

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI  
FAKULTA PRÁVNICKÁ

**DIPLOMOVÁ PRÁCE**  
***TRESTNÝ ČIN ZKRÁCENÍ DANĚ, POPLATKU A***  
***PODOBNÉ POVINNÉ PLATBY***

Eliška Horová

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI  
Fakulta právnická  
Akademický rok: 2018/2019

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Eliška HOROVÁ**  
Osobní číslo: **R14M0130P**  
Studijní program: **M6805 Právo a právní věda**  
Studijní obor: **Právo**  
Název tématu: **Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby**  
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
4. Rozbor platné právní úpravy
5. Trestněprávní úprava
6. Daňová kriminalita
7. Závěr

Rozsah grafických prací:

Rozsah kvalifikační práce:

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury: **viz příloha**

Vedoucí diplomové práce:

**Doc. JUDr. Jan Kocina, Ph.D.**

Katedra trestního práva

Datum zadání diplomové práce: **21. února 2018**

Termín odevzdání diplomové práce: **31. března 2019**



Doc. JUDr. Jan Pauly, CSc.  
děkan



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

V Plzni dne 21. září 2018

**Prohlášení:**

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci na téma „Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby“ zpracovala samostatně, a že jsem vyznačila prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpala způsobem ve vědecké práci obvyklým.

Plzeň, březen 2019

.....

Eliška Horová

**Poděkování:**

Ráda bych poděkovala panu **doc. JUDr. Janu Kocinovi, Ph.D.**, vedoucímu práce, za ochotu, odborné vedení a podnětné připomínky při psaní mé diplomové práce.

# Obsah

Úvod.....	1
<b>1 Základní pojmy .....</b>	<b>3</b>
1.1 Daň .....	3
1.1.1 Funkce daní.....	4
1.1.2 Třídění daní.....	4
1.1.3 Daňový systém a daňová soustava ČR.....	5
1.1.4 Rozpočtové určení daní .....	6
1.1.5 Základní prvky daňové techniky.....	7
1.1.6 Daňové řízení.....	9
1.2 Clo.....	10
1.3 Pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti .....	11
1.4 Pojistné na úrazové pojištění .....	11
1.5 Pojistné na zdravotní pojištění .....	12
1.6 Poplatek .....	13
1.6.1 Soudní poplatky .....	13
1.6.2 Správní poplatky .....	13
1.6.3 Místní poplatky .....	14
1.7 Jiná podobná povinná platba .....	15
<b>2 Historický vývoj .....</b>	<b>16</b>
2.1 Období od roku 1950 do roku 1959 .....	16
2.2 Období od roku 1960 do roku 1989 .....	18
2.3 Období od roku 1990 do roku 2009 .....	19
<b>3 Rozbor platné právní úpravy.....</b>	<b>21</b>
3.1 Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.....	21
3.1.1 Zákon č. 140/1961 Sb. vs. zákon č. 40/2009 Sb.....	22
3.2 Problematika ne bis in idem .....	23

3.2.1	Vztah trestných činů a přestupků při aplikaci ne bis in idem .....	23
3.2.2	Daňové penále.....	24
3.2.2.1	Judikatura Evropského soudu pro lidská práva.....	25
3.2.2.2	Česká judikatura.....	26
<b>4</b>	<b>Trestněprávní úprava .....</b>	<b>30</b>
4.1	Základní skutková podstata .....	30
4.1.1	Objekt.....	30
4.1.2	Objektivní stránka .....	31
4.1.2.1	Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby .....	32
4.1.2.2	Vylákání výhody na některé z povinných plateb .....	34
4.1.2.3	Legální daňová optimalizace.....	35
4.1.3	Subjekt.....	36
4.1.4	Subjektivní stránka.....	37
4.2	Kvalifikované skutkové podstaty.....	38
4.3	Vývojová stadia trestného činu.....	39
4.3.1	Příprava .....	39
4.3.1.1	Trestnost přípravy.....	40
4.3.1.2	Právní vývoj trestnosti přípravy .....	41
4.3.1.3	Znovuzavedení trestnosti přípravy .....	42
4.3.1.4	Současná situace.....	44
4.3.2	Pokus .....	45
4.3.3	Zánik trestní odpovědnosti u přípravy a pokusu.....	46
4.3.4	Dokonání .....	46
4.4	Zánik trestní odpovědnosti .....	47
4.4.1	Účinná lítost.....	47
4.4.1.1	Vývoj aplikace účinné lítosti.....	49
4.4.1.2	Účinná lítost u právnických osob .....	52
4.4.2	Promlčení.....	53

4.5	Pokračující trestné činy .....	54
4.5.1	Zkrácení více druhů daní .....	56
4.5.2	Blízká časová souvislost.....	57
4.6	Komparace české právní úpravy se slovenskou právní úpravou .....	57
4.6.1	Slovenská právní úprava .....	57
4.6.2	Skutková podstata trestného činu zkrácení daně a pojistného .....	58
4.6.2.1	Objekt .....	59
4.6.2.2	Objektivní stránka .....	59
4.6.2.3	Subjekt a subjektivní stránka .....	61
4.6.3	Zánik trestní odpovědnosti účinnou lítostí a promlčením .....	61
<b>5</b>	<b>Daňová kriminalita .....</b>	<b>63</b>
5.1	Hospodářská kriminalita.....	63
5.2	Pachatelé.....	64
5.3	Vyšetřování daňové kriminality.....	65
5.3.1	Podněty k vyšetřování a oznamování trestné činnosti .....	65
5.3.2	Počáteční úkony .....	67
5.3.3	Stopy .....	68
5.3.4	Následné úkony.....	68
5.3.4.1	Výslech obviněného .....	69
5.3.4.2	Výslech svědka.....	69
5.3.4.3	Znalecké dokazování .....	69
5.3.4.4	Konfrontace.....	70
5.4	Rozdíly v dokazování mezi daňovým a trestním řízením .....	70
5.5	Karuselové podvody.....	71
5.5.1	Modus operandi .....	72
5.5.2	Boj proti karuselovým podvodům .....	73
5.6	Příčiny a prevence daňové kriminality .....	74
5.6.1	Příčiny .....	75



5.6.2	Prevence .....	75
<b>Závěr</b>	.....	77
<b>Resumé</b>	.....	79
Seznam použité literatury .....		80

**Seznam zkratk:**

<b>DPH</b>	daň z přidané hodnoty
<b>ESLP</b>	Evropský soud pro lidská práva
<b>NS</b>	Nejvyšší soud
<b>NSS</b>	Nejvyšší správní soud
<b>ÚS</b>	Ústavní soud
<b>DŘ</b>	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
<b>CEL</b>	zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon
<b>LZPS</b>	zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod
<b>SpotřD.</b>	zákon č. 325/2003 Sb., o spotřebních daních
<b>SrTrZ</b>	zákon č. 300/2005 Z. z., trestný zákon
<b>TZ</b>	zákon č. 86/1950 Sb., trestní zákon
<b>tr. zák.</b>	zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon
<b>TrZ</b>	zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
<b>TŘ</b>	zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)
<b>TOPO</b>	zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim
<b>zDPH</b>	zákon o dani z přidané hodnoty
<b>ZSM</b>	zákon č. 218/2003 Sb., o soudnictví ve věcech mládeže

## Úvod

Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby patří mezi daňové trestné činy. Jedná se o nejdůležitější, tradiční daňový trestný čin, jehož hlavním úkolem je zabezpečit příjmy do státního rozpočtu.

Problematika nastavení daňových povinností pro daňové subjekty patří k základním úkolům státu, který prostřednictvím výběru daní realizuje svou rozpočtovou politiku. Samotné uložení povinnosti zaplatit daň by se ale míjelo účinkem, pokud by stát rovněž nestanovil, jak postupovat v případech, kdy povinné subjekty svou povinnost nesplní. Jedním z nástrojů, kterými si stát zajišťuje splnění této povinnosti, jsou normy práva trestního. Těmito normami stát postihuje ta nejzávažnější porušení svých zájmů a trestní právo tak nastupuje až jako *ultima ratio*.

Daně tvoří většinu příjmů státního rozpočtu a jejich řádný výběr je pro stát prioritou. Z tohoto důvodu je daňová kriminalita a boj s ní zcela zásadním problémem. Její odhalování je přitom značně problematické, jelikož pachatelé mají často vysoce odborné znalosti a jejich trestná činnost je velice sofistikovaná. Tento druh kriminality je spojován s organizovanými skupinami, mnohdy s přeshraničním prvkem. Dle mého názoru se s ohledem na výše uvedené jedná o velmi aktuální a zajímavé téma.

Cílem mé diplomové práce je podat ucelený přehled o zmíněném trestném činu převážně z pohledu trestního práva, částečně pak z pohledu kriminalistiky. Ve své práci se věnuji aktuálním tématům, zákonodárným iniciativám a judikatuře.

Práce je rozčleněna do pěti kapitol (bez úvodu a závěru). Nejdůležitější a nejobšáhlejší je kapitola čtvrtá – trestněprávní úprava.

V první části se věnuji vymezení nejdůležitějších pojmů, které jsou stěžejní pro další kapitoly mé diplomové práce. Definuji v ní jednotlivé typy povinných plateb, které je možné zkrátit, nebo na nich vylákat výhodu. Nejvíce se věnuji daním, jelikož právě ty patří mezi nejčastěji krácenou povinnou platbou.

V druhé části se zabývám historickým vývojem trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby od roku 1950 až do roku 2009, tedy do vydání současného trestního zákoníku. Tuto kapitolu jsem logicky rozdělila na tři části, kdy prvním milníkem je rok 1961, tedy rok vydání nového trestního zákona, a dalším je rok 1989. Důvodem, proč se věnuji této problematice až od roku 1950

je, že až trestní zákon vydaný právě v tomto roce zavedl skutkovou podstatu zkrácení a ohrožení daně.

Třetí část obsahuje současně platnou právní úpravu. Zabývám se v ní nyní platným zákonem č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, který upravuje trestní právo hmotné a jeho právní úpravou trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Zároveň srovnávám tento zákon s jeho posledním předchůdcem, zákonem č. 140/1961 Sb., trestní zákon. Dále se věnuji aktuální otázce, která se vztahuje k základní zásadě trestního práva procesního *ne bis in idem* a má svůj dopad na nepřípustnost trestního stíhání. Nejprve zde rozebírám teoreticko-právní vymezení zásady a dále nastiňuji aplikační praxi této zásady na rozhodnutích Nejvyššího soudu, Nejvyššího správního soudu i Evropského soudu pro lidská práva.

Čtvrtá část je kapitolou nejvíce obsáhlou. Na jejím začátku se věnuji jednotlivým znakům skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Konkrétně pak rozebírám jednání naplňující právě skutkovou podstatu tohoto trestného činu, a to zkrácení daně a vylákání výhody na některé z povinných plateb. Dále se zabývám jednotlivými vývojovými stadii, kde se zaměřuji především na stadium přípravy, která byla znovuzavedena do §240 TrZ doplněním odstavce 4 v půlce roku 2016. Věnuji se také otázce zániku trestní odpovědnosti účinnou lítostí a promlčením, a to i u právnických osob. Nejvíce se zaměřuji na účinnou lítost a na vývoj její aplikace v souvislosti s judikaturou národních soudů. V neposlední řadě se zabývám pokračujícími trestnými činy, kde řeším případy, kdy pachatel zkrátí více druhů daní a také otázku blízké časové souvislosti. Poslední podkapitolou je srovnání české a slovenské právní úpravy, ve které se zaměřuji na skutkovou podstatu a zánik trestní odpovědnosti.

Pátá část se zaměřuje na daňovou kriminalitu. V úvodu této kapitoly se zabývám obecným vymezením daňové a hospodářské kriminality, jejíž součástí daňová kriminalita je. Dále rozebírám pachatele daňové trestné činnosti a pro ně typické znaky. Specifikuji vyšetřování tohoto druhu kriminality, která má pro ni typické postupy, metody, stopy a podněty k vyšetřování. Srovnávám dokazování u trestního a daňového řízení. Podrobně rozebírám tzv. karuselové podvody a v závěru kapitoly řeším konkrétní příčiny této kriminality a možnosti její prevence.

# 1 Základní pojmy

Základní skutková podstata trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné platby zní následovně: „*Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti.*“<sup>1</sup>

Pro zorientování se v problematice trestního daňového práva je potřeba přesně si určit a definovat jeho pojmy. Konkrétně jednotlivé povinné platby, které je možné výše uvedeným trestným činem zkrátit, nebo na nich vylákat výhodu.

## 1.1 Daň

**Daní se** rozumí povinná, nenávratná, zákonem určená platba jdoucí do veřejného rozpočtu, která je neúčelová a neekvivalentní. Čl. 11 odst. 5 LZPS stanoví, že daň lze uložit pouze zákonem.<sup>2</sup>

**Nenávratnost** daně chápeme tak, že při jejím zaplacení neexistuje nárok na její vrácení a stává se součástí zdrojů financování rozpočtových transferů. **Neúčelovost** daně znamená, že není pevně stanoveno, co se bude z peněz, které byly na daní vybrány, v rámci rozpočtu financovat. **Neekvivalentností** se rozumí skutečnost, že ten, kdo daň zaplatil, nemá nárok na protihodnotu, která by odpovídala výši jeho platby.<sup>3</sup>

Daň se většinou pravidelně opakuje a je vybírána v určitých časových intervalech, jako je tomu například u daní z příjmu fyzických osob. Nebo je nepravidelná, a platí se jen za určitých okolností, jako v případě převodu nemovitosti.<sup>4</sup>

Právní řád nám ucelenou legální definici daně nepodává. Jednotlivé právní předpisy si ale pojem daň vymezují pro své vlastní účely. Tak je tomu například v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, který ve svém §2 odst. 3 obsahuje taxativní výčet toho, co se rozumí daní:

---

<sup>1</sup>§ 240 odst. 1 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

<sup>2</sup>BONĚK, Václav. *Lexikon daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001. Lexikony - Sagit, Sv. 4. ISBN 80-7208-265-5. s. 30.

<sup>3</sup>GROSSOVÁ, Marie. *Finanční právo se zaměřením na daňové právo*. Ostrava: Key Publishing, 2008. Právo (Key Publishing). ISBN 978-80-87071-77-9. s. 34.

<sup>4</sup>JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2. s. 297.

- a) *peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,*
- b) *peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,*
- c) *peněžité plnění v rámci dělené správy.* <sup>5</sup>

### 1.1.1 Funkce daní

Mezi základní funkce daní patří alokační, redistribuční, stabilizační a fiskální funkce.

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

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

**Funkce stabilizační** znamená zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice v zájmu zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability. Fiskální (daňový) systém je schopen ovlivňovat agregátní národohospodářské ukazatele, ať už je jeho důsledek jakýkoliv. Při plnění této funkce reguluje vláda výši daňových příjmů podle hospodářského cyklu.

**Fiskální funkce** je nejdůležitější funkcí. Chápeme ji jako schopnost naplnit veřejný rozpočet, z kterého jsou pak financovány veřejné výdaje. Tato funkce je historicky nejstarší a je obsažena ve všech třech výše uvedených. <sup>6</sup>

Celkově tvoří daňové příjmy v České republice asi 91 % příjmů veřejných rozpočtů. <sup>7</sup>

### 1.1.2 Třídění daní

Daně se třídí podle různých kritérií. Za základní členění se považuje rozdělení daní na přímé a nepřímé. Toto dělení vychází z vazby daně na důchod poplatníka.

---

<sup>5</sup> §2 odst. 3 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

<sup>6</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2. s. 301.

<sup>7</sup> Tamtéž.

**Daně přímé** postihují příjem, který se daní, při jeho vzniku. Ten, kdo podléhá přímé dani, nemůže svou daňovou povinnost přenést na jiný subjekt. Tyto daně se dále dělí na důchodové a majetkové. Mezi důchodové patří daň z příjmu fyzických osob a daň z příjmu právnických osob. Mezi majetkové se řadí kupříkladu daň z nemovitých věcí.

**Daně nepřímé** postihují zdaňovaný příjem při jeho upotřebení. Neplatí je poplatník z vlastního důchodu, ale přenáší je na jiný subjekt, kterým je zpravidla výrobce nebo prodejce. Daň je přenesena prostřednictvím zvýšení ceny. Patří sem daň z přidané hodnoty, či spotřební daně.<sup>8</sup>

Vzhledem k platební schopnosti poplatníka dále rozlišujeme daně osobní (*in personam*) a daně na věci (*in rem*).

**Daně osobní** respektují důchodovou situaci poplatníka a vyměřují daň na základě jeho osobního příjmu, případně příjmu z podnikání. Odrážejí tedy schopnost poplatníka daň odvést. Patří mezi ně daně z příjmu.

**Daně na věci** odvádí poplatník z titulu vlastnictví nebo nabytí určitého majetku. Výše daně není závislá na jeho příjmech. Jedná se například o daň z nemovitých věcí.<sup>9</sup>

### 1.1.3 Daňový systém a daňová soustava ČR

**Daňový systém** chápeme jednak jako soustavu daní, a jednak jako systém institucí, které zabezpečují správu daní, jejich správné vyměření, kontrolu a další. Daňový systém je tvořen především daňovou soustavou.

**Daňovou soustavou** se rozumí všechny daně, které se vybírají na území daného státu. V České republice do ní řadíme následující daně:

- Daň z příjmů fyzických a právnických osob (zákon č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů)
- Daň z nemovitých věcí (zákon č. 338/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů)
- Daň z nabytí nemovitých věcí (zákon č. 344/2013 Sb., ve znění pozdějších předpisů)
- Daň silniční (zákon č. 16/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů)

---

<sup>8</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. *Daňové právo de lege lata*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2018. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-687-3. s. 23.

<sup>9</sup> Tamtéž.

- Daň z přidané hodnoty (zákon č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů)
- Daně spotřební: minerální oleje, líh, pivo, víno, tabákové výrobky a jejich meziprodukty (zákon č. 353/2003 Sb., ve znění pozdějších předpisů)
- Daně energetické: z uhlí, zemního plynu, elektřiny (zákon č. 261/2007 Sb., ve znění pozdějších předpisů)
- Daň z hazardních her (zákon č. 187/2016 Sb., ve znění pozdějších předpisů)

10

### 1.1.4 Rozpočtové určení daní

Jedná se o klasifikaci podle toho, do jakého rozpočtu ta která daň plyne.

Podle tohoto hlediska daně můžeme dělit na:

- státní
- municipální (obecní)
- vyšších územně správních celků (krajské)

nebo na:

- výlučné (svěřené)
- sdílené <sup>11</sup>

**Daně výlučné** jsou takové, kde jejich výnos je příjmem jednoho typu veřejného rozpočtu. Pokud se výnos dělí mezi více jednotlivých rozpočtů, pak mluvíme o **daních sdílených**. Základní právní úpravou je zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, který upravuje rozpočtové určení daně z přidané hodnoty, daní spotřebních, daní z příjmů, daně z nemovitých věcí a daně silniční. <sup>12</sup>

Mezi výlučné daně řadíme:

- **Daň z nemovitých věcí** – 100 % obecní rozpočet
- **Daň z nabytí nemovitých věcí** – 100 % státní rozpočet
- **Daň silniční** – 100 % státní fond dopravní infrastruktury
- **Spotřební daně** (kromě daně z minerálních olejů) – 100 % státní rozpočet

<sup>10</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2. s. 305.

<sup>11</sup> VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2018*. 14. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2018. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-63-2. s. 68

<sup>12</sup> Tamtéž.



Mezi sdílené daně patří:

- **Daň z příjmu fyzických osob** – 23,58 % obecní rozpočet, 8,92 % krajský rozpočet, 67,5 % státní rozpočet
- **Daň z příjmu právnických osob** - 23,58 % obecní rozpočet, 8,92 % krajský rozpočet, 67,5 % státní rozpočet
- **Daň z přidané hodnoty** - 23,58 % obecní rozpočet, 8,92 % krajský rozpočet, 67,5 % státní rozpočet
- **Spotřební daň z minerálních olejů** – 90,9 % státní rozpočet, 9,1 % státní fond dopravní infrastruktury <sup>13</sup>

### 1.1.5 Základní prvky daňové techniky

Mezi základní prvky daňové techniky, které můžeme označit také jako daňovou násobilku, řadíme **subjekt daně, objekt daně, základ daně, sazbu daně a splatnost**.

**Subjektem daně** je podle § 20 odst. 1 DŘ „osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.“ Dále DŘ ve svém § 20 odst. 3 uvádí, že „osoby ustanovené podle zákona, které plní povinnosti stanovené daňovým subjektům, zejména osoba spravující pozůstalost, svěřenský správce a insolvenční správce, mají stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt.“ Tudíž i tyto osoby jsou považovány za daňové subjekty. Obecně lze říci, že jde o osobu, jejíž povinností je odvést nebo zaplatit daň. <sup>14</sup>

**Poplatníkem** je fyzická nebo právnická osoba, jejíž příjmy nebo majetek jsou přímo podrobeny dani. V mnoha případech je však daň odváděna prostřednictvím **plátce daně**. Tím je daňový subjekt, který pod svou odpovědností odvádí správci daně daň od poplatníků, která je od nich vybrána nebo jim sražena. <sup>15</sup>

**Objektem** neboli předmětem daně je podle Kociny „hospodářská skutečnost, na jejímž základě bývá daňovému subjektu uložena daňová povinnost. Zjednodušené vymezení daňového subjektu bývá obsaženo již v samotném názvu konkrétního daňového zákona. Touto skutečností může být určitý příjem, věc, úkon nebo majetek nebo určitá činnost. Určení daňového objektu je východiskem pro

<sup>13</sup> zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní

<sup>14</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. *Daňové právo de lege lata*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2018. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-687-3. s. 24.

<sup>15</sup> BONĚK, Václav. *Lexikon daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001. Lexikony - Sagit, Sv. 4. ISBN 80-7208-265-5. s. 303.

*stanovení daňového základu, který se většinou vyměřuje v penězích, případně jinak v závislosti na daňovém objektu.*“<sup>16</sup>

O **daňovém osvobození** hovoříme v případě, že část předmětu daně není součástí daňového základu pro stanovení výše daně. Ta část předmětu daně, ze kterého se daň nevybírání, se zpravidla ani nezahrnuje do základu daně. Poplatník dani podléhá, ale z důvodů stanovených zákonem může být v daném případě od daně osvobozen.<sup>17</sup>

**Základ daně** je předmět zdanění, který je vyjádřen v jednotkách a upravený dle zákonných pravidel. Musí být vyjádřen v jednotkách, které lze změřit. A to buď ve fyzických jednotkách, kterými jsou například litry či metry, nebo v hodnotovém vyjádření, tedy v korunách.<sup>18</sup>

Základ daně je zapotřebí vyměřit i časově, a to pomocí **zdaňovacího období**. Tím je časový interval, za který se stanovuje základ daně, výše daně a daň se hradí. Zpravidla se jedná o kalendářní rok.<sup>19</sup>

Základ daně můžeme snížit o **odpočty**. Rozlišujeme standardní a nestandardní odpočty. **Standardní odpočty** jsou takové, které snižují základ daně o předem stanovenou pevnou částku, za předpokladu, že daňový subjekt splní zákonné podmínky. Obvykle zohledňují sociální postavení poplatníka a používají se především u daní z příjmů. **Nestandardními odpočty** se rozumí položky, které si může daňový subjekt odečíst od základu daně v prokazatelné výši. Jde například o bezúplatná plnění na veřejně prospěšné účely. Tyto odpočty mají daňové subjekty podněcovat ke společensky žádoucímu chování.<sup>20</sup>

**Sazba daně** je algoritmus, prostřednictvím kterého se ze základu daně (sníženého o odpočty) stanoví základní částka daně. I když sazba daně může mít podobu v podstatě jakéhokoliv výpočtového algoritmu, obvykle se používá několik typů sazeb. **Jednotná sazba daně** je taková, která je stejná pro všechny typy a druhy předmětu daně daně nezávisle na jeho kvalitě či daňovém subjektu. Výše **diferencované sazby daně** se liší podle druhu předmětu daně, respektive jeho kvality. **Pevná sazba daně** je taková, která je vztažena k fyzikální jednotce základu

---

<sup>16</sup> KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8. s. 65.

<sup>17</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2. s. 309.

<sup>18</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2. s. 310.

<sup>19</sup> Tamtéž.

<sup>20</sup> VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2018*. 14. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2018. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-63-2. s. 24.

daně. **Relativní sazbu daně** užíváme tam, kde je hodnotový základ daně. O **lineární sazbě daně** mluvíme, když daň roste s růstem základu ve stejném poměru.<sup>21</sup>

Základní výši daně nám umožňuje snížit **sleva na dani**. Odlišujeme standartní a nestandardní slevy. **Standartní slevy** jsou takové, u nichž se daň sníží o předem stanovenou pevnou částku. Jde například o slevu na poplatníka nebo manžela. **Nestandardní slevy** mají motivovat ke společensky žádoucím chování a snižují daň v prokazatelné výši. Patří sem kupříkladu zaměstnávání osob se zdravotním postižením.<sup>22</sup>

**Splatností daně** se rozumí okamžik, se kterým právní předpis spojuje provedení příslušné platební povinnosti poplatníkem, tj. zaplacení daňové povinnosti. Valná většina daní není splatná jednorázově, ale platí se pomocí záloh, ve splátkách nebo formou srážek daně.<sup>23</sup>

### 1.1.6 Daňové řízení

Daňové řízení se vede za účelem správného zjištění a stanovení daně, a zabezpečení její úhrady. Končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí. Jeho právní úprava je obsažena v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád. V daňovém řízení se rozhoduje o daních, poplatcích, odvodech a zálohách na tyto platby a také o odvodech za porušení rozpočtové kázně.<sup>24</sup>

Daňové řízení se skládá z dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí. Mezi dílčí řízení patří:

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

<sup>21</sup> VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2018*. 14. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2018. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-87480-63-2. s. 23.

<sup>22</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. *Daňové právo de lege lata*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2018. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-687-3. s. 27.

<sup>23</sup> BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 5., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-801-6. s. 162.

<sup>24</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. *Daňové právo de lege lata*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2018. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-687-3. s. 41 – 45.

- **při placení daní**
  1. posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky,
  2. zajištění daně,
  3. exekuční,
  4. o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle bodů 1 až 3,
- **o mimořádných opravných a dozorcích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení.**<sup>25</sup>

## 1.2 Clo

**Clo** je specifickým neúvěrovým příjmem státního rozpočtu, svou povahou velmi blízkým dani.<sup>26</sup>

Žádný právní předpis České republiky ani Evropské unie nám v současné době neposkytuje legální definici cla. Na základě odborné literatury ho lze vymezit jako „*povinnou platbu sui generis stanovenou právními předpisy, která je vybírána v přímé souvislosti s přechodem zboží přes státní hranice od osob, které zboží dovážejí, respektive vyvážejí, nebo od osob, pro které je takové zboží dováženo nebo vyváženo.*“<sup>27</sup>

Clo plní fiskální a obchodně politickou funkci. Funkce **fiskální** slouží k naplňování příjmové stránky příslušného veřejného rozpočtu. Funkce **obchodně politická** znamená, že clo slouží jako významný instrument hospodářské politiky státu. Prostřednictvím výše celních sazeb a systému celních osvobození je státem ovlivňována výše cen zboží, a tím i jeho spotřeba, dovoz a vývoz.<sup>28</sup>

Rozlišujeme tři druhy cel, a to na základě směru přechodu zboží přes státní hranice:

- dovozní (clo splatné při dovozu zboží)
- vývozní (clo splatné při vývozu zboží)
- průvozní (clo uvalené na zboží v tranzitu)<sup>29</sup>

<sup>25</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. *Daňové právo de lege lata*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2018. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-687-3. s. 41 – 45.

