

Západočeská univerzita v Plzni

FAKULTA PRÁVNICKÁ

DIPLOMOVÁ PRÁCE  
**TRESTNÉ ČINY DAŇOVÉ**

Tomáš Hanus

Plzeň, 2014

# Západočeská univerzita v Plzni

FAKULTA PRÁVNICKÁ

Katedra trestního práva

## DIPLOMOVÁ PRÁCE **TRESTNÉ ČINY DAŇOVÉ**

Tomáš Hanus

Studijní program: Právo a právní věda

Studijní obor: Právo

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

katedra trestního práva,

Fakulta právnická Západočeské univerzity v Plzni

Plzeň, 2014

## **Prohlášení**

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracoval samostatně a že jsem použité prameny a literaturu vyznačil způsobem ve vědecké práci obvyklým.

V Mariánských Lázních dne 24. 3. 2014

.....  
Tomáš Hanus

## **Poděkování**

Na tomto místě bych rád poděkoval svému konzultantovi, panu JUDr. Janu Kocinovi, Ph.D., za ochotu a odborné vedení mé diplomové práce.

Poděkování patří také mé rodině za její trpělivost a podporu projevovanou mi během mého celého studia.

# OBSAH

1. Úvod .....	1
2. Historický vývoj daní od roku 1918 .....	3
2.1 Přímé daně .....	3
2.2 Nepřímé daně .....	5
2.3 Po roce 1989 .....	7
2.4 Vývoj trestání daňových deliktů .....	8
3. Pojem hospodářské kriminality od roku 1989 .....	11
4. Daňové trestné činy v českém právu .....	17
4.1 Správně-právní úprava daňových deliktů .....	17
4.1.1 K pojmu daň, clo a poplatků .....	17
4.1.2 Funkce a třídění daní .....	19
4.1.3 Daňová soustava a správa daní v České republice .....	20
4.1.4 Daňové řízení .....	21
4.1.5 Následky porušení povinností při správě daní (§ 246-254 Daňového řádu) .....	28
4.1.6 Lhůta pro stanovení daně .....	29
4.2 Návaznost správně-právní úpravy na trestně-právní .....	30
4.3 Úprava daňových trestných činů v Trestním zákoníku .....	32
4.3.1 Obecně k typovým znakům daňových trestných činů .....	32
4.3.2 Vybrané skutkové podstaty daňových trestných činů .....	35
4.3.2.1 § 240 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby .....	35
4.3.2.2 § 241 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby .....	44
5. Odhalování daňových trestných činů a zánik trestnosti .....	50
5.1 Odhalování daňových trestných činů .....	50
5.2 Zánik trestnosti .....	54
5.2.1 Promlčení .....	54
5.2.2 Účinná lítost .....	55
6. Zahraniční právní úpravy trestných činů daňových .....	58
6.1 Právní úprava daňových trestných činů - Slovenská republika .....	58
6.2 Právní úprava daňových trestných činů - Spolková republika Německo .....	60
7. Závěr .....	62
Resumé .....	65

## **Seznam použitých zkratk:**

DŘ - zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

TŘ - zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)

TrZ - zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

TR - zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon

OČTŘ - Orgány činné v trestním řízení

AO - Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61)

# 1. ÚVOD

Daň. Institut na který můžeme nahlížet hned z několika stran. Fenomén propojující hned několik společenských odvětví. Daně a jiné povinné poplatky prošly za svou existenci velkým vývojem. Od autokratických mocností, až po rozvinuté demokracie moderního světa. V principu ale zůstává podstata daní stejná - financování veřejných rozpočtů, které pak slouží veřejným zájmům. Od prvotního účelu výběru daní se k funkci těchto povinných plateb přiřadilo mnoho dalších moderních aspektů sloužících společnosti k její vyváženosti a stabilitě růstu. Podle rozdělování těchto veřejných rozpočtů pak teprve poznáme rozvinutost společnosti. Stejně tak jako je stará povinnost platit daně, je i stará snaha lidí se této povinnosti vyhýbat a sankce za tyto delikty jsou tak stejně staré jako daně samotné.

V dnešní době hospodářské činy, jako skupina zahrnující i daňové trestné činy má vlastní vyhrazenou část v Trestním zákoníku. K použití těchto trestních norem postihující tuto kriminalitu dochází až na základě zásady *ultima ratio*, kdy na tyto delikty již nestačí mimo-trestní úprava. V dnešní době je již veřejnosti víceméně jasné, že hospodářské trestné činy mohou být tak velkým společenským problémem, že dokážou otrávit ekonomikou celého státu, neboť většina trestných činů z této skupiny cílí proti zájmu státu zajistit si příjem do vlastního veřejného rozpočtu. Finančních prostředků se pak nedostává právě na vlastní chod státu a stát nemůže financovat svoje standardní činnosti. Pro příklad nemusíme chodit daleko. Po změně společenských poměrů v České republice v 90. letech 20. století a liberalizaci právního, ekonomického a hospodářského systému došlo k nevídanému rozvoji hospodářské kriminality ve všech směrech, ať již daňové trestné činy, zpronevěry, účelové vyvádění majetku a jiné formy ekonomické a finanční kriminality. Kontrolní mechanismy a příslušné orgány společně s orgány činnými v trestním řízení byly bezmocné. Dnes již nejspíš přesně nedohledáme rozsah škody napáchané těmito činy. Stále se ale domnívám, že veřejnost není dostatečně poučena o nebezpečnosti hospodářské kriminality, především kvůli neuvědomění si skutečného rozsahu dopadu na všechny občany České republiky. Hospodářské, potažmo daňové trestné činy, jako velmi komplikované, organizované a latentní útoky na hospodářský a daňový systém jsou stále aktuálním tématem. Pro jejich aktuálnost a možný dopad na řádnou funkčnost celé společnosti jsem si i vybral toto téma diplomové práce.

Pro správné pochopení a výklad daňových trestných činů se nejprve pokusím stručně shrnout samotný vývoj daní, daňového systému i historický vývoj trestání daňových deliktů od roku 1918 a vzniku samostatného státu Československého.

Navazující kapitolou je přiblížení hospodářské kriminality jako takové a její vývoj. Tuto kapitolu jsem zařadil do práce především pro určení místa daňových trestných činů v souboru hospodářských trestných činů. Pro přiblížení poměrů a časového období, ve kterém došlo k největšímu rozvoji této kriminality, se pokusím osvětlit aspekty vedoucí k této situaci.

Protože daňové delikty jsou spojením dvou odvětví veřejných práv - správního a trestního práva, v kapitole 4., která je pilířem této práce, se pokusím rozebrat nejprve správně-právní část úpravy daňové problematiky, včetně jejích základních pojmů a následně její propojení do trestně-právní úpravy vybraných daňových deliktů. Jelikož se jedná o odvětví velmi se vzájemně prolínající, je tento rozbor uveden v jedné kapitole se shrnutím vzájemných přesahů. Vzhledem k rozsahu mé práce se z trestně-právního hlediska budu věnovat nejčastějším trestným činům, a to zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby.

Následovat bude kapitola nastiňující základní prvky a postupy odhalování a vyšetřování těchto trestných činů příslušnými orgány činnými v trestním řízení. Doplněná o specifické případy zániku trestní odpovědnosti za spáchané trestné činy popsaných v kapitole předchozí.

Závěr práce bude patřit komparaci s jinými právními úpravami daňových deliktů, především pro možné porovnání a získání možných návrhů pro zefektivnění postihu této kriminální činnosti.



## 2. HISTORICKÝ VÝVOJ DANÍ OD ROKU 1918

Po vzniku samostatného Československého státu dne 28. října 1918, vzniklého jako stát nástupnický po Habsburské monarchii Rakouska - Uherska, musel nově ustanovený Národní výbor československý řešit situaci kontinuity práva a platnost stávajících norem. Do doby, než bude vytvořen vlastní právní řád, přijal Národní výbor dne 28. října 1918 zákonem č. 11/1918 Sb., o zřízení samostatného státu československého (známou, takzvanou „recepční normou“), veškeré dosavadní platné zákony v monarchii za vlastní a ponechal je v platnosti. Obsahem této normy bylo tedy nejen deklarování samostatného státu československého vstupující v život, ale také dle čl. 2 citovaného zákona, pro zachování souvislosti právního stavu a předejití zmatkům, převzetí veškerých dosavadních zemských a říšských zákonů a nařízení. Tímto dochází k recepci i doposud platných zákonů daňových, celních a trestních, řešící daňové delikty. Ponechány v platnosti byly tedy především zákony č. 220/1896 ř. z., o přímých daních osobních; č. 8/1909 ř. z., o dani výdělkové; č. 88/1896 ř. z., o dani pozemkové a další zákony upravující dílčí daně, např. daň z lihu, cukru a jiných komodit.

### 2.1 PŘÍMÉ DANĚ

Roku 1927 již ustanovené Národní shromáždění republiky Československé přijalo zákon č. 76/1927, o přímých daních. Tento zákon nahrazoval stávající, recipovaný zákon č. 220/1896 ř. z., ve spojitosti s některými dalšími dílčími zákony. Nově přijatý zákon v čl. 1. dělil přímé daně na dvě skupiny

- daň důchodovou

- daň výnosovou

- a to všeobecnou daň výdělkovou, zvláštní daň výdělkovou, daň pozemkovou, daň domovní, daň rentovou, daň z tantiém a vyššího služného

Základem zdanění fyzických osob dle tohoto zákona byl příjem (důchod) domácnosti, tedy příjem všech členů rodiny dohromady. Jednalo se o ustanovení velmi pokrokové, dokonce bylo možné za určitých okolností žádat slevu na dani (dle §21 bylo možné za zvláštních poměrů, např. vydržování nemajetných příbuzných,

žádat o přiměřené snížení daně). Přeneseně tak tento daňový zákon plnil i funkci sociální. Sazba daně byla stanovena progresivně podle výše příjmu (důchodu rodiny) ve 20 daňových sazbách. Zdanění právnických osob, upraveno v hlavě II. a III. zákona, probíhalo pomocí daně výnosové - především všeobecné daně výdělkové. Ve své době byla tato úprava daní velmi pokrokovou a moderní, zdanění důchodů a výdělků bylo upraveno velmi komplexně, neboť zákon upravoval i procesní postup zdanění a orgány příslušné při správě daňové povinnosti, podrobně s velmi pokrokovými instituty, jako již zmíněné společné zdanění důchodů a slev na dani. Tento zákon s novelami platil až do roku 1947, kdy *Hlava I. - Důchodová daň* byla derogována zákonem č. 109/ 1947 Sb., o dani ze mzdy, který se tak stal výlučnou normou upravující příjmy z mezd. Dalším zákonem byl zákon č. 76/1952 Sb., o dani ze mzdy, přijatý Národním shromážděním republiky Československé *za účelem rovnoměrného zdanění dělníků a úředníků*<sup>1</sup>, s původním zavedením progresivní daně ve dvanácti daňových sazbách, který s novelami platil až do roku 1992. Na příjmy se vztahoval i zákon č. 78/1952 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva, který platil na všechny příjmy fyzických osob, které nespádaly pod výše citovaný zákon o dani ze mzdy. V roce 1950 byl přijat zákon č. 59/1950 Sb., o dani literární a umělecké činnosti, který podle §1 odst. 1. upravoval zdanění příjmů z tvůrčí nebo reprodukční činnosti literární, umělecké nebo vědecké, pokud příjmy nejsou podrobeny dani ze mzdy podle zákona č. 109/1947 Sb. Jako další dílčí daňový zákon byl přijat zákon č. 49/1948 Sb., o zemědělské dani, zdaňující fyzické osoby provozující zemědělské hospodářství na vlastní účet. Od roku 1952 a přijetím zákona č. 75/1952, o důchodové dani družstev a jiných organizací, nastala duplicita právní úpravy příjmových daní, kdy daně z příjmů (důchodů, mezd) fyzických osob a daně z příjmů (výdělků, výnosů) právnických osob a jiných organizací byly každá zvlášť upravena ve vlastním právním předpise. Toto dvojí provádění daně z příjmů trvalo až do roku 1992 a nové právní úpravy. Samotné zdanění příjmů právnických osob prošlo od roku 1952 do roku 1992 řadou zákonných norem a podzákonných právních předpisů. Výše citovaný zákon č. 75/1952 Sb., byl nahrazen zákonem č. 113/1966 Sb., o dani družstevních a jiných organizací, následně zákonem č. 159/1968 Sb., o důchodové dani, ten byl zrušen zákonem České národní rady č. 120/1970 Sb., o důchodové dani a příspěvku na sociální zabezpečení. Federálním shromážděním Československé

---

<sup>1</sup> Zákon č. 76/1952 Sb., o dani ze mzdy, §1

socialistické republiky byl v roce 1971 přijat zákon č. 113/1971 Sb., o důchodové dani a příspěvku na sociální zabezpečení. Posledními předrevolučními zákony upravujícími zdanění byly zákony č. 164/1982 Sb., o důchodové dani, a č. 157/1989 Sb., o důchodové dani. Mimo tyto všechny novelizace a navzájem se nahrazující právní úpravy zdanění právnických osob a jiných organizací, byla v samotném zdanění této oblasti nastavena ještě další dvojkolejnost zdanění, odvíjející se od právní povahy samotného subjektu daně, právní povahy organizace, a to zákonem č. 131/1968 Sb., o odvodech ze zisků a přírůstku mezd. Kdy organizace podle toho, zda podléhaly ústředně řízenému státnímu hospodářství, prováděli odvod ze zisku, nebo naopak v případě, kdy nebyly přímo řízeny státem, podléhaly dani důchodové podle právních předpisů upravujících zdanění právnických osob a jiných organizací. Velmi znatelný byl tento dvojitý přístup ve vyměřování odvodu povinných dávek státu také v oblasti zemědělství, kde především po kolektivizaci a zestátnění zemědělského majetku po roce 1948 a na základě zákona č. 77/1952 Sb., o zemědělské dani, stát velmi znevýhodňoval soukromě podnikající zemědělce *v zájmu dalšího rozvoje zemědělství a k podpoře přechodu malých a středních zemědělců k družstevní výrobě s vyšší produktivitou práce.*<sup>2</sup>

## 2.2 NEPŘÍMÉ DANĚ

Soustava zákonů upravujících nepřímé daně byla značně roztroušená, kdy vedle obecných zákonů upravujících nepřímé daně existovaly i zákony upravující výběr daní ze specifických komodit, dnes bychom tyto daně z komodit mohli připodobnit k dani spotřební. Zákonná úprava zdanění z těchto určitých komodit byla převzata již výše citovanou recepční normou, zákonem č. 11/1918 Sb., jedná se např. o zdanění komodit, jako je cukr, zapalovadla, líh minerální oleje a další. Obecným zákonem upravujícím nepřímé daně byl krátce po ustanovení samostatného státu zákon č. 658/1919 Sb., o všeobecné dani z převodu statků a z pracovních výkonů a o dani přepychové, kdy tyto nepřímé daně jako příjem státní kasy měly být použity na budování státu. Dle zákona: *dani podle hlavy první tohoto zákona podrobeny jsou úplatné tuzemské převody (dodávky) statků určených v § 2, jež se dějí k splnění smlouvy zcizovací, smlouvy o dílo a obchodů komisionářských, a úplatné výkony*

---

<sup>2</sup> Zákon č. 77/1952 Sb., o zemědělské dani, §1

*tuzemské vytičené v § 3<sup>3</sup>* (přeneseně můžeme říci, že toto ustanovení zdaňovalo zboží a služby určené v následujících ustanoveních). Dani tak byly podrobeny např. dodávky vody, plynu, elektrického proudu, smluvní převody hmotných věcí movitých, převody výhradních práv (autorská práva, licence, koncese a další) i převody *komplexu věcí a práv* - podniky, avšak s vyloučením nemovitostí. Daň se dále vztahovala na *výkony, jež jsou předmětem samostatného podnikání*<sup>4</sup>, především průmyslové a řemeslné zpracování surovin, doprava všeho druhu, výkony ve stavebnictví, ale i výkony svobodných povolání, jako advokátů, notářů a lékařů. Součástí zákona byl i výčet položek, které podléhali tzv. „*přepychové dani*“. Nedlouho po platnosti tohoto zákona však byl zákon změněn, a to zákonem č. 321/1921 Sb., a následně zákonem č. 268/1923 Sb., o dani z obratu a dani přepychové. Poslední citovaný zákon je opět velmi komplexní normou, obsahující i procesní ustanovení daňového řízení, zdaňující tuzemské dodávky a výkony a také dovoz určitých komodit. Subjekty daně byli podnikatelé, osoby zodpovídající za zahraniční podnikatele, nebo přímo příjemce zboží ze zahraničí za podmínek stanovených zákonem. Základní sazba byla ve výši 2% hodnoty ze zdanitelné dodávky nebo výkonu, nebo sazba snižovaná - 1% z hodnoty zdanitelného plnění např. při dodávkách potravin. Hlava II. tohoto zákona upravovala daň přepychovou, kdy přílohou zákona byl výčet předmětů této dani podléhající. Základní sazba daně přepychové byla 10% z ceny. Dalším obecným zákonem upravujícím nepřímé daně byl zákon č. 314/1940 Sb. o dani z obratu, přijatým v době nesvobody za trvání Protektorátu Čechy a Morava. Následně zrušený poválečnými zákony č. 30/1946 Sb., o nové úpravě československého práva v oboru nepřímých daní a státních finančních monopolů a č. 31/1946 Sb., o dani z obratu. V roce 1948 došlo k přijetí zákona č. 283/1948 Sb., o všeobecné dani, který již předznamenával tendence k socialistické, centrálně plánované hospodářské soustavě. Nahrazen byl zákonem č. 73/1952 Sb., o dani z obratu, který dával za úkol dani *odčerpávat do státního rozpočtu část akumulace vytvářené podniky socialistického sektoru*<sup>5</sup>. Subjekty daně byly podniky socialistického sektoru, tedy výrobní, zemědělské, obchodní a jiné podniky. Daň se vyměřovala z obratu prodeje zboží vlastní výroby, nebo vlastního

---

<sup>3</sup> Zákon č. 658/1919 Sb., o všeobecné dani z převodu statků a z pracovních výkonů a o dani přepychové, §1

<sup>4</sup> Zákon č. 658/1919 Sb., o všeobecné dani z převodu statků a z pracovních výkonů a o dani přepychové, §3

<sup>5</sup> Zákon č. 73/1952 Sb., o dani z obratu, §1

nákupu podniků, zdanitelným obratem byla prodejní cena tohoto zboží. Opět zde bylo nerovné zvýhodnění, kdy jednotná zemědělská družstva byla u jimi prodávaného zboží plně osvobozena od daně. Sazba daně byla odkázána na vyhlášky vlády, popřípadě ministerstva financí.

### 2.3 PO ROCE 1989

Základním stavebním bodem soustavy daní byl zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, přijat v roce 1992 Federálním shromážděním České a Slovenské federativní republiky. Tento zákon byl také převzat později do právního řádu České republiky. Po roce 1989 zde byla opět snaha formulovat přímé daně - zdanění především příjmů (důchodů) do jedné právní úpravy po vzoru zákonů z První republiky. Tuto koncepci tak dodržel zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, pod kterou spadaly jak daně z příjmů fyzických, tak i právnických osob. Dalším zákonem upravující přímé daně - majetkového typu, byl zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti. Dalšími dílčími zákony byly zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitosti a zákon č. 16/1993, o dani silniční. V oblasti nepřímých daní můžeme použít rozdělení na daň univerzální - zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty a daně selektivní (daně vázající se k určitým specifickým komoditám) - zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. Do spotřebních daní patří např. daň z lihu a lihovin, tabákových výrobků, uhlovodíkových paliv a maziv a další. Důležitým zákonem je zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tento zákon byl společnou procesní normou pro všechny výše uvedené hmotněprávní úpravy daní. Soustava daní tak doznala mnoha zásadních změn: především zde byl nyní vytvořen zákonný sumář daní, který přehledně objasňoval celý systém daní, přímé daně důchodového typu opět podléhaly koncentraci právní úpravy, zdanění důchodů podléhalo bez ohledu na zdroj příjmu osob, rovné postavení právnických osob, bez ohledu na právní formu, či jejich původ (otevření trhu zahraničním společnostem a nastavení rovných podmínek podnikání), a samotné zjednodušení zdanění právnických osob s nastavením jednotné sazby daně. Dále pak zavedení nové univerzální daně - daně z přidané hodnoty (se sazbou ve dvou výších). V majetkových daních pak daně doznaly změny v oblasti zdanění stavebních pozemků, změny v příbuzenských skupinách souvisejících s daní dědickou a dani z převodu nemovitosti, nově dochází ke zdanění silničních vozidel v případě jejich využití k podnikání a v neposlední řadě vyčlenění spotřebních daní a

zdanění specifických komodit (uhlovodíková paliva a maziva, líc a lihoviny, pivo, víno, tabákové výrobky).

