

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE

PRÁVNICKÁ FAKULTA

KATEDRA TRESTNÍHO PRÁVA

RIGORÓZNÍ PRÁCE

DAŇOVÉ TRESTNÉ ČINY

TAX CRIMINAL OFFENCES

Mgr. Rita Kubicová

„Prohlašuji, že jsem předkládanou rigorózní práci vypracovala samostatně za použití zdrojů a literatury v ní uvedených.“

.....

Obsah

Úvod	3
1. Hospodářská kriminalita z pohledu kriminologického a kriminalistického	6
2. Závažnost daňové kriminality a její společenský dopad	22
3. Daňové trestné činy	26
3.1 Trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na úrazové pojištění, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (§ 147 tr. zákona)	26
3.1.1 Způsoby páchaní trestné činnosti podle § 147 tr. zákona	28
3.1.2 Účinná lítost podle § 147a tr. zákona	30
3.2 Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 148 tr. zákona)	32
3.2.1 Způsoby páchaní trestné činnosti podle § 148 tr. zákona	39
3.2.2 Aplikace § 66 tr. zákona o účinné lítosti na trestný čin podle § 148 tr. zákona	44
3.3 Trestný čin porušení předpisů o nálepkách k označení zboží (§ 148a tr. zákona)	47
3.4 Trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení § 148b tr. zákona)	50
4. Povinnost mlčenlivosti v daňovém řízení	57
5. Role účetnictví v rámci dokazování v trestním řízení ve vztahu k daňovým trestným činům	63
6. Srovnání české a slovenské právní úpravy daňových trestných činů	69
7. Daňové trestné činy v rámci připravované české rekodifikace trestního práva ve srovnání s platnou právní úpravou	77
Závěr	82
Resumé	85
Seznam použité literatury	92

Úvod

Jak už sám název napovídá, meritum této práce spočívá v analýze problematiky daňové kriminality, a to jak z hlediska legislativy, tak i z hlediska jejího společenského dopadu, včetně rozboru příčin jejího vzniku a setrvávání. Daňová kriminalita se historicky objevila spolu se zavedením daní. Daně jsou de facto pozůstatkem výpalného, které platili prehistoričtí zemědělci ozbrojeným hordám za svou ochranu. S tím, jak se utvářely první státní struktury, přibývalo funkcí, které výdělečný člověk musel platit. Ekonomická podstata daně spočívá v tom, že část příjmů jednotlivce či skupiny je odvedena celku (historicky: církve, stát či jiný územně správní celek), který takovýto odvod použije dle záměru jimi ovládaných osob. Je pravidlem, že názor jednotlivce se málokdy shoduje s názorem celku, v jehož prospěch je daň odváděna, a tento vnitřní rozpor, například na účelovost a prospěšnost využití daní, výši daně apod., motivuje řadu jedinců k tomu, aby normu, respektive povinnost odvést daň zcela či z části nerespektovali. Toto nerespektování konkrétní normy je charakterizováno jako porušení norem správně-právního a trestněprávního charakteru. Státy historicky vytvářely takové postupy, aby jednotlivce jednak motivovaly k plnění daňových povinností, např. přesvědčení o účelnosti a prospěšnosti využívání daňových prostředků, jednak aby zabezpečily co nejučelnější výběr a kontrolu nad výběrem daní a konečně vytvořily systém represe zejména pro případy, kdy předchozí dvě jmenované metody budou bezúčelné. Daňová soustava platná od 1. ledna 1993 vytvořila všem fyzickým i právnickým osobám stejné podmínky pro hospodaření. Při její tvorbě se předpokládalo výrazné zvýšení podílu daně z přidané hodnoty a daně spotřební na celkových příjmech státu, protože daň z přidané hodnoty platí všechny podnikatelské subjekty, které vyrábějí nebo prodávají výrobky nebo poskytují služby. Úkolem spotřební daně je zvyšovat ceny výrobků, u nichž je zájem snižovat spotřebu. Vedle nepřímých daní je další důležitou daní daň z příjmů fyzických a právnických osob. Nepřímé daně jsou nástrojem státu k ovlivňování spotřeby, kdežto daně z příjmů fyzických a právnických osob slouží k ovlivňování rozdělování důchodů. Tato opatření s sebou kromě pozitivních změn přinesla i nárůst a nové formy protiprávních jednání zahrnovaných do oblasti hospodářské kriminality, na které stát reaguje postupně a

spíše následně než preventivně. Česká republika, její orgány činné v trestním řízení nevyjímaje, čelí tak jako ostatní státy obecným důsledkům vyspělosti světa a jeho rychlé globalizace. Proto příslušné orgány musí vycházet z obecných podmínek, které ovlivňují efektivní stíhání (nejen) hospodářské trestné činnosti. Jedná se zejména o neustálé omezování a úspory ve veřejných rozpočtech v důsledku hospodaření státní pokladny. Projevující se globalizace světa přináší globalizaci i do páchaní trestné činnosti, a to zejména do sfér mezinárodního propojování pachatelů trestné činnosti. Stát a orgány činné v trestním řízení musí postupně v budoucnu zohledňovat i vývoj a nástup nových technologií, zejména nových komunikačních technologií.

Jak jsem již výše uvedla, předmětem této práce je analýza daňové trestné činnosti. Byť název práce je „Daňové trestné činy“, považuji za nezbytné před rozborem konkrétních daňových trestných činů a jejich postihu osvětlit v širším kontextu hospodářskou kriminalitu jako takovou (jejíž součástí je právě mimo jiné i daňová kriminalita) a společenské prostředí, které poskytuje „živnou půdu“ pro její rozvoj související zejména s „polistopadovými“ změnami. Samozřejmě státní aparát se snaží reagovat na tento rozmach hospodářské kriminality s většími či menšími úspěchy, tyto snahy jsou však i přes téměř dvacetiletý odstup prozatím pouze krokem následným. Pachatelé hospodářských trestných činů jsou ve většině případů ti, co první objeví „skuliny“ v legislativě, případně nastoupí cestu přímého porušování této legislativy a stát je pak následně „dohání“. Prozatím ještě nenastal stav optimální prevence a kontroly, kdy by platný právní řád dokázal dosáhnout alespoň výrazného statistického snížení hospodářské kriminality. Na druhé straně – vzhledem k tomu, že již od starověku se stále opakuje nekonečný boj za snižování daní – není akceptovatelný dogmatický názor, že by se měla odsuzovat každá snaha o snížení daňové zátěže. Proto jsem – i když okrajově – zařadila do této práce krátkou stať týkající se daňových rájů. Jedná se o aktuální problematiku, která vyvolává otázku, zda je morální daně neplatit, anebo zda nemorální je spíše současný daňový systém. Pojem offshorových společností vzbuzuje tendenci tyto považovat za seskupení umožňující daňové úniky a praní špinavých peněz. Jedná se však o tendenční a nikoli objektivní náhled vyplývající snad i z nevědomosti široké veřejnosti o jejich podstatě. Systematicky jsem tuto pasáž zařadila do kapitoly o hospodářské

kriminalitě, neboť se nejedná o téma, které by přímo souviselo s obsahem této práce a tím pádem si „zasloužilo“ samostatnou kapitolu. Nezpochybňuji také, že i v rámci offshoru se daňové trestné činy páchají a jsou ještě více latentní a méně prokazatelné než „klasické“ daňové trestné činy, na druhé straně jsi však myslím, že v případě dodržování všech s tím souvisejících právních předpisů se jedná o zcela legální a také pochopitelnou snahu podnikatelských subjektů snížit daňovou zátěž. Další část práce týkající se závažnosti daňové kriminality a jejího společenského dopadu již předchází přímému rozboru jednotlivých daňových trestných činů, způsobů jejich páchání a prezentaci způsobů reakce justice zejména ve formě judikatury Nejvyššího soudu ČR a Ústavního soudu. V rámci kapitoly o srovnání české a slovenské právní úpravy daňových trestných činů považuji za vhodné poukázat i na aktuální slovenskou procesně – právní úpravu zaměřenou na efektivnější postih závažné a organizované trestné činnosti. Závěr této práce je věnovaný pojetí a úpravě daňových trestných činů v rámci připravované rekodifikace trestního zákona. Jedná se o již vzpomínanou reakci státu na stávající nedostatky v postihu daňové kriminality.

1. **Hospodářská kriminalita z pohledu kriminologického a kriminalistického**

Hospodářská kriminalita dosáhla v České republice takových rozměrů, že může destabilizovat nejen právní vědomí občanů, nýbrž i celé národní hospodářství. Nejde jen o vytváření neodůvodněných majetkových rozdílů mezi lidmi či o způsobování konkrétních škod, ale jsou napadána i základní pravidla, na nichž spočívá tržní hospodářství. Stupeň tohoto nebezpečí je zvyšován spirálovým efektem, který je založen na vytěsňování těch poctivých firem, které nejsou schopny vyrovnat se s konkurencí, jež profituje z hospodářské trestné činnosti. Podle Chmelíka se jedná o 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.¹ Hospodářskou kriminalitou jsou tedy rozuměna zejména ta protiprávní jednání, která:

- bez ohledu na postavení pachatele naplňují skutkovou podstatu některých trestných činů vyjmenovaných ve druhé hlavě zvláštní části trestního zákona,
- naplňují skutkovou podstatu jiného trestného činu, pokud při jeho páčání jsou pachatel či poškozený v postavení subjektů vykonávajících podnikatelskou činnost a trestná činnost souvisí s jejich podnikáním,
- naplňují skutkovou podstatu jiného trestného činu, pokud k němu došlo ve vztazích založených obchodním nebo pracovním právem k tíži zaměstnavatele, nebo na základě jiného právního vztahu souvisejícího s hospodářstvím, ekonomikou nebo financemi,
- naplňují skutkovou podstatu trestných činů veřejných činitelů a trestných činů souvisejících s úplatkářstvím, pokud je spáchal představitel veřejné správy při výkonu své pravomoci v souvislosti s plněním hospodářských úkolů v obecném zájmu nebo takové jednání proti tomuto představiteli směřovalo.

V užším slova smyslu jsou hospodářské trestné činy podle J. Teryngela skutkové podstaty trestných činů tak, jak jsou obsaženy v hlavě druhé zvláštní části trestního zákona, přičemž stát zůstává garantem určitých nepřekročitelných mezí

¹ Chmelík J., Hájek P., Nečas S.: Úvod do hospodářské kriminality. Plzeň, Aleš Čeněk 2005.

hospodářského života a určité vztahy bude vynucovat ale i chránit prostřednictvím trestního práva. Jedná se o tyto trestné činy:

1. Trestné činy proti hospodářské soustavě

- neoprávněné podnikání (§ 118),
- neoprávněné provozování loterie a podobné sázkové hry (§ 118a),
- poškozování spotřebitele (§ 121),
- porušování předpisů o oběhu zboží ve styku s cizinou (§ 124),
- porušování předpisů o nakládání s kontrolovaným zbožím a technologiemi (§124a – 124c),
- porušování předpisů o zahraničním obchodu s vojenským materiálem (§ 124d - 124f).

2. Trestné činy proti hospodářské kázi

- zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 125),
- porušení povinnosti v řízení o konkurzu (§ 126),
- porušování závazných pravidel hospodářského styku (§ 127),
- zneužívání informací v obchodním styku (§ 128),
- pletichy při veřejné soutěži a veřejné dražbě (§ 128a – 128c),
- vystavení nepravdivého potvrzení (§ 129).

3. Trestné činy proti měně a trestné činy daňové

- padělání a pozměňování peněz (§ 140),
- udávání padělaných a pozměněných peněz (§ 141),
- výroba a držení padělatelského náčiní (§ 142),
- ohrožování oběhu tuzemských peněz (§ 144),
- padělání a pozměňování známek (§ 145),
- padělání a pozměňování nálepek k označení zboží nebo předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti (§ 145a),
- porušení zákazu v době nouzového stavu v devizovém hospodářství (§ 146),
- neodvedení daně, pojistného na sociálním zabezpečení, na úrazové pojištění, na zdravotní pojištění a příspěvků na státní politiku zaměstnanosti (§147),
- zkrácení daně, poplatků a podobné povinné platby (§ 148),

- porušení předpisů o nálepkách k označení zboží (§ 148a),
- nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 148b).

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

- nekalá soutěž (§ 149),
- porušování práv k ochranné známce, obchodnímu jménu a chráněnému označení původu (§ 150),
- porušování průmyslových práv (§ 151),
- porušování autorského práva, práv souvisejících s právem autorským a práv k databázi (§ 152).

Z kriminologického pohledu lze u hospodářské trestné činnosti identifikovat následující znaky:

1. Jde o kriminalitu s nejvyšší latencí. Podíl této kriminality na celkové zjištěné trestné činnosti kolísá mezi 8 a 10%, což představuje asi 35 000 trestných činů ročně. Objasněnost těchto trestných činů a postih pachatelů je trvale velmi nízký (kolem 20% objasněnosti, počet odsouzených pachatelů je počítá řádově v tisících, nejfrekventovanějším činem je zkrácené daně podle §148 tr. zákona (kolem 700 trestných činů ročně).
2. Trestné činy tohoto druhu jsou často dlouho a podrobně plánovány a organizovány, jsou prováděny velmi sofistikovaným způsobem, často jsou páchany ve skupině, která může mít i charakter zločinného spolčení.
3. Jsou často spojené s činností velkých nadnárodních firem, zasahují na území více států, často se liší území, kde bylo provedeno trestné jednání a kde nastal trestný následek (např. při hospodářském styku mezi tzv. mateřskými a dceřinými formami).²
4. Pachatelé bývají převážně pachatelé z vyšších a středních společenských vrstev v exponovaném postavení, disponující hospodářským vlivem a mocí. Tyto osoby

²⁾ Kuchta, J., Fenyk, J., Fryšták, M., Kalvodová, V.: Hospodářská trestná činnost. Brno, Masarykova univerzita 2007, str. 51.

zauímají obvykle vyšší místa v podnikových či vùbec hospodářských hierarchiích, mají rozhodovací pravomoc a přístup k potřebným informacím, vlastní značné finanční prostředky, které jsou ke spáchání trestné činnosti nezbytné (finance k zakládání off shorových společností, k podplácení pracovníků konkurenčních podniků a státních orgánů apod.). Velmi často mívají vysoké vzdělání a nezbytné zkušenosti, v hospodářské sféře se výborně orientují, mají potřebné kontakty, špičkové technické vybavení. V poslední době se na této činnosti stále více podílejí třetí osoby, které se rekrutují z dalších skupin s odbornými znalostmi (advokáti, účetní daňoví poradci, osoby zabývající se praním špinavých peněz apod.).³

Pokud se jedná o kriminalistický pohled, hospodářská kriminalita je mnohotvárným a neustále se měnícím jevem. Způsoby a formy jeho páčání jsou značně variabilní a velmi pružně se přizpůsobují změně ekonomických a společenských podmínek. Typické způsoby páčání hospodářské kriminality jsou:

1. Zpronevěra svěřeného majetku - častým případem zpronevěry je jednání pachatele, který z titulu svého pracovního zařazení na základě fiktivních příjmových a výdajových dokladů převáděl na své soukromé účty finanční prostředky zaměstnavatele nebo pokud nájemce věci v rozporu s leasingovou smlouvou a bez vědomí (souhlasu) pronajímatele takovou věc prodal, získané peníze použil pro svoji osobní potřebu a pronajímateli tak způsobil škodu nikoli malou.

2. Fakturační podvody - ze strany pachatele dojde k vylákání zboží od různých výrobců či dodavatelů, a to i za použití padělaných výpisů z obchodního rejstříku, faktur nebo razítek s tím, že zboží bude následně zapláceno na základě vystavené faktury. Místo toho je odebrané zboží rozprodáno (často za nízkou cenu), kdy takto získané peníze použije pachatel pro svoji potřebu. Pachatel od počátku neměl v úmyslu zboží zaplatit, protože nedisponoval potřebnými finančními prostředky nebo byl dokonce zadlužen z předchozího obdobného jednání.

³ Kuchta,J.,Fenyk,J.,Fryšták,M.,Kalvodová,V.: Hospodářská trestná činnost. Brno, Masarykova univerzita 2007, str. 52.

3. Úvěrové podvody - pachatel dosáhne na poskytnutí úvěru bankou v důsledku hrubě zkreslených nebo nepravdivých údajů týkajících se zejména možné návratnosti poskytnutého úvěru, pokud již při sjednávání úvěru nebyla návratnost reálná. Pachatel totiž bance zamlčí své předlužení a ani použitý zajišťovací institut ve formě zástavního práva k nemovitosti není způsobilý zajistit návratnost úvěru, jelikož jeho hodnota je značně nadhodnocena (zde bude nutná součinnost znalce, který takto nadhodnocený znalecký posudek vypracoval).

4. Dotační a subvenční podvody - dotace a subvence jsou vylákány pod nepravdivými záminkami a pokud se jedná o subvence a dotace účelové, tak jsou použity na jiný než sjednaný účel.

5. Neodvedení daní - pachatel v rozporu se skutečností předstírá nižší rozsah stanovené daňové povinnosti nebo předstírá, že takovou povinnost vůbec nemá (krácení daně) nebo naopak své plnění vůči státu nezkracuje, ale vyžaduje od státu na základě nepravdivých tvrzení daňovou výhodu v podobě peněžní výplaty (nadměrný odpočet daně).

6. Různé machinace v investičních společnostech a fondech – osoby ovládající investiční společnosti zakládají obchodní společnosti typu akciové společnosti. V jejich majetku jsou akcie, které nejsou podloženy žádným faktickým majetkem, ale jen např. pohledávkami nebo všelijak oceněným know-how. Tyto bezcenné akcie potom nakupují do svého portfolia výše uvedené investiční společnosti a fondy.

7. Tzv. „nevěrná“ správa spočívající v porušování smluvně nebo zákonem převzatých povinností – pachatel prodá část majetku za nepřiměřeně nízkou cenu, neodůvodněně k němu zřídí zástavní právo nebo jej použije k nepřiměřeně rizikovým investicím. Tzv. „nevěrnou“ správou bude i neprovedení úkonů bránících promlčení pohledávky, nepožadování úroků za půjčku peněz nebo jednání pachatele, kterým opatrovaný nebo spravovaný majetek převede na sebe nebo jím založené společnosti a poté jej se ziskem prodá zpět původní společnosti.

Mezi typické způsoby páchaní hospodářské kriminality bude dále patřit neoprávněné využití informace doposud nikoli veřejně přístupné, kterou se někdo dozví dříve než ostatní hospodářské subjekty na věci zainteresované (tzv. insider trading), machinace při veřejných soutěžích, nedodržování předpisů o vedení účetnictví, nedovolená výroba a distribuce lihu a tabákových výrobků bez zaplacení spotřebních daní nebo padělání peněz, šeků a cenných papírů.⁴

Typické formy hospodářské kriminality jsou:

1. Trestné činy proti duševnímu vlastnictví – jedná se o společensky nebezpečné jednání porušující subjektivní vlastnická práva k výsledkům intelektuální činnosti lidí a mezi jejich typické formy patří:

- tvorba plagiátů např. softwarových produktů, uměleckých a literárních děl,
- výroba nelegálních produktů např. reprodukce uměleckých děl, výrobků chráněných průmyslovým vzorem, užitným vzorem nebo patentem,
- udávání nelegálních produktů do oběhu, např. pašování a prodej nelegálního softwaru a jeho půjčování a šíření,
- nelegální exploatace produktů požívajících ochranu duševního vlastnictví, např. užívání legálního softwaru v rozporu s licenční smlouvou.

2. Počítačová kriminalita – představují ji trestné činy páchané prostředky výpočetní techniky v podmínkách komunikačních sítí, systémů, programového vybavení a databází výpočetní techniky a mezi její typické formy patří:

- neoprávněné zásahy do vstupných dat,
- neoprávněné změny v uložených datech,
- neoprávněné pokyny k počítačovým operacím,
- neoprávněné pronikání do počítačů, počítačového systému a jeho databází,

⁴ Kuchta,J.,Fenyk,J.,Fryšták,M.,Kalvodová,V.:Hospodářská trestná činnost. Brno, Masarykova univerzita 2007, str. 99.

- napadení cizího počítače, jeho programového vybavení a souborů dat v jeho databázích.

3. Trestné činy proti měně – představují vysoce společensky nebezpečné jednání narušující stabilitu trhu, hospodářské vztahy a důvěryhodnost měny a mezi typické formy této trestné činnosti patří:

- výroba a držení padělatelského náčiní,
- padělání a pozměňování peněz a jejich udávání do oběhu.

4. Trestné činy proti životnímu prostředí – jde o velmi specifickou a společensky nebezpečnou formu kriminality, která se vyznačuje značnou latencí a problémy při jejím dokazování působí značně nepřehledná a roztříštěná právní úprava dané problematiky, kdy mezi typické formy této trestné činnosti patří:

- hrozby životnímu prostředí v podobě odpadů včetně jaderných ,
- znečištění médií jako je voda, ovzduší a zemědělský půdní fond.

5. Plánované insolvenční řízení – pachatelé zakládají nové obchodní společnosti, které vedou nastrčené osoby (tzv. bílí koně) s cílem jejich úpadku nebo pachatelé nakupují nebo privatizují existující a fungující podniky opětovně za účelem jejich přivedení k úpadku nebo k úpadku tento podnik dovedou po dohodě s jeho stávajícími majiteli nebo managementem. Pro tento cíl pachatelů je charakteristický:

- nadměrný nákup zboží na úvěr,
- prodej nebo jiná realizace zboží, zásob nebo strojového parku,
- ukrytí výnosů,
- neplacení věřitelům nebo dodavatelům,
- podání insolvenčního návrhu.

6. Finanční kriminalita – zahrnuje trestné činy směřující proti fungování bankovního systému, kapitálového trhu a finančních institucí, zejména bank, burz,

investičních společností a fondů, penzijních fondů a pojišťoven, kdy mezi její typické formy patří:

- přijímání vkladů podnikatelskými subjekty bez bankovní licence,
- bankovní podvody při zprostředkování úvěrů, podvody s transferem peněz, s akreditivy, falešnými směnkami a šeky, bankovními zárukami,
- podvodné operace s cílem skrytého odčerpání majetku hospodářské jednotky (tzv. tunelování),
- pojišťovací podvody,
- insider trajdiny,
- praní špinavých peněz.

Praní špinavých peněz lze definovat jako proces zastírání původu nelegálně získaných finančních prostředků a jejich následné udávání do oběhu. Proces praní špinavých peněz probíhá jejich zavedením do legálního finančního oběhu (placement) – špinavé peníze jsou někdy maskovány jako legální příjmy z řádné obchodní činnosti a k tomu jsou využívány podniky, pro které je typická manipulace s finanční hotovostí jakou jsou restaurace, obchody, herny i sázkové kanceláře. Lze se setkat i s tím, že tyto peníze jsou přesouvány do tzv. daňových rájů. Zahlazování stop špinavých peněz (layering) probíhá způsobem, že špinavé peníze vložené do finančního systému jsou prostřednictvím finančních transakcí přesouvány mezi velkým množstvím subjektů, často i do zahraničí, aby se zastřel původ peněz. Pokud se jedná o „návrat“ a legalizaci výnosů (integration), nelegálně získaný kapitál je po složitých finančních operacích zaváděn do hospodářství tak, aby vznikl dojem, že byl získán zákonným a nezávadným způsobem. Jsou za něj nakupovány nemovitosti, cenné papíry a jsou samozřejmě řádně zdaňovány.

Signálem toho, že dochází k páčání hospodářské kriminality, může být, že management společnosti je ovládán jednou osobou nebo malou skupinou a není pod dohledem žádného dozorcího orgánu, případně nerespektuje jeho rozhodnutí a závěry. Životní úroveň členů managementu či jejich rodinných příslušníků neodpovídá výši jejich příjmů a ekonomické situaci společnosti, ve které tito působí,

nebo pro společnost jsou typické neobvyklé či složité transakce a neobvykle velké zisky nebo ztráty oproti jiným podnikům ve stejném odvětví.⁵

Rozsah trestního postihu pro hospodářské trestné činy je omezen zásadou pomocné (subsidiární) úlohy trestní represe, dle níž se má trestní donucení uplatnit jako krajní prostředek v případech, kdy jiné prostředky ekonomického nebo právního donucení nestačí. Proto se zásahy státu pomoci trestněprávních prostředků omezují v podstatě na:

- postih pro neplnění povinností vůči státu, zejména finančních, daňových, celních, devizových atd.,
- postih pro nedodržení předpisů vymezujících rámec podnikání a závazná pravidla podnikání, včetně rovnosti na trhu (neoprávněné podnikání, porušování předpisů při oběhu zboží ve styku s cizinou, porušování předpisů o nakládání s kontrolovaným zbožím a technologiemi, porušování předpisů o zahraničním obchodu s vojenským materiálem, porušování závazných pravidel hospodářského styku apod.),
- postih různých forem podvodného jednání (poškození spotřebitele, pletichy proti veřejné soutěži a veřejné dražbě apod.),
- ochranu tajemství obchodních informací a účetní evidence (zneužívání informací v obchodním styku, zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění atd.),
- ochranu měny a závazků vyplývajících z mezinárodních smluv a úmluv (padělání a pozměňování peněz, nekalá soutěž, průmyslová práva, autorské právo apod.).