<sup>26</sup> BONĚK, Václav. *Lexikon daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001. Lexikony - Sagit, Sv. 4. ISBN 80-7208-265-5. s. 27.

<sup>27</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. *Daňové právo de lege lata*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2018. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-687-3. s. 32.

<sup>28</sup> BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 5., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-801-6. s. 290.

<sup>29</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2. s. 397.

Evropská unie je založena na čtyřech základních svobodách, mezi něž patří i volný pohyb zboží. Tato svoboda v sobě zahrnuje zákaz veškerých cel vybíraných v souvislosti s přechodem zboží přes hranice. V této souvislosti rozlišujeme celní unii a zónu volného obchodu. Celní unie znamená, že jsou zrušena cla mezi členskými státy a je zde jednotný celní tarif vůči třetím zemím. Zóna volného obchodu také ruší cla mezi členskými státy, ale každá členská země má svůj vlastní sazebník pro třetí země. Jde o jakýsi předstupeň celní unie. Česká republika je v současné době součástí celní unie, kterou je možné charakterizovat jako celní území Evropské unie se zrušením cel na vnitřních hranicích členských států, se společnou vnější celní politikou a sazebníkem, společnými pravidly původu pro zboží mimo EU a společným vymezením celní hodnoty.<sup>30</sup>

### **1.3 Pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti**

Pojistné na sociální zabezpečení i příspěvek na státní politiku zaměstnanosti se řídí zákonem č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Ten upravuje pojistné na sociální zabezpečení, které zahrnuje pojistné na důchodové pojištění, pojistné na nemocenské pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Pojistné je příjmem státního rozpočtu.

Mezi pojistné na důchodové pojištění patří starobní, invalidní, vdovské, vdovecké a sirotčí důchody. Mezi dávky poskytované nemocenským pojištěním patří nemocenské, ošetřovné, dlouhodobé ošetřovné, peněžitá pomoc v mateřství, vyrovnávací příspěvek v těhotenství a mateřství a dávka otcovské poporodní péče. Mezi příspěvky na státní politiku zaměstnanosti řadíme podporu v nezaměstnanosti a podporu při rekvalifikaci.<sup>31</sup>

### **1.4 Pojistné na úrazové pojištění**

Jeho právní úprava byla obsažena v zákoně č. 266/2006 Sb., o úrazovém pojištění zaměstnanců. Tento právní předpis byl však k 1. 10. 2015 zrušen. Ustanovení §240 TrZ ale v souvislosti se zrušením tohoto zákona změněno nebylo.

---

<sup>30</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2. s. 398.

<sup>31</sup> KOLDINSKÁ, Kristina a Petr TRÖSTER. *Právo sociálního zabezpečení*. 7., podstatně přepracované vydání. V Praze: C.H. Beck, 2018. Academia iuris (C.H. Beck). ISBN 978-80-7400-692-0. s. 137 – 252.

V důsledku toho je zkrácení pojistného na úrazovém pojištění již bez reálného uplatnění.<sup>32</sup>

Jednalo se o povinnou platbu, která byla hrazena pro případ újmy na zdraví způsobené pracovním úrazem nebo nemocí z povolání. Účastníky úrazového pojištění byli při splnění stanovených podmínek všichni zaměstnanci. A to nejen zaměstnanci v pracovním poměru nebo státní zaměstnanci, ale i například členové družstev, zaměstnanci pracující na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr aj.<sup>33</sup>

## 1.5 Pojistné na zdravotní pojištění

Pojem zdravotní pojištění je vymezen v zákoně č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění. Výše a podmínky jeho placení upravuje zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění. Pojistné na zdravotním pojištění má charakter veřejného příjmu, ale příjmy z něj plynou zdravotním pojišťovně.<sup>34</sup>

Každá fyzická osoba musí být pojištěna u některé ze zdravotních pojišťoven, kterou si může sama svobodně zvolit. Pojištěnci jsou osoby, které mají trvalý pobyt na území České republiky a dále také ty, které v České republice trvalý pobyt nemají, ale vykonávají zaměstnání pro zaměstnavatele se sídlem či trvalým pobytem na území České republiky.<sup>35</sup>

Plátcem pojistného je pojištěnec především z titulu pracovního poměru, dále osoby samostatně výdělečně činné a osoby bez zdanitelných příjmů. Za zaměstnance zdravotní pojištění platí z 2/3 jeho zaměstnavatel a 1/3 si hradí sám zaměstnanec. Osoby samostatně výdělečně činné si platí pojištění samy, a to prostřednictvím záloh a doplatku na pojistném.<sup>36</sup>

---

<sup>32</sup> ŠÁMAL, Pavel, Oto NOVOTNÝ, Tomáš GRIVNA, Jiří HERCZEG, Marie VANDUCHOVÁ a Rudolf VOKOUN. *Trestní právo hmotné*. 8., přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-358-7. s. 741.

<sup>33</sup> DRAŠTÍK, Antonín. *Trestní zákoník: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-790-4. s. 1664.

<sup>34</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. *Daňové právo de lege lata*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2018. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-687-3. s. 21.

<sup>35</sup> KOLDINSKÁ, Kristina a Petr TRÖSTER. *Právo sociálního zabezpečení*. 7., podstatně přepracované vydání. V Praze: C.H. Beck, 2018. Academia iuris (C.H. Beck). ISBN 978-80-7400-692-0. s. 109 – 112.

<sup>36</sup> Tamtéž.

## 1.6 Poplatek

**Poplatek** je účelový, dobrovolný, nepravidelný a nenávratný. Stejně jako daň ho lze ukládat jen na základě zákona.<sup>37</sup> Od daní se odlišuje tím, že je jednorázový a ekvivalentní. Subjekt, který zaplatí poplatek, obdrží konkrétní protiplnění ve formě služby od orgánu veřejné správy. Význam vybírání poplatků tedy netkví v naplnění veřejného rozpočtu, ale v reciprocitě mezi poplatkem a činnostmi orgánů veřejné správy.<sup>38</sup>

Poplatky můžeme rozdělit do **čtyř skupin**, a to na:

1. soudní poplatky
2. správní poplatky
3. místní poplatky
4. zvláštní dávky poplatkového charakteru (např. poplatky spojené s užíváním pozemních komunikací nebo ekologické poplatky vázané na ochranu životního prostředí)

### 1.6.1 Soudní poplatky

Soudní poplatky mají zajistit, aby žadatelé přispěli na úhradu nezbytných výdajů soudu. Řídí se zákonem č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Poplatníkem je fyzická nebo právnická osoba, která dala podnět k soudnímu řízení. V případě soudního smíru jsou poplatníky všichni jeho účastníci. Předmětem poplatku jsou jednotlivé úkony, které provádí soud. Jde o poplatky za řízení, za úkony a za zápisy do veřejného rejstříku. Poplatky se nevybírají ve věcech trestních. Povinnost zaplatit poplatek vzniká okamžikem podání návrhu, sepsáním podání do protokolu či podáním návrhu na provedení úkonu. Správu poplatků vykonává sám soud a jsou příjmem státního rozpočtu.<sup>39</sup>

### 1.6.2 Správní poplatky

Smyslem správních poplatků je, aby ten, kdo využívá veřejné služby, přispěl na činnost orgánu, která se uskutečňuje v jeho zájmu, a aby se státní správa nemusela zabývat nadbytečnými podáními. Jejich úpravu najdeme v zákoně

---

<sup>37</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. *Daňové právo de lege lata*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2018. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-687-3. s. 28.

<sup>38</sup> BONĚK, Václav. *Lexikon daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001. Lexikony - Sagit, Sv. 4. ISBN 80-7208-265-5. s. 301.

<sup>39</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2. s. 406 – 414.

č. 634/ 2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Poplatníkem je fyzická nebo právnická osoba, která podala žádost nebo jiný návrh k provedení zpoplatněného úkonu správním orgánem, eventuálně osoba, v jejímž zájmu byl takový úkon vykonán. Předmětem poplatku je správní řízení a další činnosti správního orgánu, které se vztahují ke státní správě. Zpoplatněny nejsou úkony, které se vztahují k přestupkovému nebo trestnímu řízení a ty, které jsou zahajovány ex offo. Správní poplatky jsou obvykle příjmem státního rozpočtu.<sup>40</sup>

### 1.6.3 Místní poplatky

Místní poplatky jsou takové, o jejichž zavedení rozhoduje obec v rámci své samostatné působnosti. Jejich úpravu nalezneme v zákoně č. 565/ 1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Je na rozhodnutí obce, které místní poplatky bude na svém území vybírat. Obec je zavádí obecně závaznou vyhláškou, jejíž vydání je v kompetenci zastupitelstva obce. Obec touto vyhláškou stanoví zejména sazbu místního poplatku, vznik a zánik poplatkové povinnosti, lhůty pro plnění ohlašovací povinnosti, splatnost, úlevy a případné osvobození od místních poplatků. Účelem výběru poplatků je zajištění příjmů do rozpočtu obce. Dále také mohou pomoci k regulaci určitých činností, které jsou realizovány na území obce. Například poplatkem za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst lze řídit počet automobilů ve městě.<sup>41</sup>

Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 10. 1. 2000 sp. zn. Pl. ÚS 14/2000 řešil otázku, zda je přípustné, aby výše poplatku byla určena obcí a zda to splňuje zákonné kritérium čl. 11 odst. 5 LZPS, podle kterého daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Došel k závěru, že ustanovení čl. 11 odst. 5 LZPS odpovídá taková právní úprava, podle které musí být v zákoně určeny náležitosti daňového či poplatkového vztahu, mezi které patří subjekt daně, objekt daně, základ daně, sazba daně, úlevy a osvobození od daně, splatnost daně a sankce za nesplnění daňové povinnosti.<sup>42</sup> Pokud bychom ale brali názor Ústavního soudu doslovně, pak by zákon určoval daňový či poplatkový vztah v plném rozsahu a pro podzákonnou úpravu by fakticky nezbyl prostor.

---

<sup>40</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2. s. 406 – 414.

<sup>41</sup> Tamtéž.

<sup>42</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 10. 1. 2001 sp. zn. Pl. ÚS 14/2000



Na tento svůj názor navázal Ústavní soud v jednom ze svých dalších nálezů ze dne 20. 3. 2007 sp. zn. Pl. ÚS 20/06<sup>43</sup>, v němž uvedl, že zákon o místních poplatcích taxativně stanoví jednotlivé druhy poplatků, jejich maximální výši a další prvky poplatkového vztahu. Jejich konkrétní výše je ale ve stanovených mezích závislá na rozhodnutí obce. Pokud se obec bude při stanovení místních poplatků držet mezi zákona, pak je taková právní úprava ústavně konformní.<sup>44</sup>

Obec může vybírat pouze ty poplatky, které jsou definovány v § 1 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích. Mezi ně patří následující:

- poplatek ze psů
- poplatek za lázeňský nebo rekreační pobyt
- poplatek za užívání veřejného prostranství
- poplatek ze vstupného
- poplatek z ubytovací kapacity
- poplatek za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst
- poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů
- poplatek za zhodnocení stavebního pozemku možností jeho připojení na stavbu vodovodu nebo kanalizace<sup>45</sup>

## 1.7 Jiná podobná povinná platba

Je to platba, která je podobná daním, clům, poplatkům a určitým pojistným plněním. Musí splňovat základní charakteristiky, zejména to, že je stanovena zákonem, je příjmem veřejných rozpočtů a za stanovených podmínek vzniká povinnost ji odvést.<sup>46</sup>

Mezi jinou podobnou povinnou platbu se řadí především poplatek, který je povinen platit držitel televizního nebo rozhlasového přijímače podle zákona č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích.<sup>47</sup>

---

<sup>43</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 20. 3. 2007 sp. zn. Pl. ÚS 20/06

<sup>44</sup> VORLÍČKOVÁ, L. *Trestní právo daňové: sborník příspěvků z II. mezinárodní konference konané 18. února 2008*. Praha: Nakladatelství C.H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-093-5. s. 3 – 4.

<sup>45</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2. s. 406 – 414.

<sup>46</sup> DRAŠTÍK, Antonín. *Trestní zákoník: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-790-4. s. 1668.

<sup>47</sup> ŠÁMAL, Pavel, Oto NOVOTNÝ, Tomáš GRIVNA, Jiří HERCZEG, Marie VANDUCHOVÁ a Rudolf VOKOUN. *Trestní právo hmotné*. 8., přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-358-7. s. 742.

## 2 Historický vývoj

Do roku 1950 se odpovědnost za daňové delikty vyskytovala pouze v jednotlivých zákonech správního práva, respektive ve speciálních zákonech. Až trestní zákon v roce 1950 zavedl skutkovou podstatu zkrácení a ohrožení daně. Z tohoto důvodu se zabývám vývojem a historií daňové trestné činnosti, konkrétně pak trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, až od tohoto roku.

### 2.1 Období od roku 1950 do roku 1959

Na podzim roku 1948 nově zvolené Národní shromáždění schválilo zákon č. 231/1948 Sb., na ochranu lidově demokratické republiky, který nahrazoval zákon č. 50/1923 Sb., na ochranu republiky. Přijetí tohoto právního předpisu předznamenávalo nové pojetí trestního práva. Tento zákon byl charakteristický přísnými tresty za trestné činy proti vnější a vnitřní bezpečnosti státu a stal se nástrojem třídní represe.<sup>48</sup>

Dne 1. 8. 1950 nabyl účinnosti nový trestněprávní předpis, zákon č. 86/1950 Sb., trestní zákon, který byl přijat v rámci právníkové dvouletky a navazoval na zákon č. 231/1948 Sb., na ochranu lidově demokratické republiky. Tvůrci nového právního předpisu použili jako jeho předlohu výsledky nedokončených rekodifikačních prací z období první republiky a sovětské právní předpisy. Nový zákon měl za úkol chránit lidově demokratickou republiku a zájmy jejího pracujícího lidu. Zájmy jednotlivce ustoupily do pozadí.<sup>49</sup>

Tento nový právní předpis byl průlomový v oblasti trestání daňových trestných činů. Skutkovou podstatu zkrácení a ohrožení daně upravoval jako jeden trestný čin, který byl zařazen do hlavy II. mezi hospodářské trestné činy a do oddílu čtvrtého, který měl název „trestné činy daňové a porušení předpisů o oběhu zboží ve styku s cizinou.“<sup>50</sup>

Tento trestný čin byl až do nabytí účinnosti nového trestního zákona trestán podle speciálních daňových zákonů. Trestní postih podle TZ závisel na stupni společenské nebezpečnosti. Obecné trestní soudy trestaly úmyslné zkrácení

---

<sup>48</sup> VOJÁČEK, Ladislav, Karel SCHELLE a Vilém KNOLL. *České právní dějiny*. 3. upravené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-575-3., s. 621.

<sup>49</sup> VOJÁČEK, Ladislav, Karel SCHELLE a Vilém KNOLL. *České právní dějiny*. 3. upravené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-575-3., s. 623.

<sup>50</sup> KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8. s. 41.

a ohrožení daně ve značném rozsahu. Národní výbory pak rozhodovaly o nedbalostním zkrácení a ohrožení daně. Dále také o zkrácení svým rozsahem méně závažným, ačkoliv úmyslným. V těchto případech šlo o skutkovou podstatu přestupku, který upravoval zákon č. 88/1950 Sb., trestní zákon správní ve svém ustanovení §61.<sup>51</sup>

Základní skutková podstata trestného činu zkrácení a ohrožení daně byla upravena v § 148 odst. 1 TZ a stanovila, že „*kdo úmyslně ve značném rozsahu zkrátí daň nebo vyláká daňovou výhodu nebo takové výhody zneužije, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta a peněžitým trestem.*“<sup>52</sup> Ve druhém odstavci ustanovení § 148 TZ se nacházela kvalifikovaná skutková podstata, podle které byl „*pachatel potrestán trestem odnětí svobody na jeden rok až pět let a peněžitým trestem, pokud se dopustil trestného činu zkrácení a ohrožení daně nejméně se dvěma osobami, nebo jestliže k usnadnění takového činu vedl dvojí účetní knihy, odstranil účetní knihy, nebo použil padělaných listin nebo jiných prostředků k oklamání, nebo porušil-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, a nebo, jestliže měl takový čin za následek značnou škodu, nebo byla-li tu jiná zvláště přitěžující okolnost.*“<sup>53</sup> Ovšem pojmy značný rozsah nebo značná škoda nebyly zákonem přesně definovány. Pro jejich určení se využívalo hledisko finanční politiky státu, číselný rozsah zkrácení nebo důležitost daně. Až později byla jejich hranice stanovena judikaturou.<sup>54</sup>

V případě přestupku zkrácení daně byl potrestán pokutou 250 000 Kč, veřejným pokáráním nebo odnětím svobody až na šest měsíců ten, kdo zkrátí daň, anebo kdo neprávem dosáhl nebo využil daňové výhody. Kdo se dopustil tohoto přestupku úmyslně, byl potrestán pokutou do 500 000 Kč anebo odnětím svobody až na šest měsíců.<sup>55</sup>

Další skutková podstata byla upravena v §149 TZ. Její přesné znění je uvedeno v poznámce pod čarou.<sup>56</sup> Ustanovení §150 TZ řešilo případ recidivy,

---

<sup>51</sup> KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8. s. 42.

<sup>52</sup> § 148 odst. 1 zákona č. 86/1950 Sb., trestní zákon

<sup>53</sup> § 148 odst. 2 zákona č. 86/1950 Sb., trestní zákon

<sup>54</sup> KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8. s. 43.

<sup>55</sup> § 61 zákona č. 88/1950 Sb., trestní zákon správní

<sup>56</sup> (1) *Kdo v úmyslu zkrátit daň dopravuje zboží přes celní hranici a je přitom opatřen zbraní, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta a trestem peněžitým.*

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

*a) spolčí se nejméně s dvěma osobami,*

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

kdy pachatel úmyslně zkrátil daň nebo vylákal daňovou výhodu nebo takové výhody zneužil, ačkoliv již byl pro zkrácení a ohrožení daně dle §148 a §149 TZ trestán. Pachatel byl v tomto případě potrestán odnětím svobody až na jeden rok a peněžitým trestem. Peněžitý trest byl ale zrušen zákonem č. 63/1956 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 86/1950 Sb., trestní zákon, a to u všech ustanovení zvláštní části, pokud v nich byl tento trest stanoven.<sup>57</sup>

## 2.2 Období od roku 1960 do roku 1989

Po vydání nové socialistické Ústavy v roce 1960 vedoucí představitelé Komunistické strany usilovali o rekodifikaci československého práva tak, aby nové zákony lépe vyjadřovaly ideologická východiska daná Ústavou. Jako nejdůležitější odvětví, které bylo upraveno jako první, bylo vybráno trestní právo. Nový zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon byl připraven poměrně rychle, a to již v polovině roku 1961. Tento právní předpis byl účinný až do roku 2009, i když prošel řadou novelizací. Důvodem k tak brzkému přijetí nového trestního zákona byly, podle jeho důvodové zprávy, společenské a ekonomické změny ve společnosti, které byly spojené s vítězstvím socialismu. Tyto změny vyžadovaly především úpravu hlavy druhé, která obsahovala trestné činy hospodářské.<sup>58</sup>

V novém trestním zákoně byla patrná snaha o odstranění nedostatků z předchozí právní úpravy. Byly sníženy trestní sazby a trest smrti byl zcela výjimečný. I přesto si ale trestní právo ponechalo svou převážně represivní podobu.<sup>59</sup>

Skutková podstata trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby byla upravena v § 148 tr. zák. Její první znění bylo následující:

*„(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) poruší úřední uzávěru, bude potrestán odnětím svobody až na jeden rok a trestem peněžitým.*

<sup>57</sup> KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8. s. 44.

<sup>58</sup> KUKLÍK, Jan. *Vývoj československého práva 1945-1989*. Praha: Linde, 2009. ISBN 978-80-7201-741-6. s. 405.

<sup>59</sup> VOJÁČEK, Ladislav, Karel SCHELLE a Vilém KNOLL. *České právní dějiny*. 3. upravené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-575-3. s. 628.

c) *způsobí-li takovým činem značnou škodu.*“<sup>60</sup>

V této podobě bylo zákonné ustanovení platné až do novelizace v roce 1990. Do tohoto roku nebyl rozsah škody stanoven pevnými částkami, ale jen obecnými termíny, jejichž konkrétní rozsah a obsah byl ponechán na rozhodovací praxi soudů. To bylo ale značně kritizováno, jelikož díky tomu docházelo k faktickému zostřování třídní represe.<sup>61</sup>

## 2.3 Období od roku 1990 do roku 2009

Rok 1989 předpověděl řadu významných změn v oblasti trestního práva, které byly mimo jiné spojeny s novelizací trestního zákona. Konkrétně se jednalo o zrušení trestu smrti, očištění právních předpisů od ideologizovaných ustanovení, nebo zrušení možnosti uložit nápravné opatření. Nový trestní zákon ale v souvislosti s těmito změnami přijat nebyl.<sup>62</sup>

Trestný čin zkrácení daně byl i nadále upraven v § 148 tr. zák., ovšem jeho znění prošlo mnoha změnami v podobě níže uvedených novel.

**První novelou** byl zákon č. 175/1990 Sb. V § 148 tohoto zákona byl zrušen trest nápravného opatření a trestní zákon poprvé upravoval, co se rozumí škodou nikoliv nepatrnou, nikoliv malou, větší škodou, značnou škodou a škodou velkého rozsahu. Tr. zák. ji ve svém ustanovení § 89 odst. 14 tr. zák. určil tak, že „*škodou nikoli nepatrnou se rozumí škoda dosahující nejméně poloviny nejnižší měsíční mzdy stanovené obecně závaznými právními předpisy, nikoli malou škodou se rozumí částka dosahující nejméně trojnásobku takové mzdy, větší škodou se rozumí částka dosahující nejméně desetinásobku takové mzdy, značnou škodou částka dosahující nejméně padesátinásobku takové mzdy a škodou velkého rozsahu částka dosahující nejméně dvoustupadesátinásobku takové mzdy. Těchto hledisek se užije obdobně pro určení výše prospěchu a hodnoty věci.*“<sup>63</sup> Nejnižší měsíční mzda byla stanovena nařízením vlády č. 258/1990 Sb. a byla určena částkou ve výši 1 600 Kčs.

**Druhá novela** byla provedena o dva roky později zákonem č. 557/1991 Sb. Dolní hranice trestu odnětí svobody byla stanovena na šest měsíců a horní hranice na tři roky. Dále byl do § 148 tr. zák. přidán odstavec třetí, který uváděl, že „*odnětím*

---

<sup>60</sup> § 148 zákona č. 140/1961 Sb., trestní zákon

<sup>61</sup> KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk. ISBN 978-80-7380-442-8. s. 52.

<sup>62</sup> VOJÁČEK, Ladislav, Karel SCHELLE a Vilém KNOLL. *České právní dějiny*. 3. upravené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-575-3. s. 631.

<sup>63</sup> § 89 odst. 14 zákona č. 140/1961 Sb., trestní zákon

*svobody na pět až dvanáct let bude potrestán pachatel, který činem uvedeným v odstavci 1 způsobí škodu velkého rozsahu*“, což se rovnalo nejméně 250násobku nejnižší měsíční mzdy, která byla 2 200 Kč.

**Třetí novelu** přinesl zákon č. 290/1993 Sb., který rozšířil rozsah zkrácení daně. Kromě daně, poplatku a jim podobné dávky mohlo být nově zkráceno také clo, pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Rovněž byl v souvislosti s touto změnou zaveden nový název elementární skutkové podstaty, která se nově nazývala „*zkrácení daně, poplatku a podobné dávky*“. Horní hranice trestu odnětí svobody ve druhém odstavci byla zvýšena na osm let.

**Čtvrtou novelu** přinesl zákon č. 253/1997 Sb., který za první odstavce §148 vložil další odstavec, jehož znění bylo následující: „*Stejně bude potrestán, kdo vyláká výhodu na některé z povinných plateb uvedených v odstavci 1.*“ Zakotvením tohoto ustanovení byl vyřešen problém, kdy podle předchozí úpravy, která neupravovala vylákání daňové výhody, v případě, že se pachatel sice nedopustil jednání, které spočívalo ve zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, ale vylákal daňovou výhodu, jakou byl například odpočet na dani z přidané hodnoty, tak byl pachatel potrestán za trestný čin podvodu podle §250 tr. zák. Další změnou bylo stanovení nového rozsahu trestu odnětí svobody v případě, že byla vylákáním výhody na některé z povinných plateb způsobena škoda velkého rozsahu, což odpovídalo částce 5 000 000 Kč, na pět až dvanáct let.<sup>64</sup>

---

<sup>64</sup> KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8. s. 54.

### 3 Rozbor platné právní úpravy

#### 3.1 Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

Dne 1. 1. 2009 nabyl účinnosti zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník. Je základním pramenem trestního práva hmotného a danou oblast upravuje komplexním a systematickým způsobem. TrZ se dělí na dvě části. První část je obecná a upravuje podmínky trestní odpovědnosti. Druhá část se označuje jako zvláštní a je rozdělena do 13 hlav. V té jsou popsány jednotlivé skutkové podstaty trestných činů.<sup>65</sup>

V §110 TrZ nalezneme ustanovení o tom, že trestním zákonem se rozumí zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, a podle povahy věci i zákon č. 218/2003 Sb., o soudnictví ve věcech mládeže a zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim. Pro vztah zákona o soudnictví ve věcech mládeže a trestního zákoníku se použije pravidlo *lex specialis derogat generali*, kdy pokud zákon o soudnictví ve věcech mládeže obsahuje odlišnou právní úpravu, má tato speciální úprava přednost před obecnou právní úpravou obsaženou v trestním zákoníku. Stejně pravidlo se použije i pro zákon o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim.<sup>66</sup>

Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je upraven ve zvláštní části TrZ, v hlavě VI., která zahrnuje trestné činy hospodářské. Tyto trestné činy charakterizuje výše škody, která dosahuje daleko vyšších částek, než u jiných majetkových trestných činů. Jejich pachatelé jsou často lidé z vyšších sociálních vrstev a jde o výhradně úmyslné trestné činy. Zmíněný trestný čin je součástí dílu druhého TrZ a řadí se do skupiny trestných činů daňových, poplatkových a devizových.<sup>67</sup>

Daňové trestné činy patří mezi nejpočetnější skupinu páchaných trestných činů hospodářských. Trestní právo daňové odkazuje i na jiná právní odvětví, která obsahují mimotrestní úpravu. Z tohoto důvodu je u těchto trestných činů poměrně vysoký počet skutkových podstat, které mají blanketové nebo odkazovací dispozice.

---

<sup>65</sup> CHMELÍK, Jan, František NOVOTNÝ a Simona STOČESOVÁ. *Trestní právo hmotné: obecná část*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. Právnické učebnice (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-583-8. s. 28.

<sup>66</sup> NOVOTNÝ, František a Josef SOUČEK. *Trestní právo hmotné*. 3., rozš. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2010. ISBN 978-80-7380-291-2. s. 66.

<sup>67</sup> BRUCKNEROVÁ, Eva. *Trestní právo hmotné a procesní: multimediální učební text*. 2., dopl. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2014. ISBN 978-80-210-7288-6. s. 38.