## 2.4 VÝVOJ TRESTÁNÍ DAŇOVÝCH DELIKTŮ

První úpravou této oblasti v samostatném státu je zákon č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních, tento zákon v hlavě VIII. *Trestní ustanovení* řešil problematiku daňových deliktů, především pak v §185-189 *Zkrácení daně*. Kdy §185 odst. 1. obsahuje na svou dobu velmi komplexní úpravu skutkové podstaty zkrácení daně:

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

Zákon vymezuje i pokus, návod a pomoc ke spáchání daňových deliktů, a přesně specifikuje možnosti uložených trestů, kde hlavním trestem je peněžní pokuta s možností uložení trestu vězení na dobu až dvou let, za zmínku stojí i zánik trestnosti účinnou lítostí<sup>6</sup>. Zákon je normou procesní upravující daňové řízení a případný postup při vyšetřování a pamatuje i na promlčecí lhůtu, stanovenou na tři roky.

Výše zmiňovaný zákon nahradil v roce 1950 zákon č. 86/1950 Sb., Trestní zákon. Tím došlo k subsumpci daňových deliktů z úpravy v daňových předpisech přímo pod Trestní zákon. Tento kodex tak nahrazoval již zastaralý, ještě recepční normou převzatý, patent Rakouska-Uherska č. 117/1852 ř. z. o zločinech, přečinech a přestupcích. Při jeho tvorbě byla použita nedokončená rekonstrukce z období První republiky se snahou společně s již dříve zamýšleným cílem spojit kárné, kázeňské a vojenské trestní právo s trestním právem obecným. Jistý vliv zde již také měla inspirace v právní úpravě kodexů v Sovětském svazu. Pro tuto práci je relevantní především uvedení hospodářských trestných činů v trestním zákonu, a stanovení příslušnosti obecných soudů k projednání těchto skutkových podstat. Pod *Hlavou II.*

<sup>6</sup> Zákon č. 76/1927 Sb., o přímých daních, §202

*Trestnými činy hospodářskými* a oddílem IV. najdeme ustanovení o *Zkrácení a ohrožení daně* kde zákon definuje skutkovou podstatu:

*Kdo úmyslně ve značném rozsahu zkrátí daň nebo vyláká daňovou výhodu nebo takové výhody zneužije, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta a trestem peněžitým.*<sup>7</sup>

Oproti dříve platné úpravě si můžeme všimnout značného zestručnění skutkové podstaty. Nejsou již více vymezeny možnosti spáchání takového deliktu, není zde uveden ani subjekt, který může tento čin spáchat. Ve druhém odstavci dále nalezneme kvalifikované skutkové podstaty se zvýšenou trestní sankcí. Následuje ustanovení o spáchání obdobného trestného činu, avšak subjekt je při páčání deliktu ozbrojen<sup>8</sup>, taktéž doplněné kvalifikovanou skutkovou podstatou v druhém odstavci. V závěrečné části tohoto oddílu srovnáme ustanovení postihující recidivu v páčání této trestné činnosti, kdy při opakovaném spáchání výše popsanych skutkových podstat již není nutné naplnit podmínku *značného rozsahu*<sup>9</sup>.

V roce 1961 proběhla rekonifikace trestního práva, Národním shromážděním Československé socialistické republiky přijatý zákon č. 140/1961 Sb., Trestní zákon, nejen doplňoval zjevné nedostatky svého předchůdce, ale byl sepsán v zájmu *vybudování socialistické společnosti spojované s odstraněním základních třídních antagonismů*<sup>10</sup>. Prvotní verze tohoto kodexu v oblasti daňových deliktů obsahovala pouze jednu základní a jednu kvalifikovanou skutkovou podstatu<sup>11</sup>, s hrozícími tresty horní hranice tří let, nebo peněžitým trestem v základní a jeden až pět let v kvalifikované skutkové podstatě. Zákon již nepřejal skutkovou podstatu pamatující na vylákání daňové, či jiné výhody. Absence této skutkové podstaty tak vytvářela problémy v případech, kdy pachatel svým jednáním nenaplnil skutkovou podstatu spočívající ve *zkrácení daně ve větším rozsahu*, ale např. nadměrným odpočtem vylákal daňovou výhodu. V případě srovnání s ustanovením zákona č. 86/1950 Sb., dochází tedy k dalšímu zestručnění skutkové podstaty, nově také upravuje rozsah

<sup>7</sup> Zákon č. 86/1950 Sb., Trestní zákon, §148 odst. 1.

<sup>8</sup> Zákon č. 86/1950 Sb., Trestní zákon, §149 odst. 1.

<sup>9</sup> Srovnání Zákon č. 86/1950 Sb., Trestní zákon, §150

<sup>10</sup> Vojáček, L., Schelle, K., Knoll, V.: České právní dějiny 2. vydání, Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2010, s. 627

<sup>11</sup> Zákon č. 140/1961 Sb., Trestní zákon, §148

zkrácení daně pro naplnění trestnosti jednání, nyní v dikci zákona uveden *větší rozsah*. K 1. 1. 1994 doznala tato skutková podstata další změny kdy její plné znění:

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

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

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

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

*c) způsobí-li takovým činem značnou škodu.*

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

Poslední novelou týkající se daňových deliktů v zákonu č. 140/1961, Trestním zákonu, byl zákon č. 253/1997 Sb., který doplnil skutkovou podstatu výše jmenovaného §148 zákona o právě chybějící ustanovení o vylákání výhody na některé z povinných plateb. Stejnou novelou byla přidána také ustanovení o *Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti*<sup>12</sup>, o *Zvláštní ustanovení o účinné lítosti*<sup>13</sup> a ustanovení o *Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení*<sup>14</sup>

Dne 9. 2. 2009 Parlament České republiky přijal nový zákon č. 40/2009 Sb., Trestní zákoník, s účinností od 1. 1. 2010, nový moderní kodex trestního práva, jehož ustanovení samozřejmě pamatují na daňové trestné činy. Touto aktuální trestní úpravou se budeme zabývat dále.

---

<sup>12</sup> Zákon č. 140/1961 Sb., Trestní zákon, §147

<sup>13</sup> Zákon č. 140/1961 Sb., Trestní zákon, §147a

<sup>14</sup> Zákon č. 140/1961 Sb., Trestní zákon, §148b



### 3. POJEM HOSPODÁŘSKÉ KRIMINALITY OD ROKU 1989

Společenské události v roce 1989 a vznik československého a později českého státu, vedly k nutné transformaci systému jako celku. Tedy od uvolnění politických poměrů, přes znovu-zavedení soukromého podnikání, ekonomické transformace spojené s privatizacemi a přesuny rozsáhlých majetkových hodnot, až po zavedení tržního hospodářství a otevření se zahraničnímu kapitálu. Po desetiletích striktně centralisticky drženého a plánovaného hospodářství, vykonávaného pouze státním aparátem, nastává situace, kdy se vliv státu na řízení ekonomiky jako takové dostává do pozadí a po vzoru západních zemí, jejich tržních hospodářství a institutu zvaného „*neviditelná ruka trhu*“<sup>15</sup> je fungování hospodářské soustavy odkázáno pouze na platnou legislativu státu, která stanovuje rámec zákonného fungování této oblasti ekonomicko-právních vztahů. V návaznosti na všechny tyto hospodářsky pozitivní jevy však můžeme sledovat i jevy velmi negativní, jednání subjektů - pachatelů, které tyto legislativní rámce fungování hospodářského mechanismu obcházejí, nebo přímo porušují. Toto jednání označujeme jako hospodářskou kriminalitu.

Hospodářská kriminalita, ekonomická kriminalita, finanční kriminalita, hospodářské trestné činy, ... Veřejností a především sdělovacími prostředky je používáno mnoho označení popisující protizákonné jednání pachatelů, kteří nabývají velmi vysokých majetkových prospěchů, způsobují značné škody a často poškozují mnohonásobně více obětí než jiné, násilné, trestné činnosti. Avšak ne vždy tyto pojmy mají stejný význam a ne vždy je zřejmé co který pojem přesně obsahuje. Držme se tvrzení, že hospodářská kriminalita a ekonomická kriminalita jsou pojmy zahrnující stejný obsah, jejichž rozdílnost lze chápat pouze v chápání různých subjektů, přičemž pojem hospodářská kriminalita je užíván zejména v České republice, zatímco pro zahraniční prameny je typický pojem ekonomická kriminalita.<sup>16</sup> Tedy, že hospodářská a ekonomická kriminalita jsou prakticky dva pojmy splývající v jeden, kdy se jedná o synonyma se stejným obsahem, která bývají spolu zaměňovány.<sup>17</sup> Můžeme se setkat i s názorem, že naopak ekonomická

---

<sup>15</sup> Smith, A.: Pojednání o podstatě a původu bohatství národů. Sv. 2., Praha 1958, s. 35

<sup>16</sup> Chmelík, J., Hájek, P., Nečas, S.: Úvod do hospodářské kriminality, Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2005, s. 23

<sup>17</sup> Kuchta J., Fenyk J., Fryšták M., Kalvodová V.: Hospodářská trestná činnost, Multimediální učební text, Brno: Masarykova univerzita, 2007, s. 12

kriminalita je pojmem nadřazeným, který pod sebou spojuje kriminalitu hospodářskou a finanční<sup>18</sup>, tento výklad však není všeobecně zastáván. Pojem hospodářské trestné činy je užším vymezením hospodářské kriminality jako takové, hospodářské trestné činy jsou vnímány jako hospodářská kriminalita, opačně již tomu tak však není.<sup>19</sup> Oproti tomu finanční kriminalitu chápeme jako podmnožinu hospodářské kriminality, trestnou činnost velmi specifickou, páchanou na poli vrcholných institutů tržního hospodářství a institucích finančního sektoru. Finanční kriminalita tedy zasahuje přímo do samostatného odvětví finančního práva právního řádu, tedy obecně napadá finanční soustavu, resp. instituce, které tuto soustavu tvoří. Jedná se tak o velmi zásadní trestnou činnost směřující proti fungování bankovního systému, kapitálovým trhům a finančním institucím, zejména bankám, burzám, investičním společnostem a investičním fondům, penzijním fondům, pojišťovnám a dalším finančním institucím, jež mají v rámci tržního hospodářství mimořádně významnou roli.<sup>20</sup> Často se také můžeme setkat s pojmem „*kriminalita bílých límečků*“ - toto označení převzaté ze zahraničí („*white collar crime*“), bylo poprvé použito již v roce 1939 americkým kriminologem Edwinem Sutherlandem<sup>21</sup>, který takto definoval hospodářskou kriminalitu spáchanou pachatelem ve spojitosti se svým povoláním, často při využití společenského postavení a důvěry plynoucí právě z příslušnosti k vyšším společensko-ekonomickým vrstvám. Dnes tedy chápeme pojem „*kriminalita bílých límečků*“ jako hospodářskou trestnou činnost páchanou při výkonu funkce legálního podnikání, často pachateli jako osobami bez kriminální minulosti, avšak s možnostmi a schopnostmi zneužít své postavení v hospodářských vztazích, kdy jsou pachatelé s „*bílými límečky*“ vymezeni jako „*pachatelé hospodářských trestných činů, kteří vystupují jako řádní občané, úspěšní v zaměstnání či podnikatelské činnosti, mající plnou důvěru okolí a v některých případech i značný politicko-ekonomický vliv na určitém teritoriu*“<sup>22</sup>

Jednoznačné vymezení pojmu hospodářská kriminalita není jednoduché,

---

<sup>18</sup> Baloun, V.: Organizovaný zločin a jeho možné projevy ve finančním sektoru ekonomiky: dílčí závěrečná studie úkolu "Výzkum organizovaného zločinu v České republice II". Vyd. 1. Praha: Institut pro kriminologii a sociální prevenci, 1999, s. 9

<sup>19</sup> Fryšták, M.: Hospodářská kriminalita z pohledu teorie a praxe, Ostrava: KEY Publishing, 2007, s. 7

<sup>20</sup> Šámal, P., Púry, F., Sotolář, A., Štenglová, I.: Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2001, s. 174

<sup>21</sup> Zapletal, J. a kol. Kriminologie. 2. vydání. Praha: vydavatelství Policejní akademie ČR, 1996, s. 107

<sup>22</sup> Musil, J., Konrád, Z., Suchánek, J. Kriminallistika. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2004, s. 483

neboť na pojem můžeme nahlížet z více pohledů, od čistě právně-teoretického, až po kriminalistický výklad, avšak i v těchto jednotlivých druzích výkladu se autority zabývající se tímto tématem v názorech liší. Obecněji definujme hospodářskou kriminalitu jako „zaviněné (společensky nebezpečné) 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>23</sup>, tedy "ziskem motivované a převážně latentní útoky proti kolektivním právům, proti hospodářskému systému jako celku, nebo proti některému jeho institutu, zejména proti organizaci trhu, zájmům spotřebitelů, regulaci zahraničního obchodu, hospodářské činnosti podniků, regulaci finančního systému a zčásti i proti ochraně životního prostředí".<sup>24</sup> Konkretizovat definici hospodářské kriminality můžeme jako „trestnou činnost, která je motivována dosažením vyšších neoprávněných či přímo protizákonných zisků a jež útočí nejen vůči ekonomickým zájmům individuálním či kolektivním, ale často napadá přímo tržní hospodářský systém v jeho základech, a to ať už jde o trh výrobků nebo služeb anebo finanční trhy (zasahuje organizaci a regulaci takového trhu, zájmy spotřebitelů, hospodářskou soutěž, oblast měny a platebních prostředků, fiskální zájmy státu, regulaci finančního trhu apod.) či jeho jednotlivé instituce (např. instituce kapitálového trhu, bankovníctví nebo jiné finanční instituce). V souvislosti s hospodářskou trestnou činností se také poukazuje na její vysokou latenci, sofistikovanost a obtížnou prokazatelnost, která je do značné míry dána i inteligencí a vzděláním pachatelů, a často i jejich významným postavením ve společnosti, v důsledku čehož je i umně zakrývána.“<sup>25</sup> Hospodářskou kriminalitu tak můžeme rozdělit do několika skupin, především podle chráněných zájmů, které tato trestná činnost postihuje:

- a) proti státním financím (trestné činy daňové, celní, padělání peněz)
- b) proti národnímu hospodářství (neoprávněné podnikání, účetnické, bilanční a bankovní trestné činy)
- c) proti podniku (nekalá soutěž, porušování práv k ochranné známce,

---

<sup>23</sup> Chmelík, J., Hájek, P., Nečas, S.: Úvod do hospodářské kriminality, Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2005, s. 17

<sup>24</sup> Němec, M.: Organizovaný zločin, Praha, 1995 str. 106

<sup>25</sup> Šámal, P. a kol.: Trestní zákoník, 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2012, s. 2326

porušování autorského práva)

d) proti veřejnosti (poškození práv spotřebitele)<sup>26</sup>

Kdy toto rozdělení kopíruje Hlavu VI. Zvláštní části Zákona č. 40/2009 Sb., Trestního zákoníku

Díl 1 - Trestné činy proti měně a platebním prostředkům

Díl 2 - Trestné činy daňové, poplatkové a devizové

Díl 3 - Trestné činy proti závazným pravidlům tržní ekonomiky a oběhu zboží ve styku s cizinou

Díl 4 - Trestné činy proti průmyslovým právům a proti autorskému právu

Stát tak uvedením hospodářských trestných činů v této zvláštní části zákona stává garantem určitých nepřekročitelných mezí hospodářského života a určité vztahy bude vynucovat, ale i chránit, prostřednictvím trestního práva.<sup>27</sup> Kdy tento princip je implementován do hlavy VI. TrZ především na základě příslušných dokumentů Rady Evropy a Organizace spojených národů, dle kterých je:

- intervence státu do ekonomiky opodstatněna jen tam, kde selže její autoregulace
- nutno korigovat disfunkčnost ekonomického systému působením trestních sankcí při dodržení zásad spravedlnosti, humanity a přiměřenosti, přičemž je však třeba mít na paměti i společenskou prospěšnost a užitečnost takového trestněprávního zásahu,
- nezbytné omezit se na sankcionování excesů, tj. nebrzdit jinak počínání subjektů v tržním hospodářství, kde je naopak třeba podporovat zdravou hospodářskou soutěž<sup>28</sup>

Trestní represe se tak používá u těchto hospodářských trestných činů až jako subsidiární prvek, v okamžicích, kdy nefunguje regulace, nebo nejsou dostatečně

<sup>26</sup> Novotný O., O otázkách hospodářského trest. práva, Právní praxe, č. 6/ 1997

<sup>27</sup> Teryngel, J.: Podnikání, hospodářské a majetkové trestné činy. Praha: Prospektum, 1991

<sup>28</sup> Šámal, P. a kol.: Trestní zákoník, 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2012, s. 2326

účinné instrumenty z jiných právních odvětví, především pak práva správního, občanského, finančního a obchodního. Zásadu subsidiarity určujeme na základě §12 odst. 2 Zákona č. 40/2009 Sb., Trestního zákoníku a také ze samotné koncepce norem, kdy většina z nich je konstruována jako blanketních, norem odkazujících na jiný právní předpis, na mimotrestní právní úpravy.<sup>29</sup>

Hospodářská kriminalita, i když jako nenásilná trestná činnost, je velmi závažným jevem. Páchání této trestné činnosti má vliv na samotné fungování společnosti jako takové, snižuje kvalitu shromažďování a tím i přerozdělování veřejných financí, tedy zasahuje příjmy státu a narušuje tak fungování nastavených státních mechanismů. V současné době tato trestná činnost zasahuje a ovlivňuje právní vědomí občanů.<sup>30</sup> Po vzniku samostatného státu můžeme sledovat snahu o všeobecnou liberalizaci, trh, hospodářský systém a právní rámec upravující ekonomické a tržní vztahy nebyly proto výjimkou. Postupem času jako reakce na situace, které nastaly v důsledku nedostatečné právní úpravy a bezmocnosti kontrolních úřadů a orgánů činných v trestním řízení čelit zneužívání liberalizace hospodářského systému státu opět sílila snaha o kriminalizaci veškerých negativních jevů v tržním hospodářství a ekonomických vztazích. V současné době je snaha nalézat rovnováhu mezi intervencemi státu do ekonomické soustavy a autoregulací systému. Stejně jak můžeme hovořit o vývoji legislativy této oblasti, můžeme hovořit i o „vývoji“ pachatelů této trestné činnosti, kdy především z počátku 90. let nebyli pachatelé pouze již výše zmíněná skupina „*bílých límečků*“ ale také osoby, které nenabývaly znalosti formální cestou vzdělání v ekonomické oblasti, ale cestou praxe z vlastního soukromého podnikání, často tak páchaly hospodářskou kriminalitou značné škody osoby s nižším vzděláním, než tomu bylo v zahraničí. Takto získané prostředky využívali především pro vlastní spotřebu, nikoli pro investice pro zajištění dalších příjmů legální cestou. Ve výzkumech ekonomické kriminality je možné vyvodit ještě jednu překvapivou věc, a to, že přibližně 20% pachatelů byli recidivisté, tedy že vstup do podnikání či jiného podílení se na hospodářské činnosti je víceméně snadný a nejsou kladeny ke splnění vyšší požadavky.<sup>31</sup> K vysokým škodám také přispěla důvěřivost občanů, společně s nezkušeností plynoucí z nového

---

<sup>29</sup> Hendrych, D. a kol., Právní slovník, 3. vydání, Praha: C. H. Beck, 2009, Hospodářské trestné činy

<sup>30</sup> Chmelík, J., Hájek, P., Nečas, S.. Úvod do hospodářské kriminality. Plzeň: Aleš Čeněk, 2005, s. 17

<sup>31</sup> Scheinost, M., Výzkum ekonomické kriminality, Institut pro kriminologii a sociální prevenci, 2004, s. 142

uspořádání a tržní ekonomiky, často se tak tito lidé stali oběťmi této trestné činnosti. V neposlední řadě je také nutné zmínit, že nejen v poslední době se čím dál více v hospodářské kriminalitě objevují prvky organizovaného zločinu, také společně s mezinárodními skupinami, kdy zahraniční osoby pronikají na podnikatelský trh na našem území skrz společnosti zakládané dle místního práva, nebo jinou formou účasti v obchodních společnostech a v důsledku toho můžeme hovořit o „*pronikání zahraničních mafí a nepoctivě nabytého kapitálu do našeho ekonomického prostředí a o jejich finančních operacích*“.<sup>32</sup> Jak již bylo uvedeno výše, charakteristickým znakem páchaní této kriminality, je její latence, stále větší sofistikovanost, neustálé hledání nových cest obcházení a porušování zákonů a z toho vyplývající obtížnost při dokazování a odhalování orgány činnými v trestním řízení<sup>33</sup>, společně s celým spektrem různorodých podnikatelských aktivit a oblastí hospodářských činností<sup>34</sup>, je tedy konečné vymezení všech možných případů hospodářské kriminality skoro nemožné.