Hrozba trestního donucení vymezuje nepřekročitelné limity chování v hospodářské oblasti, i když vlastní úprava tohoto chování je u hospodářských trestných činů (na rozdíl od většiny trestných činů jiné povahy) detailně upravena jinými odvětvími práva, zejména právem občanským, obchodním, daňovým, celním atd. Důvodem stanovení nepřekročitelných limitů v trestním právu je potřeba sankcionovat neplnění povinností vůči státu, zejména finančních, daňových, celních, devizových atd. a rovněž potřeba ochrany prvků tržního hospodářství, jako je

⁵ Kuchta, J., Fenyk, J., Fryšták, M., Kalvodová, V.: Hospodářská trestná činnost. Brno, Masarykova univerzita, 2007, str. 102.

rovnost účastníků, pravidel hospodářské soutěže a potřeba speciálních ustanovení pro postižení různých forem podvodného jednání.⁶

Vysoká míra latence hospodářských trestných činů je umožněna zejména tím, že na rozdíl od obecné kriminality se často neprojevuje bezprostředními následky. Tato skutečnost ovlivňuje i charakter podnětů k vyšetřování. Pokud jde o podněty právnických osob (firem), jedná se většinou o poškozené subjekty, kdy jejich oznámení mají různou vypovídací hodnotu. Často je možné se ve vztahu k nim setkat se snahou řešit jejich prostřednictvím jiné záležitosti související s fungováním a činností těchto oznamujících subjektů. Jelikož orgány činné v trestním řízení, které takové oznámení přijmou, mají povinnost ve vztahu k němu postupovat podle zásady oficiality a legality, suplují tak mnohdy známou nečinnost obecných soudů. Jsou využívány a zneužívány k tomu, aby jejich prostřednictvím oznamovatelé získali zdarma informace, které mohou použít například při podání soukromoprávních žalob. Díky činnosti orgánů činných v trestním řízení se v mnoha případech dostanou i k informacím, ke kterým by se běžným způsobem dostat nemohli (např. bankovní informace vyžádané podle § 8 odst. 2 trestního řádu). Na druhé straně je pravdou, že k tomu, aby se věc dostala do stádia, kdy zmocněnec poškozeného již má přístup do spisu (tzn. po zahájení trestního stíhání), je již zapotřebí víc než nějaké nepodložené obvinění ze spáchání trestného činu.

Oznámení fyzických osob jako podnět pro vyšetřování hospodářské kriminality se vyskytuje zřídka, a i to v poměrně nekonkrétní a nekvalifikované podobě. Tyto oznámení jsou z velké části obecnými dopisy, mnohdy anonymního charakteru a často reagují na informace zveřejněné ve sdělovacích prostředcích (zejména v televizi a novinách).

Největší podíl na podnětech k vyšetřování (zejména daňových trestných činů) mají specializované kontrolní orgány, které vykonávají kontrolu jak na úseku veřejné zprávy, tak i v oblasti hospodaření soukromých subjektů. Orgány činné v trestním řízení se v rámci své činnosti mohou setkat zpravidla s těmito specializovanými orgány:

⁶ Vantuch, P. :Hospodářská trestná činnost. Brno, Rašínova vysoká škola, 2006, str. 91.

1. Daňová kontrola – je představovaná oznámeními všech stupňů finančních úřadů. V praxi jde o nejvíce zastoupené oznámení.

2. Bankovní dohled České národní banky – i když jde o specializovaný orgán kontroly, jeho oznámení jsou v mnoha případech velmi obecná a jen stručně popisují negativní situaci. Není v nich uvedena konkrétní odpovědnost konkrétních osob za porušení příslušných zákonných ustanovení a za vznik škody.

3. Česká obchodní inspekce – jde zejména o případy spojené s poškozováním spotřebitele a s porušováním průmyslových a autorských práv.

4. Finančně analytický útvar MF ČR – vznikl jako jednotka pro boj s legalizací výnosů administrativního typu. Zákonem č. 61/1996 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti, ve znění dalších předpisů, jsou stanoveny subjekty, které jsou tomuto útvaru povinny hlásit veškeré podezřelé obchody přesahující částku 15.000,- EUR (jedná se např. o banky, obchodníka a organizátora trhu s cennými papíry, auditora, advokáta, daňového poradce). Pokud jsou při prověření těchto obchodů zjištěny skutečnosti, že mohlo dojít ke spáchání trestného činu, je tento poznatek postoupen příslušnému útvaru Policie České republiky (jde zejména o Službu kriminální policie a vyšetřování a její útvary s celorepublikovou působností jako je Útvar odhalování korupce a finanční kriminality).

5. Celní úřady – spolupracují s Policií České republiky především v souvislosti s vývozem, průvozem a dovozem zboží, specificky pak při vývozu a dovozu chráněných a ohrožených živočichů a rostlin. Vykonávají svou působnost také v zákonem stanovených případech v oblasti daně silniční, spotřebních daní a daně z přidané hodnoty a dále pak na úseku ochrany spotřebitele, práv průmyslového a duševního vlastnictví a ochrany životního prostředí. Pověřené celní úřady mají v řízení o trestných činech spáchaných porušením celních předpisů a předpisů o dovozu, vývozu a průvozu zboží postavení policejního orgánu a v případech porušení daňových předpisů, jsou-li celní orgány správcem daně (§ 12 odst. 2 trestního řádu).

Pracovníci Služby kriminální policie a vyšetřování při odhalování hospodářské kriminality na základě analýz různých signálů a příznaků zjišťují podezřelé a pochybné hospodářské a finanční aktivity a operace. Pramenem těchto informací mohou být např. údaje pocházející z policejních evidencí, z veřejně přístupných evidencí jako je obchodní a živnostenský rejstřík nebo katastr nemovitostí, z Internetu, z denního tisku nebo informace získané od informátora. Při prověřování těchto aktivit a operací policejní orgán zajišťuje potřebné dokumentační materiály, sleduje součinnost a provázanost pravděpodobných pachatelů a dalších osob účastnících se na podezřelých transakcích. K tomu využívá operativně pátrací prostředky podle trestního řádu. Předmět odhalování a vyšetřování hospodářské kriminality vykazuje řadu specifik. Za jedno z takových specifik lze považovat to, že charakteristickým rysem většiny skutkových podstat spadajících do hospodářské kriminality je jejich úzká návaznost na řadu norem mimotrestních. Jedná se o tzv. blanketní normy. Je to z toho důvodu, že trestní zákon stanoví sankce za porušení těchto norem, a to případně vedle sankcí stanovených právě těmito předpisy. Proto řada trestných činů souvisejících s podnikáním přímo odkazuje na tyto mimotrestní normy. Podmiňuje tak vznik trestní odpovědnosti tím, že došlo k porušení těchto norem (např. pro vznik trestní odpovědnosti za trestný čin nekalé soutěže podle § 149 tr. zákona je požadováno jednání v rozporu s předpisy upravujícími soutěž v hospodářském styku). Mimotrestní normy jsou ale relevantní i tam, kde skutková podstat sice na ně neodkazuje, ale obsahuje určitý normativní znak, jehož obsah je nutné vykládat podle těchto norem (např. pojem daň zmiňovaný v § 147 a 148 tr. zákona je nutno vykládat podle obsahu právních norem týkajících se jednotlivých daní). Existence banketních norem klade vysoké požadavky na orgány činné v trestním řízení, protože tyto jsou nuceny se detailně seznámit s obsahem těchto norem, respektive s právní úpravou dané problematiky mimo režim trestního práva (nejčastěji právní úprava obsažena v obchodním zákoníku a daňových předpisech). Při vyšetřování tohoto druhu kriminality je často problematické zjišťování pachatele, tedy konkrétně trestně odpovědné osoby (z důvodu absence trestní odpovědnosti právnických osob). Je třeba zjišťovat a dokazovat subordinaci, pravomoci a odpovědnost jednotlivých členů statutárních orgánů, ale i zaměstnanců jednajících jménem příslušných firem. S tím jsou spojené i další problémy související se

zajišťováním a dokazováním zjištěného úmyslu nebo úmyslu směřujícího k získání neoprávněných výhod. U tohoto druhu kriminality je často složité zjišťování následků činnosti pachatele, a to ve vztahu ke způsobené škodě. Znak škody je totiž ve většině případů obligatorním znakem skutkové podstaty a nemožnost vyjádření její výše se může – s ohledem na obecný princip *in dubio pro reo* - negativně odrazit při posuzování toho, zda jednání pachatel naplňuje všechny její obligatorní znaky. Zpravidla se nelze obejít bez odborného vyjádření anebo znaleckého posudku. Při vyšetřování hospodářské kriminality je vždy nutno zjišťovat a prokazovat, jak bylo naloženo se získanými hodnotami, včas rozhodnout o zajišťovacích úkonech k zabezpečení náhrady škody (např. § 79a trestního řádu – zajištění peněžních prostředků na účtech banky). Pachatelé této trestné činnosti bývají často napojeni na politické kruhy nebo na veřejné mínění. Jejich případné obvinění nebo zadržení bývá ne vždy vhodně interpretováno ve sdělovacích prostředcích a vyšetřování tak velmi často probíhá v napjaté a dusné atmosféře. Nezanedbatelnou roli hraje i skutečnost, že tato trestná činnost je často propojena do zahraničí, což stěžuje a protahuje její odhalování a vyšetřování.

Tento současný stav hospodářské kriminality je mimo jiné důsledkem vývojových jevů spočívajících ve skutečnosti, že v období transformace ekonomiky využívali pachatelé nedostatky v legislativě a v kontrolní činnosti. Zákonná úprava, která vedla v r. 1993 k zániku prokuratury a vzniku státního zastupitelství, kterému byly ponechány v podstatě pouze kompetence v trestní oblasti, kdežto v občanskoprávní byly podstatně okleštěny, a kompetence v oblasti tzv. všeobecného dozoru bývalé prokuratury byly zcela zlikvidovány, byla zřejmě krokem zpět. Došlo k tomu, že státní zastupitelství již nadále nedisponovalo právem podávat žaloby na vydání některých případů bezdůvodného obohacení, bylo zbaveno plně oprávnění provádět prověrky dodržování zákonnosti u právnických osob a státních orgánů. Tato oprávnění následně nebyla v adekvátní míře nahrazena ani zřízením správního soudnictví, ani Úřadu pro zastupování státu ve věcech majetkových ani úřadu Veřejného ochránce práv. Hospodářská kriminalita jak v období transformace, tak i poté, se vyznačovala velkým stupněm adaptability k vnějším i vnitřním

ekonomickým podmínkám. Zejména pak schopností integrovat se do ekonomických struktur.⁷

Jak jsem již avizovala v úvodu této práce, do této kapitoly zařazuji menší zamyšlení nad tzv. offshorovými společnostmi. Výraz „offshore“ pochází z angličtiny a dal by se přeložit jako „pobřežní“. Zákony označované tímto slovem přijímali v 70. letech minulého století zejména chudší ostrovní krajiny, jejichž cílem bylo přitáhnout zahraniční investory. Později se však systém rozrostl do takových nečekaných rozměrů, že státy, které ho aplikují, získaly označení „daňový ráj“. Odborníci dnes říkají daňovým rájům „offshore finanční centrum“. Jedná se o společnost založenou v zemi, která při splnění určitých podmínek, nebo na základě speciálního zákona, upouští od zdanění příjmů této společnosti a většinou také od požadavku na předkládání daňového přiznání a auditu. Společnost je pak povinna platit pouze paušální roční daň, která se pohybuje řádově ve stovkách amerických dolarů. „Rajskost“ legislativy spočívá v tom, že skoro všechna klasická offshore centra nevyžadují, aby offshore společnosti vedly účetnictví, prováděly audit, výroční zprávy nebo zdaňovaly své výnosy procentuální sazbou. Zdanění výnosů tady obvykle spočívá v uhrazení přijatelné paušální daně. Nejčastějším typem offshorové společnosti jsou obchodní společnosti (tzv. International Business Companies – IBC). Společnosti mohou být založeny podle speciálního zákona (např. Seychely, Bahamy, Belize), nebo mohou mít výjimku ze zdanění na základě toho, že nevyvíjejí činnost v místě založení (Panama, Hongkong), anebo mají daňovou úlevu na základě žádosti příslušnému orgánu. Zakázky plněné v mateřské zemi fakturuje offshore společnost. Tím zůstává výnos nezdaněný na účtech offshore společnosti. Výnos se poté může dál investovat i do mateřské země, vyplácet jako dividenda, samozřejmě po příslušném zdanění. Další legální cestou pro použití je například dlouhodobá nízkouročená půjčka vlastní firmě. Peníze, které se vlastníkům hromadí na účtech offshorových společnostech, však podléhají dani z příjmů v momentě, kdy se je pokusí převést na osobní konta. Čerpat z účtu vedeného v daňovém ráji jde i v hotovosti, takže je takový příjem prakticky nedoložitelný. Zde je právě jeden z prostorů pro daňovou kriminalitu, kdy tato je ještě mnohem více latentní a hůř prokazatelná, než

⁷ Častorál, Z.: Ekonomická kriminalita (z pohledu řízení a správy), Vysoká škola finanční a správní o.p.s. v edici EUPRESS 2007, str. 22.

„klasická“ daňová kriminalita. Dani z příjmu podléhají v ČR také společnosti, které tu sice nemají sídlo ani zástupce, ale vyvíjejí tu činnost déle než půl roku. To nutí podnikatele zakládat více společností, které zpracovávají jednotlivé časové ohraničené zakázky. Pokud se jedná o formy uplatnění offshore společností, běžně používaná nadnárodními společnostmi (ale s úspěchem jej můžou použít i menší dovozci a vývozci) je metoda tzv. transferové ceny. Tato metoda spočívá v ocenění prodávaného či nakupovaného zboží či služeb na cestě od zdroje po konečného klienta tak, aby zisk byl realizován v tom prvku struktury, který podléhá nízkému zdanění. V případě, že je správně aplikovaná s ohledem na ustanovení domácích zákonů, není nelegální. Z podstaty metody transferové ceny vyplývá, že její možnosti použití jsou tím širší, čím obtížnější je stanovení obvyklé ceny (zakázková výroba, jedinečné vlastnosti výrobku apod.). Velice oblíbené jsou daňově zvýhodněné společnosti v oblasti zprostředkovatelských provizí a nejrůznějších agenturních služeb v zahraničním obchodě – od garance dodávek v určité ceně, kvalitě a termínu až po získávání nových zákazníků, garance plateb a platebních podmínek. Využitelnost offshore společností je efektivní i v případě sebefinancování a zpětné půjčky (zřízení offshore společnosti tak, že není ekonomicky ani personálně spojena s obchodní nebo investiční společností v zemi s vysokým zdaněním umožňuje podstatně zvýšit limit pro odepisování úroků ze základu daně). Obdobně výhodná je offshore společnost i v případě nákupu autorských nebo patentových práv, kdy může kupovat tato práva a být schopná je dále pronajímat, přičemž příjmy z pronájmu těchto práv nepodléhají v sídle společnost dani z příjmu. V případě, že tato společnost získá zmíněná práva před vzestupem jejich hodnoty, pak ani toto zhodnocení nepodléhá dani z příjmu. Další oblastí využití offshore společností je nákup služeb v zahraničí. Některé činnosti zpracovávané v rámci skupiny mohou být relativně snadno převedeny právě do daňově zvýhodněné jurisdikce. Odtamtud jsou potom obvyklým způsobem účtovány zadávající organizaci. Jedná se o způsob, který je poměrně často zneužíván a prostřednictvím kterého dochází ke krácení daní. Proto i správci daně věnují těmto aktivitám zvýšenou pozornost a dochází z jejich strany k častějšímu zpochybňování transakcí. To se obvykle týká služeb spojených s marketingovými průzkumy, zprostředkováním obchodu apod. Zde je potřeba poukázat na to, že samotné účetní doklady nestačí k prokázání, že činnost byla

skutečně realizována. Nutná je archivace všech dokladů, které mohou pomoci v budoucím daňovém řízení. Je totiž nutno počítat s tím, že platba za službu do daňově neutrální jurisdikce bude podrobena většímu zájmu finančního úřadu, než například platba za použití telefonní linky českému operátorovi. Dalším prvkem, který může skýtat prostor pro páchání daňové trestné činnosti, a proto je také pod zvýšeným dohledem správce daně, je ocenění poskytovaných služeb. V praxi se stávalo, že šanon veřejně dostupných materiálů stažených z internetu byl vydáván za marketingovou studii v ceně milionů. Je naprosto nezbytné, aby služby byly jednak skutečně a prokazatelně poskytovány, ale aby také byly oceňovány způsobem, který odráží jejich skutečnou tržní hodnotu. V opačném případě je zde velké riziko, že poplatník neunese důkazní břemeno v daňovém řízení. Doporučenými důkazními prostředky jsou tedy kromě faktury jakožto účetního dokladu také písemná smlouva a doklady prokazující úhradu fakturované ceny. Je zřejmé a prakticky mnohokrát ověřené, že hotovostní platby vyšších částek zahraničním subjektům bývají správcem daně podstatně častěji zpochybňovány jako platby bezhotovostní. Samozřejmě, jak již výše avizovala, i prostřednictvím offshore společností dochází k daňové kriminalitě, a to jednak jako prostředek pro „znehlednění“ finančních transakcí s účelem vyhnout se placení i v rámci benevolentního systému offshoru, a také jako zdroj tajných (černých) fondů, kdy společnosti využívají prostředků, které jsou k úspěšnému podnikání považovány za nezbytné, ale daňové úřady jej neuznávají jako odpočitatelné položky (např. výdaje na reprezentaci), nebo jsou v mateřské zemi nelegální (např. úplatky). Daňové ráje jsou trnem v oku i Evropské Unii, kdy její představitelé tvrdí, že pokud budou existovat daňové ráje s anonymními konty, není možné účinně bojovat ani proti praní špinavých peněz a občané budou mít nadále možnost ukládat nezdaněné příjmy mimo kontrolu finančních úřadů. Zároveň za znepokojující považují neustálý odliv firem do zemí s přátelskými zákony (Švýcarsko, Monako, Lichtenštejnsko).

Do kategorie hospodářských trestných činů se řadí i trestné činy daňové, přičemž závažnost daňové kriminality a jejího společenského dopadu se věnuje druhá kapitola této práce.

2. Závažnost daňové kriminality a její společenský dopad

Daňová kriminalita (jako součást hospodářské kriminality) může mít závažný sociální a ekonomický dopad na vnitřní stabilitu státu. Narušuje kvalitní fungování státního aparátu. Problémy lze spatřovat mimo jiné v obtížném dokazování daňové kriminality, v náročnosti z odborného hlediska, v dokazování subjektivní stránky trestného činu. V důsledku náročnosti přípravného řízení je většinou i velký časový odstup od spáchání trestného činu do projednávání věci před soudem. Jelikož se jedná v případech daňových trestných činů o poměrně specializovanou problematiku, je patrná v rámci trestního řízení i neerudovanost policejních orgánů a jejich nechuť řešit složité hospodářské věci a problémem je mnohdy i nedostatečná proškolenost a specializace soudců. Tato souvisí i s komplikovaností netrestní legislativy a neprovázaností změn. V praxi se také stává, že někteří znalci nejsou schopni obhájit před soudem výsledky znaleckého zkoumání a jejich závěry jsou někdy nejednoznačné.

Daňová kriminalita se vyznačuje vysokou společenskou nebezpečností. Jak vyplývá z níže popsané charakteristiky, tato trestná činnost je složitě odhalitelná (tzn. vyznačuje se vysokým stupněm latence) a zároveň je obtížně prokazatelná. Při páčání daňové trestné činnosti ve velkém rozsahu se využívá nepřehlednost, kdy pachatelé vytvoří zpravidla řetězec velkého množství personálně propojených firem, které de facto řídí malá skupina osob důsledně obeznámených s daňovou problematikou. Na základě pokynů těchto organizátorů jednotlivé daňové subjekty v rámci sítě mění operativně (zejména) svá sídla, a tím znemožňují řádný a nepřetržitý dohled finančních úřadů, kdy mnohdy tyto firmy v rámci řetězce jsou mimo hranice působnosti jednoho finančního ředitelství. Dále tyto subjekty předkládají falešné dokumenty, antidatované smlouvy, probíhají fiktivní toky peněz a pouze naoko deklarovaná zdanitelná plnění. Jelikož tyto subjekty spolupracují a jednají ve shodě, jsou jejich aktivity těžko odhalitelné. Navíc navenek ve většině těchto firem (článků řetězce) je v naprostém pořádku účetnictví, obchodní i daňová dokumentace. Pouze v tom bodu řetězce, kde zůstává daňová povinnost nezaplacena, není žádný majetek a zpravidla jsou jednatele a společníci nekontaktní, případně se jedná o tzv. „bílé koně“, na které byly daňově zadlužené společnosti za úplatu

převedeny. Ohledně účetnictví pak pachatelé často argumentují jeho zcizením ze strany třetích – samozřejmě jim neznámých - osob. Správce daně sice má možnost v tomto případě vyměřit daň na základě pomůcek, scházejí však doklady k získání přehledu majetku subjektu a prostředcích firmy. Obchody jsou prováděné za evidentně nereálné ceny, avšak zpravidla tak, aby je správce daně nemohl napadnout.

Vysokou společenskou nebezpečnost vykazují i další způsoby páčání daňové kriminality, a to v případech, kdy jde o jednání, jímž se zatajuje skutečný původ zdroje příjmů v České republice (§ 22 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů) a předstírá jeho původ v cizině se záměrem využít mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění (38f zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších právních předpisů) a vyhnout se tím zdanění v České republice i v cizině. K tomu dochází například při fingovaném převodu cenných papírů do ciziny, aby se obchodník s cennými papíry nebo i jiný majitel cenných papírů vyhnul sražení daně z jejich výnosů tím, že předložil nepravdivé doklady tom, že cenné papíry jsou majetkem jiného (zahraničního) majitele, který by – kdyby tomu tak skutečně bylo – výnos z nich zdaňoval v cizině. Dále v praxi častým způsobem daňové kriminality je postup, kdy ke snížení základu daně z příjmů dosažených podnikáním jsou uplatňovány výdaje (náklady), které nesměřovaly k dosažení zisku, jako základního atributu podnikání, a naopak k účelovému zvýšení nákladů. Mám na mysli zejména nákup tzv. daňové ztráty, tj. nákup nedobytných a nevymáhaných pohledávek jen za účelem snížení daňového základu, a to popřípadě i za cenu sice nominálně odpovídající výši pohledávky, ale ekonomicky zcela nereálnou, vzhledem k tomu, jaká je naděje na získání plnění z takové pohledávky. Jako další příklad lze uvést čerpání nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty na základě zfalšovaných dokladů, které v řetězci firem končí u nekontaktní společnosti s ručením omezeným bez jakéhokoliv majetku i odpovědných osob. Nedoplatky na dani z přidané hodnoty mimochodem tvoří zhruba 1/3 všech evidovaných daňových nedoplatků. Od r. 1998 do dnešních dnů se tyto nedoplatky pohybují (vzrostly) od 28 do 44 mld. Kč. U daně z příjmů právnických osob je to 12 až 20 mld. Kč, u daně z příjmů fyzických osob 10 až 20 mld. Kč, u daně z převodu nemovitostí 3 až 5 mld. Kč. U spotřební daně došlo k poklesu z 8 na

7 mld. Kč, u daně darovací jde o cca 1 mld. Kč, stejně tak je to se clem. U ostatní daně je to asi 15 mld. Kč, u pojistného na sociálním zabezpečení je to 62 mld. Kč.

Prověřování a vyšetřování daňových trestných činů je spojeno s řadou potíží. Shromažďování a vyhodnocování rozsáhlých dokumentů je časově i odborně náročné, přičemž ve většině případů řízení prodlužuje i nezbytnost vyžádání znaleckého posudku. Tuto trestnou činnost páchají profesionálové často po konzultaci s odborníky z různých oborů. Jde o promyšlenou a předem naplánovanou trestnou činnost s obtížnou sledovatelností pohybu peněz nebo zboží.⁸ Problémem kromě velkého rozsahu spisového materiálu včetně listinných důkazů, velkého počtu poškozených a již výše uvedeného nedostatku specialistů orientujících se v dané problematice, je i častá obměna policejních komisařů, nejednotnost právních názorů a nestabilita a přílišná variabilita právního řádu.

Z ekonomického hlediska spočívá závažnost daňové kriminality zejména ve velkých finančních ztrátách rozpočtových prostředků. Vzhledem k obrovským finančním objemům se zde neustále zvyšuje nebezpečí prorůstání organizovaného zločinu ve vztahu k daňové kriminalitě do řídicích sfér ekonomiky a politiky. V obecné rovině je nutno konstatovat, že daňová kriminalita je v naší zemi stále na vzestupu. Přestože státní orgány pokládají boj proti šedé a černé ekonomice a daňovým podvodům za jednu ze svých dlouhodobých priorit, je stát stále na daních okrádán o desítky miliard korun ročně. Umožňují to nejenom nedostatečně propracované a propojené zákony, nedůsledný boj proti daňovým únikům a slabá vynutitelnost práva, ale na druhé straně i vysoký stupeň organizovanosti a odbornosti pachatelů daňových trestných činů. Tímto postojem nemám samozřejmě na mysli, že stát je absolutně nečinný v boji proti daňové kriminalitě.

Významnou roli při odhalování daňové kriminality mají finanční úřady, které oznamují orgánům činným v trestním řízení všechna podezření ze spáchání trestných činů, přičemž se nejčastěji jedná o trestní oznámení na podezření ze spáchání trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociálním zabezpečení, na zdravotní pojištění, úrazové pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti podle § 147

⁸ Častorál, Z.: Ekonomická kriminalita (z pohledu řízení a správy), Vysoká škola finanční a správní o.p.s. v edici EUPRESS 2007, str. 57.

tr. zákona. Dále jsou podávána trestní oznámení pro podezření z možností krácení daně a poplatků a podobné povinné platby ve větším rozsahu podle § 148 tr. zákona u daně z přidané hodnoty, dani z příjmů fyzických a právnických osob.

Z webových stránek Ministerstva vnitra ČR jsem použila pro ilustraci statistické údaje týkající se nejčastější daňové kriminality.

