tzv. „malých Kober“) nejlépe na úrovni každého kraje. Tyto týmy, které by byly tvořeny příslušníky Policie a zaměstnanci správce daně, by mohli mít na starosti odhalování závažnější daňové kriminality na úrovni jednotlivých krajů. Jejich činnost by poté mohla být koordinována stávajícím týmem daňové Kobry, který by měl zároveň na starosti odhalování nejzávažnějších případů daňové kriminality, zpravidla páchaných na území více krajů, celé ČR, či případů s mezinárodním přesahem. V střednědobém časovém horizontu by rovněž stálo za zvážení, zda by nebylo účelné přikročit k obnovení Finanční policie (FIPO), která byla v minulosti na základě politického

rozhodnutí zcela nekonceptně zrušena. Samozřejmě jsem si vědom faktu, že vytvoření dalších specializovaných vyšetřovacích týmů či dokonce specializované Finanční policie by se neobešlo bez zvýšených nákladů. Domnívám se však, že tyto náklady by nepochybně nepřevyšovaly výši škod, kterým by se jejich činností podařilo zabránit (tyto týmy by si tak na svou existenci de facto „vydělaly“).

Dalším důležitým aspektem je nepochybně prevence daňové kriminality. O zapojení veřejnosti do prevence a odhalování této kriminality jsem se již zmínil v podkapitole 5.7. Tím však rozhodně není oblast prevence vyčerpána. Dále bych se přikláněl k výraznému zjednodušení a zpřehlednění daňového systému ČR, po kterém již dlouhou dobu volá řada předních odborníků. Rovněž bych se přikláněl k jisté revizi výše jednotlivých daní, případně i k jejich úpravě (resp. snížení). Ekonomy obecně přijímaná teorie tzv. „Lafferovy křivky“²⁰⁶ nás totiž učí, že příliš vysoká míra zdanění nejenže nevede k vyššímu daňovému výnosu, ale zároveň způsobuje značný nárůst počtu protiprávních jednání daňových subjektů směřujících k úplnému vyhnutí se daňové povinnosti nebo k jejímu zkrácení. Optimální a spravedlivé nastavení daňové zátěže lze tedy dle mého názoru také považovat za jeden z prostředků prevence daňové kriminality.

Dalším účinným nástrojem v boji proti daňové kriminalitě může být daňová kontrola. Nemám tím však na mysli častější plošnou kontrolu namátkově vybraných subjektů (po níž je v poslední době často voláno), nýbrž cíleně zaměřenou daňovou kontrolu konkrétních (předem vytipovaných) rizikových subjektů. K jejich vytipování by měly orgány Finanční správy především více využívat moderních počítačových programů na zpracování dat předkládaných správci daně daňovými subjekty. Na základě podrobné analýzy a vyhodnocení těchto dat by totiž, dle mého názoru, mohlo dojít nejen k včasnému zabránění jednotlivým daňovým únikům, ale i k rozkrytí celých řetězců subjektů zapojených například do karuselových podvodů s DPH.

Pokud by se navíc podařilo efektivně sledovat a analyzovat finanční toky mezi vytipovanými rizikovými a dalšími subjekty, mohlo by dojít i k častějšímu odhalení samotných organizátorů nejzávažnější daňové kriminality, a nikoliv pouze „bílých koní,“ jako je tomu nezřídka v současnosti. V této souvislosti se domnívám, že je to právě vyžití moderních technologií a sofistikovaných systémů zpracování dat, které bude v nejbližší budoucnosti hlavní a nejúčinnější zbraní v boji proti daňové kriminalitě.

²⁰⁶ Pro bližší popis tzv. „Lafferovy křivky“ viz přílohu č. 2 této diplomové práce.

Resumé

Tax criminality is a kind of economic criminal activity. In the Czech Republic it has been a very dangerous and harmful phenomenon from the early nineties and it remains to be very serious until today. The danger lies not only in enormous economical damages that are caused every year, but also in committing the most serious crimes (such as corruption, violent crimes or even murders) in connection with the tax criminality.