---

<sup>32</sup> Chmelík, J., Hájek, P., Nečas, S.. Úvod do hospodářské kriminality. Plzeň: Aleš Čeněk, 2005, s. 29

<sup>33</sup> Šámal, P., Trestní zákoník: komentář. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2009-2010, s. 2105

<sup>34</sup> Hendrych, D. a kol., Právní slovník, 3. vydání, Praha: C. H. Beck, 2009, Hospodářské trestné činy

## 4. DAŇOVÉ TRESTNÉ ČINY V ČESKÉM PRÁVU

### 4.1 SPRÁVNĚ-PRÁVNÍ ÚPRAVA DAŇOVÝCH DELIKTŮ

Daňovým deliktem označujeme obecně protispolečenské jednání, ohrožující chráněný zájem v oblasti daňových povinností. Daňové trestné činy, jako užší podmnožina daňových deliktů, jsou zvláštní skupinou hospodářské kriminality, přesněji hospodářských trestných činů upravených v Hlavě VI., Dílu II. Zvláštní části zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku. Objektem daňových trestných činů je pak zájem společnosti na řádném plnění daňových, poplatkových, celních a jiných podobných peněžních plnění, jež tvoří příjem veřejných rozpočtů státu. Mezi daňové trestné činy zahrnujeme především trestný čin Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§240 TrZ), Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§241 TrZ), Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§243 TrZ), Porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží (§244 TrZ), Padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti (§245 TrZ). Podstatou těchto trestných činů je přímé zkrácení povinných plateb (zkrácení chápeme jako zvláštní druh podvodu při kterém dojde k nezákonnému snížení, neodvedení, nebo nepřiznání povinné platby), popřípadě jednání umožňující neoprávněné snížení a neodvedení daně či jiné povinnosti (nesplnění oznamovací povinnosti správci daně, nebo nelegální nakládání s předměty důležitými pro daňové účely, jako jsou například kolky a jiné). Daňové trestné činy tedy vycházejí z prvotního porušení jiných než trestních norem, zejména norem upravujících finanční právo (Daňový řád atd.), kdy pro trestnost činu musí jednání splňovat vyšší kvalifikační nároky, především jde o výši způsobené škody tímto jednáním.

Pro správné vymezení daňových deliktů je nutné pochopit základní funkci daní, uspořádání daňového systému v České republice a v neposlední řadě osvětlit základní postupy daňového řízení.

#### 4.1.1 K POJMU DAŇ, CLO A POPLATEK

Samotná legální definice pojmu *daň* v zákoně č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, chybí, obecně tento pojem zmiňuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který *daň* chápe jako peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, dále

jako peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona, nebo jako peněžité plnění v rámci dělené správy. Zákon pod pojem *daň* zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně. V teorii se setkáváme s výkladem, který označuje *daň* jako „povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu, která je neúčelová a neekvivalentní“<sup>35</sup>, nebo jako „platební povinnost, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění. Tato skutečnost se označuje jako nenávratnost daní na rozdíl od plateb nazývaných poplatky, které se platí jako částečná úhrada nákladů spojených s činností státních orgánů nebo za oprávnění poskytovaná poplatníkovi. Souhrn daní a poplatků platných v příslušném státě tvoří jeho daňovou a poplatkovou soustavu. Daňová a poplatková soustava je tvořena různými druhy daní a poplatků.“<sup>36</sup>

Shrnutím těchto obdobných definic vyvozujeme, že *daň* je: zákonem stanovená platba, povinná, nedobrovolná, v určitém režimu opakování, bez zjevného přímého protiplnění, jako příjem veřejného rozpočtu.

Jako dalším pojmem uvedeným ve skutkové podstatě § 240 Trestního zákoníku je pojem *clo*. Clo je specifický instrument svého druhu, kdy určité zboží je při přechodu státních hranic zatíženo touto uzákoněnou platbou.<sup>37</sup>

Jako poslední pojem bych uvedl *poplatek*. Jedná se o platbu dobrovolnou, realizovanou v případě zpoplatněného výkonu služby veřejné instituce. Na rozdíl od *daně* zde vidíme i účelovost tohoto finančního plnění.<sup>38</sup>

Tyto výše popsané zákonné dávky tvoří největší část příjmu veřejného rozpočtu a jsou velmi silným ekonomickým nástrojem veřejné moci. Protože se jedná o instrumenty mající dopad na soukromý majetek osob, ustanovení o daních a

---

<sup>35</sup> Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič., I. et al.: Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 287

<sup>36</sup> Bakeš, M. a kolektiv Finanční právo, 5. vydání. Praha, 2009, s 154

<sup>37</sup> Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič., I. et al.: Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 291

<sup>38</sup> Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič., I. et al.: Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 288



poplatcích nalezneme v samotné Listině základních práv a svobod, která stanoví, že jejich ukládání je možné pouze na základě zákona.<sup>39</sup>

#### 4.1.2 FUNKCE A TRŽDĚNÍ DANÍ

Základní funkce daní z ekonomického hlediska jsou:

- a) funkce alokační - samotné získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů a jejich následné rozmístění v rámci veřejného sektoru
- b) funkce redistribuční - zajišťuje solidární rozdělení důchodů mezi daňovými subjekty, kdy vyšší příjmy (důchody) a majetky větších hodnot obvykle zdaňuje vyšší sazba daně
- c) funkce stabilizační - zmírňuje cyklické jevy v ekonomice (nezaměstnanost, udržení cenové stability a další)
- d) funkce fiskální - primární schopnost daní plnit státní rozpočet<sup>40</sup>

Daně můžeme dělit podle několika hledisek: podle objektu zatížení - osobní a věcné, podle účelu - všeobecné a účelové, podle pravidelnosti vzniku daňové povinnosti - pravidelně se opakující a případové, a další. Nejzákladnější dělení je však podle jejich finančně - teoretického hlediska, na daně přímé a nepřímé.

- 1) daně přímé - dopadající na subjekt přímo - dochází k úhradě z majetku (důchodu) subjektu, není možné povinnost přímých daní převést, patří sem především daň příjmu fyzických i právnických osob, daň z nemovitosti a další
- 2) daně nepřímé - subjekt, který daň odvádí, neplatí daň ze svého příjmu (majetku), dochází k přenesení této povinnosti na jiný subjekt<sup>41</sup>, mezi nepřímé daně řadíme daně zatěžující spotřebu, zejména daň z přidané hodnoty a spotřební daně.

<sup>39</sup> Listina základních práv a svobod, 2/1993 Sb., čl. 11, odst. 5.

<sup>40</sup> Kubátová, K.: Daňová teorie a politika, 4. vydání, Praha: ASPI, 2006 s. 15

<sup>41</sup> Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I. et al.: Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 292

#### 4.1.3 DAŇOVÁ SOUSTAVA A SPRÁVA DANÍ V ČESKÉ REPUBLICE

Za daňovou soustavu je označován soubor všech daní, které jsou u nás vyměřovány a následně placeny. Protože v ČR nemáme pouze jednu daň, nalezneme úpravu daní ve více hmotných právních předpisech, vzájemně provázaných, tvořících právě zmíněnou daňovou soustavu. V současné době se v ČR vybírají tyto daně: daň z příjmu fyzických osob, daň z příjmu právnických osob, daň z nemovitosti, daň dědická, daň darovací a z převodu nemovitosti, daň silniční, daň z přidané hodnoty, daně spotřební (minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty, tabákové výrobky), ekologické daně (zemní plyn a některé další plyny, pevná paliva, elektřina). Právní úpravu procesní pak upravuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, účinný od 1. 1. 2011, který nahradil zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Tento řád taktéž upravuje základní požadavky na správu daní, a to především zásady: daňové spravedlnosti, daňové efektivnosti, právní perfektnosti, jednoduchosti a srozumitelnosti a neveřejnosti daňového řízení.<sup>42</sup>

Daňově-právní vztah, stejně jako jiné právní vztahy, vzniká na základě účinných právních norem (v tomto případě na výše popsané hmotně právní normy upravující specifickou daň ve spojitosti s daňovým řádem - normou procesní) a právní skutečnosti (okolnosti způsobující vznik, změnu nebo zánik právního vztahu). Jednotlivé daňově-právní vztahy od sebe můžeme odlišit pomocí základních daňových prvků - daňový subjekt, objekt daně, základ daně a sazbu daně, popřípadě splatnost daně.

U daňového subjektu narážíme na problematiku vymezení pojmu *poplatník* a *plátce daně*. Daňový subjekt je obecně vždy zákonem stanovená osoba, která má povinnost platit nebo odvádět daň, kdy *poplatník* daně je subjekt, jehož předmět daně je dani podroben a daň platí ze svých zdrojů. Oproti tomu *plátce* daně je osoba, která na svou odpovědnost provádí srážky a výběr daní od jiných poplatníků. Úhrada daní tak není přímo ze zdrojů plátce, toto břemeno totiž přenechává poplatníkům. Pro správné rozlišení a určení daňových povinností je vždy nutné přesně určit subjekt daně.

---

<sup>42</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, Část první, Hlava II., § 5-9

#### 4.1.4 DAŇOVÉ ŘÍZENÍ

Daňovým řízením rozumíme právně normovaný postup úkonů účastníků řízení dle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Cílem tohoto procesu je zájem správce daně na zjištění, stanovení a úhradě zákonné daně. Jako správce daně rozumíme „územní finanční orgány a další správní a jiné státní orgány České republiky, jakož i orgány obcí v České republice věcně příslušné podle zvláštních zákonů ke správě daní.“<sup>43</sup>, správce daně celé daňové řízení vede. Jako účastníky rozumíme daňové subjekty (poplatník a plátce daně) a právní nástupce fyzické či právnické osoby, která je jako daňový subjekt vymezena<sup>44</sup>. „Na rozdíl od zákona o správě daní a poplatků neobsahuje Daňový řád konkrétní vymezení daňového subjektu. Naopak stojí na zásadě, že kdo je daňovým subjektem, bude konkrétně stanoveno v jednotlivých hmotněprávních zákonech upravujících daňové povinnosti.“<sup>45</sup> Daňové řízení pak počíná běžet dnem, kdy je podání daňového subjektu, nebo jiné zmocněné osoby, v řízení doručeno správci daně, nebo naopak dnem, kdy byl subjekt daně vyrozuměn správcem daně o prvním úkonu daňového řízení v jeho věci.

Průběh daňového řízení podléhá zásadám, které jsou obsaženy v §5 - 9 Daňového řádu, tedy především zásadám:

- 1) zákonnosti, zákazu zneužití pravomoci - „správci daně jednají v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy. Na straně jedné chrání zájmy státu, na straně druhé dbají na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení“<sup>46</sup>
- 2) součinnosti - Daňový řád určuje povinnost postupovat v daňovém řízení ve vzájemné spolupráci správce a subjektu daně
- 3) hospodárnosti a přiměřenosti - „správci daně při vyžadování plnění povinností daňových subjektů v daňovém řízení volí jen takové prostředky,

<sup>43</sup> Bakeš, M. a kolektiv, Finanční právo, 5. vydání. Praha: 2009, s. 257

<sup>44</sup> Tamtéž, s. 257

<sup>45</sup> Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv, Daňový řád. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 64

<sup>46</sup> Bakeš, M. a kolektiv, Finanční právo, 5. vydání. Praha: 2009, s. 260

*kteře daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom správně stanovit a vybrat daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy“<sup>47</sup>*

4) rovnosti - kdy subjekty a osoby zúčastněné na daňovém řízení mají stejná procesní práva a povinnosti

Jako další pak můžeme uvést například zásady: neveřejnosti daňového řízení a zachování mlčenlivosti, volného hodnocení důkazů, zásada oficiality, zásada poučovací a další.

Daňové řízení probíhá ve stanovených postupech podle daňového řádu. Zahájeno je již výše popsaným podáním, které může mít písemnou formu, nebo podáním provedeným ústně do protokolu u příslušného správce daně. Platí zde zásada hodnocení podání podle obsahu, nikoli podle formy. Z podání pak musí být zřejmé především kdo jej činí, v jaké věci a s jakým záměrem. V případě vad podání příslušný správce daně vyzve účastníka k opravě podání v přiměřené lhůtě, společně s poučením o právních následcích neopravení vad podání.

Správce daně daňové řízení zastaví v případě kdy:

- a) osoba zúčastněná na správě daní vzala své podání, kterým se zahajuje řízení, zpět, pokud zákon zpětvzetí nevylučuje,
- b) jde o zjevně právně nepřijatelné podání,
- c) ten, o jehož právech a povinnostech má být rozhodnuto, zanikl bez právního nástupce,
- d) bylo učiněno podání ve věci, o níž již bylo pravomocně rozhodnuto, nejde-li o rozhodnutí prozatímní nebo předběžné povahy,
- e) nelze v řízení pokračovat z důvodů, které stanoví zákon, nebo
- f) řízení se stalo bezpředmětným.<sup>48</sup>

Podle § 101 daňového řádu správce daně může o uložení povinností a přiznání práv rozhodovat jen formou *rozhodnutí*, které obsahuje všechny zákonné

<sup>47</sup> Bakeš, M. a kolektiv, Finanční právo, 5. vydání. Praha: 2009, s. 261

<sup>48</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §106 odst. 1

náležitosti a je pro příjemce účinné jen v případě řádného doručení a oznámení. V této věci je relevantní i nález Ústavního soudu sp. zn. I.ÚS 107/2000 kdy „v daňovém řízení lze ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. Této povinnosti se nemůže správní orgán zbavit“.<sup>49</sup>

Než se dostaneme k samotnému daňovému řízení a jeho fázím, Daňový řád upravuje v Části třetí, Hlavě I. a II. §125 - 133 Zvláštní řízení při správě daní. A to *registrační řízení a řízení o závazném posouzení*. I když nespádají pod daňové řízení ve smyslu §134, velmi s ním souvisí.

*Registrační řízení vzniká na základě povinnosti poplatníka registrovat se u příslušného správce daně a to ve lhůtě 30 dní od okamžiku, kdy získá oprávnění nebo povolení k výkonu činnosti, která je zdrojem příjmů. Plátce má stejnou povinnost provést registraci u příslušného správce daně ve lhůtě 15 dnů ode dne oprávnění, na základě kterého vznikla povinnost vykonávat činnost plátce, tj. vykonávat daňovým zákonem stanovené úkony. „Primárně se tak registrace uplatní u daní, které mají kontinuální charakter. To znamená, že daňové povinnosti v nich vznikají pro jednotlivá zdaňovací období. Registrace správci daně umožňuje přehled o klíčových údajích, z nichž je nutné při stanovení daně i zajištění jejího placení vycházet.“<sup>50</sup> Pokud daňový subjekt nesplní svou registrační povinnost dobrovolně, registraci provede správce daně sám v momentě, kdy se dozví o rozhodujících skutečnostech zakládající registrační povinnost. „Registrací dochází k získání přehledu o daňových subjektech, u nichž se očekává, že budou podávat daňová tvrzení.“<sup>51</sup>*

Na základě řízení o závazném posouzení vydá správce daně *rozhodnutí*, ve kterém se vyjadřuje k daňovým důsledkům určitého jednání, které subjekt daně žádá posoudit. Výstupem tohoto posouzení správcem daně je *rozhodnutí*, které tak musí obsahovat všechny zákonné náležitosti a pro správce daně je závazné. *Rozhodnutí* je účinné po dobu tří let ode dne nabytí právní moci, pokud nestanoví správce daně

---

<sup>49</sup> I.ÚS 107/2000 ze dne 30. 5. 2000. . [online]. 30.5.2000 [cit. 2014-03-12]. Dostupné z: <http://nalus.usoud.cz/Search/GetText.aspx?sz=1-107-2000>

<sup>50</sup> Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv, Daňový řád. Komentář. 2. vydání. Praha : C. H. Beck, 2011, s. 290

<sup>51</sup> Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 269

lhůtu kratší anebo pokud došlo ke změně zákonných podmínek, na jejichž základě bylo rozhodnutí vydáno.<sup>52</sup>

Samotné daňové řízení pak můžeme rozdělit do několika fází.

#### 1) Nalézací řízení

- vyměřovací, jehož účelem je stanovení daně,
- doměřovací, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně,
- o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení vyměřovacím nebo doměřovacím,

#### 2) Při placení daní

- o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky,
- o zajištění daně,
- exekuční,
- o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení o posečkání daně, o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení při placení daní

#### 3) Řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení.<sup>53</sup>

*„Nalézací řízení jako dílčí daňové řízení končí uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně (§ 148 DŘ) a řízení při placení daně je ohraničeno prekluzí práva jak daňový nedoplatek vymáhat, tak i uhradit podle § 160 DŘ.“<sup>54</sup>* Daňovému subjektu pak v případě nesplnění těchto povinností v řádných termínech hrozí sankce

---

<sup>52</sup> Tamtéž, s. 270

<sup>53</sup> Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv, Daňový řád. Komentář. 2. vydání. Praha : C. H. Beck, 2011, s. 301

<sup>54</sup> Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 270

pokuty za opožděné tvrzení daně, penále a úrok z prodlení. Účelem nalézací fáze řízení je správné zjištění a stanovení daně, k tomu slouží především *řádné daňové tvrzení (daňové přiznání, hlášení a vyúčtování)*. K tomuto podání je povinen každý subjekt, kterému to ukládá zákon, nebo který je vyzván správcem daně. Jeho obsahem jsou především skutečnosti rozhodné pro správné vyměření a stanovení výše daně. Splatnost takto vyměřené daně je obvykle poslední den lhůty pro podání tohoto řádného daňového tvrzení. *Doměřovacím řízením* se rozumí především podání *dodatečného daňového přiznání a dodatečného vyúčtování* v případech, kdy daňový subjekt zjistí navýšení daňové povinnosti oproti poslední známé daňové povinnosti pravomocně vyměřené správcem daně. Souhrnně slouží nalézací řízení jako fáze řízení ke stanovení výše daně, zpravidla v navrhované výši uvedené v daňovém přiznání. Pokud správce daně dojde k jiné výši, stanoví ji *rozhodnutím (platebním výměrem)*, řádně odůvodněným, obsahujícím veškerá zákonné požadavky. Je zde i zvláštní možnost postupu vyměření daně správcem daně na základě tzv. *pomůcek*<sup>55</sup>.

