

UNIVERZITA KARLOVA

Právnická fakulta



Petr Voleš

Daňové trestné činy

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Bc. Vladimír Pelc, Ph.D.

Katedra: Katedra trestního práva

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 14. 4. 2018

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předloženou diplomovou práci jsem vypracoval samostatně a že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny. Dále prohlašuji, že tato práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne

.....

Petr Voleš

Děkuji panu JUDr. Bc. Vladimírovi Pelcovi Ph.D., vedoucímu mé diplomové práce, za cenné připomínky a účinnou pomoc při zpracování mé diplomové práce. Dále děkuji mé rodině a přítelkyni za podporu při studiu a podporu při zpracování této práce.

Obsah

Úvod.....	1
1 Úvod do problematiky daňových trestných činů a daní	3
1.1 Daňové právo, jeho prameny a vztah k daňovým trestným činům.....	3
1.2 Trestněprávní, kriminologická a kriminalistická systematika	7
1.2.1 Trestněprávní pojetí daňových trestných činů	7
1.2.2 Daňové trestné činy v systematice kriminalistiky a kriminologie	9
1.3 Specifika oznamování daňové trestné činnosti	11
1.4 Pachatelé daňových trestných činů	13
1.5 Pokračující daňové trestné činy	15
1.6 Vývojová stadia u daňových trestných činů	16
2 Úprava daňových trestných činů v právním řádu ČR.....	19
2.1 Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240)	19
2.1.1 Objekt.....	19
2.1.2 Objektivní stránka.....	21
2.1.3 Kvalifikované skutkové podstaty.....	29
2.1.4 Subjekt	31
2.1.5 Subjektivní stránka	32
2.1.6 Vztah k jiným trestným činům.....	33
2.1.7 Účinná lítost.....	35
2.2 Trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241)	37
2.2.1 Objekt.....	38
2.2.2 Objektivní stránka.....	38
2.2.3 Kvalifikované skutkové podstaty.....	42
2.2.4 Subjekt	42
2.2.5 Subjektivní stránka	43

2.2.6 Zvláštní ustanovení o účinné lítosti (§ 242).....	44
2.3 Trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243)	45
2.3.1 Objekt.....	45
2.3.2 Objektivní stránka.....	46
2.3.3 Kvalifikovaná skutková podstata.....	48
2.3.4 Subjekt	48
2.3.5 Subjektivní stránka	48
2.4 Trestný čin porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží (§ 244).....	49
2.5 Trestný čin padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti (§ 245).....	51
2.6 Trestný čin porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku (§ 227) ...	53
3 Srovnání české právní úpravy a vybraných zahraničních úprav daňových trestných činů.....	56
3.1 Rakouská právní úprava.....	56
3.2 Slovenská právní úprava	59
4 Aktuální problémy v oblasti daňové trestné činnosti.....	63
4.1 Zásada ne bis in idem a její použití u daňových trestných činů	63
4.2 Zásada nemo tenetur se ipsum accusare	70
4.3 Účinná lítost a daňové trestné činy	73
Závěr	78
Seznam použitých zkratk	81
Seznam použitých zdrojů.....	83
Abstrakt.....	93
Abstract.....	94

Úvod

Daně tvoří základní složku příjmů každého státu. Z pohledu daňových subjektů se potom jedná o jejich povinnost platit státu na základě různých právních skutečností (objektů daně). Často jsou tyto povinnosti řádně plněny, ale nastávají i situace, kdy se daňové subjekty snaží těmto svým povinnostem různými způsoby vyhnout. Zpravidla jde o platební delikty na úseku vybírání daní, ale při vyšší míře škodlivosti může dojít i k porušení trestněprávních předpisů.

Daňové trestné činy představují jednu z velmi diskutovaných forem trestné činnosti jak mezi odborníky, tak i v rámci široké veřejnosti. Je tomu nejen z důvodu, že daně dopadají na každého člena společnosti, ale také z hlediska složitosti daňových předpisů, které je nutné v návaznosti na daňovou trestnou činnost zkoumat. Zároveň daňové trestné činy vytvářejí jednu z nejpočetnějších skupin trestné činnosti v rámci hospodářské kriminality. Při vysoké míře latence hospodářské trestné činnosti a při neustálém objevování nových způsobů jejího páčání tato skutečnost znamená, že je zapotřebí se daňovou trestnou činností podrobně zabývat.

Toto téma je také aktuální vzhledem k tomu, že v posledních několika letech vyvstaly určité problémy a otázky. Ty vznikaly v důsledku neadekvátní reakce zákonodárce na změny v jiných právních odvětvích, z důvodu nejasných formulací ustanovení trestního zákoníku a především na základě rozporů v judikatuře Ústavního soudu a obecných soudů, případně také kvůli chaotičnosti rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva.

Tato práce si klade za cíl rozebrat daňové trestné činy v jejich současné podobě v českém právním řádu. Pokusí se je vykládat ve světle právní úpravy obsažené v daňových předpisech, vytvořit jejich obecnou systematiku a charakterizovat jednotlivé zástupce této skupiny trestných činů. Toto zkoumání bude provedeno za účelem nalezení problematických míst v legislativě, popřípadě budou navrženy možné úpravy *de lege ferenda*.

Na základě této analýzy budou následně porovnány právní úpravy daňových trestných činů v českém a vybraných zahraničních právních řádech, konkrétně v Rakousku a na Slovensku. Slovensko má k české právní úpravě vzhledem ke společné historii velmi blízko, ale i přes stejná východiska právních úprav mohlo dojít ke změně vývojového směru tamní legislativy. Rakousko je pak zástupcem moderního přístupu k legislativě

týkající se daňových trestných činů. Rakouský zákonodárce totiž věnoval těmto trestněprávním deliktům vlastní zákon, který obsahuje nejen ustanovení trestního práva hmotného, ale také normy procesního charakteru. Zkoumání obou těchto úprav, které lze považovat za alternativní řešení úpravy daňových trestných činů, může být zdrojem inspirace k formulování návrhů legislativních změn pro českého zákonodárce.

Nakonec se tato práce zaměří na hlavní otázky, které vyplývají z judikatury a které se při trestněprávní úpravě daňových trestných činů vyskytují. Soustředit se bude na zásadu *ne bis in idem* ve vztahu k daňovému řízení, zásadu *nemo tenetur* v návaznosti na možnost zdanění příjmů z trestné činnosti a problematiku obecné a zvláštní účinné lítosti u daňových trestných činů. Cílem bude rozbor těchto problémů, prezentování názorů a argumentů k nim a následné vyslovení vlastní představy o možných řešeních.

1 Úvod do problematiky daňových trestných činů a daní

V této kapitole se budeme zabývat tématem daní a daňových trestných činů obecně, jelikož k pochopení jednotlivých daňových trestných činů je nutné se orientovat v právní úpravě v daňové oblasti. Pozornost bude dále věnována zařazení daňových trestných činů v systematikách trestního práva, kriminologie a kriminalistiky a následně se tato kapitola bude zabírat některými aspekty daňových trestných činů, které je možno zobecnit na více trestných činů. Tento výklad usnadní další postup v této práci, jelikož nebude nutné se těmito zobecněnými aspekty znovu zabývat.

1.1 Daňové právo, jeho prameny a vztah k daňovým trestným činům

Ochrana daňových příjmů státu se realizuje pomocí různých právních mechanismů, které napomáhají řádnému výběru daní a zároveň zabraňují situacím, v nichž by tento řádný výběr byl narušen. Tato narušení mohou mít různou podobu, ale vždy je jejich výsledkem vyhnutí se nějaké povinnosti stanovené objektivním právem, což může vést ke snížení příjmů veřejného rozpočtu. Tento výsledek lze považovat za značně nežádoucí, a proto vznikají systémy ochrany.

Tyto ochranné mechanismy představuje především právní úprava a regulace. V jádru potom stojí tzv. daňové právo se základem v ústavním pořádku ČR, především v čl. 11 odst. 5 usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky (dále jen „Listina základních práv a svobod“). Systém daňového práva zahrnuje jednak obecnou úpravu daňového procesu obsaženou v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), tak také úpravu jednotlivých daní a u některých i pravidla jejich správy ve zvláštních daňových zákonech. Mezi tyto zákony je možno řadit:

- zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), v němž je obsažena úprava daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob;
- zákon České národní rady č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, který zahrnuje daň z pozemků a daň ze staveb a jednotek;
- zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí;
- zákon České národní rady č. 16/1993 Sb., o dani silniční;

- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“);
- zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), v němž lze nalézt úpravu daně z minerálních olejů, daně z lihu, daně v piva, daně z vína a meziproductů, daně z tabákových výrobků a daně ze surového tabáku;
- zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který upravuje tzv. energetické nebo také ekologické daně, mezi něž se řadí daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny; a
- zákon č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her.

Mimo ústavních a zákonných právních předpisů se vztahem k daňovému právu se v českém právním řádu také vyskytují prováděcí právní předpisy především v podobě vyhlášek ministerstva financí,¹ dále také některé související právní předpisy obecné povahy – jako například zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „OZ“), zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích).

Působnost v daňové oblasti také vykonává Evropská unie, a to jak v oblasti přímého i nepřímého zdanění.² Oblast přímých daní je sice ve vyhrazené kompetenci členských států, přesto uskutečňuje partikulární harmonizaci příjmových daní přijímáním opatření k zamezení dvojímu zdanění v evropském prostoru a k předcházení vzniku daňových úniků. Nepřímé daně jsou potom poměrně rozsáhle koordinovány a harmonizovány v sekundárním právu s cílem zamezovat nerovnostem v hospodářské soutěži na vnitřním trhu.

Za prameny daňového práva je možno považovat i mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění,³ které působí zejména u daní přímého typu, konkrétně důchodových daní. Mají zabránit nadměrnému daňovému zatížení osob, které by vznikalo v důsledku dvojitého zdanění téhož příjmu na území dvou států zároveň, což snižuje příjmy subjektu a zároveň zvyšuje jeho náklady.

¹ Např. vyhláška MF č. 429/2017 Sb., vyhláška o procentním podílu jednotlivých obcí na částech celostátního hrubého výnosu daně z přidané hodnoty a daní z příjmů

² ÚŘAD PRO PUBLIKACE EVROPSKÉ UNIE. Daně. *EUR-Lex*. [online] Lucemburk: Úřad pro publikace Evropské unie. [cit. 12. 2. 2018] Dostupné z: eur-lex.europa.eu/summary/chapter/taxation.html?locale=cs&root_default=SUM_1_CODED%3D21

³ BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana a kolektiv. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. str. 280 a násl.

Mimo tyto právní předpisy existuje ještě regulace trestněprávní, která postihuje ta nejzávažnější protiprávní jednání na úseku daní a zakládá odpovědnost za všechna tato jednání. O trestněprávní úpravě je ale nutno podotknout, že se nejedná o úpravu stěžejní pro tuto oblast regulace, ale pouze o sekundární prostředek regulace.⁴ Jedná se však svou povahou o úpravu nenahraditelnou,⁵ což vyplývá ze specifického postavení trestního práva v právních řádech po celém světě. Do značné míry se tedy úprava daňových trestných činů opírá o jiná právní odvětví, zejména o úpravu v daňových předpisech.

Řada trestněprávních ustanovení týkajících se daní jsou tedy koncipovány formou blanketových a odkazovacích norem.⁶ To znamená, že samy skutkové podstaty tohoto druhu trestných činů nemusí obsahovat některá specifika daného jednání a budou obsahovat pouze odkaz na jiný právní předpis, a to např. spojením „v rozporu s jiným právním předpisem“. Další formou odkazu na jiné právní normy může být také bližší neurčení a nevysvětlení některých pojmů v trestněprávních normách,⁷ což vytváří nutnost dalšího výkladu skutkových podstat a dodatečného zkoumání právě ve světle ustanovení jiných právních předpisů, které se k dané problematice vztahují. Takovými pojmy budou u daňových trestných činů například daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, poplatky a další.

Ovšem, mimo deliktů trestněprávních, i v daňovém řádu můžeme nalézt určité druhy jiných deliktů, z nichž některé budou trestní povahy ve smyslu čl. 6 odst. 1 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, v ČR publikováno jako sdělení č. 209/1992 Sb. Nazývají se platebními delikty.⁸ Konkrétně se jedná o ustanovení § 250 daňového řádu, kde je upravena pokuta jako sankce ukládaná v případě, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání nejpozději do pěti dnů od uplynutí lhůty pro jeho podání, dále lze mezi tyto sankce za platební delikty zahrnout i penále ve smyslu § 251 daňového řádu z částky doměřené daně stanovené podle

⁴ PROUZA, Daniel. *Daňová kriminalita*. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005. str. 89

⁵ KUČHTA, Josef, VÁLKOVÁ, Helena a kolektiv. *Základy kriminologie a trestní politiky*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012, str. 417

⁶ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. str. 108

⁷ Navzdory tomu se domnívám, že takovéto vysvětlení a bližší určení pojmů v trestněprávních normách by nebylo účelné a tento legislativní postup byl zvolen naprosto správně.

⁸ PRÁŠKOVÁ Nové přestupkové právo a zvláštní část trestního práva správního. *Správní právo*. Praha: Ministerstvo vnitra ČR, 2014. č. 1-2. str. 83-84

poslední známé daně v různé procentní výši v závislosti na tom, jestli se jedná o situaci, kdy je daň zvyšována, je snižován daňový odpočet nebo je snižována daňová ztráta. Dále je zde úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu, který se ukládá daňovým subjektům, které neuhradí daň nejpozději v poslední den její splatnosti. Nakonec se v daňovém řádu hovoří o pořádkové pokutě (§ 247) a o pokutě za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy (§ 247a), kterou je možno uložit za nesplnění registrační, ohlašovací nebo jiné oznamovací povinnosti nebo za nesplnění záznamní či jiné evidenční povinnosti.

Stojí za zmínku, že platební delikty jsou delikty sui generis, tedy zvláštním druhem deliktů správního práva trestního, a že se na ně zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „přestupkový zákon“) vztahovat nebude.⁹

Jednou ze základních zásad trestního práva hmotného je zásada subsidiarity trestní represe. Znamená, že trestní právo je až tím posledním prostředkem, který stát používá k ochraně zákonem chráněných zájmů. Spočívá tedy v tom, že je ve společensky škodlivých případech třeba státem využívat ostatních druhů odpovědnosti (viz formulace ve smyslu § 12 odst. 2 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník (dále také „TZ“ nebo „trestní zákoník“) *„ve kterých nepostačuje uplatnění odpovědnosti podle jiného právního předpisu“*) k vynucování určitého chování ze strany adresátů povinností stanovených zákonem a trestněprávní odpovědnost je možno uplatňovat až v krajních případech.¹⁰ Ve vztahu k daňové trestné činnosti má tato zásada význam právě vzhledem k platebním deliktům obsaženým v daňovém řádu, jelikož, jak i samotná definice této zásady praví, se jedná o odpovědnost za společensky škodlivé jednání podle jiného právního předpisu.

Vzájemný vztah trestněprávní úpravy daňových trestných činů a ustanovení daňového řádu o různých platebních deliktech se komplikuje především kvůli problematice zásady ne bis in idem. Jedná se také o jeden z nejdůležitějších problémů v oblasti daňových trestných činů. Této problematice bude věnován prostor v kapitole Aktuální problémy v oblasti daňové trestné činnosti.

⁹ MATES, Pavel. Nad některými oblastmi nového zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. In: *www.bulletin-advokacie.cz*. [online] Praha: Bulletin advokacie. 23. 1. 2017 [cit. 10. 2. 2018]. Dostupné z: www.bulletin-advokacie.cz/nad-nekterymi-oblastmi-noveho-zakona-o-odpovednosti-za-prestupky-a-rizeni-o-nich?browser=mobi

¹⁰ JELÍNEK, Jiří a kolektiv. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 6. vydání. Praha: Leges, 2017. str. 33-34

1.2 Trestněprávní, kriminologická a kriminalistická systematika

Daňové trestné činy jsou jedním z druhů trestných činů, které řadíme mezi trestnou činnost hospodářskou. Při řazení daňových trestných činů nezáleží na tom, zdali používáme třídění trestných činů podle platné právní úpravy, tj. podle zvláštní části trestního zákoníku, řazení podle kriminologické či kriminalistické teorie nebo zařazení podle takticko-statistické metody klasifikace,¹¹ která se používá v policejních statistikách a do hospodářské kriminality řadí širší okruh trestné činnosti, avšak stále sem spadá kriminalita daňová.

Navzdory své pozici ve vědních systémech je nutné blíže zabývat daňovou trestnou činností, a to z několika důvodů – je zde řada problematických míst, jako např. problematika zásady ne bis in idem nebo problematika porušování zásady nemo tenetur se ipsum accusare aj.,¹² anebo se zde vyskytuje zvýšený zájem státu na zabraňování páchání tohoto druhu trestné činnosti, jelikož je ve vztahu k tomuto druhu trestné činnosti poškozován fiskální zájem státu a zájem na řádném výběru daní. Je tedy zásadní, aby se daňové trestné činy nebyly vnímány pouze jako jedna součást větší skupiny hospodářských trestných činů, ale je zapotřebí je i do jisté míry od hospodářských trestných činů oddělit a zkoumat je jako samostatný jev ve společnosti.

1.2.1 Trestněprávní pojetí daňových trestných činů

Trestní zákoník upravuje trestné činy daňové ve zvláštní části v hlavě VI – Hospodářské trestné činy, konkrétně v dílu 2 – Trestné činy daňové, poplatkové a devizové. Jak je již z názvu patrné, v tomto dílu nejsou upraveny jen trestné činy daňové, ale vedle nich také trestné činy poplatkové a devizové. Poplatkové trestné činy zpravidla kopírují strukturu daňových trestných činů, ale v tomto dílu nalezneme také trestné činy, které jsou velmi odlišné od daňových trestných činů - např. trestný čin dle § 247 TZ ohrožení devizového hospodářství nemá nic s daňovými trestnými činy společného.

Mezi daňové trestné činy podle dílu 2 hlavy VI je možno řadit trestný čin podle § 240 TZ zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby, trestný čin podle § 241 TZ

¹¹ GŘIVNA, Tomáš, SCHEINOST, Miroslav, ZOUBKOVÁ, Ivana a kolektiv. *Kriminologie*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014. str. 37

¹² PELC, Vladimír a PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné čin*. Olomouc: Anag, 2017. str. 166

neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby, trestný čin podle § 243 nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení, trestný čin podle § 244 TZ porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží a trestný čin podle § 245 TZ padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti. Za klíčové a základní trestné činy lze považovat první dva citované trestné činy (tedy dle § 240 a § 241 TZ), a to především z hlediska četnosti jejich výskytu oproti ostatním vyjmenovaným trestným činům.

Za trestný čin s určitým vzdálenějším vztahem v dílu 2 hlavy VI lze považovat trestný čin padělání a pozměnění známek dle § 246 TZ. Při ochraně kolkových známek může docházet k určitým protiprávním jednáním, která mohou mít dopad na oblast placení poplatků, jak je specifikováno ve vyhlášce Ministerstva financí č. 383/2010 Sb. o kolkových známkách v § 3, který se týká používání kolkových známek, a dále také dopad při placení daní, především z důvodu možnosti platit daně kolkovými známkami v případech, kde to zákon stanoví (§ 163 odst. 3 písm. c) daňového řádu). Ovšem aby bylo možno tento trestný čin zařadit mezi daňové trestné činy, bylo by nutno používat co možná nejširší výklad pojmu daňových trestných činů. Z tohoto důvodu v této práci trestný čin podle § 246 TZ mezi ně nebude řazen.

Zařazení trestných činů daňových do hlavy VI má své opodstatnění, které vyplývá z povahy daní. Ty tvoří, jak již bylo výše zmíněno, základní zdroj příjmu státu, krajů, obcí a jiných veřejnoprávních korporací, které působí ve veřejném zájmu. Ovšem navzdory tomuto zařazení, nelze konstatovat, že díl 2 hlavy VI zvláštní části TZ by byl jediným místem, kde se daňové trestné činy a trestné činy jim blízké vyskytují.

Zmínku o daních v hlavě VI zvláštní části TZ můžeme nalézt i v dílu 3 u trestného činu podle § 254 odst. 1 TZ zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění. Z hlediska daňového je zde sledován zájem na řádném a včasném vyměření daně. Toto vyměření by bylo ohroženo, pokud by došlo k naplnění kterékoliv z alternativně stanovených skutkových podstat obsažených v odst. 1 § 254. Ovšem tento zájem není jediným, který toto ustanovení chrání, proto se v literatuře příliš mezi daňové trestné činy neřadí. Navíc se spíše jedná o formu přípravných jednání k trestnému činu podle § 240 TZ, a proto jej ani tato práce mezi daňové trestné činy nezahrnuje. Přesto mu určitá pozornost

v návaznosti na trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby věnována bude.

Pelc¹³ dále mezi daňové trestné činy řadí i trestný čin ze zvláštní části TZ v hlavě V (trestné činy proti majetku), konkrétně § 227 TZ porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku, jelikož s účinností od 1. 12. 2016 vznikla povinnost činit prohlášení o majetku podle zákona o daních z příjmů. Fakt, že do tohoto trestného činu byl začleněn daňový prvek prostřednictvím mimotrestního právního předpisu (alespoň pokud jde o jeho formální označení a zařazení), zajisté činí z tohoto trestného činu alespoň z části trestný čin daňový.

1.2.2 Daňové trestné činy v systematice kriminalistiky a kriminologie

Jak již bylo uvedeno, v kriminologickém pojetí daňových trestných činů je možné je zařadit do hospodářské kriminality. Hospodářská kriminalita bývá často označována i jako „kriminalita ekonomická“.¹⁴ Někteří autoři se snaží rozlišovat mezi těmito pojmy, ale vesměs lze konstatovat, že jsou tyto pojmy považovány za synonyma a vymezují stejnou problematiku.¹⁵

Obecně bývá problematické vymezit pojem hospodářské kriminality přesně, jelikož se jedná o poměrně široce rozmanitou skupinu trestné činnosti. Základní vymezení hospodářské kriminality je možné učinit oproti kriminalitě majetkové. Scheinost a Zoubková¹⁶ k tomu uvádějí, že „*zatímco majetková kriminalita směřuje proti majetku (fyzických osob i právnických osob), hospodářská kriminalita směřuje proti hospodářskému systému a jeho uspořádání*“.

Při systematizaci hospodářské kriminality jako značně heterogenní skupiny trestných činů je možné používat několik různých pojetí. V tom nejužším bychom mezi hospodářské trestné činy zařadili mezi hospodářské trestné činy pouze ty činy, které nalezneme ve zvláštní části TZ v hlavě VI – tedy včetně daňové trestné činnosti. Dle

¹³ PELC, Vladimír a PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy*. Olomouc: Anag, 2017. str. 188 a násl.

¹⁴ Např. HÁJEK, Pavel. Charakteristika hospodářské kriminality ČR, vývoj, rysy, trendy. *Trestní právo*. Praha: Nakladatelství ORAC s.r.o., 2000, č. 7-8. str. 24

¹⁵ CHMELÍK, Jan a BRUNA, Eduard. *Hospodářská a ekonomická trestná činnost*. 1. vydání. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2015. str. 13-15

¹⁶ GŘIVNA, Tomáš, SCHEINOST, Miroslav, ZOUBKOVÁ, Ivana a kolektiv. *Kriminologie*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014. str. 277

literatury trestná činnost obsažená v hlavě VI TZ tvoří jádro hospodářské kriminality.¹⁷ Mohou samozřejmě existovat i vymezení širší, která budou mezi hospodářskou kriminalitu řadit např. trestné činy z hlavy V TZ.

Obtížnou definovatelnost ekonomického zločinu uznává i Rada Evropy v příloze Doporučení Výboru ministrů Rady Evropy č. R (81) 12 o ekonomické kriminalitě, následně však uvádí seznam druhů hospodářské trestné činnosti, mezi něž řadí pod číslem 12. i fiskální trestné činy a vyhýbání se sociálním nákladům ze strany společností (zřejmě myšleno ve smyslu např. pojistného na sociální zabezpečení). Ačkoliv zde není uvedena bližší definice pojmu „fiscal offences“, z nabízejících se překladů, jako např. „fiskální trestné činy“ či „finanční trestné činy“ by vyplynulo, že se jedná o trestné činy, které zasahují státní rozpočet. Z toho lze usuzovat, že se pod tímto pojmem budou skrývat především daňové trestné činy, ostatně tomu nasvědčuje i literatura.¹⁸ K tomu je třeba podotknout, že za hospodářskou kriminalitu je daňová trestná činnost ve smyslu přílohy výše uvedeného Doporučení považována jen tehdy, pokud při jejich spáchání dojde ke způsobení značné škody nebo způsobí ohrožení takovou škodou, předem předpokládají zvláštní obchodní vědomosti ze strany pachatele a páchají je podnikatelé při výkonu své profese či funkce.¹⁹

Dalším rozlišením, které je třeba učinit, je rozdíl mezi kriminalitou hospodářskou a kriminalitou organizovanou. Ačkoliv oba druhy směřují k získání zisku, organizovaná kriminalita zpravidla neútočí na fungování ekonomického systému, ale naopak se jej snaží doplňovat na nabídkové straně o zboží a služby, po kterých je na trhu poptávka a které se na trhu nevyskytují z různých důvodů, např. že se jedná o zboží či služby v dané zemi nelegální, příp. legální, ale jejich opatřování a poskytování je nelegální. Hospodářská kriminalita naproti tomu útočí na ekonomický systém přímo a zpravidla není na trhu po této činnosti poptávka. Navíc organizovanost ekonomické trestné činnosti je spíše z hlediska její promyšlenosti, nikoliv že „by páčání tohoto druhu kriminality nutně vyžadovalo existenci kriminální organizace“.²⁰

¹⁷ Tamtéž. str. 279

¹⁸ GŘIVNA, Tomáš, SCHEINOST, Miroslav, ZOUBKOVÁ, Ivana a kolektiv. *Kriminologie*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014. str. 278

¹⁹ Je třeba poznamenat, že se samozřejmě nejedná o značnou škodu ve smyslu ustanovení § 138 odst. 1 TZ. Anglická verze používá termín „substantial“.

²⁰ GŘIVNA, Tomáš, SCHEINOST, Miroslav, ZOUBKOVÁ, Ivana a kolektiv. *Kriminologie*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014. str. 401-402

Z hlediska četnosti tvořily trestné činy s daňovou povahou za období leden 2017 až říjen 2017 z celkového počtu zjištěných hospodářských trestných činů zhruba 6,91 % (registrováno 1574 činů dle § 240, § 241, § 243 a §244 TZ a poté 3 činy podle §245 a §246 TZ dohromady).²¹ Objasněno a dodatečně objasněno bylo z daňové kriminality celkem 63,35 %, což zhruba odpovídá i celkovému průměru u hospodářské kriminality.²²

I podle oficiální policejní statistiky vychází podíl daňové kriminality na celkové hospodářské kriminalitě (tříděné podle takticko-statistické metody) zhruba 6,87 %.²³ Podíl by se mohl zdát na první pohled nízký, ale i tak se jedná o jednu z nejpočetnějších skupin trestných činů v rámci hospodářské trestné činnosti.