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

The current most severe forms of tax criminality in the Czech Republic (as well as in most of the EU countries) are missing trader frauds (also called MTIC frauds, VAT frauds or carousel frauds) and consumption taxes evasion (CTE). All of these most serious forms of tax criminality are prosecuted under the provision of § 240 of the Criminal Code. These forms of criminal activity can also be characterised as highly organised, sophisticated and latent kind of the criminal activity. Because of its characteristics, tax criminal activity is very difficult to detect, investigate and prosecute.

The recent trend in the fight against the tax criminality is a close cooperation of the police investigators and the tax administration employees, creating specialised nation-wide or international investigation teams and using data analysis software systems for detecting tax evasions.

This thesis is divided into six parts (counted without introduction and conclusion) and provides the information about tax offences mainly from the perspective of criminal law (represented namely by Criminal Code) and also, to a lesser extent, from the prospective of administrative law (represented namely by Tax Code) and criminalistics. This thesis also includes historical view on tax evasion legislation and compares current Czech and Slovak legislation. In the final part of the thesis (conclusion) *de lege ferenda* proposals are listed.

Seznam použité literatury a dalších zdrojů

Odborná literatura

České publikace

- BAKEŠ, M.; KARFÍKOVÁ, M.; KOTÁB, P.; MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7.
- BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer, 2011, 763 s. ISBN 978-80-7357-564-9.
- BOHUSLAV, L. *Trestní odpovědnost právnických osob*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, 206 s. ISBN 978-80-7380-473-2.
- DRAŠTÍK, A.; HASCH, K.; KUČERA, P.; RIZMAN, S. *Přehled judikatury: trestné činy hospodářské*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2005, 276 s. ISBN 80-7357-141-2.
- HENDRYCH, D. a kol. *Právní slovník*. 3. podstatně rozšířené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 1459 s. ISBN 978-80-7400-059-1.
- CHMELÍK, J.; HÁJEK, P.; NEČAS, S. *Úvod do hospodářské kriminality*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2005, 167 s. ISBN 80-86898-13-X.
- JÁNOŠÍKOVÁ, P. a kol. *Daňové právo de lege lata*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, 159 s. ISBN 978-80-7380-503-6.
- JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P.; TOMAŽIČ, I. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7.
- JELÍNEK, J. a kol. *Trestní odpovědnost právnických osob – bilance a perspektivy*. Vyd. 1. Praha: Leges, 2013, 386 s. ISBN 978-80-87576-58-8.
- JELÍNEK, J. a kol. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 4. vyd. Praha: Leges, 2014, 1976 s. ISBN 978-80-7502-044-4.
- KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, 358 s. ISBN 978-80-7380-442-8.
- KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 4., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006, 279 s. ISBN 80-7357-205-2.
- LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, 602 s. ISBN 978-80-7400-390-5.

- MUSIL, J. *Kriminalistika: vybrané problémy teorie a metodologie*. Vyd. 1. Praha: Policejní akademie České republiky, 2001, 309 s. ISBN 80-7251-080-0.
- NEČADA, V. *Přehled novel trestních kodexů v období od listopadu 1989 do konce roku 1999*. Praha: Institut pro kriminologii a sociální prevenci, 2000, 140 s. ISBN 80-86008-79-7.
- NOVOTNÝ, F.; SOUČEK, J. a kol. *Trestní právo hmotné*. 3., rozš. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2010, 393 s. ISBN 978-80-7380-291-2.
- PROUZA, D. *Daňová kriminalita*. 1. vyd. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, 260 s. ISBN 80-239-6622-7.
- STRAUS, J.; PORADA, V.; BRUNA, E. Metodika vyšetřování finanční kriminality. In STIERANKA, J. *Odhalovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013, 237 s. ISBN 978-80-7380-456-5.
- ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní odpovědnost právnických osob: komentář*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2012, 802 s. ISBN 978-80-7400-116-1.
- ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné*. 7., přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 1040 s. ISBN 978-80-7478-616-7.
- ŠÁMAL, P.; PŮRY, F.; RIZMAN, S. *Trestní zákon: komentář. II. díl*. 6., dopl. a přeprac. vyd. Praha: C. H. Beck, 2004, s. 723-1719. ISBN 80-7179-896-7.
- ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník I. § 1 až 139. Komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, 1450 s. ISBN 978-80-7400-428-5.
- ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, 1450 s. ISBN 978-80-7400-428-5.
- ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní řád II. § 157 až 314s. Komentář*. 7., dopl. a přeprac. vyd. Praha: C. H. Beck, 2013, 1898 s. ISBN 978-80-7400-465-0.
- ŠMÍD, T.; KUPKA, P. *Český organizovaný zločin: od vyděračů ke korupčním sítím*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, Mezinárodní politologický ústav, 2011, 348 s. ISBN 978-80-210-5618-3.
- TRÖSTER, P. a kol. *Právo sociálního zabezpečení*. 5., přeprac. a aktualiz. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010, 379 s. ISBN 978-80-7400-322-6.
- VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. 10. aktualiz. vyd. Praha: VOX, 2010, 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9.

- VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualiz. vyd. Praha: VOX, 2014, 391 s. ISBN 978-80-87480-23-6.
- WAGNEROVÁ, E.; ŠIMÍČEK, V.; LANGÁŠEK, T.; POSPÍŠIL, I. a kol. *Listina základních práv a svobod: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2012, 906 s. ISBN 978-80-7357-750-6.
- ZATLOUKAL, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. přeprac. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, 333 s. ISBN 978-80-7400-366-0.

Zahraniční publikace

- BURDA, E.; ČENTÉŠ, J.; KOLESÁR, J.; ZÁHORA, J. a kol. *Trestný zákon. Osobitná část: komentár. II. diel*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2011, 1568 s. ISBN 978-80-7400-394-3.
- BURDA, E.; ČENTÉŠ, J.; KOLESÁR, J.; ZÁHORA, J. a kol. *Trestný zákon. Všeobecná část: komentár. I. diel*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2010, 1106 s. ISBN 978-80-7400-324-0.
- ČENTÉŠ, J. *Trestný zákon: veľký komentár*. Žilina: Eurokódex, 2013, 880 s. ISBN 978-80-8155-020-1.
- KLÁTIK, J. Pôsobnosť slovenského Trestného zákona na ukládanie ochranných opatrení proti právnickým osobám. In JELÍNEK, J. a kol. *Trestní odpovědnost právnických osob – bilance a perspektivy*. Vyd. 1. Praha: Leges, 2013, 386 s. ISBN 978-80-87576-58-8.
- KORDÍK, M. Nepravá trestná zodpovednosť právnických osôb podľa súčasnej právnej úpravy v Slovenskej republike a základ pravej trestnej zodpovednosti podľa pripravovaného návrhu zákona v SR. In JELÍNEK, J. a kol. *Trestní odpovědnost právnických osob – bilance a perspektivy*. Vyd. 1. Praha: Leges, 2013, 386 s. ISBN 978-80-87576-58-8.
- MENCEROVÁ, I.; TOBIÁŠOVÁ, L.; TURAYOVÁ, Y. a kol. *Trestné právo hmotné: osobitná časť*. Vyd. 1. Šamorín: Heuréka, 2014, 389 s. ISBN 978-80-89122-96-7.
- STIERANKA, J. *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013, 237 s. ISBN 978-80-7380-456-5.

Články z odborných periodik

- KINDL, M. (Vůbec nějaká) škoda při zkrácení daně? *Právník. Teoretický časopis pro otázky státu a práva*, Praha: Ústav státu a práva AV ČR. 2004, č. 7, s. 690-698. ISSN 0231-6625.
- KOLOMIČENKO, J. K zániku trestní odpovědnosti přípravy daňových trestných činů. *Právní rádce*, Praha: Economia, 2012, č. 10, s. 38-39. ISSN 1210-4817.
- PELC, V. Účinná lítost u trestného činu zkrácení daně a aktuální stav judikatury. *Bulletin advokacie*, Praha: Impax, 2014, č. 4, s. 34-38. ISSN 1210-6348.
- PROUZA, D. Otazníky kolem trestného činu zkrácení daně. *Právní rádce*, Praha: Economia, 2006, č. 8, s. 52. ISSN 1210-4817.
- TAUCOVÁ, Z. 2012: Metanolová aféra „Na zdraví“. *POLICISTA*. Praha: MVČR, odbor tisku a public relations, 2014, 11, s. 4-5. ISSN 1211-7943.
- TERYNGEL, J. K trestní odpovědnosti právnických osob a osob za ně jednajících. *Trestní právo*, Praha: Orac, 1996, č. 1, s. 15. ISSN 1211-2860.
- ŽDÁRSKÝ, Z. Může registrovaný plátce daně nepodáním daňového přiznání spáchat trestný čin? (... aneb stručné připomenutí jednoho rozhodnutí Nejvyššího soudu). *Trestní právo: Odborný časopis pro trestní právo a obory související*, Praha: Wolters Kluwer, 2012, č. 10, s. 13-16. ISSN 1211-2860.