Po stanovení daně navazuje fáze *placení daně*, kdy tato fáze „zahrnuje evidenci, vybírání, zajištění a vymáhání daní, včetně daňové exekuce. Cílem řízení placení daní je zabezpečení úhrady daní.“<sup>56</sup> Daň se platí v české měně, příslušnému správci daně. Pořadí úhrady je pak v případě více splatných daňových pohledávek následující: nejdříve se prostředky použijí na nedoplatky na dani a splatnou daň, následně na nedoplatky na příslušenství daně, poté případně na vymáhané nedoplatky na dani a vymáhané nedoplatky na příslušenství daně. V ojedinělých případech je na žádost subjektu daně možné požádat správce daně o *posečkaní daně* nebo *rozložení úhrady daně na splátky*. Tyto instituty slouží především pro případy, kdy by neprodlená úhrada vyměřených daní měla za následek vážnou újmu na straně subjektu daně, ohrožovala výživu daňového subjektu, nebo osob na něm závislých, avšak za důvodného očekávání uhrazení dlužné daně. V případě vyhovění se na dlužnou částku vztahují úroky z prodlení (*úrok z posečkané částky*). Pro případ důvodné obavy správce daně, že dosud nesplacená, nebo nevyměřená daň, bude v dalším řízení nedobytná, nebo velmi těžko vymahatelná, je v daňovém řádu upravena možnost *zajištění daně*. Mezi hlavní institut tohoto zajištění patří *zajišťovací příkaz*, rozhodnutí správce daně, jež ve svém výroku určí částku, kterou

<sup>55</sup> Zákon č. 280/2009 Sb. daňový řád, §145 odst. 1.

<sup>56</sup> Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 274

subjekt daně odkáže na depozitní účet jako záruku pro následné řádné vyměření a odvedení daně. „*Délka lhůty pro složení jistoty je daňovým řádem stanovena 3 dny. Avšak v případě nebezpečí z prodlení (které správce daně musí rovněž ozřejmit v odůvodnění příkazu) je daňový subjekt povinen složit jistotu ihned po oznámení zajišťovacího příkazu správcem daně.*“<sup>57</sup> Proti zajišťovacímu příkazu se může daňový subjekt odvolat, kdy v případě nerozhodnutí správce daně do 30 dní o odvolání se zajišťovací příkaz sám zrušuje. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu zajišťovací příkaz není rozhodnutím předběžné povahy a je tak možný soudní přezkum.<sup>58</sup> Dále už bych jen zmínil, že dalšími možnostmi správce daně pro zabezpečení řádné platby daní je *zástavní právo, ručení a záloha na daň.*

Fakultativně se daňové řízení dostává do fáze *exekučního řízení*, kdy jak již bylo řečeno výše, cílem daňového řízení je na základě zjištění a stanovení daně také úhrada a vymožení daně. Předpokladem exekučního řízení jako součásti daňového řízení je uplynutí dne splatnosti stanovené v nalézacím řízení, daňový subjekt nesplní svou povinnost v rovinně platební, tím vzniká nedoplatek na dani a správce daně přistupuje k jeho vymáhání. To se pak děje *daňovou exekucí (provedenou prostředky správce daně), návrhem na výkon rozhodnutí soudně nebo soudním exekutorem, přihlášením do veřejné dražby, popřípadě uplatněním nároku v insolvenčním řízení.*

Daňové řízení je řízení dvou-instanční, splňující základní zásady právního státu, Daňový řád v §108 - 124 upravuje řízení o opravných prostředcích. Pro přezkum rozhodnutí vydaných správcem daně daňový řád upravuje řádné, mimořádné a dozorčí opravné prostředky, ve snaze vyloučení případných omylů a umožnit nezávislý přezkum rozhodnutí.<sup>59</sup>

Mezi řádné opravné prostředky směřující proti nepravomocnému rozhodnutí:

- 1) *odvolání* - jako základní opravný prostředek proti meritornímu rozhodnutí správce daně. Lhůta pro podání odvolání je 30 dní od doručení rozhodnutí, jenž odvolání napadá, k příslušnému správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. Zákon vždy stanoví, zda má odvolání suspenzivní účinek, nebo nikoli.

---

<sup>57</sup> Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv, Daňový řád. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 368

<sup>58</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, sp. zn. 9 Afs 13/2008

<sup>59</sup> Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv, Daňový řád. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 258



Devolutivní účinek odvolání naplňuje postoupení věci nejbližšímu nadřízenému správci daně. Výjimkou devolutivního účinku je princip autoremedury, kdy správce daně první instance odvolání sám přezkoumá a vyhoví odvolání v plném rozsahu, nebo rozsahu částečném a ve zbytku zamítne. K zastavení odvolacího řízení dochází v případech, kdy je odvolání zjevně nepřípustné, nebo pokud marně uplynula odvolací lhůta. Výsledkem odvolacího řízení může být změna napadeného rozhodnutí, jeho zrušení, anebo odmítnutí odvolání a potvrzení napadeného rozhodnutí. Rozhodnutí odvolacího orgánu je v zásadě dodržení principu apelace konečné, nemůže tedy vrátit věc správci daně prvního stupně k novému projednání. Zásadní je v odvolacím řízení povinnost správce daně se vypořádat se všemi odvolacími důvody podanými subjektem daně, a s tvrzeními ve kterých spatřuje nesprávnost nebo nezákonnost rozhodnutí.

2) *rozklad* - ve stanovených případech zákonem, kdy rozhodnutí vydává ústřední orgán správy daní (např. ministerstvo financí), nebo osoba stojící v čele ústředního orgánu (např. ministr financí), je možné použít opravný prostředek rozkladu. „*Rozklad má zajistit rozhodnutí orgánu v situaci, kdy de facto již nad rozhodující osobou nestojí nikdo jí nadřízený. Z tohoto důvodu zákon zakotvuje vznik komise.*“<sup>60</sup> Rozklad jako opravný prostředek posuzuje ustanovená komise, jejíž stanovisko se předloží úřední osobě v čele ústředního orgánu, která následně rozhoduje o rozkladu.

Jako mimořádný opravný prostředek zná daňový řád pouze návrh na *povolení obnovy řízení*. Z moci úřední, nebo na návrh příjemce rozhodnutí je tak možné zasahovat do pravomocného rozhodnutí obnovou daňového řízení. Obnova řízení je možná jen v taxativně určených případech.<sup>61</sup> A to ve lhůtě šesti měsíců, kdy se navrhopatel dozví některý z vyjmenovaných důvodů umožňující obnovu řízení. Nové řízení ve věci povede opět správce daně příslušný v prvním stupni.

Daňový řád dále jako možnost zhojení vad, či protizákonnosti rozhodnutí nebo řízení upravuje dozorcí prostředek nazvaný *Narízení přezkoumání rozhodnutí* (§ 121 - 123 Daňového řádu). Přezkumné řízení je možné nařídit pouze z moci

---

<sup>60</sup> Tamtéž, s. 258

<sup>61</sup> Zákon č. 280/2008 Sb., daňový řád, §117

úřední. Vede jej správce daně, který ve věci rozhodl jako poslední, na základě nařízení o přezkumu rozhodnutí nejbližšího nadřízeného orgánu. „Pro nařízení přezkoumání rozhodnutí je nutné splnit podmínku, aby rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. V tomto je zásadní rozdíl oproti obnově řízení. Zatímco obnova řízení směřuje k věcnému přezkoumání řízení, přezkoumání rozhodnutí je zde od toho, aby odstranilo procesní pochybení (vady) učiněná v průběhu řízení.“<sup>62</sup>

Mezi další nástroje na ochranu subjektů a osob zúčastněných na daňovém řízení řadíme *námitku, stížnost na postup plátce daně, prominutí daně a stížnost*<sup>63</sup>. Tyto prostředky však neřadíme mezi opravné a dozorčí prostředky, slouží především k ochraně daňových subjektů při úředním postupu správce daně.

Jako obranu subjektu daně proti nezákonnému postupu správce daně zmíním ještě možnost *správní žaloby* dle zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního. Tuto možnost upravuje i §124 Daňového řádu.

#### 4.1.5 NÁSLEDKY PORUŠENÍ POVINNOSTÍ PŘI SPRÁVĚ DANÍ (§ 246-254 DAŇOVÉHO ŘÁDU).

V případě porušení povinnosti uložené subjektu daně nebo osobě zúčastněné na daňovém řízení může správce daně přistoupit k sankci podle Daňového řádu:

- 1) *Porušení povinnosti mlčenlivosti* - vztahuje se na fyzické osoby vázané povinností mlčenlivosti v daňovém řízení, kdy v případě porušení této povinnosti lze uložit pokutu do výše 500.000,- Kč.
- 2) *Pořádková pokuta* - do výše 50.000,- Kč osobě, která navzdory předchozímu napomenutí ruší pořádek, neuposlechne pokynu úřední osoby, navzdory předchozímu napomenutí se chová urážlivě k úřední osobě nebo osobě zúčastněné na správě daní. Odvolání proti rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty má odkladný účinek a postupuje se dle obecných ustanovení o odvolání v DŘ. Pokuta je splatná do 15 dnů ode dne právní moci rozhodnutí o jejím uložení.

<sup>62</sup> Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv, Daňový řád. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 283

<sup>63</sup> Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, 267 s.

3) *Pokuta za opožděné tvrzení daně* - subjekt podá daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů<sup>64</sup>, nebo nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání vůbec.

4) *Penále* - se užití v případě, kdy je subjektu doměřena vyšší částka daňové povinnosti oproti původně přiznané dani.

5) *Úrok z prodlení* - daňový subjekt je v prodlení po neuhrazení daně po datu splatnosti a je povinen platit stanovený úrok z prodlení.

6) *Úrok z neoprávněného jednání správce daně* - v případě, kdy dojde ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí, nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím.

#### 4.1.6 LHŮTA PRO STANOVENÍ DANĚ

„*Daňový řád stanoví, že pro vyměření daně se uplatňuje lhůta prekluzivní neboli propadná, po jejímž uplynutí již nelze daň vyměřit či doměřit, ani přiznat nárok na daňový odpočet. Pokud uplyne prekluzivní lhůta, přihlédne správce daně k této skutečnosti z úřední povinnosti.*“<sup>65</sup> Tato lhůta je tříletá, počínající běžet dnem uplynutí lhůty pro podání řádného daňového tvrzení, nebo dnem splatnosti daně, v případě kdy nebyla povinnost podávat daňové tvrzení. Tuto tříletou lhůtu je možné prodloužit o jeden rok v případě, kdyby byl v posledních dvanácti měsících před uplynutím lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně. Objektivní lhůta uplyne nejpozději za deset let od jejího počátku, „*Tuto lhůtu pak nelze ani stavět či přerušovat.*“<sup>66</sup> Lhůty stanovené Daňovým řádem však samozřejmě neovlivňují možnou trestní odpovědnost v případech, kdy je marné uplynutí pro vyměření daně založeno na spáchání trestného činu. Zde plynou lhůty upravené trestními normami.

<sup>64</sup> Daňový řád totiž toleruje zpoždění s podáním daňového tvrzení a současně i zpoždění s úhradou daně do pěti pracovních dnů po stanovené lhůtě. (§250, Daňového řádu)

<sup>65</sup> Kobík, Kohoutková, Daňový řád s komentářem, ANAG, s.r.o. 2010, s. 632

<sup>66</sup> Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv, Daňový řád. Komentář. 2. vydání. Praha : C. H. Beck, 2011, s. 330

## 4.2 NÁVAZNOST SPRÁVNĚ-PRÁVNÍ ÚPRAVY NA TRESTNĚ-PRÁVNÍ

Porovnejme daňové řízení ve vztahu k trestní odpovědnosti za spáchání trestného činu dle §240, zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, který je typický pro daňové trestné činy. Podstatou jmenovaného trestného činu je zkrácení daně, poplatku, a podobné povinné platby. Stejně jako u jiných skutkových podstat trestných činů obsažených v Trestním zákoníku, i zde platí zásada oficiality a zásada vyhledávací (§2 odst. 4 a 5, zákona č. 141/1961, o trestním řízení soudním (trestní řád), zmiňme také presumpci nevinu (§2 odst. 2 Trestního řádu). Z těchto ustanovení vyplývá, že osoba obviněná či obžalovaná z výše jmenovaného trestného činu není povinna prokazovat svou nevinu a tato osoba také neneset tzv. důkazní břemeno (prokazovací povinnost pomocí důkazních prostředků). V důsledku tedy nemůže být tato osoba uznána trestně odpovědnou jen na základě toho, že dostatečně neprokazuje řádné stanovení, přiznání a zaplacení daňové povinnosti, tedy respektive že daň nezkrátila.<sup>67</sup> Zde je hlavní rozdíl od daňového řízení, kde je subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, relevantní k daňovému přiznání, nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Důkazní břemeno tedy nese v daňovém řízení subjekt daně, oproti tomu v trestním řízení mají dokazovací povinnost orgány činné v trestním řízení, které musí dokázat vinu daňovému subjektu/pachateli natolik průkazně, aby nezůstaly žádné neobjasněné skutečnosti a pochybnosti o tom, že protiprávní jednání bylo spácháno. „V opačném případě platí v trestním řízení zásada *in dubio pro reo*“<sup>68</sup> (v případě pochybností ve prospěch obžalovaného). Na základě těchto rozdílů procesního charakteru je zřejmé, že nelze vyvodit trestní odpovědnost daňového subjektu/pachatele pouze na základě závěrů daňového řízení. O samotném spáchání, či výši škody, zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle §240 Trestního zákoníku mají orgány činné v trestním řízení povinnost provést vlastní šetření o skutkovém stavu věci a případně přihlédnou k dodatečně předloženým důkazům, které nemusely být zmíněny v samotném daňovém řízení a tím pádem je prošetřit. Souhrnně tedy k naplnění skutkové podstaty výše jmenovaného trestného činu nestačí jen závěr správce daně. Na druhé straně nelze výsledky daňového řízení zcela opomíjet v možnosti využití v trestním řízení.

<sup>67</sup> Šámal, P., Púry, F., Sotolář, S., Štenglová, I. Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice. 1. vyd., Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2001. s. 356

<sup>68</sup> Zatloukal, T. Zatloukal, T. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha : C. H. Beck, 2011, s. 269

Výsledky daňových řízení jsou tak především podkladem v počáteční otázce proti jakému subjektu zahájit trestní řízení a případně jakým směrem se bude ubírat dokazování orgánů činných v trestním řízení.

Dalším specifikem daňových trestných činů je také otázka zachování *povinnosti mlčenlivosti* o informacích plynoucích z daňového řízení. Všeobecnou povinnost mlčenlivosti upravenou v §9 odst. 1 a následně v §52 DŘ je kladen důraz především na ochranu skutečností, které jsou povinnou součástí daňových tvrzení - tedy informace o vlastní osobě, podnikatelské činnosti, majetkových poměrech a dalších citlivých informacích. Zákon tak stanovuje určité překážky možnosti nakládání s těmito informacemi, především aby nedošlo k jejich zneužití ke škodě dotčených daňových subjektů.<sup>69</sup> Možnost využití zjištěných informací z daňového řízení pro trestní řízení je tedy taktéž omezená. U osob vázaných povinností mlčenlivosti platí zákaz jejich výslechu jako svědků pro trestní řízení, pokud nebyly zproštěny povinnosti zachovávat mlčenlivost dle §99 odst. 2, TŘ. Zproštění povinnosti mlčenlivost pak upravuje §53 DŘ taxativním výčtem případů, kdy nejde o porušení povinnosti mlčenlivosti.

Ke značnému počtu zahájení trestních stíhání pro daňové trestné činy dochází právě na základě zjištění provedených správcem daně. Správci daně jsou totiž jako státní orgány dle §8 zákona č. 141/1961 Sb., trestního řádu, povinny neprodleně oznamovat orgánům činným v trestním řízení skutečnosti nasvědčující spáchání trestného činu. Tato povinnost je rovněž stanovena v §53 odst. 3 DŘ. „*Trestní právo daňové je tedy stále dynamičtější se rozvíjejícím podoborem trestního práva a dá se - především s ohledem na zahraniční zkušenosti - předpokládat, že i v budoucnu bude oborem stále důležitějším a významnějším.*“<sup>70</sup>

---

<sup>69</sup> Karafiát, Z., Šustr, A., Kdy zachovat daňové tajemství, Právní rádce 5/1999, s. 13

<sup>70</sup> Zatloukal, T. Zatloukal, T. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 266

### 4.3 ÚPRAVA DAŇOVÝCH TRESTNÝCH ČINŮ V TRESTNÍM ZÁKONÍKU

Daňové trestné činy jsou upraveny v zákoně č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, s účinností zákona od 1. 1. 2010. Úpravu nalezneme v Hlavě VI. - Trestné činy hospodářské, Díle II. - Trestné činy daňové, poplatkové a devizové a to v následujících ustanoveních:

§ 240 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

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

§ 242 Zvláštní ustanovení o účinné lítosti

§ 243 Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení

§ 244 Porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží

§ 245 Padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti

§ 246 Padělání a pozměnění známek

§ 247 Porušení zákazů v době nouzového stavu v devizovém hospodářství

Skupina trestných činů daňových je jednou z nejfrekventovaněji páchaných mezi trestnými činy hospodářskými. Navazuje na již výše popsanou mimotrestní úpravu, od čehož se také odvíjí samotná konstrukce dispozic právních norem, jejich charakteristickým rysem je odkazová forma, či blanketové určení. V této kapitole bych se rád dále zabýval vybranými trestnými činy, které mají v této skupině zásadní postavení.

#### 4.3.1 OBECNĚ K TYPOVÝM ZNAKŮM DAŇOVÝCH TRESTNÝCH ČINŮ

##### **Subjekt**

Subjektem trestného činu je dle obecného ustanovení §22 TrZ osoba, která svým jednáním naplnila znaky skutkové podstaty trestného činu nebo jeho pokusu či přípravy, je-li trestná. Od 1. 1. 2012 a účinnosti zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, který v §9 vymezuje trestní

odpovědnost právnických osob, kdy pachatelem trestného činu je právnická osoba, které lze přičítat porušení nebo ohrožení zájmu chráněného trestním zákonem je možná taktéž trestní odpovědnost právnických osob. Pod trestný čin spáchaný právnickou osobou dle §8 tohoto zákona pak podřazujeme jednání, kterým byl spáchán protiprávní čin jménem nebo v zájmu nebo v rámci činnosti právnické osoby a to: statutárním orgánem nebo jejím členem; osobou vykonávající řídicí činnost u této právnické osoby; tím kdo má rozhodující vliv na řízení právnické osoby; nebo zaměstnancem či jinou osobou při plnění pracovních úkolů. Tento zákon tak rozšiřuje trestní odpovědnost i na právnické osoby, kterou trestní zákoník nezná. Do účinnosti tohoto zákona trestání za daňové trestné činy vycházelo především z §114 odst. 2 TrZ, který víceméně rozšiřoval trestní odpovědnost fyzických osob jednajících za právnickou osobu, která byla nositelem zvláštní vlastnosti, způsobilosti nebo postavení. Všeobecně subjektem daňových trestných činů může být kdokoli, pouze v některých skutkových podstatách dochází ke konkretizaci a specializaci subjektu pachatele, kdy je subjekt vázán především v souvislosti s pravidly uvedenými právě v mimotrestní úpravě.<sup>71</sup>

### **Subjektivní stránka**

Subjektivní stránka, neboli zavinění, daňových trestných činů vyžaduje úmysl, ať již přímý nebo nepřímý, popřípadě specifický úmysl zajistit pachateli nebo jinému prospěch či jinou výhodu. Nedbalostní naplnění skutkových podstat těchto trestných činů nepřipouští trestní odpovědnost. Pachatel tak musí vědět, že svým jednáním může porušit nebo ohrozit chráněný zájem způsobem uvedeným v trestním zákoně a současně s tím chce porušit či ohrozit tento zájem (úmysl přímý), nebo je alespoň srozuměn nebo smířen s možným škodlivým následkem (úmysl nepřímý). Záleží pak na orgánech činných v trestním řízení, zda prokážou úmyslné zavinění, a nikoli např. jen vědomou nedbalost. O trestní odpovědnosti a úmyslném spáchání mluvíme tehdy, jsou-li pachateli známy rozhodné skutkové okolnosti, od nichž se odvíjí daňová povinnost.<sup>72</sup> Skutkové podstaty trestných činů lze naplnit jak jednoduchým jednáním, tak i složitou soustavou na sebe navazujících činů za účasti více osob, které až ve svém důsledku splní skutečný záměr pachatele.