Trestné činy daňové je možné spáchat jak jednoduchým jednáním, tak také prostřednictvím celé řady na sebe navazujících úkonů, které až ve svém souhrnu naplňují skutkovou podstatu daného trestného činu.<sup>68</sup>

### 3.1.1 Zákon č. 140/1961 Sb. vs. zákon č. 40/2009 Sb.

Oproti předcházející úpravě v tr. zák. se v novém TrZ rozšířil výčet povinných plateb, které je možné zkrátit. Z hlediska systematickosti zvláštní části TrZ se tento trestný čin posunul z hlavy druhé do hlavy šesté. Současná právní úprava do skutkové podstaty zahrnuje navíc příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na úrazové pojištění. Mezi další změny patří také rozsah trestu odnětí svobody a druhy trestů.<sup>69</sup>

U trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby byla až do přijetí nového TrZ legislativně oddělena samostatná skutková podstata sankcionující vylákání povinné výhody na některé z povinných plateb (§148 tr. zák. odst. 2). Po přijetí TrZ ale byla převedena do základní skutkové podstaty obsahující klasické zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§148 tr. zák. odst. 1). Tím byla odstraněna dosavadní nemožnost sčítat vylákanou výhodu na povinné platbě se zkrácením daně, poplatku nebo podobné povinné platby. To má význam jak z hlediska naplnění základní skutkové podstaty, tak z hlediska toho, že je bez problémů možné sčítat rozsah vylákané výhody na některé z těchto povinných plateb a rozsah zkrácení daně.<sup>70</sup>

Další změnou oproti předchozímu tr. zák. je, že u § 240 odst. 2 pís. c) a odst. 3 pís. a) zvolil zákonodárce k vymezení znaku podmiňující vyšší trestní sazby pojmy „ve značném rozsahu“ a „ve velkém rozsahu“, kterými nahradil dřívější pojmy „značná škoda“ a „škoda velkého rozsahu“, které byly obsaženy v §148 odst. 3 pís. c) a odst. 4 tr. zák. Na rozdíl od tr. zák., kde byla v §148 odst. 4 tr. zák. nejvyšší sazba trestu odnětí svobody stanovena na dvanáct let, je dnes v §240 odst. 3 TrZ horní hranice tohoto trestu snížena o dva roky, tedy na deset let.<sup>71</sup>

<sup>68</sup> KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8. s. 107 – 108.

<sup>69</sup> KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8. s. 55.

<sup>70</sup> Návrh trestního zákoníku - sněmovní tisk 410, poslanecká sněmovna, 5. období, rok 2006 až 2010  
<sup>71</sup> KUCHTA, Josef, ed. *Aktuální problémy daňové kriminality*. Brno: Masarykova univerzita, 2012. ISBN 978-80-210-6082-1. s. 40 – 44.



## 3.2 Problematika ne bis in idem

Zásada *ne bis in idem*, tedy ne dvakrát o tomtéž, je jednou ze základních zásad trestního práva procesního. Zásady obecně představují základní ideje, na nichž je vybudováno trestní řízení jako celek. Zmíněnou zásadu můžeme nalézt v trestním řádu, ústavněprávních i mezinárodních předpisech. V trestním řádu je tato zásada promítnuta do ustanovení § 11 TŘ, které vymezuje důvody nepřipustnosti trestního stíhání. Ústavněprávně je vyjádřena v čl. 40 odst. 5 LZPS tak, že „nikdo nemůže být trestně stíhán za čin, pro který již byl pravomocně odsouzen nebo zproštěn obžaloby. Tato zásada nevylučuje uplatnění mimořádných opravných prostředků v souladu se zákonem.“ V mezinárodních předpisech je vyjádřena například v čl. 14 odst. 7<sup>72</sup> Mezinárodního paktu o občanských a politických právech nebo v čl. 4 dodatkového protokolu č. 7<sup>73</sup> Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.<sup>74</sup>

Zásada *ne bis in idem* vyjadřuje základní princip toho, že nikdo nesmí být opětovně stíhán pro týž skutek, pro který již byl pravomocně odsouzen nebo zproštěn (nebo v němž bylo rozhodnuto jiným meritorním rozhodnutím), jestliže toto rozhodnutí nebylo v předepsaném řízení zrušeno. Zásada je též důležitá pro závaznost soudních rozhodnutí, kdy věc, která je předmětem rozhodnutí, je vyřešena konečně a závazně, a nemůže být předmětem projednání v jiném procesu. Projevem zásady *ne bis in idem* je vznik tzv. překážky věci rozhodnuté, neboli *rei iudicatae*.<sup>75</sup>

### 3.2.1 Vztah trestných činů a přestupků při aplikaci ne bis in idem

Při aplikaci zásady *ne bis in idem* se stal průlomovým rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. 7. 2004 sp. zn. 11 Tdo 738/2003. NS ve svém rozhodnutí dovodil, že tato zásada se vztahuje i na skutky, které řeší správní orgány. Brání tak trestnímu

---

<sup>72</sup> Čl. 14 odst. 7: „Trestní stíhání nelze zahájit proti tomu, proti němuž dřívější stíhání pro týž čin skončilo pravomocným rozhodnutím soudu, jímž byl obžalovaný uznán vinným nebo jímž byl obžaloby zproštěn.“

<sup>73</sup> Článek 4 - Právo nebýt souzen nebo trestán dvakrát

1. Nikdo nemůže být stíhán nebo potrestán v trestním řízení podléhajícím pravomoci téhož státu za trestný čin, za který již byl osvobozen nebo odsouzen konečným rozsudkem podle zákona a trestního řádu tohoto státu.

2. Ustanovení předchozího odstavce nejsou na překážku obnově řízení podle zákona a trestního řádu příslušného státu, jestliže nové nebo nově odhalené skutečnosti nebo podstatná vada v předešlém řízení mohly ovlivnit rozhodnutí ve věci.

<sup>74</sup> PROUZA, Daniel. *Zásada ne bis in idem v českém trestním právu*. České Budějovice: Vysoká škola evropských a regionálních studií, 2006. ISBN 80-86708-27-6. s. 18 – 19.

<sup>75</sup> JELÍNEK, Jiří. *Trestní právo procesní: podle stavu k 1. 10. 2016* Praha: Leges, 2016. Student (Leges). ISBN 978-80-7502-160-1. s. 464 – 465.

stíhání a odsouzení osoby, proti které dřívější přestupkové řízení o skutku trestněprávní povahy bylo skončeno pravomocným rozhodnutím příslušného správního orgánu. Zásada se tedy uplatní nejen ve vzájemném vztahu trestných činů, ale i ve vztahu trestného činu a přestupku.<sup>76</sup>

Ve svém rozhodnutí Nejvyšší soud uvedl, že „zásadu *ne bis in idem* - právo nebyt souzen nebo trestán dvakrát za týž čin - ve smyslu Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod je tedy na místě vztáhnout jak na činy patřící podle českého právního řádu mezi trestné činy, tak i na činy spadající mezi přestupky, a to ve všech kombinacích, které mezi nimi přicházejí v úvahu.“<sup>77</sup>

V praxi může dojít ke čtyřem různým případům porušení zásady *ne bis in idem*. Prvním je případ, kdy jsou vynesena dvě po sobě následující rozhodnutí pro týž čin kvalifikovaný v obou případech jako trestný čin (tzn. kombinace trestný čin - trestný čin). Druhým je situace, ve které jsou vynesena dvě po sobě následující rozhodnutí pro týž čin, který je kvalifikován nejdříve jako trestný čin, a potom jako přestupek (tzn. kombinace trestný čin – přestupek). Dalším případem je vynesení dvou po sobě následujících rozhodnutí za týž čin kvalifikovaný nejdříve jako přestupek, a poté jako trestný čin (tzn. kombinace přestupek – trestný čin). Poslední situací je vynesení dvou po sobě následujících rozhodnutí pro týž čin kvalifikovaný v obou případech jako přestupek (tzn. kombinace přestupek – přestupek). To vše platí za předpokladu, že první pravomocné rozhodnutí o daném činu nebylo zrušeno v předepsaném řízení z podnětu mimořádného opravného prostředku.<sup>78</sup>

Toto rozhodnutí Nejvyššího soudu zahájilo diskuzi na úrovni národního práva a mělo za následek, že uvedená zásada přestala být aplikována nejen v rámci trestního práva, ale její aplikace se dostala i do širšího rozsahu, a to do oblasti celého veřejného práva. Postupně se pak začala aplikovat také ve vztahu k jiným typům veřejnoprávních sankcí.<sup>79</sup>

### 3.2.2 Daňové penále

Obecně za daňové úniky hrozí poplatníkovi daně dva druhy sankcí: trestněprávní a daňověprávní. Daňový řád zná přitom dvě sankce. První je,

<sup>76</sup> KOCINA J., *Ne bis in idem – penále v daňovém řízení*, *Bulletin advokacie*, 2016, č. 10. s. 38 – 40.

<sup>77</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. 7. 2004, sp. zn. 11 Tdo 738/200

<sup>78</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. 7. 2004, sp. zn. 11 Tdo 738/2003

<sup>79</sup> KOCINA J., *Ne bis in idem – penále v daňovém řízení*, *Bulletin advokacie*, 2016, č. 10. s. 38 – 40.

že daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani. Druhou je úrok z prodlení za každý den, kdy daňový subjekt neuhradí splatnou daň.<sup>80</sup>

Co se týče správy daní, tak je daň spravována správci daně, což jsou orgány veřejné správy. Ty v případech zkrácení daně ukládají penále<sup>81</sup>. Pokud částka přesahuje určitou, zákonem stanovenou, minimální hranici, pak obvykle tento fakt oznamují orgánům činným v trestním řízení. Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby lze ale spáchat pouze úmyslným jednáním. Proto by správci daně měli oznamovat pouze taková jednání, u nichž je důvodné podezření, že byla spáchána úmyslně, a ne pouze z nedbalosti. Pouze soudy pak mohou rozhodovat o uložení trestní sankce.<sup>82</sup>

Otázkou, zda je možné uložit trestní sankci i poté, co bylo uloženo správcem daně penále podle daňového řádu, se zabýval Evropský soud pro lidská práva i národní soudy.

### 3.2.2.1 Judikatura Evropského soudu pro lidská práva

Otázku týkající se *ne bis in idem* u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby opakovaně řešil Evropský soud pro lidská práva. Já jsem vybrala tři jeho nejzajímavější rozhodnutí z této oblasti.

Mezi první patří rozhodnutí ESLP ve věci Jussila vs. Finsko ze dne 23. 11. 2006, sp. zn. 73053/0. V tomto sporu došlo k pochybení p. Jussily při podání daňových přiznání k dani z přidané hodnoty. Finanční úřad mu poté vyměřil daňové penále. Souběžně s tím bylo s p. Jussilou vedeno i trestní řízení. ESLP zde řešil otázku, zda se na daný případ aplikuje zákaz dvojího trestání či nikoliv.

---

<sup>80</sup> RADVAN, M., Zásada *ne bis in idem* v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. *Státní zastupitelství*. 2015. č. 4, s. 20 - 23.

<sup>81</sup> § 251 DŘ- Penále

(1) *Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši*

a) 20 %, je-li daň zvyšována,

b) 20 %, je-li snižován daňový odpočet, nebo

c) 1 %, je-li snižována daňová ztráta.

(2) *Správce daně sníží penále podle odstavce 1 písm. a) o penále podle odstavce 1 písm. c), pokud povinnost k jeho úhradě vznikla z důvodu uplatnění ztráty v rozsahu snížení daňové ztráty, které bylo penalizováno.*

(3) *Správce daně rozhodne o povinnosti uhradit penále platebním výměrem a současně je předepíše do evidence daní. Penále je splatné do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru, nejdříve však ke stejnému dni jako stanovená daň, ze které se toto penále vypočte.*

(4) *Pokud je doměřována daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká.*

<sup>82</sup> RADVAN, M., Zásada *ne bis in idem* v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. *Státní zastupitelství*. 2015. č. 4, s. 20 - 23.

V tomto svém rozhodnutí ESLP došel k závěru, že daňové penále má povahu trestní sankce a na daný případ se tedy aplikuje zásada *ne bis in idem*.<sup>83</sup>

Druhým takovým je rozhodnutí ve věci Nykänen vs. Finsko ze dne 20. 5. 2014 sp. zn. 11828/11. V tomto případě u pana Nykäneny byla provedena daňová kontrola, během které byly zjištěny nesrovnalosti, a proto mu byla dodatečně vyměřena daň a současně předsáno penále. Poté byl za stejné jednání kvalifikován jako trestný čin zkrácení daně odsouzen k nepodmíněnému trestu odnětí svobody. Z tohoto důvodu se pan Nykänen obrátil na ESLP, který dospěl k závěru, že postih obviněného v daňovém řízení vylučuje jeho postih za tytéž skutky v řízení trestním.<sup>84</sup>

Mezi poslední rozhodnutí ESLP patří případ Lucky Dev vs. Švédsko ze dne 27. 11. 2014 sp. zn. 7356/10. ESLP v něm řešil podobný problém. V tomto sporu stěžovatelka opětovně pochybila při podávání daňových přiznání. Z tohoto důvodu jí byla doměřena daň a uložena daňová přírážka. Dále se dopustila také trestného činu, když nesprávně vedla účetnictví. V tomto případě jí bylo uloženo daňové penále, a následně s ní bylo vedeno trestní řízení týkající se jednak trestného činu zkrácení daně, a jednak účetního trestného činu. ESLP zde rozhodl, že uložení daňového penále obnáší trestní obvinění, a že řízení týkající se daňového penále mělo trestní povahu, a proto by následné odsouzení pro trestný čin zkrácení daně bylo v rozporu se zásadou *ne bis in idem*.<sup>85</sup>

Z těchto tří rozhodnutí vyplývá jednoznačné stanovisko ESLP, a to takové, že daňová sankce má trestní povahu a je proto nutné při trestání osob vycházet ze zásady *ne bis in idem*.

### 3.2.2.2 Česká judikatura

Výše zmíněná rozhodnutí ESLP byla určující pro rozhodování českých soudů. Tím je například rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015 sp. zn. 4 Afs 210/2014. Ten se zabýval otázkou, zda má daňové penále trestní povahu či nikoliv. Rozšířený senát při svém rozhodnutí vycházel především z judikatury ESLP a LZPS. Dospěl v něm k závěru, že na daňové penále je třeba pohlížet jako na sankci, a že ačkoli je zařazeno do systému daňového práva,

---

<sup>83</sup> Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci Justilla vs. Finsko ze dne 23. 11. 2006 sp. zn. 73053/0

<sup>84</sup> Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci Nykänen vs. Finsko ze dne 20. 5. 2014 sp. zn. 11828/11

<sup>85</sup> Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci Lucky Dev vs. Švédsko ze dne 27. 11. 2004 sp. zn. 7356/10

tak má trestní povahu. Jelikož má penále podle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu povahu trestu, je potřeba na něj aplikovat čl. 6 a 7 Úmluvy a čl. 40 odst. 6 LZPS, podle kterého se pro posouzení trestnosti činu a uložení trestu použije pozdější zákonná úprava, jestliže je to pro pachatele příznivější. Obecně lze shrnout, že rozhodnutím o penále vznikne překážka věci rozsouzené a nemůže být proti stejné osobě vedeno trestní řízení pro daňový trestný čin, pokud skutkové okolnosti rozhodnutí o penále budou shodné se skutkovými okolnostmi, pro které by bylo vedeno trestní stíhání.<sup>86</sup>

V rovině trestněprávní se tato otázka dostala k posouzení k velkému senátu trestního kolegia Nejvyššího soudu. Důvodem bylo, že právní otázky, které se vztahovaly k tomuto problému, byly součástí podaného dovolání. O tomto dovolání měl rozhodovat senát č. 8 Nejvyššího soudu. Ten ale ve svém usnesení při posuzování otázky daňového penále ze dne 25. 5. 2015 sp. zn. 8 Tdo 532/2016<sup>87</sup> dospěl k jinému závěru, než který učinil Nejvyšší soud v senátu č. 5 ve svém usnesení ze dne 2. 7. 2014 sp. zn. 5 Tdo 749/2014<sup>88</sup>. Senát č. 8 dospěl k závěru, že daňové penále představuje trestní sankci a senát č. 5 naopak předtím dospěl k opačnému názoru, tedy že daňové penále není trestní sankcí. Z tohoto důvodu věc postoupil právě velkému senátu trestního kolegia.

Obecně se předpokládalo, že s ohledem na judikaturu ESLP a na výše uvedené rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dojde velký senát trestního kolegia k závěru, že není možné za stejný skutek stíhat stejnou osobu, která je za daňový delikt již postižena. Mezitím byl ale vyhlášen rozsudek velkého senátu ESLP ve věci A a B proti Norsku ze dne 15. 11. 2016 (stížnosti č. 24130/11 a 29758/11)<sup>89</sup>. Toto rozhodnutí posunulo řadu hodnotících kritérií pro učinění závěru, zda v posuzovaném případě vznikne překážka věci rozsouzené. Velký senát ESLP v jednotlivých částech rozsudku hodnotil celou řadu kritérií, které je nutné zvažovat proto, jestli vedle sebe může obstát sankce z daňového řízení a trestní postih z trestního řízení, jde-li o řízení o totožném skutku. V tomto případě byla uložena sankce v daňovém řízení a poté byla uložena i trestní sankce představovaná trestem odnětí svobody. Skutečnost, že bylo předtím uloženo daňové penále zde byla zohledněna, a byla podle toho vyměřena trestní sankce. Podle ESLP nebyl

---

<sup>86</sup> Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015 sp. zn. 4 Afs 210/2014

<sup>87</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 25. 5. 2015 sp. zn. 8 Tdo 532/2016

<sup>88</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 2. 7. 2014 sp. zn. 5 Tdo 749/2014

<sup>89</sup> Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci A a B proti Norsku ze dne 15. 11. 2016 (stížnosti č. 24130/11 a 29758/11)

princip *ne bis idem* porušen, jelikož obě sankce sledovaly rozdílný účel. Daňová sankce má odstrašit od dalšího protiprávního jednání a kompenzovat výdaje státu spojené s takovým jednáním. Naproti tomu trest nemá být pouze odstrašující, ale má i represivní povahu, jelikož je reakcí na podvodné jednání pachatele. Soud také dospěl k závěru, že obě řízení byla vedena v blízké časové i věcné souvislosti.<sup>90</sup>

Na základě tohoto rozhodnutí velkého senátu ESLP pak velký senát trestního kolegia ve svém usnesení ze dne 4. 1. 2017 sp. zn. 15 Tdo 832/2016 rozhodl tak, že trestní stíhání za trestný čin zkrácení daně je možné i po uložení daňového penále. Pokud je mezi daňovým řízením a trestním řízením dostatečně úzká věcná i časová souvislost a obě řízení se doplňují, nejde o porušení zásady *ne bis in idem*. Pro určení toho, zda existuje dostatečně úzká věcná souvislost, je zapotřebí, aby obě samostatná řízení sledovala vzájemně se doplňující cíl, a aby se týkala různých aspektů protiprávního jednání. Souvislost časová musí být dostatečně těsná, aby dotčené osobě poskytovala ochranu před nejistotou, průtahy a prodlužováním řízení. Zároveň Nejvyšší soud také zdůraznil, že pokud rozsudku v trestním řízení předchází sankce v daňovém řízení, tak je nutné to při výměře trestu zohlednit. V rámci individualizace trestní sankce je tedy potřeba vzít v úvahu sankci, která byla uložena v daňovém řízení a její úhradu. Nejvyšší soud tak dospěl k závěru, že k porušení zásady *ne bis in idem* nedošlo, a že trestní stíhání je možné i poté, co byl člověk penalizován finančním úřadem.<sup>91</sup>

Trestní stíhání za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je tedy možné i poté, co bylo obviněnému uloženo finančním úřadem daňové penále, pokud se obě řízení doplňují, zaměřují se na různé aspekty daného protiprávního jednání a je mezi nimi věcná i časová souvislost. V takovém případě se pak nejedná o porušení zásady zákazu *ne bis in idem*. Po tomto názoru, který byl vysloven velkým senátem trestního kolegia, jehož autorita je bezesporná, by již neměly vznikat žádné výkladové nejasnosti, co s týče aplikace zásady *ne bis in idem* a problematiky vztahující se k souběhu trestního postihu za výše uvedený trestný čin a uložení daňového penále. Soudy by v praxi měly při stanovení druhu trestu a jeho výměry přihlídnout k pravomocnému rozhodnutí finančního úřadu o daňovém penále a v odůvodnění vysvětlit, jak byla tato skutečnost zohledněna.

---

<sup>90</sup> PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy: komentář k zákonu č. 321/2016 Sb., charakteristika daňových prvků a pojmů normy, předchozí legislativní iniciativy, daňové trestné činy*. Olomouc: ANAG, [2017]. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-072-0. s. 171 – 172.

<sup>91</sup> Usnesení velkého senátu trestního kolegia ze dne 4. 1. 2017 sp. zn. 15 Tdo 832/2016

Dle mého názoru je rozsudek velkého senátu ESLP značně rozporuplný, jelikož se v něm soud zcela vyhnul otázce, jestli daňová sankce má nebo nemá trestněprávní povahu a zaměřil se pouze na to, že orgán, který rozhoduje jako druhý v pořadí, musí již dříve uloženou sankci zohlednit. Navíc se ESLP zcela odklonil od své dřívější judikatury.

S názorem vysloveným velkým senátem trestního kolegia NS se nicméně ztotožňuji, jelikož v případě, že byly uloženy dva druhy sankcí různými orgány v různých řízeních, tak je nutné, aby na ně bylo pohlíženo jako na součást komplexního systému sankcí, který vyjadřuje celkovou povahu jednání obviněného. Pokud by byla uložena sankce pouze v daňovém řízení, tak by nešlo o přiměřenou reakci za porušení daňového předpisu, když takové jednání současně naplňuje znaky trestného činu a je pak potřeba uplatnit i odpovědnost trestní. Na druhou stranu je ale důležité toto posuzovat vždy podle konkrétního případu, zejména v závislosti na tom, zda byla obviněným zaplácena doměřená daň a penále. Tento výklad aplikace zásady zákazu dvojího trestání velkým senátem trestního kolegia NS je soudní praxí národních soudů přijat a aplikován.

## 4 Trestněprávní úprava

### 4.1 Základní skutková podstata

Skutková podstata je jedním z formálních znaků trestného činu. Teorie ji vymezuje jako souhrn typových znaků trestného činu charakterizovaného danou skutkovou podstatou, které vyjadřují jeho typovou škodlivost pro společnost a současně daný trestný čin odlišují od jiných trestných činů.<sup>92</sup>

Znaky skutkové podstaty můžeme rozlišit na obligatorní a fakultativní. Obligatorní se člení do čtyř skupin. Patří sem objekt, objektivní stránka, subjekt a subjektivní stránka. Fakultativními jsou takové, které se nemusejí nacházet u všech skutkových podstat, ale pokud jednotlivá skutková podstata vyžaduje, aby byl trestný čin spáchán na určitém místě, z určité pohnutky nebo v určité době, pak takový znak musí být naplněn pro to, aby byla naplněna skutková podstata určitého trestného činu.<sup>93</sup>

V §240 odst. 1 TrZ nalezneme základní skutkovou podstatu trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Jde o porušení zákazu podvodného jednání, jehož důsledkem je vyhnutí se daňové povinnosti nebo neoprávněné vylákání daňové výhody. Podle § 14 odst. 2 TrZ se jedná přečin. Aktuální znění §240 TrZ je uvedeno v poznámce pod čarou.<sup>94</sup>

#### 4.1.1 Objekt

**Objektem** trestného činu obecně rozumíme právní hodnoty a zájmy, na jejichž zachování má společnost zvláštní zájem, a proto jim stát poskytuje trestněprávní ochranu. Objekt umožňuje stanovit charakter a stupeň společenské

---

<sup>92</sup> CHMELÍK, Jan, František NOVOTNÝ a Simona STOČESOVÁ. *Trestní právo hmotné: obecná část*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. Právnícké učebnice (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-583-8. s. 68.

<sup>93</sup> Tamtéž.

<sup>94</sup> **§ 240 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby**

*(1) Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti.*

*(2) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán,*

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

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

*c) spáchá-li takový čin ve značném rozsahu.*

*(3) Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán,*

*a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu, nebo*

*b) spáchá-li čin uvedený v odstavci 2 písm. c) ve spojení s organizovanou skupinou působící ve více státech.*

*(4) Příprava je trestná.*



závažnosti skutku. Obvykle u skutkových podstat není objekt výslovně uveden a je potřeba jej dovodit výkladem.<sup>95</sup>

Objektem citovaného ustanovení je obecně zájem státu na tom, aby byla zabezpečena jeho daňová politika a byly získány finanční prostředky, které jsou vybírány od daňových a jiných subjektů. Konkrétně jde o „*zájem státu na správném vyměření daně, cla, pojistného na sociálním zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, pojistného na úrazové pojištění, poplatku nebo jiné podobné povinné platby a na příjmech z těchto povinných plateb, z kterých je financována činnost státu, krajů a obcí a jiné činnosti vykonávané ve veřejném zájmu, zejména léčebná péče a sociální zabezpečení.*“<sup>96</sup> Bližší vymezení těchto pojmů je uvedeno v kapitole první.

Objekt je třeba odlišovat od **předmětu útoku**. Tím jsou konkrétní předměty, ať už lidé nebo věci, na které pachatel bezprostředně útočí, a tím zasahuje objekt trestného činu.<sup>97</sup> Předmětem trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby jsou peníze, o něž byl v důsledku trestného jednání, v konkrétním případě zkrácením daně, poškozen stát.<sup>98</sup>

#### 4.1.2 Objektivní stránka

**Objektivní stránku** určuje jednání, následek a příčinná souvislost mezi nimi. Jednáním rozumíme projev vůle ve vnějším světě. Trestný čin lze spáchat jak konáním, tak opomenutím takového konání, k němuž byl pachatel povinen. Následek chápeme jako porušení či ohrožení zájmů chráněných trestním zákonem. Aby byla naplněna objektivní stránka trestného činu, musí být mezi jednáním a následkem příčinný vztah. Pachatel tedy může být odpovědný pouze tehdy, jestliže následek způsobil svým jednáním.<sup>99</sup>

Objektivní stránka u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby spočívá v tom, že „*pachatel ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti,*

---

<sup>95</sup> ŠÁMAL, Pavel, Oto NOVOTNÝ, Tomáš GRIVNA, Jiří HERCZEG, Marie VANDUCHOVÁ a Rudolf VOKOUN. *Trestní právo hmotné*. 8., přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-358-7. s. 116.

<sup>96</sup> NOVOTNÝ, Oto, Tomáš GRIVNA, Pavel ŠÁMAL a Rudolf VOKOUN. *Trestní právo hmotné*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. ISBN 978-80-7357-509-0. s. 269.

<sup>97</sup> CHMELÍK, Jan, František NOVOTNÝ a Simona STOČESOVÁ. *Trestní právo hmotné: obecná část*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. Právnícké učebnice (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-583-8. s. 77.

<sup>98</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 7. 3. 2007 sp. zn. 5 Tdo 65/2007

<sup>99</sup> NOVOTNÝ, František a Josef SOUČEK. *Trestní právo hmotné*. 3., rozš. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2010. ISBN 978-80-7380-291-2. s. 127 – 134.

*pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu nebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb.*“<sup>100</sup>

Rozdíl mezi zkrácením daně nebo jiné povinné platby a vylákáním výhody na některé z povinných plateb řešil ve svém usnesení ze dne 19. 7. 2005 uveřejněným pod číslem 7 Tdo 819/2005 Nejvyšší soud. Podle něj se zkrácení daně vztahuje na jednání, jímž je dotčeno plnění poplatníka vůči státu a které vede k tomu, že poplatník neodvede státu to, co je jeho povinností podle příslušného daňového zákona. Naopak vylákáním se rozumí jednání, jehož podstatou je, že pachatel uvedením nepravdivých tvrzení, která jsou významná pro stanovení daňové povinnosti, vyžaduje od státu daňovou výhodu ve formě peněžní výplaty. Jednání pachatele tu nesměruje k tomu, aby snížil rozsah plnění poplatníka vůči státu, ale k tomu, aby naopak stát poskytl peněžní plnění poplatníkovi.<sup>101</sup>

#### **4.1.2.1 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby**

*Zkrácení můžeme definovat jako „jakékoliv jednání pachatele, v důsledku něhož je mu jako poplatníkovi (povinné osobě) v rozporu se zákonem vyměřena nižší některá uvedená povinná platba, než jaká měla být vyměřena nebo zaplácena, anebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde.“*<sup>102</sup>

Základní princip zkrácení tkví v tom, že pachatel si úmyslně počíná tak, aby mu státní orgán vyměřil nižší povinnou platbu než tu, která je mu stanovena zákonem, anebo aby mu takovou platbu nevyměřil vůbec. Aby bylo zkrácení daně či jiné povinné platby trestné, musí se jednat o zkrácení ve větším rozsahu, tj. v rozsahu nejméně 50 000 Kč.<sup>103</sup>

Pokud jsou splněny podmínky uvedené v §116 TrZ<sup>104</sup>, pak lze z hlediska toho, zda byla daň zkrácena ve větším rozsahu, počítat částky připadající na jednotlivé daně, a to i za více zdaňovacích období. Výši zkrácení představuje

---

<sup>100</sup> JELÍNEK, Jiří. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 6. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2017. Student (Leges). ISBN 978-80-7502-236-3. s. 691.

<sup>101</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 19. 7. 2005 sp. zn. 7 Tdo 819/2005

<sup>102</sup> NOVOTNÝ, Oto, Tomáš GRIVNA, Pavel ŠÁMAL a Rudolf VOKOUN. *Trestní právo hmotné*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. ISBN 978-80-7357-509-0. s. 272.

<sup>103</sup> KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8. s. 126.

<sup>104</sup> **§116 – Pokračování v trestném činu**

*Pokračováním v trestném činu se rozumí takové jednání, jehož jednotlivé dílčí útoky vedené jednotným záměrem naplňují, byť i v souhrnu, skutkovou podstatu stejného trestného činu, jsou spojeny stejným nebo podobným způsobem provedení a blízkou souvislostí časovou a souvislostí v předmětu útoku.*

rozdíl mezi povinnou platbou, kterou má poplatník podle příslušných předpisů zaplatit, a nižší povinnou platbou, která mu byla vzhledem k trestné činnosti přiznána, vyměřena, stanovena, resp. kterou zaplatil (není-li podmínkou vyměření).<sup>105</sup>

Ke zkrácení může dojít jen do doby, než byla daň poplatníkem zaplacená. Byla-li daň správně vyměřena a daňovým poplatníkem zaplacená (jemu sražena), pak nelze ve vztahu k takové dani spáchat trestný čin podle §240 TrZ.<sup>106</sup>

Celkový rozsah zkrácené daně nelze snižovat o náklady pachatelem vynaložené na spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.<sup>107</sup>

Při zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby se zpravidla jedná o zvláštní případ podvodu, kterým se v rozporu se zákonem ovlivňuje daňová, poplatková a celní povinnost subjektu, který předstírá nižší rozsah této povinnosti, nebo předstírá, že takovou povinnost vůbec nemá. Z tohoto důvodu je vyloučen jednočinný souběh s trestným činem podvodu dle §209 TrZ. Pachatel si při takovém jednání počíná tak, že podklady pro stanovení daňové nebo jiné povinnosti zfalšuje, nepořídí, úmyslně zkreslí nebo je vůbec nevede, s cílem dosáhnout buď nižšího výpočtu daně a dalších plateb, nebo aby zatajil, že takovou povinnost vůbec má.<sup>108</sup>

Zkrácení je potřeba diferencovat od neodvedení, které zakládá skutkovou podstatu jiného trestného činu. Zkrátit příslušnou povinnou platbu lze jak konáním, například v případě podání úmyslně zkresleného daňového přiznání, tak opomenutím takového konání, ke kterému měl subjekt povinnost, kupříkladu úmyslným nepodáním daňového přiznání ze skutečně dosaženého příjmu.<sup>109</sup>

Například **daň** z přidané hodnoty nebo daň z příjmů lze zkrátit tím, že pachatel sice splní oznamovací povinnost, podá daňové přiznání, ale uvede v něm záměrně zkreslené údaje tak, aby v rozporu se zákonem snížil svůj daňový základ. Toho může dosáhnout kupříkladu placením odměn za neprovedené služby nebo jiným nepravdivým zvýšením nákladů a jiných položek, které snižují daňový

---

<sup>105</sup> KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8. s. 126.

<sup>106</sup> Rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 7. 3. 1972 sp. zn. 4 To 54/71

<sup>107</sup> JELÍNEK, Jiří. *Trestní zákoník a trestní řád: s poznámkami a judikaturou*. 7. vydání. Praha: Leges, 2017. Glosátor. ISBN 978-80-7502-230-1. s. 377.

<sup>108</sup> ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-428-5. s. 2420 – 2423.

<sup>109</sup> ŠÁMAL, Pavel, Oto NOVOTNÝ, Tomáš GRIVNA, Jiří HERCZEG, Marie VANDUCHOVÁ a Rudolf VOKOUN. *Trestní právo hmotné*. 8., přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-358-7. s. 742.

základ. **Clo** je možné zkrátit zatajením dováženého nebo vyváženého zboží, podléhajícímu clu, nebo úmyslným zkreslením, tedy snížením, celní hodnoty takového zboží. Zkrátit **pojistné** na sociálním zabezpečení nebo zdravotním pojištění lze kupříkladu nelegálním zaměstnáváním pracovních sil a nepřihlášením zaměstnanců k takovému pojištění. Dále pak vykazováním nižšího než skutečného základu, v tomto případě mzdy, pro výpočet pojistného.<sup>110</sup>

Mezi další způsoby zkrácení můžeme obecně zařadit metody skrytého převodu zisku, které spočívají v účtování vyšších, případně nižších cen za dodané zboží či služby, placení vyšších úroků, než jaké jsou obvyklé atd.<sup>111</sup>

#### 4.1.2.2 Vylákání výhody na některé z povinných plateb

**Vylákáním výhody** obecně rozumíme předstírání nějaké okolnosti, na jejímž základě vzniká povinnost státu nebo jakéhokoliv jiného příjemce povinné platby poskytnout plnění subjektu, který ale podle zákona nemá nárok na takové plnění, nebo vůbec není plátcem či poplatníkem takové povinné platby, ve vztahu k níž je výhoda poskytována. Jedná se o druhou alternativu jednání postižitelného podle § 240 TrZ.<sup>112</sup>

Nelze za vylákání výhody považovat pouhé neoprávněné snížení skutečné daňové povinnosti. V takovém případě se jedná o zkrácení daně. U vylákání výhody jde o předstírání skutečnosti, ze které má vyplývat povinnost státu poskytnout neoprávněné plnění tomu, kdo zpravidla ani není plátcem daně povinné platby, od které se výhoda odvíjí. Trestné je neoprávněné vylákání jak jakékoliv výhody, tak i daňové výhody. Daňová výhoda se objevuje především u spotřebních daní a také u daně z přidané hodnoty.<sup>113</sup>

Pachatel se může vylákání dopustit jen u těch povinných plateb, které jsou výslovně jmenovány v §240 odst. 1 TrZ. Vzhledem k povaze plateb však přichází v úvahu pouze ty povinné platby, kde je možné uplatnit osvobození, odpočty nebo srážky. Tedy daně, cla a poplatky. U daní jde například, v případě daně z přidané hodnoty, o vrácení daně fyzickým osobám registrovaným k dani v jiných členských

---

<sup>110</sup> ŠÁMAL, Pavel, Oto NOVOTNÝ, Tomáš GŘIVNA, Jiří HERCZEG, Marie VANDUCHOVÁ a Rudolf VOKOUN. *Trestní právo hmotné*. 8., přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-358-7. s. 742.

<sup>111</sup> ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-428-5. s. 2420 – 2423.

<sup>112</sup> NOVOTNÝ, Oto, Tomáš GŘIVNA, Pavel ŠÁMAL a Rudolf VOKOUN. *Trestní právo hmotné*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. ISBN 978-80-7357-509-0. s. 273.

<sup>113</sup> KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8. s. 138 – 140.

státech dle §82 zDPH nebo u spotřebních daní o osvobození od daně z piva dle §86 SpotřD. U cel lze jako příklad uvést režimy s podmíněným osvobozením od cla a režimy s ekonomickým účinkem dle § 135 CLA. U poplatků se jedná o jejich vrácení, částečnou úlevu nebo o osvobození.<sup>114</sup>

Jelikož dnešní právní úprava zahrnuje do jedné skutkové podstaty jak zkrácení daně, tak vylákání výhody, v určitých případech může dojít ke kombinaci obojího. Jedná se o situaci, kdy je zkrácen jeden druh daně a vylákána výhoda ohledně jiného druhu daně, anebo se zkrácení může týkat určitého zdaňovacího období a za jiné období bude vylákán nadměrný odpočet jako neoprávněná daňová výhoda. Výši zkrácené daně nebo jiné povinné platby a vylákané výhody je možné sčítat z hlediska naplnění požadovaného většího rozsahu.<sup>115</sup>

#### 4.1.2.3 Legální daňová optimalizace

Všechna výše uvedená jednání, jak zkrácení daně, tak vylákání výhody, lze označit jako trestná. Od nich ale musíme odlišovat legitimní snahu daňového subjektu minimalizovat svoje daňové povinnosti, kterou nazýváme daňovou optimalizací. Rozlišení legálního a ilegálního postupu daňového subjektu je složité. Je proto zapotřebí vymezit si hranici, která odděluje trestné jednání od zákonného využití možností uspořádání daňových povinností. Trestnou by se tedy měla stát až ve chvíli, kdy je prováděna trestnými prostředky. Například uvedením nepravdivých údajů nebo zatajováním věcných skutečností.<sup>116</sup>

Další indicií, která svědčí o spíše protiprávním postupu, je, že jednání má zjevně zastírací charakter. To však samo o sobě není důkazem o trestnosti jednání. Trestné bude pouze jednání *contra legem* ve vztahu k daňovým nebo jiným předpisům upravující poplatkové povinnosti a nikoliv jednání *in fraudem legis*. Obcházení zákona totiž nemusí být nutně trestným činem. K tomu by muselo přistoupit (podvodné) jednání, které je vedeno s úmyslem zkrátit daň nebo vylákat neoprávněnou daňovou výhodu. Co se týká snahy snížit svou daňovou povinnost, rozlišujeme následující tři případy:

---

<sup>114</sup> KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8. s. 138 – 140.

<sup>115</sup> ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-428-5. s. 2430.

<sup>116</sup> KUČHTA, Josef, ed. *Aktuální problémy daňové kriminality*. Brno: Masarykova univerzita, 2012. ISBN 978-80-210-6082-1. s. 52.

- **legální daňová optimalizace** – není ani obcházením daňových předpisů a je zcela po právu, jedná se o zákonný postup za účelem minimalizace daňové povinnosti
- **daňová optimalizace** – je z hlediska ekonomického uspořádání zjevně nepřiměřená a je v rozporu s daňovými předpisy, které obchází, nikoli však s normami trestního práva (jednání tedy není trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 TrZ)
- **trestné jednání** – je v rozporu nejen s daňovými předpisy, ale představuje také trestný čin <sup>117</sup>

### 4.1.3 Subjekt

**Subjektem** trestného činu je pachatel. Pachatelem se rozumí fyzická nebo právnická osoba, která svým jednáním naplnila všechny znaky trestného činu a v době jeho spáchání je trestně odpovědná. Do roku 2011 trestní právo znalo pouze trestní odpovědnost fyzické osoby. To se ale změnilo přijetím zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, který zavedl trestní odpovědnost právnických osob u vybraných trestných činů taxativně vyjmenovaných v § 7 TOPO. <sup>118</sup>

Jestliže z jednotlivého ustanovení TrZ nevyplývá něco jiného, potom se pachatelem rozumí i spolupachatel a účastník. O spolupachatelství se jedná v případě, kdy je trestný čin spáchán společným jednáním dvou a více osob. Spolupachatel odpovídá za trestný čin tak, jako by ho spáchal sám. Účastníkem trestného činu je organizátor, návodce a pomocník. Dále zákon za pachatele označuje i tzv. nepřímého pachatele. Tím je ten, kdo úmyslně užije ke spáchání svého trestného činu jinou osobu, která není trestně odpovědná pro nedostatek věku, nepřičetnost, omyl a pro další zákonem stanovené případy. <sup>119</sup>

Pachatelem i spolupachatelem trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby může být kdokoliv, hovoříme o tzv. obecném subjektu. To znamená, že jím nemusí být pouze subjekt daně, ale může jím být i jakákoliv jiná fyzická či právnická osoba, která svým úmyslným jednáním způsobí,

<sup>117</sup> PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy: komentář k zákonu č. 321/2016 Sb., charakteristika daňových prvků a pojmů normy, předchozí legislativní iniciativy, daňové trestné činy*. Olomouc: ANAG, [2017]. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-072-0. s. 197 – 198.

<sup>118</sup> CHMELÍK, Jan, František NOVOTNÝ a Simona STOČESOVÁ. *Trestní právo hmotné: obecná část*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. Právnické učebnice (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-583-8. s. 95.

<sup>119</sup> Tamtéž.

že zákonná povinná platba nebyla jemu nebo jinému subjektu vyměřena buď vůbec, anebo ne v zákonné míře, a povinná platba tak byla zkrácena ve větším rozsahu, anebo byla v tomto rozsahu vylákána výhoda na povinné platbě, případně větší rozsah tvoří jejich součet.<sup>120</sup>

Jelikož subjekt daně a subjekt trestného činu nemusí být totožný, není proto možné zaměňovat povinnost zaplatit daň s trestní odpovědností za zkrácení daně. U spolupachatelství je pak lhostejné, zda subjektem daně byla osoba rozdílná od spolupachatelů.<sup>121</sup>

#### 4.1.4 Subjektivní stránka

**Subjektivní stránka** obsahuje soubor znaků, které charakterizují psychiku pachatele ve vztahu k trestnému činu. Tyto znaky můžeme rozdělit na obligatorní a fakultativní. Obligatorním znakem subjektivní stránky je zavinění. Tím rozumíme vnitřní psychický vztah pachatele trestného činu k porušení nebo ohrožení zájmu chráněného trestním zákonem, který je vyvolaný způsobem uvedeným v TrZ. Zavinění je nutné pro naplnění jakékoliv skutkové podstaty. Fakultativním znakem subjektivní stránky je motiv, pohnutka, cíl nebo záměr. Tyto znaky se nemusí vyskytovat v každé skutkové podstatě. Pokud ale příslušná skutková podstata vyžaduje, aby trestný čin byl spáchán s určitou pohnutkou nebo záměrem, stává se pak takovýto fakultativní znak obligatorním.<sup>122</sup>

Trestný čin lze spáchat buď z nedbalosti (vědomé či nevědomé), nebo s úmyslem (přímým nebo nepřímým). TrZ ve svém §13 odst. 2 uvádí, že „*k trestní odpovědnosti za trestný čin je třeba úmyslného zavinění, nestanoví-li trestní zákon výslovně, že postačí zavinění z nedbalosti.*“ Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby lze spáchat pouze úmyslným jednáním, tedy takovým, kdy pachatel je se zkrácením daně svým aktivním jednáním alespoň srozuměn či je s takovým následkem smířen. Lze ho tedy spáchat jak s úmyslem přímým, tak i s úmyslem nepřímým.<sup>123</sup>

Úmysl pachatele se musí vztahovat i na to, že daň nebo povinná platba je zkracována, nebo je na ní vylákána výhoda. Úmysl je třeba posuzovat podle celého

---

<sup>120</sup> ŠÁMAL, Pavel, Oto NOVOTNÝ, Tomáš GRIVNA, Jiří HERCZEG, Marie VANDUCHOVÁ a Rudolf VOKOUN. *Trestní právo hmotné*. 8., přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-358-7. s. 744.

<sup>121</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 21. 2. 1968 sp. zn. 8 Tz 10/68

<sup>122</sup> NOVOTNÝ, František a Josef SOUČEK. *Trestní právo hmotné*. 3., rozš. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2010. ISBN 978-80-7380-291-2. s. 144.

<sup>123</sup> JELÍNEK, Jiří. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 6. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2017. Student (Leges). ISBN 978-80-7502-236-3. s. 229 – 232.

jednání pachatele. Takovým jednáním, svědčícím o úmyslném zavinění, mohou být například různé formy a způsoby zásahu do účetnictví, způsoby vedení účetnictví nebo projevy učiněné směrem ke státním orgánům. Z hlediska zavinění je zásadní pachateli prokázat jeho vědomí o nepravdivé okolnosti.<sup>124</sup>

## 4.2 Kvalifikované skutkové podstaty

Přísnější kvalifikaci § 240 nalezneme v §240 odst. 2., který uvádí, že tuto kvalifikovanou skutkovou podstatu naplní ten, kdo zkrátí daň či jinou povinnou platbu podle §240 odst. 1 TrZ nejméně se dvěma osobami, k usnadnění takového činu poruší úřední uzávěru, nebo zkrátí daň či jinou povinnou platbu ve výši nejméně 500 000 Kč (tj. ve značném rozsahu). V tomto případě se podle §14 odst. 3 TrZ jedná o zločin. Další kvalifikovanou skutkovou podstatu najdeme v §240 odst. 3, podle kterého tuto přísnější kvalifikaci § 240 TrZ naplní ten, kdo zkrátí daň nebo jinou povinnou platbu ve výši minimálně 5 000 000 Kč (tj. ve velkém rozsahu) nebo ten, kdo zkrátí daň ve výši alespoň 500 000 Kč a učiní tak ve spojení s organizovanou skupinou působící ve více státech.<sup>125</sup>

**Spácháním činu s nejméně dvěma osobami** se má na mysli, že celkem musí jít o nejméně tři osoby, tedy včetně pachatele. Většinou jde o spolupachatele, ale není vyloučeno, aby další osoby spáchaly trestný čin například ve formě účastenství. Je nutné, aby pachatel věděl, že se na jeho činu podílejí nejméně dvě další osoby. Z povahy této okolnosti vyplývá, že pachatel je s jejich účastí na činu přinejmenším srozuměn. Dle rozsudku Nejvyššího soudu<sup>126</sup> ostatní osoby ale nemusí o své součinnosti s pachatelem ani vědět, a nemusí mezi nimi být žádná organizovanost projevující se například v dělbě práce.

**Úřední uzávěrou** se myslí zvláštní způsob zajištění věcí správními orgány, jakým je například ochranná páska. Jedná se kupříkladu o celní uzávěru nebo o úřední uzávěru podle daňového řádu.

**Organizovanou skupinu** TrZ v žádném ze svých ustanovení nedefinuje. Nelze tento pojem ale zaměňovat s organizovanou zločineckou skupinou ve smyslu §129 TrZ. Organizovaná skupina je sdružení více osob, ve kterém je provedeno

---

<sup>124</sup> ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-428-5. s. 2432.

<sup>125</sup> PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy: komentář k zákonu č. 321/2016 Sb., charakteristika daňových prvků a pojmů normy, předchozí legislativní iniciativy, daňové trestné činy*. Olomouc: ANAG, [2017]. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-072-0. s. 201 - 203.

<sup>126</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 17. 2. 1965 sp. zn. 8 Tz 1/65



rozdělení úloh a úkolů mezi jednotlivé členy a jehož činnost se v důsledku toho projevuje určitou plánovitostí a koordinovaností. Tím se spáchání činu usnadňuje, zvyšuje se dosažení sledovaného cíle a zároveň se také zvyšuje jeho závažnost. Musí jít o sdružení alespoň tří osob. Více státy se myslí, podle ustálené soudní praxe, pouhé dva státy, přičemž jedním z nich může být Česká republika. Jedná se o případy tzv. karuselových obchodů a jde o zvláště závažný zločin podle §14 odst. 3 TrZ.<sup>127</sup>

### 4.3 Vývojová stadia trestného činu

Trestná činnost může probíhat v několika fázích, označovaných jako stadia trestného činu. V časové posloupnosti se jedná o pojetí myšlenky spáchat trestný čin, projev myšlenky, přípravu, pokus a dokonání trestný čin. Pojetí myšlenky však ještě není trestné. Stejně tak projev myšlenky zpravidla není trestný. Také jednání po dokonání trestného činu, jakým je např. snaha zakrýt stopy, bývá zpravidla beztrestné, pokud jím nejsou naplněny znaky skutkové podstaty jiného trestného činu. TrZ rozlišuje tato vývojová stadia:

- přípravu
- pokus
- dokonání<sup>128</sup>

Trestná činnost nemusí nutně procházet všemi stadii, jelikož někdy mohou být jednotlivé fáze v tak rychlém sledu, že je takové rozlišování vyloučeno. Pachatel se přičítá pouze nejzávažnější forma, tedy ta, která je nejbližší k dokonání trestného činu.<sup>129</sup>

#### 4.3.1 Příprava

Přípravou je takové jednání, které záleží v úmyslném vytváření podmínek pro spáchání zvláště závažného zločinu. Tím je úmyslný trestný čin, za který TrZ stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně 10 let. Příprava je trestná pouze u těch zvláště závažných zločinů, kde to TrZ u konkrétního trestného

---

<sup>127</sup> PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy: komentář k zákonu č. 321/2016 Sb., charakteristika daňových prvků a pojmů normy, předchozí legislativní iniciativy, daňové trestné činy*. Olomouc: ANAG, [2017]. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-072-0. s. 201 - 203.

<sup>128</sup> ŠÁMAL, Pavel, Oto NOVOTNÝ, Tomáš GRIVNA, Jiří HERCZEG, Marie VANDUCHOVÁ a Rudolf VOKOUN. *Trestní právo hmotné*. 8., přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-358-7. s. 239 – 240.

<sup>129</sup> JELÍNEK, Jiří. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 6. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2017. Student (Leges). ISBN 978-80-7502-236-3. s. 280.

činu výslovně stanoví, a jestliže nedošlo k pokusu ani k dokonání trestného činu.

TrZ vyjmenovává demonstrativně některé formy přípravného jednání:

- organizování trestného činu, návod, pomoc k trestnému činu
- spolčení, sročení
- opatrování či přizpůsobování prostředků nebo nástrojů ke spáchání trestného činu <sup>130</sup>

Příprava se prokazuje obtížněji, než jiná vývojová stadia trestného činu, jelikož jednání je poměrně vzdálené od dokonání činu. Pro orgány činné v trestním řízení je nejdůležitější prokázat, že došlo k úmyslnému přípravnému jednání zkrácení daně podle §240 odst. 3 TrZ. Takové přípravné jednání může mít různé formy. Nejcharakterističtější pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je:

- přijetí platby bez daňového dokladu
- neuskutečnění tvrzeného plnění
- předstírání fiktivních obchodů

V případě prvního způsobu se často setkáváme s tím, že poskytovatel platby ji ani nezanechá do svého účetnictví. Pro další dva způsoby přípravného jednání je typické, že vytváří zdání, že k určitému plnění došlo. <sup>131</sup>

Neuskutečněním tvrzeného plnění rozumíme situaci, kdy jeden subjekt předstírá, že poskytl finanční plnění, a druhý subjekt předstírá přijetí takového finančního plnění. Jedná se zejména o předstírané platby v hotovosti s vyhotovením dokladu nebo o platbu provedenou elektronicky na základě fiktivní faktury, následně však vrácenou v hotovosti jejímu poskytovateli. Předstírání fiktivních obchodů je využíváno především u tzv. karuselových obchodů. Ty jsou ve svých vyspělejších formách doprovázeny vytvářením fiktivní dokumentace o uskutečněním obchodu. Jde například o technickou dokumentaci či předávací protokoly. <sup>132</sup>

#### 4.3.1.1 Trestnost přípravy

Dne 1. 7. 2016 nabyl účinnosti zákon č. 163/2016, kterým se mění zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších

---

<sup>130</sup> NOVOTNÝ, František a Josef SOUČEK. *Trestní právo hmotné*. 3., rozš. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2010. ISBN 978-80-7380-291-2. s. 189 – 190.

<sup>131</sup> PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy: komentář k zákonu č. 321/2016 Sb., charakteristika daňových prvků a pojmů normy, předchozí legislativní iniciativy, daňové trestné činy*. Olomouc: ANAG, [2017]. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-072-0. s. 206.

<sup>132</sup> Tamtéž.

předpisů a zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Přijetím této novely se zavádí trestnost přípravy u trestného činu zkrácení daně, poplatku a povinné platby, a to doplněním odstavce 4 do §240 TrZ.<sup>133</sup>

Z historického pohledu jde spíše o její znovuzavedení, jelikož předchozí úprava v tr. zák. trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby ve svém ustanovení § 148 ve spojení s ustanovením § 7 odst. 1 postihovala také již ve stadiu přípravy.<sup>134</sup>

Tr. zák. tedy uzákoňoval obecnou trestnost přípravy. Tato právní úprava umožňovala široký postih tohoto vývojového stadia trestné činnosti. Novela tr. zák. z roku 1990 poté omezila trestnost přípravy tak, že příprava byla trestná jen u zvlášť závažných trestných činů a přestala být obecnou formou trestné činnosti.<sup>135</sup>

TrZ v roce 2009 pak navázal na předchozí úpravu v tr. zák. a stanovil, že příprava je trestná jen u zvlášť závažných zločinů, a to pokud tak TrZ u příslušného trestného činu výslovně stanoví.

#### 4.3.1.2 Právní vývoj trestnosti přípravy

Návrh na nový trestní zákoník předložila vláda Poslanecké sněmovně Parlamentu České republiky v červenci roku 2004. Trestný čin zkrácení daně byl obsažen v §214. V jeho 4. odstavci bylo stanoveno, že příprava trestného činu zkrácení daně je trestná a horní hranice trestu odnětí svobody byla stanovena na 12 let.<sup>136</sup>

V průběhu projednávání tohoto návrhu zákona byl však předložen Poslanecké sněmovně pozměňovací návrh, který vypouštěl trestnost přípravy u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a snížil hranici trestu odnětí svobody na 10 let. Tento návrh byl ústavněprávním výborem Poslanecké sněmovny přijat. Následně byl přijat i návrh trestního zákoníku ve znění pozměňovacího návrhu Poslanecké sněmovny ve třetím čtení. Dne 8. 2. 2006 byl ale následně zamítnut Senátem.<sup>137</sup>

---

<sup>133</sup> Návrh trestního zákoníku - sněmovní tisk 458, poslanecká sněmovna, 7. období, rok 2013

<sup>134</sup> KUTÍLEK, L., Praktické aspekty připravované novely daňových trestných činů. Volně dostupné na: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/trestni-pravo/prakticke-aspekty-pripravovane-novely-danovych-trestnych-cinu>

<sup>135</sup> JELÍNEK, Jiří. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 6. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2017. Student (Leges). ISBN 978-80-7502-236-3. s. 281.

<sup>136</sup> Návrh trestního zákoníku - sněmovní tisk 774, poslanecká sněmovna, 4. období, rok 2002 až 2006

<sup>137</sup> KOCINA, J., Příprava zkrácení daně. *Bulletin advokacie*. 2016, č. 9, s. 24 – 27.