Judikatura

- Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSSR ze dne 7. 3. 1972, sp. zn. 4 To 54/71. In DRAŠTÍK, A.; HASCH, K.; KUČERA, P.; RIZMAN, S. *Přehled judikatury: trestné činy hospodářské*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2005, s. 177-178. ISBN 80-7357-141-2.
- Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSSR ze dne 11. 4. 1974, sp. zn. 3 To 2/74. In DRAŠTÍK, A.; HASCH, K.; KUČERA, P.; RIZMAN, S. *Přehled judikatury: trestné činy hospodářské*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2005, s. 178-180. ISBN 80-7357-141-2.

- Rozsudek Nejvyššího soudu ČSSR ze dne 27. 10. 1978, sp. zn. 11 Tz 68/78. [online]. [cit. 2015-02-14]. Dostupné z: <https://www.beck-online.cz/bo/document-view.seam?documentId=njptcojxhfpexzshbpxi4q&groupIndex=0&rowIndex=0>.
- Usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 6. 1999, sp. zn. 4 To 424/99. In DRAŠTÍK, A.; HASCH, K.; KUČERA, P.; RIZMAN, S. *Přehled judikatury: trestné činy hospodářské*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2005, s. 149-153. ISBN 80-7357-141-2.
- Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 10. 5. 2000, sp. zn. 4 Tz 63/2000. In DRAŠTÍK, A.; HASCH, K.; KUČERA, P.; RIZMAN, S. *Přehled judikatury: trestné činy hospodářské*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2005, s. 153-158. ISBN 80-7357-141-2.
- Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. 7. 2001, sp. zn. 5 Tz 101/2001. Publikováno ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu pod Sb. číslem Rt 20/2002.
- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21. 8. 2003, sp. zn. 3 Tdo 853/2003. Publikováno ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu pod Sbírkovým číslem Rt 3/2004.
- Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. 9. 2004, sp. zn. 11 Tdo 917/2004. In DRAŠTÍK, A.; HASCH, K.; KUČERA, P.; RIZMAN, S. *Přehled judikatury: trestné činy hospodářské*. Praha: ASPI, 2005, s. 202-210. ISBN 80-7357-141-2.
- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 19. 10. 2006, sp. zn. 15 Tdo 756/2006. [online]. [cit. 2015-02-20]. Dostupné z: <https://www.beck-online.cz/bo/documentview.seam?documentId=njptembqg5pxexzugvpxi4q&groupIndex=0&rowIndex=0>.
- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 5. 11. 2008, sp. zn. 7 Tdo 1368/2008. Publikováno ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu pod Sbírkovým číslem Rt 54/2009.
- Nález Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/08. [online]. [cit. 2015-02-18]. Dostupné z: www.beck-online.cz <https://www.beck-online.cz/bo/document-view.seam?documentId=njptembrgbpxa4s7gfpxg5dsl4zte&groupIndex=1&rowIndex=0>.

- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 3. 2012, sp. zn. 15 Tdo 1671/2011. [online]. [cit. 2015-02-15]. Dostupné z: <https://www.beck-online.cz/bo/document-view.seam?documentId=njptembrgjpexxvzgvpxi4q&groupIndex=0&rowIndex=0>.