---

<sup>71</sup> Kuchta, J. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část 1. vydání, Praha: C. H. Beck, 2009, s. 265

<sup>72</sup> Púry, F. Daňový únik - meze legální daňové optimalizace, Trestní právo daňové: sborník příspěvků z 1. mezinárodní konference konané 27. října 2006 v Praze, Praha: C. H. Beck, 2007, s. 8

## Vývojová stádia trestného činu

Splnění skutkových podstat a tím páchání trestného činu obsahuje zpravidla časový průběh na dané časové ose. Jednotlivé stupně konání nazýváme vývojovými stádii trestného činu.<sup>73</sup> Od prvotní myšlenky, jejího přijetí, přípravu trestného činu, pokusu až po dokonání a splnění všech znaků trestného činu. Obvyklé jsou i následné činnosti jako zahlazování trestné činnosti, ničení stop, ovlivňování svědků a další. „*Trestněprávní teorie označuje za vývojová stádia pouze přípravu, pokus a dokonaný trestný čin, neboť samotnou myšlenku není možné trestat, což vyplývá ze zásady cogitationis poenam nemo patitur, a zpravidla není možné trestat ani projev takové myšlenky.*“<sup>74</sup> Myšlenka, bez kroků pachatele k její realizaci, společnost neohrožuje, oproti tomu nejzávažnější fází je dokonaný trestný čin, který již ohrožuje samotný chráněný zájem uvedený v trestním zákoně.

Dle teorie je tedy příprava prvotní fází, vymezená trestním zákoníkem jako: *Jednání, které záleží v úmyslném vytváření podmínek pro spáchání zvláště závažného zločinu (§ 14 odst. 3), zejména v jeho organizování, opatřování nebo přizpůsobování prostředků nebo nástrojů k jeho spáchání, ve spolčení, srocení, v návodu nebo pomoci k takovému zločinu, je přípravou jen tehdy, jestliže to trestní zákon u příslušného trestného činu výslovně stanoví a pokud nedošlo k pokusu ani dokonání zvláště závažného zločinu.*<sup>75</sup> Kdy výčet činností je pouze demonstrativní a uvádí jen ty nejtypičtější formy. Dalším kritériem v tomto ustanovení je zvláště závažný zločin, příprava je trestná pokud směřuje k zvláště závažnému trestnému činu, ten trestní zákoník definuje jako úmyslný trestný čin, za který je možné uložit nepodmíněný trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby minimálně deset let. Ze skupiny daňových trestných činů kvalifikaci zvláště závažného trestného činu splňuje pouze kvalifikovaný trestný čin Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby v §240 odst. 3 TrZ. Typickým příkladem přípravy pro daňové delikty je například opatřování falešných či jiné pozměňování dokladů, na základě kterých bude pachatel u správce daně předkládat nižší daňovou povinnost než jaká by byla správně vyměřena.

---

<sup>73</sup> Jelínek, J. a kol. Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část 2. vydání, Praha: Leges, 2010 s. 267

<sup>74</sup> Šámal, P. a kol. Trestní zákoník: komentář 1. díl 2. vydání, Praha: C. H. Beck, 2012, s. 279

<sup>75</sup> Zákon č. 40/2009 Sb., Trestní zákoník, §20 odst. 1.



Od přípravné fáze může jednání postoupit k fázi pokusu. Pokus trestného činu je na rozdíl od přípravy trestný bez ohledu na kategorizaci závažnosti trestných činů. Trestnost pokusu nastupuje i v případě nenaplnění všech znaků skutkové podstaty trestného činu. Trestní zákon vymezuje pokus jako jednání, které bezprostředně směřuje k dokonání trestného činu a jehož se pachatel dopustil v úmyslu trestný čin spáchat, ale k samotnému dokonání trestného činu již nedošlo. Jedná se tak například o situaci, kdy subjekt podá správci daně daňové přiznání s nesprávnými údaji s cílem neoprávněně snížit daňovou povinnost, avšak k vyměření nižší daně nedošlo. Dokonaným trestným činem je naopak situace kdy dojde k tomuto vyměření nižší daně. Důležitým okamžikem je v tomto případě posouzení a postup správce daně, pokud přijme daňové přiznání s nepravými údaji, na základě kterých dojde k neoprávněnému vyměření nižší než zákonné daně, jedná se o dokonání trestný čin, opakem je, pokud správce daně k nižšímu vyměření nedojde, jedná se stále o pokus. Ve stádiu pokusu je i situace kdy se správce daně po tomto podání obrátí na orgány činné v trestním řízení.

Dokonání trestný čin je nejzávažnější, konečnou formou, při které dochází k naplnění všech znaků uvedených ve skutkové podstatě trestního zákoníku.

#### 4.3.2 VYBRANÉ SKUTKOVÉ PODSTATY DAŇOVÝCH TRESTNÝCH ČINŮ

##### 4.3.2.1 § 240 ZKRÁCENÍ DANĚ, POPLATKU A PODOBNÉ POVINNÉ PLATBY

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

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

- a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně se dvěma osobami,*
- b) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo*
- c) spáchá-li takový čin ve značném rozsahu.*

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

## Objekt

Předmětem ochrany neboli objektem, této skutkové podstaty je zájem státu na řádném vyměření daní, cla, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, pojistného na úrazové pojištění, pojistného na zdravotní pojištění, poplatků a jiných povinných plateb s následným zabezpečením jejich úhrad. Příjmy z těchto povinných úhrad následně tvoří prostředky, ze kterých je financována činnost a chod státu. Objektem této skutkové podstaty není pouze nezaplacení výše zmíněných povinných plateb do veřejných rozpočtů, ale taktéž i jejich zkrácení a snížení, případně vylákání výhody na některých těchto platbách. Tyto zmíněná jednání chápeme jako zvláštní podvodná jednání, kterými dojde k ovlivnění daňové povinnosti subjektu tak, že poplatník nebo plátce vykazuje menší, nebo nulový rozsah daňové, či jiné platební povinnosti, v důsledku čehož se sníží ze zákona vyplývající příjem státu o částku právě sníženou tímto jednáním. Jednotlivými objekty jsou:

### Daň

Daň, jak již bylo uvedeno výše, jako zákonná, povinná peněžitá částka, kterou ve stanovené výši a lhůtě subjekt odvádí ze svých příjmů do veřejných rozpočtů. Daňovou soustavu tvoří: daň z přidané hodnoty, daně spotřební (z minerálních olejů, z lihu a destilátů, z piva, z vína a meziproductů, z tabákových výrobků), daně z příjmů (fyzických a právnických osob), daň z nemovitosti, daň silniční, daň z dědictví a darovací daň, daň z převodu nemovitosti a daně ekologické (ze zemního plynu a některých dalších plynů, z pevných paliv, z elektřiny).

### Clo

Dávka *sui generis*, hrazená v souvislosti s dovozem, nebo vývozem zboží, tedy s přechodem zboží přes hranice.

Pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti

Dle zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, upravující pojistné na důchodové pojištění, pojistné na nemocenské pojištění, a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Všechny tyto složky tvoří dohromady jednu platbu. Tato platba funguje jako sociální prvek, na jejímž základě dochází k poskytování sociálního zabezpečení a je pravidelná, procentně stanovená z vyměřovacího základu daňového subjektu. Platbu provádí zaměstnavatel na základě provedených srážek z příjmu zaměstnance.

#### Pojistné na úrazové pojištění

Upraveno zákonem č. 266/2006 Sb., o úrazovém pojištění zaměstnanců, na základě kterého dochází k platbě pojistného pro případ poškození zdraví pracovním úrazem, nebo nemocí z povolání. Výpočet a odvod probíhá obdobně jako u pojistného na sociálním zabezpečení.

#### Pojistné na zdravotní pojištění

Na základě tohoto pojistného dochází k poskytování potřebné zdravotní péče bez nutnosti její následné přímé úhrady. Upravuje zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění. Na platbě se opět podílí zaměstnanec a zaměstnavatel.

#### Poplatek

Jedná se o platbu odváděnou ve prospěch státu jako ekvivalentní úhrada za poskytnutí určité služby ve výkonu veřejné správy, veřejného sektoru. Poplatky rozlišujeme soudní, místní a správní.

#### Jiná podobná povinná platba

Mezi jinou podobnou platbu můžeme řadit poplatek za televizní nebo rozhlasový přijímač

### **Objektivní stránka**

Objektivní stránka trestného činu, jako jeden z typových znaků trestného činu, charakterizuje trestný čin z vnějšího pohledu. Znaky charakterizující objektivní

stránku trestného činu jsou jednání, následek a příčinná souvislost mezi jednáním a následkem. Kromě těchto obligatorních znaků objektivní stránky trestného činu může objektivní stránka trestného činu dále obsahovat fakultativní znaky jako je místo, čas nebo způsob jednání. Jednotlivé trestné činy se po zevní stránce od sebe odlišují především objektivní stránkou trestného činu. To je důvod značného významu objektivní stránky. Obecně pod objektivní stránkou rozumíme, že pachatel ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb.<sup>76</sup> Tedy jednání pachatele, v důsledku kterého došlo k vyměření nižší daně, než jaká odpovídá jeho skutečně existující daňové povinnosti, případně jednání pachatele, na jehož základě dojde k nevyměření daňové povinnosti vůbec, ačkoli řádně vzniknout měla anebo jednání předstírající okolnosti, na základě kterých je stát povinen poskytnout plnění daňovému subjektu, aniž by tento subjekt takovýto zákonný nárok na plnění měl. A současně při tomto jednání naplní kvantitativní kritérium *většího rozsahu*. Zde judikatura vymezuje pojem *větší rozsah* po finanční stránce jako odpovídající *větší škodě*, tedy hodnotě 50.000,- Kč.<sup>77</sup> „Výši zkrácení představuje rozdíl mezi daní (poplatkem, clem, pojistným, jinou povinnou platbou), kterou má poplatník (povinná osoba) podle příslušných předpisů zaplatit, a nižší daní (poplatkem, clem, pojistným, jinou povinnou platbou), která mu byla vzhledem k trestné činnosti přiznána, vyměřena, stanovena, resp. kterou zaplatil (není-li podmínkou vyměření). Nebyla-li daň (poplatek, clo, pojistné, jiná povinná platba) vůbec přiznána nebo vyměřena, resp. byla-li zatajena samotná skutečnost, odůvodňující vznik daňové, celní, poplatkové atd. povinnosti, výše zkrácení se rovná celé výši této povinné platby, jež měla být přiznána, vyměřena a zaplácena. Podobně je tomu u vylákané výhody na některé z povinných plateb, kdy je třeba z hlediska *většího rozsahu* vždy uvažovat s celou vylákanou částkou.“<sup>78</sup> Obě tato zmíněná jednání pak pachatel nejčastěji uskutečňuje nepořízením, úmyslným zkreslením nebo zfalšováním daňových dokladů, popřípadě podklady vůbec nevede, aby docílil co nejnižšího stanovení daně. Často pachatelé také předstírají neexistující plnění, vyplývající z neexistujících skutečností, kterými se dá taktéž dosáhnout snížení

<sup>76</sup> Novotný, O. a kol. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 6. vydání, Praha: Wolters Kluwer, 2010, s. 270

<sup>77</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. 6. 2001, sp. zn. 5 Tz 101/2001

<sup>78</sup> Šámal, P. a kol. Trestní zákoník, 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2012, s. 2431

daňové povinnosti. Zkrácení daňové povinnosti se tak může dosáhnout jednáním komisivním (např. aktivním zkreslením skutečností rozhodných pro daňové přiznání, předstírání dalších relevantních skutečností ovlivňující vyměření daně a další), nebo i jednáním omisivním (příkladem opomenutí splnění registrační povinnosti, nepodání dodatečného daňového plnění a další) s úmyslem vyhnout se platbě daně. „*Způsob a výše zkrácení daně, cla, poplatku, pojistného a jiné povinné platby závisí též na tom, na jakou skutečnost je vznik daňové, celní, poplatkové atd. povinnosti vázán, tj. zda se tato povinnost odvozuje od výše příjmu (zisku), od hodnoty majetku či jiného plnění, od rozlohy a ceny nemovitosti, od počtu zaměstnanců a výše jejich mzdy (platu), od druhu zpoplatněného úkonu atd.*“<sup>79</sup> Můžeme tak souhrnně vymežit, že zkrácením daně dle trestně-právní úpravy nejsou:

- Zákonem dovozené způsoby snižování daňové povinnosti, včetně přípustného uplatňování nákladů, slev, osvobození a odpočtů atd., pokud nedochází ke snížení daně jen fiktivně nebo simulovanými úkony,
- Zatajení zdanitelných příjmů dosažených trestnou činností,
- Vylákání daňové výhody spočívající v reálné skutečnosti, z nichž má vyplývat povinnost státu,
- Samotné neodvedení nebo nezaplacení daně, která nebyla zatajena ani zkreslena,
- Pouhé machinace v účetních a jiných daňových podkladech, jestliže jimi pachatel ohrozí včasné a řádné vyměření daně, nebo dojde ke zkrácení daně ve výši nedosahující většího rozsahu.

O zkrácení daně se naopak jedná v případech:

- Jestliže právní úkon, kterým došlo ke snížení daňové povinnosti nebo ke stavu, kdy taková povinnost nevznikla, je simulovaným právním úkonem,
- Pokud ke snížení základu daně z příjmů dosažených podnikáním byly uplatněny výdaje, které nesměřovaly k dosažení zisku, ale naopak k účelovému zvýšení nákladů,

---

<sup>79</sup> Šámal, P. a kol. Trestní zákoník, 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2012, s. 2422

- Došlo-li k odečítání výdajů od zdanitelných příjmů pro účely stanovení základu daně, aniž došlo k respektování časové a věcné souvislosti v daném zdaňovacím období,

- Jde-li o jednání, jímž se zatajuje skutečný původ zdroje příjmů v ČR a předstírá se jeho původ v cizině se záměrem využít mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, a vyhnout se tím zdanění v ČR i v cizině.<sup>80</sup>

Pojmem *daňová optimalizace* tak chápeme jako důsledné dodržování a využívání všech zákonných možností ke snížení daňového základu, kdy toto jednání nelze postihovat jako trestný čin. Případný trestní postih se však váže ještě na další posouzení, a to na zhodnocení, zda by podle občanského práva bylo možné deklarovat právní úkon, na základě kterého došlo ke snížení daňové povinnosti, nebo vylákání jiné výhody, prohlásit za neplatný. Tedy „*právní úkon byl učiněn toliko naoko a že záměr dosáhnout právní účinky, které s takovým úkonem zákon spojuje (§34, zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník), byl jen předstírán.*“<sup>81</sup> O skutkovou podstatu dle §240 by se tak jednalo jen v případě prokázání neplatnosti právního úkonu, kterým došlo ke snížení daňové povinnosti nebo nevzniknutí daňové povinnosti jako takové, z důvodu chybějící vůle účastníků, kdy jejich vůle nesměřovala k deklarovanému právnímu úkonu (vzniku, změně, zániku práv a povinností), ale cílem jednání byl jen účel obejít zákonnou povinnost stanovení a úhrady daně v jejím rozsahu. Podobně tak platí i u jednání, která mají za cíl prezentovat určitou formu právních úkonů, avšak faktický stav je odlišný. V těchto případech správce daně, případně orgány činné v trestním řízení vyvozují důsledky z jednání faktického, nikoli jen formálně vykázaného. Dochází tak k derogaci účinnosti simulovaných právních úkonů a bere se v potaz pouze stav skutkový, který je upřednostňován před stavem formálně-právním. Jak již bylo řečeno výše, způsob krácení daní je u jednotlivých daní rozlišný. U daně z příjmů dochází ke zkrácení například nepravdivým tvrzením o výši příjmu, plátce tak za poplatníka odvede nižší než zákonnou daň, která by vyplývala ze skutečně vyplacené mzdy. U právnických osob se pak může jednat o zkreslení vynaložených výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmu. U daně z přidané hodnoty je častým způsobem krácení nesplnění

---

<sup>80</sup> Zatloukal, T., Trestní právo daňové, Sborník příspěvků z 1. mezinárodní konference konané 27. října 2006, Praha: C. H. Beck, 2007, s. 6

<sup>81</sup> Šámal, P. a kol. Trestní zákoník, 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2012, s. 2424

registrační povinnosti spolu s nepodáním daňového přiznání či zatajení jednotlivých zdanitelných plnění. Frekventovaným způsobem je i krácení daňové povinnosti pomocí manipulací s daní na vstupu a výstupu při fingovaném vývozu do zahraničí, falešná deklarace ceny zboží při dovozu, zvyšování nároku na odpočet daně a další.<sup>82</sup> Krácení spotřební daně, vázané na určité komodity, probíhá především při dovozu, kdy je komodita deklarována jako zboží nepodléhající dani, následný prodej zatížený daní bez přiznání a odvedení této daně. Daň z převodu nemovitosti může být zkrácena přiznáním nižší kupní ceny, než skutečné. Zde nastíněné způsoby jsou jen některými ze všech v praxi se vyskytujícími způsoby. Jak již bylo popsáno, daňové trestné činy se neustále vyvíjejí a tím i způsoby naplnění těchto specifických trestných činů. Vylákáním výhody na některé z povinných plateb se rozumí jako předstírání skutečnosti, na základě které vzniká povinnost státu poskytnout plnění subjektu, který řádně není schopen toto plnění nárokovat. *„Vylákání daňové výhody nelze totiž považovat za pouhé neoprávněné snížení skutečně existující daňové povinnosti, které je zkrácením daně, ale fingované předstírání skutečnosti, z níž má vyplývat povinnost státu poskytnout neoprávněně plnění tomu, kdo zpravidla ani není plátcem příslušné povinné platby, od níž se výhoda odvíjí. Smyslem trestního postihu vylákání daňové výhody je sankcionovat takové jednání, kdy pachatel nezkracuje plnění vůči státu, ale naopak od státu daňovou výhodu v podobě peněžní výplaty uvedením nepravdivých tvrzení vyžaduje.“*<sup>83</sup> Současná právní úprava spojuje jednání zkrácení a vylákání výhody pod jednu skutkovou podstatu §240 TrZ, pachatel se může dopustit vylákání na některé z povinných plateb v ní uvedené. Typickým případem vylákání výhody jsou pak machinace s odpočtem daně z přidané hodnoty, kdy odpočet daně převyšuje daň na výstupu za zdaňovací období, zejména v situacích fingovaného vývozu zboží mimo území Evropského společenství.<sup>84</sup> V této situaci totiž dochází ke zdanění zboží dle daňového řádu cílové země, z důvodu předejití dvojího zdanění jednoho a téhož zboží je plátce osvobozen od daně na výstupu, plátcí zůstává nárok na odpočet daně na vstupu. Za situace, kdy daň na vstupu převyšuje daň na výstupu, vzniká zároveň nárok subjektu k nadměrnému odpočtu, a stát je vázán tento přeplatek vyplatit. Pachatelé tak využívají tohoto principu a pomocí falešných či pozměněných dokladů, především o cenách zboží

---

<sup>82</sup> Teryngel, J. Nad trestní odpovědností podnikatele, Praha : ORAC, 1998, s. 105

<sup>83</sup> Kocina, J. Daňové trestné činy, Plzeň : Aleš Čeněk, 2014, s. 139

<sup>84</sup> Lichnovský, O. Podvody na DPH, Daně a právo v praxi, Praha: Wolters Kluwer, 2012 č. 4

v různých fázích procesu, sledují zájem vylákat tento nadměrný odpočet, tuto výhodu na povinné platbě na úkor státu ve vlastní prospěch. „Podobná situace nastává u spotřebních daní, kdy pachateli vznikne nárok na vrácení spotřební daně, například na základě fingovaného vývozu zdaněných vybraných produktů do zahraničí nebo třetích zemí.“<sup>85</sup> Pachatelé v těchto situacích opatřují falešné dokumenty prokazující především vývoz těchto zdaněných produktů do zahraničí. Samotné rozlišení zda se jedná o vylákání výhody nebo zkrácení daně nemá až takový význam pro samotné trestní řízení, obě tyto objektivní stránky totiž tvoří jednu skutkovou podstatu. Toto spojení je výhodné především v případech, kdy se pachatel dopouští jak krácení daně na jedné straně, tak i vylákávání výhody na straně druhé, objemy škod které pak pachatel způsobí se mohou sčítat, což do přijetí TrZ nebylo možné.<sup>86</sup> Pro naplnění objektivní stránky trestného činu jako celku a pro možnost uplatnění trestní odpovědnosti pachatele za určitý trestný čin, musí být splněn obligatorní znak příčinné souvislosti mezi jednáním pachatele a jeho následkem. Tedy následek ohrožující chráněný objekt trestního zákoníku musí bezvýhradně nastat na základě jednání pachatele, jinak nelze uplatnit odpovědnost trestních norem.