Kriminalistická literatura²⁴, stejně jako ta kriminologická, zahrnuje daňovou kriminalitu mezi hospodářskou trestnou činností. Dále je řazena mezi tzv. finanční kriminalitu, tj. kriminalitu, která směřuje „*proti fungování bankovního systému, kapitálového trhu a finančních institucí, zejména bank, burz, investičních společností a investičních fondů, penzijních fondů, pojišťoven*“.²⁵ Zde lze sledovat další podobnost vůči členění ve shora uvedeném Doporučení Výboru ministrů Rady Evropy.

1.3 Specifika oznamování daňové trestné činnosti

Jak již bylo nastíněno výše, při vyšetřování daňové kriminality vzniká kolize mezi daňovým řízením a trestním řízením. Tato kolize vzniká mimo jiné u povinnosti mlčenlivosti úředních osob a osob zúčastněných na správě daní ohledně záležitostí, které se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob, což je stanoveno v § 52 odst. 1 daňového řádu.²⁶ Koliduje totiž povinnost mlčenlivosti úředních osob,

²¹ Do výpočtů byla tato kombinace trestných činů zahrnuta, aby nedošlo k vynechání některých údajů. Může to sice zkreslit počet daňových trestných činů z hlediska vymezení rozdílů mezi §245 a §246 TZ, ale i vzhledem k jejich četnosti je rozdíl zanedbatelný.

²² PROJEKT OTEVŘENÉ SPOLEČNOSTI, o. p. s. *Mapakriminality.cz*, [online], [cit. 14. 2. 2018], Dostupné z: <http://www.mapakriminality.cz>

²³ POLICIE ČR. *Kriminalita – statistické přehledy kriminality za rok 2017*. [online], Policie České republiky: ©2018 [cit. 6. 4. 2018]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-za-rok-2017.aspx>; Zdroj výpočtu: vlastní výpočet autora

²⁴ Např. MUSIL, Jan, KONRÁD, Zdeněk a SUCHÁNEK, Jaroslav. *Kriminalistika*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2004. str. 480-481 nebo PORADA, Viktor. *Kriminalistická metodika vyšetřování*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007. str. 116

²⁵ MUSIL, Jan, KONRÁD, Zdeněk a SUCHÁNEK, Jaroslav. *Kriminalistika*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2004. str. 480

²⁶ BARÁKOVÁ, Marie. Daňové trestné činy. *Právní rádce*. Praha: Economia, 2003, č. 4. str. 60

prostřednictvím nichž vykonává správce daně svou pravomoc (§ 12 odst. 1 daňového řádu), s povinností státních orgánů neprodleně oznamovat státnímu zástupci nebo policejním orgánům skutečnosti nasvědčující tomu, že došlo ke spáchání trestného činu (§ 8 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), (dále jen „trestní řád“)).²⁷

Trestní řád dále stanoví v § 8 odst. 4, že je možné odmítnout splnění oznamovací povinnosti (výše popsané) s odkazem na povinnost mlčenlivosti. Jediný druh trestných činů, u nichž je dána výjimka z tohoto pravidla, jsou trestné činy, u nichž je možné stíhat jejich nepřekežení nebo neoznámení ve smyslu § 367 odst. 1 a § 368 odst. 1 TZ. Ze zkoumání těchto paragrafů je zřejmé, že daňové trestné činy námi rozebírané v těchto ustanoveních nenalezneme. Jinou výjimkou je situace, kdy se jedná o oznamovatele trestného činu a stalo se tak při vyřizování dožádání orgánu činného v trestním řízení. Tato podmínka není splněna za situace, kdy sám správce daně ze své činnosti oznamuje trestnou činnost. To znamená, že zde existuje možnost odmítnout splnění oznamovací povinnosti. Na základě toho bychom mohli uzavřít, že správce daně nemá povinnost oznamovat trestnou činnost, o níž se při své činnosti dozví, a to bez ohledu na druh páchané trestné činnosti. V případě dožádání, zpravidla ohledně daňové trestné činnosti, má správce daně možnost oznamovací povinnost odmítnout.

Přesto, na základě ustanovení § 53 odst. 2 a odst. 3 daňového řádu, dochází k prolomení povinnosti mlčenlivosti správce daně v daňovém řízení ve vztahu k trestnímu řízení. Dle § 53 odst. 2 daňového řádu se jedná o případ, kdy si státní zástupce a po podání obžaloby soud dožádá poskytnutí informací získaných při správě daní pro účely trestního řízení u konkrétních trestných činů zde vyjmenovaných. Mezi ně patří i trestné činy daňové a poplatkové, které se týkají porušení povinnosti při správě daní. Z toho tedy vyplývá, že by se o porušení povinnosti mlčenlivosti při poskytování informací pro účely trestního řízení nejednalo právě u těchto trestných činů.

Na toto ustanovení následně navazuje § 53 odst. 3, kde je potom vymezena oznamovací povinnost správce daně ve smyslu § 8 trestního řádu, pokud při své činnosti zjistí skutečnosti, které nasvědčují tomu, že došlo ke spáchání některého z trestných činů v § 53 odst. 2 daňového řádu, tedy i podle písm. a) trestných činů daňových a poplatkových. Lze tedy dovodit, že i za této situace je možné povinnost mlčenlivosti

²⁷ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, k ustanovení § 53 odst. 3

prolomit. Tato povinnost je stanovena i vůči policejním orgánům, což relativizuje obsah § 53 odst. 2 daňového řádu ohledně okruhu orgánů činných v trestním řízení, vůči nimž se daná oznamovací povinnost má plnit.²⁸

1.4 Pachatelé daňových trestných činů

Pachatelem trestného činu může být jak fyzická osoba, tak právnická osoba, a to na základě ustanovení § 22 odst. 1 TZ, kde tato skutečnost vyplývá z formulace „kdo“, která svou obecností oba pojmy zahrne. Odpovědnost fyzických osob je jasně dána § 25 TZ, kdy trestně odpovědný není ten, kdo v době spáchání nedovršil patnáctý rok věku.

Ovšem u právnických osob je specifický režim, který je vymezen ve zvláštním zákoně č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim (dále jen „ZTOPO“). Tento režim je dán několika prvky, které jsou pro trestní odpovědnost právnických osob specifické: především přičitatelnost trestného činu právnické osobě (§ 8 ZTOPO), některé odlišné vymezení druhů trestů a ochranných opatření (§ 14 a násl. ZTOPO) a také určení, které trestné činy vlastně právnická osoba může spáchat (§ 7 ZTOPO).

Podle současné právní úpravy je možné právnickou osobu stíhat za zločiny a přečiny podle trestního zákoníku s výjimkou zvláště uvedených deliktů v ustanovení § 7 ZTOPO. Z výčtu v tomto ustanovení vyplývá, že všechny výše uvedené daňové delikty jsou trestnými činy ve smyslu ustanovení ZTOPO a právnická osoba tedy může za jejich spáchání trestně odpovídat.

Jelikož právnická osoba je pouze právním konstruktem a nový OZ jim přisuzuje pouze právní osobnost a nikoliv svéprávnost, musí být při jednání zastoupena (zpravidla statutárním orgánem nebo jeho členy). To znamená, že právnická osoba sama nejedná, ale jedná pouze skrze osobu, která ji u daného právního jednání, které může naplnit znaky trestného činu, zastupuje. To v podstatě ale nevylučuje, aby určité jednání, které naplňuje znaky trestného činu, bylo přičítáno konkrétní právnické osobě. Musí se jednat o protiprávní čin, který je spáchaný v rámci činnosti nebo v zájmu této právnické osoby

²⁸ BAXA, Josef, DRÁB, Ondřej, KANIOVÁ, Lenka, LAVICKÝ, Petr, SCHILLEROVÁ, Alena, ŠIMEK, Karel, ŽIŠKOVÁ, Marie. *Daňový řád. Komentář*. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. str. 303. V § 53 odst. 2 daňového řádu se jedná o soud a státního zástupce, podle § 8 trestního řádu se jedná o státního zástupce a policejní orgán.

s tím, že § 8 ZTOPO (konkrétně odst. 1 a odst. 2) vymezuje osoby, jejichž takovéto jednání je možné právnické osobě přičítat.

Další velmi specifickou kategorií je vztah pachatele fyzické osoby a pachatele právnické osoby a možnost či nemožnost jejich zároveň nastalé trestní odpovědnosti. O této situaci hovoří § 9 odst. 3 ZTOPO tak, že se vzájemně trestní odpovědnosti fyzické a právnické osoby nevylučují, tedy že je možné za stejný skutek trestně stíhat jak právnickou, tak i fyzickou osobu, ačkoliv trestní odpovědnost právnické osoby vznikla na základě přičitatelnosti protiprávního jednání osoby fyzické. Zároveň je nutno podotknout, že i pokud osoba fyzická není známa, může právnická osoba za trestný čin odpovídat (§ 8 odst. 3 ZTOPO).

Tento rozbor je důležitý u daňových trestných činů zvláště z důvodu, že častými pachateli budou právě osoby, které budou v postavení, kdy zastupují určitou právnickou osobu. Je tomu tak v případech, kdy dojde k některému protiprávnímu jednání, které naplňuje znaky daňového trestného činu, například falšování dokumentů a následné uplatňování nadměrného odpočtu DPH za právnickou osobu (trestný čin dle § 240 odst. 1 TZ). Ve skutečnosti takto bude jednat některá z fyzických osob oprávněných v dané věci k jednání za právnickou osobu, ale trestní odpovědnost vznikne i na straně osoby právnické, nejen u té fyzické. Je proto důležité zkoumat v těchto situacích, zdali právnická osoba vynaložila veškeré úsilí k zabránění spáchání trestného činu, které by po ní bylo spravedlivé požadovat, protože důsledkem je pak vyvinění z odpovědnosti za tento trestný čin (§ 8 odst. 5 ZTOPO). Dokonce u některých druhů daňových trestných činů (jako například u trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby) bude velmi frekventované páčání právnickými osobami. Tato skutečnost vyplývá z nejčastější podoby zaměstnavatele.²⁹

To samozřejmě ale nevylučuje páčání daňové kriminality i ze strany fyzických osob, a to jak v postavení poplatníků daní či jiných povinných plateb, tak jejich plátců. Blíže k pachatelům v pojednání o subjektech jednotlivých trestných činů, kde budou rozebrány i aspekty subjektu obecného a speciálního.

²⁹ Ten samozřejmě může být i podnikající fyzickou osobou.

1.5 Pokračující daňové trestné činy

Jedním dalším charakteristickým rysem daňové trestné činnosti je její častý pokračující charakter. Pokračování v trestném činu spočívá podle § 116 TZ v jednání, které je složeno z více dílčích útoků (alespoň dvou). Tyto dílčí útoky musí být vedeny stejným záměrem a alespoň v celkovém souhrnu musí naplnit znaky skutkové podstaty trestného činu. Dále musí tyto útoky mít podobný nebo totožný způsob spáchání a dvojitou souvislost: v předmětu útoku a časovou.

U daňových trestných činů se může vyskytovat pokračování v několika podobách. Například u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby bude klíčovým momentem pro odlišení dílčích skutků moment podání daňového přiznání, ve kterém jsou podvodně uplatňovány např. zfalšované faktury. Pokračování tu vznikne za situace, že ve dvou zdaňovacích obdobích po sobě bude pachatel tímto způsobem jednat a zkrácené částky alespoň v souhrnu dosáhnou většího rozsahu.³⁰ Kdyby v tomto modelovém příkladě totiž nedošlo k oběma dílčím útokům nebo by se dílčí útoky posuzovaly separátně, mohlo by se stát, že by pachatel nemohl být za některý z nich trestně stíhán, protože by nemusel být naplněn potřebný rozsah zkrácení.

Ovlivnit probíraný případ může také množství daní, které bude pachatelem zkráceno. Z hlediska pokračování v trestném činu je tedy relevantní posouzení zkrácení více daní ve více zdaňovacích obdobích, jelikož zkrácení více daní ve stejném zdaňovacím období nelze posoudit jako dílčí útoky pokračujícího trestného činu. Je tomu tak z důvodu, že chráněným zájmem v § 240 TZ je zájem na řádném vyměření daně a ostatních vyjmenovaných povinných plateb, proto je zkrácením více druhů daní splněna totožnost následku.³¹ V situaci zkrácení více druhů daní alespoň dvou zdaňovacích obdobích (po sobě jdoucích) alespoň podobným způsobem se může jednat o dílčí útoky pokračujícího daňového trestného činu s tím, že jednotlivé částky, které byly na jednotlivých daních zkráceny, je možno počítat pro účely stanovení rozsahu zkrácení a pro účely okolností podmiňujících použití vyšší trestní sazby.³²

³⁰ ŽDÁRSKÝ, Zbyněk. K účinné lítosti u pokračujících daňových trestných činů. *Trestněprávní revue*. Praha: C. H. Beck, 2011. č. 1. str. 2

³¹ ŽDÁRSKÝ, Zbyněk. Pokračování a totožnost skutku u daňových trestných činů – otázka stále aktuální. *Trestněprávní revue*. Praha: C. H. Beck, 2011. č. 8. str. 222

³² ŽDÁRSKÝ, Zbyněk. K účinné lítosti u pokračujících daňových trestných činů. *Trestněprávní revue*. Praha: C. H. Beck, 2011. č. 1. str. 2

Samozřejmě i další daňové trestné činy mohou být trestnými činy pokračujícími. Jediným z probíraných daňových trestných činů, u kterého se nabízí polemika ohledně možnosti jeho spáchání jako pokračující trestný čin je trestný čin porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku (§ 227 TZ), protože zpravidla bude mít jednorázovou podobu. Jeho pachatel bude zpravidla vyzván k učinění prohlášení o majetku, ale on této výzvě nevyhoví a svou povinnost nesplní. Teoreticky by pokračujícím trestným činem asi být mohl, ale v praxi si stěží lze představit situaci, kdy by se jako pokračující daňový trestný čin dal označit. Zpravidla se tedy u § 227 TZ pokračování vyskytovat nebude.

Za zmínku stojí také vztah dílčích útoků pokračujícího daňového trestného činu k účinné lítosti, kde je důležité podotknout, že i podle jazykového a teleologického výkladu ustanovení o účinné lítosti, které se vztahují k daňovým trestným činům (§ 33 a § 242 TZ), je nutno dodatečně splnit svou daňovou platební povinnost v celém rozsahu, tedy vůči součtu všech částek z jednotlivých dílčích útoků pokračujícího trestného činu. Tato skutečnost bude podrobně rozebrána v několika pasážích dále.

1.6 Vývojová stadia u daňových trestných činů

Poslední otázkou v rámci obecného výkladu o daňových trestných činech jsou jejich vývojová stadia. Mezi základní vývojová stadia se v české právní úpravě řadí příprava trestného činu, pokus trestného činu a dokonání trestného činu. V širším smyslu by se mezi ně dále řadilo pojetí myšlenky spáchat trestný čin a projev myšlenky spáchat trestný čin (např. osoba nahlas svou myšlenku vysloví).³³ Tyto dvě fáze ovšem nejsou trestné s určitými výjimkami, např. když samotný projev myšlenky naplní skutkovou podstatu samostatného trestného činu.³⁴ Jelínek k vývojovým stadiím uvádí, že jimi rozumíme „určité fáze (určité stupně), které jsou typické pro uskutečňování úmyslu pachatele spáchat trestný čin“.³⁵ Věnována bude pozornost především vývojovým stadiím v obecně rovině a v rovině jejich vztahu k daňovým trestným činům jako celku.

Příprava je prvním vývojovým stadiem, za které může vzniknout trestněprávní odpovědnost. V trestním zákoníku je zakotvena v ustanovení § 20 s několika

³³ ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní právo hmotné*. 8. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016. str. 238

³⁴ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. str. 109

³⁵ JELÍNEK, Jiří a kolektiv. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 6. vydání. Praha: Leges, 2017. str. 278

omezeními: přípravy je možné dopustit se úmyslným vytvářením podmínek pro spáchání pouze zvlášť závažného zločinu (tj. úmyslné trestné činy, za něž trestní zákon stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně 10 let ve smyslu § 14 odst. 3 TZ), je třeba, aby byla příprava u příslušného ustanovení označena za trestnou, a dotyčné jednání nesmí dojít do některé z následujících vývojových stadií, tedy nesmí se jednat o pokus nebo dokonáný trestný čin, jelikož v těchto případech by byla příprava konzumována těmito stadii. V daném ustanovení jsou vymezeny také podmínky zániku trestnosti přípravy v odst. 3. Trestnost přípravy je navázána na trestnost zvlášť závažného zločinu, k jehož spáchání směřovala.

V případě daňových trestných činů se nabízí pouze trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, jelikož pouze u něj nalezneme ustanovení o trestnosti přípravy ve smyslu § 240 odst. 4 TZ. U ostatních trestných činů nepřipadá trestnost přípravy v úvahu. Trestná je příprava pouze u kvalifikované skutkové podstaty ve smyslu § 240 odst. 1, 3 TZ, jelikož je v tomto ustanovení stanovena horní hranice trestní sazby deseti let. Zpravidla bude spočívat v tom, že si pachatel připravuje dokumenty v úmyslu daň v budoucnosti neodvést nebo ji zkrátit, především k tomu dojde pozměňováním či falšováním údajů na příslušných daňových tvrzeních.³⁶

Co se týče pokusu, tak se jedná o závažnější vývojové stadium upravené v § 21 TZ. Představuje jednání bezprostředně směřující k dokonání trestného činu v úmyslu jej spáchat. Nevyskytuje se zde omezení pouze na zvlášť závažné zločiny, je tedy možné se jej dopustit u každého z daňových trestných činů. Jediným omezením je, že nesmí dojít k dokonání trestného činu. Opět se zde vyskytuje ustanovení o zániku trestnosti pokusu trestného činu, tentokrát v ustanovení § 21 odst. 3 TZ.

U daňových trestných činů se může objevovat pokus v různých formách. Klasickým případem by bylo podání nesprávného daňového tvrzení v úmyslu daň zkrátit ze strany daňového subjektu, který jej předá správci daně, ale k nesprávnému vyměření daně by nedošlo. Za předpokladu, že by od svého jednání pachatel neupustil a nenaplnil tak podmínky zániku trestnosti pokusu, by v tomto případě nedošlo k dokonání, jelikož by nebyla naplněna skutková podstata – jednoduše by ke zkrácení daně nedošlo, ačkoliv se o to pachatel pokoušel.³⁷ Jiným případem pokusu je například situace, kdy se pachatel

³⁶ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. str. 110

³⁷ Tamtéž. str. 114

pokusí zkrátit daň v určitém rozsahu, např. 750 000 Kč, ale ve skutečnosti po vyměření daně dojde ke zkrácení daně pouze ve výši 400 000 Kč. Pokus by tu byl ve vztahu ke kvalifikované skutkové podstatě spočívající ve způsobení značné škody, ačkoliv ve skutečnosti došlo ke zkrácení daně pouze ve větším rozsahu, což naplnilo znaky základní skutkové podstaty a jednalo by se o dokonáný trestný čin.³⁸

Dokonáný trestný čin je jednání, které již naplňuje znaky skutkové podstaty daného trestného činu a jedná se tedy o nejškodlivější vývojové stadium trestných činů. Znaky daňových trestných činů budou rozebírány při pojednání o jednotlivých druzích těchto trestných činů. U vybraných dokonáných trestných činů je možno použít ustanovení o obecné účinné lítosti ve smyslu § 33 TZ, v němž z uvedených daňových trestných činů nalezneme ty v § 227, § 240 a § 243 TZ. U těchto trestných činů dojde k zániku trestnosti, pokud pachatel dobrovolně škodlivému následku zabránil nebo jej napravil, nebo pokud pachatel dobrovolně učinil o trestném činu oznámení státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu v době, kdy šlo ještě škodlivému následku zabránit. Mimo obecné účinné lítosti ještě existují zvláštní účinné lítosti, u daňových trestných činů je ovšem relevantní ta podle § 242 TZ, která se vztahuje k trestnému činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241 TZ).

³⁸ KRATOCHVÍL, Vladimír a kolektiv. *Trestní právo hmotné*. Obecná část. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, str. 336

2 Úprava daňových trestných činů v právním řádu ČR

Následující kapitola se bude zabývat jednotlivými trestnými činy v jejich současné podobě tak, jak jsou obsaženy v TZ. Postupováno bude podle jednotlivých typových znaků trestného činu (tj. objekt, objektivní stránka, subjekt, subjektivní stránka), dále budou zkoumány jejich kvalifikované skutkové podstaty, dlouhodobé trendy v judikatuře a případně budou zmíněny některé jiné specifické aspekty daňových trestných činů, což může být například vztah těchto trestných činů k jiným trestným činům.

2.1 Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240)

Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je základním trestným činem, pokud přijde na trestné činy daňové povahy. V odstavci 1 je přečinem (zde trestní sazba trestu odnětí svobody šest měsíců až tři léta), ve 2. odstavci je potom zločinem (trestní sazba dvě léta až osm let) a v posledním odstavci se z něj již stává zvlášť závažný zločin ve smyslu § 14 odst. 3 TZ (trestní sazba pět až deset let). Jedná se o nejfrekventovanější z daňových trestných činů (viz údaje vypočtené v bodě 1.2.2). Tento trestný čin byl v předchozí úpravě upraven v § 148 zákona č. 140/1961 Sb., trestní zákon (dále jen „trestní zákon“).

Dochází zde k sankcionování určitého druhu podvodných jednání, díky kterým je pachatel schopen se obohacovat v podobě různých neoprávněných daňových výhod, příp. výhod na jiných povinných platbách. Nestačí tedy pouhé neodvedení daně, ale musí se jednat o úmyslné jednání za účelem oklamání příslušného orgánu a získání určitého prospěchu na jeho úkor.

2.1.1 Objekt

Objektem trestného činu rozumíme zájem, který je úpravou trestného činu v trestním zákoně chráněn. Zde jím lze chápat zájem na řádném vyměření daně, cla, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, pojistného na úrazové

pojištění, pojistného na zdravotní pojištění, poplatků a jiných podobných povinných plateb.³⁹

Jedná se tedy o fiskální zájem veřejných rozpočtů na tom, aby jejich daňové, poplatkové a jiné příjmy nebyly snižovány. Veřejnými rozpočty jsou např. státní rozpočet, rozpočty obcí nebo rozpočty krajů, rozpočty příspěvkových organizací, rozpočty státních fondů (např. Státní fond životního prostředí, Státní fond dopravní infrastruktury a další).⁴⁰

Dalším zájmem, který chrání ustanovení o trestném činu zkrácení daně, je zájem státu v devizové oblasti na příznivém vývoji platební bilance. Tento vývoj má být takový, aby bezprostředně neohrožoval platební schopnost vůči zahraničí nebo vnitřní měnovou stabilitu našeho státu.⁴¹

Někteří autoři takovéto vymezení nepovažují za dostatečné, především z toho důvodu, že není plněna tzv. odlišovací funkce typových znaků trestného činu. Jako doplnění a bližší určení chráněných zájmů tohoto trestného činu navrhovány např. zájem na ochraně daňového systému před klamavými jednáními ze strany pachatele vůči správci daně s cílem získat neoprávněnou výhodu na některé z povinných plateb.⁴²

K pojmu objektu trestného činu je blízký pojem škodlivého následku trestného činu. Je chápán jako reálná změna na zájmu, který zákon chrání, s tím, že tato změna byla způsobena dokonaným trestným činem.⁴³ U trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby jím je nesplnění daňové povinnosti, protože v důsledku spáchání tohoto trestného činu dojde buď k tomu, že do veřejných rozpočtů neplynou peněžní prostředky, které do nich plynout měly, nebo z veřejných rozpočtů se odčerpávají peněžní prostředky, které v těchto rozpočtech měly zůstat.

Aby bylo možno u konkrétní odvodové povinnosti specificky určit konkrétní zákonem chráněný zájem a konkrétní veřejný rozpočet, který je trestným činem zasažen a kterému tento zákonem chráněný zájem svědčí, je třeba zjistit právě rozpočtové určení. Rozpočtové určení u daní, a totéž ostatně platí i o jiných povinných platbách ve smyslu

³⁹ ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. str. 2416

⁴⁰ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. str. 119

⁴¹ Důvodová zpráva k zákonu č. 40/2009 Sb., trestní zákon, k ustanovení § 240

⁴² PELC, Vladimír a PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy*. Olomouc: Anag, 2017. str. 199

⁴³ Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 29. 3. 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 29/2013

ustanovení §240 TZ, znamená, že mají předem stanoveno, do kterého veřejného rozpočtu plynou.

Některá rozpočtová určení daní jsou stanovena zákonem č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některých státním fondům, některá další pravidla jsou stanovena vyhláškou Ministerstva financí č. 429/2017 Sb., o procentním podílu jednotlivých obcí na částech celostátního hrubého výnosu daně z přidané hodnoty a daní z příjmů. Další pravidla ohledně rozpočtového určení daní se stanoví v samotných zvláštních daňových zákonech, je tomu tak např. u daně z hazardních her nebo u daně z nabytí nemovitých věcí.

Rozpočtové určení poplatků je zpravidla stanoveno zákonem, v němž jsou upraveny - např. zákon České národní rady č. 549/1991, Sb., o soudních poplatcích (dále jen „zákon o soudních poplatcích“) tak stanoví v § 8 odst. 2, zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích (dále jen „zákon o správních poplatcích“) nebo zákon České národní rady č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích (dále jen „zákon o místních poplatcích“). Clo, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanost jsou příjmem státního rozpočtu, zatímco pojistné na zdravotní pojištění směřuje do rozpočtu příslušné zdravotní pojišťovny.

2.1.2 Objektivní stránka

Objektivní stránka jako další znak skutkové podstaty představuje charakteristiku trestného činu při pohledu z vnějšku.⁴⁴ Dělíme jí na znaky obligatorní (jednání, jeho následek a kauzální nexus mezi nimi) a fakultativní znaky (místo spáchání, čas spáchání, způsob spáchání, účinek, použitý prostředek ke spáchání, hmotný předmět útoku aj.).⁴⁵

Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je možno spáchat jak aktivním jednáním (konáním – např. podání zkresleného daňového tvrzení), tak i opomenutím (např. úmyslné nepodání daňového tvrzení).⁴⁶

⁴⁴ KRATOCHVÍL, Vladimír a kolektiv. *Trestní právo hmotné*. Obecná část. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, str. 249

⁴⁵ JELÍNEK, Jiří a kolektiv. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 6. vydání. Praha: Leges, 2017, str. 175

⁴⁶ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014, str. 131

V základním ustanovení trestného činu zkrácení daně máme obsaženy dvě skutkové podstaty tohoto trestného činu:

- a) zkrácení daně, cla, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, pojistného na úrazové pojištění, pojistného na zdravotní pojištění, poplatku a jiné podobné povinné platby, a to ve větším rozsahu, anebo
- b) vylákání výhody na některé z těchto povinných plateb.