Další návrh trestního zákoníku, který vycházel z verze prvního vládního návrhu a ve svém textu upustil od trestnosti přípravy, byl Poslanecké sněmovně předložen dne 25. 2. 2008. Návrh byl ve třetím čtení Poslaneckou sněmovnou schválen, a poté ho schválil i Senát. Zákon byl vyhlášen 9. 2. 2009 ve Sbírce zákonů pod číslem 40/2009 Sb. a nabyl účinnosti k 1. 1. 2010. Tímto dnem tedy přestala být u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby příprava trestná.<sup>138</sup>

Hned poté, co zákon nabyl účinnosti, se stal terčem kritiky Ministerstva financí a Ministerstva vnitra. Proto byl vládou Poslanecké sněmovně předložen nový návrh trestního zákona, dle kterého měla být doplněním odstavce 5 do §240 TrZ příprava trestná a horní hranice odnětí svobody opět zvýšena na 12 let. Důvodem pro tento návrh bylo zejména to, že v oblasti postihu černého trhu s lihovinami, cigaretami a dalšími komoditami se Policie ČR často potýká s problémem, kdy při řešení případů závažné trestné daňové činnosti, a to zejména v oblasti spotřebních daní, se jí sice podaří odhalit nelegální výroby, např. tabákových výrobků, ještě předtím, než dojde k jejich distribuci a policie přeruší činnost takových výroben, ale pachatelé zůstanou bez postihu. Mezi další argumenty patří fakt, že neexistují účinné nástroje, ať už správní, či trestní, které by zabránily hrozícímu následku v podobě následně neodvedené daně. Vzhledem ke skončení volebního období Poslanecké sněmovny tento návrh ale nebyl projednán.<sup>139</sup>

#### **4.3.1.3 Znovuzavedení trestnosti přípravy**

Dne 13. 4. 2015 vláda předložila Poslanecké sněmovně další návrh novelizace TrZ, který obsahoval znovuzavedení trestnosti přípravy u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Během projednávání tohoto zákona se objevil další návrh, který byl proti zavedení trestnosti přípravy. Hlavním argumentem návrhu, který byl proti zavedení trestnosti přípravy, byla obava, že znovuzavedení trestnosti přípravy by mohlo komplikovat podnikání poctivým plátcům daní a že v praxi by mohlo dojít ke zneužití trestání přípravy. Tento pozměňovací návrh ale schválen nebyl a byl přijat návrh v původním znění,

---

<sup>138</sup> Návrh trestního zákoníku - sněmovní tisk 410, poslanecká sněmovna, 5. období, rok 2006 až 2010

<sup>139</sup> Návrh trestního zákoníku - sněmovní tisk 996, poslanecká sněmovna, 6. období, rok 2012

v kterém byl předložen vládou. Nová právní úprava nabyla účinnosti ke dni 1. 7. 2016.<sup>140</sup>

Touto novelizací došlo k doplnění odstavce 4 k §240, který stanoví, že příprava je trestná. Následující změnou došlo ke znovuzavedení trestnosti přípravy v případech, kdy se bude připravovat krácení daně ve velkém rozsahu, tj. v částce v minimální výši 5 000 000 korun. Zároveň byl doplněn odstavec 3 v §240 o nové písmeno b), které určuje, že odnětím svobody na 5 až 10 let bude potrestán pachatel, jestliže spáchá trestný čin ve spojení s organizovanou skupinou, která působí ve více státech. Tímto se objevila možnost stíhat i případy karuselových podvodů, a to i tehdy, pokud bude daň krácena i v nižším rozsahu než pěti milionů korun. Hlavním důvodem pro opětovné zavedení trestnosti přípravy bylo vytvoření právního prostoru k účinnému postihu činnosti spočívající v krácení daní, především šlo o efektivnější postihování tzv. karuselových podvodů. A zejména pak o to, aby orgány činné v trestním řízení mohly reagovat na společensky vysoce škodlivá jednání, která spočívají v přípravě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a zamezit tak dokonání trestné činnosti. O karuselových podvodech je podrobně pojednáno v 5. kapitole.<sup>141</sup>

Jako každá nově zavedená zákonná úprava, má i tato své stoupence a odpůrce. Argumentem proti jejímu zavedení je, že vzniká neostrá hranice mezi legálním snižováním daňové povinnosti a protizákonným zkrácení daně, jež zakládá trestní odpovědnost. Je zde obava, že by se osoby usilující o daňovou optimalizaci buď samy, nebo prostřednictvím daňového poradce, mohly dopustit trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, aniž by si to samy uvědomily. Je zde tenká hranice mezi daňovou optimalizací, která je legální a beztrestná, a jednáním, které směřuje ke zkrácení daně. Mez mezi těmito dvěma jednáními je určena situací, kdy jsou daňovým subjektem tvrzeny nepravdivé údaje, jsou zatajovány věcné skutečnosti, nebo je manipulováno s listinami. Naopak snaha daňových subjektů o snižování daně všemi legálními prostředky je zcela v souladu se zákonem.<sup>142</sup>

Tato novela vyvolala širokou diskuzi také v řadách advokátů a daňových poradců. Předmětem jejich negativního postoje byla obava, že tím dojde ke kriminalizaci podnikání a k významné destrukci profese advokáta a daňového

---

<sup>140</sup> KOCINA, J., Příprava zkrácení daně. *Bulletin advokacie*. 2016, č. 9, s. 24 – 27.

<sup>141</sup> Návrh trestního zákoníku - sněmovní tisk 458, poslanecká sněmovna, 7. období, rok 2013

<sup>142</sup> STRATIL, J., Znovuzavedení trestnosti přípravy zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. *Daně a finance*. 2016, č. 3, s. 10 - 12.

poradce. Tento názor odůvodňovali především tím, že budou mít obavy realizovat běžné právní úkony nebo podávat daňová přiznání, aby jim pak v souvislosti se zavedením trestnosti přípravy potencionálně nevznikala jejich trestní odpovědnost za trestný čin nepřekažení trestného činu podle §367 TrZ, kde trestnost vzniká na straně toho, kdo se hodnověrným způsobem dozví, že se připravuje trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. V některých případech ale bývá obtížné vymezit hranice legálního snižování daňového základu od případu, kde již jde o nedovolené zkrácení daně.<sup>143</sup> Tato skutečnost proto vedla ke změně ustanovení §367 odst. 1, kdy se nepřekažení trestného činu již nemůže dopustit osoba, zejména daňový poradce nebo advokát, která by se při poskytování poradenství mohla dozvědět o tom, že se připravuje krácení daně. Daňoví poradci ani advokáti proto nejsou povinni ohlásit svého klienta orgánům činným v trestním řízení. Tato úprava brání tomu, aby byla narušena důvěra mezi advokátem či daňovým poradcem a jeho klientem.<sup>144</sup>

Zavedení trestnosti přípravy považují za správný krok. Orgány činné v trestním řízení, především pak Policie ČR, již nemají „svázané ruce“, mohou reagovat včas a zabránit tak dokonání daňové trestné činnosti. Tím pádem i škoda, která je v souvislosti s touto trestnou činností státu způsobována, se bude trvale snižovat. Je to také důležitý krok k tomu, aby byli potrestáni skuteční pachatelé daňové trestné činnosti a ne jen jejich „bílí koně“.

Vzhledem ke složitosti daňových předpisů by ale bylo myslím ještě potřeba jasně a lépe definovat přesnou hranici mezi legálním snižováním daňové povinnosti a jednáním, které TrZ již považuje za trestné. Hlavně z důvodu, aby nedocházelo ke zneužívání této úpravy pro postih jednání, které spočívá v optimalizaci daně.

#### **4.3.1.4 Současná situace**

Zda má být trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby postihován již ve stadiu přípravy, je předmětem mnoha diskuzí a na tuto otázku není jednotný názor.

Posledním návrhem, který prosazuje zrušení trestnosti přípravy a tím zrušení odstavce 4 v §240 TrZ, je návrh skupiny poslanců, kteří ho Poslanecké

---

<sup>143</sup> KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ, Zavedení trestnosti přípravy trestného činu daňového povode ke kriminalizaci podnikatelského prostředí. Volně dostupné na: <https://www.kdpcr.cz/informace/aktuality/zavedeni-trestnosti-pripravy-trestneho-cinu-danoveho-povode-ke-kriminalizaci-podnikatelskeho-prostredi>

<sup>144</sup> KOCINA, J., Příprava zkrácení daně. *Bulletin advokacie*. 2016, č. 9, s. 24 – 27.

sněmovně předložili dne 16. 7. 2018. Dle důvodové zprávy jsou jejich hlavní argumenty takové, že zavedení trestnosti přípravy u tohoto trestného činu je zbytečné s ohledem na dosavadní instrumenty trestního práva a navíc může být zneužitelné při kriminalizaci jednání, které obvykle trestné nebývá, jako je legální optimalizace daňové povinnosti. Návrh byl zaslán vládě k vyjádření jejího stanoviska a ta s ním vyslovila svůj nesouhlas. Důvodem nesouhlasu bylo především to, že přijetím takovéto novely zákona by došlo k podstatnému snížení efektivity boje proti daňové kriminalitě, zejména u karuselových podvodů, u nichž hlavní část trestné činnosti pachatelů probíhá právě v období, které lze označit za přípravu k trestnému činu. Návrh by měl být v nejbližších dnech projednán ústavněprávním výborem.<sup>145</sup>

Myslím, že tento návrh, který je pro zrušení trestnosti přípravy zcela opomíjí fakt, že trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby lze postihnout ve stadiu přípravy pouze, co se týče rozsahu nad pět miliónů korun. Jedná se tedy jen o ty nejzávažnější případy daňové trestné činnosti, a proto obava, že by byl tento institut nadužíván, je zcela neopodstatněná.

### 4.3.2 Pokus

Jde o obecnou formu trestné činnosti, kdy je pachatel za trestný čin odpovědný i přesto, že nenaplnil všechny znaky skutkové podstaty. Trestnost pokusu není, na rozdíl od přípravy, omezena jen na zvlášť závažné zločiny. Jedná se o závažnější formu, než je příprava, neboť je blíže dokonání trestného činu. Pokus je charakterizován tím, že u něj vždy chybí následek.

Mezi jeho znaky patří:

- jednání bezprostředně směřující k dokonání trestného činu
- úmysl spáchat individuálně určitý trestný čin
- nedostatek dokonání<sup>146</sup>

O pokus se jedná v případě, že se pachatel pokusil vylákat výhodu na dani a učinil vše, co považoval za nutné k dokonání svého trestného činu. Poté v řízení před finančním úřadem trval na tom, že má oprávněný nárok na daňovou výhodu a zároveň odmítal zjištění finančního úřadu, podle kterého tento nárok nevznikl.

---

<sup>145</sup> Návrh trestního zákoníku - sněmovní tisk 242, poslanecká sněmovna, 8. období, rok 2017

<sup>146</sup> ŠÁMAL, Pavel, Oto NOVOTNÝ, Tomáš GRIVNA, Jiří HERCZEG, Marie VANDUCHOVÁ a Rudolf VOKOUN. *Trestní právo hmotné*. 8., přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-358-7. s. 244.

Pokus a příprava jsou navzájem v poměru konzumpce a subsidiarity. Hranice mezi nimi je určena pomocí výrazu „bezprostředně“.<sup>147</sup>

### 4.3.3 Zánik trestní odpovědnosti u přípravy a pokusu

Ustanovení §33 TrZ o účinné lítosti se uplatní pouze ve vztahu k dokonanému trestnému činu. V případě, že došlo pouze k přípravě nebo pokusu, institut účinné lítosti použit nelze. Zánik trestnosti přípravy a pokusu má tedy právní úpravu odlišnou a nalezneme jej v § 20 odst. 3 (příprava) a v §21 odst. 3 (pokus). Jejich trestnost zaniká kumulativním splněním následujících podmínek:

1. pachatel dobrovolně upustil od dalšího jednání směřujícího ke spáchání zvláště závažného zločinu (v případě přípravy) nebo dokonání trestného činu (v případě pokusu) a
2. pachatel buď
  - odstranil nebezpečí, které vzniklo zájmu chráněnému trestním zákonem z podniknutého pokusu trestného činu, nebo
  - učinil o pokusu trestného činu oznámení v době, kdy nebezpečí, které vzniklo zájmu chráněnému trestním zákonem z podniknutého pokusu trestného činu, mohlo být ještě odstraněno (oznámení je nutno učinit státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu, voják může místo toho učinit oznámení nadřízenému)<sup>148</sup>

### 4.3.4 Dokonání

Dokonání se vyznačuje naplněním všech požadovaných znaků skutkové podstaty trestného činu, k němuž pachatel směřoval. Jedná se o nejzávažnější formu vývojového stadia trestné činnosti. Pojmově jde o kategorii objektivně-právní povahy, jelikož se jako taková váže na existenci znaků skutkové podstaty trestného činu, stanovených objektivním trestním právem.<sup>149</sup>

Dokonání je třeba odlišovat od dokončení. Dokonání je spojeno s tím, že pachatel svým jednáním naplní všechny znaky trestného činu. Oproti tomu dokončení v sobě obsahuje i prvek subjektivní, který je spojen s představou

---

<sup>147</sup> KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8. s. 114.

<sup>148</sup> JELÍNEK, Jiří. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 6. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2017. Student (Leges). ISBN 978-80-7502-236-3. s. 290.

<sup>149</sup> KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8. s. 117 – 118.



pachatele, že se mu podařilo zrealizovat jím zamýšlený cíl. Tato jednotlivá stadia směřují k úmyslnému trestnému činu.<sup>150</sup>

Jednání pachatele, které je úmyslné a kterým docílí, že mu daň nebo jiná povinná platba byla vyměřena v nižší částce, anebo jímž vyláká výhodu na některé z povinných plateb, je dokonáným trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, pokud byla daň či jiná povinná platba zkrácena ve větším rozsahu, případně byla ve větším rozsahu vylákána výhoda, anebo pokud byl větší rozsah způsoben součtem částek zkrácení povinné platby a vylákáním výhody na takové platbě. Tento trestný čin je dokonán také zatajením zboží před celní kontrolou a jeho nepřihlášením k celnímu řízení s úmyslem vyhnout se zaplacení cla ve větším rozsahu.<sup>151</sup>

#### 4.4 Zánik trestní odpovědnosti

Důvody zániku trestní odpovědnosti chápeme jako takové okolnosti, které nastaly až po spáchání trestného činu, ale dříve, než je o něm pravomocně rozhodnuto, a které způsobují zánik práva státu na potrestání pachatele. Následkem toho je, že zanikl trestněprávní vztah a není již možné pachatele trestně stíhat. TrZ, TOPO i ZMS ve svých ustanoveních jmenují jako obecné důvody zániku trestní odpovědnosti účinnou lítost a promlčení trestní odpovědnosti za trestný čin. Mezi zvláštní důvody pak řadí zánik trestnosti přípravy a pokusu (viz výše), zánik trestnosti účastenství, smrt pachatele nebo milost prezidenta republiky.<sup>152</sup>

##### 4.4.1 Účinná lítost

Pojem účinné lítosti upravuje §33 TrZ. Jejím smyslem je motivovat pachatele slibem beztrestnosti k tomu, aby škodlivému následku svého trestného činu zamezil nebo jej napravil a současně ochránit zájmy chráněné trestním zákonem, kterým dává zákonodárce přednost před potrestáním pachatele. U trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby se jedná o zájem na správném vyměření daně a plnění daňové povinnosti.<sup>153</sup>

---

<sup>150</sup> ŠÁMAL, Pavel, Oto NOVOTNÝ, Tomáš GRIVNA, Jiří HERCZEG, Marie VANDUCHOVÁ a Rudolf VOKOUN. *Trestní právo hmotné*. 8., přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-358-7. s. 239 – 240.

<sup>151</sup> Tamtéž.

<sup>152</sup> CHMELÍK, Jan, František NOVOTNÝ a Simona STOČESOVÁ. *Trestní právo hmotné: obecná část*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. Právnícké učebnice (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-583-8. s. 191.

<sup>153</sup> ŠÁMAL, Pavel, Oto NOVOTNÝ, Tomáš GRIVNA, Jiří HERCZEG, Marie VANDUCHOVÁ a Rudolf VOKOUN. *Trestní právo hmotné*. 8., přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-358-7. s. 287.

Abychom mohli aplikovat účinnou lítost, musí být splněny následující podmínky:

1. jedná se o taxativně vymezený trestný čin uvedený v §33 TrZ
2. trestný čin byl dokonán
3. pachatel zamezil nebo napravil škodlivý následek trestného činu nebo učinil o trestném činu oznámení v době, kdy škodlivému následku trestného činu mohlo být ještě zabráněno
4. pachatel tak učinil dobrovolně

Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby patří do skupiny taxativně vymezených trestných činů, na něž se účinná lítost vztahuje. Tato právní úprava účinné lítosti obsažená v TrZ se vztahuje pouze na dospělé pachatele, u mladistvých pachatelů je vyžadováno splnění odlišných podmínek, které jsou stanoveny v ZMS. V případě, že dojde k naplnění všech podmínek účinné lítosti, tak je zánik trestní odpovědnosti pachatele konečný.<sup>154</sup>

Pokud se na spáchání trestného činu podílí více pachatelů, pak se podmínky účinné lítosti posuzují u každého zvlášť. Pokud jedna osoba napraví nebo zamezí dobrovolně škodlivému následku, neprospívá to jiné osobě.<sup>155</sup>

TrZ pro splnění podmínek účinné lítosti vyžaduje, aby trestný čin byl dokonán, tedy aby jednáním pachatele došlo k naplnění všech zákonných znaků konkrétní skutkové podstaty. Škodlivý následek vzniká právě dokonáním trestného činu a jedná se o škodu, která byla trestným činem způsobena. Zamezením škodlivého následku se má na mysli zabránění jeho vzniku. V případě nápravy jde o odstranění již způsobených změn, které nastaly a uvedení do původního stavu. Náprava vyžaduje aktivní činnost pachatele. U trestného činu zkrácení daně náprava znamená, že pachatel musí dobrovolně uhradit celou částku, o kterou stát na dani zkrátí, nebo kterou získal jako výhodu na dani.<sup>156</sup>

Z rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 11. 3. 1999 sp. zn. 4 Tz 173/1998 vyplývá, že užití účinné lítosti je u tohoto trestného činu možné aplikovat i v případě, že škodlivý následek trestného činu je napraven jinou osobou. Tedy že

---

<sup>154</sup> ŠÁMAL, Pavel, Oto NOVOTNÝ, Tomáš GRÍVNA, Jiří HERCZEG, Marie VANDUCHOVÁ a Rudolf VOKOUN. *Trestní právo hmotné*. 8., přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-358-7. s. 287.

<sup>155</sup> JELÍNEK, Jiří. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 6. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2017. Student (Leges). ISBN 978-80-7502-236-3. s. 353.

<sup>156</sup> Tamtéž.

povinnou platbu uhradí jiná fyzická nebo právnická osoba. Pachatel ale i v tomto případě musí sám svou aktivní činností přispět ke splnění povinné platby.<sup>157</sup>

Další z možností zániku trestnosti účinnou lítostí je oznámení trestného činu příslušnému orgánu. Obecně tímto orgánem může být státní zástupce nebo policejní orgán. Pokud je pachatel voják, může učinit oznámení svému nadřízenému. Trestný čin musí být ale pachatelem oznámen včas, a to v době, kdy je ještě možné škodlivému následku zabránit.<sup>158</sup> Nejvyšší soud ale ve svém rozhodnutí z 10. 12. 2003 judikoval, že u trestného činu podle § 240 postačí, aby pachatel učinil oznámení o trestném činu u finančního úřadu. Rozšířil v tomto případě možnost toho, kde může pachatel oznámit svůj trestný čin.<sup>159</sup>

Dodatečné přiznání a zaplacení zkrácené daně nebo jiné povinné platby samo o sobě nemá za následek zánik trestnosti, ale vyžaduje mimo jiné i dobrovolné jednání pachatele. Jednání však není dobrovolné, jestliže k němu vede pachatele domněnka, která může být i mylná, že jeho trestný čin byl odhalen, nebo pokud jedná již pod vlivem zahájeného trestního stíhání.<sup>160</sup>

Účelem zániku trestní odpovědnosti účinnou lítostí ve vztahu k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je především to, aby bylo v co největší míře dosaženo řádného plnění daňové povinnosti i těmi osobami, které předcházejícím jednáním daň zkrátily. Důvodem pro to je, že zájem státu na řádném plnění daňové povinnosti je nadřazen zájmu na postihu pachatelů zkrácení daně.<sup>161</sup>

#### 4.4.1.1 Vývoj aplikace účinné lítosti

Jak je výše zmíněno, je důležité se v souvislosti s naplněním podmínek účinné lítosti zabývat otázkou dobrovolnosti. Té se věnovala poměrně rozsáhle judikatura Nejvyššího soudu.

Nejvyšší soud ve svém rozsudku ze dne 27. 1. 1999 sp. zn. 5 Tz 165/1998 dovodil, že v konkrétním případě nemusí být vyloučeno, aby byla dobrovolnost jednání pachatele trestného činu podle § 148 tr. zák. (dnes §240 TrZ) shledána i v dodatečném zaplacení zkrácené daně na základě platebního výměru vydaného správcem daně po zjištění daňového nedoplatku. Zároveň ale dodává, že půjde

<sup>157</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 11. 3. 1999 sp. zn. 4 Tz 173/1998

<sup>158</sup> KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8. s. 203.

<sup>159</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 10. 12. 2003 sp. zn. 3 Tdo 1025/2003

<sup>160</sup> ŠÁMAL, Pavel, Oto NOVOTNÝ, Tomáš GRÍVNA, Jiří HERCZEG, Marie VANDUCHOVÁ a Rudolf VOKOUN. *Trestní právo hmotné*. 8., přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-358-7. s. 744.

<sup>161</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 11. 1. 2001 sp. zn. 7 Tz 289/2000

o případy výjimečné, a to když lze z určitých důvodů pachateli tolerovat, že se zaplacením daňového nedoplatku vyčkával až na rozhodnutí správce daně, pokud ke zkrácení daně došlo např. v důsledku nejednoznačného znění právních předpisů. Nepůjde ale o případy, kdy platba či jiné plnění byla jen fiktivně vykázána a pachatel pouze vyčkává, zda tuto fiktivnost správce daně odhalí či nikoliv.<sup>162</sup>

Mezi další rozhodnutí řešící otázku dobrovolnosti patří usnesení Nejvyššího soudu ze dne 11. 1. 2001 sp. zn. 7 Tz 289/2000. Ten v něm stanovil, že pokud pachatel napravil škodlivý následek trestného činu v době, kdy mu z jeho hlediska trestní stíhání bezprostředně ještě nehrozilo, pak dobrovolnost jeho jednání není vyloučena, i když jednal z obecné obavy před trestním stíháním, ale nikoliv pod vlivem konkrétně již hrozícího nebo zahájeného trestního stíhání.<sup>163</sup>

Dalším podstatným rozhodnutím, které řešilo právě tuto otázku, je usnesení velkého senátu trestního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 19. 10. 2006, sp. zn. 15 Tdo 756/2006. V něm se Nejvyšší soud vyjádřil tak, že podmínka dobrovolnosti není splněna v případě, že obviněný odčiní škodlivý následek až po zahájení trestního stíhání. Zároveň ale stanovil, že podmínky účinné lítosti mohou být splněny i v případě, kdy pachatel přikročí k napravení škodlivého následku svého trestného činu bezprostředně poté, co u něj příslušný finanční úřad učinil první poznatek o podezřelé okolnosti, která však sama o sobě nestačila k závěru, že byl spáchán trestný čin, ale mohla být jen podnětem k dalším úkonům ze strany finančního úřadu. Z toho plyne, že samotná skutečnost potenciálně hrozícího trestního stíhání nevylučuje dobrovolnost jednání pachatele, jelikož by v opačném případě byla dobrovolnost takového jednání vyloučena vždy. Zpravidla je vyloučena v těch případech, kdy je trestní stíhání již zahájeno, nebo kdy trestní stíhání již reálně hrozí.<sup>164</sup>

Posledním z uvedených je usnesení Nejvyššího soudu ze dne 27. 2. 2008 sp. zn. 7 Tdo 197/2008. Ten se v něm dovodil, že podmínka dobrovolnosti není naplněna, pokud obviněný projevil ochotu učinit daňové přiznání až v průběhu kontroly finančního úřadu, kdy měl finanční úřad již dostatek poznatků pro podezření ze spáchání trestného činu a obviněnému již bezprostředně hrozilo zahájení trestní stíhání.<sup>165</sup>

---

<sup>162</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 1. 1999 sp. zn. 5 Tz 165/98

<sup>163</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 11. 1. 2001 sp. zn. 7 Tz 289/2000

<sup>164</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 19. 10. 2006, sp. zn. 15 Tdo 756/2006

<sup>165</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 27. 2. 2008 sp. zn. 7 Tdo 197/2008

Otázkou dobrovolnosti se zabýval i Ústavní soud, a to ve svém nálezu ze dne 28. 7. 2009 sp. zn. IV. ÚS 3093/08. Podle něho je „*nepřípustné, aby lhůty pro uplatnění účinné lítosti u trestného činu zkrácení daně a u trestného činu neodvedení daně byly stanovovány značně rozdílně.*“<sup>166</sup>

Pro tento svůj názor uvedl Ústavní soud důvod, že v typově shodné trestné činnosti, definované v § 147 (nyní §241 TrZ) a §148 (nyní §240 TrZ) tr. zák. považuje Ústavní soud pojem "neodvedení" za terminologicky významnější zásah do chráněného zájmu státu. Tomuto pojmu je přitom zvláštním ustanovením poskytnuta přesně definovaná lhůta pro uplatnění účinné lítosti. Naopak terminologicky užšímu pojmu "zkrácení" je poskytnuta pouze obecná ochrana, v níž není lhůta zákonem stanovena.<sup>167</sup>

Ústavní soud tak v rozporu s doslovným zněním tr. zák. dovedl, že podmínky účinné lítosti u trestného činu zkrácení daně lze splnit i tak, že zkrácená daň není uhrazena dobrovolně. Tedy pokud dojde k zaplacení daně do okamžiku, než soud prvého stupně počne vyhlašovat rozsudek, tj. jako v případě trestného činu neodvedení daně. Tento názor vyslovený Ústavním soudem zpochybnil dosavadní výklad účinné lítosti u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.<sup>168</sup>

V tomto svém nálezu se Ústavní soud odchýlil od dosavadní rozhodovací praxe obecných soudů a byl široce kritizován odbornou veřejností. Kritiku snesl hlavně proto, že každý daňový subjekt de facto podporuje v tom, aby se pokoušel o zkrácení daně, a poté v případě, že by bylo toto trestné jednání odhaleno a daň byla doplacena, lze použít institut účinné lítosti. Tímto svým názorem poskytl daňovým subjektům příliš dlouhou časovou lhůtu k dosažení zániku trestní odpovědnosti.<sup>169</sup>

S tímto názorem vysloveným Ústavním soudem se rozhodně neztotožňuji. Pokud by totiž došlo k jeho důsledné aplikaci obecnými soudy, pak by se výrazně zvýšil počet případů nelegálního snižování daní, jelikož by pachatelé měli vždy možnost, pokud by jejich trestné jednání bylo odhaleno, využít institut účinné lítosti.

---

<sup>166</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/08

<sup>167</sup> Tamtéž.

<sup>168</sup> PELC, V., Účinná lítost u trestného činu zkrácení daně a aktuální stav judikatury. *Bulletin advokacie*. 2014. č. 4, s. 34 – 38.

<sup>169</sup> KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8. s. 216.

Obecně lze říci, že jak je vidět podle výše uvedených soudních rozhodnutí, je u účinné lítosti ve vztahu k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby patrná jistá benevolentnost toho, co vše ještě lze zahrnout pod dobrovolnost jednání. Dle mého názoru je hlavním důvodem skutečnost, že stát má zájem na řádném plnění daňové povinnosti, které je pro něj prvotní a dává mu přednost před potrestáním pachatelů tohoto trestného činu.