## **Subjekt**

Jako pachatele označujeme trestně odpovědnou osobu, jež svým jednáním naplnila všechny znaky trestného činu, jejího pokusu, či přípravy ve stanových případech kdy je považována za trestnou. Nejčastěji je pachatelem tohoto trestného činu samotný daňový subjekt, který nese daňovou povinnost, popřípadě daňový poradce. Avšak není vyloučené pachatelství i jinými osobami, které svým jednáním zkrátily daňovou povinnost, anebo vylákaly jinou výhodu na povinné platbě ve prospěch daňového subjektu. Jak již bylo popsáno výše, pachatelem může být i právnická osoba. Všechny osoby pak mohou být v určitém vztahu při páchání trestné činnosti, proto nejsou vyloučena obecná ustanovení TrZ o spolupachatelství a účastenství v §§22 - 24 TrZ. Připadá zde tedy v úvahu forma pachatelství, nepřímého pachatelství, spolupachatelství, účastenství (jako organizátor, návodce nebo pomocník).

---

<sup>85</sup> Kocina, J. Daňové trestné činy, Plzeň : Aleš Čeněk, 2014, s. 141

<sup>86</sup> Bouda, Z. Trestněprávní postih zkrácení daně jako ultima ratio v pohledu současném i budoucím. Trestní právo. Praha: Novatrix, 2009, č. 5, s. 22



## Subjektivní stránka

Subjektivní stránka jako taková je popsána již výše, u zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby je vyžadován úmysl. „*K úvahám o zavinění pachatele je třeba dodat, že ustanovení §240 TrZ není skutkovou podstatou s blanketní dispozicí, která by se dovolávala jiných, mimotrestních právních norem<sup>87</sup>, byť používá právní pojmy jako daň, clo, nebo poplatek apod., což jsou pojmy vymezené daňovými, poplatkovými, celními a dalšími právními předpisy. Proto zde neplatí že neznalost zákona neomlouvá, takže případný omyl pachatele o obsahu těchto mimotrestních právních norem se posuzuje nikoliv jako právní omyl, který pachatele neomlouvá, ale jako skutkový omyl, který - pokud je skutečně dán na straně možného pachatele - vylučuje jeho úmyslné zavinění a tím i trestní odpovědnost za trestný čin §240 TrZ.*“<sup>88</sup>

## Kvalifikované skutkové podstaty

Kvalifikovanou skutkovou podstatu nalezneme v odst. 2. a 3. §240 TrZ.

Ve 2. odstavci zákon specifikuje tři případy, kdy je možné uložit trest odnětí svobody ve výši od dvou do osmi let.

- 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.*

Spáchání trestného činu nejméně se dvěma osobami může nastat za situace různé formy spolupachatelství, nebo účastenství. „*K naplnění okolnosti podmiňující použití vyšší trestní sazby uvedené v § 240 odst. 2 písm. a), že čin byl spáchán nejméně se dvěma osobami, se nevyžaduje, aby fyzické osoby účastnící se na trestném činu pachatele byly trestně odpovědné.*“<sup>89</sup> Pro naplnění této kvalifikované skutkové podstaty není nutné, aby součinné osoby o sobě navzájem věděly.

<sup>87</sup> Rozhodnutí Nejvyššího soudu, sp. zn. 5 Tdo 191/2005 ze dne 01.03.2005

<sup>88</sup> Púry, F. Daňový únik - meze legální daňové optimalizace, Trestní právo daňové: sborník příspěvků z 1. mezinárodní konference konané 27. října 2006 v Praze, Praha: C. H. Beck, 2007, s. 8

<sup>89</sup> Šámal, P. a kol. Trestní zákoník, 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2012, s. 2434

Úřední uzávěru specifikuje zákon jako zajišťovací způsob zboží nebo zařízení. Nejčastěji se pak mluví o celní uzávěře, která slouží např. k zajištění zboží podléhajícímu celnímu dohledu, v případech, kdy je nutné zamezení s nakládáním zboží, či jeho pozměnění nebo úpravě. Nejčastěji se tak děje v souvislostech se spotřební daní z lihu.

Za značný rozsah je výkladem zákona dovozena finanční hodnota nejméně 500.000,- Kč. Nepřímo reflektující ustanovení §138 odst. 1 TrZ. Jedná se tedy o rozdíl mezi zkrácenou a uhrazenou (popřípadě neuhrazenou) daní a daní, která by byla řádně vyměřena při zákonném postupu, alternativně o částku neprávem vylákanou.

Ve 3. odstavci pak nalezneme poslední kvalifikovanou skutkovou podstatu podmiňující použití vyšší trestní sazby.

*Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu.*

Zde je částka stanovena ve výši nejméně 5.000.000,- Kč, kdy se jedná o nejvyšší částku se kterou trestní zákoník všeobecně počítá. Pro použití trestní sazby uvedené v tomto odstavci musí tedy škoda zkrácení daně, nebo vylákání výhody na některé z povinných plateb (popřípadě jejich součet) dosáhnout této částky. Pro tuto kvalifikovanou skutkovou podstatu je důležité také zmínit, že již není potřeba úmyslného zavinění, pro spáchání trestného činu, na něž trestní zákon stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně deset let, postačí dle §17 písm. b) nedbalost.

#### **4.3.2.2 § 241 NEODVEDENÍ DANĚ, POJISTNÉHO NA SOCIÁLNÍ ZABEZPEČENÍ A PODOBNÉ POVINNÉ PLATBY**

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

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

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

## **Objekt**

Objektem této skutkové podstaty je chráněný zájem státu na řádném odvodu povinných plateb, které jsou srazeny zaměstnavatelem nebo plátcem zaměstnanci, nebo jiné osobě. Zejména pak odvod sražených částek na úhradu daní, pojistného na důchodové spoření, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistného na zdravotní pojištění. *„Tyto platby jsou v první fázi srazeny zaměstnanci nebo jiné osobě a na základě zákonné povinnosti, která je uložena zaměstnavateli nebo plátcům těchto plateb, jsou ve druhé fázi odvedeny příslušnému orgánu.“*<sup>90</sup> Jednotlivými platbami jsou pak:

### Daň

Myšlena srážka ze mzdy ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, kdy plátce vypočte zálohu podle zvláštní sazby na daň z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků ze zdaňovacího základu. S touto srážkou se pak zachází dle Daňového řádu

### Pojistné na důchodové spoření

Úpravu srážek nalezneme v zákoně č. 397/2012 Sb., o pojistném na důchodové spoření.

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

Upraveno zákonem č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení. Výše je určena procentní sazbou z vyměřovacího základu za rozhodné období. Tato srážka spojuje v jednu platbu pojistné na důchodové pojištění, na nemocenské pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti

---

<sup>90</sup> Kocina, J. Daňové trestné činy, Plzeň : Aleš Čeněk, 2014, s. 145

## Pojistné na zdravotní pojištění

Platba dle zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, na základě je poskytována zdravotní péče v ČR. Okruh plátců pak určuje zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění.

### Objektivní stránka

Na rozdíl od Trestného činu Zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby se jedná čistě o omisivní trestný čin, kdy pachatel neplní svou zákonnou povinnost, avšak finanční prostředky pro plnění této povinnosti měl. Tzn. ke srážkám z mezd docházelo, ale již nedošlo k jejich odvedení oprávněným příjemcům, případně byly použity k jiným účelům. Toto tvrzení potvrzuje i Ústavní soud „*trestnost činu podle § 147 (dnes §241 TrZ) trestního zákona je podmíněna skutečností, že plátce - zaměstnavatel - měl k dispozici potřebné finanční prostředky, tj. že příslušné částky ze mzdy svým zaměstnancům z jejich hrubých mezd skutečně srazil a v rozporu se zákonem je neodvedl oprávněným příjemcům, ale použil je k jiným účelům.*”<sup>91</sup> Tedy: “*Nesplnění zákonné povinnosti odvést za zaměstnance nebo jinou osobu výše uvedené povinné platby tedy spočívá v opomenutí zaměstnavatele, který si úmyslně nepočíná v souladu s citovanými zákony a za tyto osoby příslušné povinné platby, přestože je srazil, neodvede správci daně, správě sociálního zabezpečení nebo zdravotní pojišťovně, a to buď vůbec, nebo v celé výši. Není rozhodující, k jakému účelu neodvedené částky použil (na výhodnou investici, k úhradě jiných závazků, k osobní spotřebě apod.). Jednání pachatele se nemusí týkat všech uvedených plateb, ale postačí neodvedení jen jedné z nich za podmínky, že tím bude naplněn větší rozsah.*”<sup>92</sup> Skutkovou podstatou uvedenou v §241 TrZ je tedy postihováno jednání, kdy zaměstnavatel nijak nezkrsluje, nezamlčuje a nefalšuje rozhodné skutečnosti pro řádné vyměření daně, pouze však finanční prostředky nashromážděné srážkami ze mzdy neodvede tak jak má. Pokud by docházelo ke zkreslování podkladů pro vyměření zákonné daňové povinnosti, či jinému obdobnému jednání, bylo by postihnuto dle §240 TrZ Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Z aplikační praxe §241 TrZ pak není podstatné k jakému účelu byly finanční prostředky plynoucí z neodvedených daní použity. „*Pokud je plátce insolventní, nebo*

<sup>91</sup> Nález Ústavního soudu II.ÚS 490/04 ze dne 21. 2. 2007

<sup>92</sup> Šámal, P. a kol. Trestní zákoník, 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2012, s. 2450

*předlužen, měl by všechny své závazky uspokojit poměrně a rovnoměrně, a to včetně výplaty mezd svých zaměstnanců a úhrady plateb svým obchodním partnerům. V takovém případě je vhodnější snížit mzdy zaměstnanců a odvést za své zaměstnance alespoň část uvedených plateb.“<sup>93</sup> Pokud by totiž došlo k řádnému vyplacení plné výše mezd, plné uhrazení pohledávek obchodním partnerům, právě na úkor uspokojení závazku státu na daňové povinnosti, může se subjekt vystavit trestní odpovědnosti za trestný čin Zvýhodňování věřitele dle §223 TrZ.<sup>94</sup> Skutková podstata trestného činu Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby opět vyžaduje kvantifikační hledisko *větší rozsah*. To znamená, obdobně jako u §240 TrZ, že částka, která nebyla řádně odvedena na dani nebo jiné povinné platbě, musí dosáhnout pro možný trestní postih minimálně hodnoty 50.000,- Kč. Tato výše škody může být naplněna jen jednou, ale i součtem více povinných plateb uvedených v §241 TrZ, případně součtem za více daňových období.*

## **Subjekt**

Pachatelem trestného činu Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby může být jen, kdo je povinen odvádět vyjmenované povinné platby - tím je zaměstnavatel nebo plátce. Jedná se tedy o subjekt konkrétní, nadaný zvláštní vlastností dle §114 odst. 1. TrZ. Subjektem je zaměstnavatel či plátce, který provedl příslušné srážky jako zálohu na daň, ale samotnou povinnost daň odvést příslušnému správci daně nesplnil řádně nebo vůbec. Je ovšem nutné si uvědomit, že zaměstnavatel (plátce) je trestně odpovědný pouze za část, kterou strhl poplatníkovi, nikoli za část kterou platí ze svých zdrojů. Neodvedení prostředků v části spadající do úhradové povinnosti zaměstnavatele není trestné podle ustanovení §241 TrZ.<sup>95</sup> Jedná se o povinné platby, na kterých se podílí poplatník a plátce, jako je např. úhrada pojistného na zdravotní pojištění, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti atd. Pokud je zaměstnavatelem fyzická osoba, je trestně odpovědná ona sama, pokud není ustanovena jiná osoba zodpovědná za řádné placení vyjmenovaných povinných

---

<sup>93</sup> Púry, F. Trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociálním zabezpečení, na zdravotním pojištění a příspěvku na státní politiku nezaměstnanosti, Daňový expert, Praha: Wolters Kluwer, číslo 4., s. 6

<sup>94</sup> Novotný, O., Vokoun, R., Šámal, P. a kol. Trestní právo hmotné. Zvláštní část, 6. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 274

<sup>95</sup> Rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích, sp. zn. 4 To 424/99 ze dne 15. 6. 1999

plateb. V případě zaměstnavatele - právnické osoby - je uplatňován §114 odst. 2 TrZ a trestně odpovědná bude fyzická osoba, která jedná jménem právnické osoby, tím může být statutární orgán, nebo i jiná fyzická osoba (zaměstnanec) odpovědný za rozhodnutí neodvedení sražených záloh. V případě zániku právnické osoby likvidací a přechodu působnosti statutárního orgánu na likvidátora, je právě likvidátor taktéž povinen, při výkonech směřujících k likvidaci společnosti, plnit závazky spočívající v odvodu zálohových plateb sražených zaměstnancům ve prospěch příslušného správce daně, jinak by byl vystaven možnosti trestního stíhání pro §241 TrZ, Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby, stejně jako jiný zaměstnavatel.<sup>96</sup>

### **Subjektivní stránka**

Základem subjektivní stránky tohoto trestného činu je úmysl. Trestného činu Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby se dopustí pachatel, který úmyslně poruší svou povinnost odvést daň či jinou podobnou povinnou platbu, ať je úmysl přímý nebo nepřímý. Důležité je tak tento úmysl pachateli prokázat.<sup>97</sup> Přímým úmyslem může být například rozhodnutí plátce pro použití všech prostředků, i sražených záloh na dani, k časově omezené investici. Tedy že částky byly řádně sraženy, ale již nebudou řádně odvedeny jejich příjemcům, a zároveň si je plátce vědom porušení ustanovení Trestního zákoníku. Pro nepřímý úmysl však postačí, pokud pachatel věděl, že v důsledku svého jednání spočívajícího v použití prostředků plynoucích z řádně sražených záloh na dani ze mzdy zaměstnanců může způsobit, vzhledem k ekonomické situaci plátce, že tato částka nebude odvedena oprávněným příjemcům vůbec a pro případ, že se tak stane, s tím byl srozuměn.<sup>98</sup>

### **Kvalifikované skutkové podstaty**

Kvalifikované skutkové podstaty nalezneme v odstavci 2. a 3. §241, Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby, TrZ, formulované takto:

---

<sup>96</sup> Šámal, P. a kol. Trestní zákoník, 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2012, s 2454

<sup>97</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu, sp. zn. 4 Tz 63/2000 ze dne 10. 5. 2000

<sup>98</sup> Kuchta, J. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část, 1. vydání, Praha: C. H. Beck, 2009, s. 278

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

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

Tyto kvalifikované skutkové podstaty umožňující použití vyšší trestní sazby rozšiřují trestný čin v hodnotě prospěchu získaného pachatelem. Prospěch tedy chápeme jako rozdíl mezi částkou řádně vyměřenou zákonnou povinností odvodu daně či jiné povinné platby a částkou odvedenou pachatelem. Rozdíl těchto částek, o který byl zkrácen příjem oprávněných subjektů, je právě výše prospěchu získaného pachatelem. Jak již bylo výše popsáno, pro definici výše prospěchu se použije obdobného ustanovení o škodě v §138 odst. 1 a 2 TrZ. Pro značný prospěch je tak stanovena částka nejméně 500.000,- Kč. V tomto finančním rozmezí je možné uložit pachateli nepodmíněný trest odnětí svobody na jeden rok až pět let., případně uložit peněžní trest. Pro prospěch velkého rozsahu uvedeného v odst. 3. je stanovena výše nejméně 5.000.000,- Kč. Při splnění této kvalifikované podstaty je možné uložit pachateli trest odnětí svobody na dva roky až osm let. Získaný prospěch může být získán jak pro samotného pachatele, tak i pro jinou osobu. V obou těchto kvalifikovaných případech pak stačí nedbalostní forma zavinění dle §17 písm. a) TrZ.

## 5. ODHALOVÁNÍ DAŇOVÝCH TRESTNÝCH ČINŮ A ZÁNİK TRESTNOSTI

### 5.1 ODHALOVÁNÍ DAŇOVÝCH TRESTNÝCH ČINŮ

Odhalování daňových trestných činů je velmi obsáhlou, samostatnou kapitolou v celém procesu vedoucím k odsouzení pachatele za daňový trestný čin. Těžištěm odhalování a vyšetřování těchto trestných činů je pak přípravná fáze trestního řízení. Toto stadium podléhá především kriminalistickým postupům a technikám, kdy metodiku a taktiku jednotlivých úkonů rozebírá značné množství odborné literatury. Pro tuto práci a její účel zde nastiňuji jen základní specifika odhalování daňových trestných činů.

Odhalování a objasňování hospodářské kriminality, pod kterou spadají i daňové trestné činy, se v České republice prvotně zabývá Policie České republiky, jako jeden z orgánů činných v trestním řízení. Policie jako taková je v rámci vertikálního i územního členění rozdělena do několika složek. V rámci tohoto dělení dochází i k vymezení pole působnosti jednotlivých orgánů. Jednotlivé složky Policie mezi sebou spolupracují, především v případech složitějších a rozsáhlejších trestných činností. Dalšími orgány se kterými Policie musí velmi aktivně spolupracovat jsou Finanční správa ČR a státní zastupitelství. Vyšetřováním hospodářské kriminality a tím i daňových trestných činů se zabývá Služba kriminální policie a vyšetřování, která je dále členěna na oddělení obecné kriminality a oddělení hospodářské kriminality. Pro nás zásadním je právě oddělení hospodářské kriminality. V současné době, kdy dochází čím dál více k prolínání hospodářské kriminality s organizovaným zločinem a nejen na úrovni jednoho státu, ale v rámci Evropského společenství a dalších států, byl pro tyto účely zřízen Útvar odhalování korupce a finanční kriminality služby kriminální policie a vyšetřování. Útvar odhalování korupce a finanční kriminality SKPV funguje od roku 2003. Jedná se o útvar s působností na celém území ČR, a je snahou o zřízení vysoce specializovaného, odborného a flexibilního útvaru pro vyšetřování nejzávažnějších forem trestné činnosti hospodářské, finanční a korupce.