Podstata první ze skutkových podstat, tedy samotné zkrácení daně či jiné podobné povinné platby (podle písm. a) z výčtu výše), spočívá v úmyslném jednání pachatele, které zapříčiní nižší vyměření některé z povinných plateb ze strany příslušného orgánu, než jaká měla být vyměřena, případně nedojde k vyměření povinné platby vůbec.⁴⁷ K tomuto trestnému činu může dojít jen do doby, než byla daná povinná platba zaplacená.⁴⁸ Způsob a výše zkrácení daně a podobných povinných plateb závisí na skutečnosti, na jejímž základě daná platební povinnost vznikla – tedy jestli se jedná o zkrácení daně z příjmů, daně majetkového typu, daně z přidané hodnoty, spotřebních daní, cel, konkrétního druhu poplatku, pojistného na sociální zabezpečení atd.⁴⁹

Ke zkrácení musí dojít ve větším rozsahu. Ačkoliv trestní zákoník specificky nedefinuje pojem většího rozsahu, je třeba jej vykládat jako částku alespoň 50 000 Kč, a to vzhledem k ustanovení § 138 TZ. Tam je sice pojmově používána výše škody, příp. výše prospěchu, nákladů na odstranění následků poškození životního prostředí a hodnoty věci, ale z hlediska výkladu pojmu „větší rozsah“ se toto ustanovení jeví jako jediné použitelné. Toto tvrzení navíc podporuje i výklad judikatury.⁵⁰

Je poměrně velmi obtížné vyjmenovat či případně katalogizovat veškeré možné formy páchaní trestného činu zkrácení daně. Prouza⁵¹ a velmi podobně také Kuchta⁵² uvádí nejčastější způsoby a metody páchaní zkrácení daně, mezi něž řadí:

⁴⁷ JELÍNEK, Jiří a kolektiv. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 6. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2017. str. 691

⁴⁸ Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSSR ze dne 7. 3. 1972, sp. zn. 4 To 54/71 publikované ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSSR pod číslem Rt 5/1973

⁴⁹ ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. str. 2421

⁵⁰ Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 18. 7. 2001, sp. zn. 5 Tz 101/2001 publikované ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího soudu pod číslem R 20/2002/I

⁵¹ PROUZA, Daniel. *Otázky kolem trestného činu zkrácení daně*. *Právní rádce*. Praha: Economia, 2006, č. 8 str. 52-53

⁵² KUČHTA, Josef. *Trestněprávní úprava daňových deliktů*. *Daně: Odborný časopis pro daňové právo a praxi*. Praha: Nakladatelství ORAC, s. r. o., 1997, č. 3, str. 12-13

- snahu docílit co nejmenšího základu daně fiktivním snižováním příjmů nebo fiktivním zvyšováním nákladů (např. vykazování nižších tržeb, zejména při prodeji za hotovost, neoprávněné uplatňování daňových výhod, přesun osobních nákladů podnikatele do nákladů jeho podniku a další);
- machinace za účelem vytvoření situace, kdy je příjem plně osvobozen od daně;
- další způsoby zkrácení daně z příjmů (nepřiznání tržeb z příležitostné činnosti, nepřiznání tržeb z nájmu bytů apod.);
- případy zkrácení spotřební daně, daně z přidané hodnoty a cla (např. pašování vybraného zboží při dovozu, deklarování jiného zboží, než je dováženo, výměna nabývacích dokumentů a jejich falšování, fingování vývozu zboží falešným potvrzením o vývozu atd.).

Tento přístup vymezuje nejfrekventovanější situace, za nichž dochází ke zkrácení daně, ovšem lze k tomu také přistupovat jako Šámal,⁵³ který se pokouší hledat v zákonné úpravě jednotlivých druhů daní zneužitelná místa právě k páčání tohoto druhu trestné činnosti. Jako příklad může sloužit jeho výklad o možných způsobech páčání zkrácení daně z příjmů, které podle něj zahrnují zejména:

- fiktivní navyšování výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů;
- uplatnění neexistujících odečitatelných položek nebo slev na dani;
- různé způsoby neoprávněného snižování základu daně, čímž se snižuje i vyměřená daň; nebo
- předstírání daňové ztráty.

Vylákání výhody na některé z již vyjmenovaných povinných plateb je specifickým případem trestného činu zkrácení daně a zároveň druhá z možných skutkových podstat. Takovouto výhodou na povinných platbách může být široké spektrum skutečností, které se po splnění zákonem stanovených podmínek u jednotlivých povinných plateb uplatňují. Šámal⁵⁴ uvádí podrobný výčet takovýchto skutečností u jednotlivých druhů povinných plateb. Ovšem ne všechny tyto výhody a jejich neoprávněné uplatňování v závislosti na druhu povinné platby je možno podřadit pod vylákání výhody, protože tím rozumíme situaci, za níž „*pachatel nepravdivě předstírá existenci skutečnosti, které*

⁵³ ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. str. 2421-2423

⁵⁴ Tamtéž. str. 2425-2426

*zakládají povinnosti státu poskytnout plátcí (poplatníkovi) daně peněžité plnění jako údajný přeplatek na dani“.*⁵⁵

Je třeba zdůraznit, že neoprávněné využívání některých výhod, které jsou u daní a jiných povinných plateb možné, nemusí ale nutně být vylákáním výhody, což vychází i z výše uvedené definice z judikatury. Je zapotřebí, aby vznikla povinnost státu poskytnout subjektu daně peněžité plnění. To ovšem nepůjde u všech možných výhod a dokonce to nebude možné ani u všech povinných plateb zmíněných v ustanovení § 240 odst. 1 TZ.

Neoprávněné uplatňování některých druhů výhod (jako například fingované osvobození od daně, uplatňování neexistujících slev na dani) sice snižuje daňovou povinnost, ale nejedná se o poskytování plnění ze strany státu, a bude se proto jednat o formu spáchání trestného činu dle § 240 TZ, která naplňuje znaky skutkové podstaty zkrácení povinné platby, nikoliv o vylákání výhody na některé z těchto povinných plateb. Tato skutečnost sníží množství výhod, na které je možné použít skutkovou podstatu vylákání výhody, a zároveň omezí okruh povinných plateb, u nichž je možno vylákat výhodu, jelikož ne u všech bude moci vzniknout nárok na peněžité plnění ze strany poplatníka a plátce.

Nejčastěji se v literatuře lze setkat se dvěma základními způsoby páchaní skutkové podstaty vylákání výhody na některých povinných platbách ve smyslu § 240 odst. 1 TZ, kdy pachatelé uplatňují:⁵⁶

- nadměrný odpočet DPH ve smyslu § 4 odst. 1 písm. d) zákona o DPH, kde je tento pojem vysvětlen jako daň, která odpovídá rozdílu mezi daní na výstupu (tj. daň uplatněná plátcem za zdanitelné plnění nebo z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění) a odpočtem daně (tj. odpočet daně na vstupu u plnění umožňujících tento odpočet, viz ustanovení § 72 a násl. zákona o DPH) za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je nižší než odpočet daně. V tomto případě vznikne nadměrný odpočet daně a stát se stane dlužníkem peněžitého plnění vůči plátcí s tím, že pokud zde existuje přeplatek vyšší než 100 Kč, stát tento přeplatek do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu i bez

⁵⁵ Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 22. 9. 2004, sp. zn. 11 Tdo 917/2004, publikovaný ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem Rt 22/2005/I

⁵⁶ ŠÁMAL, Pavel, PŮRY, František, SOTOLÁŘ, Alexander, ŠTENGLOVÁ, Ivana. *Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice*. 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 2001. str. 375-376 nebo ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. str. 2426-2427

žádosti vrátí (viz ustanovení § 105 zákona o DPH). Těto situace využívají pachatelé k falšování dokladů či fingování skutečností k získání přeplatku na DPH od státu, často se tak stává ve spojení s vývozem zboží do zahraničí.

- nárok na vrácení spotřební daně podle § 14, § 15 a § 15a zákona o spotřebních daních, případně podle dalších ustanovení týkajících se jednotlivých druhů spotřebních daní (např. ustanovení § 54 a násl. zákona o spotřebních daních). Pokud tento nárok převýší daňovou povinnost, bude se u jeho vypořádání postupovat podle ustanovení § 154 daňového řádu, kde se hovoří o přeplatcích obecně (zejména legální definice přeplatku, použití přeplatku na úhradu nedoplatků na osobním daňovém účtu a případně, pokud nedoplatků není, situace, kdy se tento přeplatek stane vratným přeplatkem). I zde je těchto legálních prostředků zneužíváno, kdy pachatelé na základě fingovaných dokumentů, často ve spojení s vývozem zboží do zahraničí, vylákají neoprávněnou výhodu od státu, opět ve formě peněžitého plnění.

Prouza⁵⁷ katalogizuje možné způsoby páchání skutkové podstaty vylákání výhody poněkud jinak, především na základě skutkových okolností. Jeho členění je následující:

- fiktivní dodávky zboží či služeb (ke zdanitelnému plnění nikdy nedošlo, ačkoliv je daňový doklad formálně v pořádku);
- dodavatel prohlašuje, že dodávku neuskutečnil; dodavatel je neexistujícím plátcem; anebo čtvrtletním plátcem DPH, daň uvede v daňovém tvrzení, ale nikdy ji neuhradí;
- při vývozu za použití řetězce firem, z nichž zpravidla prostřední článek je neexistující (a tedy daň nezaplatí), využívají nadhodnocení zboží při prodeji do zahraničí (tj. stanovení velmi vysoké ceny) a následné využití nadměrného odpočtu daně při vývozu;
- plátce uvádí v daňovém tvrzení na vstupu a na výstupu vysoké obraty.

Obě skutkové podstaty lze ve shrnutí spáchat několika obecnými způsoby jednání, mezi které podle literatury patří.⁵⁸

⁵⁷ PROUZA, Daniel. Otazníky kolem trestného činu zkrácení daně. *Právní rádce*. Praha: Economia, 2006, č. 8. str. 53-54

⁵⁸ PELC, Vladimír a PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy*. Olomouc: Anag, 2017. str. 196-197

- zatajení informací, jako např. neuvedení příjmu do daňového přiznání, přeshraniční pašování zboží za účelem zkrácení cla. Může se jednat jak o omisivní, tak o komisivní formu spáchání;
- uvedení nepravdivých údajů, což znamená, že pachatel vědomě v daňovém přiznání, příp. ve vztahu k jiným povinným platbám, uvádí lživé údaje pro účely stanovení, vyměření nebo placení některé z povinných plateb, což může zapříčinit nesprávný postup ze strany příslušného orgánu. Může jít například o uvádění nižšího příjmu v daňovém přiznání, uvádění nižší příjmu zaměstnance, uvádění nižší ceny nemovitosti pro účely daně z nemovitých věcí; a
- předstírání nepravdivých okolností, které bude zpravidla představováno např. předstíráním provedených obchodů a následným uplatňováním nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty nebo předstíráním exportu zboží pro účely vylákání výhody na spotřebních daních. Jde tedy o fingování jednání nebo obchodů, které ve skutečnosti nenastaly.

V předchozí právní úpravě, konkrétně v trestním zákoně, byla úprava týkající se hranice trestnosti poněkud jiná oproti úpravě současné, jelikož obě tyto skutkové podstaty byly obsaženy v separátních odstavcích ustanovení § 148, konkrétně v odst. 1 (zkrácení daně) a v odst. 2 (vylákání výhody). V dnešní právní úpravě jsou již zahrnuty obě tyto skutkové podstaty do jednoho odstavce. To má i podle důvodové zprávy k trestnímu zákoníku dopad na možnost sčítání škod při souběhu těchto dvou skutkových podstat, tedy např. za situace, kdy pachatel jak zkrátí daň, tak na dani vyláká neoprávněně výhodu.⁵⁹ Podle doktrinálního výkladu ustanovení § 148 trestního zákona nebylo možné částky zkrácených povinných plateb a vylákané výhody sčítat. Šámal k tomu dále uvádí, že ale bylo možno sčítat škody při používání okolností podmiňujících použití vyšší trestní sazby v podobě značné škody a škody velkého rozsahu.⁶⁰ V současné právní úpravě je tento problém eliminován zařazením obou skutkových podstat do jediného ustanovení.

Dřívější oddělení také mělo dopad na možnost použití částky „většího rozsahu“ na vylákání výhody, kdy se vykládalo toto oddělení právě tak, že rozsah vylákané výhody není blíže stanoven a tedy není pro naplnění skutkové podstaty trestného činu podle §

⁵⁹ Důvodová zpráva k zákonu č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, k ustanovení § 240

⁶⁰ ŠÁMAL, Pavel, PÚRY, František, RIZMAN, Stanislav. *Trestní zákon. Komentář. II. díl.* 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2004, str. 922

148 odst. 2 trestního zákona důležité.⁶¹ Pokud bychom ale postupovali dále do historie, zjistíme, že tento odstavec byl přidán až novelou, což ovšem neznamená, že předtím nebylo vylákání výhody na povinných platbách zahrnováno do zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Naopak výklad byl takový, že se jedná o druh zkrácení daně a tedy že se na něj vztahuje i větší rozsah. To nasvědčuje tomu, že i v dnešní právní úpravě se bude, dojde-li k samotnému vylákání výhody, posuzovat hranice trestnosti pomocí většího rozsahu.

Pro bližší porozumění trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je potřeba znát povinné platby, na které zákonodárce tento trestný čin vztáhl. Nyní proto budou rozebrány jednotlivé povinné platby tak, jak je v § 240 TZ nalezneme. Základní povinnou platbou je daň, kterou je nutno chápat jako povinnou, neekvivalentní, neúčelovou a peněžitou platbu stanovenou zákonem, která plyne do nějakého veřejného rozpočtu, a tuto platbu vůči veřejným rozpočtům činí fyzická nebo právnická osoba z různých zákonem stanovených skutečností (jako například z příjmů, z určité činnosti, z vlastnictví, z převodu vlastnictví nemovitostí apod.).⁶² Základními prvky právní konstrukce daní jsou daňový objekt, subjekt daně, daňový základ, sazba daně a zpravidla se k tomu přičleňuje také splatnost daně.⁶³ K jednotlivým druhům daní (tzv. soustavě daní) a jejich právnímu zakotvení viz bod 1.1.

Celní správa⁶⁴ definuje clo jako dávku vybíranou státem ve spojení s pohybem zboží přes celní hranice. Základem právní úpravy cel v českém právním řádu je zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon (dále jen „celní zákon“) a zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky. Samozřejmě nelze opominout předpisy Evropské unie v oblasti cel,⁶⁵ jelikož EU je zároveň také celní unií.

Zákon České národní rady č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a o příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (dále jen „zákon o pojistném na sociální zabezpečení“) upravuje pojistné na sociální zabezpečení, které podle § 1 tohoto

⁶¹ NOVOTNÝ, František, RŮŽIČKA, Miroslav a kolektiv. *Trestní kodexy: trestní zákon, trestní řád a související předpisy (komentář)*. 2. vydání. Praha: Eurounion, 2002. str. 198

⁶² ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. str. 2416

⁶³ BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana a kolektiv. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012. str. 158-159

⁶⁴ GENERÁLNÍ ŘEDITELSTVÍ CEL, *celnisprava.cz*, [online]. [cit. 17. 2. 2018]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/clo/Stranky/default.aspx>

⁶⁵ Např. nařízení EP a Rady EU č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie, nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (a mnoho dalších)

zahrnuje pojistné na důchodové a nemocenské pojištění, a dále také v § 240 TZ uvedený příspěvek na státní politiku zaměstnanosti (používá se legislativní zkratka „pojistné“). Poplatníky pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti jsou zaměstnavatelé, zaměstnanci, osoby samostatně výdělečně činné a zahraniční zaměstnanci. Tito poplatníci mají povinnost pojistné platit nebo jej platí na základě principu dobrovolnosti podle příslušných předpisů o důchodovém pojištění a nemocenském pojištění.⁶⁶

Samostatný zákon upravující pojistné na úrazové pojištění v českém právním řádu již nenalezneme, jelikož zákon č. 266/2006 Sb., o úrazovém pojištění zaměstnanců (dále jen „zákon o úrazovém pojištění zaměstnanců“), mnohokrát odkládaný na účinnosti, byl zákonem č. 205/2015 Sb. zrušen.⁶⁷ To ovšem neznamená, že už nic v českém právu pro případ pracovních úrazů a nemocí z povolání neexistuje. Úprava byla přesunuta do části XI hlavy III dílu pátého zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, a je nyní koncipována nikoliv pojistným systémem, ale systémem náhrady škody vzniklé pracovním úrazem nebo nemocí z povolání, za což nese odpovědnost zaměstnavatel.⁶⁸ To znamená, že pojistné na úrazové pojištění jako takové už v českém právním řádu neexistuje, protože bylo nahrazeno institutem náhrady škody od zaměstnavatele. Z toho samozřejmě vyvstává otázka, zdali by se zrušení zákona o úrazovém pojištění zaměstnanců, a tím tedy i zánik pojistného na úrazové pojištění, jako legislativní změna nemělo projevit i do předpisů trestního práva.

Systém veřejného zdravotního pojištění je založen na výběru povinného pojistného na veřejné zdravotní pojištění podle zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění (dále jen „zákon o veřejném zdravotním pojištění“). Za plátce tohoto pojistného jsou označeni v § 4 zaměstnavatelé, pojištěnci a stát a v následujících ustanoveních jsou blíže určeny některé podmínky jejich postavení jako plátců. Blížší podmínky ohledně výše pojistného včetně rozhodného období a vyměřovacího základu a odvodů některých specifických skupin plátců nebo za tyto osoby definuje zákon České národní rady č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění (dále jen „zákon o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění“). Pojistné na zdravotní

⁶⁶ ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. str. 2418

⁶⁷ GLOGAR, Martin. Zákon o úrazovém pojištění zaměstnanců se ruší. *Právní prostor* [online]. 31. 8. 2015 [cit. 19. 2. 2018]. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/zmeny-v-legislative/vyslo-ve-sbirce-zakonu/zakon-o-urazovem-pojisteni-zamestnancu-se-rusi>

⁶⁸ TRÖSTER, Petr a kolektiv. *Právo sociálního zabezpečení*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013. str. 134

pojištění je tedy povinnou platbou činěnou vůči zdravotním pojišťovnám, za níž je umožněno čerpání zdravotních služeb bez nutnosti jejich úhrady na místě. Zdravotní pojišťovny z placeného pojistného hradí náklady vzniklé u poskytovatelů zdravotních služeb.

Pojem poplatek je nutno rozlišit od daně. Hlavním rozdílem oproti daním je to, že jedná o platbu ekvivalentní. To znamená, že za jeho zaplacení vzniká nárok na určitý druh protiplnění ze strany orgánu veřejné správy, zpravidla v podobě určité činnosti (např. za řízení). Mezi základní druhy poplatků⁶⁹ řadíme poplatky soudní dle zákona o soudních poplatcích, poplatky správní ve smyslu zákona o správních poplatcích, místní poplatky podle zákona o místních poplatcích a dále existují poplatky ostatní, které zahrnují celou škálu různých poplatků na různých úsecích veřejné správy.⁷⁰

K pojmu jiná podobná povinná platba neexistuje v trestním zákoníku žádné bližší vysvětlení a ani důvodová zpráva nic nezmiňuje. V literatuře⁷¹ se objevuje, že zástupcem této skupiny povinných plateb je například poplatek, jehož poplatníkem je vlastník nebo držitel rozhlasového a televizního zařízení, které jsou předmětem poplatku ve smyslu ustanovení § 2 zákona č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích a o změně některých zákonů. Je ovšem sporné, jestli by skutečně tento poplatek měl být podřazen pod pojem „jiné podobné povinné platby“, protože se lze přiklonit k myšlence, proč by tento poplatek nebyl zařazen spíše mezi poplatky (podobně jako např. časový poplatek, viz výše). Jinou podobnou povinnou platbou tedy bude platba, která je stanovená na základě zákona.⁷²

2.1.3 Kvalifikované skutkové podstaty

K rozsahu trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby již bylo zmíněno, že je zapotřebí většího rozsahu, který je nutno vykládat ve smyslu § 138 odst. 1 TZ jako rozsah ve výši nejméně 50 000 Kč. Kvalifikovanými skutkovými podstatami následně jsou rozsah značný (nejméně 500 000 Kč) ve smyslu § 240 odst. 2 písm. c) TZ

⁶⁹ BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana a kolektiv. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. str. 245 a násl.

⁷⁰ Např. poplatek za znečišťování ovzduší ve smyslu § 15 zákona č. 201/2012 Sb., o ochraně ovzduší nebo mýtné a časový poplatek ve smyslu § 20 a násl. zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích

⁷¹ Např. ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. str. 2420

⁷² KUČHTA, Josef a kolektiv. *Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. str. 263

a velký rozsah (nejméně 5 000 000 Kč) ve smyslu § 240 odst. 3 písm. a) TZ s tím, že i tato ustanovení je třeba chápat ve světle výkladu většího rozsahu dle § 138 TZ, jelikož jiné finanční hledisko není relevantní.

Spáchání se dvěma osobami (§ 240 odst. 2 písm. a) TZ) je třeba vykládat tak, že spáchání tohoto trestného činu bude uskutečněno společným jednáním alespoň tří osob (tedy osoby pachatele samotného a nejméně dvou dalších osob).⁷³ Tyto ostatní osoby mohou součinnost s pachatelem realizovat v různých formách, jak ve formě spolupachatelství (§ 23 TZ), tak ve všech ostatních formách účastenství (organizátorství, návod a pomoc ve smyslu § 24 odst. 1 TZ).⁷⁴

Porušením úřední uzávěry k usnadnění spáchání zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240 odst. 2 písm. b) TZ) se rozumí porušení zvláštního způsobu zajištění zboží či zařízení, např. pečetící páskou.⁷⁵ Uplatňuje se nejčastěji ve spojení se spotřební daní z lihu, v celním řízení⁷⁶ nebo také podle ustanovení daňového řádu.⁷⁷

Poslední kvalifikovanou skutkovou podstatou je spáchání činu ve značném rozsahu ve spojení s organizovanou skupinou působící ve více státech (§ 240 odst. 3 písm. b) TZ). Tu lze podle literatury chápat jako seskupení více osob, v němž se projevuje určitá dělba úloh mezi členy a jehož činnost se vyznačuje koordinovaností a plánovitostí a jímž se spáchání trestného činu usnadňuje či se zvyšuje šance na dosažení sledovaného cíle.⁷⁸ K naplnění znaku „působení ve více státech“ postačí podle judikatury působení organizované skupiny alespoň ve dvou státech a jedním z nich může být i Česká republika.⁷⁹

⁷³ PELC, Vladimír a PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy*. Olomouc: Anag, 2017. str. 201

⁷⁴ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 21. 2. 1968, sp. zn. 8 Tz 10/68, publikovaný ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem R 25/68/I

⁷⁵ Důvodová zpráva k zákonu č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, k ustanovení § 240

⁷⁶ ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. str. 2433

⁷⁷ PELC, Vladimír a PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy*. Olomouc: Anag, 2017. str. 202

⁷⁸ Tamtéž. str. 203

⁷⁹ Usnesení Nejvyššího soudu České republiky ze dne 15. 7. 2004, sp. zn. 5 Tdo 794/2004, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 34/2005

2.1.4 Subjekt

Pokud se hovoří o subjektu trestného činu, je třeba tento pojem vykládat v kontrastu s pojmem subjekt daně nebo jiné povinné platby, jelikož tyto subjekty spolu úzce souvisí, avšak nejsou totožné. Subjekt daně je jedním ze základních konstrukčních prvků daní, kdy se jedná osobu, která je nositelem platební daňové povinnosti.⁸⁰ Může jím být poplatník, plátec nebo ručitel v závislosti na konkrétním případě a na konkrétní dani (např. ručitel se může vyskytovat jen u DPH a spotřebních daní). Podobně tomu bude i u ostatních povinných plateb, kdy subjektem těchto plateb (cla, poplatků, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, pojistného na úrazové zabezpečení, pojistného na zdravotní pojištění atd.) je osoba, která nese platební povinnost vůči těmto platbám podle příslušných právních předpisů (může jí být plátec i poplatník, záleží na příslušných předpisech, jak je daná osoba označena).

Subjekt trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby sice bude zahrnovat v sobě i subjekty daně a dalších povinných plateb, ale tento okruh bude mnohem širší. Je jej třeba chápat jako pachatele, tedy osobu trestně odpovědnou, která svým jednáním naplnila všechny znaky skutkové podstaty trestné činu dle § 240 odst. 1 TZ, případně jeho přípravy či pokusu.⁸¹ V samotném ustanovení není ale specifikováno, jaký druh pachatele se může tohoto trestné činu dopustit, nejedná se tedy o speciální subjekt.⁸²

Z výše uvedeného vyplývá, že subjekt tohoto trestného činu nelze ztotožňovat se subjektem povinných plateb a že kromě subjektů povinných plateb může být pachatelem také jiná trestně odpovědná osoba, která svým úmyslným jednáním naplní znaky skutkové podstaty. Těmito osobami mohou být například účetní, daňoví poradci či auditoři (je možno je nechat zpracovávat daňové přiznání za podnikatele s prodloužením lhůty na podání tvrzení dle § 136 odst. 2 daňového řádu), ale i jiné osoby, které úmyslně sobě nebo jinému zkrátí povinnou platbu, ať už tak, že bude

⁸⁰ BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana a kolektiv. *Finanční právo*. 6., vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. str. 159-160

⁸¹ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. str. 122

⁸² Např. JELÍNEK, Jiří a kolektiv. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 6. vydání. Praha: Leges, 2017. str. 199

snížena daňová povinnost, nebo že daň nebude vyměřena vůbec, či na povinné platbě vylákají výhodu ve větším rozsahu.⁸³

2.1.5 Subjektivní stránka

Poslední typovým znakem skutkové podstaty trestného činu je subjektivní stránka, která je představována zaviněním. Existují dvě základní formy zavinění – zavinění úmyslné a zavinění nedbalostní. Při charakterizaci subjektivních stránek daňových trestných činů se zaměříme na formu zavinění, která postačuje k naplnění tohoto typového znaku a tedy ke vzniku trestní odpovědnosti, a dále na některá specifika u jednotlivých druhů trestné činnosti v oblasti daní.