#### 4.4.1.2 Účinná lítost u právnických osob

U právnických osob jsou podmínky zániku účinné lítosti upraveny v §11 TOPO, v němž jsou uvedeny specifické podmínky zániku trestní odpovědnosti, které jsou přizpůsobeny povaze právnické osoby. § 11 TOPO upravuje účinnou lítost komplexním a úplným způsobem, proto se § 33 TrZ nepoužije vůči právnickým osobám ani zčásti či analogicky.<sup>170</sup>

Ustanovení § 11 TOPO stanoví, že trestní odpovědnost právnické osoby zaniká, jestliže dobrovolně upustila od dalšího protiprávního jednání a:

1. odstranila nebezpečí, které vzniklo zájmu chráněnému trestním zákonem, anebo škodlivému následku zamezila nebo škodlivý následek napravila, *nebo*
2. učinila státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu o trestném činu oznámení v době, kdy nebezpečí, které vzniklo zájmu chráněnému trestním zákonem, mohlo být ještě odstraněno *nebo* škodlivému následku trestného činu mohlo být ještě zabráněno.

Splnění podmínky zániku trestní odpovědnosti tedy musí provázet, kromě dobrovolného upuštění od protiprávního jednání, i jedno ze tří výše uvedených alternativních jednání. To může učinit fyzická osoba, jejíž jednání je přičitatelné právnické osobě. Zánik trestní odpovědnosti ovšem nemusí nutně provázet také zánik individuální trestní odpovědnosti té fyzické osoby, jejíž jednání založilo trestní odpovědnost.<sup>171</sup>

Zánik trestní odpovědnosti účinnou lítostí se vztahuje na všechny trestné činy, na které se vztahuje věcná působnost TOPO, s výjimkou těch, které jsou uvedeny v §11 odst. 2 TOPO.<sup>172</sup>

---

<sup>170</sup> ŠÁMAL, Pavel. *Trestní odpovědnost právnických osob: komentář*. 2. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2018. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-592-3. s. 306 – 307.

<sup>171</sup> DRAŠTÍK, Antonín. *Trestní zákoník: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-790-4. s. 264 – 270.

<sup>172</sup> *Trestní odpovědnost právnické osoby podle odstavce 1 však nezaniká, spáchala-li trestný čin pletich v insolvenčním řízení (§ 226 trestního zákoníku), porušení předpisů o pravidlech*

Účinná lítost je tedy u právnických osob vymezena v širším pojetí než u osob fyzických. A to zejména v tom, že u fyzických osob je účinná lítost možná jen u taxativně vymezených trestných činů, ale u právnických osob není žádný takový výčet. Účinná lítost se u nich uplatňuje obecně.<sup>173</sup>

Základní podmínkou pro to, aby právnická osoba splnila podmínky účinné lítosti, je dobrovolné upuštění od protiprávního jednání. Dobrovolné je takové jednání, které učinila na základě vlastního rozhodnutí a bez vlivu vnějších okolností. U úmyslných trestných činů se takové rozhodnutí musí zakládat na vědomé možnosti uskutečnit trestnou činnost.<sup>174</sup>

Trestní odpovědností fyzické osoby není dotčena trestní odpovědnost právnické osoby. Proto v případě, že se na spáchání trestného činu účastnilo více právnických a fyzických osob, budou se podmínky účinné lítosti v §33 TrZ pro fyzické osoby a v §11 TOPO pro právnické osoby posuzovat samostatně.<sup>175</sup>

Mezi další důvody zániku trestní odpovědnosti právnických osob patří promlčení nebo milost prezidenta republiky. U fyzických osob patří mezi další takové okolnosti, které způsobují zánik trestní odpovědnosti smrt pachatele. Při zániku právnické osoby dochází k obdobné situaci, ale stejný účinek jako u fyzických osob nastane jen v případě, že právnická osoba byla zlikvidována bez právních nástupců nebo jsou právními nástupci pouze fyzické osoby. Jinak se uplatní § 10 TOPO podle kterého „ *trestní odpovědnost právnické osoby přechází na všechny její právní nástupce* “. <sup>176</sup>

#### 4.4.2 Promlčení

Podstatou promlčení trestního stíhání je, že zaniká trestnost činu uplynutím doby. Tato doba je stanovena zákonem a je zpravidla odstupňována podle závažnosti činu. Promlčecí doba obecně činí od tří do dvaceti let a její uplynutí je

---

*hospodářské soutěže podle § 248 odst. 1 písm. e) trestního zákoníku, zjednání výhody při zadání veřejné zakázky, při veřejné soutěži a veřejné dražbě podle § 256 odst. 3 nebo 4 trestního zákoníku, pletich při zadání veřejné zakázky a při veřejné soutěži podle § 257 odst. 1 písm. b) nebo c) trestního zákoníku, pletich při veřejné dražbě podle § 258 odst. 1 písm. b) nebo c) trestního zákoníku, přijetí úplatku (§ 331 trestního zákoníku), podplacení (§ 332 trestního zákoníku) nebo nepřímého úplatkářství (§ 333 trestního zákoníku)*

<sup>173</sup> ŠÁMAL, Pavel, Oto NOVOTNÝ, Tomáš GRIVNA, Jiří HERCZEG, Marie VANDUCHOVÁ a Rudolf VOKOUN. *Trestní právo hmotné*. 8., přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-358-7. s. 509.

<sup>174</sup> Tamtéž.

<sup>175</sup> JELÍNEK, Jiří. *Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob: komentář s judikaturou*. 2., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Leges, 2013. Komentátor. ISBN 978-80-87576-43-4. s. 98.

<sup>176</sup> ŠÁMAL, Pavel. *Trestní odpovědnost právnických osob: komentář*. 2. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2018. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-592-3. s. 303.

jedinou podmínkou zániku trestní odpovědnosti. Zánik trestní odpovědnosti uplynutím promlčecí doby je možný u všech trestných činů, kromě těch, které vyjmenovává § 35 TrZ. Mezi ty patří zejména zločiny proti lidskosti a válečné zločiny.<sup>177</sup>

Důvody pro promlčení jsou jednak hmotněprávní, tedy že uplynutím času slábne trestněprávní reakce, nebezpečnost činu se zmenšuje a u pachatele se má za to, že se v průběhu promlčecí doby napravil. A jednak důvody procesní, tedy skutečnost, že síla důkazů uplynutím času slábne a celý proces dokazování se stává obtížnějším. Marné uplynutí celé promlčecí doby má za následek zánik trestní odpovědnosti pachatele. Tento institut se uplatní u dospělých pachatelů, mladistvých i právnických osob.<sup>178</sup>

V případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je promlčecí doba stanovena na pět až patnáct let. Její délka zde závisí na horní hranici trestní sazby trestu odnětí svobody, na závažnosti, způsobu spáchání a výši způsobené škody.<sup>179</sup>

#### 4.5 Pokračující trestné činy

Pokračování v trestném činu definuje TrZ ve svém ustanovení §116. To ho vymezuje následujícími pěti znaky:

- dílčí útoky musí naplňovat skutkovou podstatu stejného trestného činu
- dílčí útoky musí vykazovat souvislost v předmětu útoku
- musí být spojeny stejným nebo podobným způsobem provedení
- musí být u nich dána blízká časová souvislost
- všechny musí být vedeny jednotným záměrem pachatele

Veškeré výše uvedené znaky musí být naplněny kumulativně. Pachatel tedy musí svůj trestný čin spáchat jednáním, které je složeno z více útoků a každý z těchto dílčích útoků musí sám o sobě naplňovat skutkovou podstatu stejného trestného činu. Nebo tuto skutkovou podstatu musí naplnit dílčí útoky ve svém souhrnu.<sup>180</sup>

---

<sup>177</sup> JELÍNEK, Jiří. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 6. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2017. Student (Leges). ISBN 978-80-7502-236-3. s. 355.

<sup>178</sup> Tamtéž.

<sup>179</sup> KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8. s. 198.

<sup>180</sup> ŠÁMAL, Pavel, Oto NOVOTNÝ, Tomáš GRIVNA, Jiří HERCZEG, Marie VANDUCHOVÁ a Rudolf VOKOUN. *Trestní právo hmotné*. 8., přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-358-7. s. 106 – 108.



Co se týče předmětu útoku, není podmínkou, aby všechny dílčí útoky směřovaly proti stejnému předmětu útoku. Postačí, aby u nich byla dána souvislost v předmětu útoku. U všech případů pokračování v trestném činu musí všechny dílčí útoky záležet v jednotném záměru pachatele. Celé pachatelovo jednání musí být vedeno jeho jedinou vůlí, která je jednotlivými dílčími útoky postupně uskutečňována. Tato vůle zde musí být již při prvním dílčím útoku.<sup>181</sup>

Pro vymezení dílčího útoku je důležité si formulovat pojem skutek. TŘ ani TrZ ale žádnou takovou definici nepřináší. Nechává ji plně na teorii práva a judikatuře. Obecně se skutkem rozumí určitá událost ve vnějším světě, která spočívá v jednání člověka. Může mít znaky trestného činu, nebo nemusí vykazovat znaky žádného trestného činu. Každý trestný čin je tedy skutkem, ale ne každý skutek musí být trestným činem. Jedním skutkem může být spácháno více trestných činů.<sup>182</sup>

Novela trestního řádu, zákon č. 265/2001 Sb.<sup>183</sup> zavedla ustanovení §12 odst. 12 TŘ, které stanoví, že skutkem se rozumí též dílčí útok pokračujícího trestného činu, pokud není výslovně stanoveno jinak. Důvodem této novely je, že o jednotlivých dílčích útocích bude možné rozhodovat bez zbytečných průtahů a v pořadí, v jakém byly orgány činnými v trestním řízení zjištěny.<sup>184</sup>

Škody, které jsou způsobené pokračováním v trestném činu, se sčítají. V případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je potřeba, aby byl naplněn znak skutkové podstaty, a to v minimální míře, kterou představuje větší rozsah (tj. 50 000 Kč). Pokud dojde ke škodě ve značném (tj. 500 000 Kč) či velkém (tj. 5 000 000 Kč) rozsahu, bude pachatel potrestán přísněji. Ke zkrácení daně může dojít pouze ve stadiu vyměření, až do okamžiku, kdy je daň zaplácena. Pro naplnění znaků skutkové podstaty je klíčové až podání daňového tvrzení za určité zdaňovací období a teprve zkrácení daně v tomto období může tvořit dílčí útok pokračující trestného činu.<sup>185</sup>

---

<sup>181</sup> ŠÁMAL, Pavel, Oto NOVOTNÝ, Tomáš GRIVNA, Jiří HERCZEG, Marie VANDUCHOVÁ a Rudolf VOKOUN. *Trestní právo hmotné*. 8., přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-358-7. s. 106 – 108.

<sup>182</sup> KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8. s. 164 – 173.

<sup>183</sup> zákon, kterým se mění zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony

<sup>184</sup> KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8. s. 164 – 173.

<sup>185</sup> Tamtéž.

#### 4.5.1 Zkrácení více druhů daní

Nejvyšší soud ve svém usnesení ze dne 7. 3. 2007, sp. zn. 5 Tdo 65/2007 odpovídal na otázku, zda jednání pachatele, které vedlo ke zkrácení více druhů daní lze považovat za samostatné dílčí útoky pokračujícího trestného činu nebo ne. Nejvyšší soud k tomu uvedl, že *„trestná činnost obviněných měla spočívat v soustavném pokračujícím jednání, jehož důsledkem mělo být jak zkrácení daně z přidané hodnoty, tak současně i daně z příjmu. Takové jednání podle ustálené soudní praxe není považováno za samostatné trestné činy ani je z pohledu tohoto rozlišovacího prvku nelze považovat za dílčí útoky pokračujícího trestného činu, ale je nutno je z těchto hledisek posoudit jako jeden skutek, tvořený v případě pokračování více dílčími útoky, o němž není možno rozhodnout dvojím způsobem, tedy jednak výrokem odsuzujícím a jednak zprošťujícím“*. Jedno a totéž jednání pachatele, které mělo za důsledek zkrácení více druhů daní tedy nelze považovat za samostatné dílčí útoky pokračujícího trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.<sup>186</sup>

Z tohoto výše uvedeného rozhodnutí vychází i rozhodnutí nejvyššího státního zástupce ze dne 6. 1. 2015, sp. zn. 1 NZA8007/2014 podle §174a<sup>187</sup>, které také řešilo problematiku, zda je zkrácení daně z přidané hodnoty a daně z příjmů (tedy dvou druhů různých daní) považováno za dílčí útoky pokračujícího trestného činu nebo ne. I v tomto případě se dospělo k závěru, že se nejedná o samostatné dílčí útoky pokračujícího trestného činu.<sup>188</sup>

Otázku, co se rozumí škodou v případě, kdy pachatel zkrátí více druhů daní ve více zdaňovacích obdobích, která po sobě následují, řešil ve svém usnesení ze dne 27. 2. 2008 sp. zn. 7 Tdo 197/2008 Nejvyšší soud. Ten v tomto svém rozhodnutí dovedl, že *„škodou způsobenou trestným činem je součet částek, o které byly obě daně v jednotlivých zdaňovacích obdobích zkráceny.“*<sup>189</sup>

Z těchto výše uvedených rozhodnutí vyplývá, že jednání pachatele, které vedlo ke zkrácení více druhů daní, nelze považovat za samostatné dílčí útoky pokračujícího trestného činu, a že částky připadající na jednotlivé daně lze sčítat.

<sup>186</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 7. 3. 2007 sp. zn. 5 Tdo 65/2007

<sup>187</sup> § 174a (1): *Nejvyšší státní zástupce může do tří měsíců od právní moci rušit nezákonná usnesení nižších státních zástupců o nestíhání podezřelého podle § 159d odst. 1, o zastavení trestního stíhání nebo o postoupení věci.*

<sup>188</sup> FRGAL, O. Zkrácení daně z přidané hodnoty a daně z příjmů – dílčí útoky pokračujícího trestného činu ano, nebo ne? Polemika s jedním rozhodnutím nejvyššího státního zástupce. *Státní zastupitelství*. 2015. s. 60.

<sup>189</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 27. 2. 2008 sp. zn. 7 Tdo 197/2008

## 4.5.2 Blízká časová souvislost

U dílčích útoků musí být dána blízká časová souvislost, tedy určitá časová kontinuita. Nemůžeme přesně určit, jaké je maximální trvání pauzy mezi jednotlivými dílčími útoky. Může se jednat o dny, týdny i měsíce. Při posuzování toho, zda je v konkrétním případě dána blízká časová souvislost, je třeba vzít v úvahu faktory, které ovlivnily délku mezi jednotlivými intervaly.<sup>190</sup>

Obvykle je zdaňovacím obdobím jeden rok. Otázkou, zda může pachatel naplnit zákonný znak pokračování trestného činu blízké časové souvislosti i v případě, kdy daň zkrátí ve dvou či více po sobě následujících zdaňovacích obdobích, řešil ve svém usnesení ze dne 23. 6. 2004 Nejvyšší soud sp. zn. 11 Tdo 640/2004. Ten vyslovil názor, že i když u daně z příjmu fyzických osob zákon stanoví roční zdaňovací období, tak lze tuto skutečnost naplnit i tím, že pachatel daň zkrátí ve dvou či více po sobě následujících zdaňovacích obdobích.<sup>191</sup>

S tímto svým názorem se Nejvyšší soud ztotožnil i ve svém dalším rozhodnutí ze dne 12. 3. 2008 sp. zn. 8 Tdo 68/2008, ve kterém doplnil, že při posuzování podmínky blízké časové souvislosti není rozhodující jen okamžik dokonání trestného činu, ale je třeba vzít v úvahu i celé přípravné jednání pachatele, které k tomu směřovalo.<sup>192</sup>

## 4.6 Komparace české právní úpravy se slovenskou právní úpravou

V následující kapitole se zaměřím na porovnání české právní úpravy se slovenskou právní úpravou. Budu se věnovat rozdílům ve skutkové podstatě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle §240 TrZ a trestného činu zkrácení daně a pojistného podle §276 SrTrZ. A také rozdílům v zániku trestní odpovědnosti účinnou lítostí a promlčením.

### 4.6.1 Slovenská právní úprava

Právním předpisem, který upravuje trestní právo hmotné na území Slovenské republiky je zákon č. 300/2005 Z. z., trestný zákon. Tento právní předpis je účinný od 1. 1. 2006. Do této doby zde platil zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon.

---

<sup>190</sup> ŠÁMAL, Pavel, Oto NOVOTNÝ, Tomáš GRIVNA, Jiří HERCZEG, Marie VANDUCHOVÁ a Rudolf VOKOUN. *Trestní právo hmotné*. 8., přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-358-7. s. 108.

<sup>191</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 6. 2004 sp. zn. 11 Tdo 640/2004

<sup>192</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 12. 3. 2008 sp. zn. 8 Tdo 68/2008

Jedná se o stejný zákon, který byl platný i na území Čech. Tento právní předpis byl na území Slovenské republiky používán i po rozpadu Československé federativní republiky, tj. i po 31. 12. 1992. Po tomto roce prošel četnými novelizacemi a byl platný až do 31. 12. 2005, tedy až do přijetí současné právní úpravy.

Obecně je úprava daňových trestných činů obsažena ve zvláštní části SrTrZ, v hlavě V. (trestné činy hospodářské) a v díle třetím (trestné činy proti měně a trestné činy daňové). Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby nese ve slovenské úpravě název „trestný čin zkrácení daně a pojistného“ a nalezneme jej v §276 SrTrZ.<sup>193</sup>

Závažnějším způsobem jednání se dle ustanovení §138 SrTrZ má na mysli páchání trestného činu se zbraní, po delší dobu, surovým nebo trýznivým způsobem, násilím, pohrůzkou bezprostředního násilí nebo pohrůzkou jiné těžké újmy, vloupáním, lstí, využitím tísně, nezkušenosti, odkázanosti nebo podřízenosti, porušením důležité povinnosti vyplývající z pachatelova zaměstnání, postavení, funkce nebo uložené mu podle zákona, organizovanou skupinou nebo na více osobách.<sup>194</sup>

#### 4.6.2 Skutková podstata trestného činu zkrácení daně a pojistného

Skutková podstata trestného činu zkrácení daně a pojistného je v aktuálním znění uvedena v poznámce pod čarou.<sup>195</sup>

---

<sup>193</sup> KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8. s. 258 – 259.

<sup>194</sup> §138 zákona č. 300/2005 Z. z., trestní zákon

<sup>195</sup> §276 *Zkrácení daně a pojistného*

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

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

*a) už byl za takový čin odsouzen,*

*b) 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.*

#### 4.6.2.1 Objekt

**Objektem** tohoto trestného činu je zájem státu na správném vyměření daně, pojistného na sociální nebo zdravotní pojištění či příspěvku na starobní důchodové spoření.<sup>196</sup>

**Daň** je povinná, zákonem určená a zpravidla se opakující platba, kterou odvádějí fyzické a právnické osoby do veřejného rozpočtu a účelových fondů v určité stanovené výšce a ve stanovené lhůtě.<sup>197</sup>

**Pojistné na sociální pojištění** platí zákonem učené subjekty za účelem vzniku nároku na nemocenské dávky, důchodové dávky, úrazové dávky a dávky v nezaměstnanosti. **Pojistné na veřejné zdravotní pojištění** je buď povinné veřejné pojištění, anebo dobrovolné zdravotní pojištění, na jehož základě se poskytuje pojištěncům za podmínek stanovených zákonem zdravotní péče a služby, které souvisejí s poskytováním zdravotní péče. **Příspěvek na starobní důchodové pojištění** je spoření na osobní účet spořitele, jehož účelem je spolu se starobním pojištěním podle zákona o sociálním pojištění zabezpečit jeho příjem ve stáří a pozůstalým pro případ jeho úmrtí.<sup>198</sup>

Když porovnáme slovenskou úpravu objektu trestného činu zkrácení daně a pojistného s českou úpravou, všimneme si, že slovenská nepovažuje za objekt zájem státu na správném vyměření cla. Pokud totiž pachatel zkrátí clo, tak se dopustí trestného činu porušování předpisů o oběhu zboží ve styku s cizinou podle ustanovení § 254 odst. 2 SrTrZ.<sup>199</sup> Ve slovenské úpravě, oproti té české, také chybí některé další povinné platby. Jedná se o příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, poplatek či jinou povinnou platbu, která umožňuje skutkové podstatě trestného činu pružně reagovat na nové jevy v oblasti daňových trestných činů.

#### 4.6.2.2 Objektivní stránka

**Objektivní stránka** spočívá ve zkrácení daně, pojistného na sociální nebo zdravotní pojištění či příspěvku na starobní důchodové spoření v malém rozsahu.

---

<sup>196</sup> KLÁTIK, Jaroslav. *Trestné právo hmotné*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2018. Slovenské učebnice. ISBN 978-80-7380-726-9. s. 168.

<sup>197</sup> Tamtéž.

<sup>198</sup> KORGÓ, Dušan. *Trestné právo hmotné*. 2. aktualizované a doplnené vydanie. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-631-6. s. 211.

<sup>199</sup> BURDA, E.; ČENTÉŠ, J.; KOLESÁR, J.; ZÁHORA, J. a kol. *Trestný zákon. Osobitná část: komentár*. II. diel. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-394-3. s. 685 - 686.

**Výše škody** je upravena v §124 a násl. SrTrZ. Ustanovení §125 SrTrZ nám pak uvádí konkrétní částky. **Škoda malá** převyšuje částku 266 euro, **větší škoda** dosahuje nejméně desetinásobku částky 266 eur, **škoda značná** dosahuje nejméně stonásobku částky 266 eura a **škoda velkého rozsahu** dosahuje nejméně pětisetnásobku částky 266 eur.<sup>200</sup>

**Zkrácením daně** rozumíme jakékoliv jednání pachatele, v důsledku něhož je mu vyměřena nižší daň, anebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde. Při zkrácení daně hovoříme o zvláštním případě podvodu, kterým se v rozporu se zákonem ovlivňuje daňová povinnost subjektu. Pachatel podklady pro stanovení daňové povinnosti zfalšuje, nevyhotoví, nevede nebo úmyslně zkreslí, aby tím dosáhl nižší daňové povinnosti, anebo zatajil, že takovou daňovou povinnost vůbec má. Zkrácení chápeme jako rozdíl mezi daní, kterou má daňový subjekt nést, a daní, která mu byla v důsledku jeho trestné činnosti skutečně určena. Pokud daň vůbec nebyla přiznána, pak je zkrácením celá daň, kterou měl podle zákona subjekt daně uvést.<sup>201</sup>

Hranicí mezi legální daňovou optimalizací a jednáním, které je trestné, je například situace, kdy jsou daňovým subjektem tvrzeny nepravdivé údaje, je manipulováno s listinami, anebo jsou zatajovány věcné skutečnosti.<sup>202</sup>

**Zkrácením pojistného** se rozumí konání pachatele, který chce dosáhnout pro sebe anebo jiného toho, aby buď zaplatil příslušné pojištění v nižší sumě, než je předepsáno zvláštním zákonem, nebo aby se této povinnosti vyhnul a nezaplatil ho vůbec.<sup>203</sup>

Rozdíl mezi slovenskou a českou úpravou nalezneme především ve výši škody. Podle české právní úpravy k naplnění základní skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle §240 TrZ je třeba škody většího rozsahu (tj. ve výši minimálně 50 000,- Kč). Na Slovensku postačí k naplnění základní skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně a pojistného dle §276 SrTrZ škoda malá (tj. ve výši minimálně 266 eur). Dalšími odlišnostmi mezi oběma úpravami je horní a dolní hranice trestu odnětí svobody. § 240 odst. 3 TrZ stanoví, že dolní hranice trestní sazby je ve výši 5 let a horní hranice je ve výši 10 let. Oproti tomu § 276 odst. 4 SrTrZ stanoví, že dolní hranice trestní sazby je

---

<sup>200</sup> §124 a násl. zákona č. 300/2005 Z. z., trestný zákon

<sup>201</sup> KLÁTIK, Jaroslav. *Trestné právo hmotné*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2018. Slovenské učebnice. ISBN 978-80-7380-726-9. s. 168 – 169.

<sup>202</sup> Tamtéž.

<sup>203</sup> KORGÓ, Dušan. *Trestné právo hmotné*. 2. aktualizované a doplnené vydanie. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-631-6. s. 211.

7 let a horní hranice trestní sazby je 12 let. Tedy v případě dolní i horní hranice je sazba posunuta o dva roky výše. Mezi další rozdíly v obou úpravách patří, že slovenská, oproti té české, nemá u trestného činu zkrácení daně a pojistného žádný jiný alternativní trest, než je trest odnětí svobody. Naproti tomu česká úprava obsahuje ve svém ustanovení §240 TrZ odst. 1 i možnost uložení trestu zákazu činnosti.

Když porovnám obě úpravy, tak slovenská je o poznání přísnější. A to ve všech třech výše uvedených kritériích. Tedy nižší hranicí pro uplatnění trestněprávní odpovědnosti, vyššími sazbami trestu odnětí svobody a absencí alternativního trestu k trestu odnětí svobody. Hranice 266 eur je dle mého názoru ovšem velmi nízká a proto českou právní úpravu hodnotím jako zdařilejší. Naopak vyšší trestní sazbu v případě trestu odnětí svobody u slovenské úpravy hodnotím kladně.

#### 4.6.2.3 Subjekt a subjektivní stránka

**Subjekt** trestného činu zkrácení daně a pojistného je všeobecný. To znamená, že pachatelem může být jakákoliv trestně odpovědná osoba. Subjekt daně a pachatel trestného činu nemusí být totožní. Není proto možné zaměňovat povinnost zaplatit daň za trestní odpovědnost za zkrácení daně.<sup>204</sup>

**Subjektivní stránka** vyžaduje úmyslné zavinění, alespoň ve formě nepřímého úmyslu.<sup>205</sup>

**Jednočinný souběh** tohoto trestného činu s trestným činem podvodu podle ustanovení §221 je vyloučen, jelikož trestný čin zkrácení daně a pojistného je ve vztahu speciality k trestnému činu podvodu.<sup>206</sup>

#### 4.6.3 Zánik trestní odpovědnosti účinnou lítostí a promlčením

**Účinná lítost** je upravena v §85 SrTrZ, který zakotvuje všeobecnou účinnou lítost, a v §86 SrTrZ, který upravuje zvláštní případy účinné lítosti. V §85 nalezneme taxativní výčet trestných činů, na které se účinná lítost vztahuje a mezi které trestný čin zkrácení daně a pojištění nepatří. V případě tohoto trestného činu se jedná o zvláštní případ účinné lítosti podle §86, konkrétně jde o písmeno e), které

---

<sup>204</sup> MAŠLANYOVÁ, Darina. *Trestné právo hmotné: všeobecná a osobitná časť. 2.*, aktualizované a doplnené vydanie. Plzeň: Vydavateľství a nakladateľství Aleš Čeněk, 2016. Slovenské učebnice. ISBN 978-80-7380-618-7. s. 375.

<sup>205</sup> Tamtéž.