§ 147	2005	2004	2003	2002	2001	2000
Počet trestných činů	848	1049	1369	2183	1667	1728
Celkem osob	818	970	1255	1590	1525	1695
Stíháno osob	723	848	1092	1436	1414	1615
Obžalováno osob	571	673	846	1074	920	1137
Odsouzeno osob	338	410	437	415	382	303

§ 148	2005	2004	2003	2002	2001	2000
Počet trestných činů	1108	757	1381	1461	1114	1006
Celkem osob	592	642	1135	1000	921	828
Stíháno osob	484	537	909	780	852	775
Obžalováno osob	416	460	804	631	601	548
Odsouzeno osob	280	315	356	336	233	226

Na daňové kriminalitě se přizivuje okolí představované na úseku právním, ekonomickém, finančním a daňovém poradenství. Jde o poskytovatele nejrůznějších služeb, zprostředkovatele kontaktů, kteří zůstávají právně nepostižitelní.

V boji s daňovou kriminalitou je (respektive měla by být) trestní represe pouze krajním prostředkem. Rozhodujícím musí být kvalitní rámec podnikání s co nejrychlejší vymahatelností porušeného práva. Nezastupitelnou úlohu mají účinné kontrolní mechanismy a kvalitní státní aparát.

3. Daňové trestné činy

3.1 Trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na úrazové pojištění, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (§ 147 tr. zákona)

Tato skutková podstata se zaměřuje na případy, kdy plátce (zaměstnavatel) neskrývá svou povinnost odvést uvedené sražené platby za poplatníka (zaměstnance) nebo jejich výši, ale z nejrůznějších důvodů tuto povinnost úmyslně nesplní. Dá se říci, že se jedná o zvláštní druh zpronevěry. Tato skutková podstata se týká taxativně vyjmenovaných povinných plateb a nelze její aplikaci rozšířit na další zákonem stanovené povinné platby.

Objektem tohoto trestného činu je zájem státu na řádném odvedení plátcem sražené daně, pojistného na sociální zabezpečení, na úrazové pojištění, na zdravotní pojištění nebo příspěvku na státní politiku zaměstnanosti za poplatníka. Daní se v tomto případě na rozdíl od § 148 tr. zákona rozumí pouze daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, a to z důvodu, že pouze v případě této daně plní zaměstnavatel jako plátce daňovou povinnost za zaměstnance jako poplatníka. Kromě vlastní daně sem spadají také sražené zálohy na tuto daň za kalendářní měsíc nebo za zdaňovací období. Pojistné na sociální zabezpečení je pravidelná platba, na jejímž základě je později poskytováno sociální zabezpečení. Zahrnuje v sobě pojistné na důchodové zabezpečení a pojistné na nemocenské pojištění. Úrazové pojištění je platba pojištění zaměstnanců pro případ poškození zdraví pracovním úrazem nebo nemocí z povolání. Zdravotní pojištění je pravidelná platba, na základě které je poskytována potřebná zdravotní péče bez nutnosti její přímé úhrady. Příspěvek pro státní politiku zaměstnanosti je platba sloužící pro financování státní politiky zaměstnanosti.

Objektivní stránka trestného činu podle § 147 odst. 1 tr. zákona spočívá v tom, že plátce (zaměstnavatel) nesplní svoji zákonnou povinnost odvést za poplatníka (zaměstnance) daň, pojistné na sociální zabezpečení, na úrazová pojištění nebo zdravotní pojištění, nebo příspěvek na státní politiku zaměstnanosti.

Jednání záleží v tom, že pachatel (zaměstnavatel) neodvede ty části povinných plateb, které je povinen zaplatit zaměstnanec (poplatník) z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků a které mu zaměstnavatel z tohoto titulu srazil při výplatě mzdy anebo platu. Zaměstnavatel je totiž jako plátce tyto sražené platby, resp. jejich části (u pojištění na sociální zabezpečení 8% z vyměřovacího základu, u zdravotního pojištění 1/3 z 13,5% z vyměřovacího základu, u úrazového pojištění se jedná o částky závislé na charakteru zaměstnání stanovené v příloze č. 1 k zákonu č. 266/2006 Sb., o úrazovém pojištění zaměstnanců, ve znění pozdějších předpisů) povinen podle příslušných zákonů odvést správci daně, zdravotní pojišťovně, příp. správě sociálního zabezpečení. Podmínkou trestní odpovědnosti je, aby zaměstnavatel svým zaměstnancům z hrubé mzdy skutečně srazil příslušné částky zálohy a tyto částky neodvedl, použil je pro jiné účely, anebo je ponechal na účtu u banky, případně v pokladně v hotovosti.⁹

Pokud se jedná o pojem „**větší rozsah**“, v tomto případě se sice přímo neaplikuje vykládací pravidlo § 89 odst.11 tr. zákona (týkající se větší škody), i přesto se tento pojem interpretuje tak, že jde nejméně o 50.000,- Kč s odůvodněním, že jiná hlediska než finanční zde nemají žádný význam, a proto je třeba větší rozsah dovodit v případě, dosáhnou-li neodvedené platby hranice větší škody. Částky za jednotlivé platby je třeba sčítat a součet těchto částek tvoří celkový rozsah nesplnění zákonné povinnosti.

Pachatelem tohoto trestného činu může být jen plátce (zaměstnavatel). Jedná se o subjekt se zvláštní vlastností podle ust. § 90 odst. 1 tr. zákona, v případě, že plátcem je právnická osoba, pak podle § 90 odst. 2 tr. zákona a trestně odpovědnou bude fyzická osoba, která jednala jménem právnické osoby.

Pokud se jedná o **subjektivní stránku**, vyžaduje se zavinění ve formě úmyslu. Vzhledem k tomu, že pachatelé těchto trestných činů se v průběhu trestního řízení často hájí špatnou finanční situací v důsledku druhotné platební neschopnosti, je třeba na formu zavinění usuzovat také z doby, po kterou nebyla zákonná povinnost sražené částky odvádět plněna, a případných dalších aktivit obviněného a

⁹ Šámal,P., Púry, F., Rizman, S.: Trestní zákon, komentář. Praha, C.H.BECK 2004, s. 904.

z nich vyplývajících zákonných povinností.¹⁰ Pokud podnikatel zjistí, že není schopen hradit náklady provozu podniku, mzdy svých zaměstnanců a odvody povinných plateb sražených z jejich mezd, musí přizpůsobit hospodaření podniku tak, aby mohl dostát též své povinnosti odvádět za zaměstnance daně a pojistné, případně takové podnikání ukončit.

3.1.1 Způsoby páchaní trestné činnosti podle § 147 tr. zákona

Na rozdíl od trestné činnosti páchané podle ust. § 148 tr. zákona jsou možné způsoby spáchání trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, úrazového pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti omezené. Vyplývá to jednak z omisivního charakteru požadovaného jednání a jednak ze zúžení okruhu možných pachatelů na zaměstnavatele. S ohledem na skutečnost, že zejména u menších podnikatelských subjektů, kteří mají zaměstnané osoby v pracovním poměru, může docházet k výkyvům finančních toků v kratším či delším časovém úseku, neplacení povinných odvodů za zaměstnance je relativně častým jevem. Z hlediska objektivní stránky obecně řečeno stačí, když zaměstnavatel povinné platby za zaměstnance ve větším rozsahu srazí a neodvede. Z tohoto důvodu se v rámci soudní praxe stěžejní důraz klade (resp. měl by klást, byť k tomu dochází často až na úrovni Nejvyššího soudu a Ústavního soudu) na otázku naplnění subjektivní stránky ve formě přímého či nepřímého úmyslu a s tím související prokazování ekonomické situace zaměstnavatele. Tyto důkazní návrhy většinou předkládá obviněný v rámci své obhajoby (jako příklad bych uvedla výpisy z účtů podnikatele za inkriminované období neplacení povinných odvodů, důkazy o eventuelní snaze zaměstnavatele vyjednat u příslušných orgánů státní správy splátkové kalendáře na povinné odvody). Odmítnutí důkazních návrhů takového charakteru bez náležitého odůvodnění, případně nevypořádání se s námitkami obhajoby obviněného, brání náležitému a úplnému zjištění skutkového stavu (u kterého pouze z hlediska objektivní stránky stačí zjištění faktu, že obviněný neodvedl povinné odvody) a představuje porušení práva na spravedlivý proces garantovaný čl.

¹⁰ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 25.9.2001, sp. zn. 7 Tz 228/2001.

36 odst. 1, čl. 37 odst. 3 a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (např. nález Ústavního soudu č. II. ÚS 490/04).

I z výše uvedené soudní praxe vyplývá, že primárním cílem zákonodárce u této skutkové podstaty nebylo kriminalizovat jednání zaměstnavatele spočívajícího v neodvádění povinných plateb, ale donutit zaměstnavatele, aby řádně za své zaměstnance odváděl alespoň ty částky na daně a pojištění, které jim strhává ze mzdy. Zásada oficality při tomto trestném činu se projevuje intenzivněji v tom, že orgány činné v trestním řízení, dostanou-li trestní oznámení na trestný čin neodvedení daně, obvykle osloví všechny orgány, které spravují příslušné odvody z mezd zaměstnanců, tedy nejen daně, ale i pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění nebo příspěvek na státní politiku zaměstnanosti (od 1.1.2008 i pojistné na úrazové pojištění) a veškeré stržené a neodvedené částky sečtou. I přesto je však postoj zákonodárce benevolentní, protože trestnost činu je podmíněná u neodvedených částí celkovým úhrnem nejméně 50.000,- Kč, což je ve srovnání s trestným činem zpronevěry podle § 248 tr. zákona desetinásobek požadované minimální výše škody.

Nejvyšší soud v souvislosti s tímto trestným činem řešil také mimo jiné otázku povahy trestného činu podle § 147ods. 1 tr. zákona spáchaného v několika obdobích, v nichž pachatel nesplnil zákonnou povinnost odvést povinné platby, a to v tom, zda se jedná o trestný čin spáchaný za podmínek pokračování, anebo trestný čin trvajících. Dospěl k závěru že za situace, kdy pachatel v několika platebních obdobích nesplní zákonnou povinnost odvést za poplatníka povinné platby, takové jednání se posuzuje jako jediný skutek pokračujícího trestného činu. Dílčí útoky tohoto pokračujícího trestného činu přitom tvoří každé jednotlivé neodvedení té které povinné platby za příslušné platební období. Každá z těchto povinných plateb má jinou povahu a význam, každá z nich je založená na zcela samostatné zákonné úpravě, vzájemně na sobě nejsou nijak závislé, mají relativně samostatně stanovenou splatnost a ohledně každé z nich vzniká zákonná povinnost plátce (zaměstnavatele) vůči jinému subjektu. Podmínkou trestní odpovědnosti v tomto případě není podle

názoru Nejvyššího soudu udržování protiprávního stavu (popř. i jeho vyvolání), což je jednání typické pro trvajících trestný čin.¹¹

3.1.2 Účinná lítost podle § 147a tr. zákona

Pro pachatele trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na úrazové pojištění, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti je významné, že ani poté, co naplní všechny znaky trestného činu podle § 147 tr. zákona, nemusí dojít k jeho potrestání, pokud splní podmínky účinné lítosti. V trestním zákoně je za ustanovením skutkové podstaty neodvedení daně zařazeno ustanovení § 147a, které se nazývá "Zvláštní ustanovení o účinné lítosti". Z tohoto ustanovení vyplývá, že pokud pachatel svou zákonnou povinnost dodatečně splní dříve, než soud prvého stupně počne vyhlášovat rozsudek, trestnost jím spáchaného trestného činu zaniká. Primárním účelem tohoto ustanovení je ochrana fiskálních zájmů státu. Trestní represe trestného činu podle § 147 trestního zákona má zde pouze pomocnou funkci. Je nutno konstatovat, že po zavedení skutkové podstaty trestného činu neodvedení daně dle trestního zákona a následného ustanovení o účinné lítosti klesly nedoplatky na tomto druhu daně a pojistného a lze říci, že toto ustanovení tak splnilo svůj účel.

Pokud se jedná o podmínky aplikace ust. § 147a, základním předpokladem je, aby zde existovaly všechny podmínky trestní odpovědnosti za trestný čin podle §147 včetně zavinění. Další podmínkou je, že pachatel dodatečně splní svou povinnost odvést jako plátce (zaměstnavatel) za poplatníka (zaměstnanec) daň, pojistné na sociální zabezpečení, úrazové pojištění nebo zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu v celém rozsahu. Povinnost dodatečného splnění se vztahuje pouze k jistě jednotlivých povinných plateb, nikoli k sankcím (penále z prodlení) spojeným s nesplněním zákonné povinnosti včas odvést povinné platby. Podmínky účinné lítosti budou splněny i tehdy, jestli příjemce povinné platby – státní orgán – v souladu s příslušným právními předpisy započte platbu poskytnutou pachatelem na něco jiného¹² (např. pokuty, nejstarší nedoplatky, náklady řízení atd.).

¹¹ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31.8.2004, sp. zn. 11 Tdo 337/2004.

¹² Šámal, P., Púry, F., Rizman, S.: Trestní zákon, komentář. Praha, C.H.BECK 2004, s. 909.

Dodatečné splnění povinnosti v celém rozsahu znamená kromě celkové výše také celé období vymezené žalovaným skutkem, pro nějž soud zjistil trestní odpovědnost pachatele.

V praxi se jevila spornou i otázka, jak má být postupováno v případech, kdy je proti pachateli jako obviněnému vedeno trestní stíhání pro trestný čin podle § 147 tr. zák., přičemž v době naznačené v ustanovení § 147a tr. zák. (tedy nejpozději do doby, než soud prvního stupně počne vyhlašovat rozsudek) za něj dlužnou daň, pojistné na sociální zabezpečení, pojistné na zdravotní pojištění nebo příspěvek na státní politiku zaměstnanosti uhradí právnická osoba, za kterou jedná (přičemž jsou splněny podmínky ustanovení § 90 odst. 2 tr. zák.). Podle výkladového stanoviska Nejvyššího státního zástupce č. 1/1998 v těchto případech je potřebné vzít v úvahu skutečnost, že účelem ustanovení § 147a tr. zák. je především dosáhnout úhrady dlužných plateb uvedených v citovaných ustanoveních. Proto také podmínky speciálního ustanovení § 147a tr. zák. o účinné lítosti jsou méně přísné než podmínky, za nichž lze uplatnit účinnou lítost obecně (§ 66 tr. zák.). Pokud tedy za pachatele uhradí dlužné částky v plném rozsahu právnická osoba, za kterou jedná, a za toto jednání je vedeno proti pachateli jako obviněnému pro trestný čin podle § 147 tr. zák. trestní stíhání, není důvodu pro to, aby dobrodiní ustanovení o účinné lítosti nebylo vůči takovému pachateli použito. Musí však být zároveň splněna podmínka, že v rámci vyšetřování bude zjištěno, že k úhradě dlužné částky v plném rozsahu došlo na základě aktivního přičinění obviněného, tzn. když nějakým způsobem zařídí, aby za něho byly platby uhrazeny jinou osobou.¹³ Nestačí však, jestli se pachatel dohodne s oprávněným subjektem na splátkové úhradě dlužných částek a nestačí ani slib pachatele o zaplacení povinných plateb v budoucnosti. Benevolence tohoto ustanovení se však projevuje také v tom, že na rozdíl od obecného institutu účinné lítosti podle § 66 není na překážku zániku trestnosti podle § 147a odvede-li pachatel dodatečně dlužné platby uvedených dávek až pod tlakem zahájeného a probíhajícího trestního stíhání. Není zde tedy stanovena jako podmínka zániku trestnosti dobrovolnost jednání.

¹³ Rozhodnutí Nejvyššího soudu SSR ze dne 16.12.1971, sp. zn. 1 To 154/71.

3.2 Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 148 tr. zákona)

U trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby lze obecně říci, že jde o speciální případ k trestnému činu podvodu podle §250 tr. zák., neboť většina případů zkrácení daně má charakter podvodných činností směřujících k docílení snížení příslušných základů pro výpočet daně nebo vynětí předmětu daně zcela z daňové povinnosti. Skutková podstata trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 tr. zák. nemá blanketní ani odkazovací dispozici, sama popisuje zakázané jednání, aniž by se dovolávala porušení mimotrestních právních norem, např. daňových zákonů.¹⁴ Na tomto závěru nic nemění jak skutečnost, že se při výkladu některých tzv. normativních pojmů obsažených v ustanovení § 148 tr. zák., např. pojmů daň, clo apod., použijí právě tyto další mimotrestní normy, tak ani skutečnost, že trestní odpovědnost bude možné pravidelně dovést za situace, když současně došlo i k porušení určitých mimotrestních právních norem.

Objektem tohoto trestného činu je zájem státu na správném vyměření daně, cla, pojistného na sociální zabezpečení, úrazové pojištění nebo zdravotní pojištění, poplatku nebo jiné podobné povinné platby, a na příjmech z těchto plateb. Daní je povinná, zákonem stanovená peněžitá dávka, kterou fyzická nebo právnická osoba odvádí ze svých příjmů, případně na základě jiných zákonem stanovených skutečností do veřejných rozpočtů v zákonem stanovené výši a ve stanovených lhůtách. Clo je povinná platba stanovená právními předpisy odlišná od daní a poplatků a vybíraná v přímé souvislosti s dovozem nebo vývozem zboží. Pojistné na sociální zabezpečení je pravidelná platba, na jejímž základě je později poskytováno sociální zabezpečení. Zahrnuje v sobě pojistné na důchodové zabezpečení a pojistné na nemocenské pojištění. Úrazové pojištění je platba pojištění zaměstnanců pro případ poškození zdraví pracovním úrazem nebo nemocí z povolání. Zdravotní pojištění je pravidelná platba, na základě které je poskytována potřebná zdravotní péče bez nutnosti její přímé úhrady. Poplatkem se rozumí platba odváděná ve prospěch státu subjektem za to, že jsou mu poskytnuté určité služby (soudní

¹⁴ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 1. 3. 2005, sp. zn. 5 Tdo 191/2005.

poplatky, správní poplatky, místní poplatky, apod.). Mezi jiné podobné povinné platby patří například příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, televizní nebo rozhlasový poplatek.

Jednání záleží v tom, že pachatel tyto povinné platby zkrátí ve větším rozsahu. V důsledku tohoto zkrácení je mu jako poplatníkovi vyměřena nižší povinná platba nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde. Pokud se jedná o pojem „větší rozsah“, i přes skutečnost, že v tomto případě se stejně jako u trestného činu podle ust. § 147 tr. zákona přímo neaplikuje vykládací pravidlo § 89 odst.11, vykládá se tento pojem tak, že jde nejméně o 50.000,- Kč s odůvodněním, že jiná hlediska než finanční zde nemají žádný význam, byť jde o škodu, o jejíž náhradě se nerozhoduje v trestním řízení podle § 228 a § 229 tr. řádu. Otázka, v jakém rozsahu byla činem pachatele krácená daň, je při tomto trestném činu otázkou viny. Soud rozhodující v trestním jednání posuzuje tuto otázku samostatně, a to i v případě, jestliže příslušný orgán o daňové povinnosti i o výšce daně už pravomocně rozhodl.¹⁵ Zkrácení všech daní, pojistného a povinných plateb způsobené tímž jednáním se ve vztahu k rozsahu sčítá. To znamená, že trestné je i jednání, kterým pachatel zkrátí např. daň z příjmu, a tím současně i základ pojistného na zdravotní a sociální zabezpečení, třebaže jednotlivě u žádné složky o větší rozsah nepůjde. Na rozdíl od trestného činu podle § 148 odst.1 tr. zákona se u vylákání výhody na povinných platbách podle § 148 odst. 2 tr. zákona (např. uplatnění nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty) výslovně nevyžaduje, aby se tak stalo ve větším rozsahu. Za předpokladu, že výhoda na povinných platbách má téměř vždy finanční charakter, lze současně dovodit, že skutková podstata trestného činu podle § 148 odst. 2 tr. zák. by mohla být formálně naplněna vylákáním uvedené výhody v jakékoliv výši. Tím by ovšem mohla vzniknout disproportion v postihu za uvedené trestné činy, které s ohledem na zákonem stanovenou stejnou trestní sankci jsou svým významem srovnatelné. To znamená, že u každého trestného činu podle § 148 odst. 2 tr. zák. je zapotřebí bedlivě posuzovat stupeň nebezpečnosti činu pro společnost, zda je vyšší než nepatrný (§ 3 odst. 2 tr. zák.) podle kritérií uvedených v § 3 odst. 4 tr. zák. Z tohoto hlediska bude mít značný význam i rozsah vylákané výhody na některé z povinných plateb. Při zjištění, že pachatel získal jen zanedbatelnou výhodu na

¹⁵ Rozhodnutí Nejvyššího soudu SSR ze dne 14.9.1978, sp. zn. 4 Tz 62/78.

některé z povinných plateb, a nejsou-li zde jiné okolnosti zvyšující stupeň nebezpečnosti činu pro společnost, lze učinit závěr, že není naplněna materiální podmínka trestnosti činu ve smyslu § 3 odst. 2 tr. zákona.¹⁶ Jestliže tedy pachatel zkrátí více druhů daní (nebo jiných povinných plateb), může tak být postižen za celý souhrn daňových úniků, a to případně i pro účely přísnější právní kvalifikace podle § 148 odst. 3 písm. c) tr. zák. (způsobení značné škody, tj. zkrácení daně nejméně ve výši 500 000 Kč) a § 148 odst. 4 tr. zák. (způsobení škody velkého rozsahu, tj. zkrácení daně ve výši nejméně 5.000.000 Kč). Nelze však sčítat zkrácení daně podle § 148 odst. 1 tr. zák. na straně jedné s případným vylákáním výhody na dani ve smyslu § 148 odst. 2 tr. zák. na straně druhé, protože jde o dvě samostatné skutkové podstaty.

Rozsah zkrácení daně, k němuž došlo trestným činem podle § 148 odst. 1 tr. zák., musí orgány činné v trestním řízení řešit samostatně jako předběžnou otázku podle § 9 odst. 1 tr. řádu a nemohou bez dalšího přejímat výsledky, ke kterým v tomto směru dospěl finanční úřad či jiný správce příslušné daně.¹⁷ Proto se v otázce rozsahu zkrácení daně mohou lišit výsledky daňového a trestního řízení. Vyplývá to mimo jiné ze skutečnosti, že správce daně na rozdíl od orgánů činných v trestním řízení může dospět k závěru o existenci daňové povinnosti a o její výši nejen na podkladě vlastního dokazování, ale je oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň případně i podle pomůcek, které má správce daně k dispozici nebo které si opatří bez součinnosti s daňovým subjektem, a to právě tehdy, jestliže daňový subjekt nesplnil svou zákonnou povinnost podat daňové přiznání (§ 31 odst. 5 , 6 a § 44 zákona o správě daní a poplatků), anebo správce daně může základ daně a daň sjednat v dohodě s daňovým subjektem (§ 31 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků). Navíc v trestním řízení nemá obviněný tzv. důkazní břemeno, na jehož podkladě by byl povinen o své újmě prokazovat, resp. vyvracet určité skutečnosti, které mají vliv na rozhodnutí o jeho vině. To platí na rozdíl od řízení daňového, v němž má daňový subjekt povinnost prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl vyzván správcem daně v

¹⁶ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21.8.2003, sp. zn. 3 Tdo 853/2003.

¹⁷ Rozhodnutí Nejvyššího soudu SSR ze dne 14.9.1978, sp. zn. 4 Tz 62/78 a rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18.7.2001, sp. zn. 5 Tz 101/2001.

průběhu daňového řízení (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků), takže neprokáže-li daňový subjekt takovou skutečnost, není vyloučeno, aby z toho správce daně vyvozoval důsledky v neprospěch daňového subjektu. V trestním řízení však ani případné pravomocné rozhodnutí správce daně o výši daňové povinnosti není závazné pro rozhodnutí soudu. V praxi orgány činné v trestním řízení vychází z vyjádření správce daně o výši způsobené škody a dle mého názoru tomuto vyjádření připisují větší význam než bylo v úmyslu zákonodárce. Připouštím, že můj názor v této věci je poněkud ovlivněn skutečností, že v trestním řízení zastávám roli obhájce, nicméně si myslím, že vyjádření správce daně by mělo být směrodatné pouze v počátečním stádiu přípravného řízení, a to pro orientaci policejního orgánu (případně státního zástupce) ohledně výše způsobené škody. V dalším stádiu je zákonnou povinností těchto orgánů vycházející z důkazního břemene zabezpečit relevantnější důkaz ve formě znaleckého posudku a předloží-li takovýto důkaz obhajoba, neignorovat jej a nevycházet (například při podání obžaloby) nadále pouze z vyjádření správce daně.

Ze znění ust. § 148 vyplývá, že **okruh osob**, které mohou být **pachateli tohoto trestného činu**, není nijak omezen, zejména ne jen na účastníky daňového či celního řízení. Toto ustanovení je naopak koncipováno tak, že pachatelem může být nejen subjekt daně či cla, ale kdokoli, kdo svým úmyslným jednáním způsobí, že zákonná daň nebo clo nebyly jemu nebo jinému subjektu vyměřeny buď vůbec, anebo nebyly vyměřeny v zákonné výši, a daň nebo clo tak byly zkráceny ve větším rozsahu, resp. v rozsahu odpovídajícím značné škodě. Z toho vyplývá, že u spolupachatelství (§ 9 odst. 2 tr. zák.) je nerozhodné, zda subjektem daně či cla byli všichni spolupachatelé nebo jen někteří či některý z nich, a dokonce je nerozhodné i to, zda subjektem daně či cla případně byla osoba jiná než všichni spolupachatelé. Tento výklad ustanovení § 148 odst. 1 tr. zák. je v soudní praxi ustálený a konstantní (např. Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31.10.2006, sp. zn. 7 Tdo 1270/2006).

Účastníky na trestném činu (organizátory, návodci, pomocníky) mohou být i jiné osoby, např. auditoři či daňoví poradci. Pokud se takového jednání dopustí například účetní z popudu jednatele s.r.o., je dána trestní odpovědnost obou. Účetního pro spáchání trestného činu, jednatele pro návod k trestnému činu. Pokud se takového jednání dopustí společně, jedná se o spolupachatelství.