Trestní zákoník ve svém § 13 odst. 2 stanoví, že pokud konkrétní ustanovení o trestném činu nestanoví, že postačí zavinění z nedbalosti, je třeba úmyslného zavinění. To bude případ i zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Zavinění bude tedy vyžadováno buď ve formě úmyslu přímého (§ 15 odst. 1 písm. a) TZ), nebo přinejmenším je zapotřebí zavinění ve formě úmyslu nepřímého (§ 15 odst. 1 písm. b) TZ).

V praxi bude velmi problematické rozlišovat mezi nepřímým úmyslem a vědomou nedbalostí (§ 16 odst. 1 písm. a) TZ). K tomu je třeba podotknout, že ačkoliv je intelektuální složka u obou forem zavinění stejná, hlavním rozdílem bude to, že při vědomé nedbalosti má pachatel povinnost i možnost předvídat porušení či ohrožení, které může svým jednáním způsobit,⁸⁴ zatímco u nepřímého úmyslu zde bude aktivní volní vztah pachatele ke spáchání trestného činu, čímž je myšlen projev vůle pachatele navenek. Ovšem způsobení nepříznivého následku není přímým cílem pachatele a ani nevyhnutelnou skutečností.⁸⁵

Některé okolnosti je třeba ve vztahu k subjektivní stránce prokazovat. U trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je nutno dokázat úmysl pachatele uskutečnit ono podvodné jednání, které bylo nastíněno výše. To se v praxi bude jevit

⁸³ KUČHTA, Josef a kolektiv. *Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. str. 259-260

⁸⁴ NOVOTNÝ, František a kolektiv. *Trestní právo hmotné*. 2. vydání, Plzeň: Aleš Čeněk, 2007. str. 126

⁸⁵ ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní zákoník I. § 1 až 139. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. str. 222

jako značně obtížné, protože pouhá chyba v číslech nebude stačit k naplnění této formy zavinění.⁸⁶

Zavinění je nutno zkoumat také ve vztahu k okolnostem podmiňujícím použití vyšší trestní sazby. U těžšího následku postačí zavinění z nedbalosti, pokud výslovně není vyžadováno zavinění úmyslné (§ 17 písm. a) TZ), a u ostatních okolností postačí zavinění ve formě nevědomé nedbalosti (viz formulace § 17 písm. b) TZ), pokud dané ustanovení nezní na vědomost ze strany pachatele. U trestného činu zkrácení daně jsou tyto poznatky vykládány následovně: u spáchání s nejméně dvěma osobami je vyžadována vědomost pachatele o součinnosti s jinými osobami, u porušení úřední uzávěry je vědomost také nutná a bude zapotřebí i k okolnosti spojení s organizovanou skupinou působící ve více státech. U kvalifikovaných skutkových podstat, které spočívají ve značném a velkém rozsahu zkrácení některé z povinných plateb, postačí zavinění ve formě nedbalosti.⁸⁷

2.1.6 Vztah k jiným trestným činům

Pokud bychom se chtěli zabírat vztahem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby k ostatním trestným činům, je třeba poznamenat, že skutková podstata tohoto trestného činu je považována za zvláštní případ podvodného jednání, které se uskutečňuje ve vztahu k uvedeným povinným platbám.⁸⁸ Je tedy vhodné jej odlišit od obecného podvodného jednání, tedy od trestného činu podvodu dle § 209 TZ.

Nejvyšší soud se v jednom svém usnesení zabýval vztahem těchto dvou trestných činů.⁸⁹ Jednalo se o případ pachatelova uplatňování nadměrného odpočtu DPH. Ve stížnosti pro porušení zákona podanému proti rozsudku Vrchního soudu v Praze (ze dne 30. 5. 1996) argumentoval ministr spravedlnosti, že bylo porušeno zákona ve prospěch pachatele, když byl uznán vinným z trestného činu zkrácení daně, nikoliv podvodu. Nejvyšší soud ale jasně řekl, že o trestný čin podvodu by se v tomto případě jednalo, nedošlo-li by vůbec k podnikatelské činnosti, která má povahu zdanitelného plnění, u

⁸⁶ PELC, Vladimír a PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy*. Olomouc: Anag, 2017. str. 200

⁸⁷ ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. str. 2433-2434

⁸⁸ Tamtéž. str. 2416

⁸⁹ Usnesení Nejvyššího soudu České republiky ze dne 22. 1. 1997, sp. zn. 1 Tzn 20/96, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 45/1997/I

něhož lze a byla uplatňována daň na vstupu. Jako příklad Nejvyšší soud uvádí situaci, kdy např. zboží, které má být předmětem obchodu, pachatel vůbec nenakupuje, čímž ke zdanitelnému plnění vůbec nedojde.

V tomto usnesení tedy dospěl Nejvyšší soud k závěru, že trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (za předchozí úpravy) má povahu podvodného jednání a že je ve vztahu speciality k trestnému činu podvodu právě z výše uvedených důvodů. Pokud došlo ke zdanitelným plněním a pachatel o těchto zdanitelných plněních falšuje dokumenty v úmyslu zkrátit daň, jedná se o trestný čin zkrácení daně.

Souvislost trestného činu podvodu se zkrácením daně může mít ale i jiné dopady, pokud budeme hledět na zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby jako na zvláštní druh podvodného jednání. Judikatura se v minulosti zabývala speciálními případy omylu, např. když se osoba snaží uplatňovat u soudu padělanou směnku s cílem vydání směnečného platebního rozkazu ze strany soudu, ve kterých se dospělo k závěru, že soud nelze uvést v omyl.⁹⁰

To samozřejmě může způsobovat aplikační problémy i v oblasti daňové trestné činnosti. Nabízí se situace, v níž pachatel bude fingovat skutečnosti, které by zakládaly osvobození od soudních poplatků v řízení před soudem, v němž výše soudních poplatků převyší větší rozsah. Při použití výše zmíněné judikatury by to znamenalo, že, jelikož soud nelze uvést v omyl, nelze ani soudní poplatek zkrátit tímto druhem podvodného jednání a nejednalo by se tedy o trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

Další velmi zajímavou souvislostí je trestná činnost a příjmy z ní získané. K případům, kdy pachatel získal trestnou činností zisk (příjem), mohlo docházet naplněním skutkových podstat různých trestných činů – např. trestného činu neoprávněného podnikání dle § 251 TZ nebo trestného činu lichvy dle § 218 TZ.⁹¹ V praxi občas docházelo k mylnému označení nezdanění takto získaných příjmů jako trestný čin dle § 240 TZ. Dlouhodobou rozhodovací praxí soudů v této problematice je, že pokud pachatel získá příjmu, kterého docílil spácháním trestného činu, a za toto jednání je

⁹⁰ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 11 Tdo 229/2004, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 24/2006

⁹¹ K neoprávněnému podnikání (nedovolenému podnikání) rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSR ze dne 11. 4. 1974, sp. zn. 3 To 2/74, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 53/74. K lichvě rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. 10 To 369/2004

trestně stíhán, pak jej nelze zároveň stíhat za spáchání trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby vůči těmto příjmů, protože by to bylo v rozporu se zásadou *ne bis in idem*. Dále nelze spáchat ani trestný čin dle § 240 TZ samostatně vůči příjmům z trestné činnosti, jelikož to by porušovalo zásadu zákazu sebeobviňování.⁹² K tomu více v části o Aktuálních problémech v oblasti daňové trestné činnosti.

Za zmínku jistě stojí i návaznost na trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění dle § 254 odst. 1 TZ. Tento trestný čin je trestným činem ohrožovacím, nejedná se o trestný čin poruchový, jak tomu je u zkrácení daně (viz formulace § 254 odst. 1 TZ „...*a ohrozí tak (...) včasné a řádné vyměření daně, ...*“). I z judikatury se dá vyčíst, že, co se trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění týče, se jedná ve vztahu ke zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby o určitou formu přípravného jednání, které může do budoucna směřovat k naplnění znaků skutkové podstaty trestného činu zkrácení některé z povinných plateb.⁹³ To má aplikační dopady především na posuzování přípravných jednání k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, která by nenaplněovala podmínku směřování ke zkrácení povinných plateb ve velkém rozsahu tak, jak bylo hovořeno o podmínkách přípravy tohoto trestného činu výše.

V praxi potom dochází k jejich faktické konzumpci, protože pokud dojde jednání alespoň do stadia pokusu vůči trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné, nemůže být jeho část, která nastala po dílčích útocích pokračujícího trestného činu zkrácení, posouzena v tomto jednotlivém dílčím útoku jako trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 TZ.⁹⁴

2.1.7 Účinná lítost

Nelze pominout, hovoříme-li o trestném činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, zmínku tohoto trestného činu v ustanovení § 33 TZ, kde se hovoří o účinné lítosti jako o jednom z možných způsobů zániku trestní odpovědnosti za vybrané trestné činy. Ta má sloužit jako určitý druh motivace pachatelů, kteří páchají určité druhy trestné činnosti, k zabránění škodlivým následkům dokonání trestných činů.

⁹² PELC, Vladimír a PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy*. Olomouc: Anag, 2017. str. 180

⁹³ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 16. 4. 2003, sp. zn. 5 Tdo 362/2003, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 57/2003

⁹⁴ Usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 14. 8. 2001, sp. zn. 3 To 41/01

Motivátorem má být slib beztrestnosti za odstranění nebezpečí, které hrozí zákonem chráněným zájmům těchto trestných činů.

V uvedeném paragrafu je hned několik podmínek pro zánik trestní odpovědnosti, které je nutno splnit kumulativně.⁹⁵

- 1) dobrovolnost pachatelova jednání;
- 2) potřeba zamezit nebo napravit škodlivý následek příslušného trestného činu nebo potřeba učinit o spáchání trestného činu oznámení v době, kdy bylo možno tomuto škodlivému následku zabránit; a
- 3) dokonání trestného činu, který je uveden v taxativním výčtu v § 33 TZ.

Klíčovým prvkem, speciálně při zkoumání účinné lítosti ve spojení s daňovými trestnými činy, je dobrovolnost jednání pachatele směřující k zániku trestní odpovědnosti tímto způsobem. Je nutné, aby pachatel jednal z vlastní vůle a z vlastního hnutí mysli. Zpravidla tak nemůže například zabránit škodlivým následkům trestného činu v obavách z trestního stíhání, jelikož by již nebyla podmínka dobrovolného jednání naplněna, ačkoliv v určitých situacích může ke splnění podmínky dobrovolnosti dojít.

Důležitým momentem ve vztahu k dobrovolnosti je doba dodatečného splnění daňové povinnosti. Ta je významná pro určení, zdali jednal pachatel v důsledku hrozícího trestního stíhání či nikoliv. Je zjevné, že pokud již došlo k zahájení trestního stíhání, už nelze jednat dobrovolně ve smyslu § 33 TZ. Ke stejnému závěru lze dojít ale i před zahájením trestního stíhání v situaci, kdy byla zahájena u daňového subjektu daňová kontrola, která, při zjištění potřebných skutkových okolností, může mít za následek oznámení podezření ze strany finančního úřadu, že došlo ke spáchání trestného činu.⁹⁶ Je tedy možné splnit podmínku pouze před zahájením daňové kontroly, jedním z nejpozdějších momentů se jeví podnět k dalším úkonům ze strany orgánu daňové správy, který by následně mohl vést k zahájení daňové kontroly. V tomto případě tedy ještě není vyloučeno, aby si byl pachatel vědom, že mu hrozí trestní stíhání, a ze strachu dodatečně svou daňovou povinnost splnil a zároveň aby došlo k naplnění podmínek účinné lítosti.

⁹⁵ ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní zákoník I. § 1 až 139. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. str. 443

⁹⁶ Např. usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 19. 10. 2006, sp. zn. 15 Tdo 756/2006, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 45/2007, obdobně také usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 29. 3. 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 29/2013

Závěr o dobrovolnosti jednání pachatele nelze ale učinit i za určitých jiných podmínek. Nesmí například vzniknout a trvat nebezpečí zákonem chráněnému zájmu, zvláště když k udržování tohoto stavu přispívá pachatel svým jednáním, kdy trvá na svém tvrzení vůči orgánu daňové správy, kterým se snaží zkrátit daň nebo na dani vylákat výhodu, a to navzdory zjištěním ze strany příslušného orgánu (např. že nárok na vrácení nadměrného odpočtu DPH nevznikl).⁹⁷

Ve výše citovaném rozhodnutí bylo také zdůrazněno, že z hlediska vývojových stadií je třeba, aby došlo jednání pachatele do stadia dokonaného trestného činu, tedy naplnění všech znaků skutkové podstaty. Pokud by tomu tak nebylo a jednání by naplňovalo znaky pouze pokusu (nebo přípravy, což ale v zmiňovaném usnesení Nejvyššího soudu není, jelikož tehdy příprava nebyla trestná), musela by se podle současné právní úpravy uplatnit ustanovení o zániku trestní odpovědnosti podle § 20 odst. 3 TZ (nebo u přípravy § 21 odst. 3 TZ) a nemohlo by dojít k použití § 33 TZ.

Podmínka zamezení nebo nápravy škodlivého následku u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby bude splněna podle judikatury za předpokladu, že „pachatel musí dobrovolně uhradit celou částku, o niž stát zkrátil na dani, nebo kterou vylákal jako výhodu na dani, a to podle stavu v době spáchání činu“.⁹⁸ Podle Nejvyššího soudu tedy nezáleží na tom, že již uplynula lhůta pro vyměření daně, což podpořil i zněním § 148 odst. 7 daňového řádu, kde se daň stanoví i přes uplynutí této lhůty.

K účinné lítosti bude dále hovořeno ve vztahu k § 242 TZ v bodě 2.2.6, a dále bude proveden rozbor problematického výkladu Ústavního soudu k oběma druhům účinné lítosti v bodě 4.3 této práce.

2.2 Trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241)

Dalším významným trestným činem v této kategorii je trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby. Tento trestný čin je ve

⁹⁷ Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 5. 11. 2008, sp. zn. 7 Tdo 1368/2008, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 54/2009

⁹⁸ Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 29. 3. 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 29/2013

svých prvních dvou odstavcích přečinem s trestními sazbami odnětí svobody postupně do tří let a pak v rozmezí od dvou do pěti let, v posledním odstavci se již jedná o zločin (trestní sazba dva až osm let). V dřívější úpravě se nacházel pod § 147 trestního zákona.

Na rozdíl od trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby se zde sankcionuje samotné neodvedení povinné platby, kterou má pachatel povinnost za jinou osobu, nejčastěji za svého zaměstnance, odvést. Páchání tohoto trestného činu vyplývá z nadřízeného postavení osoby zaměstnavatele a jiných osob v postavení plátců těchto povinných plateb.

2.2.1 Objekt

U tohoto trestného činu, podobně jako u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné platby, se nabízí označit jako objekt fiskální zájem státu, tedy zájem státu na řádném odvádění daní, pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, příp. zájem zdravotních pojišťoven na řádném odvádění pojistného na zdravotní pojištění.⁹⁹

V původně přijatém znění TZ byla v § 241 odst. 2 TZ ukotvena druhá skutková podstata, spočívající v nesplnění zákonné povinnosti jako zaměstnavatel odvést za zaměstnance pojistné na úrazové pojištění, avšak nejenže bylo toto ustanovení zrušeno ještě před samotným zrušením zákona o úrazovém pojištění zaměstnanců,¹⁰⁰ ale dnes by tato skutková podstata byla vzhledem ke zrušení zákona o úrazovém pojištění zaměstnanců obsoletní.

2.2.2 Objektivní stránka

U trestné činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby je z hlediska objektivní stránky vyžadováno, aby zaměstnavatel nebo plátcé nesplnili svou zákonem uloženou povinnost odvést za zaměstnance nebo jinou osobu

⁹⁹ PROUZA, Daniel. *Daňová kriminalita*. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005. str. 114-115

¹⁰⁰ Tímto zrušením § 241 odst. 2 TZ (zákonem č. 399/2012 Sb.) byla zřejmě projevena vůle zákonodárce dekriminlizovat takováto jednání, případně to mohla být i reakce na neustále odkládání účinnost zákona o úrazovém pojištění zaměstnanců. Blíže k tomu: KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. str. 146

daň, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na zdravotní pojištění.

První z povinných plateb, kterou v citovaném trestném činu nalezneme, je všeobecně stanovená a blíže nevymezená „daň“. Z povahy zbytku ustanovení lze ale dospět pouze k závěru, že pojem „daň“ podle tohoto ustanovení lze chápat jen jako daň z příjmů fyzických osob, konkrétně z příjmů ze závislé činnosti ve smyslu § 6 zákona o daních z příjmů. Je tomu tak z důvodu, že plátcem daně z těchto příjmů je zaměstnavatel a za poplatníka je označen zaměstnanec. Jediný jiný plátce, který se v zákoně o daních z příjmů vyskytuje, je plátce daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně. A tedy i vůči dani vybírané srážkou může dojít ke spáchání trestného činu dle § 241 TZ (více viz 2.2.4). Osoba plátce se vyskytuje také u DPH a spotřebních daní, ale vzhledem k tomu, že v jejich úpravě nenalezneme plnění daňové povinnosti za zaměstnance nebo za jinou osobu, nelze hovořit o aplikovatelnosti těchto daní u tohoto trestného činu.¹⁰¹

Zaměstnavatel má povinnost odvádět za zaměstnance daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti tak, že vypočte zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, takto vypočtenou zálohu následně srazí poplatníkovi (zaměstnanci) ze mzdy a poté je povinen tuto sraženou částku odvést (§ 38h zákona o daních z příjmů).

U pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti je možno vztáhnout možnost spáchání citovaného trestného činu pouze na tu část pojistného, vůči níž má platební povinnost zaměstnanec. Dle § 8 odst. 4 zákona o pojistném na sociální zabezpečení má zaměstnavatel povinnost vypočítat, pojistné, které má sám povinnost odvádět. A dle § 8 odst. 1 má potom povinnost zaměstnanci ze zúčtovaných příjmů pojistné srazit a za něj jej odvést správě sociálního zabezpečení. Zaměstnanec je poplatníkem pojistného ve výši 6,5 % z vyměřovacího základu (§ 7 odst. 1 písm. b) zákona o pojistném na sociální zabezpečení), což bude i částka, vůči níž má zaměstnavatel povinnost výpočtu, sražení a následného odvodu pojistného za zaměstnance. To je klíčové odlišit od části pojistného, vůči které má platební povinnost sám zaměstnavatel, jelikož za situace, kdy by se stal zaměstnavatel dlužníkem na této části pojistného, nemůže zaměstnavatel nést trestní odpovědnost za trestný čin

¹⁰¹ ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. str. 2446

neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (totéž platí i u ostatních povinných plateb podle tohoto trestného činu).¹⁰²

Plátcem pojistného na zdravotní pojištění je s jedné třetiny zaměstnanec (4,5 % z vyměřovacího základu) a ze dvou třetin zaměstnavatel (9 % z vyměřovacího základu) ve smyslu § 9 odst. 2 zákona o veřejném zdravotním pojištění ve vztahu k § 2 odst. 1 zákona o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění. Tedy kromě části pojistného na zdravotní pojištění, kterou je povinen hradit sám zaměstnavatel, je povinen srážet a odvádět za zaměstnance tu část pojistného, ke které jsou zaměstnanci v postavení plátce.

Z výše uvedeného vyplývají povinnosti, které ustanovení § 241 odst. 1 TZ označuje jako zákonné povinnosti, jejichž nesplnění zapříčiní vznik trestní odpovědnosti za tento trestný čin. Na rozdíl od trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby zde ale není sankcionována určitá forma podvodného jednání, které směřuje k vyměření povinné platby v nižší výši, než vyměřena být měla (příp. nedojde k vyměření vůbec), ale u neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby je trestáno jednání pachatele, kdy pachatel neskrývá svou zákonnou povinnost tyto povinné platby za jiného odvést, ale i tak tyto povinnosti úmyslně neplní.¹⁰³ Toto jednání je omisivní a spočívá v úmyslném neplnění zákonem uložených povinností.¹⁰⁴

Typickým neplněním zákonem stanovených povinností odvést povinné platby bude jednání zaměstnavatele, který sice tyto povinné platby vypočte a srazí, ale již je neodvede příslušnému orgánu státní správy (u daní příslušnému správci daně, u pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti příslušné okresní správě sociálního zabezpečení, u pojistného na zdravotní pojištění příslušné zdravotní pojišťovně). Zpravidla takto neodvedené prostředky následně užije k jiným účelům.

Často bude ze strany pachatele argumentováno, že v důsledku tíživé hospodářské situace nebylo možno odvést tyto povinné platby. V některých situacích se tato

¹⁰² Usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 6. 1999, sp. zn. 4 To 424/99, publikované ve Sbírce rozhodnutí a stanovisek pod číslem 53/2000

¹⁰³ ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní právo hmotné*. 8. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016. str. 745

¹⁰⁴ ŠÁMAL, Pavel, PÚRY, František, SOTOLÁŘ, Alexander, ŠTENGLOVÁ, Ivana. *Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2001. str. 360

argumentace dá považovat za validní. Pokud je objektivně zaměstnavatel nebo plátec v obtížné finanční situaci (např. má finanční prostředky pouze na výplatu mezd zaměstnanců) po poměrně krátké časové období¹⁰⁵ a v dohledné době je reálně možné, že se jeho situace zlepší, dalo by se podle literatury hovořit o naplnění subjektivní stránky až poté, co nastane událost, díky níž mělo nastat ono předpokládané zlepšení poměrů zaměstnavatele nebo plátce.¹⁰⁶ Ovšem je třeba, aby tyto případy byly posuzovány individuálně a aby se bralo v potaz na základě tohoto výkladu možné dlouhodobé až trvalé neplnění zákonných povinností, což lze shledat jako nežádoucí.

Trestní odpovědnost je však podmíněna tím, že zaměstnavatel bude mít příslušné prostředky k dispozici. Tuto skutečnost je také nutno prokázat.¹⁰⁷ Muselo tedy dojít k tomu, že zaměstnancům příslušné platby srazil, ale neodvedl je v rozporu se svými povinnostmi. Nejvyšší soud dokonce vyjádřil názor, že pokud není podnikatel schopen přizpůsobit své hospodaření svým povinnostem, které mu v tomto směru ukládá zákon, měl by své podnikání ukončit.¹⁰⁸

Trestní odpovědnost za tento trestný čin nenastane v případě, kdy zaměstnavatel povinnou platbu v souladu se zákonem zaměstnanci skutečně srazí a odvede jí příslušnému orgánu. V případě daní může dojít k situaci, kdy správce daně zaplacenou daň použije přijaté peněžní prostředky na úhradu nedoplatku ze starší daňové povinnosti, a tudíž nebude zaplacená daňová povinnost současná (zpravidla v daném případě orgány činným v trestním řízení zkoumaná). Ovšem tuto situaci nelze podle judikatury posuzovat jako neodvedení daně.¹⁰⁹

Obdobně, jako u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, se bude na výši neodvedení povinných plateb používat finanční hledisko dle § 138 odst. 1, tedy že větším rozsahem je myšlena částka nejméně 50 000 Kč.

¹⁰⁵ Pokud by se jednalo o situaci, kdy nebudou plněny zákonné povinnosti po delší časové období, přispívalo by to spíše k závěru, že k naplnění subjektivní stránky došlo.

¹⁰⁶ KUČHTA, Josef a kolektiv. *Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. str. 268

¹⁰⁷ Rozsudek Nejvyššího soudu České republiky ze dne 10. 5. 2000, sp. zn. 4 Tz 63/2000, publikovaný ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 30/2001

¹⁰⁸ Usnesení Nejvyššího soudu České republiky ze dne 4. 9. 2002, sp. zn. 5 Tdo 456/2002

¹⁰⁹ Usnesení Nejvyššího soudu České republiky ze dne 28. 12. 2004, sp. zn. 7 Tdo 1426/2004, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 20/2005

2.2.3 Kvalifikované skutkové podstaty

Okolnostmi podmiňujícími použití vyšší trestní sazby u trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby jsou:

- a) pachatel pro sebe nebo pro jiného získá značný prospěch (výklad dle § 138 odst. 1, odst. 2 TZ jako částka nejméně 500 000 Kč); a
- b) pachatel pro sebe nebo pro jiného získá prospěch velkého rozsahu (výklad dle § 138 odst. 1, odst. 2 TZ jako částka nejméně 5 000 000 Kč).

Za zmínku stojí, že je zde oproti odstavci prvnímu terminologická odlišnost v tom, že se v základní skutkové podstatě používá termínu „větší rozsah“, který trestní zákoník nedefinuje, a navíc zde není specifikována osoba, která bude benefitovat z takového neodvedení některé z povinných plateb. Oproti tomu ustanovení § 241 odst. 2 a odst. 3 TZ nejenže používají legální termíny „značný prospěch“ a „prospěch velkého rozsahu“, ale zároveň i označuje osoby, které tento prospěch získají (osoba pachatele samého nebo jiná osoba). Domnívám se, že i přesto, že v odst. 1 se výslovně nehovoří o prospěchu, považují jej za implikovaný. Ovšem nabízí se otázka, proč by zákonodárce měnil např. oproti kvalifikovaným skutkovým podstatám v § 240 TZ terminologii z „rozsahu“ na „prospěch“, k čemuž se jediným vysvětlením zdá, že chtěl zdůraznit, že ze spáchání může profitovat jak osoba pachatele, tak pachatel může jednat ve prospěch jiných osob. Logickým krokem při této argumentaci by se pak jevilo ale zařadit pojem prospěch i do § 241 odst. 1 TZ, např. ve formulaci „...a získá tak pro sebe nebo pro jiného větší prospěch, bude potrestán...“.

2.2.4 Subjekt

Pachatelem tohoto trestného činu se může stát osoba (jak fyzická, tak právnická) v postavení zaměstnavatele nebo plátce za předpokladu, že má zákonnou povinnost některou povinnou platbu odvádět za jinou osobu a tuto povinnost nesplní. Jedná se tedy o speciální subjekt, kdy pachatelem trestného činu mohou být jen určité osoby, které jsou nositeli těchto zvláštních zákonných povinností (viz § 114 TZ).

U zaměstnavatele právnické osoby je třeba dodat, že ohledně osob, které jsou oprávněny jménem tohoto zaměstnavatele jednat (např. členové statutárního orgánu, odpovědný zaměstnanec, kterému bylo svěřeno tyto platby provést) a které naplní znaky

skutkové podstaty, postačí, že tato právnická osoba je nositelem těchto zvláštních povinností k naplnění subjektu jako znaku skutkové podstaty.¹¹⁰

O jednotlivých povinnostech, které má zaměstnavatel a plátce podle § 241 odst. 1 TZ, již bylo hovořeno v pojednání o objektivní stránce, ale je třeba zdůraznit, že u většiny z vymezených povinných plateb se vyskytují pachatelé v podobě zaměstnavatelů, kteří neplní své zákonné povinnosti a osoby označené jako plátcí nikoliv. Terminologicky bychom mohli mezi těmito pojmy utvořit paralelu, především ve smyslu § 38c odst. 1 písm. a) s odkazem na § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, kde vymezíme jako plátce příjmů ze závislé činnosti zaměstnavatele, v kontrastu s ostatními plátcí v rámci tohoto zákona dle § 38c odst. 1 písm. b), tedy s plátcí daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně.¹¹¹ U ostatních povinných plateb (pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na zdravotní pojištění) je povinen srazit a odvést za zaměstnance tu část pojistného, jehož poplatníkem nebo plátcem (v závislosti na tom, u kterého pojistného to je) je zaměstnanec.