<sup>206</sup> KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavateľství a nakladateľství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavateľství a nakladateľství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8. s. 265.

stanoví, že trestní odpovědnost zaniká, pokud pachatel nespáchal trestný čin jako člen organizované skupiny anebo jako člen zločinecké skupiny, a pokud splatná daň, její příslušenství nebo pojistné bylo dodatečně zapláceno nejpozději následující den po dni, kdy se pachatel mohl po skončení vyšetřování seznámit s jeho výsledky. Odst. 2 §86 SrTrZ pak ještě dodává, že trestnost tohoto trestného činu ale nezaniká, pokud jde o pachatele, který byl za podobný trestný čin v předcházejících 24 měsících trestán, anebo pokud trestní stíhání pachatele za podobný trestný čin bylo v předcházejících 24 měsících zastavené z důvodu zániku trestnosti podle odst. 1.<sup>207</sup>

Důvodem zavedení zvláštní formy účinné lítosti bylo, že společnost dává přednost dodatečnému splnění povinnosti před potrestáním pachatele. Je tím zároveň také pachateli dána poslední možnost, aby splnil svoje povinnosti před tím, než bude následovat trestní postih. Základní podmínkou je, že pachatel splní dodatečně svoje povinnosti v celém rozsahu sám, případně zařídí, aby dlužná částka byla uhrazená za něj jinou osobou, například věřitelem. Na zánik trestnosti ale nestačí pouhé částečné splnění povinnosti nebo dání slibu o tom, že pachatel svou povinnost splní.<sup>208</sup>

**Promlčení trestní odpovědnosti** je upraveno v §87 SrTrZ a jeho délka je u trestného činu zkrácení daně a pojistného stanovena na pět až dvacet let, v závislosti na horní hranici trestu odnětí svobody. Promlčecí doba je tedy delší, než je tomu v české úpravě, což souvisí s vyšší horní hranicí trestu odnětí svobody ve slovenské úpravě.<sup>209</sup>

---

<sup>207</sup> KORGÓ, Dušan. *Trestné právo hmotné*. 2. aktualizované a doplnené vydanie. Plzeň: Vydavateľstvá a nakladateľstvá Aleš Čeněk, 2016. ISBN 78-80-7380-621-7. s. 196 – 197.

<sup>208</sup> Tamtéž.

<sup>209</sup> §87 zákona č. 300/2005 Z. z., trestný zákon



## 5 Daňová kriminalita

Obecně ji můžeme zařadit do deliktů proti finančnímu hospodaření státu. Jedná se o trestnou činnost specializovanou, propracovanou, obtížně prokazatelnou a velmi často organizovanou. Právní úprava je nepřehledná, často nesrozumitelná a vyznačuje se velkým množstvím novel. Jde o kriminalitu, jež státu každoročně působí škody v řádech miliard korun.<sup>210</sup>

Výnosy z daňové kriminality dosahují velkých rozměrů. Její prokazování je obtížné, jelikož pachatelé mají mnohdy četné odborné znalosti a orientují se v daňové problematice. Jejich vědomosti tak leckdy převyšují odborné znalosti nejen orgánů činných v trestním řízení, ale i finančních úřadů nebo odborníků ve finanční legislativě.<sup>211</sup>

Daňové trestné činy patří mezi nejčastěji se vyskytující a nejvíce postihované trestné činy. Důvodem, proč tomu tak je, je vysoký počet daňových subjektů, výše daňové zátěže poplatníků a plátců daně, velké množství zdanitelných plnění, aktivity finančních úřadů a jiných správců daní. Na druhé straně je tu ovšem stav veřejných rozpočtů, který značí, že se nedaří vybírat a platit daně v požadovaném rozsahu, a že zde existuje nemalá latentní daňová kriminalita.<sup>212</sup>

### 5.1 Hospodářská kriminalita

Daňová kriminalita je součástí kriminality hospodářské. Tou rozumíme „*zaviněné jednání popsané ve zvláštní části trestního zákona, poškozující nebo ohrožující hospodářský pořádek, systém ekonomických a souvisejících právních vztahů, jejich fungování, práva a oprávněné zájmy subjektů těchto vztahů*“.<sup>213</sup>

Škody u tohoto typu kriminality jsou velmi vysoké. Narušují hospodářskou soutěž a důvěru v tržní hospodářství. Při jejich zjišťování se zpravidla neobejdeme bez znaleckého posudku nebo odborného vyjádření. Mezi její charakteristické rysy patří mezinárodní prvek. Jedná se totiž buď o osoby zahraniční, které podnikají na území České republiky přímo, nebo zakládají firmy podle českého obchodního práva, či se podílejí různými formami v obchodních společnostech. Tato kriminalita je dále typická svým propojením s obecnou kriminalitou, s organizovaným

---

<sup>210</sup> KUCHTA, Josef, ed. *Aktuální problémy daňové kriminality*. Brno: Masarykova univerzita, 2012. ISBN 978-80-210-6082-1. s. 51.

<sup>211</sup> Tamtéž.

<sup>212</sup> KUCHTA, Josef, ed. *Aktuální problémy daňové kriminality*. Brno: Masarykova univerzita, 2012. ISBN 978-80-210-6082-1. s. 39.

<sup>213</sup> CHMELÍK, Jan, Pavel HÁJEK a Stanislav NEČAS. *Úvod do hospodářské kriminality*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2005. Vysokoškolské učebnice (Aleš Čeněk). ISBN 80-86898-13-X. s. 17

zločinem a se zneužíváním informačních technologií. To je zjevné například u podvodů s lihem či jinými komoditami, u nichž nezdědka kdy dochází k vraždám podnikatelů, anebo i tzv. „bílých koní“. Tato kriminalita se u nás masivně rozšířila po roce 1989, kdy by změněn politický systém a 90. léta minulého století tak byla pro pachatele tohoto druhu kriminality nejprůzračnějším obdobím.<sup>214</sup>

Dalším jejím typickým rysem je existence tzv. „to engage and to discharge“, tedy najmout a propustit. Předchůdce má v České republice v tzv. „bílých koních“. Podstatou je, že osoby, které organizují páchaní závažné trestné činnosti, si najmou osoby pouze na provedení určitého dílčího úkonu. Spolupachatelé tak o sobě nevědí, a často ani netuší, čemu a komu jejich konkrétní činnost slouží.<sup>215</sup>

## 5.2 Pachatelé

Pachateli daňové kriminality jsou v převážné většině lidé bezúhonní, bez trestní minulosti. Hovoříme o tzv. „kriminalitě bílých límečků“. Jde totiž velmi často o osoby, které jsou vysoce postavené a mají dostatečné odborné vzdělání. Při páchaní daňové trestné činnosti mnohdy využívají právě svých odborných znalostí, přístupu k potřebným informacím, kontaktů a prestiže plynoucí z jejich pozice. Díky jejich postavení většinou vlastní i dostatečné finanční prostředky nutné ke spáchání trestného činu. Například k zakládání fiktivních firem nebo k podplácení státních pracovníků. Své kroky často nejprve konzultují s právníky či s příslušníky z daného oboru.<sup>216</sup>

Při páchaní daňové trestné činnosti se téměř nesetkáme s mladistvými pachateli. Žen majících podíl na této kriminalitě je velmi málo. Většinou jsou pachateli muži středního věku, se středním či vysokoškolským vzděláním, s odbornými znalostmi z oblasti ekonomiky, práva a managementu.<sup>217</sup>

Jedná se především o pachatele příležitostné. Tedy takové, jejichž chování je v souladu s právem a kteří se pro trestnou činnost rozhodují až ve chvíli, kdy se objeví příležitost ke snadné realizaci v kombinaci s předpokládaným vysokým ziskem či jinou výhodou. Čím dál častěji také dochází k páchaní daňové trestné činnosti v organizovaných skupinách. V případě, že jsou pachatelé odhaleni, potom jejich obranou je tvrzení o nespravedlivém stíhání, stížnosti na postup orgánů

---

<sup>214</sup> CHMELÍK, Jan, Pavel HÁJEK a Stanislav NEČAS. *Úvod do hospodářské kriminality*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2005. Vysokoškolské učebnice (Aleš Čeněk). ISBN 80-86898-13-X. s. 29 – 30.

<sup>215</sup> Tamtéž.

<sup>216</sup> STIERANKA, Jozef, ed. *Odhalovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň: Vydavateľství a nakladateľství Aleš Čeněk, 2013. ISBN 978-80-7380-456-5. s. 152.

<sup>217</sup> Tamtéž.

činných v trestním řízení, či medializace jejich případu, kterou se snaží odlákat pozornost s cílem způsobit průtahy, ovlivnit veřejné mínění ve svůj prospěch, či zastrašit svědky. Tito pachatelé nejsou mnohdy ochotni pochopit trestnost svého činu a jeho odhalení tak považují spíše za spiknutí jejich konkurentů nebo orgánů činných v trestním řízení, či smůlu ve své obchodní činnosti.<sup>218</sup>

### 5.3 Vyšetřování daňové kriminality

Prověřování a vyšetřování je velmi složitý proces, který se neustále mění podle toho, jak se vyvíjí stav vyšetřování. Při prověřování je třeba brát v potaz, zda jde skutečně o daňový trestný čin a zda jednání, které vykazuje znaky skutkových podstat, je skutečně trestným činem. Orgány činné v trestním řízení musejí nejprve posoudit, zda skutek není soukromoprávním, správním či jiným deliktem.<sup>219</sup>

Velmi obtížné je zjišťování osoby, která je odpovědná za porušení povinností vyplývajících z právních norem a tím její odpovědnosti za daňový trestný čin. Tato složitost spočívá v tom, že je potřeba zjišťovat nejrůznější vztahy nadřízenosti a podřízenosti, kompetence a odpovědnost konkrétních členů hospodářských a podnikatelských subjektů a příčinnou souvislost mezi následkem a konkrétními činy určitých osob. Klíčové je zjistit výši způsobené škody a neoprávněného prospěchu. Dále prokázat, jak bylo naloženo s výnosy pocházejícími z trestné činnosti. Daňová kriminalita je velmi často páchána nejen na území České republiky, ale často je provázána do zahraničí, což podstatně komplikuje celý proces vyšetřování.<sup>220</sup>

#### 5.3.1 Podněty k vyšetřování a oznamování trestné činnosti

Právo osob oznámit příslušným orgánům skutečnosti, které nasvědčují tomu, že se stal trestný čin a s tím povinnost některých osob nebo orgánů v některých případech takové oznámení učinit je základním předpokladem k účinnému uplatňování norem trestního práva. Takové oznámení je důležitým nástrojem k včasnému odhalování a účinnému postihu trestné činnosti. Jeho prostřednictvím lze také snadno opatřit dostatek důkazů. V praxi se lze setkat s tím, že daňové trestné činy jsou páchány utajeně a zůstávají dlouhou dobu

---

<sup>218</sup> KUČHTA, Josef a Helena VÁLKOVÁ. *Základy kriminologie a trestní politiky*. Praha: C.H. Beck, 2005. Beckovy mezioborové učebnice. ISBN 80-7179-813-4. s. 353 – 354.

<sup>219</sup> STIERANKA, Jozef, ed. *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013. ISBN 978-80-7380-456-5. s. 158 – 159.

<sup>220</sup> Tamtéž.

neodhaleny. Daňovou kriminalitu proto lze efektivně snižovat s využitím oznamovací aktivity co možná nejširšího počtu osob. Souvisí s tím i otázka právního vědomí v tom smyslu, že je důležité, aby společnost nezůstávala lhostejná k projevům trestné činnosti.<sup>221</sup>

Je také ale potřeba říci, že oznámení trestného činu lze snadno zneužít v konkurenčním boji mezi podnikateli. Mnohdy totiž dochází k zahlcení zejména policejních orgánů velkým množstvím zcela neopodstatněných a často účelových trestních oznámení, která se musí prověřovat, a v důsledku toho již nezbývá dostatek času a motivace k prověření a prokázání těch oznámení, která upozorňují na skutečnou trestnou činnost, někdy i velmi závažné povahy.<sup>222</sup>

Podněty k vyšetřování lze rozdělit následujícím způsobem:

- podněty fyzických osob (občanů)
- podněty kontrolních orgánů
- výsledky operativně pátrací činnosti

**Podněty fyzických osob** jsou charakteristické tím, že bývají málo konkrétní a většinou neobsahují žádné zásadní informace. Jsou často formulovány obecně a zmatečně. Jsou zpravidla anonymního charakteru a ten, kdo je píše, velice často reaguje na informace, které byly zveřejněny v médiích.

**Podněty kontrolních orgánů** jsou oznámení specializovaných orgánů, které vykonávají kontrolu na úseku veřejné správy a v oblasti hospodaření soukromých subjektů. V případě daňové kriminality je nejčastějším podnětem oznámení místně příslušných správců daně. Ti v průběhu daňové kontroly zjistí, že dle jejich názoru došlo ke spáchání daňového trestného činu. Tato oznámení patří mezi nevíce zastoupená.

**Výsledky operativně pátrací činnosti** chápeme jako výsledky práce pracovníků kriminální policie, kteří na základě analýz a různých signálů zjišťují podezřelé osoby a podezřelé hospodářské a finanční aktivity a operace. Tyto informace získávají z policejní evidence, obchodních nebo živnostenských rejstříků aj. Při prověřování takových aktivit a operací policejní orgán zajišťuje potřebné listinné materiály, sleduje součinnost a provázanost pravděpodobných pachatelů a dalších osob. K tomu využívá operativně pátracích prostředků, mezi něž patří

---

<sup>221</sup> PÚRY, F., Poznámky k oznamování trestné činnosti státními orgány, právníky a fyzickými osobami. *Trestněprávní revue*. 2013. č. 7-8

<sup>222</sup> Tamtéž.

podle TŘ předstíraný převod (§158c TŘ), sledování osob a věcí (§158d TŘ) a použití agenta (§158e TŘ).<sup>223</sup>

### 5.3.2 Počáteční úkony

Mezi typické počáteční úkony můžeme zahrnout:

- podání vysvětlení od poškozených, svědků, či podezřelých
- výzva k vydání nebo odnětí věcí důležitých pro trestní řízení, nebo věci pocházejících z trestné činnosti
- domovní, osobní prohlídky a prohlídky nebytových prostor
- zadržení a otevření zásilky
- zadržení podezřelých osob
- zajištění finančních prostředků na účtech
- odposlech a záznam telekomunikačního provozu
- vydání písemných dokladů o pohybu peněz na účtu
- vydání informací o daňových příznacích podezřelých osob
- vyžádání odborných vyjádření a znaleckých posudků z oboru ekonomie, bankovníctví a účetnictví<sup>224</sup>

V počátečních etapách prověřování daňové kriminality rozlišujeme tyto druhy postupů:

- frontální postup
- průběžné rozvíjejí vyšetřování

**Frontální postup** spočívá v tom, že v přípravné fázi je potřeba soustředit síly a prostředky schopné provést počáteční úkony rychle, efektivně a v relativně krátkém časovém úseku na jednom nebo více místech. Tím se využije momentu překvapení a předejde se zničení nebo ukrytí usvědčujících důkazů. Tento postup je velice náročný na utajení přípravných prací a na řídicí a organizační stránku realizace. Je zde potřeba velkého počtu sil a prostředků. Dále se vyžaduje součinnost různých složek policie, státních zástupců, znalců atd.

**Průběžné rozvíjející prověřování** se zakládá na tom, že prvotní úkony jsou cíleně zaměřeny na tzv. slabý článek. Úkony jsou prováděny v přesně určeném sledu a tento postup je méně náročný na vlastní organizaci i na počty sil

---

<sup>223</sup> FRYŠTÁK, Marek. *Hospodářská kriminalita z pohledu teorie a praxe*. Ostrava: Key Publishing, 2007. ISBN 978-80-87071-18-2. s. 172 – 174.

<sup>224</sup> STIERANKA, Jozef, ed. *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň: Vydavateľství a nakladateľství Aleš Čeněk, 2013. ISBN 978-80-7380-456-5. s. 159 – 160.

a prostředků. Za to se ale vyžaduje vysoce efektivní analytická činnost a předvídání následných reakcí pachatelů na již započaté prověřování jejich trestné činnosti. Negativní stránkou tohoto postupu je, že pokud se nepodaří najít tzv. slabý článek, tak může dojít ke zmaření cílů realizace.<sup>225</sup>

### 5.3.3 Stopy

Stopami nejsou informace, ale změny, v nichž je informace obsažena. Stopy můžeme dělit na materiální stopy a stopy ve vědomí. Materiální neboli hmotné stopy jsou vytvořeny ve vnějším světě, mimo lidské vědomí, a vznikají v příčinné souvislosti s kriminalisticky relevantní událostí. Patří sem stopy:

- *Listinné povahy* (pravé a padělané listiny) a změny v nich provedené ve zjiitelné a poznatelné podobě
- *Nosiče informací* (CD, DVD, elektronické nosiče, mobilní telefony, hard disky apod.)
- *Ostatní věcné důkazy* (movitý a nemovitý majetek, výrobní prostředky apod.)

Další jsou stopy ve vědomí, tedy takové, které vznikají v paměti člověka.

Nositeli takových stop mohou být:

- osoby, které naplánovaly, organizovaly, připravovaly trestný čin, nebo se na něm účastnily
- osoby, které naplánovaly likvidaci důkazů, nebo zajistily utajení informací o trestném činu
- osoby, které se účastnily různých porad a jednání souvisejících s pácháním trestného činu
- osoby, které byly samy poškozeny trestnou činností aj.<sup>226</sup>

### 5.3.4 Následné úkony

Mezi následné úkony patří výslech obviněného, výslech svědka, znalecké dokazování a konfrontace.

---

<sup>225</sup> STIERANKA, Jozef, ed. *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň: Vydavateľství a nakladateľství Aleš Čeněk, 2013. ISBN 978-80-7380-456-5. s. 159 – 160.

<sup>226</sup> STRAUS, Jiří a Miroslav NĚMEC. *Teorie a metodologie kriminalistiky*. Plzeň: Vydavateľství a nakladateľství Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-214-1. s. 449 – 450.

### 5.3.4.1 Výslech obviněného

Jen výjimečně se setkáváme s pachateli, kteří mají kriminální minulost. Jedná se především o osoby s vysokým vzděláním, s odbornými znalostmi a zkušenostmi. Z tohoto důvodu se tito obvinění mohou účinně hájit a zaplatit si nejlepší advokáty a odborníky. Je pro ně typické, že zapírají svou trestnou činnost, popírají rozhodné skutečnosti a zlehčují vlastní podíl na spáchaném trestném činu. Svou obhajobu často staví na tom, že jejich jednání bylo běžnou obchodní operací v rámci podnikatelského rizika a popírají svůj zjištěný úmysl. Nezřídka také využívají možnosti odmítnout výpověď. Na jejich výslech je potřeba se důkladně připravit a zpracovat si plán výslechu s otázkami, na něž je potřeba znát odpověď. Často jsou vyžadovány také odborné znalosti, zejména soudního znalce nebo kriminalistického experta.<sup>227</sup>

### 5.3.4.2 Výslech svědka

Mezi osoby, které jsou nejčastěji vyslýchány jako svědci, patří zaměstnanci obchodní společnosti, zaměstnanci spolupracujících subjektů, příbuzní a známí obviněného. Výpovědi svědků jsou mnohdy neúplné a nepravdivé. Důvodem je, že sami svědci jsou často zainteresovaní do trestné činnosti pachatele. U svědků se můžeme setkat s malou kriminální citlivostí k takovému druhu kriminality a představou o tom, že se jich tato trestná činnost netýká. Dalším faktorem, který také ovlivňuje svědeckou výpověď, je zaměstnanecký, obchodní, rodinný či přátelský vztah s obviněným. Neochota svědků vypovídat pramení i z jejich obavy případné msty ze strany pachatele nebo jeho společníků.<sup>228</sup>

### 5.3.4.3 Znalecké dokazování

Znalecké dokazování má velký význam. Znalecké posudky patří mezi nejdůležitější důkazní prostředky. Zkoumá se u nich především pravost a původnost listin a dokumentů, obsah různých elektronických médií, správnost a úplnost vedení účetnictví, nebo průběh a návaznost bankovních a finančních operací. Při výběru znalce je třeba postupovat velmi opatrně a zodpovědně. Správný výběr znalce má značný význam pro úspěch dokazování. Ideální je, aby orgány činné v trestním řízení se znalcem předem projednaly obsah zamýšleného znaleckého zkoumání

---

<sup>227</sup> STRAUS, Jiří a Miroslav NĚMEC. *Teorie a metodologie kriminalistiky*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-214-1. s. 457.

<sup>228</sup> CHMELÍK, Jan, Pavel HÁJEK a Stanislav NEČAS. *Úvod do hospodářské kriminality*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2005. Vysokoškolské učebnice (Aleš Čeněk). ISBN 80-86898-13-X. s. 79.

a probraly s ním otázky, které budou položeny. Znalecké posudky si často nechávají vypracovávat i sami obvinění a jejich obhájci. Orgány činné v trestním řízení musejí s takovým důkazem nakládat stejně jako s každým jiným důkazním prostředkem, pokud má takový znalecký posudek všechny náležitosti, které ukládá zákon.<sup>229</sup>

#### 5.3.4.4 Konfrontace

Vzhledem k tomu, že u obviněných a svědků se mnohdy setkáváme s podstatnými rozpory v jejich výpovědích, je často využívaným důkazním prostředkem právě konfrontace. Její podstatou je, že v případě, že se výpověď svědka v závažných okolnostech neshoduje s výpovědí obviněného a naopak, mohou být takové osoby postaveny tvář v tvář. Výsledkem konfrontace by mělo být odstranění rozporů mezi jejich předchozími výpověďmi.<sup>230</sup>

### 5.4 Rozdíly v dokazování mezi daňovým a trestním řízením

V trestním řízení platí zásada oficiality a zásada vyhledávací. Orgány činné v trestním řízení musejí dokazovat z úřední povinnosti rozsah zkrácení a naplnění všech znaků skutkové podstaty. Dále je trestní řízení ovládáno zásadou presumpce nevinu, tedy že obviněný ze zkrácení daně není povinen prokázat svoji nevinu. Obviněný zde nemá důkazní břemeno a nemůže tak být uznán vinným ze spáchání trestného činu podle §240 TrZ na základě toho, že sám neprokázal řádné přiznání a zaplacení daně ve stanovené výši, resp. neprokázal, že daň nezkrátil.<sup>231</sup>

V daňovém řízení to platí naopak a daňový subjekt v něm má povinnost pokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, či byl k jejich průkazu vyzván správcem daně v průběhu daňového řízení. Pokud tak ale daňový subjekt neučiní a není možné daňovou povinnost stanovit dokazováním, pak může správce daně daňovou povinnost stanovit za použití pomůcek. Těmi mohou být listinné doklady, výpisy z veřejných záznamů, daňové spisy, znalecké posudky, výpovědi svědků a další.<sup>232</sup>

Dokazování v daňovém řízení je mnohem volnější a širší ve srovnání s dokazováním v trestním řízení. Díky rozdílům v obou dokazováních nelze bez

---

<sup>229</sup> FRYŠTÁK, Marek. *Hospodářská kriminalita z pohledu teorie a praxe*. Ostrava: Key Publishing, 2007. ISBN 978-80-87071-18-2. s. 180.

<sup>230</sup> FRYŠTÁK, Marek. *Hospodářská kriminalita z pohledu teorie a praxe*. Ostrava: Key Publishing, 2007. ISBN 978-80-87071-18-2. 179 s.

<sup>231</sup> VORLÍČKOVÁ, L. *Trestní právo daňové: sborník příspěvků z II. mezinárodní konference konané 18. února 2008*. Praha: Nakladatelství C.H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-093-5. s. 209 – 211.

<sup>232</sup> Tamtéž.



dalšího přejímat výsledky dokazování v daňovém řízení do trestního řízení a na jejich základě pak vyvozovat trestní odpovědnost za trestný čin podle §240. Rozhodnutí finančního orgánu o daňové povinnosti obviněného jako daňového subjektu není v řízení o trestném činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby pro soud závazné. Soud nemůže bez dalšího odkázat na takové rozhodnutí správce daně, aniž by tyto jeho závěry přezkoumal po skutkové stránce a zabýval se správností a odůvodněností v něm učiněných právních názorů. K výsledkům daňového řízení je tedy potřeba přistupovat kriticky a orgány činné v trestním řízení si nemohou usnadňovat svou práci tak, že bez řádného přezkoumání budou na závěry správce daně odkazovat. Posouzení viny totiž náleží výhradně orgánům činným v trestním řízení.<sup>233</sup>

Na druhou stranu ale i tak platí, že je sice nutné rozdíly mezi daňovým a trestním řízením respektovat, ale nelze ho absolutizovat. Proto ani v trestním řízení není možné zcela ignorovat výsledky daňového řízení. V praxi jsou většinou výsledky daňového řízení důležitými podklady pro orgány činné v trestním řízení, a to zejména pokud se jedná o to, zda má být proti osobě zahájeno trestní stíhání pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, a jakým směrem bude vedeno dokazování.<sup>234</sup>

## 5.5 Karuselové podvody

Jedná se o jednu z nejzávažnějších forem hospodářské trestné činnosti. Jde o druh daňové trestné činnosti, při níž se pachatelé snaží získávat neoprávněné nároky na nadměrné odpočty DPH. Za karuselový podvod se označuje takové jednání, kdy se v uzavřeném okruhu společností minimálně ze dvou zemí bez ekonomického účelu neustále předprodává totožné zboží, nikoliv však z důvodu obchodní činnosti, ale pouze z toho důvodu, aby osoby řídící takové obchody získaly nároky na nadměrné odpočty.<sup>235</sup>

Základním předpokladem pro karuselové obchody je:

- jeden ze subjektů musí sídlit v jiném státě, než zbytek řetězce

---

<sup>233</sup> LICHNOVSKÝ, O. Dokazování daňových trestných činů v trestním řízení. *Trestněprávní revue*. 2018, č. 11-12

<sup>234</sup> VORLÍČKOVÁ, L. *Trestní právo daňové: sborník příspěvků z II. mezinárodní konference konané 18. února 2008*. Praha: Nakladatelství C.H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-093-5. s. 209 – 211.

<sup>235</sup> KOUPIL, V. Karuselové podvody – jak je poznat a vést v nich dokazování, *Státní zastupitelství*. 2014, č. 5, s. 11.

- na území druhého státu, kde sídlí zbytek řetězce, musí být DPH vybíráno standardním odpočtem DPH
- subjekty jsou registrovanými plátcí DPH
- obchod musí být prováděn v souvislosti s ekonomickou činností
- dodání předmětu obchodní transakce na území druhého státu musí mít charakter zdanitelného plnění
- na předmět obchodní transakce se neuplatňuje režim přenesení daňové povinnosti
- u předmětu obchodní transakce lze při vývozu do jiného státu provést odpočet DPH <sup>236</sup>

Předmětem obchodní transakce je z hlediska karuselového obchodu dodání zboží nebo poskytnutí služby. Mezi předměty obchodní transakce, které jsou zajímavé pro karuselové obchody, patří ty, které mají vysoké prodejní ceny (např. emisní povolenky), jde o komoditu (např. drahé kovy) nebo mají těžko prokazatelné uskutečnění (např. marketingové a jiné poradenské služby). Důsledkem karuselových obchodů je ohrožení hospodářské politiky státu, ohrožení makroekonomické stability a menší investice státu v důsledku neodvedeného DPH. <sup>237</sup>

### 5.5.1 Modus operandi

Karuselové podvody jsou založeny na tom, že zboží je přeprodáváno v účelově vytvořeném řetězci firem, které mají mezinárodní charakter. Pachatelé musí vytvořit skupinu obchodních společností, které mají sídlo minimálně ve dvou státech a prostřednictvím takových společností pak následně předstírají obchodní činnost. <sup>238</sup>

Základem je, že na území České republiky musí umístit společnost, která má většinou zahraniční či nedohledatelné jednatele, na níž budou vykazovat dovoz zboží ze zahraničí. Takové společnosti často nemají ani žádnou provozovnu a jsou nekontakovatelné. Na tyto společnosti je následně vykazován dovoz zboží nebo pořízení zboží z jiného členského státu, a to za účelem, aby tyto společnosti měly povinnost přiznat a zaplatit DPH z pořízení zboží z ciziny. Jelikož jde ale

<sup>236</sup> HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. ISBN 978-80-260-8723-6. s. 10.