Zavinění ve formě úmyslu se vztahuje i na to, že daň (poplatek, jiná povinná platba) je zkracována.¹⁸ U nepřímého úmyslu dokonce stačí, pokud pachatel ví, že daň svým jednáním může zkrátit, a je s tím pro takový případ srozuměn. Omyl subjektu ohledně předpisů o daních, popř. jiných dávkách je třeba posuzovat jako omyl skutkový. K trestnosti je tedy třeba pachateli prokázat, že věděl o tom, že může porušit daňový předpis, a byl s takovým porušením srozuměn.

Vzhledem k tomu, že pachatelé těchto trestných činů se v průběhu trestního řízení hájí neznalostí předpisů a přiznávají maximálně nedbalost, je třeba na formu zavinění usuzovat z celého jejich jednání, z forem a způsobů zásahu do účetnictví, způsobu vedení a uschování dokladů, písemných a ústních projevů, např. při dovozu s následným prodejem zboží v tuzemsku.

Zkrácení daně nepodáním daňového přiznání

V praxi orgánů činných v trestním řízení se vyskytly určité pochybnosti o tom, zda a za jakých okolností lze spatřovat trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 tr. zák. v tom, že daňový subjekt nesplní svou zákonnou povinnost podat přiznání k dani. Důvodem těchto pochybností byl rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 12. 2. 2003, sp. zn. 11 Tdo 265/2002, podle kterého zákonný znak zkrácení daně ve smyslu § 148 odst. 1 tr. zák. není naplněn jen samotným nepodáním daňového přiznání povinnou osobou za situace, kdy správci daně je daňová povinnost takové osoby známa a zjištění základu daně, jakož i stanovení daně může být provedeno i jinými prostředky. Nepodání daňového přiznání však může být zkrácením daně v těch případech, kdy subjekt daně není registrován u správce daně a nemá povinnost daňové přiznání podat, pokud mu daňová povinnost nevznikla. Za takových okolností je totiž nepodání daňového přiznání způsobilé vyvolat u správce daně stav, kdy neví o vzniklé daňové povinnosti, a k tomu, že daň není vyměřena, dojde v příčinné souvislosti s uvedeným jednáním (opomenutím) povinné osoby. Toto rozhodnutí však trestní kolegium Nejvyššího soudu neschválilo k uveřejnění, protože převážil názor, že není věcně správné a nelze ho použít ke zobecnění soudní praxe. Nejvyšší soud vyslovil právní

¹⁸ Šámal, P., Púry, F., Rizman, S.: Trestní zákon. Komentář. Praha, C.H.BECK 2004, s. 921.

názor, že trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 tr. zák. je možné spáchat ve vztahu k dani z přidané hodnoty i úmyslným nepodáním přiznání k této dani, a tím i zatajením zdanitelného plnění, přestože pachatel nebo osoba, za niž jedná, je plátcem daně z přidané hodnoty registrovaným u správce daně. V takovém případě správce daně není povinen stanovit výši nepřiznané daně podle pomůcek, ale je oprávněn předpokládat u daňového subjektu nulovou výši daně (§ 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Ke zkrácení daně pak dojde v důsledku nepodání daňového přiznání a zatajení zdanitelného plnění, nikoli v příčinné souvislosti s údajnou nečinností správce daně.¹⁹ Nepodání daňového přiznání, ač k tomu byl plátce nebo poplatník podle zákona povinen, není trestným činem, jen jestliže ve skutečnosti nevznikla daňová povinnost (resp. je zde daň ve výši nula nebo dokonce daňová ztráta), takže nebyl důvod vyměřit a zaplatit daň, přestože i tuto skutečnost je třeba uvést v daňovém přiznání. Jde např. o situaci, když daňový subjekt nedosáhl zdanitelného zisku pro zaplacení daně z příjmů, ale naopak vykázal ztrátu, nebo za příslušné zdaňovací období neuskutečnil žádné zdanitelné plnění odůvodňující placení daně z přidané hodnoty apod. Samotné nepodání daňového přiznání tedy ještě nemusí být zkrácením daně, ale na druhé straně může jít o součást zamlčení reálně existující daňové povinnosti, pokud zde byl důvod daň vyměřit a zaplatit a pachatel to zatajil právě tím, že nepodal daňové přiznání.

Zkrácení daně vylákáním daňové výhody

Novela trestního zákona, provedená zákonem č. 253/1997 Sb., s účinností od 1. ledna 1998, začlenila do ustanovení § 148 nový odst. 2 jako samostatnou skutkovou podstatu postihující protiprávní jednání do té doby právně postihované podle § 250 tr. zákona. Smyslem a účelem zakotvení nového ustanovení § 148 odst. 2 tr. zák. byla skutečnost, že nikoliv ve všech případech bylo možno postihovat podle stávající skutkové podstaty trestného činu podvodu podle ust. § 250 tr. zákona i jednání spočívající ve vylákání výhody na některé z povinných plateb.

V případě zkrácení daně vylákáním daňové výhody se jedná o fingované předstírání skutečností, z nichž má vyplývat povinnost státu (resp. jiného příjemce

¹⁹ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21. 7. 2005, sp. zn. 8 Tdo 790/2005.

daně) poskytnout plnění tomu, kdo podle zákona nemá nárok na takové plnění nebo kdo vůbec není plátcem či poplatníkem příslušné daně, od které se odvíjí vylákaná výhoda. Výhoda je tudíž neoprávněná a může mít konkrétní podobu např. vrácení fingovaného přeplatku na dani (resp. nadměrného odpočtu), vrácení daně, která však ve skutečnosti zaplácena nebyla, apod. Pachatel v tomto případě předstírá existenci takových okolností, které by jinak – kdyby byly pravdivé – zakládaly povinnost státu (nebo jiného příjemce daně) poskytnout určitému daňovému subjektu nebo tomu, kdo se za něj vydává, plnění související s konkrétním druhem daně. Za vylákání daňové výhody však nelze považovat neoprávněné snížení skutečně existující daňové povinnosti (a to až na nulovou výši daně), které je zkrácením daně ve smyslu § 148 odst. 1 tr. zák., jestliže není spojeno s tím, že by stát (nebo jiný příjemce daně) poskytoval plnění ve prospěch poplatníka či plátce příslušné daně. Trestným činem ovšem není oprávněné uplatnění nákladů, různých odpočtů, osvobození, slev, snížení apod., s nimiž zákon počítá, a to popřípadě i v podobě vrácení daňových přeplatků či odpočtů. V praxi řeší orgány činné v trestním řízení nejčastěji případy vylákání neoprávněných daňových výhod tím, že pachatelé podvodně uplatňují především:

- vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty podle § 4 odst. 1 písm. m) a § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, zejména při fingovaném vývozu zboží do zahraničí, resp. mimo území Evropských společenství, plátcem této daně (§ 64 a násl. citovaného zákona);
- nárok na vrácení spotřební daně podle § 14 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, zejména v případě fingovaného vývozu zdaněných vybraných výrobků do ciziny, resp. mimo území Evropských společenství, v rámci podnikatelské činnosti.

3.2.1 Způsoby páchaní trestné činnosti podle § 148 tr.zákona

Daň z příjmů právnických osob

Ke zkracování daně z příjmu dochází zejména zkracováním výnosů formou nezaúčtování veškerých výnosů. Dále se jedná o případy, kdy v daňových nákladech jsou uplatňovány odpisy hmotného investičního majetku, který není zahrnut do obchodního majetku; do daňových nákladů jsou účtovány náklady na služby (průzkum trhu, reklama, zprostředkovatelská činnost), aniž by daňový subjekt prokázal jejich uskutečnění, a tedy oprávněnost jejich zahrnutí do nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů, do daňových nákladů jsou účtovány manka a škody, které z hlediska zákona o daních z příjmů nejsou výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, daňové náklady jsou doloženy účetními doklady od neexistujících firem. Podmínkou trestnosti činu v případě § 148 odst. 1 je však způsobení škody v rozsahu minimálně 50.000,- Kč. V praxi dochází k případům, kdy jednání podnikatelských subjektů směřuje k neoprávněnému snižování základů daně vytvářením fiktivních výdajů např. na reklamní činnost, částka definovaná v těchto případech jak škoda však nedosahuje minimální předpokládanou výši 50.000,- Kč. Ani tato skutečnost však pokaždé neznamená úplnou beztrestnost pro pachatele. Například Nejvyšší soud ve svém usnesení ze dne 24.9.2003, sp.zn. 5 Tdo 843/2003 vyslovil názor, že jednání pachatele, který vyhotovil fiktivní fakturu za neuskutečněné zdanitelné plnění a na jejím podkladě se domáhal snížení své daňové povinnosti, může být posouzeno jako trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 125 odst. 1 alinea druhá trestního zákona, a to i za situace, kdy daňový únik nedosáhl většího rozsahu ve smyslu § 148 odst. 1 trestního zákona.

Daň z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů fyzických osob se krátí nejčastěji neoprávněným uplatňováním výdajů na osobní spotřebu (vybavení domácnosti, zahraniční rekreace, používání motorových vozidel, zahrnutých do obchodního majetku, k soukromým účelům, aniž by o tomto byla vedena evidence apod.); uplatňováním výdajů za služby (průzkum

trhu, reklama, zprostředkovatelská činnost), aniž by povinným subjektem bylo prokázáno jejich uskutečnění, nebo jejich cena je evidentně neúměrná doloženým výsledkům, neoprávněným vytvářením rezerv; nepřiznáním ostatních příjmů (např. z prodeje nemovitostí); nesprávným uplatňováním odpisů HIM a technického zhodnocení do daňových výdajů; nedostatečně prokázanými daňovými výdaji (doklady, které postrádají náležitosti dle §11 zákona o účetnictví, doklady znějící na jiný daňový subjekt, doklady od neexistujících firem, výdaje nedoložené žádným účetním dokladem).

Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty lze krátit mimo jiné vedle samotného nepodání daňového přiznání a následného nezaplacení daně zatajením zdanitelných plnění, účelovým snižováním základu daně či neoprávněným uplatněním odpočtu daně. Pokud jde o daňovou výhodu ve formě nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, přichází v úvahu v souvislosti s touto daní jak na vstupu, tak i na výstupu. To vyplývá ze samotné povahy daně z přidané hodnoty a z právní úpravy nároku na její odpočet. Plátce daně z přidané hodnoty je povinen účtovat tuto daň všem svým zákazníkům (daň na výstupu). Vybranou daň musí následně odvést do státního rozpočtu, přičemž má právo tento odvod snížit o výši daně zaplacené při nákupu od svých dodavatelů (tedy na vstupu). Toto snížení daňové povinnosti plátce o daň zaúčtovanou na vstupu se nazývá odpočet daně. Nárok na odpočet daně na vstupu má především plátce, který pořízené zboží použije k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění [§ 19 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. Zdanitelné plnění je při prodeji považováno za uskutečněné dnem převzetí zboží nebo dnem jeho zaplacení, a to tím z těchto dnů, který nastane dříve. Vykázáním takového zdanitelného plnění k dosažení obratu, ačkoliv ve skutečnosti nebylo provedeno, lze tedy vylákat odpočet daně ve výši, v jaké byla zaúčtována na vstupu, tedy při tvrzeném nákupu zadaného zboží, přestože k němu nedošlo. Vedle toho je možné za určitých zákonem předpokládaných okolností uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, aniž by bylo třeba vyčkat dalšího nakládání se zdaněným zbožím (srov. § 19 zákona o DPH). V takových případech lze docílit odpočtu daně z přidané hodnoty již samotným fingováním zaplacení daně na vstupu, tedy při fiktivním nákupu zboží,

z něhož za standardních okolností odvádí daň do státního rozpočtu prodejce. Za této situace stát ve skutečnosti danou daň vůbec neobdrží, neboť k žádnému zdanitelnému obchodu nedojde, ale je od něj požadováno plnění, jako by daň, o jejíž vrácení jde, byla odvedena. Kromě toho zákon počítá s několika možnostmi odpočtu daně na výstupu. V některých případech přitom osvobozuje plátce od povinnosti uplatnit nárok na tento odpočet a jeho provedení směřuje přímo správci daně. Tak je tomu např. při vývozu zboží do zahraničí plátcem daně z přidané hodnoty (srov. § 20 a násl. a § 37a zákona o DPH). Důvodem k osvobození od daně je zde skutečnost, že země příjemce dovezené zboží zdaní vlastní daní z přidané hodnoty a toto zboží by tak vlastně bylo zdaněno dvakrát. Plátce, který zboží vyváží, má však zachován nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu, tj. při nákupu daného zboží. Ten odpovídá uhrazené dani na vstupu a není nijak závislý na ceně zboží na výstupu, tedy při vývozu. Pokud převýší nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu celkovou daňovou povinností plátce za příslušné zdaňovací období na výstupu, vznikne i v tomto případě tzv. nadměrný odpočet a stát se fakticky stane dlužníkem plátce, neboť je povinen vrátit plátcovi vratitelný přeplatek do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu, a to i bez žádosti. V ostatních případech je třeba takovou žádost podat a jejím prostřednictvím uplatnit nárok na úhradu nadměrného odpočtu. Z uvedeného je zřejmé, že záleží na konkrétních okolnostech každého případu a na tom, zda a jaká daňová povinnost určitému subjektu vznikla, jakým jednáním a jaký prospěch pachatel ve vztahu k ní dosáhl. Od toho se odvíjí i rozlišení, zda se jedná o zkrácení příslušné povinné platby ve smyslu ust. § 148 odst. 1 tr. zákona, anebo o vylákání neoprávněné výhody na takové platbě podle ust. § 148 odst. 2 tr. zákona.

Vylákání daňové výhody ve smyslu § 148 odst. 2 tr. zák. ve vztahu k dani z přidané hodnoty přichází v úvahu v souvislosti s uplatněním nároku na odpočet daně (§ 19 zák. o DPH), na osvobození od daně (§ 25 zák. o DPH), na osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu při vývozu zboží do zahraničí (§ 45 zák. o DPH), na prodej bez daně (§ 45b zákona o DPH), na osvobození od daně při nenávratné zahraniční pomoci (§ 45c zákona o DPH), na vrácení daně zahraničním osobám (§ 45d zák. o DPH), na vrácení daně zahraničním fyzickým osobám při vývozu zboží (§ 45e zák. o DPH), na vrácení daně zdravotně postiženým osobám (§ 45f zák. o DPH), na vrácení daně ozbrojeným silám cizích států (§ 46 zák. o DPH) a na osvobození od

daně při mezinárodní přepravě zboží, peněz a osob (§ 47 zák. o DPH). Ve všech těchto případech však může jít i o zkrácení daně ve smyslu § 148 odst. 1 tr. zák., pokud pachatel jen neoprávněně uplatňuje některé osvobození, odpočet nebo snížení daně, a tím zkracuje svou skutečně existující daňovou povinnost, např. u daně z přidané hodnoty neoprávněným uplatněním odpočtu této daně, aniž by vznikl nadměrný odpočet, a tedy daňová výhoda ve smyslu § 148 odst. 2 tr. zák. spočívající v povinnosti státu (správně daně) takový nadměrný odpočet vrátit ve formě přeplatku plátcí daně z přidané hodnoty. Podle rozsudku Nejvyššího soudu vyloučen přitom není ani jednočinný souběh těchto trestných činů.²⁰ Znaky obou těchto skutkových podstat naplní pachatel např. tehdy, jestliže finguje určitou zdanitelnou činnost a na jejím základě v jednom a tomtéž zdaňovacím období uplatní nárok na odpočet fiktivně odvedené daně z této činnosti, na osvobození od ní nebo na její vrácení a současně docílí toho, že do výše své skutečně existující daňové povinnosti založené jinými zdanitelnými činnostmi zkrátí tuto svou daňovou povinnost a nad její rámec se domůže daňové výhody ve formě plnění od státu.

Pokud se jedná o uplatnění nároku na náhradu škody v adhezním řízení, v případě zkrácení daně podle ust. § 148 odst. 1 tr. zákona, tuto škodu nelze uplatňovat v adhezním řízení. Brání tomu totiž skutečnost, že nejde o nárok obecně uplatnitelný ani v občanskoprávním řízení a že podkladem pro vymáhání zkrácené platby na dani i exekučním titulem je platební výměr vydaný příslušným správcem daně, zpravidla finančním úřadem. Naproti tomu nárok na náhradu škody způsobené trestným činem podle § 148 odst. 2 tr. zákona v případech, kdy je fingována celá činnost, která má povahu zdanitelného plnění, je možné uplatnit v adhezním řízení, neboť zde není žádný právní důvod k vedení daňového řízení a k vydání platebního výměru v jeho rámci. Plní-li stát v omylu vyvolaném pachatelem, má nárok na náhradu škody, kterou tím utrpí.²¹

Ke zkrácení **spotřební daně** může v obecné rovině docházet např. dovozem zboží ze zahraničí bez jeho přihlášení k celnímu řízení; manipulací s kvalitativně shodným zbožím, které má odlišné daňové zatížení (např. přeměny lehkých topných olejů na motorovou naftu, zpracování syntetického lihu na různé druhy

²⁰ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22.9.2004 sp.zn. 11 Tdo 917/2004.

²¹ tamtéž

alkoholických nápojů apod.), neoprávněným uplatňováním nároku na osvobození od daně nebo předstíráním tohoto nároku v souvislosti s osvobozením od cla.

V případě zkrácení **silniční daně** se může jednat např. o úmyslně nesprávné zařazení motorového vozidla pro stanovení roční sazby daně ze strany pachatele; o úmyslné nepřiznání silniční daně u přípojných vozidel k silničním motorovým vozidlům, která byla zahrnuta do obchodního majetku; o neoprávněné uplatňování osvobození od daně dle § 3 písm. c) zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších právních předpisů, kdy i přes skutečnost, že není naplněna podmínka, že vozidla zabezpečující linkovou osobní vnitrostátní přepravu ujedou pro tento účel více než 80 % kilometrů z celkového počtu kilometrů jimi ujetých ve zdaňovacím období; úmyslné nesprávné uvedení údajů o celkové hmotnosti motorového vozidla v přiznání k dani, případně nepřiznání a nezaplacení silniční daně u motorových vozidel registrovaných a provozovaných v České republice používaných k podnikání. **Daň z nemovitostí** se může krátit úmyslným nepřiznáním staveb a pozemků, nebo nesprávným uvedením výměry pozemků; nepřiznáním změny v druhu pozemků na stavební; nezohledněním změny v užívání staveb k podnikání; chybným stanovením počtu nadzemních podlaží u staveb pro podnikatelskou činnost atd.

Pokud se jedná o otázku přípravy trestného činu krácení daně podle § 7 odst. 1 tr. zákona k § 148 tr. zákona, pokusu tohoto trestného činu podle § 8 odst. 1 tr. zákona a jeho dokonání, dosud (přiměřeně) aplikovaný právní názor vyslovil Nejvyšší soud již v roce 1978 v rozhodnutí ze dne 27.10. 1978, sp. zn. 11 Tz 68/78. Podle tohoto rozhodnutí je **dokonaným trestným činem zkrácení daně podle § 148 odst. 1 tr. zák.** úmyslné jednání pachatele, jímž docílí, že mu **daň z příjmu fyzických osob nebyla vůbec vyměřena nebo mu byla vyměřena v nižší částce**, jestliže byla daň zkrácena ve větším rozsahu. Naproti tomu **podání přiznání k dani z příjmu obsahující nesprávné údaje, na jejichž podkladě by mělo dojít k vyměření nižší daně**, než jaká by odpovídala skutečnému zdanitelnému příjmu, je - zamýšlel-li pachatel zkrátit daň ve větším rozsahu - **pokusem trestného činu zkrácení daně podle § 8 odst. 1 , § 148 odst. 1 tr. zák., jestliže k vyměření nižší daně nedošlo. Příprava k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je možná jen za splnění některé z okolností podmiňujících použití vyšší trestní**

sazby uvedených v ust. § 148 odst. 3 anebo 4 trestního zákona,²² a to s ohledem na ust. § 7 odst. 1 trestního zákona, podle kterého je přípravou k trestnému činu jednání pro společnost nebezpečné, které záleží v organizování zvláště závažného (§ 41 odst. 2 tr. zákona) trestného činu, v opatřování nebo přizpůsobování prostředků nebo nástrojů k jeho spáchání, ve spolčení, srocení, v návodu nebo pomoci k takovému trestnému činu, anebo v jiném úmyslném vytváření podmínek pro jeho spáchání, jestliže nedošlo k pokusu ani k dokonání trestného činu. Za splnění těchto podmínek lze za přípravu trestného činu zkrácení daně považovat jednání spočívající v opatřování podkladů pro budoucí nesprávné přiznání v úmyslu zkrátit daň, pokud neuplynula lhůta k podání přiznání anebo pokud nebylo v této lhůtě daňové přiznání podáno.

3.2.2 Aplikace § 66 tr. zákona o účinné lítosti na trestný čin podle § 148 tr. zákona

Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zákona je jedním z taxativně vyjmenovaných trestných činů, u nichž je přípustný zánik trestnosti za podmínek uvedených v ust. § 66 tr. zákona o účinné lítosti. Předpokladem zániku trestnosti je pachatelovo dobrovolné zamezení nebo náprava škodlivého následku trestného činu, nebo dobrovolné učinění oznámení o trestném činu v době, kdy škodlivému následku trestného činu mohlo být ještě zabráněno.

Důvodem zakotvení institutu účinné lítosti podle § 66 tr. zákona je ochrana zvláště důležitých společenských zájmů před škodlivými následky, které lze i po dokonání trestného činu zamezit nebo napravit. Tato ochrana má přednost před zájmem na trestním stíhání pachatele. Předpokladem zániku trestnosti v důsledku účinné lítosti je především skutečnost, že trestný čin byl dokonán, tedy že jednání pachatele naplnilo všechny zákonné znaky příslušné skutkové podstaty. Škodlivým následkem se rozumí skutečná změna na zákonem chráněném zájmu způsobená dokonáním trestným činem, tedy jen jeho porušení, a nikoli pouhé ohrožení. Za zamezení škodlivého následku se považuje zabránění jeho vzniku aktivní činností

²² Šámal, P., Púry, F., Rizman, S.: Trestní zákon. Komentář. Praha, C.H.BECK 2004, s. 919.

pachatele.²³ Aktivní činnost pachatele se požaduje také u napravení škodlivého následku, které předpokládá, že porucha chráněného zájmu sice již vznikla, ale pachatel odstranil způsobené změny na chráněném zájmu, a tím v podstatě obnovil stav, který byl před jeho činem (např. zaplatil daň zkrácenou činem podle § 148 odst.1 tr. zákona). Jestliže byl škodlivý následek napraven bez pachatelova přičinění působením jiných osob nebo sil, pachateli to z hlediska ustanovení o účinné lítosti neprospívá,²⁴ i když bylo v jeho moci, aby nápravě zabránil. Peněžitá náhrada způsobené škody sama o sobě nestačí. Pokud se jedná o oznámení o trestném činu, forma oznámení není rozhodná, musí však být učiněno v takové době a takovým způsobem, aby škodlivému následku mohlo být ještě zabráněno. Nezbytnou podmínkou účinné lítosti je dobrovolné jednání pachatele. Pachatel jedná dobrovolně, jestliže podmínky účinné lítosti plní z vlastní vůle, v úmyslných trestných činech založené na vědomí možnosti uskutečnit trestnou činnost. Dobrovolnost podle § 66 vyjadřuje svobodné rozhodnutí pachatele, které svědčí o jeho pozitivním obratu ve vztahu k trestnému činu a k případným škodlivým následkům.²⁵ Na pohnutce nezáleží, může jí být i obava z odhalení trestného činu a z trestních následků. Rozhodnutí však není dobrovolné, jestliže pachatele k němu vede vědomí (třeba i mylné), že jeho trestný čin je již prozrazen, nebo jedná-li pod tlakem již bezprostředně hrozícího trestního stíhání. O dobrovolnost rovněž nejde, vyčkává-li pachatel s odstraněním škodlivého následku na to, zda příslušný orgán jeho trestný čin odhalí, resp. oznámí orgánům činným v trestním řízení.²⁶ Dle konstantní judikatury vztahující se k ust. § 148 tr. zákona v návaznosti na aplikaci účinné lítosti, podmínky účinné lítosti mohou být splněny v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zákona též za situace, kdy pachatel přikročil k jednání, jímž byl napraven škodlivý následek trestného činu, bezprostředně poté, co příslušný finanční úřad u něj učinil první poznatek o podezřelé okolnosti, která sama o sobě zdaleka nestačila k závěru, že byl spáchán trestný čin, ale jen mohla být podnětem k dalším úkonům, zejména

²³ Rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 30.5.1951, sp. zn. 3 Tk 75/51 a rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 21.8.1951, sp. zn. 2 Tk 137/51.

²⁴ Rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 21.8.1951, sp. zn. 2 Tk 137/51.

²⁵ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27.1.1999, sp. zn. 5 Tz 165/98.