Z hlediska terminologie je také důležité podotknout, že ne všechny předpisy upravující příslušné povinné platby podle § 241 odst. 1 TZ vymezují osobu, která odvádí platbu za jiného, jako plátce, zejména zákon o pojistném na sociální zabezpečení mluví o poplatnících s tím, že zaměstnavatel má povinnost odvést pojistné za zaměstnance ohledně části pojistného, u níž má platební povinnost zaměstnanec, aniž by byl přímo označen jako plátce.¹¹²

2.2.5 Subjektivní stránka

Z hlediska zavinění je vyžadována jeho forma úmyslná, konkrétně postačí úmysl nepřímý. Je třeba prokázat úmysl pachatele nesplnit svou zákonem uloženou povinnost odvést některou z povinných plateb za jinou osobu, protože poměrně často může docházet k situacím, kdy k neodvedení sice dojde, ale z již výše zmiňovaných, ale je tomu z důvodů aktuální nepříznivé hospodářské pozice pachatele. V těchto případech

¹¹⁰ KUČTA, Josef a kolektiv. *Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. str. 266

¹¹¹ ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. str. 2446

¹¹² ŠÁMAL, Pavel, PÚRY, František, SOTOLÁŘ, Alexander, ŠTENGLOVÁ, Ivana. *Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2001. str. 359

stojí za individuální posouzení, zdali pachatel v době spáchání skutečně byl v tíživé situaci a zdali to mohlo ovlivnit jeho chování.

Je třeba vzít v potaz také možné započítání uskutečněných plateb na některé dřívější dluhy, které nejsou předmětem trestního stíhání v daném případě, protože v jejich důsledku může nastat situace, kdy sice k odvedení daně či jiných povinných plateb došlo, ale přesto bude existovat nesplněná povinnost pachatele odvést platby za období, které je předmětem trestního řízení. V tomto případě zde rozhodně znak subjektivní stránky není naplněn.

2.2.6 Zvláštní ustanovení o účinné lítosti (§ 242)

Obecné ustanovení o účinné lítosti ve smyslu § 33 TZ, které bylo rozebráno výše ve vztahu k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (viz bod 2.1.7), není ale možné uplatnit na trestný čin dle § 241 TZ, jelikož k němu se vztahuje speciální ustanovení o zvláštní účinné lítosti dle § 242 TZ, kde jsou vymezeny podmínky pro zánik trestní odpovědnosti pachatele, které je možno shledat pro něj jako příznivější.¹¹³

Je vyžadováno dodatečné splnění povinností dříve, než soud prvního stupně počne vyhlášovat rozsudek. Ustanovení je vztaženo na povinnosti za celé období, za které měla vzniknout v daném případě trestní odpovědnost pachateli. Tyto povinnosti v sobě nezahrnují žádné sankce, které za neodvedení konkrétní povinné platby je možno uložit v předpise, který tyto platby upravuje, popř. v předpise souvisejícím.¹¹⁴ Tyto povinnosti je třeba splnit v celém rozsahu a není možné je tedy dodatečně uhradit pouze z části za současného zachování splnění podmínek této účinné lítosti.

Ve srovnání s obecnou účinnou lítostí (§ 33 TZ), pomíneme-li nutnost splnění ostatních podmínek, je třeba ohledně § 242 TZ zdůraznit, že např. strach z trestního stíhání a v důsledku toho dodatečné splnění zákonných povinností před vyhlášením rozsudku soudem prvního stupně (což by u obecné účinné lítosti zpravidla nesplnilo podmínku dobrovolnosti) by se podle zvláštní účinné lítosti dle § 242 TZ počítalo jako splnění

¹¹³ Příznivější ve smyslu, že jsou na splnění podmínek účinné lítosti kladeny menší nároky, než jsou kladeny u obecné účinné lítosti. Viz ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. str. 2458

¹¹⁴ ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. str. 2459

podmínek této zvláštní účinné lítosti a tedy došlo by k zániku trestní odpovědnosti. Tato situace v důsledku existence podmínky dobrovolnosti u obecného ustanovení o účinné lítosti nastat sice může, ale jsou pro posouzení její splnění přísná kritéria.

Dále se problematikou účinné lítosti bude tato práce zabývat v bodě 4.3 - Aktuální problémy v oblasti daňové trestné činnosti.

2.3 Trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243)

Trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení, dříve upravený v § 148b trestního zákona, je v obou svých odstavcích přečinem (trestní sazba do dvou let v odst. 1, v odst. 2 jeden rok až čtyři léta). Tento úmyslný trestný čin sleduje narušování podobných zájmů, jako trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, ovšem činí tak zprostředkovaně, tj. skrze sankcionování neplnění zákonných povinností poskytovat informace správci daně v daňovém řízení za předpokladu, že bude zájem na řádném a včasném stanovení daně alespoň ohrožen. Podobně jako trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, je možné tento trestný čin nalézt ve výčtu trestných činů dle § 33 TZ, tedy v ustanovení o účinné lítosti (viz bod 2.1.7).

2.3.1 Objekt

Podobně jako u výše rozebíraných trestných činů, i u nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení je chráněným zájmem zájem na řádném a včasném vyměření daně. Je tomu tak ovšem nepřímo, a to skrze splnění oznamovací povinnosti, kterou příslušnému subjektu stanoví daňové předpisy.¹¹⁵

Následkem potom je ohrožení stejných zájmů, které jsou chráněny např. v ustanovení § 240 TZ a je tedy třeba mezi těmito trestnými činy rozlišovat. Trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení bude mít zpravidla podobu úmyslného přípravného jednání směřujícího k následku dle § 240 TZ s tím, že se jedná o

¹¹⁵ ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. str. 2463

ohrožovací delikt, a z toho důvodu nemusí dojít ke škodlivému následku (stačí jen odůvodněná možnost, že následek nastane).¹¹⁶

2.3.2 Objektivní stránka

Jednání spočívá v nesplnění povinnosti informovat správce daně, kterou pachateli stanoví jiný právní předpis, a tímto nesplněním dojde k ohrožení řádného a včasného stanovení daně ve větším rozsahu osobě odlišné od pachatele (zákon používá pojem „jinému“) nebo dojde k ohrožení vymáhání daně od osoby odlišné od pachatele („jiného“).

Jednou ze základních odlišností oproti výše zmíněným trestným činům je, že v případě nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení se vskutku vztahu pouze na „daňové řízení“, tedy nejsou zahrnuty ostatní povinné platby jako poplatky, cla, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na zdravotní pojištění či pojistné na úrazové pojištění.

Oznamovací povinnost (některými autory označována jako informační povinnost)¹¹⁷ vzniká na základě jiného právního předpisu, v současné době především podle ustanovení § 57 daňového řádu. V tomto ustanovení je obsažena jak obecná klauzule ohledně poskytování informací správci daně v odstavci prvním, tak zvláštní ustanovení o některých vybraných subjektech, kterým je oznamovací povinnost stanovena úžeji (zdravotní pojišťovny, banky, vydavatelé periodického tisku atd.).¹¹⁸ Ustanovení § 57 daňového řádu zúžilo okruh takto vymezených osob oproti předchozí úpravě (viz § 34 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Je potřeba zmínit, že v případě § 243 TZ se jedná o ustanovení částečně blanketní, protože, ačkoliv neobsahuje sousloví „podle jiného právního předpisu“, není blíže definován pojem oznamovací povinnosti a tím pádem je třeba zkoumat mimotrestní předpisy.

Některé orgány (jako Nejvyšší kontrolní úřad, příp. kontrolní orgány podle zvláštních zákonů) mají povinnost poskytovat informace uvedené v kontrolních protokolech

¹¹⁶ PROUZA, Daniel. *Daňová kriminalita*. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005. str. 189

¹¹⁷ PELC, Vladimír a PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy*. Olomouc: Anag, 2017. str. 215

¹¹⁸ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. str. 160-161

správci daně i bez vyžádání z jeho strany do 30 dnů od provedení kontrolního zjištění dle § 59 daňového řádu.

Ze samotné formulace citovaného ustanovení TZ je patrné, že se jedná o delikt čistě omisivní (tedy páchaný pouze opomenutím povinností, které zákon ukládá), dále se také jedná o delikt ohrožovací, u kterého není nutné, aby došlo k narušení řádného a včasného stanovení daně, postačí pouhé ohrožení tohoto stanovení.

Podobně, jako tomu bylo u obou již probraných trestných činů, je opět nutno zopakovat nemožnost přímého užití pravidel ohledně „větší škody“ dle § 138 odst. 1 TZ se zdůrazněním, že ovšem jiné ustanovení nemá pro pojem „většího rozsahu“ relevanci, a bude se tedy jednat o ohrožení stanovení daně alespoň ve výši 50 000 Kč.

Stanovení daně probíhá buď ve vyměřovacím, nebo v doměřovacím řízení v rámci nalézacího řízení podle části třetí hlavy IV daňového řádu. Oznamovací povinnost vůči správci daně směřuje právě k ochraně postupu správce daně, aby došlo ke stanovení daně ve výši, v jaké skutečně měla být stanovena. Dalším možným řízením, v rámci něhož je možné trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení splnit, je řízení vymáhací, upravené v části třetí hlavy V dílu pátého daňového řádu, kde je vymezen postup správce daně v případě, že na dani vznikl nedoplatek, který je vymahatelný skrze exekuční, příp. jiná řízení.

Velmi důležitým aspektem trestného činu nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení jsou také osoby, které můžeme v základní skutkové podstatě nalézt. Kromě osoby pachatele, které je věnována pasáž níže (viz bod 2.3.4), se zde vyskytuje osoba, které má být stanovena daň, příp. osoba, po níž má být daň vymáhána. To znamená, že nesplnění oznamovací povinnosti ze strany pachatele musí mít ohrožovací vztah k dani (musí ohrožovat její stanovení či vymáhání) osoby odlišné od pachatele a nikoliv pachatelově vlastní daňové povinnosti.

V neposlední řadě správce daně, tedy osoba, vůči níž existuje oznamovací povinnost, je orgán veřejné moci v rozsahu, v jakém je mu svěřena působnost při správě daní. Tato působnost mu je svěřena zákonem nebo na základě zákona.¹¹⁹ Určení, kdo v daném případě ke konkrétní dani je správcem daně, se může odrazit při řešení otázky naplnění

¹¹⁹ ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. str. 2465

všech znaků skutkové podstaty, protože je třeba, aby osoby, kterým jsou oznamovací povinnosti při správě daní ukládány, si byly vědomy subjektu, vůči kterému tuto povinnost mají plnit.

2.3.3 Kvalifikovaná skutková podstata

Okolností podmiňující použití vyšší trestní sazby za trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení je značný rozsah, tedy rozšíření „většího rozsahu“ (50 000 Kč) v jednání dle § 243 odst. 1 TZ na částku nejméně 500 000 Kč dle § 243 odst. 2 TZ s nepřímým odkazem na § 138 TZ. Zajímavým se jeví, oproti ostatním trestným činům doposud rozebraným, že v § 243 nenalezneme termín „velkého rozsahu“ jako okolnosti podmiňující možnost uložení vyšší trestní sazby. Samozřejmě páčání v tomto rozsahu je postihováno i ustanovením § 243 odst. 2 TZ, ale neuvedení „velkého rozsahu“ jako zvláštní kvalifikované skutkové podstaty zřejmě vyjadřuje zákonodárcovu ideu, že již není z hlediska závažnosti rozdíl mezi „značným“ a „velkým“ rozsahem. Jiným důvodem se mohou jevit malé počty dosahování „velkých rozsahů“ činu při nesplnění oznamovací povinnosti.

2.3.4 Subjekt

Ačkoliv i z formulace „kdo“ by se na první zdání jevílo, že se bude jednat o subjekt obecný, je třeba konstatovat, že se jedná o subjekt speciální. Jeho zvláštní vlastností ve smyslu § 114 odst. 1 TZ je jeho zákonem uložená povinnost informovat správce daně, na základě čehož má být poplatníkovi nebo plátcovi (daňovému subjektu) stanovena daň nebo má jejich daň být vymáhána, resp. tyto informace mají způsobilost tyto činnosti ohrozit. Je tedy zřejmé, že pachatel musí být osoba odlišná od poplatníka nebo plátce konkrétní daně.¹²⁰

2.3.5 Subjektivní stránka

U subjektivní stránky je vyžadováno úmyslné zavinění, a to alespoň ve formě úmyslu nepřímého dle § 15 odst. 1 písm. b) TZ. Pachatel tedy musí o své oznamovací

¹²⁰ ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. str. 2467

povinnosti vědět a zároveň musí být alespoň srozuměn nebo smířen s možností ohrožení stanovení a vymáhání daně jiné osoby.¹²¹

K intelektuální složce subjektivní stránky (tedy o tom, jestli pachatel věděl o možnosti porušení nebo ohrožení zákonem chráněného zájmu) je třeba zdůraznit roli správce daně, jelikož již při pohledu na ustanovení § 57, § 58 a § 59 daňového řádu je patrné, že někde je vyžádání správce daně nutné ke vzniku oznamovací povinnosti, a tedy bude nutně splněna i podmínka vědomosti o své vlastní oznamovací povinnosti již na základě tohoto vyžádání, a to vše za předpokladu, že je pomínuta zásada „ignorantia legis non excusat“ (neznalost zákona neomlouvá).

2.4 Trestný čin porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží (§ 244)

Trestný čin porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží je přečinem ve svých základních dvou skutkových podstatách a také v odst. 2, v odstavci třetím se už ale jedná o zločin ve smyslu § 14 odst. 3 TZ. Jedná se o trestný čin se dvěma základními skutkovými podstatami, obě se ale vztahují k předmětům, které slouží k označení zboží pro daňové účely, především pro účely spotřebních daní. Chrání se zájem státu na kontrole pohybu určitého druhu zboží a také, jak tomu u daňových trestných činů bývá, zájem daňově-fiskální.

První skutkovou podstatou, upravenou v § 244 odst. 1 alinea první TZ, je nakládání s nálepkami, kontrolními páskami a jinými předměty, které slouží k označení zboží pro daňové účely (tedy jak ty, co již v právní úpravě existují, ale i možné budoucí předměty, které zatím v právní úpravě nejsou),¹²² v rozporu s jiným právním předpisem a v úmyslu způsobit jinému škodu nebo opatřit sobě či jinému neoprávněný prospěch. Jak je patrné, výše škody a případně prospěchu v této alinei stanovena není, a proto bude zapotřebí pouze určitá míra společenské škodlivosti (nebezpečnosti, závažnosti), blíže určené § 39 odst. 2 TZ.¹²³

¹²¹ KUČHTA, Josef a kolektiv. *Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. str. 274

¹²² KUČHTA, Josef a kolektiv. *Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. str. 274-275

¹²³ Důvodová zpráva k zákonu č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, k ustanovení § 12 odst. 2

Dovážení, skladování, přeprava a uvádění do oběhu, to vše v rozporu s jiným právním předpisem, zboží bez nálepek, kontrolních pásek nebo jiných předmětů k označení zboží pro daňové účely představuje druhou skutkovou podstatu dle § 244 odst. 1 alinea druhá TZ. Jedná se o jiný druh jednání, jelikož zde jde o různé nakládání se zbožím, které nemá příslušné značení, zatímco dle alinei první dochází k manipulaci se samotnými předměty určenými k označení tohoto zboží.

Ačkoliv pojmy dovážení, skladování a přepravy se relativně vysvětlují samy, je třeba vypíchnout pojem uvádění do oběhu, jelikož se jeví jako neurčitý. Lze ho chápat podle pojmu „uvedení do volného daňového oběhu“ ve smyslu § 3 písm. k) zákona o spotřebních daních, příp. ho lze vykládat ve smyslu literatury jako jakékoliv rozšiřování zboží bez příslušného označení mezi občany, a to i např. směnou, darováním apod.¹²⁴

Jiným právním předpisem je třeba rozumět zákon o spotřebních daních a také jeho prováděcí předpis v podobě vyhlášky Ministerstva financí č. 467/2003 Sb., o používání tabákových nálepek při značení tabákových výrobků. Dále je tímto jiným předpisem také zákon č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu (dále jen „zákon o povinném značení lihu“) a prováděcí vyhláška Ministerstva financí č. 334/2013 Sb., k provedení některých ustanovení zákona o povinném značení lihu.

V těchto právních předpisech nalezneme úpravu tabákových nálepek (§ 114 zákona o spotřebních daních) a kontrolních pásek (§ 10 zákona o povinném značení lihu). Literatura explicitně hovoří ještě o nemožnosti zahrnovat dálniční známky (dvoudílný kupón, který svědčí o zaplacení časového poplatku, upraveno v § 20 a § 21a zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích) mezi předměty k označení zboží pro daňové účely, což vyplývá jak z povahy dálničních známek jako způsobu splnění určitého druhu poplatkové povinnosti, nikoli povinnosti daňové, a zároveň z faktu, že zakoupení dálniční známky, její nepoužití a následné nevrácení není sankcionováno zvláštními předpisy.¹²⁵

Subjekt trestného činu je v obou skutkových podstatách stanoven jako obecný, ačkoliv jednání v alinei první se budou zpravidla dopouštět pouze osoby, kterým je uložena

¹²⁴ NOVOTNÝ, František a kolektiv. *Trestní zákoník 2010*. Praha: Eurounion, 2010. str. 889

¹²⁵ PROUZA, Daniel. *Daňová kriminalita*. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005. str. 186

povinnost nakládat s předměty k označení zboží pro daňové účely určitým způsobem, a tyto osoby s nimi budou nakládat v rozporu s touto povinností a contra legem.¹²⁶

Z hlediska zavinění se jedná v obou alineách o trestné činy úmyslné, kde postačí zavinění ve formě úmyslu nepřímého. V alinei první je ovšem zmíněn specificky ještě úmysl způsobit jinému (osobě odlišné od pachatele) škodu nebo úmysl sobě nebo jinému opatřit neoprávněný prospěch. Při vyšetřování je tedy nutné nejenom zjišťovat úmysl obecně, ale i tento tzv. druhý úmysl. K samotnému způsobení škody nebo opatření prospěchu dojít ve skutečnosti nemusí, stačí, když se tu bude vyskytovat úmysl jich dosáhnout.¹²⁷

Nižší frekvence výskytu tohoto trestného činu se odráží také na množství judikatury, ale přesto za zmínku stojí alespoň jeden judikát s relevancí do současnosti. Tím je usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 4. 10. 2006, v němž se Nejvyšší soud vyjádřil ke vztahu trestného činu porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Trestný čin dle § 244 odst. 1 alinea druhá TZ označil za subsidiární a spočívající v jednáních, která budou mít podobu přípravných jednání k trestnému činu zkrácení daně. Jejich jednočinný souběh je tedy vyloučen.¹²⁸

2.5 Trestný čin padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti (§ 245)

Dalším trestným činem, který má velmi tematicky blízko k trestnému činu dle § 244 TZ, je trestný čin padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti. Tato souvislost spočívá především v návaznosti na předměty k označení zboží pro daňové účely (jako tabákové nálepky a kontrolní pásy) s rozšířením o předměty, které mají dokazovat splnění nějaké poplatkové povinnosti. V odstavci prvním a druhém se jedná o přečin, zatímco ve třetím se stává již zločinem.

¹²⁶ ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. str. 2475

¹²⁷ Tamtéž. str. 2475

¹²⁸ Usnesení Nejvyššího soudu České republiky ze dne 4. 10. 2006, sp. zn. 5 Tdo 984/2006, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 40/2007

Obdobně jako v předchozím případě, i zde nalezneme dvě základní skutkové podstaty, Alinea první ustanovení § 245 odst. 1 TZ je věnována skutkové podstatě, která spočívá v padělání a pozměnění nálepky, kontrolní pásky a jiných předmětů k označení zboží pro daňové účely, anebo také předmětů, které vydává orgán veřejné moci nebo jím zmocněná právnická osoba a které mají sloužit jako doklad splnění poplatkové povinnosti. O kontrolních páskách a tabákových nálepkách již bylo hovořeno v bodě 2.4, ovšem je třeba se zabývat i ostatními předměty dle tohoto ustanovení.

Jako předměty sloužící jako doklad splnění poplatkové povinnosti lze označit již výše zmiňované dálniční známky (dvoudílné kupóny), které dokládají zaplacení časového poplatku k užívání zpoplatněných pozemních komunikací. K jejich vydávání je podle zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích oprávněn Státní fond dopravní infrastruktury. Tento předmět bývá uváděn jako typický zástupce, ovšem lze sem zahrnout všechny předměty, které vydá orgán veřejné moci nebo jeho zmocněnec - právnická osoba a které slouží jako doklad splnění poplatkové povinnosti.¹²⁹

Šámal¹³⁰ a velmi podobně také Prouza¹³¹ uvádějí, že nelze mezi tyto předměty ovšem řadit kolkové známky. Je tomu tak z důvodu, že se o nich v trestním zákoníku hovoří ve spojení trestným činem padělání a pozměnění známek dle § 246 TZ, a tedy jednalo by se o dvojí trestání toho samého. Je tedy jasné, že díky vztahu speciality bude mít přednost ustanovení § 246 TZ. Dále pak shodně autoři uvádějí, že o předmět jako doklad o splnění poplatkové povinnosti nepůjde ani pro ad hoc potvrzení vydávaná orgány veřejné moci, která mají dokládat zaplacení určitého poplatku nebo jiné podobné dávky, jelikož jejich padělání a pozměňování by bylo zřejmě trestáno jako trestný čin padělání a pozměňování veřejných listin dle § 348 TZ.

Paděláním předmětů k označení zboží pro daňové účely anebo předmětu vydávaného orgánem veřejné moci jako doklad splnění povinnosti zaplatit poplatek je chápáno falešné vyrobení nebo vyhotovení tohoto předmětu se záměrem, aby se zdálo a aby předmět vypadal jako pravý. Pozměnění potom představuje úpravu předmětu, který je pravý, v některé z jeho náležitostí takovým způsobem, že může dojít k zneužití tohoto

¹²⁹ ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní právo hmotné*. 8. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016. str. 751

¹³⁰ ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. str. 2482

¹³¹ PROUZA, Daniel. *Daňová kriminalita*. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005. str. 110

předmětu na jiný typ výrobků, případně je možné také zneužít takto upraveného předmětu pro jiný subjekt poplatkové povinnosti nebo pro jiný předmět.¹³²

Druhou skutkovou podstatou je potom u nálepek, kontrolních pásek a ostatních předmětů dle alinei první jejich uvádění do oběhu nebo jejich užívání jako pravých. Uvádění do oběhu je nutno vysvětlit podobně jako u § 244 odst. 1 alinea druhá s tou změnou, že nepůjde o zboží bez nálepek, pásek či předmětů, ale bude se jednat o jakékoliv rozšiřování padělaných a pozměněných nálepek, pásek, předmětů k označení zboží a předmětů jako dokladů o splnění poplatkové povinnosti. Trestné tedy nebudou dovoz, skladování a přeprava. Užívání těchto padělaných a pozměněných předmětů jako pravých bude potom značit zejména umístování tabákových nálepek na krabičky tabákových výrobků, kontrolních pásek na lahve s lihem, které podléhají označení kontrolními páskami, případně také nalepení padělané nebo pozměněné dálniční známky na motorové vozidlo.¹³³ Samozřejmě, v případě budoucího vzniku jiných podobných předmětů, které budou sloužit k vymezeným účelům, se tato skutková podstata bude vztahovat i na ně.

2.6 Trestný čin porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku (§ 227)

V souvislosti s přijetím a nabytím účinnosti (od 1. 12. 2016) zákona č. 321/2016 Sb., zákon, kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním majetku (dále jen „zákon o prokazování původu majetku“) došlo k doplnění skutkové podstaty trestného činu porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku o daňový prvek. To z tohoto trestného činu alespoň částečně udělalo mimo jiné i daňový trestný čin. Jinými povinnostmi k učinění pravdivého prohlášení o majetku, které již existovaly před přijetím tohoto zákona, jsou např. povinnosti dle § 260a zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád nebo dle § 214 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon). Tento trestný čin ovšem bude v této práci zkoumán pouze v tom rozsahu, v jakém se vztahuje k daňové problematice.

¹³² NOVOTNÝ, František a kolektiv. *Trestní zákoník 2010*. Praha: Eurounion, 2010. str. 889

¹³³ KUČHTA, Josef a kolektiv. *Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. str. 277

Zákon o prokazování původu majetku vložil do zákona o daních z příjmů ustanovení § 38x až § 38ze, v nichž jsou upraveny povinnosti daňových subjektů ve vztahu k prokazování vzniku a původu příjmů (§ 38x, § 38y a § 38z), dále je vymezen způsob stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem (§ 38za) a penále při stanovení daně podle pomůcek (§ 38zb). Z hlediska trestného činu porušení povinnost učinit pravdivé prohlášení o majetku jsou stěžejními § 38zc - § 38ze, v nichž jsou specifikovány podmínky výzvy k provedení prohlášení o majetku a náležitosti takového prohlášení. Tato ustanovení budou sloužit k bližšímu pochopení rozšíření skutkové podstaty zkoumaného trestného činu.

Skutková podstata trestného činu porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku z hlediska objektivní stránky spočívá ve čtyřech jednáních, kdy pachatel v řízení před soudem nebo před jiným orgánem veřejné moci:¹³⁴

- odmítne splnit zákonem uloženou povinnost učinit prohlášení o majetku. Bude se tedy jednat o odmítnutí splnění povinnosti dle § 38zc odst. 2 zákona o daních z příjmů, v němž je lhůta pro splnění této povinnosti 60 dnů od oznámení výzvy k podání prohlášení o majetku. Toto jednání tedy spočívá v nekonání vůči zákonné povinnosti;
- vyhýbá se své zákonné povinnosti učinit prohlášení o majetku. Opět se jedná o nekonání vůči správci daně;
- v prohlášení o majetku uvede nepravdivé údaje. Zde jde o konání ze strany pachatele, kdy uvádí v takovém prohlášení údaje, o nichž ví, že nejsou pravdivé, a to úmyslně;
- v prohlášení o majetku uvede hrubě zkreslené údaje. Zkreslenými údaji mohou být údaje, které se zakládají na pravdě, ale jsou značně upravovány za účelem, aby je správce daně považoval za pravdivé.

Všemi těmito jednáními může dojít k zmaření chráněného zájmu (objektu) vyžadování prohlášení o majetku po daňových subjektech, kterým je zájem na zjištění majetku daňového subjektu.