<sup>237</sup> HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. ISBN 978-80-260-8723-6. s. 11.

<sup>238</sup> KOUPIL, V. Karuselové podvody – jak je poznat a vést v nich dokazování, *Státní zastupitelství*. 2014. č. 5, s. 12 – 13.

o nemajetné a nefungující společnosti, tak DPH nikdy nezaplatí, a často ani nepřiznají. Taková společnost se nazývá „*missing trader*“. Pachatelé tak dosáhnou toho, že za zboží, které je pořízeno v zahraničí, nemusí platit DPH, a takové zboží je pak převedeno na společnost, která je již kontaktní. Tato společnost tedy slouží k tomu, aby s minimální marží přeprodala zboží dalšímu spřízněnému subjektu. Takovýto typ transakce probíhá minimálně mezi dvěma dalšími články a nakonec doputuje k vývozcí. Vývozcí zboží jsou většinou firmy, které mají dlouholetou historii. Po formální stránce plní řádně svoje daňové povinnosti tak, aby pro správce daně byly co nejméně nápadné. Svou trestnou činnost mají zasazenou do své běžné a reálné podnikatelské činnosti. Mezičlánek mezi *missing traderem* a vývozcem se nazývá „*buffer trader*“. Důvodem existence tohoto mezičlánku je, aby vývozce byl co nejvíce odcloněn od *missing tradera*, a aby co nejvíce znesnadnil odhalení podvodu.

Vývozce poté uskuteční vývoz zboží do zahraničí. Pachatelé trestné činnosti mají často založené i firmy v zahraničí. Tyto firmy pak vracejí zboží zpět obdobným způsobem na území České republiky. Zboží se tak neustále točí v uzavřeném okruhu společností. Z tohoto důvodu vznikl název kolotočové neboli karuselové obchody. Takové obchody jsou činěny ve velkých objemech a s velkou rychlostí tak, aby byly pro daňovou správu fakticky nevyvratitelné.

Pro pachatele je důležité, aby nebylo odhaleno, že zboží probíhá v uzavřeném kruhu společností. Typické pro takové obchody je, že operace probíhají se skutečným zbožím, nejlépe s takovým, které nelze jednoznačně identifikovat, je dostatečně malé a drahé, aby mohlo dojít k maximalizaci zisku. Jedná se například o elektroniku, mobilní telefony nebo textil.<sup>239</sup>

### **5.5.2 Boj proti karuselovým podvodům**

Od roku 2014 je v České republice zřízen speciální tým nesoucí název *Kobra*. Jeho úkolem je bojovat proti daňovým únikům a daňové kriminalitě v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřebních daní. Tento tým je složen z členů Útvaru pro odhalování korupce a finanční kriminality, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel. Cílem týmu je zajištění řádného výběru

---

<sup>239</sup> KOUPIL, V. Karuselové podvody – jak je poznat a vést v nich dokazování, *Státní zastupitelství*. 2014. č. 5, s. 12 – 13.

daní, vrácení nezákonně získaných prostředků do státního rozpočtu a postih pachatelů daňové trestné činnosti.<sup>240</sup>

Česká republika do své legislativy také transportovala směrnice Evropské unie, které se týkají právě boje proti karuselovým obchodům a obecně daňovým únikům. Jedná se o §92a až 92e zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Ty upravují pojem režim přenesení daňové povinnosti a vybrané předměty obchodní transakce.<sup>241</sup>

V boji proti karuselovým podvodům dále významně přispělo znovuzavedení trestnosti přípravy do TrZ v roce 2016. Dle důvodové zprávy hlavní část trestné činnosti pachatelů karuselových obchodů probíhala právě v období, které lze označit za přípravu k trestnému činu. Policie ČR však nemohla v této věci zahájit úkony trestního řízení a trestnou činnost pachatelů řádně zdokumentovat, neboť jednání spočívající v přípravě nebylo trestné. O provedení karuselového podvodu a zkrácení daně byla tak Policie ČR ze strany správců daně informována až v okamžiku, kdy byl celý trestný čin dokonán a organizátoři podvodu již zpravidla přesunuli své aktivity a majetkové výnosy na jiný, stejným způsobem založený, daňový subjekt. Policie ČR pak mohla zahájit trestní řízení pouze vůči osobám, které plnily úlohu tzv. bílých koní, hlavní organizátoři společně se získanými výnosy z trestné činnosti Policii ČR v mnoha případech unikali. Bílí koně jsou obvykle osoby pocházející ze sociálně slabého prostředí, které plní funkci statutárních orgánů obchodních korporací, i když nemají dostatečné vzdělání, znalosti a ani schopnosti k výkonu těchto funkcí. Hlavní pachatelé karuselových podvodů na ně pak přenášejí hlavní díl zodpovědnosti za nepřiznání a neodvedení daně. Hlavním cílem novely zákona bylo umožnit, aby orgány činné v trestním řízení mohly řádně reagovat na vysoce společensky škodlivá jednání spočívající v přípravě trestného činu zkrácení daně a zamezit tak dokonání daňové trestné činnosti.<sup>242</sup>

## 5.6 Příčiny a prevence daňové kriminality

Daňové kriminalitě není společností přikládán dostatečný význam a je jí do velké míry tento problém podceňován, zlehčován a mnohdy i tolerován. Hlavním

---

<sup>240</sup> HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. ISBN 978-80-260-8723-6. s. 13.

<sup>241</sup> Tamtéž.

<sup>242</sup> Důvodová zpráva k návrhu trestního zákoníku - sněmovní tisk 458, poslanecká sněmovna, 7. období, rok 2013

důvodem toho je, že páčání daňových trestných činů se nevyznačuje násilím a nevyvolává žádné obranné reakce poškozených, protože zkrácením daně nebo vylákáním výhody není poškozen žádný konkrétní jedinec či skupina osob.<sup>243</sup>

### 5.6.1 Příčiny

Mezi faktory, které ovlivňují daňovou kriminalitu, patří především mezery v legislativě, chybějící kvalitní právní úprava, absence účinných kontrolních mechanismů a nedostatky ve fungování orgánů státní sféry. Jedná se především o nízké profesionální a etické nároky na osoby vykonávající dozorčí, kontrolní a povolovací činnost. Zejména u podnikatelů schází orientace v právních předpisech a jejich neznalost.<sup>244</sup>

Další důvodem jsou faktory sociálně-kulturní. Mezi ně patří především nízké právní vědomí, a to jak u veřejnosti, tak i například u státních úředníků. Pachatele je obtížné odhalit a následně je postavit před soud. Pokud k odsouzení dojde, tak trest je pak často zanedbatelný ve vztahu k získanému majetkovému prospěchu. Tento shovívavý přístup orgánů činných v trestním řízení k pachatelům vychází z jejich mnohdy významného ekonomického postavení. Často se také v trestním řízení vytváří prostor pro vznik korupčních vztahů. Orgány činné v trestním řízení mají častokrát nejednotný náhled na posuzování jednotlivých případů. Soudy jsou nedostatečně personálně obsazeny a policejní orgány mají mnohdy liknavý postup a málo odborných znalostí.<sup>245</sup>

### 5.6.2 Prevence

Mezi problémy, které způsobují, že trestná činnost není identifikována hned v samotném počátku, patří pozdní upozornění na podezření z daňové trestné činnosti ze strany orgánů celní a finanční správy. Finanční úřady většinou trestní oznámení podávají až poté, co je ukončena daňová kontrola nebo vytýkácí řízení. Taková kontrola nebo řízení ale trvá i několik měsíců či let. Pokud totiž finanční úřad hned v začátku nekontaktuje policii, pak je podstatně ztíženo odhalení pachatelů daňové trestné činnosti.

---

<sup>243</sup> CHMELÍK, Jan, Pavel HÁJEK a Stanislav NEČAS. *Úvod do hospodářské kriminality*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2005. Vysokoškolské učebnice (Aleš Čeněk). ISBN 80-86898-13-X. s. 37.

<sup>244</sup> KUČHTA, Josef a Helena VÁLKOVÁ. *Základy kriminologie a trestní politiky*. Praha: C.H. Beck, 2005. Beckovy mezioborové učebnice. ISBN 80-7179-813-4. s. 360 – 364.

<sup>245</sup> Tamtéž.

Druhou potíží je neopatrné nakládání finančních úřadů s žádostmi policejního orgánu. Žádosti policejního orgánu jsou zakládány do daňového spisu, do kterého má přístup dotčený daňový subjekt. Hrozí tedy nebezpečí, že daňový subjekt bude informován o zájmu policie v době, kdy tato provádí skryté vyšetřování. Byla by tedy potřeba přijmout opatření k utajení trestního řízení.

Neexistence centrálního registru bankovních účtů a nedostatečná spolupráce bank s policií také patří mezi problémy. Takový registr by byl třeba kvůli zjišťování finančních toků mezi společnostmi. Častými dotazy na jednotlivé bankovní subjekty se totiž zvyšuje riziko prozrazení citlivých informací a tento postup je také velmi finančně náročný.<sup>246</sup>

Dále je potřeba, aby byl boj s daňovou kriminalitou úspěšný, zejména:

- zkvalitnit trestní a jinou legislativní úpravu
- postarat se o uspořádání a správné fungování příslušných institucí
- zkvalitnit činnost kontrolních orgánů
- zvýšit autoritu orgánů činných v trestním řízení
- budovat podnikatelskou etiku
- zvýšit úroveň znalostí finančních, účetních a jiných operací u pracovníků kontroly a orgánů činných v trestním řízení
- zkvalitnit spolupráci na mezinárodní úrovni<sup>247</sup>

---

<sup>246</sup> SOSÍK, A., Poznatky z trestních řízení k problémům při odhalování a dokumentování daňové trestné činnosti. *Státní zastupitelství*. 2014. č. 5, s. 27 – 28.

<sup>247</sup> SVATOŠ, Roman. *Kriminologie*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2012. Vysokoškolské učebnice (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-389-6. s. 187 – 188.

## Závěr

V pěti kapitolách své diplomové práce jsem ve stanoveném rozsahu podala ucelený přehled o trestném činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby z pohledu trestního práva a částečně z pohledu kriminalistiky. Trestněprávní úprava daňových trestných činů je ve velké míře provázána s jinými právními odvětvími, především pak se správním právem. V něm nalezneme základní terminologii, která je nezbytná k pochopení daňové problematiky a je součástí mé první kapitoly. V té jsem vymezila všechny stěžejní pojmy, tedy povinné platby, jež je možné zkrátit nebo na nich vylákat výhodu. Dále jsem se věnovala historickému vývoji od roku 1950, až do roku 2009, do vydání současně platného právního předpisu. Ve své práci jsem rozebírala i současnou trestněprávní úpravu. U ní jsem se zaměřila na judikaturu jak národních soudů, tak Evropského soudu pro lidská práva. Věnovala jsem se i zákonodárné činnosti, a v neposlední řadě také daňové kriminalitě, jejím odhalováním, vyšetřovacími postupy, jejími příčinami a prevencí.

Ve své práci jsem rozebírala aktuální otázky daňového trestního práva se zaměřením na trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Za velice zajímavě se vyvíjející problematiku považuji jednu ze základních zásad trestního práva procesního *ne bis in idem*. Její aplikace se díky judikatuře Nejvyššího soudu rozšířila i na skutky, které řeší správní orgány. Nejzajímavější je ale vývoj judikatury, která se týká otázky zásady zákazu dvojího trestání ve vztahu k daňovým sankcím. Názor vyslovený Nejvyšším soudem v této otázce považuji za správný, jelikož pokud by byla uložena sankce pouze v daňovém řízení, tak by nešlo o přiměřenou reakci za porušení daňového předpisu, když takové jednání současně naplňuje znaky trestného činu a je pak potřeba uplatnit i odpovědnost trestní.

Daňové příjmy jsou jedny z nejdůležitějších finančních prostředků, kterými jsou zabezpečovány veřejné potřeby státu a jeho obyvatel. Na to, aby tyto příjmy mohly plynout do příslušných rozpočtů, je nezbytné, aby vznikající vztahy mezi státem daňovým subjektem byly náležitě upraveny v příslušné právní normě. Daňové trestné činy jsou upraveny v současně platném zákoně č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, který je dle mého názoru zpracován kvalitním, komplexním a v praxi použitelným způsobem. Nicméně by bylo myslím ještě potřeba v souvislosti se znovuzavedením trestnosti přípravy, aby byla jasněji stanovená hranice mezi legálním snižováním daňové povinnosti a jednáním, které se již považuje za trestné. Zejména aby daňový subjekt neměl pochyby o tom, zda jeho

jednání ještě spadá pod daňovou optimalizaci, nebo se již nachází v oblasti trestněprávní odpovědnosti.

Jelikož by trestní právo mělo působit až jako *ultima ratio*, bylo by dle mého názoru vhodné zdokonalit mimotrestní právní úpravu, především přijmout účinnější opatření, co se týče prevence daňové kriminality. Dále pak zjednodušit celý daňový systém a vyplňování daňových tvrzení, jelikož málokterý daňový subjekt ví, jak takové přiznání správně vyplnit.

Vzhledem k tomu, že jsou daňové příjmy jedním z nejdůležitějších finančních prostředků, které naplňují veřejný rozpočet, měl by být boj s daňovou kriminalitou pro stát prioritou. Tento druh kriminality je charakteristický velkým rozsahem škod, specializací a propracovaností pachatelů, velkou mírou latence, organizovanými skupinami a obtížnou prokazatelností. Na odhalování a dokazování tohoto druhu kriminality jsou kladeny velké nároky, jelikož odborné znalosti, metody a formy páchání trestné činnosti pachatelů mnohdy předbíhají znalosti a zkušenosti orgánů činných v trestním řízení.

Bylo by tedy vhodné zvýšit úroveň finančních, účetních a dalších znalostí pracovníků kontroly a orgánů činných v trestním řízení. Dále by bylo na místě rozšířit pravomoci kontrolních úřadů, mezi něž patří například orgány finanční správy nebo živnostenské úřady, a zlepšit jejich vzájemnou spolupráci, jak na vnitrostátní úrovni, tak na úrovni mezinárodní. V neposlední řadě pak také celkově zvýšit autoritu orgánů činných v trestním řízení a postarat se o uspořádání a správné fungování příslušných institucí. Z mého pohledu je pak rozhodně správným krokem vytvoření specializovaného týmu daňové Kobry, který dosahuje velmi dobrých výsledků a státu zachránil již více než 10 miliard korun českých.



## Resumé

Crime of evading taxes, fees and similar obligatory payments is one of the tax crimes. All tax offenses in the Czech criminal law are contained in part two of chapter VI of the Criminal Code. This crime is referred to in paragraph 240 of Criminal Code. This is the most often committed crime in the Czech Republic. His main task is to secure income for the public budget. Tax revenue is important because it funds public needs and supports the state and its citizens.

My thesis is divided into five parts, without introduction and conclusion. Part one covers vocabulary and basic terminology. This part also explains obligatory payments, taxes, and fees.

The historical development of tax crimes from 1950 through 2009 is discussed in part two. Crimes including evading taxes, fees and similar obligatory payments did not exist until a new edition of the criminal code was introduced in 1950.

Part three contains the current legislation, represented namely by “Criminal Code”. Then, the current Criminal Code is compared with previous legislation. Another point in my thesis is the basic principle “*ne bis in idem*”. It is analyzed in connection with the case law of the Supreme Court, the Supreme Administrative Court and the European Court of Human Rights.

The fourth section of this thesis is one of the most important parts. It begins with the facts that we know regarding criminal tax offenses. Furthermore, we explore each of the individual developmental stages, with a focus on the preparation stage. The preparation for a criminal offense under §240 was reintroduced into the Criminal Code in July of 2016. Finally, this part covers the extinction of criminal liability in detail.

Tax criminality is discussed in the fifth and final part. Tax criminality is a type of economic criminal activity. This type of crime is characterized by extensive damages, specialization of offenders, organized groups and latent kind of criminal activity. Detecting tax offenses is a difficult task that requires a high level of professional knowledge. At this point of the thesis tax offenders and „*carousel frauds*“ are defined. This chapter is also comparing criminal evidence with tax evidence. Finally, we review the causes of tax crime and possible prevention to put an end to this common, yet costly crime.

## Seznam použité literatury

### Odborná literatura

#### České publikace:

- BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 5., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-801-6.
- BONĚK, Václav. *Lexikon daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001. Lexikony - Sagit, Sv. 4. ISBN 80-7208-265-5.
- BRUCKNEROVÁ, Eva. *Trestní právo hmotné a procesní: multimediální učební text*. 2., dopl. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2014. ISBN 978-80-210-7288-6.
- DRAŠTÍK, Antonín. *Trestní zákoník: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-790-4
- FRYŠTÁK, Marek. *Hospodářská kriminalita z pohledu teorie a praxe*. Ostrava: Key Publishing, 2007. ISBN 978-80-87071-18-2.
- GROSSOVÁ, Marie. *Finanční právo se zaměřením na daňové právo*. Ostrava: Key Publishing, 2008. Právo (Key Publishing). ISBN 978-80-87071-77-9.
- HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. ISBN 978-80-260-8723-6.
- CHMELÍK, Jan, Pavel HÁJEK a Stanislav NEČAS. *Úvod do hospodářské kriminality*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2005. Vysokoškolské učebnice (Aleš Čeněk). ISBN 80-86898-13-X.
- CHMELÍK, Jan, František NOVOTNÝ a Simona STOČESOVÁ. *Trestní právo hmotné: obecná část*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. Právnické učebnice (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-583-8.
- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2.
- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. *Daňové právo de lege lata*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2018. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-687-3.

- JELÍNEK, Jiří. *Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob: komentář s judikaturou*. 2., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Leges, 2013. Komentátor. ISBN 978-80-87576-43-4.
- JELÍNEK, Jiří. *Trestní právo procesní: podle stavu k 1.10.2016* Praha: Leges, 2016. Student (Leges). ISBN 978-80-7502-160-1.
- JELÍNEK, Jiří. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 6. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2017. Student (Leges). ISBN 978-80-7502-236-3.
- JELÍNEK, Jiří. *Trestní zákoník a trestní řád: s poznámkami a judikaturou*. 7. vydání. Praha: Leges, 2017. Glosátor. ISBN 978-80-7502-230-1.
- KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8.
- KOLDINSKÁ, Kristina a Petr TRÖSTER. *Právo sociálního zabezpečení*. 7., podstatně přepracované vydání. V Praze: C.H. Beck, 2018. Academia iuris (C.H. Beck). ISBN 978-80-7400-692-0.
- KUČHTA, Josef a Helena VÁLKOVÁ. *Základy kriminologie a trestní politiky*. Praha: C.H. Beck, 2005. Beckovy mezioborové učebnice. ISBN 80-7179-813-4.
- KUČHTA, Josef, ed. *Aktuální problémy daňové kriminality*. Brno: Masarykova univerzita, 2012. ISBN 978-80-210-6082-1.
- KUKLÍK, Jan. *Vývoj československého práva 1945-1989*. Praha: Linde, 2009. ISBN 978-80-7201-741-6.
- NOVOTNÝ, František a Josef SOUČEK. *Trestní právo hmotné*. 3., rozš. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2010. ISBN 978-80-7380-291-2.
- NOVOTNÝ, Oto, Tomáš GŘIVNA, Pavel ŠÁMAL a Rudolf VOKOUN. *Trestní právo hmotné*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. ISBN 978-80-7357-509-0.
- PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy: komentář k zákonu č. 321/2016 Sb., charakteristika daňových prvků a pojmů normy, předchozí legislativní iniciativy, daňové trestné činy*. Olomouc: ANAG, [2017]. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-072-0.

- PROUZA, Daniel. *Zásada ne bis in idem v českém trestním právu*. České Budějovice: Vysoká škola evropských a regionálních studií, 2006. ISBN 80-86708-27-6.
- STRAUS, Jiří a Miroslav NĚMEC. *Teorie a metodologie kriminalistiky*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-214-1.
- SVATOŠ, Roman. *Kriminologie*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2012. Vysokoškolské učebnice (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-389-6.
- ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-428-5.
- ŠÁMAL, Pavel, Oto NOVOTNÝ, Tomáš GRIVNA, Jiří HERCZEG, Marie VANDUCHOVÁ a Rudolf VOKOUN. *Trestní právo hmotné*. 8., přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-358-7.
- ŠÁMAL, Pavel. *Trestní odpovědnost právnických osob: komentář*. 2. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2018. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-592-3.
- VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2018*. 14. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2018. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-87480-63-2.
- VOJÁČEK, Ladislav, Karel SCHELLE a Vilém KNOLL. *České právní dějiny*. 3. upravené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-575-3.
- VORLÍČKOVÁ, L. *Trestní právo daňové: sborník příspěvků z II. mezinárodní konference konané 18. února 2008*. Praha: Nakladatelství C.H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-093-5.

#### **Zahraniční publikace:**

- BURDA, E.; ČENTĚŠ, J.; KOLESÁR, J.; ZÁHORA, J. a kol. *Trestný zákon. Osobitná část: komentár*. II. díl. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2011
- KLÁTIK, Jaroslav. *Trestné právo hmotné*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2018. Slovenské učebnice. ISBN 978-80-7380-726-9.

- KORGO, Dušan. *Trestné právo hmotné*. 2. aktualizované a doplnené vydanie. Plzeň: Vydavateľstvá a nakladateľstvá Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-631-6.
- KORGO, Dušan. *Trestné právo hmotné*. 2. aktualizované a doplnené vydanie. Plzeň: Vydavateľstvá a nakladateľstvá Aleš Čeněk, 2016. ISBN 78-80-7380-621-7.
- MAŠĽANYOVÁ, Darina. *Trestné právo hmotné: všeobecná a osobitná časť*. 2., aktualizované a doplnené vydanie. Plzeň: Vydavateľstvá a nakladateľstvá Aleš Čeněk, 2016. Slovenské učebnice. ISBN 978-80-7380-618-7.
- STIERANKA, Jozef, ed. *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň: Vydavateľstvá a nakladateľstvá Aleš Čeněk, 2013. ISBN 978-80-7380-456-5.

#### **Články z odborných periodik**

- FRGAL, O. Zkrátení daně z přidané hodnoty a daně z příjmů – dílčí útoky pokračujícího trestného činu ano, nebo ne? Polemika s jedním rozhodnutím nejvyššího státního zástupce. *Státní zastupitelství*. 2015. č. 2
- KOCINA, J., Příprava zkrátení daně. *Bulletin advokacie*. 2016, č. 9
- KOCINA, J., Ne bis in idem – penále v daňovém řízení. *Bulletin advokacie*. 2016, č. 10
- KOUPIL, V. Karuselové podvody – jak je poznat a vést v nich dokazování, *Státní zastupitelství*. 2014. č. 5
- LICHNOVSKÝ, O. Dokazování daňových trestných činů v trestním řízení. *Trestněprávní revue*. 2018. č. 11-12
- PELC, V., Účinná lítost u trestného činu zkrátení daně a aktuální stav judikatury. *Bulletin advokacie*. 2014. č. 4
- PÚRY, F., Poznámky k oznamování trestné činnosti státními orgány, právníckými a fyzickými osobami. *Trestněprávní revue*. 2013. č. 7-8
- RADVAN, M., Zásada ne bis in idem v případě trestného činu zkrátení daně, poplatku a podobné povinné platby. *Státní zastupitelství*. 2015. č. 4
- SOSÍK, A., Poznatky z trestních řízení k problémům při odhalování a dokumentování daňové trestné činnosti. *Státní zastupitelství*. 2014. č. 5
- STRATIL, J., Znovuzavedení trestnosti přípravy zkrátení daně, poplatku a podobné povinné platby. *Daně a finance*. 2016, č. 3

## **Judikatura**

- Nález Ústavního soudu ze dne 20. 3. 2007 sp. zn. Pl. ÚS 20/06
- Nález Ústavního soudu ze dne 10. 1. 2001 sp. zn. Pl. ÚS 14/2000
- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21. 8. 2003, sp. zn. 3 Tdo 853/2003
- Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. 7. 2004, sp. zn. 11 Tdo 738/2003
- Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci Nykänen vs. Finsko ze dne 20. 5. 2014 sp. zn. 11828/11
- Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci Lucky Dev vs. Švédsko ze dne 27. 11. 2004 sp. zn. 7356/10
- Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci Justilla vs. Finsko ze dne 23. 11. 2006 sp. zn. 73053/0
- Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci A a B proti Norsku ze dne 15. 11. 2016 (stížnosti č. 24130/11 a 29758/11)
- Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015 sp. zn. 4 Afs 210/2014
- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 19. 7. 2005 sp. zn. 7 Tdo 819/2005
- Rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 7. 3. 1972 sp. zn. 4 To 54/71
- Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 21. 2. 1968 sp. zn. 8 Tz 10/68
- Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 11. 3. 1999 sp. zn. 4 Tz 173/1998
- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 10. 12. 2003 sp. zn. 3 Tdo 1025/2003
- Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 1. 1999 sp. zn. 5 Tz 165/98
- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 11. 1. 2001 sp. zn. 7 Tz 289/2000
- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 27. 2. 2008 sp. zn. 7 Tdo 197/2008
- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 19. 10. 2006, sp. zn. 15 Tdo 756/2006
- Nález Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/08
- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 7. 3. 2007 sp. zn. 5 Tdo 65/2007
- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 6. 2004 sp. zn. 11 Tdo 640/2004
- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 12. 3. 2008 sp. zn. 8 Tdo 68/2008
- Usnesení velkého senátu trestního kolegia ze dne 4. 1. 2017 sp. zn. 15 Tdo 832/2016
- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 25. 5. 2016 sp. zn. 8 Tdo 532/2016
- Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 17. 2. 1965 sp. zn. 8 Tz 1/65

## Právní předpisy

- Zákon č. 50/1923 Sb., na ochranu republiky
- Zákon č. 231/1948 Sb., na ochranu lidově demokratické republiky
- Zákon č. 86/1950 Sb., trestní zákon
- Zákon č. 88/1950 Sb., trestní zákon správní
- Zákon č. 63/1956 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 86/1950 Sb., trestní zákon
- Zákon č. 100/1960 Sb., Ústava Československé socialistické republiky
- Zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon
- Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)
- Zákon č. 175/1990 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 140/1961 Sb., 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 zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon
- Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti
- Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění
- Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky
- Zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod
- Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon
- Zákon č. 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 daní
- Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
- Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnost právnických osob a řízení proti nim

### **Online zdroje**

- [www.beck-online.cz](http://www.beck-online.cz)
- [www.danovakobra.cz](http://www.danovakobra.cz)
- [www.kraken.slv.cz](http://www.kraken.slv.cz)
- KUTÍLEK, L., Praktické aspekty připravované novely daňových trestných činů, volně dostupné na: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/trestni-pravo/prakticke-aspekty-pripravovane-novely-danovych-trestnych-cinu>
- KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ, Zavedení trestnosti přípravy trestného činu daňového povede ke kriminalizaci podnikatelského prostředí, volně dostupné na: <https://www.kdpcr.cz/informace/aktuality/zavedeni-trestnosti-pripravy-trestneho-cinu-danoveho-povede-ke-kriminalizaci-podnikatelskeho-prostredi>

### **Ostatní zdroje**

- Návrh trestního zákoníku - sněmovní tisk 774, poslanecká sněmovna, 4. období, rok 2002 až 2006
- Návrh trestního zákoníku - sněmovní tisk 410, poslanecká sněmovna, 5. období, rok 2006 až 2010
- Návrh trestního zákoníku - sněmovní tisk 996, poslanecká sněmovna, 6. období, rok 2012
- Návrh trestního zákoníku - sněmovní tisk 458, poslanecká sněmovna, 7. období, rok 2013
- Návrh trestního zákoníku - sněmovní tisk 242, poslanecká sněmovna, 8. období, rok 2017