²⁶ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27.1.1999, sp. zn. 5 Tz 165/98.

k provedení daňové kontroly, vše ve smyslu § 16 odst. 1 a násl. zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Teprve na podkladě výsledků daňové kontroly, pokud by byla orientována na prověření okolností rozhodných pro správné stanovení daně, bylo reálné, že by byl finančním úřadem zjištěn ucelený okruh takových skutečností, jež by opodstatňovaly důvodné podezření ze spáchání trestného činu a poté i zahájení trestního stíhání bezprostředně ještě nehrozilo a kdy finančnímu úřadu ještě ani nebyl znám dostatečný okruh konkrétních okolností svědčících pro důvodnost zahájení trestního stíhání.²⁷ Podmínkou uplatnění účinné lítosti podle § 66 tr. zákona je mimo jiné dobrovolné jednání pachatele, který tak činí z vlastní vůle, na základě svobodného rozhodnutí a nikoli pod tlakem hrozícího trestního stíhání či s vědomím, že jeho trestný čin je již prozrazen. V konkrétním případě nemusí být vyloučeno, aby byla dobrovolnost jednání pachatele trestného činu podle § 148 tr. zákona shledána i v dodatečném zaplacení zkrácené daně na základě platebního výměru vydaného správcem daně po zjištění daňového nedoplatku (resp. neoprávněného odpočtu daně). Půjde však o případy výjimečné, kdy lze z určitých důvodů pachateli tolerovat, že se zaplacením daňového nedoplatku vyčkával až na rozhodnutí správce daně, pokud ke zkrácení daně došlo např. v důsledku nejednoznačného znění právních předpisů, nejednotného postupu finančních orgánů, nejednoznačného posouzení povahy některého uskutečněného zdanitelného plnění apod. O takový případ se nebude jednat a dobrovolnost jednání nelze dovodit, jestliže platba či jiné plnění, v souvislosti s nímž došlo ke zkrácení daně, bylo jen fiktivně vykázáno, k jeho uskutečnění vůbec nedošlo a pachatel pouze vyčkává, zda tuto fiktivnost správce daně odhalí či nikoliv.²⁸

²⁷ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 11.1.2001, sp. zn. 7 Tz 289/2000.

²⁸ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27.1.1999, sp. zn. 5 Tz 165/98.

3.3 Trestný čin porušení předpisů o nálepkách k označení zboží (§148a tr.zákona)

Objektem tohoto trestného činu je zájem státu na kontrole pohybu zboží podléhajícího spotřební dani a zájem na příjmu z této daně, které podléhají vybrané výrobky označovanými pro tyto účely příslušnými nálepkami České republiky. Ochrana se poskytuje pouze tuzemským nálepkám k označení zboží.²⁹ Na rozdíl od ust. § 148 trestního zákona tato norma výslovně odkazuje na porušení jiných právních předpisů. Jedná se o tyto právní předpisy:

Pro posouzení toho, zda pachatel při uvádění zboží do oběhu porušil "právní předpis" ve smyslu výše citovaného ustanovení, je třeba vzít v úvahu především zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, který upravuje povinnost označovat zboží nálepkami pro účely daňové a jenž v podrobnostech ohledně označování zboží nálepkami odkazuje na prováděcí vyhlášku Ministerstva financí č. 467/2003 Sb. o používání tabákových nálepek při značení tabákových výrobků, ve znění pozdějších předpisů. Dále pak zákon č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích, změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 353/2003 Sb., ve znění pozdějších předpisů, mimo jiné stanoví podmínky zdaňování a způsob značení a prodeje některých tabákových výrobků (§ 1 odst. 1). Podle § 7 odst. 2 zákona předmětem spotřební daně jsou vybrané výrobky na daňovém území Evropského společenství vyrobené nebo na daňové území Evropského společenství dovezené, přičemž daň z tabákových výrobků je pak konkrétně upravena v ustanovení § 100c a násl. V § 114 zákona je stanovena povinnost ke značení tabákových výrobků (tedy cigaret, doutníků, cigarillo a tabáku ke kouření) s výjimkou tabákových výrobků, které jsou určeny pro vývoz anebo jsou určeny pro dopravu v režimu podmíněného osvobození od daně do jiného členského státu, kdy naopak u těchto tabákových výrobků je v zákoně zakotven výslovný zákaz označením tabákovou nálepkou. Od povinnosti označení jsou osvobozené také tabákové výrobky dovezené pro osobní spotřebu. Konečně je třeba připomenout také

²⁹ Šámal, P., Púry, F., Rizman, S.: Trestní zákon, komentář. Praha, C.H.BECK 2004, s. 932.

zák. č. 110/1997 Sb., ve znění pozdějších předpisů, jenž upravuje povinnosti při výrobě tabákových výrobků a jejich uvádění do oběhu (§ 1 odst. 1), přičemž v § 2 písm. p) vymezuje pojem "uvádění do oběhu" tak, že pro účely zákona se jím rozumí: nabízení k prodeji, prodej, jiné formy nabízení ke spotřebě, skladování, přeprava pro potřeby prodeje a dovoz za účelem prodeje od data proclení.

Za "zboží" ve smyslu ustanovení § 148a odst. 1, alinei druhé, tr. zák., na které se vztahuje zákonná povinnost je označovat nálepkami pro daňové účely v souvislosti s jeho uváděním do oběhu, lze podle současné právní úpravy pokládat pouze cigarety. Z platné právní úpravy současně vyplývá povinnost veškeré cigarety na území ČR vyrobené nebo do ČR dovezené označovat tabákovou nálepkou (s výjimkami výše již uvedenými).

Jednání má dvě formy:

- 1) nakládání s nálepkami k označení zboží pro daňové účely v rozporu s právním předpisem (alinea 1),
- 2) uvádění do oběhu zboží bez takových nálepek (alinea 2).

V prvním případě půjde zejména o porušení zákazu obdržené tabákové nálepky prodat nebo bezplatně předat jiným fyzickým nebo právnickým osobám s výjimkou pověřeného celního úřadu určeného prováděcím předpisem, od kterého byly nálepky koupeny. Tato povinnost se vztahuje jen na výrobce a dovozce tabákových výrobků . Na rozdíl od zkrácení daně, které je trestné jen při větším rozsahu zkrácení, zde není žádná taková dolní hranice, a to s ohledem na obtížnější dokazování skutečného rozsahu zakázané činnosti. Pokud se jedná o „uvádění zboží do oběhu“, v justiční praxi docházelo k rozdílným stanoviskům v právní kvalifikaci jednání spočívající ve skladování nebo přepravě cigaret neoznačených tabákovými nálepkami. Toto jednání bylo posuzováno :

- jako dokonáný trestný čin porušení předpisů o nálepkách k označení zboží podle § 148a odst. 1, alinei druhé, tr. zák. ,
- jako pokus téhož trestného činu podle § 8 odst. 1 k § 148a odst. 1, al. druhé, tr. zák.,
- jako přípravu k témuž trestnému činu podle § 7 odst. 1 k § 148a odst. 1 , alinei druhé, odst. 3. tr. zák.,

- jako správný delikt nebo přestupek na základě závěru, že v těchto případech není naplněn formální znak skutkové podstaty trestného činu podle § 148a tr. zák. "uvádí zboží do oběhu".

Z tohoto důvodu trestní kolegium Nejvyššího soudu ČR dne 7.8.2002 vydalo názor ke sjednocení výkladu ustanovení § 148a odst. 1, alinei druhé, trestního zákona ve vztahu k naplnění znaku "uvádí do oběhu zboží". Podle tohoto názoru uváděním do oběhu se rozumí nejen vlastní prodej zboží bez nálepek k jeho označení pro účely daňové. Znak "uvádí do oběhu" vyjadřuje podstatně širší okruh případů, kdy zboží (v době vydání názoru se jednalo pouze o cigarety) je předmětem obchodování, než jen jeho vlastní prodej. Vlastním vyroběním cigaret na území České republiky vzniká povinnost je označit tabákovými nálepkami pro daňové účely (nejsou-li určeny k vývozu, popřípadě k prodeji např. na palubě letadel) a současně je tímto toto zboží již uváděno do oběhu. Obdobné platí i pro dovoz cigaret na území České republiky neoznačených tabákovými nálepkami České republiky za účelem jejich nabízení na trhu. Za uvádění do oběhu je tedy třeba pokládat jakékoli nabízení takového zboží (cigaret) na trhu, jakékoli obchodování s tímto zbožím. Uvádění zboží do oběhu pak v případě jeho vyroběním vlastně začíná povinností výrobce je označit příslušnými tabákovými nálepkami (s výjimkami výše již uvedenými). Tímto okamžikem bylo zboží uvedeno do oběhu a v něm zůstává. To znamená, že i v případě, kdy takové nálepkami neoznačené zboží je na území České republiky dále skladováno nebo přepravováno, přičemž je pachatelem určeno k nabízení na trhu (např. je určeno k prodeji, k výměně za jiné zboží), pak je naplněn zákonný znak předpokládaný ustanovením § 148a odst. 1, alineou druhou, tr. zák., neboť pachatel takové zboží uvádí do oběhu, resp. v rozporu se zákonem ponechává v oběhu. Obdobné závěry lze pak uplatnit i pro případ dovozu neoznačených cigaret na území České republiky. Lze poukázat i na ustanovení § 2 písm. o) (*v současnosti písm. p*) zák. č. 110/1997 Sb., podle něhož se uváděním do oběhu rozumí rovněž skladování cigaret nebo jejich dovoz.

Pachatelem v případě alinei 1 může být jen ten, kdo má povinnost, o jejíž porušení jde, v případě druhé alinei kdokoli, tedy zejména prodávací zboží.

Jedná se o trestný čin **úmyslný**, kdy se předpokládá porušení příslušného právního předpisu pachatelem v úmyslu způsobit jinému škodu nebo opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch. Ke způsobení škody ani k opatření prospěchu tedy nemusí dojít. Zákon má na mysli způsobení majetkové škody, nebo získání majetkového prospěchu. Výše škody nebo prospěchu má v tomto případě význam pro stanovení stupně nebezpečnosti činu pro společnost.

3.4. Trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 148b tr. zákona)

Trestného činu nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení se dopustí ten, kdo nesplní svojí zákonnou oznamovací povinnost vůči správci daně, a ohrozí tak ve větším rozsahu řádné a včasné vyměření daně jinému a nebo její vymáhání. Aplikace kvalifikované skutkové podstaty podle 2. odstavce je podmíněna způsobením značné škody.

Objektem tohoto trestného činu je zájem státu na řádném a včasném vyměření daně poplatníkovi či plátcí prostřednictvím splnění zákonné oznamovací povinnosti uložené jiné osobě než je poplatník anebo plátce. Z dikce ust. § 148b tr. zákona je zřejmé, že tato povinnost se týká pouze daňového řízení, nikoliv řízení o jiných povinných platbách (např. cla, pojistného na zdravotní pojištění, úrazové pojištění, atd.).

Jednání pachatele spočívá v opomenutí splnění zákonné oznamovací povinnosti, a to způsobem, že pachatel nesplní svoji povinnost vůbec, anebo ji nesplní řádně a včas. Základní ustanovení ukládající oznamovací povinnost, jejíž nesplnění měl zákonodárce na mysli při konstrukci ust. § 148b, je ust. § 34 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších právních předpisů (dále jen ZDSP) s názvem *Součinnost třetích osob*. Podle tohoto ustanovení státní orgány a orgány územních samosprávných celků, které vedou evidenci osob nebo jejich majetku, nebo poskytují plnění, které je předmětem daně, nebo provádějí řízení v případech, kdy předmět řízení před nimi podléhá daňové povinnosti, nebo získávají jiné další údaje potřebné pro vyměření a vymáhání daně, jsou povinny předat správci

daně údaje v rozsahu uvedeném v odstavci 2 § 34 ZSDP. Podle tohoto odstavce mohou správci daně získané údaje požadovat jen v rozsahu nezbytném pro výkon pravomoci, a to jak jednorázově, tak s využitím dálkového a nepřetržitého přístupu, nebo způsobem, který dohodne správce daně se správcem příslušné evidence. Způsob získání informací musí umožňovat uchování identifikačních údajů o správci daně, nebo jeho pracovníkovi, který o výdej informací žádal, a o účelu, k němuž byl výdej informací žádán, nejméně po dobu patnácti let.

Okamžik spáchání trestného činu podle § 148b tr. zákona se liší v závislosti na skutečnosti, zda je v konkrétním případě zákonná oznamovací povinnost vázána na výzvu nebo vyžádání správce daně, či nikoliv. V případě, kdy je třeba povinnost plnit bez výzvy správce daně, je trestný čin spáchán marným uplynutím lhůty stanovené pro splnění takové povinnosti, která nebyla úmyslně splněna. Pokud je plnění oznamovací povinnosti podmíněno výzvou správce daně, trestný čin lze spáchat až úmyslným nesplněním této výzvy ve lhůtě stanovené pro splnění povinnosti správcem daně.³⁰

Legislativní zkratka „správce daně“ je definována ust. § 1 odst. 3 zákona o správě daně a poplatků, podle kterého správcem daně jsou územní finanční orgány a další správní i jiné státní orgány České republiky, jakož i orgány územních samosprávních celků věcně příslušné podle zvláštních zákonů ke správě daní. V praxi se ve většině případech jedná o finanční úřad a celní úřad.

Ust. § 148b tr. zákona je ohrožovacím deliktem, kdy postačí jen dostatečně odůvodněná možnost, že nebude daň jinému daňovému subjektu řádně a včas vyměřena. Pokud jde o větší rozsah ohrožení řádného a včasného vyměření daně jinému či jejího vymáhání, stejně jako v případě dalších daňových trestních činů nelze přímo použít ust. § 81 odst. 11 tr. zákona, ale s ohledem na skutečnost, že jiná než finanční hlediska zde opět nemají žádný význam, bude větší rozsah dán v případě, kdy půjde o ohrožení daně nejméně ve výši 50.000,-Kč, přičemž v případě pokračujícího neplnění oznamovací povinnosti lze jednotlivé části, jichž se tato povinnost týká, sčítat. Okruh osob, které mají zákonnou oznamovací povinnost v daňovém řízení a rozsah této zákonné oznamovací povinnosti v daňovém řízení je

³⁰ Šámal, P., Púry, F., Rizman, S.: Trestní zákon. Komentář. Praha, C.H.BECK 2004, s. 935.

vymezen ust. § 34 ZSDP. Jedná se o státní kontrolní orgány (podle zákona č. 552/1991 Sb., o státní kontrole), které mají povinnost sdělovat správcům daně výsledky kontrol, pokud mají vztah k daňovým povinnostem. Dále jsou to fyzické a právnické osoby mající příjmy z podnikatelské a jiné samostatně výdělečné činnosti nebo z pronájmu, které provádějí úhrady fyzickým osobám za jejich jinou samostatně výdělečnou činnost nebo za pronájem, a z těchto úhrad nesrážejí daň a jsou povinny uskutečněné úhrady oznamovat svému místně příslušnému správci daně, pokud u jednotlivé fyzické osoby přesáhne úhrada částku 40.000,-Kč za kalendářní rok. Oznámení musí tyto právnické a fyzické osoby zaslat nejpozději do 15. února po skončení kalendářního roku, v němž byla úhrada provedena. Orgány sociálního zabezpečení jsou povinny poskytnout správcům daně na jejich vyžádání seznam plátců pojistného na sociální zabezpečení a příspěvků na státní politiku zaměstnanosti a údaje o výši příjmů a výdajů jednotlivých osob, které tyto osoby uvedly v přehledu podle zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném zabezpečení a příspěvků na státní politiku zaměstnanosti. Dále se jedná o zdravotní pojišťovny, které jsou povinny poskytnout správcům daně na jejich vyžádání seznam plátců pojistného na všeobecné zdravotní pojištění a údaje o výši příjmů a výdajů jednotlivých osob, které tyto osoby uvedly v přehledu podle zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění. Na vyžádání správce daně musí orgány sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovny oznámit též i výši zaplaceného pojistného a vrácení pojistného, včetně data, kdy k těmto úhradám došlo. Dále jsou to úřady práce, které jsou povinny sdělovat správcům daně na jejich vyžádání částku podpory v nezaměstnanosti nebo podpory při rekvalifikaci vyplácenou jednotlivým uchazečům o zaměstnání nebo částku podpory při rekvalifikaci vyplácenou osobám se zdravotním postižením zařazeným do teoretické nebo praktické přípravy pro zaměstnání nebo jinou výdělečnou činnost podle zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti. Zákonnou oznamovací povinnost mají také statistické orgány, které jsou povinny poskytovat správcům daně údaje potřebné k provedení registru daňových subjektů, dále jsou to banky a spořitelny a úvěrní družstva, které jsou povinny na písemné vyžádání správce daně poskytnout čísla účtů, údaje o jejich majitelích, stavech peněžních prostředků na jejich účtech a o jejich pohybu a údaje o úvěrech, vkladech a depozitech. Informace o provedení nebo zprostředkování

převodu peněžních prostředků jsou rovněž povinny sdělovat jiné osoby, které provádějí nebo zprostředkovávají převody peněžních prostředků jako podnikání. Dále na výzvu správce daně je mu provozovatel poštovních služeb povinen sdělit údaje o poštovních zásilkách a poštovních poukazech, které správce daně označí, dále totožnosti jejich příjemců, jakož i údaje o totožnosti osob, které mají pronajaté poštovní příhrádky, nebo mu umožní takové údaje získat z dokladů nebo jiným způsobem. Dále jsou to orgány spojů, které opět na výzvu správce daně jsou povinny sdělovat totožnost uživatelů telefonních, dálnopisných a telefaxových stanic, kteří nejsou uvedeni ve veřejně dostupných seznámech. Mezi povinné osoby patří dále pojišťovny, které jsou povinny sdělovat správci daně do třiceti dnů od jejich výplaty pojistného plnění nahrazující příjem nebo výnos uvedené v zákoně č.586/1992 Sb. o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů fyzickým osobám, pokud vyplacená částka přesáhne 25.000,-Kč, a to včetně záloh na tato pojistná plnění, a pokud z nich nebyla sražena daň, anebo nejedná-li se o příjem osvobozený od daně podle zákona o daních z příjmů. Dále vydavatelé tisku jsou povinni sdělit správci daně na jeho výzvu jméno nebo název a adresu objednatele inzerátu uveřejněného pod značkou. Opět na výzvu správce daně jsou veřejní přepravci povinni sdělovat zejména odesílatele a adresáty a skutečné příjemce jimi přepravovaných nákladů, jakož i údaje o době přepravy, množství přepravovaného zboží, charakteru zásilky, a případné další bližší údaje, pokud jim budou známy. Pokud se jedná o právnické a fyzické osoby, které mají sídlo nebo bydliště na území české republiky, stále provozovny subjektů se sídlem nebo bydlištěm v cizině umístěné na území České republiky, tak ty mají povinnost oznámit neprodleně svému místně příslušnému správci daně uzavření kontraktu se subjektem se sídlem či bydlištěm v zahraničí, na jehož základě může dojít ke vzniku stálé provozovny. Oznamovací povinnost má také nejvyšší kontrolní úřad, který oznamuje správci daně skutečnosti uvedené v kontrolních protokolech, pokud mají vztah k daňovým povinnostem kontrolovaných osob.

V rámci ust. § 34 je v odstavci 4 uvedeno, že osoby, které mají listiny a jiné věci, jež mohou být důkazním prostředkem při správě daní, jsou povinny na výzvu správce daně listiny a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak. Povinnost zakotvenou v tomto odstavci nelze považovat za

zákonnou oznamovací povinnost ve smyslu ust. § 148 b tr. zákona, jelikož se jedná o povinnost vydat nebo zapůjčit listiny a věci.

Pachatelem trestného činu nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení může být jen fyzická osoba, jednající za některý z výše uvedených subjektů. Jde o tzv. konkrétní subjekt se zvláštní vlastností ve smyslu ust. § 90 odst. 1 tr. zákona. Pokud je takovým subjektem právnická osoba, uplatní se ust. § 90 odst. 2 tr. zákona a trestně odpovědná bude fyzická osoba, která jednala jménem této právnické osoby.

Nesplnění oznamovací povinnosti zakotvené v ust. § 34 ZSDP se může pohybovat v rámci daňového deliktu anebo za podmínky naplnění dalších zákonných znaků skutkové podstaty trestného činu podle § 148b trestního zákona se bude jednat o trestný čin.

Postupy v rozporu s ust. 34 ZSDP spočívají nejčastěji ve skutečnosti, že daňové subjekty neplní oznamovací povinnost ve smyslu § 34 ZSDP, tedy oznámit úhrady, které provádějí vybraným osobám za určitý druh příjmů, ale může docházet i k oznamování jiných druhů příjmů, než které ZSDP vyžaduje, k situacím, kdy oznámení je zasíláno na nesprávný finanční úřad, anebo v nesprávné lhůtě. Vzhledem k tomu, že u určitých druhů příjmů existuje obava, že je jejich příjemci nepřiznají ke zdanění, stanovuje ZSDP oznamovací povinnost pro ty subjekty, které příslušné finanční prostředky vyplácejí ve snaze zabránit případným daňovým únikům. Například V § 34 odst. 5 ZSDP je uvedeno, že právnické osoby a fyzické osoby mající příjmy z podnikatelské a jiné samostatné výdělečné činnosti nebo z pronájmu, které provádějí úhrady fyzickým osobám za jejich jinou samostatně výdělečnou činnost nebo za pronájem a z těchto úhrad nesrážejí daň, jsou povinny uskutečněné úhrady oznamovat svému místně příslušnému správci daně, pokud u jednotlivé fyzické osoby přesáhne úhrada částku 40 000,- Kč za kalendářní rok. V oznámení se uvede jméno, bydliště, případně místo podnikání fyzické osoby, vyplacená částka, den a důvod úhrady. Oznámení se zašle nejpozději do 15. února po skončení kalendářního roku, v němž byla úhrada provedena. V případě, kdy si obchodní společnost objednala opravu fasády u živnostníka – fyzické osoby- a za tuto opravu mu uhradila v daném roce 150 000,-Kč, není zde oznamovací povinnost

V tomto případě je zhotovitel živnostník – příjem za opravu fasády je příjmem z podnikání, na které se oznamovací povinnost nevztahuje. Ale v případě, kdy obchodní společnost (s.r.o.) má umístěny své kanceláře v pronajatých prostorách v činžovním domě, který vlastní fyzická osoba, příjem za nájemné není u této fyzické osoby příjmem z podnikatelské činnosti, ale zdaňuje ho v rámci § 9 ZDP – příjmy z pronájmu. Obchodní společnost uhradí za nájem kanceláří v daném roce částku 85 000,- Kč. Zde je již oznamovací povinnost nutno splnit, protože pronajímatel je fyzickou osobou, která má příjmy z pronájmu a úhrada v daném roce přesáhla částku 40 000,- Kč. Obchodní společnost tedy musí po uplynutí roku, nejpozději do 15. února oznámit svému místně příslušnému finančnímu úřadu (tedy nikoli finančnímu úřadu místně příslušnému pronajímateli), že v uplynulém roce uhradila pronajímateli za nájemné 85 000,-Kč. Dále bych pro ilustraci uvedla příklad, kdy fyzická osoba – nepodnikatel - je nájemníkem v bytu, ve kterém bydlí se svou rodinou. Byt patří jiné fyzické osobě - nepodnikateli. V daném roce uhradil nájemce majiteli bytu nájemné ve výši 50 000,-Kč. Nájemce bytu je zaměstnancem, nemá žádné příjmy z podnikání ani jiné samostatné výdělečné činnosti ani z pronájmu. Není povinen plnit oznamovací povinnost vůči správci daně. Oznamovací povinnost vůči správci daně nemá ani fyzická osoba – podnikatel, která má pronajaté kanceláře v domě, který patří společnosti s ručením omezeným a kterému v daném roce uhradil na nájemném částku 100.000,- Kč. V tomto případě důvodem neexistence oznamovací povinnosti týkající se úhrady nájemného je skutečnost, že nájemce nebytových prostor hradil nájemné právnické osobě. Oznamovací povinnosti nepodléhá ani úhrada odměny advokátovi za zastupování právnické osoby v soudním řízení. Advokát sice není živnostníkem dle živnostenského zákona, nejde však u něj ani o jinou samostatně výdělečnou činnost. Výkon advokacie spadá pod pojem “jiné podnikání podle zvláštních předpisů”, na které se oznamovací povinnost nevztahuje. Podobně se tedy nevztahuje např. na příjmy lékařů, lékárníků, daňových poradců, auditorů apod. Tyto osoby vykonávají podnikatelskou činnost podle jiných zákonů než podle živnostenského, ale pořád jde o podnikatelskou činnost, na kterou se oznamovací povinnost nevztahuje. Je tedy zřejmé, že správné chápání a správný přístup k ust. § 34 ZSDP vyžaduje individuální posouzení každého jednotlivého případu a nepovažují za nejvhodnější subsumovat problematiku nesplnění oznamovací

povinnosti podle tohoto ustanovení pod trestněprávní odpovědnost. Ust. § 148b tr. zákona je příkladem neúměrného přepínání trestní represe. Jak jsem již výše uvedla, jde o trestný čin ohrožovací, tzn. že se nevyžaduje, aby daň řádně a včas vyměřena nebyla. K takovému následku bude v praxi obvykle dán pouze eventuální úmysl pachatele (srozumění s tím, že včas nepodané hlášení může vyměření daně ohrozit), přičemž vznik poruchy, tedy skutečné škody, mnohdy může záviset na liknavosti správce daně. Kdy k takovému ohrožení, jaké má zákon na mysli, došlo, bude spočívat na volné úvaze daňových orgánů, proto postih bude značně nahodilý a ustanovení opět odporuje zásadě ekonomie trestní represe.