Policejní orgán není jediným subjektem, který se podílí na odhalování daňových trestných činů, případně následného trestního řízení proti nim. Dalším



subjektem je státní zastupitelství, které hraje důležitou roli především v přípravném řízení, kdy státní zastupitelství dohlíží nad zákonností postupu policejního orgánu a následně v hlavním líčení, kde plní funkci veřejného žalobce dle čl. 80 Ústavy České republiky. Za určitých okolností vstupuje do přípravného řízení soudce, a to v případech, které citelně zasahují do základních práv osob vyšetřovaných právě policejním orgánem ve spolupráci se státním zastupitelstvím. Soud, jako subjekt, je jediným zákonným orgánem, který může rozhodnout o vině a trestu za prokazatelně spáchaný trestný čin. Všechny tyto výše popsané subjekty spadají mezi orgány činné v trestním řízení a řídí se především Trestním řádem (zákon č. 141/1961 Sb.).

Vyšetřování hospodářské trestné činnosti je velmi specifická činnost, která se musí přizpůsobit značné dynamice tohoto oboru, kdy pachatelé nacházejí novější a novější způsoby páchaní trestných činů a při své činnosti využívají velmi různorodých prostředků. Na tuto činnost pachatelů musí orgány činné v trestním řízení vhodně reagovat, nelze spoléhat pouze na standardní metody univerzálního vyšetřování.

Nejčastějšími stopami a důkazními prostředky v hospodářské kriminalitě jsou listinné důkazy (jako např. účetní výkazy, smlouvy, daňová přiznání, faktury, plné moci a mnoho dalších dokumentů), elektronické nosiče informací (kompaktní disky, pevné disky osobních počítačů, telekomunikační zařízení a další) a samotné věcné důkazy (předměty, kterými, nebo na kterých byl trestný čin spáchán a poukazují nebo vyvracejí určitou skutečnost relevantní k trestnému činu, tato skupina důkazů se v daňových trestných činech neobjevuje příliš často). Velmi zásadní jsou také stopy ve vědomí svědků, tedy osob, které v určité fázi se přímo podílely na páchaní trestné činnosti, poskytly součinnost pachatelům, nebo byly přítomné některé z fází trestného činu. Tyto informace je potřeba OČTŘ vytěžít a následně zhodnotit jejich objektivitu a využitelnost pro vyšetřování. Mnoho osob si ani neuvědomuje, že svou činností případně přispěly k páchaní trestného činu, nebo byly svědky takového jednání. Obvykle není problém shromáždit a zajistit tyto stopy, důležité a velmi obtížné je pak jejich vyhodnocování.

V důsledku utajovaného páchaní hospodářské trestné činnosti, kdy tyto delikty jsou často trvajících nebo pokračujících, ve spojitosti s tím, že se následky neobjevují hned bezprostředně po spáchání jako u obecné kriminality, mluvíme o její

vysoké latenci. Ta je způsobena sama o sobě již velmi komplikovanou strukturou těchto trestných činů, navíc podpořena jednáním pachatelů k zakrytí stop plynoucí z trestné činnosti.

Důležité jsou pro odhalování hospodářské kriminality především podněty k vyšetřování. Těmi jsou:

#### Výsledky operativně pátrací činnosti

Činnost již výše popsaných příslušných orgánů policie. Tyto orgány na základě vlastního šetření, analýz a zjištění shromažďují důležité dokumentační materiály, sledují provázanost osob a toky finančních prostředků a další důležité informace vedoucí k zjištění, zda se stal hospodářský trestný čin, případně informace k označení osob podezřelých z těchto činů.

#### Oznámení kontrolních orgánů nebo poškozených subjektů

Jak již bylo popsáno v Kapitole 4., mnoho oznámení k orgánům činným v trestním řízení putuje právě od orgánů kontrolních (u daňových trestných činů tedy především od orgánu Finanční správy), ať již na základě kontroly nebo revize podezřelých subjektů. Tato oznámení je však nutné prověřit a doplnit, aby bylo možné následně rozhodnout o dalším postupu.

#### Oznámení občanů

Tento nejobecnější podnět k vyšetřování se u hospodářské kriminality objevuje velmi zřídka. Často nejsou totiž tyto podněty dostatečně věrohodné, nebo dostatečně informativní.

#### Ostatní druhy

Mezi ostatní můžeme zařadit podněty plynoucí z anonymních oznámení, nebo podněty plynoucí z poznatků médií.

V počátečních fázích odhalování hospodářské kriminality je důležité správně určit předmět vyšetřování. U této kriminality je věc ztížena především faktem, že trestně-právní úprava hospodářských trestných činů obsahuje často odkazové, případně blanketní dispozice právních norem. Následuje posouzení, zda spáchaný

skutek naplňuje trestnost, nebo zda nastupuje jiná forma postihu, např. správní, soukromoprávní. Problematické je taktéž určení a zjištění pachatele. Ve vzájemně provázaných strukturách, kde vystupují osoby v různých zplnomocněních, vztazích podřízenosti a nadřízenosti a odpovědnostních vztazích je pak velmi těžké určit jednání osoby, které přímo souvisí s následkem porušení chráněného zájmu TrZ a tuto příčinou souvislost prokázat. Dalším zvláštností předmětu vyšetřování je také zjištění a zajištění následků hospodářských trestných činů. Mnoho informací plynoucích z hospodářské činnosti, na kterou se váže tato kriminalita, totiž podléhá povinnosti mlčenlivosti. Výše obohacení pachatele a s tím související výše způsobené škody je také často zastírána neprůhlednými majetkovými strukturami a snahou pachatelů zakrýt tento rozsah nelegálního výnosu, ať již odkloněním do zahraničí mimo výkonnou pravomoc místních orgánů činných v trestním řízení, nebo různými převody na osoby blízké. S tím souvisí bdělost a flexibilita úkonů vyšetřování, které musí rychle reagovat a v případě zjištění těchto majetkových hodnot plynoucích z trestné činnosti vhodně přistoupit k jejich zajištění pro možnou reparaci způsobené škody. Nezřídka je v důsledku tato hospodářská kriminalita napojena na kriminalitu obecnou, časté jsou i vazby do zahraničí a na mezinárodní skupiny organizovaného zločinu. *„Určitou zvláštností je i skutečnost, že pachatelé hospodářské trestné činnosti bývají často napojeni na politické kruhy nebo jsou veřejně činní. Jejich obvinění nebo zadržení bývá ne vždy vhodně interpretováno v médiích a vyšetřování často probíhá v napjaté atmosféře.“*<sup>99</sup>

Mezi typické prvotní úkony vyšetřování pak patří vyžádání potřebných vysvětlení osob, vyžádání či odnětí věcí důležitých pro trestní řízení, domovní prohlídky a prohlídky jiných prostor, zajištění finančních prostředků na účtech vedených u bankovních ústavů, odposlech a záznam telekomunikačního provozu, vyžádání odborných posudků především z oblastí účetnictví, výpočetní techniky a dalších. Výpočetní technika v dnešní době hraje velkou roli, velmi často je totiž používána k samotným trestným činům na poli hospodářské kriminality a k zajištění stop z těchto prostředků je nutná účast odborníka.

Organizace a plánování vyšetřování není pevně stanoveným postupem a u hospodářských trestných činů zvláště. V počátečních etapách rozkrývání trestné činnosti nemusí být znám způsob páchaní trestné činnosti a proto vyšetřovatelé

---

<sup>99</sup> Musil, J., Konrád Z., Suchánek J.: Kriminalistika, 2. vydání, Praha: C.H. Beck, 2004, s. 486

pracují hned s několika vyšetřovacími verzemi, tedy možnými postupy pachatele k naplnění trestné činnosti. Obvykle jsou k vyšetřování přizváni i odborníci z jiných oblastí (daně, účetnictví, atd.). Protože se často na těchto trestných činech podílí více osob, je taktéž nutné správně organizovat činnost vyšetřovatelů, aby nedošlo k negativnímu ovlivnění vyšetřování.

Mezi nejzásadnější úkon odhalování a vyšetřování hospodářské trestné činnosti je pak řazen především výslech obviněného. Velmi takticky náročný úkon, jehož pomocí se získávají informace dokumentující události trestných činů a jiné relevantní skutečnosti k vyšetřované události. Samotný úkon klade na vyslychajícího vysoké nároky znalosti taktiky vedení výslechu i na znalosti v hospodářské oblasti. Výslech je nutné dopředu připravit a vytyčit jeho záměr a cíl. Obviněný je osobou, která ví o spáchané trestné činnosti nejvíce, proto je jeho výslech tak sěžejní, i když se z povahy věci obviněný snaží podstatné informace zamlčovat úplně nebo zkreslovat.

## 5.2 ZÁNİK TRESTNOSTI

Za splnění určitých podmínek ve vyjmenovaných situacích zákonem je možné, aby se pachatel zprostil trestní odpovědnosti. V úvahu připadá zánik trestní odpovědnosti promlčením, účinnou lítostí, amnestií a v poslední řadě také smrtí pachatele.

### 5.2.1 PROMLČENÍ

Promlčení chápeme jako zánik trestní odpovědnosti pachatele po uplynutí zákonem stanové promlčecí doby. O promlčecí lhůtě již byla zmínka v kapitole věnující se daňovému řízení. Promlčecí lhůtu u trestně-právních deliktů upravuje ustanovení §§ 34 a 35 TrZ. Z dikce zákona pak vyvozujeme, že na daňové trestné činy se vztahuje pětiletá, desetiletá a patnáctiletá promlčecí doba, kdy její délka je přímo závislá na závažnosti spáchaného trestného činu a jeho rozsahu a možné trestní sazby za něj uložené. Počítání lhůty pak začíná běžet okamžikem, kdy se jednání naplňující některou skutkovou podstatu uvedenou v TrZ stane ukončeným a v případě pokračujícího trestného činu okamžikem, kdy skončí jednání posledního dílčího útoku. U skupiny daňových trestných činů je potřeba také zmínit ustanovení §34 odst. 4, písm. b) TrZ které stanovuje, že promlčecí doba se také přerušuje

*spáchal-li pachatel v promlčecí době trestný čin nový, na který trestní zákon stanoví trest stejný nebo přísnější. Z toho vyplývá, že pokud pachatel stejný trestný čin opakuje a dojde k vícenásobnému spáchání trestného činu stejné skutkové podstaty a nemůže tak dojít k promlčení starších útoků, neboť se promlčecí lhůta vždy staví se spácháním nového totožného útoku. Promlčecí doba končí uplynutím stanovené časové lhůty s tím, že se musí brát v potaz případné přerušení nebo stavení doby (§34 odst. 3. a 4., TrZ). Marné uplynutí promlčecí doby má za následek zánik samotné trestní odpovědnosti*

### 5.2.2 ÚČINNÁ LÍTOST

#### **Obecná účinná lítost**

*„Účinná lítost je jedním z důvodů zániku trestní odpovědnosti pachatele za spáchaný trestný čin. Zánikem trestní odpovědnosti v důsledku účinné lítosti se sleduje ochrana některých důležitých společenských zájmů, vztahů a hodnot před škodlivými následky, které lze zamezit nebo napravit i po dokonání trestného činu. Zákon dává přednost ochraně těchto statků před zájmem na trestním stíhání pachatele. K rozhodnutí zamezit nebo napravit škodlivý následek spáchaného činu je pachatel veden slibem beztrestnosti, tj. zánikem jeho trestní odpovědnosti, která vznikla jako důsledek spáchaného trestného činu. Podmínky účinné lítosti jsou zákonem stanoveny na ochranu týchž společenských zájmů, vztahů a hodnot, které pachatel ohrozil spáchaným činem, aby se tím zamezilo jejich ještě vážnějšímu porušení.“<sup>100</sup> V oblasti daňových trestných činů je tímto chráněným zájmem splnění daňové povinnosti.*

Obecnou úpravu účinné lítosti nalezneme v §33 TrZ. Mezi podmínky účinné lítosti patří:

- a) trestný čin je taxativně vyjmenován v §33 TrZ a je činem dokonáným
- b) pachatel zamezí, nebo napraví škodlivý následek, anebo učiní oznámení o trestném činu příslušnému orgánu v době, kdy je ještě možné předejít a zabránit škodlivému následku

---

<sup>100</sup> Šámal, P. a kol. Trestní zákoník, 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2012, s. 443

c) pachatel tak učiní dobrovolně.<sup>101</sup>

Z taxativního vymezení skutkových podstat, pro které je možné použít ustanovení §33 TrZ o účinné lítosti, vyplývá použitelnost pouze pro §240 TrZ Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a §243 TrZ nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení.

Škodlivým následkem rozumíme porušení chráněného zájmu. Zamezením a napravením škodlivého následku je tedy buď úplné zamezení jeho vzniku jako takového, nebo obnovení do původního stavu. V případě daňových trestných činů to bude například dodatečné přiznání a úhrada daně zkrácené. Orgánem pro oznámení trestného činu se rozumí státní zástupce nebo policejní orgán.

Zásadní je znak dobrovolnosti a to ve všech případech účinné lítosti (zamezení, náprava nebo oznámení). Je nutné, aby se pachatel sám rozhodl, na pohnutku není brán ohled, a konal z vlastní vůle. Jako dobrovolné je posuzováno i jednání, kdy se pachatel obával trestního stíhání a proto tak konal. Trestní stíhání však nesmí být ještě zahájeno, nesmí být podniknuty ani kroky bezprostředně směřující k trestnímu stíhání. O účinnou lítost se u daňových trestných činů nejedná také v případě, kdy pachatel uhradí škodlivý následek až na základě výsledků daňové kontroly.<sup>102</sup>

### **Zvláštní ustanovení o účinné lítosti**

Trestní zákoník v §242 obsahuje Zvláštní ustanovení o účinné lítosti. Mimo obecnou účinnou lítost popsanou výše má pachatel možnost nápravy svých činů ještě touto speciální účinnou lítostí. Pro nás relevantní je vztah tohoto ustanovení výhradně s §241 TrZ Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby. Kdy toto zvláštní ustanovení je ve vztahu speciality k obecnému ustanovení o účinné lítosti., neboť pro pachatele stanovuje příznivější podmínky uplatnění tohoto ustanovení.<sup>103</sup> Příznivější podmínky jsou především v termínu splnění povinnosti pachatele. Smyslem je tedy motivovat pachatele k řádnému splnění daňové povinnosti, kdy tento zájem na řádném odvodu daně je

---

<sup>101</sup> Jelínek, J. a kol. Trestní právo hmotné, 1. vydání, Praha: Leges, 2009, s. 338

<sup>102</sup> Usnesení Nejvyššího soudu, sp. zn. 7 Tdo 643/2007 ze dne 31. 7. 2007, [Výběr NS 5022/2007]

<sup>103</sup> Kuchta, J. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné, Zvláštní část, 1. vydání, Praha: C. H. Beck, 2009, s. 270

vyšší než zájem na trestním postihu pachatele. Pachatel má možnost uhradit své závazky do okamžiku, než *soud prvního stupně počal vyhlášovat rozsudek*, kdy škodlivý následek musí být uhrazen v plné výši jak je vymezen žalovaným skutkem. Prvek dobrovolnosti je oslaben, neboť pachatel je přímo vystaven nejen trestnímu stíhání, ale hrozí již přímo odsouzení. Pachatel nemusí plnění uhradit sám, může dojít i k úhradě z prostředků jiného subjektu, pachatel se ale musí sám aktivně podílet na této úhradě, není tedy možné úhradu ponechat na exekučním řízení. O možném dodatečném plnění v rámci této zvláštní účinné lítosti by měl být subjekt také řádně poučen (na rozdíl od obecné účinné lítosti kde k žádnému podobnému poučení nedochází).

## 6. ZAHRANIČNÍ PRÁVNÍ ÚPRAVY TRESTNÝCH ČINŮ DAŇOVÝCH

### 6.1 PRÁVNÍ ÚPRAVA DAŇOVÝCH TRESTNÝCH ČINŮ - SLOVENSKÁ REPUBLIKA

Na základě propojené historie České a Slovenské republiky je vývoj právní úpravy daňových trestných činů velmi obdobný. Po rozpadu Československa a vzniku samostatné Slovenské republiky byl ve slovenském právním řádu ponechán zákon č. 140/1961 Zb., Trestný zákon. Zásadní novelou pro naše téma byl zákon č. 183/1999 Zb., který od roku 1999 doplňuje skutkové podstaty trestného zákona, od tohoto roku daňové trestné činy upravovaly skutkové podstaty: § 148 Skrátenie dane a poistného, § 148a Neodvedenie dane a poistného, § 148b Nezaplatenie dane.

K celkové rekodifikaci nevyhovující a zastaralé trestní úpravy bylo na Slovensku přistoupeno dříve než u nás a od 1. 1. 2006 je účinný zákon č. 300/2005 Zb., Trestný zákon (dále STrZ). Tento nový kodex upravuje daňové trestné činy ve 2. části, V. hlavě a 3. dílu - Trestné činy proti mene a trestné činy daňové, a to v: §276 Skrátenie dane a poistného, §277 Neodvedenie dane a poistného, §278 Nezaplatenie dane a poistného, §279 Porušenie predpisov o štátnych technických opatreniach na označenie tovaru. S účinností od 1. 10. 2012 došlo k další novele zákonem č. 246/2012 Z. z., který uvedl do zákona úplně nový trestný čin Marenie výkonu správy daní (§278a STrZ) a vyčlenil trestný čin Daňový podvod (§277a STrZ). Mezi zásadní trestní normy postihující daňové delikty bych pak uvedl:

#### §276 Skrátenie dane a poistného

Jedná se o obdobnou právní úpravu jako v českém trestním zákoně. Objektem je rovněž zájem na řádném vyměření a odvedení daní a jiných povinných plateb. U pachatele se vyžaduje úmyslné zaviněné jednání, kterým se snaží vyměřit nižší než zákonem stanovenou daň, nebo jinou povinnou platbu. Subjekt je všeobecný, může jím být tedy kdokoli. Oproti české právní úpravě ale skutková podstata vynechává jednání ve smyslu vylákání výhody na některé z povinných plateb, ta je upravena v dalších ustanoveních STrZ. Česká právní úprava zahrnuje do povinných plateb oproti slovenské navíc ještě clo a *jiné povinné platby*, tímto pojmem si tak naše úprava zachovává značnou flexibilitu. Znatelným rozdílem oproti právní úpravě ČR je rozsah škodlivého následku. Pro naplnění trestnosti stačí dle slovenské úpravy



*malý rozsah*, ten stanoví §125 STrZ ve výši 266€. Kvalifikované skutkové podstaty pak spočívají v případě recidivy pachatele, porušení úřední uzávěry nebo způsobení škody *většího rozsahu*, tento větší rozsah stanovuje STrZ na hodnotu minimálně 2660€, případně *značného* nebo *velkého* rozsahu. Kdy výše trestní sazby je odvozena právě podle rozsahu škodlivého následku. Slovenské tresty jsou přísnější, ať již výši trestní sazby, nebo i absenci alternativních trestů.

#### § 277 Neodvedenie dane a poistného

Opět se jedná o podobnou skutkovou podstatu jako v české právní úpravě. Objektem je úhrada dávek na *daň, poistné na sociálne poistenie, verejné zdravotné poistenie alebo príspevok na starobné dôchodkové sporenie*, které byly řádně sraženy, ale již neodvedeny zákonným příjemcům. Před již zmíněnou novelou zákonem č. 246/2012 Z. z. do této skutkové podstaty patřilo i vylákání výhody na některé z těchto povinných plateb. Nyní však je tato skutková podstata extrahována do jiného ustanovení. Subjektem této trestné činnosti je tedy plátce, který provede srážky dle zákona, ale dál povinné platby neuhradil. Hranice rozsahu a trestní sazby v základní skutkové podstatě je stejná jako v ustanovení předchozím. Kvalifikované skutkové podstaty se pak dále odvíjí především podle rozsahu škodlivého následku.