K výzvě k podání prohlášení o majetku přistoupí správce daně za kumulativního splnění podmínek vymezených v ustanovení § 38zc odst. 1 zákona o daních z příjmů. Musí

¹³⁴ PELC, Vladimír a PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy*. Olomouc: Anag, 2017. str. 190-191

nejdříve dojít k subsidiárnímu postupu správce daně, který spočívá v podání výzvy k prokázání příjmů dle § 38x. Ovšem pouze pokud nedošlo k prokázání ve výzvě k prokázání příjmů požadovaných skutečností, lze přistoupit k výzvě k podání prohlášení o majetku. Dále je třeba, aby nebylo možno potřebné informace získat jiným způsobem, než že poplatník podá pravdivé prohlášení o majetku. Pokud jde totiž požadované údaje zjistit jiným postupem správce daně, mělo by se tohoto postupu využít. Poslední podmínkou je, aby podle odhadu správce daně byl souhrnný majetek poplatníka vyšší než 10 milionů korun.

Důležitým aspektem se také jeví mimotrestní následky naplnění znaků jednání vymezeného ve skutkové podstatě citovaného trestného činu, kterými jsou následky podle § 38zc odst. 4 zákona o daních z příjmů (daňový subjekt musí být o možných následcích poučen dle § 38zc odst. 3) zákona o daních z příjmů), kdy správce daně bez dalšího přistoupí k postupu stanovení daně podle pomůcek zvláštním postupem dle § 38za zákona o daních z příjmů.

Povinnost učinit prohlášení o majetku v daňovém řízení může vzniknout daňovému subjektu i na základě daňového řádu, konkrétně ustanovení § 180 daňového řádu. Na výzvu správce daně musí dlužník podat prohlášení o majetku do 15 dnů za situace, kdy nebylo možno, příp. nedošlo k uhrazení vymáhaného nedoplatku daňovou exekucí příkázáním pohledávky z účtu poskytovatele platebních služeb. Tato povinnost je ovšem stanovena velmi obecně, nepochybně se bude ale vztahovat i na probíraný trestný čin.

Osoba pachatele je vymezena jako pachatel obecný, může jím být tedy kdokoliv. Ovšem je třeba podotknout, jak bylo zmíněno výše, že k výzvě k podání prohlášení o majetku podle zákona o daních z příjmů lze přistoupit pouze za splnění některých podmínek, tedy tento trestný čin může spáchat pouze osoba, která se v situaci těmito podmínkami vymezené ocitne. Z hlediska zavinění se jedná o trestný čin úmyslný a k vzniku trestní odpovědnosti postačí zavinění ve formě úmyslu nepřímého.

Za zmínku také stojí, že trestný čin porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku je jedním z trestných činů uvedených v § 33 TZ, je tedy možné, aby za splnění podmínek dle tohoto ustanovení zanikla trestní odpovědnost za něj účinnou lítostí.

3 Srovnání české právní úpravy a vybraných zahraničních úprav daňových trestných činů

Byla probrána česká právní úprava daňových trestných činů. Častým zdrojem inspirace pro právní regulaci a novelizace v právním řádu ale mohou být i právní řády jiných států, které se nutně musí potýkat s obdobnou trestnou činností. Zahraniční úpravy daňových trestných činů mohou být nejen zdrojem nových nápadů pro českého zákonodárce, ale také mohou přinést důležité poznatky pro aplikační praxi, např. v podobě řešení problémů, které jsou v lepším případě sporně, v horším případě špatně, řešeny v českém právním řádu. Tato práce se bude krátce zabývat vybranými pasážemi a souvislostmi úpravy jednotlivých druhů trestných činů v Rakousku a na Slovensku, tedy zemí, ke kterým má Česká republika velmi blízko.

3.1 Rakouská právní úprava

Hned při hledání, jak rakouský právní řád řeší daňové trestné činy, je zřejmé, že koncepce daňové trestné činnosti je vnímána jinak než v České republice. Rakousko má svůj vlastní trestní zákoník (Strafgesetzbuch z 23. ledna 1974; dále jen „StGB“ nebo „rakouský trestní zákoník“), v němž ale daňové trestné činy nenalezneme. Je to jejich poměrně pokrokovým přístupem, který daňové právo trestní vyčlenil do samostatného zákona – tj. finanční trestní zákon (Finanzstrafgesetz z 26. června 1958; dále jen „FinStrG“ nebo „finanční trestní zákon“). FinStrG neupravuje pouze právo hmotné, ale zahrnuje i procesně-právní normy (ve zvláštní části v hlavě druhé). Finanční trestní zákon obsahuje obecnou část, kde jsou vymezeny pojmy, jsou vysloveny základní zásady daňového práva trestního a jsou také určeny podmínky vzniku a zániku trestní odpovědnosti za daňové trestné činy včetně trestů za ně. Je tedy zaujat komplexní postoj k úpravě daňových trestných činů, o nichž i z již rozebraných aspektů jasně vyplývá z velké části odlišný charakter od jiných druhů trestných činů. Toto oddělení od StGB bylo zřejmě také v důsledku toho, že rakouský zákonodárce si uvědomuje důležitost a nutnost ochrany daňových příjmů státu, a proto vznikl tento speciálně dedikovaný zákon jen problematice deliktů proti fiskálním zájmům státu.

Ve zvláštní části FinStrG nalezneme, mimo úpravy procesu v daňovém právu trestním, samotnou úpravu jednotlivých druhů trestných činů. Už na první pohled je zřejmé jiné

rozpracování skutkových podstat těchto trestných činů, což vyplývá také z počtu deliktů, které se zde nacházejí. Ve zvláštní části tedy nalezneme ustanovení o daňovém úniku (§ 33), o zkrácení daně (forma daňového úniku) z hrubé nedbalosti (§ 34), o pašování a vyhýbání se vstupním a výstupním celním odvodům (§ 35), o obcházení proclení a vyhýbání se vstupním a výstupním celním odvodům z hrubé nedbalosti (§ 36), o zvláštním druhu podílnictví u daní a celních odvodů (§ 37), o daňovém podvodu (§ 39), o zakázané výrobě tabákových výrobků (§ 43), o úmyslných a nedbalostních zásazích do monopolního práva (§ 44 a § 45), o zvláštním případě podílnictví u předmětů monopolu (§ 46), o porušení úřední uzávěry (§ 48), o zapříčinění nesprávných preferenčních dokladů (§ 48a), o porušení povinnosti v peněžním oběhu (§ 48b), o pletichách proti finančnímu pořádku (§ 49 - § 51a) a o deliktu opilství ve vztahu ke zmíněným finančním trestným činům (§ 52). Kromě ustanovení o jednotlivých trestných činech se zde nachází také některá zvláštní ustanovení, jako např. ustanovení o zvláštním trestu při spáchání trestného činu živnostníkem (§ 38), ustanovení o trestu při spáchání trestného činu jako člen skupiny nebo za použití násilí (§ 38a) nebo zostření trestu při recidivě u daňového podvodu (§ 41).

Lze si všimnout, že některé okolnosti podmiňující použití vyšší trestní sazby podle českého právního řádu jsou ve FinStrG samostatnou skutkovou podstatou, jako tomu je např. u porušení úřední uzávěry dle § 240 odst. 2 písm. b) TZ a § 48 FinStrG. Tento trestný čin zahrnuje veškerá porušení (poškození, oddělení, nahrazení) identifikačních označení, která byla použita v daňovém řízení nebo v řízení o tabákovém monopolu.

Trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243 TZ) je podřazen pod skutkovou podstatu daňového úniku dle § 33 odst. 1 FinStrG, kde se hovoří o úmyslném porušení oznamovací povinnosti, povinnosti zveřejňování a povinnosti uvádět pravdu, které způsobí zkrácení daně. Jedná se tedy o faktické začlenění do snižování daňové povinnosti zkrácením, což v českém právním řádu takto upraveno není. V § 33 FinStrG se dále objevuje porušování povinností podle rakouského zákona o dani z obratu (obdoba české daně z přidané hodnoty) a o daních z příjmů. Pojetí § 33 rakouského finančního trestního zákona se jeví obdobným, jako je skutková podstata zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, protože se v podstatě jedná o určité klamavé formy jednání vůči daňovým orgánům. V odstavci 4 § 33 FinStrG se nachází ještě další skutková podstata, která spočívá v použití poskytnuté daňové výhody na jiný

účel, než na který byla tato výhoda poskytnuta, což by také odpovídalo české definici zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

Zajímavé je, že v českém pojetí se v případě všech daňových trestných činů jedná o úmyslnou trestnou činnost, zatímco ve finančním trestním zákoně jsou postihována tato jednání i při zavinění ve formě hrubé nedbalosti, jak tomu je např. ve vztahu k daňovému úniku dle § 33 FinStrG k § 34 FinStrG.

Monopolním právem je podle ustanovení tohoto zákona myšlen tabákový monopol (§ 2 odst. 3 FinStrG). Ustanovení o trestných činech navázaných na tabákový monopol jsou tu především z důvodu daně vztahované na tabákové výrobky, a proto jsou trestána jednání spočívající buď v neoprávněné výrobě tabákových výrobků bez příslušného zákonného oprávnění (§ 43 FinStrG; na základě rakouského zákona o dani z tabáku z roku 1995), anebo v porušování předpisů o tabákovém monopolu, konkrétně jeho příkazů a zákazů ohledně porušování obchodu s předměty monopolu (§ 44 FinStrG v úmyslné formě zavinění, § 45 FinStrG kopíruje jednání z § 44, ale forma zavinění je zde nedbalostní). V českém právním řádu by neoprávněná výroba tabákových výrobků byla sankcionována dle § 251 TZ, tedy jako trestný čin neoprávněné podnikání, zatímco porušování předpisů o tabákovém monopolu by v ČR zřejmě byly trestné činy vztahující se k tabákovým nálepkám dle § 244 a § 245 TZ.

Dále jsou rakouským daňovým právem trestním postihovány delikty související s clem, a to jak při protiprávním dovozu zboží, které by při vstupu do celního prostoru Evropské unie podléhalo celní platební povinnosti, tak při protiprávním vývozu tohoto zboží bez splnění příslušné celní povinnosti. Delikty týkající se cla jsou v českém trestním právu postihovány v rámci zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 TZ, a popsané jednání by zcela jistě bylo zahrnuto do podvodného jednání, které by znaky skutkové podstaty dle § 240 TZ splnilo.

Zřejmě nejzajímavějším poznatkem ale bude poznatek o § 49 až § 51a FinStrG, tedy o pletichách proti finančnímu pořádku, jelikož se bude týkat i daňových deliktů, které se v českém právu nachází v daňovém řádu. Např. v § 49 odst. 1 písm. a) FinStrG se hovoří o daních, u nichž je povinnost sám si je spočítat, především u daně z obratu, a u těchto daní nedojde nejpozději do pátého dne k jejich zaplacení nebo odvedení ze strany daňového subjektu. Tato úprava je velmi podobná povaze úroku z prodlení, jelikož ten vzniká povinnost platit za každý den prodlení, ale počínaje pátým pracovním dnem

následujícím po splatnosti daně (§ 252 odst. 2 daňového řádu). Rozdílem samozřejmě je, že úrok z prodlení je roční procentní částkou dle výše repo sazby stanovené Českou národní bankou a z výkladu je jasné, že se nejedná o sankci za delikt trestní povahy, zatímco u deliktu podle § 49 FinStrG se jistě jedná o trestný čin a sankcí je jednorázová pokuta ve výši maximálně poloviny nezaplacené nebo opožděně odvedené částky daně.

O rakouské úpravě lze uzavřít, že je velmi široce rozpracovaná, což bylo umožněno především zařazením do zvláštního právního předpisu. Zná řadu skutkových podstat, které česká právní úprava buď řadí pod skutkové podstaty obecnějšího rázu (jako trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby), anebo je v ČR vůbec neznáme (jako např. zvláštní druhy podílnictví). Český zákonodárce by se mohl vyčleněním do samostatného zákona nechat inspirovat, protože by to mohlo pomoci k vyřešení některých aktuálních problémů, které v českém právním řádu ohledně daňových trestných činů nepochybně vyskytují.

3.2 Slovenská právní úprava

Právní úprava Slovenské republiky je té české poměrně blízká, i v důsledku existence jednotného společného právního řádu za bývalého Československa. Od vzniku dvou samostatných států však uběhla poměrně dlouhá doba, a proto nelze konstatovat, že by na poli daňové trestné činnosti byla právní regulace totožná, a to i přes společná východiska obou právních úprav z historie.

Slovenský trestný zákon z roku 2005 (dále jen „trestný zákon“) zařazuje daňové trestné činy ve zvláštní části (část druhá) do hlavy páté (Trestné činy hospodářské) do třetího dílu, který daňové trestné činy sdílí s trestnou činností proti měně. Základní skutkovou podstatou je trestný čin zkrácení daně a pojistného (§ 276). Dalšími trestnými činy jsou neodvedení daně a pojistného (§ 277), daňový podvod (§ 277a), nezaplacení daně a pojistného (§ 278), maření výkonu správy daní (§ 278a), falšování a pozměňování kontrolních technických opatření k označení zboží (§ 275) a porušení předpisů o státních technických opatřeních k označení zboží (§ 279).

Trestný čin dle § 276 trestného zákona se v několika aspektech liší od toho podle § 240 TZ. Základním rozdílem je nezahrnutí některých povinných plateb podle českého zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby ve slovenském „skrátene dane a

poisteného“ – konkrétně se jedná o zejména poplatky a clo. Naopak slovenská verze zahrnuje příspěvek na starobní důchodové spoření. Ačkoliv rozdíl v příspěvku na důchodové spoření lze připsat zřejmě rozdílným právním úpravám těchto dávek, poplatky a cla se ve slovenském právním řádu také vyskytují, a přesto nejsou zahrnuty.

I slovenský trestný zákon používá v § 276 odst. 1 pojem „rozsah“, ke kterému se tato práce také poměrně extensivně vyjadřuje. Podle slovenského trestného zákona je třeba rozumět malým rozsahem alespoň 266 eur s tím, že podle § 125 odst. 1 poslední věta trestného zákona se tato hlediska také použijí na rozsah činu. To je prvek, který lze českému zákonodárci vyčítat, jelikož v § 138 odst. 2 TZ se pojem „rozsah činu“ nevyskytuje, což sice neznamená, že nelze dojít výkladem ke stejnému závěru, jako judikatura v ČR došla, ale zahrnutí „rozsahu činu“ do tohoto ustanovení by zajisté bylo vítáno. Zjevným rozdílem slovenské úpravy zkrácení daně je také rozsah potřebného zkrácení pro naplnění podmínky vzniku trestní odpovědnosti, kdy je oproti české úpravě asi o 45 000 Kč nižší a tedy pro pachatele této trestné činnosti méně příznivá.

Obdoba české úpravy je také § 278 trestného zákona, v němž je v podstatě totožná úprava neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby dle § 241 TZ. Rozdílem je opět rozsah povinných plateb, ale z hlediska skutkového se jedná o ta samá jednání. Tato práce kritizovala u § 241 TZ používání rozdílné terminologie v základní a kvalifikovaných skutkových podstatách z hlediska „prospěchu“ a „rozsahu“. Slovenská právní úprava má podobný problém, dokonce je zde přimíchán pojem „škoda“, což tento problém jen stupňuje.

Trestný čin daňového podvodu ovšem česká právní úprava nezná z hlediska formálního, ale obsahově je skutková podstata trestného činu dle § 277a trestného zákona podřazena pod § 240 TZ jako druhá skutková podstata v rámci zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Domnívám se, že oba způsoby úpravy jsou legitimní a osobně preferovanou variantou by asi bylo slovenské řešení. Oddělení zpřehledňuje trestní zákoník, ačkoliv by mohlo být protiargumentováno, že je zbytečné přidávat více trestných činů, že současná úprava je postačující. Rozdíl není žádný, v obou případech (jak v ČR, tak v SR) se jedná o druh podvodného jednání, kdy pachatel vyláká výhodu na zpravidla DPH nebo spotřebních daních.

Zajímavé ustanovení § 278 trestného zákona upravující nezaplacení splatné daně, pojistného na sociální zabezpečení, pojistného na veřejné zdravotní pojištění a

příspěvku na starobní důchodové spoření ve větším rozsahu. Český trestní zákoník takové ustanovení nezná, což znamená, že takové jednání není považováno za trestné. Ze znění ustanovení § 278 trestného zákona lze dovodit, že není nutné, aby šlo o podvodné jednání, bude tedy stačit pouhé nezaplacení některé z uvedených plateb. Jako obdobu v českém právním řádu by šlo asi označit platební delikty podle daňového řádu, především u úroku z prodlení. Je otázkou, zdali je vhodné kriminalizovat takové jednání, nebo zdali jej ponechat mimo trestněprávní úpravu, což ale může znamenat horší vynucování těchto pravidel. A pokud by došlo ke kriminalizaci, otázkou je také rozsah potřebný ke vzniku trestní odpovědnosti za tento delikt. Osobně se spíše přikláním k řešení českého zákonodárce, tedy ponechat nezaplacení daní a jiných plateb a sankce za tato jednání mimo trestní předpisy, jelikož zastávám názor, že není nutné všechna protiprávní jednání hned označit za trestná. Kdyby už takové jednání být kriminalizováno mělo, přiklonil bych se k vysokému potřebnému rozsahu spáchání, což by omezilo okruh jednání, na která by dané ustanovení dopadalo. Samozřejmě se jedná o úmyslné jednání (viz § 17 trestného zákona), což dále omezuje rozsah dopadu dané normy, ale i tak je dle mého názoru preferovanou variantou to v českém právním řádu.

Maření výkonu správy daní podle § 278a trestného zákony také nemá paralelu v trestním zákoníku, ale obsahuje některé skutkové podstaty, které je možno někam podřadit, např. nesplnění oznamovací povinnosti nalezneme v § 243 TZ (ačkoliv česká varianta je vztažena na ohrožení stanovení daně a vymáhání daně od osoby odlišné od pachatele). Co však v české úpravě není, je dodatek v odst. 1 „*hoci byl za obdobný čin v předcházejících dvanácti měsících postihnutý*“, který způsobí beztrestnost v případě prvního spáchání. S takovým postupem se v celku dá souhlasit s tím, že za první spáchání tohoto druhu deliktu je pachatel postihnut daňovými předpisy, což tedy zapříčiní, že pachatel může přestat páchat z psychologických důvodů (obava z trestního stíhání). V ČR se přistoupilo rovnou ke kriminalizaci (např. zmiňovaný § 243 TZ).

Posledními daňovými trestnými činy jsou porušení předpisů o státních technických opatřeních k označení zboží (§ 279 trestného zákona), které je v podstatě totožné s § 244 TZ, a falšování a pozměnění kontrolních technických opatření k označení zboží (§ 275 trestného zákona), které zase v podstatě kopíruje úpravu obsaženou v § 245 TZ. Skutkové podstaty v příslušných dvojicích trestných činů jsou v podstatě stejné. Zvláštní je jen rozdílné umístění těchto trestných činů v trestném zákoně (jeden jako první daňový trestný čin, druhý jako poslední).

Slovenská trestněprávní úprava obsahuje několik odlišností oproti českému TZ, ze kterých je možné si určité poznatky odnést. Především se přikláním k řešení slovenského trestného zákona ohledně zahrnutí pojmu „rozsah činu“ do obecného ustanovení, které slouží pro výklad částek škody a prospěchu. Domnívám se, že by výklad „většího rozsahu“ mohl způsobovat pro futuro výkladové potíže. Jinak je úprava velmi obdobná, v některých pasážích více rozpracovaná, v některých jsou zase vypuštěny některé povinné platby, které daňové trestné činy v České republice regulují. Naopak jsou záležitosti, v nichž dle mého názoru zvolil český zákonodárce lepší postup. Jedná se například o rozsah spáchání činu zkrácení daně a pojistného, kde na Slovensku je postihován širší okruh jednání nižším potřebným rozsahem. Nezamlouvá se mi ani kriminalizace neplacení daně a pojistného, které považuji za zbytečné, protože by postačovala úprava mimo trestněprávní předpisy.

4 Aktuální problémy v oblasti daňové trestné činnosti

Při vyšetřování a rozhodování o daňových trestných činech se lze setkat s řadou problémů, ke kterým často různí autoři právnické literatury, příp. také judikatura, staví rozdílně, což vede k právní nejistotě. Může docházet k různému výkladu a následné různé aplikaci, což lze považovat jak z hlediska odborného, tak z pohledu veřejnosti, za nežádoucí, protože to vede ke zmatku a nejednotnému rozhodování.

4.1 Zásada ne bis in idem a její použití u daňových trestných činů

Zásada ne bis in idem, tedy zásada zákazu dvojího trestního stíhání obviněného pro tentýž skutek, je zakotvena v čl. 40 odst. 5 Listiny základních práv a svobod a čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, kde se v odst. 1 stanoví, že *„nikdo nemůže být stíhán nebo potrestán v trestním řízení podléhajícím pravomoci téhož státu za trestný čin, za který byl již osvobozen nebo odsouzen rozsudkem podle zákona a trestního řádu tohoto státu“*. Určitou výjimku tvoří mimořádné opravné prostředky (dovolání, stížnost pro porušení zákona a obnova řízení), při nichž k novému rozhodnutí o skutku, o kterém již rozhodnutí nabylo právní moci, dojít může, aniž by byla porušena zásada ne bis in idem.

Návaznost na daňové trestné činy nalzáme potom ve výkladu pojmu „trestný čin“ z výše uvedené definice, který je Evropským soudem pro lidská práva vykládán poměrně široce. V případě Engel a další proti Nizozemí¹³⁵ dospěl soud k několika kritériím, nazývaná tzv. Engelova kritéria, která charakterizují pojem „trestního obvinění“ ze čl. 6 odst. 1 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod tak, aby bylo možné určit, zdali určitý skutek, který by podle práva daného státu nenaplňoval znaky trestného činu, ale např. disciplinárního deliktu, přestupku, platebního deliktu apod., spadá pod definici „trestního obvinění“ či nikoliv. Na zásadu ne bis in idem to dopadá, jelikož pokud dojde k charakterizaci určitého jednání jako „trestního obvinění“, nelze osobu pro tentýž skutek trestně stíhat, ačkoliv by dané jednání mohlo naplňovat i znaky trestného činu.

¹³⁵ Rozsudek pléna Evropského soudu pro lidská práva ze dne 8. 6. 1976 ve věci Engel a ostatní proti Nizozemí, stížnosti č. 5100/71, č. 5101/71, č. 5102/71, č. 5354/72 a č. 5370/72

Engelova kritéria jsou tedy základem k poznání obvinění s trestním charakterem. Kritéria jsou následující:¹³⁶

1) kvalifikace činu podle vnitrostátního právního řádu, což v podstatě spočívá v určení, do jaké kategorie činů konkrétní projednávaný delikt spadá podle právního řádu státu, v němž se o tomto deliktu rozhoduje. Takovými kvalifikacemi by mohly, vedle kvalifikace trestněprávní, podle českého právního řádu být soukromoprávní delikty, jako např. odpovědnost za škodu, odpovědnost za prodlení, odpovědnost z bezdůvodného obohacení aj.¹³⁷, a veřejnoprávní delikty, jako např. přestupky (podle přestupkového zákona), disciplinární delikty (podle různých právních předpisů, např. kárné provinění podle zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, kárná provinění podle zákona č. 234/2014 Sb., o státní službě aj.) nebo platební delikty, o nichž již bylo hovořeno výše a které jsou pro tuto práci stěžejními. Evropský soud pro lidská práva zdůraznil, že je třeba zkoumat, zdali je daný čin charakterizován právní řádem daného státu pouze jako trestný čin, nebo jestli je definován jako delikt jiný (viz výše), případně jestli je možné jej zařadit do obou kategorií zároveň;

2) povaha deliktu z hlediska objektu (zdali je objekt obecný nebo partikulární), adresáta právní normy (zdali norma směřuje vůči všem občanům nebo jen určité skupině osob ve zvláštním postavení) a účelu trestní sankce (zdali je účelem odstrašení od dalšího páčání a zároveň je účel reparační, nebo je účel jen reparační); a

3) druh a stupeň závažnosti sankce, která dotčené osobě u konkrétního deliktu hrozí. Druh a závažnost sankce totiž mohou pomoci pochopit, jakou daný právní řád přikládá váhu danému deliktu a tedy jestli má daný delikt blízko k deliktům trestněprávní povahy.

Další podmínkou toho, aby mohlo dojít k aplikaci zásady *ne bis in idem*, je, že se jedná o jeden a tentýž skutek (*idem*), u kterého došlo k odsouzení nebo ke zproštění obžaloby. Této skutečnosti se říká totožnost skutku. Skutkem se chápe určitá skutečnost ve vnějším světě, která byla vyvolána jednáním člověka s tím, že za jeden skutek se považují „*všechny ty projevy vůle pachatele navenek, která jsou příčinou následku*“

¹³⁶ Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 26. 4. 2012, sp. zn. 8 Tdo 397/2012

¹³⁷ GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 7. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2017. str. 174

významného pro trestní právo, pokud jsou zahrnuty zaviněním“.¹³⁸ Pokud tedy nebude dána totožnost následku nebo totožnost jednání, bude se jednat o případ, kdy nebude možné uplatňovat zásadu zákazu dvojího stíhání za tentýž skutek, protože se o tentýž skutek nepůjde (nebude splněna podmínka „idem“). Bude se jednat o dva rozdílné skutky, což nezakládá překážku dvojího trestního stíhání ve stejné věci.

Otázku totožnosti skutku řešil i Evropský soud pro lidská práva ve věci Zolotukhin proti Rusku,¹³⁹ v níž dospěl k závěru, že druhý trestný čin musí být založen na „totožném skutku nebo podstatných rysech totožného skutku“. Pro určení, zda se jedná o totožné skutky, příp. totožné skutky ve svých podstatných rysech, je stěžejní vymezení skutku v obou řízeních, které o nich probíhají, a to bez ohledu na odlišnosti v různé právní kvalifikaci. K totožnosti skutku u jednotlivých druhů platebních deliktů bude hovořeno dále.

O platebních deliktech bylo již hovořeno v bodě 1.1, kde zároveň byla vymezena jednání a sankce, která jsou podle daňového řádu za tato jednání ukládána. Dále bude hovořeno především o trestných činech zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby, protože tyto trestné činy se nejbližší vztahují k uvedeným platebním deliktům v daňové oblasti. Pochopitelně se tyto dva trestné činy vztahují i k jiným povinným platbám, jejichž nezaplacení je také sankcionováno zvláštními předpisy (penále dle § 20 zákona o pojistném na sociální zabezpečení, penále dle § 18 - § 19 zákona o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, u cla a u poplatků se penále podle daňového řádu neuplatňuje ex lege, srov. § 22 celního zákona, § 11 odst. 4 zákona o místních poplatcích, § 11 odst. 4 zákona o správních poplatcích a § 9 odst. 9 zákona o soudních poplatcích), ale deliktům na těchto platbách bude věnována menší pozornost.