4. Povinnost mlčenlivosti v daňovém řízení

(analýza zásady mlčenlivosti podle zákona o správě daní a poplatků a oznamovací povinnosti podle § 8 odst. 1 tr. řádu)

Jednou ze základních zásad daňového řízení je jeho absolutní neveřejnost. Na tuto zásadu navazuje i další, a to zásada mlčenlivosti. Povinnost zachovávat mlčenlivost v rámci daňového řízení je upravena v § 24 zák. č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, podle kterého pracovníci správce daně, jakož i třetí osoby, které byly jakkoliv zúčastněny na daňovém řízení, jsou povinni zachovávat mlčenlivost o tom, co se při daňovém řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděly, zejména o poměrech daňových subjektů, jak osobních, tak i souvisejících s podnikáním. Cílem tohoto ustanovení je chránit zájmy daňových subjektů, kterých hlavní povinností v rámci daňového řízení je pravdivé a úplné uvedení všech skutečností, rozhodných pro stanovení daňového základu a daně s následným prokázáním jím uvedených skutečností. Má-li tedy daňový subjekt povinnost uvést veškeré své příjmy, množství osobních údajů, musí mu zákon garantovat ochranu všech údajů před případným zneužitím, a to právě přísnou mlčenlivostí osob zúčastněných na daňovém řízení za dodržování zásady neveřejnosti (nelze však vyloučit, že daňový subjekt může správce daně zprostit této mlčenlivosti, a to zejména tehdy, má-li na tom naléhavý právní zájem). Už v této souvislosti ust. § 99 odst. 2 tr. řádu ukládá orgánům činným v trestním řízení, že svědek (tedy i pracovník správce daně anebo osoba třetí zúčastněná na daňovém řízení) nesmí být vyslechnut tehdy, jestliže by svojí výpovědí porušil státem uloženou nebo uznanou povinnost mlčenlivosti, ledaže byl této povinnosti příslušným orgánem nebo tím, v jehož zájmu tuto povinnost má, zproštěn – tedy v tomto případě ve vztahu ke správci daně, potažmo pracovníkům finančního orgánu, je takovouto osobou daňový subjekt, vůči němuž se trestní řízení vede. Dále není možné od těchto osob ani požadovat vysvětlení podle § 158 trestního řádu a nesmí být od nich požadována listina, jejíž obsah se týká okolností, o nichž platí zákaz výslechu (§ 48 odst. 2 trestního řádu). To však neplatí o trestných činech, o nichž se pracovníci správce daně dozvěděli

jinak než při daňovém řízení nebo v souvislosti s ním, a rovněž tehdy, byli-li daňovým subjektem za shora uvedených podmínek zproštění mlčenlivosti.

Ust. § 24 odst. 3 zák. o správě daní a poplatků obsahuje pozitivní výčet okolností, v rámci kterých pracovníci správce daně mohou poskytovat informace a rozsah takto poskytovaných informací.

Jedná se o :

a) informace získané v daňovém řízení, které mohou poskytnout jinému pracovníku téhož nebo jiného správce daně, dále pak odvolacímu orgánu nebo soudu, projednávají-li tyto orgány opravný prostředek k daňové věci, projednávají-li dědictví po daňovém dlužníkovi, vedou-li řízení o konkurzu a vyrovnání u daňového dlužníka, projednávají-li návrh správce daně, jímž se domáhá určení neúčinnosti právních úkonů daňového dlužníka nebo výkon exekuce ohledně daňové pohledávky, správnímu orgánu, který plní úkoly v systému certifikace surových diamantů podle zvláštního právního předpisu,

b) informace nadřízeným orgánům, které mohou pracovníci správce daně poskytovat v případech vyřizování stížností daňových subjektů, při odborném posuzování jednotlivých případů a při jejich dohlídkové činnosti vykonávané u správce daně, jakož i dalším orgánům oprávněným ze zvláštního zákona ke kontrolní či dohlídkové činnosti u správce daně při výkonu správy daní v rozsahu jejich zákonného oprávnění,

c) zobecněné informace získané při výkonu státní správy daní, které mohou poskytnout ministerstvu, bez uvedení konkrétních daňových subjektů, jichž se informace týkají,

d) souhrnné údaje o výši daňové povinnosti, stavu nedoplatků, povolených posečkáních, splátkách a prominutích, výši a včasnosti převedených částek u jednotlivých daní jejich příjemcům, jímž výnos těchto daní náleží podle zákonného rozpočtového určení,

e) dále zákon o správě daní a poplatků připouští využívání informací získaných při správě daní v řízení o přestupku, který je vymezen v daňovém zákonu,

f) připouští se poskytování informací příslušným orgánům pro projednání a řízení o odpovědnosti za škodu způsobenou při správě daní výkonem veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

Zákon podmiňuje zproštění mlčenlivosti pracovníků daňového orgánu a nebo třetích osob zúčastněných na daňovém řízení ze strany daňového subjektu pouze písemně a s uvedením rozsahu a účelu.

Prolomení povinnosti zachovávat mlčenlivost v souvislosti s trestním řízením je zakotvené v ust. § 24 odst. 5 zák. o správě daní a poplatků. Povinnosti zachovávat mlčenlivost se nelze dovolávat:

a) vůči nejvyššímu kontrolnímu úřadu, pokud provádí v rozsahu svého oprávnění kontrolu podle schváleného plánu kontrolní činnosti,

b) jestliže je toho v trestním řízení třeba k řádnému objasnění okolností nasvědčujících tomu, že byl spáchán v souvislosti s daňovým řízením trestný čin neodvedení daně, zkrácení daně, poplatků a podobné povinné platby a nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení. Ohledně těchto trestných činů může státní zástupce a po podání obžaloby předseda senátu požadovat údaje, které jsou předmětem povinnosti zachovávat mlčenlivost, ve stejném rozsahu plní správce daně oznamovací povinnost podle zvláštního právní předpisu (§ 8 odst. 1 tr. řádu),

c) při plnění oznamovací povinnosti správce ohledně trestných činů padělání a pozměňování kolkových známek, padělání a pozměňování nálepek k označení zboží pro daňové účely, porušení předpisu o nálepkách k označení zboží pro daňové účely, udávání padělaných a pozměněných peněz, padělání a pozměňování veřejné listiny, nedovolené výroby a držení státní pečeti a úředního razítka, pokud k nim došlo v přímé souvislosti se spácháním trestných činů daňových, uvedených v předcházejícím odstavci, a to v rozsahu nezbytně nutném k jejich objasnění. Tato podmínka v souvislosti neplatí při plnění oznamovací povinnosti ohledně trestného činu udávání padělaných a pozměněných peněz.

Bez uvádění konkrétních údajů, zejména jmenných, mohou pracovníci správce daně využít zevšeobecněných informací při vědecké, publikační či

pedagogické činnosti. Vždy však musí dbát na to, aby nebylo možno za žádných okolností identifikovat údaje týkající se konkrétního daňového subjektu. Za porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost se však považuje využití vědomostí získaných v daňovém řízení nebo v souvislosti s ním pro jednání přinášející prospěch osobě zavázané touto povinností nebo osobám jiným, a rovněž jednání, která by způsobila někomu újmu.

Ust. § 24 odst. 5 ZDSP obsahuje ještě další případy prolomení povinnosti mlčenlivosti v daňovém řízení. Tyto však již nemají přímou souvislost s daňovými trestnými činy, a proto je v rámci této práce neuvádím.

Z výše uvedeného jasně vyplývá, že ochrana údajů o daňovém subjektu je v daňovém řízení zajištěna velice precizně v souladu s čl. 10 odst. 2 a 3 Listiny základních práv a svobod, která je součástí ústavního pořádku České republiky. Podle § 24 odst. 8 ZDSP i po skončení výkonu své funkce jsou pracovníci správce daně zavázáni povinností zachovávat mlčenlivost ve stejném rozsahu jako třetí osoby zúčastněné na daňovém řízení. Za porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost lze pracovníkovi správce daně a rovněž i třetí osobě jakkoliv zúčastněné na daňovém řízení uložit pokutu až do výše 500.000,- Kč. Pokuta nebude uložena tehdy, bude-li ten, kdo mlčenlivost porušil, potrestán podle trestního zákona, neboť porušením mlčenlivosti spáchal trestný čin. Výše pokuty musí být přiměřená rozsahu a důsledkům porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost. Rozhodnutí o uložení pokuty musí být odůvodněno, včas podané odvolání má odkladné účinky. Pokutu ukládá místně příslušné finanční ředitelství, Ministerstvo financí pak tehdy, jestliže povinnost zachovávat mlčenlivost porušil pracovník finančního ředitelství nebo ústředního orgánu státní správy. U pracovníků správce daně bude porušení mlčenlivosti nutně řešeno i podle pracovněprávních předpisů.

Daňové a trestní řízení mají k sobě velice blízko, a to zejména v několika případech trestných činů, kdy správce daně je povinen oznamovat skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin. Jedná se o trestné činy neodvedení daně podle § 147 zákona č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále je TZ), zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 TZ a podle § 148b TZ nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení. Vzhledem k

tomu, že ustanovení § 24 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků uvádí pouze skutkové podstaty trestných činů bez uvedení přímo konkrétního označení zákonného ustanovení trestního zákona, k možnosti postupovat dle § 8 odst. 2 trestního řádu, postačí, pokud půjde o skutek, který svým obsahem bude odpovídat dané skutkové podstatě trestného činu. V tomto případě správce daně plní svou oznamovací povinnost podle § 8 odst. 1 zákona č. 141/1961, trestní řád, ve znění pozdějších předpisů v souvislosti s § 24 odst. 5 písm. b) ZSDP, kdy jako státní orgán je povinen neprodleně oznámit skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin. V případě, že správce daně plní svou oznamovací povinnost a oznámí orgánům činným v trestním řízení skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin, pro další vyšetřování toho kterého konkrétního případu není třeba, aby policejní orgán, resp. vyšetřovatel zasílal spolu se žádostí o informace v daňovém řízení zproštění mlčenlivosti, neboť povinnost mlčenlivosti byla již prolomena tím, že správce daně sám oznámil skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin. Hovoří o tom nejen výkladové stanovisko Nejvyššího státního zastupitelství ČR (6/99), ale i z rozhodovací činnosti Nejvyššího soudu ČR vyplývá, že správce daně, pokud plní svou oznamovací povinnost podle § 8 odst. 1 zákona č. 141/1961, trestní řád, ve znění pozdějších předpisů v souvislosti s § 24 odst. 5 písm. b) ZSDP, je povinnost mlčenlivosti správce daně prolomena.³¹

V případech, kdy orgány činné v trestním řízení zjistí podezření ze spáchání výše uvedených trestných činů z jiných zdrojů, než je oznámení správce daně, správce daně může poskytnout informace jen na základě žádosti státního zástupce, pokud jde o přípravné řízení a po podání obžaloby předsedovi senátu. V souvislosti s pojmem orgán činný v trestním řízení není mezi trestním řádem a zákonem o správě daní a poplatků jednotná terminologie, neboť podle § 12 odst. 1 tr. řádu se za orgány činné v trestním řízení považují policejní orgán, státní zástupce a soud, na rozdíl od ZSDP, kde je možné informace ohledně trestných činů poskytnout pouze státnímu zástupci nebo soudu. V případě, že by žádal o informace policejní komisař, je třeba, aby zaslal spolu se žádostí o zproštění mlčenlivosti od daňového subjektu, přestože nikdo nezpochybňuje tu skutečnost, že policejní komisař je orgán činný v trestním

³¹ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 2.9.1999, sp. zn. 8 Tz 110/99.

řízení, samozřejmě s výjimkou případů, kdy sám správce daně podá trestní oznámení.

5. Role účetnictví v rámci dokazování v trestním řízení ve vztahu k daňovým trestným činům

Účetnictví tvoří soustava účetních dokladů, záznamů a výkazů za účelem poskytnutí potřebných údajů státu pro účely stanovení a vybrání daní, dále management dané účetní jednotky pro účely jejího řízení a také okruhu dalších externích uživatelů pro účely posouzení majetkové situace dané účetní jednotky.

Právní úprava účetnictví je zakotvena zejména v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších právních předpisů, který stanovuje rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost. Jedná se o tzv. podvojně účetnictví, které představuje cenný pramen důkazů v trestním řízení, ať už se jedná o důkazy předkládané orgány činnými v trestním řízení, a nebo obhajobou. Na rozdíl od podvojně účetnictví, bývalé jednoduché účetnictví, které v současné době zahrnuté do tzv. daňové evidence, má mnohem menší vypovídací schopnost a potažmo v trestním řízení i mnohem menší důkazní hodnotu. Jedná se o jednoduchý přehled příjmů a výdajů, resp. dalších základních údajů o podnikání konkrétního podnikatele. Není však samozřejmě vyloučeno, aby daňová evidence byla použita v trestním řízení jako pramen důkazů, její vypovídací schopnost je však mnohem slabší než v případě podvojně účetnictví.

Účelem účetnictví je věrné zobrazení předmětu účetnictví, kterým je u podnikatelů podle ust. § 2 zák. č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších právních předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), stav a pohyb majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, náklady a výnosy a výsledek hospodaření. Věrné zobrazení v současném pojetí navazuje víceméně na právní formu uvedených skutečností, které jsou předmětem účetnictví, která je dána hmotně právními předpisy (např. i obchodním zákoníkem). Druhé a správnější pojetí věrného zobrazení tkví v tom, že respektuje ekonomickou podstatu těchto skutečností i tehdy, není-li shodná s právní formou, nebo je touto formou zastřena.³² Zákon o účetnictví k dosažení věrného zobrazení stanoví pravidla chování – podle současného pojetí v podstatě stačí, aby je účetní jednotka neporušila (a je dosaženo uvedeného účelu).

³² Vrba, J., Holeš, J. :Je účetnictví či účetní závěrka všelékem.Právní rozhledy. 1997,č.7, s.373.

U druhého pojetí by mělo záležet na tom, jakým způsobem účetní jednotka zákonné povinnosti splnila, tj. tak, aby to neodporovalo zákonu a navíc neobcházelo jeho účel (věrné zobrazení).

Pokud se jedná o předmět dokazování v trestním řízení ve vztahu k daňovým trestným činům, účetnictví je nepochybně zdrojem, který významnou měrou přispívá ke zjištění skutkového stavu věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to s ohledem na jeho dostupnost a přehlednost (je-li vedeno řádně). Je využitelné, jak u prokazování existence znaků charakterizujících objektivní stránku trestného činu, ale také okolnosti tvořící subjektivní stránku trestného činu. Použití účetnictví k prokázání objektivní stránky trestného činu rozvedu v další části práce v souvislosti se skutkovou podstatou trestného činu krácení daně, poplatků a podobné povinné platby podle § 148 tr. zák. a pokud jde o okolnosti tvořící znaky subjektivní stránky trestného činu, budu pracovat se skutkovou podstatou trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na úrazové pojištění, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti podle § 147 tr.zákona.

Jednání v případě trestného činu zkrácení daně, poplatků a podobné povinné platby podle § 148 tr. zákona spočívá zpravidla v činnostech směřujících k docílení snížení příslušných základů pro výpočet daně nebo vynětí předmětu daně zcela z daňové povinnosti. Pachatel tedy provede anebo zanedbá určitou faktickou nebo zároveň právní dispozici týkající se konkrétní majetkové hodnoty, přičemž důsledkem tohoto jednání je následek zpravidla ve formě majetkové újmy. Finální účetní výkazy jako jsou účetní rozvaha, výkaz zisků a ztrát a nebo výkaz cash flow, nemají v tomto směru příliš relevantní vypovídací schopnost. Průkazní hospodářské operace lze nalézt spíše v účetních zápisech v jednotlivých účetních knihách. Příkladem je účetní denník, který zachycuje účetní operace v chronologickém pořadí a ze kterého lze zjistit, kdy byla operace uskutečněna. Podstata operace, tzn. v čem účetní operace spočívala, je prokazatelná z tzv. hlavní účetní knihy, která zachycuje účetní operace z hlediska jejich věcné podstaty. Údaje zachycené v účetních knihách pak musí být podloženy účetními doklady, z nichž lze zjistit další podrobnosti, zejména účastníky sporných majetkových dispozic, datum uskutečnění, osobu odpovědnou za dispozici apod. Tyto účetní výkazy pak umožňují přiřadit k určitému následku i tu majetkovou dispozici, která jej vyvolala. Tím umožňují uzavřít

jednotlivé hospodářské jevy a informace do uzavřeného řetězce ve vztahu k příčinné souvislosti, jako obligatorního znaku objektivní stránky skutkové podstaty trestného činu.

Typickým příkladem jednání pachatele v případě trestného činu krácení daně je manipulace s tzv. fiktivními fakturami za účelem snižování základu pro výpočet daně zvyšováním nákladů za neuskutečněná zdanitelná plnění. V tomto případě mají správci daní dostatek procesních prostředků daných daňovými právními předpisy, aby si ověřili fiktivnost či reálnost předmětných zdanitelných plnění u daňového subjektu, který je na druhé straně obchodně právního vztahu (jako dodavatel, resp. poskytovatel účtovaného zdanitelného plnění). Většinou pak v případech trestně právního podnětu správce daně se stává důkazním prostředkem i účetnictví pachatele, kdy právě z výše uvedených průběžných knih lze vyvodit, jestli se jednalo o běžnou transakci se standardním obchodním partnerem v logicky vysvětlitelných časových úsecích, a nebo naopak, že předmětné faktury nemají časovou ani obsahovou návaznost na další účetní doklady daňového subjektu. Zejména v případě, že v rámci trestního stíhání jsou tyto „obchodní partneři“ v pozici obžalovaných spolupachatelů, kteří využijí svého práva nevypovídat a za absence relevantních svědků může být právě účetnictví stěžejním důkazem obžaloby. Na druhé straně i obhajoba má prostor opírat v rámci své strategie svá tvrzení o klientovo účetnictví. Jako příklad bych uvedla případ z vlastní advokátní praxe, kdy bylo vůči daňovému subjektu zahájeno trestní stíhání pro trestní čin krácení daně podle ust. § 148 odst. 1, 4 tr. zák., kdy dle tvrzení orgánu činného v trestním řízení došlo ke zkrácení spotřební daně a daně z přidané hodnoty porušením zákonné povinnosti předložit místně příslušnému celnímu úřadu nejpozději následující pracovní den po dokončení dopravy zboží vyhotovení 3. a 4. dílu dokladu AAD, přičemž v tomto konkrétním případě se jednalo o dovoz pohonných hmot ze zahraničí. Z účetnictví daňového subjektu, které je v trestním řízení zahrnuté mezi důkazy, je zřejmé, že předmětná daňová přiznání ke spotřební dani a k dani z přidané hodnoty byla podána. Přiznání k dani z přidané hodnoty bylo podáno řádně a včas v zákonné lhůtě, přiznání ke spotřební dani sice nebylo podáno v souladu s celními předpisy ve lhůtách 24 hodin od ukončení dopravy, ale v dodatečné lhůtě, kterou správce daně stanovil daňovému subjektu. V tomto případě bude pro obhajobu účetnictví stěžejním důkazem

k prokázání neexistence naplnění zákonných znaků skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně. K otázce přímého odkazu na jednotlivé účetní položky či prostřednictvím znaleckého posudku se ještě vrátím v další části této práce.

Okolnosti tvořící znaky subjektivní stránky trestného činu jsou v obecné rovině a také konkrétně v případě trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na úrazové pojištění, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti podle § 147 tr. zákona nejsložitější částí důkazního řízení. Po subjektivní stránce se u tohoto trestného činu vyžaduje úmysl, tedy že pachatel (plátce) věděl, že poruší nebo ohrozí zájem státu na řádném odvedení plátcem sražené daně, pojistného na sociální zabezpečení, na úrazové pojištění, na zdravotní pojištění nebo příspěvku na státní politiku zaměstnanosti za poplatníka, nebo alespoň věděl, že může uvedený zájem porušit nebo ohrozit, a chtěl takové porušení nebo ohrožení způsobit (přímý úmysl), případně věděl, že svým jednáním může způsobit porušení nebo ohrožení tohoto zájmu, a pro případ, že jej způsobí, byl s tím srozuměn (nepřímý úmysl). S ohledem na skutečnost, že pachatelé těchto trestných činů se často hájí špatnou finanční situací v důsledku druhotné platební neschopnosti, může hrát při dokazování formy zavinění účetnictví důležitou roli. Každá hospodářská operace musí být zadokumentována prostřednictvím účetních dokladů a zároveň každý účetní doklad musí vždy v účetní jednotce určitým způsobem obíhat mezi jednotlivými osobami zodpovědnými za příslušnou transakci. V textu účetního dokladu se nachází podpis toho, kdo transakci zaúčtoval a kdo ji schválil. Zároveň lze z těchto skutečností vyvodit i okruh svědků seznámených s účetním případem, a tím rozšířit okruh důkazních prostředků ve věci. Standardně účetní operace eviduje účetní plátce, jehož svědectví je relevantní – např. ohledně otázky, který z jednatelů, v případě společnosti s ručením omezeným, předmětnou účetní operaci schválil, nebo k ní dal přímo pokyn.

Dále lze účetnictví použít při dokazování subjektivní stránky trestného činu jako zdroj poznatků o celkové majetkové situaci plátce v době, po kterou nebyla zákonná povinnost sražené částky odvádět plněna. Tato forma využití účetnictví je v praxi nejčastější, neboť ve většině případů je potřeba zhodnotit, zda statutární orgán právnické osoby (či podnikatel – fyzická osoba) věděl, že hospodářská situace jeho podniku mu neumožní odvádět účetně sražené platby, a přesto za této situace

z finančních prostředků, které měl fakticky k dispozici, hradil jiné platby (čisté mzdy, zálohy obchodním partnerům) s úmyslem zachovat chod firmy za současné existence druhotné platební neschopnosti. Získáním poznatků tohoto druhu však již vyžaduje použití složitějších postupů. Zdrojem těchto poznatků jsou souhrnné účetní výkazy obsahující syntézu shromážděných účetních údajů. Z nich bude nutno dovodit celkovou majetkovou situaci v účetním období, v rámci kterého nebyla zákonná povinnost sražené částky odvádět plněna.

Pokud se jedná o výše zmíněnou otázku dokazování přímým odkazem na jednotlivé účetní položky či prostřednictvím znaleckého posudku, orgány činné v trestním řízení využívají ve většině případů formu znaleckého posudku. Naproti tomu obvinění, respektive obhajoba, argumentuje zejména samotným účetnictvím. Tuto skutečnost lze vysvětlit tím, že obvinění (zpravidla členové statutárních orgánů) a obhájci disponují převážně většími odbornými znalostmi z této oblasti, než orgány činné v trestním řízení (mám zde na mysli zejména orgány policie ČR, kdy ke zhotovení znaleckého posudku dochází již v přípravném řízení z důvodu zajištění případného podkladu pro obžalobu ze strany státního zástupce). V případě použití znaleckého posudku je poznávaná a dokazována skutečnost, nikoli bezprostředně z účetnictví samotného, ale až zprostředkovaně z odborné interpretace účetnictví soudním znalcem. Zároveň je však třeba připustit i možnost a vhodnost provedení důkazu přímo samotným účetním dokladem, záznamem a nebo výkazem. Jedná se zejména o případy, kdy předmětem dokazování nejsou komplexní jevy, ale existence či neexistence určité konkrétní skutečnosti. Příkladem je právě dokazování trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na úrazové pojištění, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti podle ust. § 147 tr. zákona. U této trestné činnosti je zapotřebí mimo jiné prokázat, že obviněný měl dostatek prostředků k úhradě povinné platby (k úhradě hrubé mzdy). V tomto případě lze jako důkaz použít přímo samotné účetnictví, zejména stav hotovostní pokladny a nebo stav bankovního účtu. Dokazovaná skutečnost (existence dostatečného množství finančních prostředků) je totiž v tomto případě zcela zřejmá již jen z těchto listinných účetních důkazů samotných a interpretace zjištěných skutečností nevyžaduje žádné specifické odborné znalosti. Navíc zjišťovaná skutečnost postačí sama o sobě a není ji ani třeba zařazovat do nějakého širšího kontextu. Podstatné je

zjištění, že plátce měl prostředky na úhradu povinných plateb a tyto prostředky se rozhodl použít jinak. V současné době již naprostá většina podnikatelů účtuje za pomoci výpočetní techniky a specializovaného účetního softwaru. Pokud se takovýto subjekt rozhodne nespolupracovat s orgány činnými v trestním řízení a neposkytne jim např. listinné výstupy z takto vedeného účetnictví, bude nutno zajistit a pro účely trestního řízení posoudit nejenom samotný počítač („PC“), ale i příslušný software. V tomto případě nelze vyloučit potřebnost spolupráce se znalcem z oboru účetnictví, ale také se znalcem z oboru výpočetní techniky. Z výše uvedeného vyplývá, že účetnictví hraje významnou roli v dokazování v trestním řízení, a to jak na straně orgánů činných v trestním řízení, tak na straně obhajoby obviněného.

6. Srovnání české a slovenské právní úpravy daňových trestných činů

Zákonem č. 300/2005 Z.z. účinným od 1.6.2007 byl pro Slovenskou republiku zrušen zákon č.140/1961 Sb. a byla zavedena trestněprávní úprava v mnoha směrech odlišná od platné české trestněprávní úpravy. Pokud se jedná o daňové trestné činy, jsou zařazené do druhé (zvláštní) části hlavy páté (nazvané Hospodářské trestné činy) a dílu třetího (s názvem Trestné činy proti měně a daňové trestné činy) zákona.

K daňovým trestným činům podle slovenské právní úpravy patří zkrácení daně a pojistného (§ 276), neodvedení daně a pojistného (§ 277), nezaplacení daně (§ 278) a porušení předpisů o státních technických opatřeních na označení zboží (§ 279).