#### § 277a Daňový podvod

Touto skutkovou podstatou je postihováno jednání pachatele, které můžeme připodobnit pojmu vylákání výhody na povinné platbě. Tohoto trestného činu se dopustí ten, kdo neoprávněně ve větším rozsahu uplatní nárok na vrácení přeplatku daně z přidané hodnoty, nebo daně spotřební. Toto protizákonné jednání dříve patřilo pod §277 STtZ, který měl tedy složenou skutkovou podstatu, dřívější uspořádání bylo ale často kritizováno.<sup>104</sup> Novelou zákonem č. 246/2012 Z. z. došlo k přeřazení do samostatného ustanovení a také zmírnění podmínek naplnění trestnosti, kdy dříve postačil malý rozsah, nyní je vyžadován pro trestní odpovědnost větší rozsah škodlivého následku, tedy neoprávněně uplatnění nároku na vrácení daně ve výši minimálně 2660€.

#### § 278 Nezaplatenie dane a poistného

---

<sup>104</sup> <http://www.pravnelisty.sk/clanky/a221-danove-trestne-ciny-niektore-aplikacne-problemy>

Toto ustanovení postihuje objektivní stránku nezaplacení splatné daně. V české úpravě neznámý trestný čin. Pachatel se tohoto činu dopustí, pokud úmyslně nezplatí splatnou daň nebo jinou povinnou platbu minimálně ve výši většího rozsahu, tedy 2660€. Pachatel tohoto činu se nedopouští žádného podvodného jednání, daň či jiná povinná platba je řádně vyměřena. Důležitým okamžikem k posouzení trestní odpovědnosti je pak termín splatnosti povinné platby.

#### § 278a Marenie výkonu správy daní

Toto nové ustanovení, zřízené novelou zákonem č. 246/2012 Z. z. slouží jako sankce pachatelů za různé způsoby vyhýbání se povinnostem uložených slovenským daňovým řádem. Jedná se např. o situace, kdy správce daně na základě daňové kontroly dojde k podezření spáchání daňového deliktu a daňový subjekt v důsledku prošetřování skutečností přestane se správcem daně komunikovat a spolupracovat a plnit další stanovené povinnosti daňovým řádem.

## 6.2 PRÁVNÍ ÚPRAVA DAŇOVÝCH TRESTNÝCH ČINŮ - SPOLKOVÁ REPUBLIKA NĚMECKO

Německá právní úprava zakotvuje daňové trestné činy a daňové delikty obecně v zákoně Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung (AO), který můžeme připodobnit našemu Daňovému řádu (zákon č. 280/2009 Sb.), nejsou tedy obsaženy v trestním kodexu. Ustanovení postihující daňové delikty nalezneme v osmé části, § 369 a následující, kdy § 369 vymezuje, která provinění jsou daňovými trestnými činy. V principu daňové trestné činy podléhají německému trestnímu zákoníku (Strafgesetzbuch), jsou jen upraveny v AO jako předpisem k trestnímu zákoníku speciálním. Pro daňové trestné činy tedy platí obecná ustanovení německého trestního zákoníku. Německá právní úprava v oblasti daní rozeznává přestupky a trestné činy.

Základním ustanovením je pak §370 AO *Steuerhinterziehung*. Název ustanovení můžeme přeložit jako *daňový únik*. Objekt chráněného zájmu je zde řádné vypočtení a odvedení daně (obdoba §240 TrZ). Pachatelem této skutkové podstaty je osoba, která předloží státnímu orgánu nesprávné, nebo neúplné údaje pro zdanění, neoznámí úřadům skutečnosti pro řádné vyměření daně, nebo nepoužije prostředky daňového označení a tím zkrátí vyměření daně, nebo získá jinou podobnou výhodu.

U subjektivní stránky je vyžadován úmysl a pachatel tuto skutkovou podstatu může naplnit jak komisivním tak omisivním jednáním.<sup>105</sup> K použití kvalifikovaných skutkových podstat dochází za předpokladu zkrácení daně ve velkém rozsahu, byla k trestnému činu nápomocná úřední osoba, nebo byla-li trestná činnost organizovaná více osobami. Co do výše trestů je německá úprava přísnější než česká, kdy v základní skutkové podstatě je možné uložení trestu odnětí svobody až pět let, v kvalifikované pak až deset let nepodmíněného trestu odnětí svobody.

Další skutkové podstaty upravené osmou částí AO pak postihují jiné daňové delikty, některé z nich zákon označuje pouze za přestupky. Jsou jimi například § 378 AO Obecné daňové podvody menšího rozsahu, § 381 AO Ohrožení spotřební daně a další. Za tyto přestupky AO ukládá jen finanční pokuty.

---

<sup>105</sup> Kocina, J. Daňové trestné činy, Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2014, s.289

## 7. ZÁVĚR

V této diplomové práci na téma Trestné činy daňové se pokouším popsat a shrnout výklad problematiky daňových trestných činů, jako jedné z podmnožin hospodářské kriminality. Není větších pochyb o tom, že daňové trestné činy nejsou jen jednou obyčejnou oblastí upravovaných trestně-právními normami, ale že se jedná aktuálně o velký společenský problém.

V obsahu práce jsou nejdříve rozebrány historické souvislosti a vývoj daní společně s trestáním daňových deliktů na našem území. Od prvotního přeřazení daňových trestných činů pod trestně-právní zákonnou úpravu zákonem č. 86/1950 Sb., trestní zákon - zde vidíme rozdíl s právní úpravou Spolkové republiky Německa, která stále řadí daňové trestné činy pod správně-právní zákonnou úpravu, v čemž můžeme sledovat odkaz ještě z dob Rakousko-Uherska - přes dlouhou dobu účinný zákon č. 140/1961, trestní zákon, ve kterém byly postupně novelou dodávány další skutkové podstaty postihující nejen samotné zkrácení daně, až po dnes účinný zákon č. 40/2009, trestní zákoník, který kodifikuje daňové trestné činy moderní formou, srovnatelnou s právní úpravou sousedních států vycházejících ze stejných základů právní úpravy.

Pro určité přiblížení prostředí a situace, která nastala s opětovným vznikem svobodného státu po roce 1989, diplomová práce obsahuje kapitolu rozebírající hospodářskou trestnou činnost ve snaze vymezit tento pojem a vysvětlit značný nárůst této specifické trestné činnosti, pod kterou spadají i daňové trestné činy. Jedná se o období, ze kterého bychom si ve velkém mohli brát ponaučení v boji proti této trestné činnosti, především v uvažování pachatelů, kdy dle mého názoru celá jedna generace má „pokřivené“ vnímání této trestné činnosti a souvisejících škodlivých následků a její páchání se stalo bez nadsázky módou.

Samotné těžiště práce pak shledávám v kapitole 4., ve které se snažím nejdříve pojmut základní rysy správní úpravy daňové oblasti a následně její přesah do trestní úpravy. Jak již bylo mnohokrát v práci řešeno, trestní odpovědnost až subsidiárně nastupuje ve smyslu principu *ultima ratio* jako poslední instance postihu nezákonných jednání. Největší pozornost je věnována dvěma nejzásadnějším ustanovením Hlavy VI., dílu II. trestního zákoníku (zákon č. 40/2009 Sb., trestní

zákoník), a to skutkovým podstatám *Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby* a *Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby*, které jsou nejčastěji naplňovány a jsou jimi páčány největší škodlivé následky pro společnost. Příkladově jsou v této kapitole také uvedeny obvyklé způsoby jednání pachatelů, kteří se chtějí vyhnout daňové povinnosti nebo vylákat výhodu na některé z povinných plateb.

Do kompozice této práce jsem se rozhodl zařadit i část věnující se odhalování této zvláštní kriminality, část vymezující základní charakteristiku důkazů, orgány které se podílejí na tomto odhalování a základní postupy těchto orgánů. Specifickou roli u daňových trestných činů hraje i institut účinné lítosti, ať už obecné, nebo zvláštní, oběma je zde taktéž věnován prostor.

V samotném závěru práce nalezneme komparatistický rychlokurz s právními úpravami našich sousedních států, nejbližší Slovenské republiky a Spolkové republiky Německo. V základu docházíme k zjištění, že samotné chápání nežádoucího jednání je obdobné, jen se v určitých aspektech liší úprava a prostředky přiznávané právními řády k potlačení protizákonného jednání.

Daňové trestné činy jsou oblastí trestního práva, která je stále na vzestupu, která je stále aktuální otázkou. V dnešní době globalizačních snah propojení finančních trhů a hospodářských prostorů, ve spojitosti se skokovým vývojem výpočetní techniky, která je často k páčání trestné činnosti využívána, můžeme očekávat neustálý rozvoj této specifické trestné činnosti. Otázkou je, jak dokážeme nastavit mechanismy a právní úpravu pro co nejefektivnější postih těchto pachatelů. V komparatistické části zjistíme, že oproti hodnoceným právním úpravám je trestní postih v právním řádu ČR mírnější, ať již trestní sazbou, nebo i v postihu menšího rozsahu škodlivých následků této trestné činnosti. Sám bych se klonil k případnému zpřísnění, kdy je potřeba daňové trestné činy ukotvit jako skupinu velmi závažných trestných činů s dopadem větším, než jaký je v povědomí veřejnosti. Další otázkou je právě vyšetřování této trestné činnosti. Myslím, že aktuální směr, kdy jsou zakládány speciální útvary policie, které kladou důraz na spolupráci s finančními odborníky, jsou možnou cestou úspěšného boje s touto kriminalitou, otázkou je jen správné vyvážení síly mezi účinnými prostředky svěřenými těmto útvarům a ochranou osobních práv, která nesmějí být bezdůvodně zatěžována. Z mého pohledu došlo

k vyčerpání zadání diplomové práce v rozsahu přiměřeném diplomové práci se splněním stanovených cílů.

## RESUMÉ

This thesis deals with a very important topic which is Tax crimes. Tax crimes are a big threat for our society due to their effect on the whole economic of any state.

I have divided my thesis into seven parts. The first chapter provides an introduction to economic criminal offences. Economic criminal offences are a significant part of the law system in almost every developed country.

The second one is the historical overview and describes development of the taxes and chastisement of tax crimes from year 1918 till now. Understanding to history will help us to comprehend current legislation.

Next chapter introduces the term *economic crime* itself and the expansion of this criminality in Czech Republic since 1989, through the creation of the Free State. Tax offenses are a subset of economic crimes. In this chapter we monitor causes development of economic crimes in these years.

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

The heart of my work is the chapter four. At first this chapter focuses on basic tax terms, purpose of taxes, partition of taxes and brief describe of the tax procedure. And then, this chapter deals with the most frequent tax crimes which are Reduction of Taxes, Fees and other Similar Mandatory Payment and Curtailment of Taxes, Social Security and other Mandatory payments. Analysis contains the *actus reus* and *mens rea* of these offenses.

The fifth chapter of this thesis is dedicated to investigation of these specific crimes, widely the procedure of police authority, the main evidences of these offenses etc. Then this chapter mentions effective penitence, general effective penitence and also the special assignation.

The last chapter contains the comparison with other legal systems of Slovakia and Germany, where Czech, Slovak and German regulations are being compared.

The objective of this thesis is to provide comprehensive information about tax crimes in the Czech Republic, from the perspective of administrative and crime law.

## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

### ODBORNÁ LITERATURA:

- Kocina, J., *Daňové trestné činy*, Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, ISBN 978-80-7380-442-8
- Vojáček, L., Schelle, K., Knoll, V.: *České právní dějiny 2. vydání*, Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2010, ISBN: 978-80-7380-257-8
- Smith, A.: *Pojednání o podstatě a původu bohatství národů. Sv. 2.*, Praha 1958, ISBN: 80-86389-15-4
- Chmelík, J., Hájek, P., Nečas, S.: *Úvod do hospodářské kriminality*, Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2005, ISBN: 80-86898-13-X
- Kuchta J., Fenyk J., Fryšták M., Kalvodová V.: *Hospodářská trestná činnost, Multimediální učební text*, Brno: Masarykova univerzita, 2007, ISBN 978-80-210-4256-8
- Baloun, V.: *Organizovaný zločin a jeho možné projevy ve finančním sektoru ekonomiky: dílčí závěrečná studie úkolu "Výzkum organizovaného zločinu v České republice II". Vyd. 1.* Praha: Institut pro kriminologii a sociální prevenci, 1999, ISBN 808600869X
- Fryšták, M.: *Hospodářská kriminalita z pohledu teorie a praxe*, Ostrava: KEY Publishing, 2007, ISBN 978-80-87071-18-2
- Šámal, P., Púry, F., Sotolář, A., Štenglová, I.: *Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice. 1. vyd.* Praha: C. H. Beck, 2001, ISBN: 8071794937
- Musil, J., Konrád, Z., Suchánek, J., *Kriminalistika. 2. vydání.* Praha: C.H. Beck, 2004, ISBN 80-7179-878-9
- Němec, M.: *Organizovaný zločin*, Praha, 1995, ISBN 8020604723
- Šámal, P., *Trestní zákoník: komentář. 1. vyd.* Praha: C.H. Beck, 2009-2010, ISBN 978-80-7400-109-3
- Šámal, P. a kol.: *Trestní zákoník, 2. vydání*, Praha: C.H.Beck, 2012, ISBN 978-80-7400-428-5
- Teryngel, J.: *Podnikání, hospodářské a majetkové trestné činy*. Praha: Prospektum, 1991, ISBN 8085431025
- Hendrych, D. a kol., *Právní slovník, 3. vydání*, Praha: C. H. Beck, 2009, ISBN 978-80-7400-059-1



- Scheinost, M., *Výzkum ekonomické kriminality*, Institut pro kriminologii a sociální prevenci, 2004, ISBN 8073380315
- Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I. et al.: *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, ISBN: 978-80-7380-155-7
- Bakeš, M. a kolektiv *Finanční právo*, 5. vydání. Praha, 2009, ISBN: 9788074008016
- Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. *Finanční právo. 6. upravené vydání*. Praha: C. H. Beck, 2012, ISBN 978-80-7400-440-7
- Kubátová, K.: *Daňová teorie a politika*, 4. vydání, Praha: ASPI, 2006, ISBN 8073572052
- Lichnovský, O., Ondřísek, R. a kolektiv, *Daňový řád. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, ISBN 978-80-7400-390-5
- Kobík, Kohoutková, *Daňový řád s komentářem*, ANAG, s.r.o. 2010, ISBN 8072636162
- Zatloukal, T. Zatloukal, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, ISBN 978-80-7400-366-0
- Kuchta, J. a kol. *Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část 1. vydání*, Praha: C. H. Beck, 2009, ISBN 978-80-7400-047-8
- Púry, F. *Daňový únik - meze legální daňové optimalizace, Trestní právo daňové: sborník příspěvků z 1. mezinárodní konference konané 27. října 2006 v Praze*, Praha: C. H. Beck, 2007, ISBN 8071798509
- Jelínek, J. a kol. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část 2. vydání*, Praha: Leges, 2010, ISBN 978-80-87212-49-3
- Jelínek, J. a kol. *Trestní právo hmotné, 1. vydání*, Praha: Leges, 2009, ISBN 978-80-87212-24-0
- Zatloukal, T., *Trestní právo daňové, Sborník příspěvků z 1. mezinárodní konference konané 27. října 2006*, Praha: C. H. Beck, 2007, ISBN 8071798509
- Teryngel, J. *Nad trestní odpovědností podnikatele*, Praha: ORAC, 1998, ISBN 80-901938-9-7
- Novotný, O., Vokoun, R., Šámal, P. a kol. *Trestní právo hmotné. Zvláštní část, 6. vydání*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, ISBN 978-80-7357-509-01

## PŘÁVNÍ PŘEDPISY:

- Zákon č. 76/1952 Sb., o dani ze mzdy  
Zákon č. 77/1952 Sb., o zemědělské dani  
Zákon č. 658/1919 Sb., o všeobecné dani z převodu statků a z pracovních výkonů a o dani přepychové  
Zákon č. 73/1952 Sb., o dani z obratu  
Zákon č. 76/1927 Sb., o přímých daních  
Zákon č. 86/1950 Sb., Trestní zákon,  
Listina základních práv a svobod, 2/1993 Sb.  
Zákon č. 40/2009 Sb., Trestní zákoník  
Zákon č. 140/1961 Sb., Trestní zákon  
Zákon č. 11/1918 Sb., o zřízení samostatného státu československého  
Zákon č. 8/1909 ř. z., o dani výdělkové  
Zákon č. 88/1896 ř. z., o dani pozemkové  
Zákon č. 220/1896 ř. z., o přímých daních osobních  
Zákon č. 76/1927, o přímých daních  
Zákon č. 109/ 1947 Sb., o dani ze mzdy  
Zákon č. 76/1952 Sb., o dani ze mzdy  
Zákon č. 78/1952 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva  
Zákon č. 59/1950 Sb., o dani literární a umělecké  
Zákon č. 49/1948 Sb., o zemědělské dani  
Zákon č. 75/1952, o důchodové dani družstev a jiných organizací  
Zákon č. 113/1966 Sb., o dani družstevních a jiných organizací  
Zákon č. 159/1968 Sb., o důchodové dani  
Zákon č. 120/1970 Sb., o důchodové dani a příspěvku na sociální zabezpečení  
Zákon č. 113/1971 Sb., o důchodové dani a příspěvku na sociální zabezpečení  
Zákon č. 164/1982 Sb., o důchodové dani  
Zákon č. 157/1989 Sb., o důchodové dani  
Zákon č. 77/1952 Sb., o zemědělské dani  
Zákon č. 321/1921 Sb., a následně zákonem  
Zákon č. 268/1923 Sb., o dani z obratu a dani přepychové.  
Zákon č. 314/1940 Sb. o dani z obratu

Zákon č. 30/1946 Sb., o nové úpravě československého práva v oboru nepřímých daní a

státních finančních monopolů

Zákon č. 31/1946 Sb., o dani z obratu

Zákon č. 283/1948 Sb., o všeobecné dani

Zákon č. 73/1952 Sb., o dani z obratu

Zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti

Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické

Zákon č. 16/1993, o dani silniční

Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty

Zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

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

zaměstnanosti

Zákon č. 266/2006 Sb., o úrazovém pojištění zaměstnanců

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

Zákon č. 397/2012 Sb., o pojistném na důchodové spoření

Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

#### INTERNETOVÉ ZDROJE:

<http://www.pravnelisty.sk/clanky/a221-danove-trestne-ciny-niektore-aplikacne-problemy>

#### JUDIKATURA:

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, sp. zn. 9 Afs 13/2008

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. 6. 2001, sp. zn. 5 Tz 101/2001

Rozhodnutí Nejvyššího soudu, sp. zn. 5 Tdo 191/2005 ze dne 01.03.2005

Nález Ústavního soudu II.ÚS 490/04 ze dne 21. 2. 2007

Nález ústavního soudu I.ÚS 107/2000 ze dne 30. 5. 2000

Rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích, sp. zn. 4 To 424/99 ze dne 15. 6. 1999

Rozsudek Nejvyššího soudu, sp. zn. 4 Tz 63/2000 ze dne 10. 5. 2000

Usnesení Nejvyššího soudu, sp. zn. 7 Tdo 643/2007 ze dne 31. 7. 2007

#### ODBORNÉ ČLÁNKY:

Karafiát, Z., Šustr, A., Kdy zachovat daňové tajemství, Právní rádce 5/1999

Lichnovský, O., Podvody na DPH, Daně a právo v praxi, Praha: Wolters Kluwer, 2012 č. 4

Bouda, Z. Trestněprávní postih zkrácení daně jako ultima ratio v pohledu současném i budoucím. Trestní právo. Praha: Novatrix, 2009, č. 5,

Púry, F. Trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociálním zabezpečení, na zdravotním pojištění a příspěvku na státní politiku nezaměstnanosti, Daňový expert, Praha: Wolters Kluwer, číslo 4.,

Novotný O., O otázkách hospodářského trest. práva, Právní praxe, č. 6/ 1997