Právní předpisy

- Zákon č. 86/1950 Sb., trestní zákon.
- Zákon č. 63/1956 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 86/1950 Sb., trestní zákon.
- Zákon č. 100/1960 Sb., Ústava Československé socialistické republiky.
- Zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon.
- Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestí řád).
- Zákon č. 175/1990 Sb., kterým se mění a doplňuje trestní zákon.
- Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích.
- Zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích.
- Zákon č. 557/1991 Sb., kterým se mění a doplňuje trestní zákon.
- Zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní.
- Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.
- Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
- Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.
- Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění.
- Zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod.
- Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon.
- Zákon č. 290/1993 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon.
- Zákon č. 253/1997 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon.
- Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům.
- Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.
- Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád.

- Zákon č. 300/2005 Z. z., trestný zákon.
- Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.
- Zákon č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky.
- Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.
- Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnost právnických osob a řízení proti nim.
- Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky.
- Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky.
- Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.
- Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích).
- Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí.

Online zdroje

- www.beck-online.cz
- www.danovakobra.cz
- KALÁB, V. *Kontrola jednou za 373 let. Podívejte se, jak často vás navštíví finanční úřad.* [online]. [cit. 2015-02-07]. Dostupné z: http://byznys.lidovky.cz/kontrola-jednou-za-373-let-podivejte-se-jak-casto-vas-navstivi-financni-urad-1te-/firmy-trhy.aspx?c=A130302_164753_firmy-trhy_mtr.
- LEXLAW. *MTIC Carousel Fraud.* [online]. [cit. 2015-02-22]. Dostupné z: <http://taxdisputes.co.uk/carousel-mtic-fraud-missing-trader-intra-community-fraud-kittel/>.
- MORÁVEK, D. *V Praze k vám přijde daňová kontrola jednou za 114 let. Čím ji přivoláte?* [online]. [cit. 2015-02-07]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/v-praze-k-vam-prijde-danova-kontrola-jednou-za-114-let-cim-ji-privolate/>.
- www.policie.cz
- PWC ČESKÁ REPUBLIKA. *Schéma daňového řízení.* [online]. [cit. 2015-01-30]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/danove-sluzby/danove-spory-sprava-dani-a-danova-politika/schema-danoveho-a-soudniho-rizeni.jhtml>.

- ŘSD ČR. *Průměrná cena 1 km dálnic v ČR*. [online]. [cit. 2014-01-27]. Dostupné z: [http://www.rsd.cz/doc/informacni-servis/ceny-dalnic/\\$file/letak_a5_web.pdf](http://www.rsd.cz/doc/informacni-servis/ceny-dalnic/$file/letak_a5_web.pdf).
- ÚOKFK. *Výroční a průběžné tiskové zprávy*. [online]. [cit. 2015-02-22]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/archiv-tiskovych-zprav-563029.aspx>.
- VAVROŇ, J. *Česku unikají daně za 200 miliard*. [online]. [cit. 2015-01-27]. Dostupné z: <http://www.novinky.cz/ekonomika/314133-cesku-unikaji-dane-za-200-miliard.html>.
- WIKIPEDIE, Otevřená encyklopedie. *Jaderná elektrárna Temelín: cena*. [online]. [cit. 2015-01-27]. Dostupné z: http://cs.wikipedia.org/wiki/Jadern%C3%A1_elektr%C3%A1rna_Temel%C3%ADn#Cena.
- ZÁVLADSKÝ, P. *Lafferova křivka*. [online]. [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: <http://zavladsky.blog.idnes.cz/c/278123/Lafferova-krivka.html>.

Ostatní zdroje

- Důvodová zpráva k zákonu č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.
- Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád.
- Důvodová zpráva k zákonu č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim.
- Právní informační systém Codexis Advokacie.
- Zpráva o činnosti finanční a celní správy České republiky za rok 2013. Praha, červen 2014, Ministerstvo financí, č. j. MF 43290/2014/2502.