Zkrácení daně a pojistného podle ust. § 276 odst. 1 sl. tr. zákona se dopustí ten, kdo v malém rozsahu zkrátí daň, pojistné na sociálním pojištění, veřejné zdravotní pojištění nebo příspěvek na starobní důchodové spoření, přičemž zákonná trestní sazba trestu odnětí svobody je v rozsahu 1-5 let. Kvalifikovaná skutková podstata s trestní sazbou trestu odnětí svobody 3-8 let je podmíněná recidivou, anebo porušením úřední uzávěry k usnadnění spáchání činu, případně tzv. závažnějším způsobem jednání anebo větším rozsahem činu. Odnětím svobody na 4-10 let podle odst. 3 je trestán pachatel při spáchání tohoto trestného činu ve značném rozsahu a podle odst. 4 při velkém rozsahu je trestní sazba 7-12 let. Při zjišťování rozsahu zkrácení pojistného se vychází z tzv. čistého pojistného (bez přírážek, poplatků z prodlení, jiných poplatků a pokut). Za zkrácení daně a pojistného se také považuje takové jednání pachatele, které spočívá v úmyslném vytváření podmínek, kterými pachatel dosáhne, že mu příslušný státní orgán, resp. orgán obce (správce daně) daň vůbec neurčí, anebo dosáhne, že daň správcovi daně anebo pojistné veřejnoprávní organizaci spravující toto pojistné vůbec nezaplatí, anebo zaplatí v nižší než zákonem stanovené výši. Minimální hranice pro malý rozsah činu je 8.000,- Sk, pro větší rozsah činu 80.000,- Sk, pro značný rozsah 800.000,- Sk a velký rozsah je podmíněn minimální hranicí 4.000.000,- Sk. Za závažnější způsob jednání považuje

slovenský trestní zákoník podle obecného výkladu páčání trestného činu se zbraní; po delší dobu; surovým anebo trýznivým způsobem; násilím, hrozbou bezprostředního násilí anebo hrozbou jiné těžké újmy; vloupáním; lstí; využitím tísně, nezkušenosti, odkázanosti a nebo podřazenosti; porušením důležité povinnosti vyplývající z pachatelova zaměstnání, postavení anebo funkce anebo mu uložené zákonem; organizovanou skupinou anebo na více osobách. Z povahy věci při krácení daně bude přicházet v úvahu zejména lest a porušení důležité povinnosti. I slovenská právní úprava zakotvuje v případě trestného činu podle § 276 tr. zákona zánik trestnosti účinnou lítostí na základě obecného ustanovení o účinné lítosti, která je ve slovenské právní úpravě vymezená v ust. § 85 tr. zákona.

Ustanovení § **277 tr. zákona** zakotvuje skutkovou podstatu trestného činu **neodvedení daně a pojistného**, kterého se dopustí ten, kdo v malém rozsahu zadrží a neodvede určenému příjemci splatnou daň, pojistné na sociálním pojištění, veřejné zdravotní pojištění anebo příspěvek na starobní důchodové spoření, které srazí anebo vybere podle zákona, anebo kdo neoprávněně v malém rozsahu uplatní nárok na vrácení daně z přidané hodnoty anebo spotřební daň v úmyslu zajistit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch. Předpokladem aplikace druhého odstavce je závažnější způsob jednání, anebo větší rozsah činu, třetí a čtvrtý odstavce zakotvuje značnou škodu a velký rozsah činu. Trestní sazby trestů odnětí svobody jsou v případě jednotlivých odstavců stejné jako u ust. § 276 tr. zákona. Z výše uvedeného vyplývá, že tohoto trestného činu je možné se v rámci působnosti slovenského trestného zákoníku alternativně dopustit neodvedením daně a pojistného anebo neoprávněným uplatněním nároku na vrácení daně z přidané hodnoty nebo spotřební daně.

Ustanovení § 86 písm. d) tr. zákona umožňuje zánik trestnosti neodvedení daně a nebo pojistného podle § 277, když splatná daň a její příslušenství anebo pojistné byly zaplacený dodatečně. Ani slovenský trestný zákon neurčuje, kdo má daň anebo pojistné zaplatit, zánik trestnosti tohoto činu nepodmiňuje tím, že daň a její příslušenství a nebo pojistné musí nutně zaplatit ten, kdo je podle příslušných předpisů nositelem této povinnosti. Zánik trestnosti činu je důvodem pro zastavení trestního stíhání prokurátorem anebo soudem proti obviněnému (§ 215 odst. 1 písm. g), § 244 odst. 1 písm. c) trestního řádu SR), případně zproštění obžalovaného

obžaloby soudem (§ 285 písm. e) t.ř.). Před zahájením trestního stíhání přichází v úvahu odložení věci policejním orgánem nebo prokurátorem (§ 197 ods. 1 písm. c) t.ř.).

Podle slovenské trestněprávní úpravy je trestné i nezaplacení daně. Tato skutková podstata je upravená v **ust. § 278** tr. zákona a předpokládá **nezaplacení splatné daně**, a to ve větším rozsahu, což je minimálně částka 80.000,- Sk, zde je trestní sazba trestu odnětí svobody až 3 roky, při značném rozsahu, tedy min. částce 800.000,- Sk 1-5 let a v případě velkého rozsahu odpovídajícím minimálně částce 4.000.000,- Sk. 3-8 let. Toto ustanovení trestněprávně postihuje všechny daňové subjekty, které jsou podle zákona nositeli povinnosti zaplatit splatnou daň. Neumožňuje uplatnit trestní odpovědnost za nesplnění zákonné povinnosti zaplatit splatné pojistné na důchodové zabezpečení, nemocenské pojištění, zdravotní pojištění a příspěvek na pojištění v nezaměstnanosti. Druh daně nerozhoduje. Podmínkou trestnosti tohoto činu je úmyslné nezaplacení splatné daně včetně jejího příslušenství ve větším rozsahu. Příslušenstvím daně se rozumí zvýšení daně, úroky, penále, pokuty, poplatky a jiné plnění majetkové povahy, účtované k dani na základě rozhodnutí správců daně na podkladě zákona a za podmínek, které jsou určeny zákony o jednotlivých daních. Ustanovení § 86 písm. d) tr. zákona umožňuje také zánik trestnosti nezaplacení daně podle § 278, když splatná daň a její příslušenství byly zaplacený dodatečně. Zákon neurčuje, kdo má daň zaplatit, zánik trestnosti tohoto činu nepodmiňuje tím, že daň a její příslušenství musí nutně zaplatit ten, kdo je podle zvláštních předpisů nositelem této povinnosti.

V rámci daňových trestných činů je také zakotvena v **§ 279** skutková podstata trestného činu **porušení předpisů o státních technických opatřeních k označení zboží**, podle které kdo s kontrolovanými známkami, kontrolními páskami anebo jinými kontrolními technickými opatřeními na označení zboží na daňové účely anebo na jiné účely ustanovené zákonem nakládá v rozporu se všeobecně závazným právním předpisem v úmyslu způsobit jinému škodu anebo zajistit sobě anebo jinému neoprávněný prospěch, anebo kdo v rozporu se všeobecně závazným právním předpisem doveze, vyveze, přepraví, dá přepravit, uvádí do oběhu anebo přechovává zboží bez kontrolních známek, kontrolních pásek a nebo bez jiných kontrolních technických opatření na jeho označení na daňové účely anebo na jiné účely

ustanovené zákonem, bude odsouzen na odnětí svobody na šest měsíců až tři roky. Pro případ spáchání činu závažnějším způsobem jednání, ze zvláštní pohnutky anebo pro případ způsobení větší škody je stanovena trestní sazba trestu odnětí svobody 1-5 let a sazba 3-8 let je v případě způsobení škody velkého rozsahu anebo v případě spáchání trestného činu jako člen organizované skupiny (doslovný překlad ze slovenského znění je nebezpečné seskupení). Zvláštní pohnutkou („osobitný motiv“) se rozumí spáchání trestného činu na objednávku, ze msty, v úmyslu zakrýt nebo usnadnit jiný trestný čin, z národnostní, etnické nebo rasové nenávisti anebo nenávisti z důvodu jiné barvy pleti, nebo se sexuálním motivem.

Z výše uvedené analýzy slovenské trestněprávní úpravy daňových trestných činů je zřejmé, že tato úprava je v jednotlivých částech ve větší či menší míře odlišná od české právní úpravy. V obecné rovině je rozdíl v minimálních částkách představujících škodu, kdy v rámci slovenské právní úpravy jsou tyto částky menší, což znamená přísnější podmínky pro posuzování trestnosti jednání. Tak např. podle slovenské právní úpravy už krácení daně ve výši 8.000,- Sk je trestným činem, kdežto český trestní zákon (v ust. § 148 odst.1) vyžaduje pro trestnost činu zkrácení daně škodu alespoň ve výši 50.000,- Kč. Dále s výjimkou ust. § 279 u trestných činů podle §§ 276 až 278 se nedefinuje pojmově škoda jako taková, ale mluví se o tzv. „rozsahu činu“, byť finanční kritéria pro určení rozsahů činů se shodují s kritérii pro jednotlivé výše způsobené škody a jsou upravené v ust. § 125 sl.tr.zákona. Pokud jde o výši trestní sazby, daňové trestné činy jsou ve Slovenské republice trestány mnohem přísněji. Příkladem bych uvedla neodvedení daně a pojistného při prospěchu velkého rozsahu (v ČR 5.000.000,- Kč, v SR 4.000.000,- Sk), kdy česká zákonná trestní sazba trestu odnětí svobody je 1-8 let a slovenská 7-12 let. Jedině v případě trestného činu porušení předpisů o státních technických opatřeních k označení zboží podle § 279 sl. tr. zákona, kterému odpovídá trestný čin porušení předpisů o nálepkách k označení zboží podle české právní úpravy (§ 148a tr. zákona) je trestní sazba trestu odnětí svobody ve slovenské právní úpravě méně přísná než v české. Zatímco při prospěchu velkého rozsahu je česká trestní sazba trestu odnětí svobody 5-12 let, na Slovensku je to pouze 3-8 let. Ve vztahu k jednotlivým konkrétním skutkovým podstatám lze uvést, že ve slovenské právní úpravě je vylákání daňové výhody na dani z přidané hodnoty a spotřební dani zařazeno do

skutkové podstaty trestného činu neodvedení daně a pojistného podle § 277 sl. tr. zákona, a nikoliv do skutkové podstaty zkrácení daně, jak je to v české právní úpravě. V případě zkrácení daně jsou u slovenské právní úpravy rozšířené důvody pro aplikaci vyšší trestní sazby, a to o recidivu a již výše vysvětlený závaznější způsob jednání, naopak je irelevantní počet osob se kterými dochází ke spáchání krácení daně. Dále v případě neodvedení daně a pojistného je na rozdíl od české právní úpravy zákonným znakem skutkové podstaty také úmysl zajistit sobě nebo jinému neoprávněný majetkový prospěch. Nejmarkantnější rozdílem je skutečnost, že podle slovenské právní úpravy je trestné nezaplacení daně (§ 278 tr. zákona), kdežto česká trestněprávní úprava tuto skutkovou podstatu nezná.

Kromě slovenské hmotněprávní úpravy považují za vhodné věnovat část této kapitoly (alespoň ve stručnosti) také postupům, které Slovenská republika zavedla v rámci boje proti závažným formám organizované kriminality a korupce. V devadesátých letech minulého století byl zaznamenán prudký vzestup kriminality na území Slovenské republiky, přičemž došlo k nárůstu kriminality páchané organizovanými skupinami a zločineckými skupinami, které se zaměřovaly zpočátku převážně na páchání násilné trestné činnosti, později i ekonomické trestné činnosti a také závažné hospodářské trestné činnosti. Vysoký stupeň organizovanosti, kdy se páchala trestná činnost stále více utajeným způsobem, za zvýšeného používání násilí i zbraní, přerůstání zločineckých skupin do různých oblastí společenského života, a to i prostřednictvím korupce, umožňoval páchání trestné činnosti čím dál tím efektivnějším způsobem, který přinášel pachatelům větší zisk. Právě s pomocí větších zisků mohli tito pachatelé rozšiřovat své sféry vlivu. Páchání uvedené trestné činnosti má vždy negativní následky na fungování ekonomických vztahů a zejména při korupci, resp. ve spojení s korupcí, dochází nevyhnutně k deformaci konkurenčního prostředí. Bylo tedy třeba najít východisko z této situace, tedy z rozmachu organizovaného zločinu a korupce na jedné straně a zároveň s limitovanými procesně-právními možnostmi dokazovat tyto formy kriminality na straně druhé. Bylo zřejmé, že bez změny procesně-právních institutů nebude možné efektivně bojovat s výše uvedenou kriminalitou.

V zájmu zachování bezpečnosti, stability a ekonomického rozvoje se projevila politická vůle a vážně míněná snaha tento negativní jev postupně

likvidovat. V průběhu roku 2003 se politická vůle transformovala do zákonodárné iniciativy návrhu zákona o zřízení specializovaných jednotek na úrovni soudu a prokuratury. Paralelně se vznikem těchto institucí se připravovaly specializované jednotky v rámci policejního sboru. Hlavním záměrem této iniciativy bylo vytvořit specializované orgány zaměřené na odhalování, vyšetřování a soudní postih korupčních trestných činů, organizovaného zločinu a závažných ekonomických kauz. Podmínkou bylo začlenit tyto instituce do systému obecných soudů a prokuratury tak, aby byl zachován princip dvojinstančního rozhodování. Určením působnosti pro celé území Slovenské republiky se sledoval cíl přetrhnutí místních vlivů a vazeb. Specializací na vybrané trestné činy a osobní působnost se sledoval cíl plné profesionality, efektivnosti a koordinovaného postupu orgánů činných v trestním řízení a soudu. V přípravném řízení v rámci dokazování a získávání nejpodstatnějších důkazů má důležité postavení soudce pro přípravné řízení, který vydává na základě návrhu prokurátora příkazy k použití informačně-technických prostředků, k použití agenta, u kterého se očekává tak jako u dalších zúčastněných osob absolutní diskretnost a mlčenlivost. Jeden soud a jedna prokuratura s limitovaným počtem soudců a prokurátorů snižují riziko úniku informací a zvyšují procento úspěšnosti utajovaných procesních postupů v dokazování. S ohledem na všechny tyto aspekty byl dne 21.10.2003 přijat zákon č. 458/2003 Zb. zákonov o zřízení Speciálního soudu a Úřadu speciální prokuratury, který nabyl účinnosti 1.9.2004. Zákon určil sídlo, obvod, působnost a organizace Speciálního soudu a řízení před ním, jakož i postavení soudců Speciálního soudu, jejich práva a povinnosti. Dále byl novelou zákona č. 153/2001 Z.z. o prokuratuře zřízen Úřad speciální prokuratury jakožto zvláštní součást Generální prokuratury Slovenské republiky s působností pro celé území Slovenské republiky. Působnost se vztahuje na věci, které patří do pravomoci Speciálního soudu.

K prvoinstančnímu Speciálnímu soudu byl určen jako odvolací soud Nejvyšší soud České republiky, kde jsou určeny senáty zabývající se odvolací agendou Speciálního soudu. Pod působnost, resp. pravomoc Speciálního soudu, a potažmo i Úřadu speciální prokuratury, patří mimo jiné hospodářské trestné činy podle páté hlavy zvláštní části Trestního zákona SR, pokud takovým trestným činem byla způsobena škoda anebo získám prospěch dosahující nejméně dvacetipětitisíc násobku

malé škody podle Trestního zákona SR anebo jestli takový trestný čin byl spáchaný v rozsahu dosahujícím výši nejméně dvacetipětitisíc násobku malé škody podle Trestního zákona SR.

Kromě těchto institucionálních změn byly zavedeny do Trestního řádu SR procesní instituty jako agent, přepracovaly se prostředky operativně-pátrací činnosti, informačně-technické prostředky, jakož i spolupracující osoba a nové procesní postupy (dočasné odložení sdělení obvinění podle § 205, přerušení trestního stíhání podle § 228 odst. 3, podmíněné zastavení trestního stíhání spolupracujícího obviněného podle § 218, § 219, zastavení trestního stíhání podle § 215 odst. 3 mimořádné snížení trestu podle § 39 odst. 2 písm.e/).

Jedním z nejvýznamnějších institutů je institut agenta systematicky zařazený mezi prostředky operativně-pátrací činnosti, mezi které patří dále kontrolovaná dodávka, záměna obsahu zásilek, předstíraný převod, sledování osob a věcí. Agent je definovaný v ust. § 10 odst.19 Trestního řádu SR, podle kterého je agent příslušníkem Policejního sboru anebo příslušníkem policie jiného státu, který na základě příkazu prokurátora anebo soudu přispívá k odhalování, zjišťování a usvědčování pachatelů zločinů, trestných činů uvedených v třetím díle osmé hlavy zvláštní části Trestního zákona SR (korupce), trestného činu zneužívání pravomoci veřejného činitele a trestného činu legalizace příjmů z trestné činnosti. Jeho použití je přípustné jenom tehdy, když odhalování, zjišťování a usvědčování pachatelů vymezených trestných činů by bylo jiným způsobem podstatně ztížené a získané poznatky odůvodňují podezření, že byl spáchaný trestný čin anebo má být spáchaný takový trestný čin. Další možností, kterou je možné na Slovensku efektivně postupovat při odhalování, usvědčování a zjišťování pachatelů nejzávažnějších forem trestné činnosti, je institut spolupracující osoby. Podstatou institutu spolupracující osoby je dohoda mezi pachatelem a státem, obsahem které je poskytnutí výhody v podobě dočasné anebo trvalé beztrestnosti a upuštění od dalšího trestního stíhání za poskytnutí důkazně významných informací, výjimečně způsobilých přispět k naplnění účelu spolupráce, tedy objasnění některého z vymezených trestných činů anebo zjištění či usvědčení pachatelů. V těchto případech jde o objasňování, zjišťování či usvědčování pachatelů nejzávažnějších forem trestné činnosti, a proto tady převažuje zájem společnosti na objasnění těchto trestných činů nad zájmem

trestně stíhat a postihnout takovou osobu, která se výraznou mírou přičinila o jejich objasnění, zjištění či usvědčení pachatele. Jde tedy o výjimku ze zásady legality. Všechny uvedené procesní instituty posunuly kvalitativně možnosti orgánů činných v trestním řízení při odhalování, zjišťování anebo usvědčování pachatelů nejzávažnějších forem kriminality ve Slovenské republice. Zároveň souběžné vytvoření specializovaných policejních složek, specializované složky prokuratury a speciálního soudu s jurisdikcí pro celé území SR poskytlo institucionální předpoklady pro efektivní používání těchto procesních institutů v praxi.³³

³³ Transparency International – Česká republika. Jak efektivní jsou české a slovenské represivní složky? Stíhání korupce a závažné hospodářské kriminality – situace, postupy a doporučení. Transparency International – Česká republika. 2007, str. 93.

7. Daňové trestné činy v rámci připravované české rekodifikace trestního práva ve srovnání s platnou právní úpravou

Nová kodifikace trestního zákoníku bude podle důvodové zprávy k návrhu tohoto zákoníku založena na přesvědčení, že ochranu demokratického státního a společenského zřízení, práv a svobod jednotlivců a ochranu jejich života, zdraví a majetku je třeba dosahovat především mimotrestními prostředky. Reakce trestněprávními prostředky na protiprávní jednání bude aplikovatelná až v krajních případech v souladu se subsidiární úlohou trestního práva v právním řádu a ve společnosti. Priorita kriminální politiky sledující kontrolu a potlačování kriminality bude spočívat ve vhodném vyvažování prevence a represe. Cílem nové kodifikace trestního zákoníku České republiky je podle důvodové zprávy zejména plně zajistit ochranu občanských práv a svobod a dalších hodnot garantovaných Ústavou a Listinou základních práv a svobod, jakož i vynutitelnost důležitých příkazů a zákazů prostředky trestního práva, byť jde o nejzazší řešení („ultima ratio“), nicméně však řešení v některých směrech nepominutelné; zajišťovat realizaci trestní politiky demokratické společnosti založené na principu humanismu, směřující k sociální reintegraci pachatelů a zajišťující přiměřenou satisfakci obětem trestných činů; prohloubení diferenciací a individualizace trestní odpovědnosti fyzických osob a právních následků této odpovědnosti; dosažení komplexní právní úpravy ochrany mládeže tím, že trestní právo mládeže bude provázáno s právní úpravou z dalších relevantních oblastí našeho právního řádu na základě vědeckých poznatků nejen z oblasti trestního práva a kriminologie, ale i pedagogiky, sociologie, pedopsychologie a pedopsychiatrie; změna celkové filosofie ukládání sankcí, kdy je třeba především změnit hierarchii sankcí, v rámci níž by byl trest odnětí svobody chápán jako „ultima ratio“ a byl by kladen důraz na individuální přístup k řešení trestních věcí předpokládající širokou možnost využití alternativních sankcí k zajištění pozitivní motivace pachatele; důsledné oproštění od všech relikvů nedemokratického pojmání funkcí a účelu trestního zákona a přihlášení se k ideové diskontinuitě s právním řádem z totalitního období; dosažení srovnatelné úrovně s trestním právem moderního evropského standardu, při respektování mezinárodních

závazků České republiky a požadavků vyplývajících z evropských integračních procesů.

Daňové trestné činy jsou i podle nově navrhované právní úpravy zařazeny do hospodářských trestných činů v rámci hlavy šesté trestního zákoníku. Trestné činy hospodářské budou tvořit nadále významnou součást trestního zákoníku, a to z důvodu nutnosti zajistit adekvátní trestněprávní ochranu ekonomiky před trestnou činností, a tím i ochranu nového hospodářského mechanismu a systému ekonomických vztahů. Výše uvedená priorita subsidiarity trestní represe se v oblasti hospodářských trestných činů uplatňuje zvláště, a proto se zásahy státu pomocí trestněprávních prostředků omezují v podstatě na postih pro nesplnění povinností vůči státu, zejména finančních (daňových, celních, devizových atd.); postih pro nedodržení důležitých předpisů vymezujících rámec podnikání a závazná pravidla podnikání, včetně zajištění rovnosti na trhu (neoprávněné podnikání, porušování předpisů o oběhu zboží ve styku s cizinou, porušování předpisů o nakládání s kontrolovaným zbožím a technologiemi, porušování předpisů o zahraničním obchodu s vojenským materiálem, porušování závazných pravidel hospodářského styku apod.), postih různých jednání podvodného charakteru (poškození spotřebitele, pletichy při veřejné soutěži a veřejné dražbě apod.); ochranu tajemství obchodních informací a účetní evidence (zneužívání informací v obchodním styku, zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění atd.); ochranu měny a závazků vyplývajících z mezinárodních smluv a úmluv (padělání a pozměnění peněz, průmyslová práva, autorské právo, poškozování finančních zájmů Evropských společenství apod.).

Daňové trestné činy jsou vymezené v hlavě šesté, díl druhý návrhu nového trestního zákoníku. Ustanovení o daňových trestných činech nadále samozřejmě chrání zájem státu na řádném vyměření a odvedení daní a poplatků. Návrh rekodifikace v podstatě přejímá osvědčenou právní úpravu těchto trestných činů z platného trestního zákona s určitými upřesněními těch skutkových podstat, jejichž používání činí v praxi aplikační problémy.

U trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 212 nového tr. zákona) je dosud legislativně oddělená samostatná skutková podstata sankcionující vylákání povinné výhody na některé z povinných plateb (§ 148 odst. 2

platného trestního zákona) převedena do základní skutkové podstaty obsahující klasické zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (odstavec 1), čímž je odstraněna dosavadní nemožnost sčítat vylákanou výhodu na povinné platbě se zkrácením daně, poplatku nebo podobné povinné platby. To má význam jak z hlediska naplnění základní skutkové podstaty (kdy podle nového návrhu se předpokládá větší rozsah i v případě vylákaní povinné výhody, byť v přípustném součtu s klasickým krácením daně), tak i z hlediska naplnění okolností podmiňujících použití vyšší trestní sazby (značný rozsah a velkého rozsahu), kde je možno při navrhované úpravě bez problémů sčítat rozsah vylákané výhody na některé z těchto povinných plateb a rozsah zkrácení daně, poplatku nebo podobné povinné platby. Odstraní se tím např. u daně z přidané hodnoty zvýhodnění těch pachatelů, u kterých v důsledku jejich jednání týkajícího se uplatňování odpočtů převýšil nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu daňovou povinností na výstupu, a v důsledku toho vznikl tzv. nadměrný odpočet, který je potřeba považovat za daňovou výhodu a nikoli za zkrácení daně. Dále bylo nově do této skutkové podstaty doplněno i krácení příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Pokud se jedná o trestní sazby, dolní hranice trestní sazby se v případě druhého odstavce zvyšuje na 2 roky (z 1 roku) a horní hranice trestní sazby v případě třetího odstavce se snižuje na 10 let (ze v současnosti platných 12 let).

Pokud se jedná o trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, pojistného na úrazové pojištění a pojistného na zdravotní pojištění (§ 213 nového tr. zákona), ve vymezení této skutkové podstaty jsou upřesněny základní pojmy vymezující dosavadní pojmy „plátce“ a „poplatníka“ tak, aby byly v souladu nejen s daňovými předpisy, ale i s předpisy upravujícími pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. V rámci prvního odstavce byl alternativní peněžitý trest nahrazen trestem zákazu činnosti. Trestní sazba byla nově rozlišena v závislosti na výši získaného prospěchu. Zatímco platná právní úprava zná pouze kvalifikovanou skutkovou podstatu podle druhého odstavce předpokládajícího získání prospěchu velkého rozsahu s trestní sazbou 1 až 8 let, nová právní úprava při získání značného prospěchu podle druhého odstavce zavádí trestní sazbu 1 až 5 let a v případě prospěchu velkého rozsahu 2 až 8 let.

Zvláštní ustanovení o účinné lítosti (§ 214 nového tr. zákona) návrh přejímá z platné právní úpravy beze změny.

U trestného činu nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 215 nového tr. zákona) návrh snižuje horní hranici trestní sazby trestu odnětí svobody v případě prvního odstavce ze 3 na 2 léta a rozšiřuje možnost uložit alternativní trest zákazu činnosti k trestu odnětí svobody. V rámci druhého odstavce předpokládajícího spáchání činu ve značném rozsahu se snižuje horní hranice trestní sazby trestu odnětí svobody z 5 na 4 léta a nově se zakotvuje možnost uložení alternativního peněžitého trestu k trestu odnětí svobody.