Dále je třeba zmínit, že z následků ukládaných za platební delikty bude pro naše účely nejdůležitější penále dle § 251 daňového řádu. Důvodem je především povaha tohoto deliktu vůči ostatním deliktům dle § 247, § 247a, § 250 a § 252 daňového řádu. Úrok z prodlení není ani možno chápat jako sankci, ale spíše, jak uvádí také důvodová zpráva, jako „ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které

¹³⁸ JELÍNEK, Jiří a kolektiv. *Trestní právo procesní*. 4. vydání. Praha: Leges, 2016. str. 581-582

¹³⁹ Rozsudek velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ze dne 10. 2. 2009 ve věci Zolotukhin proti Rusku, stížnost č. 14939/03

musí veřejné rozpočty čerpat z jiných zdrojů“.¹⁴⁰ Někteří autoři uvádí, že se jedná (vedle ekonomické náhrady) o peněžitou sankci za prodlení,¹⁴¹ Kocina zase uvádí, že úrok z prodlení je nutno považovat za trestní sankci i vzhledem k jeho zařazení do části čtvrté daňového řádu s názvem „Následky porušení povinností při správě daní“.¹⁴² Pelc s tímto názorem nesouhlasí, především z důvodu, že sice důsledkem spáchání trestného činu dle § 240 TZ je vznik prodlení v zaplacení daně, což zakládá možnost uložení úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu, ale nejde o následek spáchání tohoto trestného činu. Není zde tedy totožnost následku.¹⁴³ S tímto názorem se nedá než souhlasit. Charakteru úroku z prodlení jako sankce navíc odporuje i názor Nejvyššího správního soudu, ačkoliv uznává, že pokud by částka úroku z prodlení byla přemrštěná, mohl by také splnit definici sankce.¹⁴⁴ Navíc je nutno podotknout, že vůbec nemusí dojít ke spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, ač by došlo k uložení úroku z prodlení podle daňového řádu, a to v případě, kdy by nebyl dán žádný podvodný úmysl a ani by nedošlo k žádnému podvodnému jednání, ale k pouhému nezaplacení splatné daně.

Pokuta dle § 250 daňového řádu sice splňuje funkci sankce, ale samotné nepodání daňového přiznání nebude zakládat trestněprávní odpovědnost, jelikož k naplnění skutkové podstaty dle § 240 odst. 1 TZ je třeba podvodného úmyslu, který nutně u samotného nepodání daňového přiznání nemusí být. Navíc v případě nepodání daňového tvrzení může být daň stanovena i jinými způsoby, např. se jedná o stanovení daně podle pomůcek dle § 98 daňového řádu.

U pořádkové pokuty podle § 247 daňového řádu by nebylo vůbec možné nalézt návaznost na zkoumané trestné činy, protože se jedná o sankci speciálního charakteru, jejíž primární funkcí není potrestání pachatele, ale zjednání pořádku. Nebude proto možné na tuto sankci aplikovat zásadu *ne bis in idem*.¹⁴⁵

¹⁴⁰ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, k ustanovení § 252

¹⁴¹ BAXA, Josef, DRÁB, Ondřej, KANIOVÁ, Lenka, LAVICKÝ, Petr, SCHILLEROVÁ, Alena, ŠIMEK, Karel, ŽIŠKOVÁ, Marie. *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. str. 1462

¹⁴² KOCINA, Jan. *Ne bis in idem – penále v daňovém řízení*. *Bulletin advokacie*. Praha: Česká advokátní komora, 2016. č. 10. str. 39

¹⁴³ PELC, Vladimír a PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy*. Olomouc: Anag, 2017. str. 174-175

¹⁴⁴ Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, publikované ve Sbírce rozhodnutí NSS č. 3/2016 pod číslem 3348

¹⁴⁵ BAXA, Josef, DRÁB, Ondřej, KANIOVÁ, Lenka, LAVICKÝ, Petr, SCHILLEROVÁ, Alena, ŠIMEK, Karel, ŽIŠKOVÁ, Marie. *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. str. 1444

Vyloučit možnost aplikace zásady *ne bis in idem* je možno i u pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, jelikož by nemohlo jít o stejné jednání mezi trestnými činy dle § 240 TZ anebo § 241 TZ a jednáním spočívajícím v nesplnění registrační nebo evidenční povinnosti dle § 247a odst. 1 daňového řádu. Ani tento druh pokuty tedy nebude moci být považován za trestní sankci.¹⁴⁶

Samotné penále dle § 251 daňového řádu i důvodová zpráva prezentuje jako obligatorní sankci vznikající přímo ze zákona.¹⁴⁷ Penále podle daňového řádu je ukládáno v situaci, kdy byla daň doměřena a proti poslední známé dani byla tato doměřená daň zvyšována, byl snižován daňový odpočet nebo byla snižována daňová ztráta. Bude se tedy jednat o podvodná jednání ze strany daňového subjektu vůči správci daně, která budou naplňovat znaky skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

Charakter daňového penále potvrzuje i judikatura Nejvyššího správního soudu, která podrobně problematiku rozebírá.¹⁴⁸ Nejvyšší správní soud argumentoval i důležitým rozhodnutím Evropského soudu pro lidská práva ve věci *Lucky Dev* proti Švédsku,¹⁴⁹ kde soud shledal, že daňové penále má charakter trestní sankce a že je tedy třeba aplikovat čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod. To v daném případě znamenalo, že když daňové řízení pokračovalo i potom, co stěžovatelka byla v trestním řízení o daňovém trestném činu zproštěna obžaloby, tak se jednalo o dvojí stíhání za trestný čin, o kterém již bylo pravomocně rozhodnuto, což porušuje zásadu dle čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7. Nejvyšší správní soud na základě judikatury Evropského soudu pro lidská práva uzavřel, že z hlediska funkce daňového penále se jedná o sankci s represivním a odstrašujícím účinkem, což svědčí ve prospěch označení penále jako „trestní“ sankce. Navíc z hlediska závažnosti penále jako sankce jej Nejvyšší správní soud považuje za citelnou sankci, především z toho hlediska, že je určena procentně vůči daňové povinnosti bez horní hranice, která by částku daňového penále omezovala. Ačkoliv rozšířený senát v dané věci nerozhodoval o problematice *ne bis in idem*, je zřejmé, že to bude na ní mít dopad - rozhodnutí v daňovém řízení o

¹⁴⁶ PELC, Vladimír a PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy*. Olomouc: Anag, 2017. str. 174

¹⁴⁷ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, k ustanovení § 251

¹⁴⁸ Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, publikované ve Sbírce rozhodnutí NSS č. 3/2016 pod číslem 3348

¹⁴⁹ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 27. 11. 2014 ve věci *Lucky Dev* proti Švédsku, stížnost č. 7356/10

uložení daňového penále podle § 251 daňového řádu může mít za důsledek vznik překážky *res iudicata*, tedy věci již pravomocně rozhodnuté. Z článku 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod také vyplývá, že nebude vznikat překážka *litispendence*, tedy již zahájeného řízení ve stejné věci, což znamená, že zároveň běžící daňové a trestní řízení v téže věci nejsou vyloučena.¹⁵⁰

Toto zásadní rozhodnutí Nejvyššího správního soudu vytvořilo základ pro přijetí tohoto názoru i do judikatury trestních soudů. Závěr o povaze daňového penále potvrdil také Nejvyšší soud ČR.¹⁵¹ Ve svém rozhodnutí se Nejvyšší soud velmi podrobně vypořádal s problematikou *ne bis in idem*, kdy doplnil několik základních kritérií. Nejdříve podotknul, že je nutné, aby subjekt trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a daňový subjekt, kterému je ukládáno daňové penále, byly totožné. Dále, s odkazem na rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva ve věci A a B proti Norsku,¹⁵² konstatoval, že nedojde ke vzniku překážky věci rozhodnuté a tedy porušení zásady *ne bis in idem* za situace, kdy jsou daňové řízení a trestní řízení v dostatečně úzké věcné souvislosti a současně v souvislosti časové. Kritéria dostatečně úzké věcné souvislosti nalezneme v bodě 132. citovaného rozsudku ESLP ve věci A a B proti Norsku, která znějí následovně:¹⁵³

- *„zda obě samostatná řízení sledují vzájemně doplňující se (komplementární) cíl, a tedy zda se týkají, nikoli pouze in abstracto, ale zároveň in concreto, různých aspektů daného protiprávního jednání;*
- *zda je předmětná duplicita řízení předvídatelným důsledkem stejného vytykaného jednání, a to jak právně, tak fakticky (idem);*
- *zda jsou příslušná řízení vedena takovým způsobem, kterým se v maximální možné míře zabrání zdvojení shromažďování i hodnocení důkazů, zejména prostřednictvím odpovídající vzájemné interakce mezi jednotlivými příslušnými orgány, díky které se prokázané skutkové okolnosti využijí i v druhém řízení;*

¹⁵⁰ TRUBAČ, Ondřej, PÚRY, František. Daňové penále a zásada „ne bis in idem“. *Daně a právo v praxi*. č. 4/2016. Praha: Wolters Kluwer, 2016. str. 4

¹⁵¹ Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 15/2017

¹⁵² Rozsudek velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ze dne 15. 11. 2016 ve věci A a B proti Norsku, stížnosti č. 24130/11 a č. 29758/11

¹⁵³ Překlad In: Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 15/2017, bod 64

- *a především, zda je sankce uložena v řízení, které bylo ukončeno jako první, zohledněna v řízení, které je uzavřeno jako poslední, s cílem zamezit, aby byl dotčený jedinec nakonec vystaven nadměrné zátěži, přičemž pravděpodobnost tohoto posledně zmiňovaného rizika je nejnižší, pokud existuje kompenzační mechanismus, kterým se zajistí přiměřenost a proporcionalita celkové výše všech uložených sankcí.“*

U časové souvislosti je potom nutné, aby byla dostatečně těsná, aby dotčené osobě poskytla ochranu před průtahy, nejistotou a prodlužováním řízení. K tomu Nejvyšší soud dodal, že v konkrétních případech (bylo tomu tak i v jím projednávané věci) může dojít ke značné časové prodlevě mezi rozhodnutími nejdříve v daňovém a následně i v trestném řízení, což by mohlo vyvolávat pochybnosti o „úzké časové souvislosti“, která se může jevit výrazně oslabená touto časovou prodlevou. Ovšem bylo konstatováno, že z tohoto poznatku nevyplývá, že by se v daném případě nemohlo jednat o „úzkou časovou souvislost“, jelikož ta může být dána i přes dlouhou časovou prodlevu mezi rozhodnutími, především např. tak, že příslušný správce daně, který uložil daňové penále daňovému subjektu, hned po provedení daňové kontrole zjistí, že daň nebyla řádně tvrzena, oznámí v souladu se svou povinností v ustanovení § 8 odst. 1 trestního řádu státnímu zástupci nebo policejním orgánům, že skutečnosti případu nasvědčují tomu, že došlo ke spáchání trestného činu. V důsledku tohoto oznámení potom následně dojde k zahájení trestního řízení, ve kterém může dojít k této časové prodlevě od rozhodnutí o uložení daňového penále v daňovém řízení dle § 251 daňového řádu. Například za těchto okolností (jak tomu bylo i v citovaném rozhodnutí) může být podmínka časové souvislosti zachována, což povede o krok blíže k vyslovení závěru, za předpokladu splnění podmínek dostatečně úzké věcné souvislosti, že nebyla porušena zásada *ne bis in idem*, ačkoliv probíhaly oba druhy řízení (jak daňové, tak trestní, zpravidla v tomto pořadí).

Za předpokladu, že by ovšem k naplnění podmínek časové a dostatečně úzké věcné souvislosti nedošlo, nebo alespoň jedné z nich, vznikla by překážka věci rozhodnuté, která by způsobila nemožnost další rozhodnutí v téže věci. Procesním trestněprávním důsledkem této překážky je vznik nepřipustnosti trestního stíhání dle § 11 odst. 1 písm. m) trestního řádu v návaznosti na čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod a tedy, v případě ještě nezahájeného trestního stíhání, dojde

k odložení věci dle § 159a odst. 2 trestního řádu, nebo zastavení trestního stíhání buď dle § 172 odst. 1 písm. d), nebo § 223 odst. 1 trestního řádu.

V bodě 2.1 a 2.2 této práce bylo podrobně rozebráno, že trestné činy podle § 240 a § 241 TZ se nevztahují jen daním, ale také jiným povinným platbám, z nichž penále v určité podobě by připadalo v úvahu pouze u pojistného na sociální zabezpečení a pojistného na zdravotní pojištění (viz výše). Ovšem u těchto druhů penále došel Nejvyšší soud k závěru, že se nejedná o sankce trestní povahy, ale jsou spíše srovnatelné s již rozebíraným institutem úroku z prodlení.¹⁵⁴

Závěrem je vhodné uvést, že situace na základě rozebrané judikatury vypadá, že pomalu dochází k jejímu ustálení v souladu s judikaturou Evropského soudu pro lidská práva, a to i přes její chaotičnost. Především je třeba zdůraznit jeho výše citované a poslední průlomové rozhodnutí ve věci A a B proti Norsku, které neumožňuje používat jako výchozí bod pouze usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 4 Afs 210/2014-57. A vzhledem k reflektování této judikatury ESLP do judikatury českých trestních soudů, i na úrovni Nejvyššího soudu, se dá přiklonit k názoru, že by mohlo dojít k vyřešení tohoto problému. Samozřejmě ale záleží, jak se k tomu postaví nalézací soudy ve své budoucí rozhodovací činnosti.

4.2 Zásada nemo tenetur se ipsum accusare

Jak již bylo z části uvedeno výše, na zásadu zákazu donucování k sebeobviňování ve spojení s daňovými trestnými činy lze narazit především u trestného činu zkrácení daně při zkoumání jeho souvislosti s trestným činem neoprávněného podnikání (viz bod 2.1.6 této práce).

Samotná zásada znamená, že nelze nikoho nutit k oznamování své vlastní trestné činnosti. Procesně se projevuje v českém právním řádu hned na několika místech, v trestním řádu se s jejími projevy setkáváme v souvislosti např. s možností odmítnout výpověď ze strany obviněného (§ 33 odst. 1) nebo právo svědka odepřít výpověď za předpokladu, že by výpovědí způsobil sobě, příp. i dalším zákonem označeným osobám, trestní stíhání (§ 100 odst. 2). Tento zákaz donucování se vztahuje na aktivní jednání

¹⁵⁴ Srov. Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 27. 4. 2017, sp. zn. 8 Tdo 1069/2016, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 44/2017

obviněného, nikoliv však na pasivní strpění některých úkonů (jako např. prohlídka těla a jiné podobné úkony dle § 114 trestního řádu, kterým je se povinen podrobit každý).¹⁵⁵

Ke vztahu daňových trestných činů (a především trestného činu dle § 240 TZ) a trestného činu dle § 251 TZ již bylo zmíněno rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSR.¹⁵⁶ To rozebíralo, zdali je možné vzhledem k příjmu, kterého bylo docíleno trestným činem a u kterého následně nedošlo k odvedení daně, spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Situace v tomto případě byla taková, že obžalovaný měl oprávnění poskytovat truhlářské služby pouze soukromníkům v obvodu města Chebu (tedy pouze jeho obyvatelům). Navzdory tomu poskytoval své služby také národním podnikům, a to v městě Chebu a ve Františkových Lázních, což znamenalo jasné překročení jeho podnikatelského oprávnění, což naplňovalo znaky trestného činu nedovoleného podnikání dle § 118 trestního zákona (dnes neoprávněné podnikání dle § 251 TZ). Jeho jednání však bylo posouzeno jako zkrácení daně dle § 148 trestního zákona, které mělo spočívat v tom, že při provozování své činnosti neučinil daňová přiznání z příjmu obyvatelstva v celém rozsahu, tedy vynechal některé faktury ze zdanění. Z kontextu případu vyplývá, že se jednalo právě o faktury, které vznikly v souvislosti s překročením jeho podnikatelského oprávnění. To by znamenalo, že by obžalovaný byl trestán za to, že v daňovém přiznání pro finanční odbor neuvedl příjmy, které měl z trestné činnosti, což je naprosto jasné porušení zásady zákazu nucení k sebeobviňování. Prostředkem donucení zde byl hrozící trest za zkrácení daně. Správné posouzení případu bylo takové, že měl být uznán vinným z trestného činu nedovoleného podnikání. Soud zároveň nevyloučil, že by mohlo vedle trestného činu nedovoleného podnikání dojít ke spáchání zkrácení daně, ale zkrácení daně není možné spáchat vůči příjmům z trestné činnosti. Muselo by se jednat o příjmy, které získal při činnosti, která se pohybuje v mezích jeho podnikatelského oprávnění, pokud by tyto příjmy nezahrnul do svých daňových přiznání.

Z tohoto rozhodnutí vycházela i navazující judikatura českých soudů. Ovšem v roce 2014 vydal Ústavní soud rozhodnutí, které, alespoň částečně, odporuje těmto ustáleným

¹⁵⁵ MUSIL, Jan. Zákaz donucování k sebeobviňování. *Kriminalistika*. Praha: Ministerstvo vnitra ČR, 2009. č. 4. str. 10-12

¹⁵⁶ Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSR Nejvyššího soudu ČSR ze dne 11. 4. 1974, sp. zn. 3 To 2/74, publikované ve Sbírce rozhodnutí a stanovisek pod číslem 53/74

zvyklostem.¹⁵⁷ V daném případě stěžovatel spolu s dalšími spoluobviněnými vyráběl, převážel, skladoval a uváděl do volného oběhu nelegálně vyrobené alkoholické nápoje a vyhýbal se při tom platbám spotřební daně a daně z přidané hodnoty. Obecné soudy stěžovatelovo jednání označily jako zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, což zjevně odporuje smyslu v předchozím odstavci popsání případu, jelikož i zde se stěžovatel dopustil trestného činu neoprávněného podnikání (nelegální výrobou alkoholických nápojů, jejich distribucí do volného oběhu za účelem zisku). Jediná situace, kdy by toto posouzení mohlo být správné, je taková, že by obviněný měl příslušné živnostenské oprávnění a z toho důvodu by nemohl naplnit skutkovou podstatu trestného činu dle § 251 TZ. V daném případě argumentoval dovolací soud právě tím, že k překročení živnostenského oprávnění nedošlo, což poměrně podrobně rozebral ve svém usnesení, a proto bylo posouzení jako trestný čin zkrácení daně správné.¹⁵⁸ S touto argumentací se nedá než souhlasit, jelikož pokud nedošlo k naplnění znaků skutkové podstaty neoprávněného podnikání, pak mohlo dojít ke spáchání zkrácení daně.

Ústavní soud, který se měl vypořádat s námitkou, v níž stěžovatel argumentuje mylným posouzením jeho jednání jako zkrácení daně dle § 240 TZ, v bodě 33. citovaného rozhodnutí označil tuto výtku jako nesprávnou, což by samo o sobě odpovídalo výše uvedené argumentaci. Ovšem Ústavní soud podložil svůj závěr tím, že podáním daňového přiznání se nemohl stěžovatel vystavit trestnímu stíhání, protože finanční orgány by neměly žádný důvod ke zkoumání eventuálního překročení živnostenského oprávnění, což by následně mohlo iniciovat oznámení o možném spáchání trestného činu neoprávněného podnikání. Na základě této argumentace údajně nedošlo k porušení zásady *nemo tenetur se ipsum accusare*. S touto argumentací se ovšem nelze ztotožnit. V daném případě k překročení živnostenského oprávnění nedošlo, jak uzavřel i Nejvyšší soud ve výše citovaném usnesení. Už jen z tohoto důvodu nelze posoudit dané jednání jako neoprávněné podnikání, protože pachatel příslušné oprávnění měl. S touto skutečností se Ústavní soud vůbec nevypořádal. Pokud bychom pominuli tuto skutečnost a k překročení živnostenského oprávnění by skutečně došlo, stejně tato argumentace ze strany Ústavního soudu nemůže obstát. Nelze zkoumat, jestli hrozí nebo nehrozí riziko trestního stíhání osobě, která podá daňové

¹⁵⁷ Nález Ústavního soudu ze dne 7. 5. 2014, sp. zn. III. ÚS 587/14, publikovaný ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu pod číslem N 85/73 SbNU 445

¹⁵⁸ Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 14. 8. 2013, sp. zn. 5 Tdo 297/2013

přiznání ohledně činnosti, která je protiprávní. Pelc k tomu dodává, že je také nutno veřejnou moc vnímat jako celek a ne ji rozdělovat na různé druhy orgánů, které spolu neinteragují.¹⁵⁹

Za daných skutkových okolností se ovšem nelze přiklonit k názoru, který by zněl na porušení zásady *nemo tenetur*. Závěr Ústavního soudu o nesprávnosti námitky stěžovatele je tedy v pořádku, ač byl učiněn z chybných důvodů a je podložen mylnou argumentací. V daném případě vskutku nedošlo k porušení zákona, když byl dotyčný shledán vinným z trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a ne z trestného činu neoprávněného podnikání. Za předpokladu, že se Nejvyšší soud nemýlil ve zjištění, že obviněný měl příslušné podnikatelské oprávnění, pak nelze ani uvažovat o spáchání neoprávněného podnikání, jelikož k naplnění všech znaků skutkové podstaty je podmínkou neoprávněnost jednání pachatele, která při držení příslušného oprávnění ale být naplněna nemůže. Z tohoto důvodu je možno učinit závěr, že k porušení zásady zákazu donucování k sebeobviňování nedošlo. Stejný závěr sice učinil i Ústavní soud, ale použitá východiska pro tento závěr byla nesprávná.

Možno tedy konstatovat, že předmětné rozhodnutí Ústavního soudu je sice chybné z hlediska argumentace ohledně zásady zákazu nucení k sebeobviňování ve vztahu ke zkrácení daně, ovšem s výsledkem této chybné polemiky se lze ztotožnit, především protože stěžovatel měl příslušné oprávnění k podnikání (alespoň to tak vyplývá z citovaného usnesení Nejvyššího soudu). Lze tedy uzavřít, že zásada *nemo tenetur* v zkoumaném případě porušena nebyla, ačkoliv se Ústavní soud nevypořádal s touto problematikou správně. To znamená, že je třeba přistupovat k případům individuálně a zkoumat, vůči jakým druhům příjmů je zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby spácháno.

4.3 Účinná lítost a daňové trestné činy

Ačkoliv by se zprvu mohlo jevit, že v oblasti účinné lítosti u daňových trestných činů žádné komplikace při výkladu a aplikaci ustanovení § 33 a § 242 TZ vznikát nebudou, je tomu naopak. Na první pohled se totiž z těchto ustanovení jeví jasné, že ustanovení § 242 TZ se bude aplikovat na trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální

¹⁵⁹ PELC, Vladimír a PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy*. Olomouc: Anag, 2017. str. 179

zabezpečení a podobné povinné platby a na žádný jiný, zatímco § 33 TZ se vztahuje na zákonem explicitně a taxativně vyjmenované trestné činy, mezi něž v oblasti daní patří trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení a trestný čin porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku. Jedná se vlastně o stejnou právní úpravu (zánik trestní odpovědnosti účinnou lítostí) uplatňovanou za odlišných podmínek (k podmínkám účinné lítosti blíže body 2.1.7 a 2.2.6).

Toto separátní pojetí účinné lítosti bylo i Nejvyšším soudem potvrzeno jako správné.¹⁶⁰ Předchozí praxe byla vesměs stejná, ale v některých případech docházelo k chybné argumentaci možností analogického použití ustanovení § 147a trestního zákona (v současnosti § 242 TZ) na ustanovení § 66 trestního zákona (v současnosti § 33 TZ).¹⁶¹ I pozdější praxe se však přikláněla spíše k názoru, že obě ustanovení o účinné lítosti u daňových deliktů je nutné vnímat odděleně.

Zlomem byl zásah do této relativně ustálené rozhodovací praxe obecných soudů ze strany Ústavního soudu.¹⁶² Jeho nálezh navazoval na usnesení Nejvyššího soudu,¹⁶³ ve kterém obviněná, která byla v předchozím soudním řízení uznána vinnou z trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, namítala špatné použití ustanovení o účinné lítosti, když měla na svém daňovém účtu přeplatek. Tento přeplatek, jak zjistil Nejvyšší soud, byl zaplacen dva roky (jeden rok) od podání daňového přiznání, v němž byly uvedeny nepravdivé údaje, a v této době byla už zahájena daňová kontrola. Navíc přeplatek byl o téměř 185 000,- Kč nižší, než rozsah zkrácené daně.

Z výše uvedených skutkových okolností, v návaznosti na předchozí rozborů podmínek uplatňování obou druhů účinné lítosti a ustálenou judikaturu obecných soudů v těchto záležitostech, je jasné, že Nejvyšší soud nemohl vyhovět námitkám obviněné, jelikož jsou v rozporu s ustáleným výkladem ohledně účinných lítostí ve vztahu k trestnému činu dle § 240 TZ. Částečná částka zkrácené daně byla zaplacená na daňový účet až po

¹⁶⁰ Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 19. 10. 2006, sp. zn. 15 Tdo 756/2006, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 45/2007. V dané věci byla věc předložena velkému senátu trestního kolegia Nejvyššího soudu ČR z důvodu rozporného názoru senátu č. 11 s předchozím (a dále citovaným) usnesením Nejvyššího soudu ČR 3 Tdo 1025/2003.

¹⁶¹ Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 10. 12. 2003, sp. zn. 3 Tdo 1025/2003

¹⁶² Nález Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/2009, publikovaný pod číslem N 170/54 SbNU 167

¹⁶³ Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 1. 10. 2008, sp. zn. 7 Tdo 1195/2008

zahájení daňové kontroly, což jasně značí, že se nemůže jednat o dobrovolné jednání, které by mohlo podložit argumentaci ohledně zániku trestní odpovědnosti účinnou lítostí. Navíc, i kdyby nebyla daňová kontrola v době zaplacení zahájena, je potřeba zaplatit částku celou, nestačí zaplacení pouze její části, protože jinak by nedošlo k zamezení a nápravě škodlivého následku, který hrozí chráněnému zájmu, jelikož by stále nebezpečí alespoň z části trvalo.