Seznam tabulek, schémat a příloh

Tabulky

Tabulka č. 1: Údaje o počtu podnětů předaných správci daně OČTŘ 29

Schémata

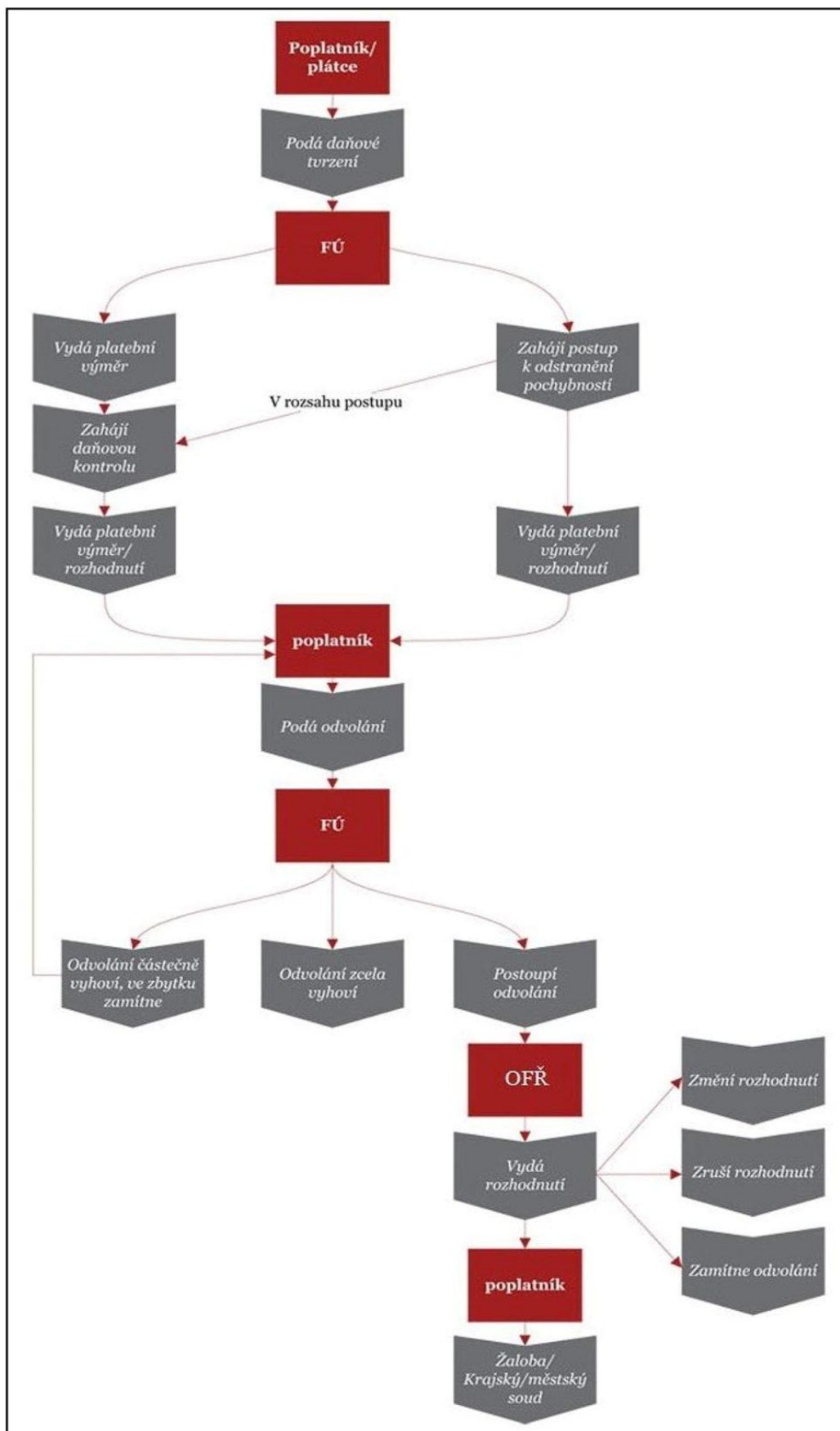
Schéma č. 1: Zjednodušené schéma karuselového podvodu 59