Skutková podstata porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží je zakotvená v § 216 nového tr. zákona. Návrh tuto skutkovou podstatu rozšiřuje v souladu s požadavky praxe i na kontrolní pásky nebo jiné předměty k označení zboží pro daňové účely tak, aby i ohledně těchto důležitých předmětů pro daňové účely byla zajištěna trestněprávní ochrana při jejich nezákonném užití nebo jiném nakládání. V případě druhé alinei prvního odstavce bylo rozšířeno a upřesněno jednání podléhající trestnímu postihu, a to kromě stávajícího „uvádění do oběhu“ také dovoz, skladování a přeprava zboží bez nálepek, kontrolních pásek nebo jiných předmětů k jeho označení pro daňové účely. Pokud se jedná o trest, alternativní peněžitý trest v rámci prvního odstavce byl nahrazen trestem zákazu činnosti a trestní sazba trestu odnětí svobody v rámci třetího odstavce se výrazně snížila ze současných 5-12 let na 2-8 let. Obdobným způsobem je rozšířena a upravena i navazující skutková podstata padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti (§ 217).

Z výše uvedené komparace platné právní úpravy daňových trestných činů s navrhovanou rekodifikací je zřejmá snaha zákonodárce eliminovat nedostatky současné právní úpravy důslednější a podrobnější propracovaností zákonných znaků jednotlivých skutkových podstat. Zároveň však nově navrhovaná právní úprava výrazně snižuje trestní sazby trestu odnětí svobody a rozšiřuje možnost aplikace alternativních trestů (zejména trestu zákazu činnosti), což je odrazem již výše uvedené priority prevence a teprve subsidiárního charakteru trestní represe.

Dle mého názoru mnohem účinnějším prostředkem k zabránění daňových úniků a tím i úniků příjmů do státního rozpočtu je důslednější propracování daňových zákonů a dalších na ně navazujících mimotrestních právních předpisů. Eliminace vnitřních rozporů a výkladových nejasností těchto předpisů zabezpečí státu větší možnost preventivní kontroly plnění daňových a poplatkových povinností ze strany povinných subjektů. Samozřejmě ani absolutně dokonalé daňové zákony nezabrání určité míře páchání daňové trestné činnosti, tato míra však bude nepochybně nižší, a to i za současně existující benevolentnější trestněprávní úpravy.

Závěr

Smyslem této práce bylo definovat a analyzovat některé nejožehavější problémy daňových trestných činů a jejich postih. Mám tím na mysli postih trestněprávní, i když za stěžejní v této oblasti považuji zejména odstranění nedostatků v oblasti prevence daňových úniků a zvýšení efektivity kontroly plnění daňových povinností, kdy tento aspekt by byl i značným ekonomickým přínosem ve formě reálného přílivu finančních prostředků do státního rozpočtu. Optimálnímu stavu, kdy se většině daňových úniků zabrání v rámci daňového řízení a trestní řízení bude pouze ultima ratio skutečně závažné daňové kriminality, však brání několik skutečností. Nejedná se o nové problémy, snaha o jejich odstranění ze strany státu trvá již delší dobu, zatím však bez dostatečně efektivních výsledků. Jedná se zejména o komplikované daňové předpisy, zejména z odvětví hmotného daňového práva obsahující řadu různých výjimek a odchylek, které jsou navíc předmětem častých novelizací (z hlediska trestního práva může mít vliv i na otázku zavinění), složité reálné i právní podnikatelské prostředí, z něhož pochází největší daňové příjmy, ale také nejrozsáhlejší daňové úniky, odlišný přístup finančních orgánů a orgánů činných v trestním řízení vyplývající zejména z rozdílných procesních postupů a pravidel dokazování (např. problematika důkazního břemene v trestním a daňovém řízení), využívání (nebo zneužívání) otevřenosti ekonomiky České republiky ve vztahu k cizině a z toho vyplývajících rozdílů v právních úpravách daňové problematiky a v praxi daňových orgánů jednotlivých států. V neposlední řadě zde pořád přetrvává nutnost nadále zvyšovat odbornou úroveň příslušníků Policie ČR v oblasti daňových předpisů.

Pokud by ze strany represivních složek mělo v dohledné budoucnosti dojít ke zlepšení činnosti, nelze to řešit izolovaně, ale s potřebnou návazností na ostatní orgány a organizace, které se touto činností rovněž zabývají. Pokud se jedná o změny organizačních struktur, efektivní by bylo vytvoření jediného celorepublikového útvaru, který by se zabýval na vysoké odborné úrovni nejzávažnějšími formami organizovaného zločinu, korupce a závažné hospodářské a finanční kriminality. Rozsah plnění úkolů tohoto útvaru by měl být určován policejním prezidentem, který by měl vycházet z vývoje kriminality a celospolečenské potřeby. V rámci tohoto

útvary by měli působit policisté s odborným vzděláním potřebným pro výkon tohoto druhu služby. Dále by bylo vhodné platové ohodnocení náročnosti plnění úkolů v této oblasti. V návaznosti na tyto opatření by pak bylo žádoucí zajistit rozšíření počtu státních zástupců, kteří se budou zabývat tímto druhem kriminality. Obdobně v oblasti soudů lze navrhnout přijetí opatření spočívajících ve vytvoření specializace soudců na vymezený druh kriminality, včetně provádění jejich dalšího odborného růstu. Obecně se dá říci, že jako nejlepší pro Českou republiku se nabízí přijetí obdobné právní úpravy, jaká je v současné době na Slovensku. Mám tím na mysli zejména institucionální rámec a procesní normy, které by zefektivnily odhalování, zjišťování a usvědčování pachatelů zvláště závažných forem (i daňové) kriminality.

Daňová kriminalita „trápí“ samozřejmě nejenom Českou republiku, je ustavičně předmětem diskusí a snah o nalézání co nejefektivnějších protiopatření i v rámci Evropské unie. Již v roce 2006 se Evropská unie rozhodla, že vydá v příštích šesti letech 481 milionů eur na spolupráci celních a daňových úřadů členských zemí. Programy, které tyto fondy financují, jsou zaměřeny především na boj s dovozem padělaného zboží a na vyměňování informací o daňových podvodech. Jednalo se o podstatné zvýšení oproti minulému období, kdy Unie vydala na tyto účely 224 milionů eur. Unie vytváří celoevropský počítačový systém, který spojuje celní úřady členských zemí a který bude hlavní položkou programu celní spolupráce. Nicméně i přes všechny tyto a další opatření musela Evropská unie v září 2008 konstatovat, že je podle odhadu ročně chudší až o 250 miliard eur, a to všechno kvůli daňovým ztrátám z podvodů. Čtyřicet miliard eur z toho připadá podle zprávy Evropského parlamentu na podvody s DPH. Úniky představují dvě až 2,5 procenta HDP unie. Evropský parlament proto nezávazně vyzval členské státy, aby boj proti daňovým podvodům začaly konečně brát vážně. Změnit by se podle europoslanců měl i výběr DPH, aby se snížilo riziko daňových úniků a podvodů při přeshraničním obchodování. Parlament například navrhuje, aby se vytvořil systém výběru DPH v zemi původu, kdy se daň z přidané hodnoty účtuje sazbou vyvážejícího členského státu. Nyní se daň vybírá tam, kde se zboží spotřebovává. Kvůli podvodům na DPH unie podle zprávy přichází o deset procent příjmů z této daně. U spotřební daně na alkoholické nápoje pak podle údajů z roku 1998 jde o osmiprocentní ztrátu, u spotřební daně na tabákové výrobky o devítiprocentní ztrátu. Daňové úniky se staly

horkým tématem v rámci EU opětovně na počátku roku 2008. Německo tehdy začalo vyšetřovat stovky lidí podezřelých z toho, že si do Lichtenštejnska a dalších daňových rájů ukryli miliardy eur, aby se vyhnuli placení německých daní z úspor. Berlín vyvinul na Lichtenštejnsko tlak, aby uvedlo svá pravidla pro bankovní tajemství do souladu s německými pravidly. Proti daňovým rájům se vyslovil i Evropský parlament. Unie by podle poslanců měla vyzvat Organizaci pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, aby prostřednictvím svých členů uvalila sankce na daňové ráje, které nebudou spolupracovat při odhalování daňových úniků. Požádal také Evropskou unii, aby otázku odstranění daňových rájů na celém světě ponechala na pořadu dne. V České republice k největším známým daňovým podvodům patřily ty s naftou vydávanou za lehké topné oleje, při kterých stát přišel o miliardy. Podvody s DPH pak v několika případech přesahovaly stamilionové částky.

Trestná činnost (a nejenom ta daňová) bude vždy součástí společnosti, nelze ji úplně vymítit. Účelem trestněprávních norem týkajících se daňové kriminality a cílem orgánů činných v trestním řízení by mělo být přesvědčení pachatelů (eventuelně potencionálních pachatelů) trestné činnosti, že i kdyby se dostali přes kvalitní a propracovanou síť daňových zákonů a mimo dosah orgánů správce daně, spravedlivé potrestání je nemine.

Resumé

Infractions fiscales

Le présent travail de fin d'études présente une analyse de la problématique de la criminalité fiscale, du point de vue de la législation ainsi que du point de vue de son impact social, y compris l'analyse des causes de son apparition et de son existence. Après avoir éclairci la criminalité économique dans un contexte plus large (dont la criminalité fiscale fait justement partie) et le milieu social favorisant son développement, le travail analyse les infractions fiscales concrètes et leurs sanctions. Bien sûr que l'appareil étatique fait l'effort de réagir à une telle expansion de la criminalité économique avec plus ou moins de succès. Néanmoins, pour le moment, ces efforts ne sont qu'une action consécutive. Généralement, les auteurs des infractions économiques sont les premiers à découvrir les manquements dans la législation ou éventuellement ils commencent à violer la législation et c'est l'Etat qui essaie de les « rattraper » par la suite. Il est évident que pour le moment les pratiques optimales dans la prévention et le contrôle, permettant à l'ordre juridique en vigueur de faire baisser la statistique de la criminalité économique, n'ont pas été mis en oeuvre. De l'autre côté, il n'est pas possible d'accepter l'opinion dogmatique selon laquelle il faut condamner tout effort mené pour diminuer la charge fiscale. Pour cette raison, le présent travail présente – même si de façon marginale – un article court sur les paradis fiscaux. Il s'agit d'une problématique actuelle qui évoque la question s'il est moral de ne pas payer les impôts ou si c'est plutôt le système fiscal actuel qui est amoral. La notion de sociétés offshor est souvent considérée comme un groupement permettant la fraude fiscale et le « blanchiment d'argent ». Néanmoins, il s'agit d'une opinion tendancieuse et non objective qui résulte peut-être du fait que le large public ignore leur principe. Ce passage fait partie du chapitre sur la criminalité économique.

La criminalité économique en République tchèque a pris des proportions telles qu'elle peut destabiliser non seulement la conscience juridique des citoyens mais aussi la totalité de l'économie nationale. Le niveau de ce danger augmente sous l'effet spiral qui consiste à chasser les sociétés « honnêtes » qui ne sont pas capables de faire concurrence aux sociétés qui tirent profit de la criminalité économique.

Il est possible d'évaluer la criminalité économique du point de vue criminologique et criminalistique. Du point de vue criminologique, il est possible d'identifier les caractéristiques suivantes de la criminalité économique :

1) Il s'agit d'une criminalité la plus latente. La part de cette criminalité dans la totalité de la criminalité varie entre 8 et 10 %, ce qui représente environ 35 mille infractions par an. Le taux d'élucidation de ces infractions et les sanctions infligées aux auteurs des infractions restent toujours très bas. L'infraction la plus courante est la fraude fiscale selon § 148 du Code pénal.

2) Les infractions de ce type sont souvent planifiées et organisées en détail et à long terme, elles sont commises de façon très sophistiquée, elles sont souvent commises en groupe qui peut avoir le caractère d'une organisation criminelle.

3) Elles sont souvent liées à l'activité de grandes sociétés supranationales implantées sur le territoire de plusieurs pays, souvent l'infraction est commise sur un autre territoire que celui de la conséquence pénale (par ex. pendant une relation économique entre les soi-disant sociétés dominantes et les sociétés dominées).

4) Les auteurs d'infractions proviennent en général des couches sociales moyennes et élevées, ils ont une position importante et disposent d'une grande influence et d'un pouvoir économique. Ils ont souvent une formation supérieure et des expériences nécessaires, ils s'orientent parfaitement dans le domaine économique, disposent des contacts nécessaires et du matériel technique de pointe.

Du point de vue criminalistique, la criminalité économique est un phénomène multiforme qui ne cesse pas de se modifier. La forme et la commission de ces infractions sont assez variables et s'adaptent de façon très flexible à la modification des conditions économiques et sociales. Les formes typiques de criminalité économique sont suivantes :

- 1) Détournement des biens confiés
- 2) Fraudes de facturation
- 3) Fraudes de crédit
- 4) Fraudes de subvention
- 5) Non-paiement des taxes et impôts
- 6) Différents tripotages commis aux sociétés et fonds d'investissement

7) Administration « infidèle » qui consiste à violer des obligations prises en charge selon la loi ou selon un contrat.

La partie suivante du travail analyse la gravité de la criminalité fiscale et son impact social. La criminalité fiscale (qui fait partie de la criminalité économique) peut avoir un impact social et économique grave sur la stabilité intérieure du pays. Elle perturbe le fonctionnement de qualité de l'appareil étatique. Les problèmes consistent entre autre à prouver difficilement la criminalité fiscale, à avoir des connaissances professionnelles nécessaires, à prouver le côté subjectif de l'infraction. Le caractère difficile de la procédure préparatoire a généralement pour conséquence une grande distance de temps entre le jour où l'infraction a été commise et les débats au sujet de l'affaire devant le tribunal. Etant donné que les infractions fiscales représentent une problématique assez spécialisée, le manque de connaissances des autorités policières est évident dans le cadre de la procédure pénale, ainsi que leur manque de volonté à résoudre des affaires économiques compliquées. Le problème consiste souvent en formation et en spécialisation insuffisantes des juges. C'est lié au caractère complexe de la législation non pénale et au caractère aléatoire des modifications. Il arrive en pratique que certains experts ne sont pas capables de défendre devant le tribunal les résultats de l'expertise et leurs conclusions sont parfois équivoques. Du point de vue économique, la gravité de la criminalité fiscale est causée surtout par de lourdes pertes budgétaires. Vu les volumes financiers énormes, le risque d'infiltration de la criminalité organisée, quant'à la criminalité fiscale, dans les sphères de gestion économique et politique ne cesse d'augmenter. Au niveau général, il faut constater que la criminalité fiscale est en hausse permanente dans notre pays. Malgré que les autorités nationales considèrent la lutte contre l'économie « grise » et « noire » et contre les fraudes fiscales comme l'une de leurs priorités à long terme, des dizaines de milliards de couronnes par an échappent à l'Etat en fraude fiscale. Ce fait est causé non seulement par les lois mal élaborées et interconnectées, par la lutte non systématique contre les fuites fiscales et par une faible possibilité d'imposer le respect du droit, mais aussi par un haut degré d'organisation et de professionnalisme des auteurs d'infractions fiscales. En exprimant cette opinion, je ne veux pas dire bien sûr que l'Etat soit absolument inactif dans la lutte contre la criminalité fiscale. Ce sont les administrations fiscales

(ou bien les contrôleurs des impôts en général) qui jouent un rôle important dans la révélation de la criminalité fiscale en informant les autorités compétentes en matière pénale sur tous les soupçons de commission d'infraction, étant donné qu'il s'agit le plus souvent de la plainte portée, soupçon de commission d'infraction de non-paiement des taxes et impôts, des charges sociales, charges maladie, cotisations d'assurances accident et des allocations pour la politique d'emploi selon § 147 du Code pénal. Les plaintes sont également portées pour soupçon de fraude fiscale relative aux impôts et taxes et aux plus grands paiements obligatoires analogues selon § 148 du Code pénal pour la taxe sur la valeur ajoutée, l'impôt sur les revenus des personnes physiques et morales. Le milieu représenté par les services juridiques, économiques, financiers et le conseil fiscal tirent profit de la criminalité fiscale. Il s'agit de prestataires de nombreux services, de médiateurs de contact qui sont juridiquement impunissables. Dans la lutte contre la criminalité fiscale, la répression pénale est (ou bien devrait être) un moyen extrême. C'est la qualité du domaine d'entreprise et l'exigibilité la plus rapide possible du droit violé qui doivent être décisives. Les mécanismes de contrôle efficaces et l'appareil étatique de qualité jouent un rôle irremplaçable.

La partie suivante du travail se consacre à l'analyse des différentes matérialités des faits d'infractions fiscales et de la pratique décisionnelle relative à ces infractions. Il s'agit de l'infraction de non-paiement des taxes et impôts, des charges sociales, charges maladie, cotisations d'assurances accident et des allocations pour la politique d'emploi (§ 147 du Code pénal), de l'infraction de fraude fiscale relative aux impôts et taxes et aux plus grands paiements obligatoires analogues (§ 148 du Code pénal), de l'infraction de violation des dispositions relatives aux étiquettes adhésives marchandises (§148a du Code pénal). L'analyse des différentes infractions fiscales est suivie du chapitre portant le nom Obligation de réserve dans la procédure fiscale qui analyse les principes de réserve selon la loi sur l'administration des taxes et impôts et d'obligation de notification selon § 8 al.1 du Code de procédure pénale. L'obligation de respecter le caractère confidentiel de la procédure fiscale est prévue dans § 24 de la Loi n. 337/1992 Sb. sur l'administration des taxes et impôts selon lequel le personnel de l'administration fiscale ainsi que les tierces personnes qui avaient participé à la procédure fiscale ont l'obligation de

respecter le caractère secret des informations reçues au cours de la procédure fiscale ou en liaison avec celle-ci, surtout en ce qui concerne la situation des assujettis fiscaux, personnelle ou relative à l'entreprise. Le but de la disposition est de protéger les intérêts des assujettis fiscaux dont l'obligation principale dans la procédure fiscale est de présenter de façon véridique et complète tous les faits importants pour la fixation de la base d'imposition et de l'impôt et de justifier de tous les faits indiqués. Cependant, si l'assujetti fiscal a l'obligation d'indiquer tous ses revenus et une quantité de données personnelles, la loi doit lui garantir la protection de toutes les données contre l'abus éventuel en appliquant le respect rigoureux, par des personnes participant à la procédure fiscale, de l'obligation de réserve, et le respect du principe du caractère non publique (néanmoins, il n'est pas possible d'exclure que l'administrateur fiscal peut exempter l'assujetti fiscal de l'obligation de réserve, surtout en cas d'intérêt juridique impérieux). L'exception à l'obligation de réserve en procédure pénale est prévue par les dispositions de § 24 al. 5 de la loi sur l'administration des taxes et impôts qui fixe les cas où il n'est pas possible de se référer à l'obligation de réserve. La procédure fiscale et la procédure pénale sont très proches l'une de l'autre, surtout quant à certaines infractions où l'administrateur d'impôt a l'obligation d'informer sur les faits portant à croire qu'une infraction a été commise. Il s'agit surtout des infractions analysées dans le cadre du présent travail. Vu le fait que les dispositions de § 24 al.5 de la loi sur l'administration des taxes et impôts prévoient seulement les matérialités des faits d'infractions sans indiquer la disposition légale concrète du Code pénal, il est possible de procéder selon § 8 al.2 du Code pénal s'il s'agit du fait dont le contenu correspond à la matérialité des faits de l'infraction.

La partie suivante du travail traite du rôle que la comptabilité joue quant aux preuves apportées en procédure pénale relative aux infractions fiscales. La comptabilité contient de nombreux documents, écritures et états comptables ayant pour but de fournir à l'Etat des données nécessaires pour la fixation et la perception des impôts ; la comptabilité est aussi liée au management qui dirige l'entité comptable et aux autres utilisateurs externes aux effets d'évaluer la situation de patrimoine de l'entité comptable.

Quant à l'obtention des preuves en procédure pénale relatives aux infractions fiscales, la comptabilité est certainement une source contribuant considérablement à la constatation des faits, sans doutes fondées, à cause de son accessibilité et de son caractère clair (si elle est dûment tenue). Elle s'applique pour prouver l'existence des éléments constituant le côté objectif de l'infraction, mais aussi des circonstances formant le côté subjectif de l'infraction. L'utilisation de la comptabilité pour l'obtention des preuves sur le côté objectif de l'infraction est décrite dans le présent travail en liaison avec la matérialité de l'infraction de fraude fiscale relative aux impôts et taxes et aux paiements obligatoires analogues selon § 148 du Code pénal et quant aux circonstances formant le côté subjectif de l'infraction, j'ai présenté la matérialité de l'infraction de non-paiement des taxes et impôts, des charges sociales, charges maladie, cotisations d'assurances accident et des allocations pour la politique d'emploi selon §147 du Code pénal.

Le chapitre avant-dernier du présent travail est consacré à la comparaison des réglementations tchèque et slovaque en matière d'infractions fiscales. Il résulte de l'analyse des deux réglementations que les différentes parties de la réglementation de droit pénal slovaque diffèrent plus ou moins de la réglementation tchèque. Au niveau général, la différence consiste en des montants minimaux du préjudice, étant donnée que les montants moindres figurent dans la réglementation slovaque et, par conséquent, des conditions plus sévères relative à l'évaluation des actes à caractère pénal. Quant aux peines d'emprisonnement, les infractions fiscales sont passibles des peines beaucoup plus sévères en République slovaque. A part de la réglementation du droit matériel, une partie de ce chapitre est consacrée aussi aux procédures mises en oeuvre par la République slovaque dans le cadre de la lutte contre les formes graves de la criminalité organisée et de la corruption.

Le chapitre final du travail est consacré à la problématique des infractions fiscales dans le cadre d'une recodification tchèque envisagée du droit pénal, en comparaison avec la réglementation en vigueur. Selon l'exposé des motifs de la proposition du Code, cette nouvelle codification du Code pénal sera basée sur la conviction que la protection du système social démocratique, des droits et libertés des individus et la protection de leur vie, santé et biens doivent être assurées surtout par des sanctions non pénales.

Les sanctions pénales infligées aux auteurs d'actes illégaux pourront être appliquées seulement dans les cas exceptionnels en conformité avec le rôle subsidiaire du droit pénal dans l'ordre juridique et dans la société. Selon la réglementation proposée, les infractions fiscales sont aussi rangées parmi les infractions économiques dans le cadre du titre 6 du Code pénal. Elles feront toujours partie importante du Code pénal à cause de la nécessité d'assurer une protection adéquate par le droit pénal de l'économie contre la criminalité, et par conséquent aussi la protection du nouveau mécanisme économique et du système des relations économiques. Les dispositions relatives aux infractions fiscales protègent toujours l'intérêt de l'Etat relatif à l'établissement et perception réguliers des taxes et impôts. En principe, la proposition de recodification reprend la réglementation éprouvée de ces infractions figurant dans le Code pénal en vigueur en précisant la matérialité des faits dont l'application pose des problèmes. La criminalité (et non seulement la criminalité fiscale) fera toujours partie de la société et il n'est pas possible de l'éliminer entièrement. Les normes de droit pénal relatives à la criminalité fiscale et les autorités compétentes en matière pénale devraient avoir pour but d'imposer la conviction aux auteurs d'infractions (ou éventuellement aux auteurs potentiels d'infractions) que même s'ils réussissent à contourner le réseau des lois fiscales bien développées et de qualité et à être hors portée de l'administration fiscale, ils n'éviteront pas une punition juste.

Seznam použité literatury

- Acta Universitatis Carolinae. Vybrané problémy trestního postihu ekonomické kriminality (IURIDICA 3/2006).
- Bečvář, J.: Analýza efektivity represe trestných činů veřejných činitelů a závažné hospodářské trestné činnosti. Transparency International – Česká republika, Jak efektivní jsou české a slovenské represivní složky? Stíhání korupce a závažné hospodářské kriminality – situace, postupy a doporučení. Transparency International – Česká republika 2007.
- Častorál, Z.: Ekonomická kriminalita (z pohledu řízení a správy). Vysoká škola finanční a správní o.p.s. v edici EUPRESS 2007.
- Fryšták, M.: Hospodářská kriminalita z pohledu teorie a praxe. Brno, KEY Publishing s.r.o. 2007.
- Hrivnák, Kuruc, Kysel: Analýza postupov a vyhodnotenie efektivity špeciálnych jednotiek na Slovensku v súvislosti s bojom proti korupcii a závažným formám organizovanej kriminality. Transparency International – Česká republika, Jak efektivní jsou české a slovenské represivní složky? Stíhání korupce a závažné hospodářské kriminality – situace, postupy a doporučení. Transparency International, Česká republika 2007.
- Hrubý, A.: Aktuální trendy celních a daňových podvodů. CLO – DOUANE 2007, č. 11, s. 14 an.
- Chmelík, J., Hájek, P., Nečas, S.: Úvod do hospodářské kriminality. Plzeň, Aleš Čeněk 2005.
- Kuchta, J., Fenyk, J., Fryšták, M., Kalvodová, V.: Hospodářská trestná činnost. Brno, Masarykova univerzita 2007.
- Němec, M.: Organizovaný zločin. Praha 1995.
- Novotný, O.: O otázkách hospodářského trestního práva. Právní praxe 199, č. 6.
- Púry, F.: Daňový únik – meze legální daňové optimalizace. Sborník příspěvků z 1. mezinárodní konference konané 27. října 2006 v Praze.
- Šámal, P., Púry, F., Rizman, S.: Trestní zákon. Komentář. Praha, C.H.BECK 2004.
- Šámal, P.: Zánik trestnosti v důsledku účinné lítosti u trestných činů daňových. Sborník příspěvků z 1. Mezinárodní konference konané 27. října 2006 v Praze.
- Teryngel J.: Podnikání, hospodářské a majetkové trestné činy. Praha, Prospektum 1991.

- Vantuch, P.: Hospodářská trestná činnost. Brno, Rašínova vysoká škola 2006.
- Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 266/2006 Sb., o úrazovém pojištění zaměstnanců, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 552/1991 Sb., o státní kontrole, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 300/2005 Z.z., trestný zákon, ve znění pozdějších předpisů.

Seznam klíčových slov

1. daně - taxes
2. kriminalita - criminality
3. trestný čin - delict