Přílohy

Příloha č. 1: Schéma možného průběhu daňového řízení 92

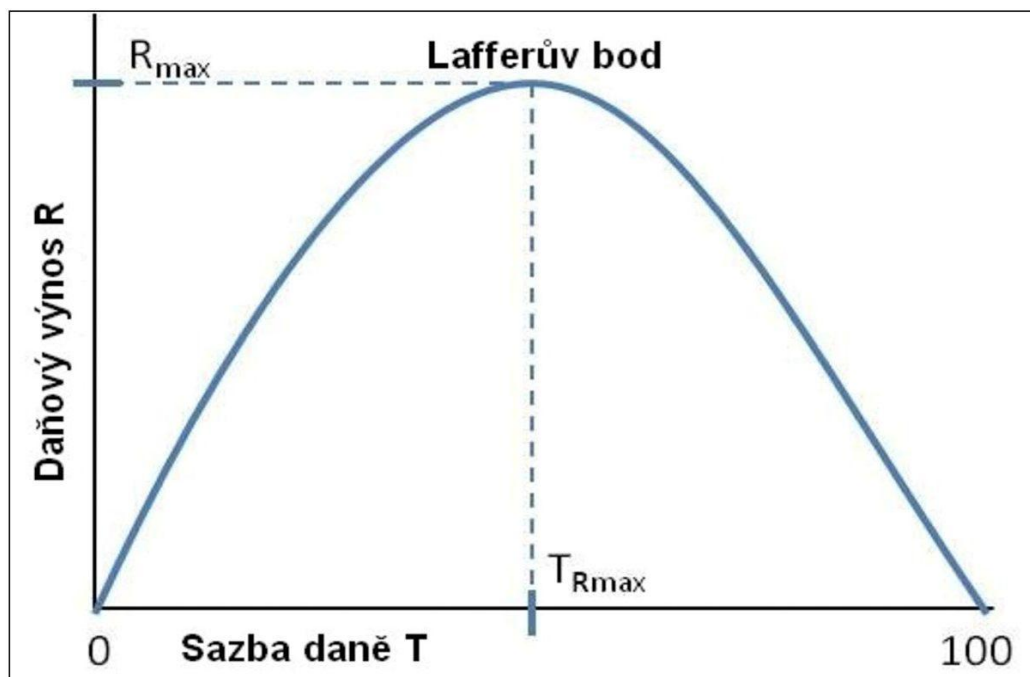
Příloha č. 2: Lafferova křivka 93

Příloha č. 1: Schéma možného průběhu daňového řízení



Zdroj: Schéma daňového řízení. [online]. [cit. 2015-01-30]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/danove-sluzby/danove-spory-sprava-dani-a-danova-politika/schema-danoveho-a-soudniho-rizeni.jhtml>.

Příloha č. 2: Lafferova křivka



Zdroj: ZÁVLADSKÝ, P. *Lafferova křivka*. [online]. [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: <http://zavladsky.blog.idnes.cz/c/278123/Lafferova-krivka.html>.

Tato křivka, pojmenovaná po americkém ekonomu Arthuru Lafferovi, zobrazuje **závislost daňového výnosu na míře zdanění**. V nejkrajnějších polohách (tedy při sazbě daně 0 % či 100 %) je již z podstaty věci daňový výnos nulový. Naopak někde mezi těmito dvěma krajními polohami se nachází tzv. „Lafferův bod“, což je místo, ve kterém je neoptimálnější míra zdanění, jenž generuje **maximální daňové výnosy** (tzv. „Lafferův bod“ však samozřejmě neleží v bodu padesátiprocentního zdanění, jak by se mohlo z výše uvedeného schematického grafu na první pohled zdát – pozn. autora). Pokud však míra zdanění překročí Lafferův bod, který lze též charakterizovat jako určitý „bod zlomu,“ daňový výnos s další stoupající mírou zdanění již jen klesá.²⁰⁷ Tento pokles je způsoben nejen nižší mírou ekonomické aktivity daňových subjektů (způsobenou demotivačním efektem vysokého zdanění), ale zejména také nelegálními daňovými úniky, kterých se tyto subjekty ve zvýšené míře dopouštějí.

²⁰⁷ ZÁVLADSKÝ, P. *Lafferova křivka*. [online]. [cit. 2015-02-30]. Dostupné z: <http://zavladsky.blog.idnes.cz/c/278123/Lafferova-krivka.html>.