Navzdory očekávání se ale Ústavní soud s touto argumentací neztotožnil a dal stěžovatelce za pravdu. Nejdříve argumentoval, že z terminologického hlediska je u trestného činu dle § 241 TZ samotné „neodvedení“ významnějším zásahem do zákonem chráněných zájmů a že „zkrácení“ je pojmem užším, kterému je poskytována pouze obecná ochrana, co se týče účinné lítosti. S tímto závěrem se nelze dle mého názoru ztotožnit, protože trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby zahrnuje všechna podvodná jednání bez ohledu na to, o jakou daň nebo podobnou povinnou platbu se jedná. Je zde dokonce vymezen širší okruh povinných plateb, než je u § 241 TZ (což samozřejmě vyplývá z povahy trestného činu dle § 241 TZ, kde zaměstnavatel nebo plátce pouze u určitých povinných plateb má zákonem uložené povinnosti). Dále není postihováno pouze jednání, které vede k samotnému zkrácení (tedy vyměření nižší částky, než vyměřena být měla), ale také vylákání výhody na daních. U neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby dochází pouze k jednomu druhu situace, a to když zaměstnavatel nebo plátce povinné platby srazí, ale již je neodvede. Argumentace, že „zkrácení“ je pojmem užším než „neodvedení“ se jeví jako přinejmenším zkreslená, ne-li zcela mylná.

Otázku, zdali je „neodvedení“ významnějším zásahem do chráněných zájmů než „zkrácení“, lze považovat za značně subjektivní, protože zákonem chráněné zájmy jsou v obou případech velmi podobné (viz pasáže o objektech obou trestných činů). Ústavní soud toto konstatování používá jako podklad pro své tvrzení, že není přípustné, aby lhůty pro účinnou lítost u velmi podobného druhu trestné činnosti byly natolik rozdílné. Nabízí se ovšem přesně opačný myšlenkový postup, že zákonodárce stanovením mírnějších podmínek, do nichž i delší lhůta pro dodatečné splnění zákonných povinností v ustanovení § 242 TZ nepochybně patří, vyjadřuje závažnost a význam, které sám přikládá daným trestným činům, tedy že čin dle § 240 TZ je závažnější, a proto jsou u účinné lítosti k němu přísnější podmínky. To lze doložit i zněním důvodové zprávy, kde se hovoří o *„pouhém neodvedení takové povinné platby, a proto je možno v tomto*

případě dosáhnout účinné lítosti pouhým dodatečným splněním povinnosti“.¹⁶⁴ Z těchto důvodů ani z hlediska významu „neodvedení“ a „zkrácení“ nelze se závěry Ústavního soudu souhlasit.

Dále Ústavní soud analyzoval problém dobrovolnosti nápravy škodlivého následku ze strany pachatele. Zabýval se starší judikaturou Nejvyššího soudu, v níž se došlo hned k několika závěrům: podmínka dobrovolnosti dle § 66 trestního zákona (§ 33 TZ) může být splněna, i když je odvrácení škodlivého následku motivováno obecnou obavou z trestního stíhání (za určitých okolností, které byly již popsány),¹⁶⁵ a zároveň podmínka dobrovolnosti nemůže být naplněna v situaci, kdy k dodatečnému splnění daňové platební povinnosti došlo až po kontrole provedené správcem daně.¹⁶⁶ Ústavní soud nesouhlasí s restriktivním výkladem druhého závěru v návaznosti na argumentaci prvního. Nelze ale říci, že jsou závěry Nejvyššího soudu chybné, protože po provedené kontrole ze strany finančního úřadu nastává situace, kdy správce daně při zjištění, že byl zřejmě spáchán trestný čin, má oznamovací povinnost vůči některým orgánům činným v trestním řízení podle § 8 odst. 1 věta druhá trestního řádu. Je tedy zjevné, že v tomto případě již bezprostředně hrozí trestní stíhání, což znamená, že zamezení škodlivému následku v takové situaci nemůže být dobrovolné, protože je hnáno bezprostředně hrozícím a konkrétním trestním stíháním, ne pouze vedeno obecnou obavou, že může někdy v budoucnu dojít k trestnímu stíhání.

Mimo vše výše uvedené, což vedlo k nesprávným závěrům v daném případě, se Ústavní soud vůbec nevypořádal s rozsahem, v jakém byla částka dodatečně splněna. Z rozhodnutí Nejvyššího soudu, proti němuž ústavní stížnost byla podána, jasně vyplývá, že přeplatek na daňovém účtu sice vznikl, ale nepokryl celou daňovou povinnost, o níž se následně vedlo trestní řízení. Částečná úhrada nemůže vést ke splnění podmínek pro zánik trestní odpovědnosti ani obecnou účinnou lítostí, ani zvláštní účinnou lítostí podle § 242 TZ. Je to především z toho důvodu, že musí zaniknout nebezpečí, které hrozí chráněnému zájmu. Cílem účinné lítosti je, aby společenská škodlivost daného jednání zanikla, proto zákonodárce podmiňuje požadavkem na uhrazení celé částky daně beztrestnost. Tato podmínka sice není

¹⁶⁴ Důvodová zpráva k zákonu č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, k ustanovení § 33

¹⁶⁵ Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 11. 1. 2001, sp. zn. 7 Tz 289/2000, publikované ve Sbírce rozhodnutí a stanovisek pod číslem 35/2001

¹⁶⁶ Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 4. 11. 1998, sp. zn. 3 Tz 119/98

v žádném ze zákonných ustanovení týkajících se účinné lítosti, ale lze ji dovodit teleologickým výkladem.

Zřejmě ale nejdůležitějším závěrem v probíraném nálezu je právě poznatek srovnávající úpravy obecné účinné lítosti a speciální účinné lítosti dle § 242 TZ. Ten nabourává relativně ustálenou rozhodovací praxi v oblasti účinné lítosti u daňových trestných činů a činí tak na základě velmi kontroverzních a značně nepřesvědčivých argumentů. Ústavní soud se zřejmě snažil vyjádřit vlastní názor k dané záležitosti, ale s jeho závěry se nedá ztotožnit. Trestné činy zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby lze zřejmě hodnotit jako „obdobnou“ z hlediska toho, že se oba trestné činy vztahují k podobným povinným platbám (a z toho především daním), ale když přijde na samotnou charakteristiku skutkových podstat, jedná se o téměř úplně odlišné trestné činy, které postihují jiné druhy pachatelů a které z hlediska popsaného jednání pachatele se značně liší. Zákonodárce zcela jistě vycházel při zařazování trestných činů k účinným lítostem i z jejich závažnosti a povahy. Obecné soudy se při aplikaci těchto účinných lítostí s touto problematikou dostatečně vypořádaly, ale přesto došlo k vydání nálezu Ústavního soudu, které tuto mnohaletou aplikační praxi popírá. Názor o nesprávnosti závěrů Ústavního soudu vyjadřuje i Pelc, který dodává, že je zapotřebí, aby se Nejvyšší soud při své budoucí argumentační činnosti s touto problematikou vypořádal.¹⁶⁷ Lze uzavřít, že tento nálezn je projevem určité svévole při výkladu trestních ustanovení, kdy se soud nevypořádal s problematikou účinné lítosti do hloubky a následně mylně rozhodl.

¹⁶⁷ PELC, Vladimír. Účinná lítost u trestného činu zkrácení daně a aktuální stav judikatury. *Bulletin advokacie*. Praha: Česká advokátní komora, 2014. č. 4. str. 38

Závěr

Tato práce se zabývala různými stránkami daňové trestné činnosti. Jejím hlavním cílem bylo analyzovat současnou právní úpravu, nalézt hlavní problémy, které se v oblasti daňových trestných činů vyskytují, a případně i v návaznosti na srovnání úprav vybraných zahraničních právních řádů formulovat návrhy legislativních změn pro český právní řád.

Rozebrány byly jak obecné prvky úpravy daní a daňové trestné činnosti, tak zvláštní aspekty jednotlivých daňových trestných činů. Úprava je velmi komplexní, což souvisí především se složitostí daňové právní regulace v České republice. Myslím, že z hlediska analýzy těchto právních úprav jsem stanovený cíl splnil. Tento závěr činím nejen vzhledem k rozsahu analýzy zkoumané problematiky, ale také protože v úpravě daňových trestných činů byla nalezena slabá místa, která by bylo potřeba novelizovat. Příkladem může sloužit např. pojistné na úrazové pojištění, které je obsaženo v § 240 odst. 1 TZ jako jedna z povinných plateb, a to navzdory skutečnosti, že v českém právním řádu již tento druh pojistného nenalezneme. Jako další stěžejní bod je možno zdůraznit i rozbor rozsahu činu potřebného k naplnění znaků skutkových podstat „zkrácení“ a „vylákání výhody“ u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

K nalezení řešení slabých míst trestněprávní úpravy daňových trestných činů je třeba hledat jiné možnosti úpravy. Inspirativně v tomto směru mohou působit i zahraniční právní úpravy stejné materie, a proto se některými zabývala i tato práce. Byly nastíněny úpravy daňových trestných činů v Rakousku a na Slovensku. Ze zkoumání vzešlo, že úprava daňových trestných činů může být velmi odlišně rozpracována i v sousedních zemích, ačkoliv základní struktura je vždy vcelku stejná. Rakouský právní řád zvolil cestu samostatného zákona pro finanční delikty, což by šlo českému zákonodárci jen doporučit. Východiskem jsou zvláštní charakter trestných činů a specifický chráněný zájem, které pouze podtrhují význam nutnosti potírání daňové kriminality, čehož lze rozpracováním do zvláštního zákona zajisté docílit. Slovenská úprava je té české bližší, ale přesto se v ní vyskytují rozdíly, jako např. vyčlenění vylákání výhody na dani z přidané hodnoty a spotřebních daních jako zvláštní trestný čin daňového podvodu. Zvláštní polemiku si zasloužil také slovenský trestný čin neplacení daní a pojistného

s tím, že osobně nejsem zastáncem kriminalizace tohoto jednání, protože řešení těchto situací postačuje ponechat mimotrestním předpisům.

Práce se také snažila vypořádat s některými otázkami v oblasti daňové trestné činnosti. Mezi ně patří i zásada *ne bis in idem*, o níž je možno konstatovat, že představuje nejdůležitější problém a vyznačuje se značnou komplikovaností. Na složitosti jen přidává chaotičnost judikatury Evropského soudu pro lidská práva, což způsobuje i nejistotu vnitrostátních soudů při rozhodování. Základem pro řešení jsou všechna kritéria, která Evropský soud pro lidská práva ve svých rozhodnutích prezentuje. Je třeba vyjít z charakteru spáchaného deliktu, probíhajícího řízení a jeho návaznosti na trestní řízení v téže věci. Daňové penále už začíná být i v české judikatuře přijímáno jako sankce za delikt trestní povahy. Dle mého názoru je správné, aby daňové penále bylo takto vnímáno, jelikož může představovat poměrně citelný zásah do majetkové sféry pachatele, i vzhledem k absenci horní hranice jeho uložení. Ovšem je třeba zohlednit kritéria úzké věcné souvislosti a časové souvislosti (prezentovaná Evropským soudem pro lidská práva rozhodnutím ve věci A a B proti Norsku), aby bylo možno dojít ke správnému závěru, zdali došlo k porušení zásady zákazu dvojího trestního stíhání v téže věci nebo nikoliv. Řešení tedy není úplně jednoznačné.

Dále byl analyzován problém zákazu donucování k sebeobviňování, který u daňové trestné činnosti vzniká při mylném posouzení jednání pachatele jako daňový trestný čin, ač mělo toto jednání být posouzeno jako jiný trestný čin, v rámci kterého pachatel získává určité příjmy. K označení za daňový delikt dojde potom v důsledku vyhnutí se daňové povinnosti právě u příjmů z trestné činnosti. Domnívám se, že správným výkladem je, že pachatel by podáním daňového přiznání, které zahrnuje příjmy z jeho trestné činnosti, byl nucen k sebeobvinění pod hrozbou trestního stíhání za daňovou trestnou činnost. Potíž může tvořit i rozdílná trestní sazba u trestných činů, které se s nejčastěji zkrácením daně, poplatku a podobné povinné platby mohou křížit. K tomu lze pouze navrhnout sjednocení trestních sazeb daňových trestných činů a trestných činů, kde si pachatel přichází k příjmům. Je ale klíčové zkoumat, jestli původní jednání ve skutečnosti naplnilo znaky trestného činu, protože pokud k tomu nedošlo, nemohlo nastat ani porušení zásady *nemo tenetur* a tedy není problémem trestně stíhat pachatele za daňový trestný čin.

Velmi zvláštní situace vznikla kolem výkladu obecné a zvláštní účinné lítosti u daňových trestných činů, kdy v podstatě v izolovaném případě (kromě jednoho rozhodnutí Nejvyššího soudu, s nímž ale velký senát trestního kolegia následně nesouhlasil a o němž uzavřel opačně) Ústavní soud konstatoval, že mu nepřijde vhodné mít u dvou daňových trestných činů (dle § 240 a § 241 TZ) rozdílnou úpravu lhůt pro účely účinných lítostí. Zvláštní účinná lítost dle § 242 TZ je pro pachatele příznivější. Ústavní soud ale přehlížel základní aspekty účinné lítosti a nepoužívá teleologický výklad těchto ustanovení, protože při bližším rozboru těchto ustanovení je jasné, že rozsah trestaných jednání je velmi odlišný, a trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby postihuje mnohem širší okruh případů, nežli pouhé neodvedení daně. Navíc v konkrétním případě byla z jeho strany opomenuta i povinnost splnit daňovou povinnost celou, což zapříčinilo mylné rozhodnutí. Ovšem tento izolovaný případ může mít neblahé dopady do rozhodovací praxe obecných soudů, které nemusí nutně vědět, jak se s touto chybnou argumentací vypořádat, což může vést k dalším chybám při výkladu.

Závěrem lze shrnout, že téma daňových trestných činů prezentuje svou komplikovaností výzvy do budoucna. Složitost právní úpravy a výkladově problematická řešení probíraných otázek mohou vést k nepřehlednosti. I vzhledem k významu daňové trestné činnosti jako celku je podstatné zkoumat tuto problematiku do hloubky a nacházet konsenzus ohledně jejich řešení, abychom jako společnost mohli zabránit dalšímu prohlubování právní nejistoty.

Seznam použitých zkratk

Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky	Listina základních práv a svobod
Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád	Daňový řád
Zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů	Zákon o daních z příjmů
Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty	Zákon o DPH
Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních	Zákon o spotřebních daních
Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník	OZ
Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník	TZ
Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)	Trestní řád
Zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon	Trestní zákon
Zákon České národní rady č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích	Zákon o soudních poplatcích
Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích	Zákon o správních poplatcích
Zákon České národní rady č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích	Zákon o místních poplatcích

Zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon	Celní zákon
Zákon č. 266/2006 Sb., o úrazovém pojištění zaměstnanců	Zákon o úrazovém pojištění zaměstnanců
Zákon České národní rady č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a o příspěvku na státní politiku zaměstnanosti	Zákon o pojistném na sociální zabezpečení
Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění	Zákon o veřejném zdravotním pojištění
Zákon České národní rady č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění	Zákon o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění
Zákon č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu	Zákon o povinném značení lihu
Zákon č. 321/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním majetku	Zákon o prokazování původu majetku
Bundesgesetz vom 23. Jänner 1974 über die mit gerichtlichen Strafe bedrohten Handlungen (Strafgesetzbuch)	StGB Rakouský trestní zákoník
Bundesgesetz vom 26. Juni 1958, betreffend das Finanzstrafrecht und das Finanzstrafverfahrenrecht (Finanzstrafgesetz)	FinStrG Finanční zákon trestní
Zákon č. 300/2005 Z. z., trestný zákon	Trestný zákon
Zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich	Přestupkový zákon

Seznam použitých zdrojů

1) Seznam použité literatury

BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana a kolektiv. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7

BARÁKOVÁ, Marie. Daňové trestné činy. *Právní rádce*. Praha: Economia, 2003, č. 4. ISSN 1210-4817

BAXA, Josef, DRÁB, Ondřej, KANIOVÁ, Lenka, LAVICKÝ, Petr, SCHILLEROVÁ, Alena, ŠIMEK, Karel, ŽIŠKOVÁ, Marie. *Daňový řád. Komentář*. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. ISBN 978-80-7357-564-9

BAXA, Josef, DRÁB, Ondřej, KANIOVÁ, Lenka, LAVICKÝ, Petr, SCHILLEROVÁ, Alena, ŠIMEK, Karel, ŽIŠKOVÁ, Marie. *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. ISBN 978-80-7357-564-9

GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 7. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2017. ISBN 978-80-7380-652-1

GŘIVNA, Tomáš, SCHEINOST, Miroslav, ZOUBKOVÁ, Ivana a kolektiv. *Kriminologie*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-614-3

HÁJEK, Pavel. Charakteristika hospodářské kriminality ČR, vývoj, rysy, trendy. *Trestní právo*. Praha: Nakladatelství ORAC s.r.o., 2000. č. 7-8. ISSN 1211-2860

CHMELÍK, Jan, BRUNA, Eduard. *Hospodářská a ekonomická trestná činnost*. 1. vydání. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2015. ISBN 978-80-7408-109-5

JELÍNEK, Jiří a kolektiv. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 6. vydání. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-236-3

JELÍNEK, Jiří a kolektiv. *Trestní právo procesní*. 4. vydání. Praha: Leges, 2016. ISBN 978-80-7502-160-1

KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. 978-80-7380-442-8

KOCINA, Jan. Ne bis in idem – penále v daňovém řízení. *Bulletin advokacie*. Praha: Česká advokátní komora, 2016. č. 10. ISSN 1210-6348

KRATOCHVÍL, Vladimír a kolektiv. *Trestní právo hmotné*. Obecná část. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7179-082-2

KUCHTA, Josef. Trestněprávní úprava daňových deliktů. *Daně: Odborný časopis pro daňové právo a praxi*. Praha: Nakladatelství ORAC, s. r. o., 1997. č. 3. ISSN 1210-8103

KUCHTA, Josef a kolektiv. *Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-047-8

KUCHTA, Josef, VÁLKOVÁ, Helena a kolektiv. *Základy kriminologie a trestní politiky*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-429-2

MUSIL, Jan. Zákaz donucování k sebeobviňování. *Kriminalistika*. Praha: Ministerstvo vnitra ČR, 2009. č. 4. ISSN 1210-9150

MUSIL, Jan, KONRÁD, Zdeněk, SUCHÁNEK, Jaroslav. *Kriminalistika*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2004. ISBN 80-7179-878-9

NOVOTNÝ, František a kolektiv. *Trestní právo hmotné*. 2. vydání, Plzeň: Aleš Čeněk, 2007. ISBN 978-80-7380-083-3

NOVOTNÝ, František a kolektiv. *Trestní zákoník 2010*. Praha: Eurounion, 2010. ISBN 978-80-7317-084-4

NOVOTNÝ, František, RŮŽIČKA, Miroslav a kolektiv. *Trestní kodexy: trestní zákon, trestní řád a související předpisy (komentář)*. 2. vydání. Praha: Eurounion, 2002. ISBN 80-7371-009-4

PELC, Vladimír, PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné čin*. Olomouc: Anag, 2017. ISBN 978-80-7554-072-0

PELC, Vladimír. Účinná lítost u trestného činu zkrácení daně a aktuální stav judikatury. *Bulletin advokacie*. Praha: Česká advokátní komora, 2014. č. 4. ISSN 1210-6348

PORADA, Viktor. *Kriminalistická metodika vyšetřování*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007. ISBN 978-80-7380-042-0

- PRÁŠKOVÁ Nové přestupkové právo a zvláštní část trestního práva správního. *Správní právo*. Praha: Ministerstvo vnitra ČR, 2014. č. 1-2. ISSN 0139-6005
- PROUZA, Daniel. *Daňová kriminalita*. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005.
- PROUZA, Daniel. Otazníky kolem trestného činu zkrácení daně. *Právní rádce*. Praha: *Economia*, 2006, č. 8. ISSN 1210-4817
- ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní právo hmotné*. 8. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016. ISBN 978-80-7552-358-7
- ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní zákoník I. § 1 až 139. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-428-5
- ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-428-5
- ŠÁMAL, Pavel, PÚRY, František, RIZMAN, Stanislav. *Trestní zákon. Komentář. II. díl*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2004. ISBN 80-7179-896-7
- ŠÁMAL, Pavel, PÚRY, František, SOTOLÁŘ, Alexander a ŠTENGLOVÁ, Ivana. *Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice*. 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 2001. ISBN 80-7179-493-7
- TRÖSTER, Petr a kolektiv. *Právo sociálního zabezpečení*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013. ISBN 978-80-7400-473-5
- TRUBAČ, Ondřej, PÚRY, František. Daňové penále a zásada „ne bis in idem“. *Daně a právo v praxi*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. č. 4. ISSN 1211-7293
- ŽDÁRSKÝ, Zbyněk. K účinné lítosti u pokračujících daňových trestných činů. *Trestněprávní revue*. Praha: C. H. Beck, 2011. č. 1. ISSN 1213-5313
- ŽDÁRSKÝ, Zbyněk. Pokračování a totožnost skutku u daňových trestných činů – otázka stále aktuální. *Trestněprávní revue*. Praha: C. H. Beck, 2011. č. 8. ISSN 1213-5313

2) Seznam použitých internetových zdrojů

GENERÁLNÍ ŘEDITELSTVÍ CEL, *celnisprava.cz*, [online]. [cit. 17. 2. 2018]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/clo/Stranky/default.aspx>

GLOGAR, Martin. Zákon o úrazovém pojištění zaměstnanců se ruší. *Právní prostor* [online] 31. 8. 2015 [cit. 19. 2. 2018]. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/zmeny-v-legislative/vyslo-ve-sbirce-zakonu/zakon-o-urazovem-pojisteni-zamestnancu-se-rusi>

MATES, Pavel. Nad některými oblastmi nového zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. In: *www.bulletin-advokacie.cz*. [online] Praha: Bulletin advokacie. 23. 1. 2017 [cit. 10. 2. 2018]. Dostupné z: www.bulletin-advokacie.cz/nad-nekterymi-oblastmi-noveho-zakona-o-odpovednosti-za-prestupky-a-rizeni-o-nich?browser=mobi

MINISTERSTVO FINANCÍ – SEKCE VEŘEJNÉ ROZPOČTY. *Státní rozpočet 2017 v kostce*. [online] Praha: Ministerstvo financí, 2017. Dostupné z: www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2017-28944

PROJEKT OTEVŘENÉ SPOLEČNOSTI, o. p. s. *Mapakriminality.cz*, [online] [cit. 14. 2. 2018]. Dostupné z: <http://www.mapakriminality.cz>

ÚŘAD PRO PUBLIKACE EVROPSKÉ UNIE. Daně. *EUR-Lex*. [online] Lucemburk: Úřad pro publikace Evropské unie. [cit. 12. 2. 2018] Dostupné z: http://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/taxation.html?locale=cs&root_default=SUM_1_CODE_D%3D21

3) Seznam použitých právních předpisů

Bundesgesetz vom 23. Jänner 1974 über die mit gerichtlichen Strafe bedrohten Handlungen (Strafgesetzbuch)

Bundesgesetz vom 26. Juni 1958, betreffend das Finanzstrafrecht und das Finanzstrafverfahrenrecht (Finanzstrafgesetz)

Doporučení Výboru ministrů Rady Evropy č. R (81) 12, o ekonomické kriminalitě

Evropská úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod

Nařízení Evropského parlamentu a Rady Evropské unie č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie

Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku

Sdělení č. 209/1992 Sb., Sdělení federálního ministerstva zahraničních věcí o sjednání Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a Protokolů na tuto Úmluvu navazujících

Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky

Vyhláška Ministerstva financí č. 334/2013 Sb., k provedení některých ustanovení zákona o povinném značení lihu

Vyhláška Ministerstva financí č. 383/2010 Sb., o kolkových známkách

Vyhláška Ministerstva financí č. 429/2017 Sb., o procentním podílu jednotlivých obcí na částech celostátního hrubého výnosu daně z přidané hodnoty a daní z příjmů

Vyhláška Ministerstva financí č. 467/2003 Sb., o používání tabákových nálepek při značení tabákových výrobků

Zákon č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích

Zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon

Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)

Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky

Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon)

Zákon č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her

Zákon č. 201/2012 Sb., o ochraně ovzduší

Zákon č. 205/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, zrušuje zákon č. 266/2006 Sb., o úrazovém pojištění zaměstnanců, a zrušují nebo mění některé další zákony

Zákon č. 234/2014 Sb., o státní službě

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

Zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon

Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávním celkům a některých státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní)

Zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce

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

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Zákon č. 300/2005 Z. z., trestný zákon

Zákon č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu

Zákon č. 321/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním majetku

Zákon č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích a změně některých zákonů

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

Zákon č. 399/2012 Sb., o změně zákonů v souvislosti s přijetím zákona o pojistném na důchodové spoření

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

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

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

Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích

Zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)

Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád

Zákon České národní rady č. 16/1993 Sb., o dani silniční

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

Zákon České národní rady č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí

Zákon České národní rady č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích

Zákon České národní rady č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích

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

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

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

Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí

4) Seznam použité judikatury

Nález Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/2009, publikované pod číslem N 170/54 SbNU 167

Nález Ústavního soudu ze dne 7. 5. 2014, sp. zn. III. ÚS 587/14, publikovaný ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu pod číslem N 85/73 SbNU 445

Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSR Nejvyššího soudu ČSR ze dne 11. 4. 1974, sp. zn. 3 To 2/74, publikované ve Sbírce rozhodnutí a stanovisek pod číslem 53/74

Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSR ze dne 11. 4. 1974, sp. zn. 3 To 2/74, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 53/74

Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSSR ze dne 7. 3. 1972, sp. zn. 4 To 54/71 publikované ve Sbírce rozhodnutí soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 5/1973

Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 27. 11. 2014 ve věci Lucky Dev proti Švédsku, stížnost č. 7356/10

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. 10 To 369/2004

Rozsudek Nejvyššího soudu České republiky ze dne 10. 5. 2000, sp. zn. 4 Tz 63/2000, publikovaný ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 30/2001

Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 18. 7. 2001, sp. zn. 5 Tz 101/2001 publikované ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího soudu pod číslem R 20/2002/I

Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 22. 9. 2004, sp. zn. 11 Tdo 917/2004, publikovaný ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem Rt 22/2005/I

Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 4. 11. 1998, sp. zn. 3 Tz 119/98

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 21. 2. 1968, sp. zn. 8 Tz 10/68, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem R 25/68/I

Rozsudek pléna Evropského soudu pro lidská práva ze dne 8. 6. 1976 ve věci Engel a ostatní proti Nizozemí, stížnosti č. 5100/71, č. 5101/71, č. 5102/71, č. 5354/72 a č. 5370/72

Rozsudek velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ze dne 10. 2. 2009 ve věci Zolotukhin proti Rusku, stížnost č. 14939/03

Rozsudek velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ze dne 15. 11. 2016 ve věci A a B proti Norsku, stížnosti č. 24130/11 a č. 29758/11

Usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 6. 1999, sp. zn. 4 To 424/99, publikované ve Sbírce rozhodnutí a stanovisek pod číslem 53/2000

Usnesení Nejvyššího soudu České republiky ze dne 15. 7. 2004, sp. zn. 5 Tdo 794/2004, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 34/2005

Usnesení Nejvyššího soudu České republiky ze dne 22. 1. 1997, sp. zn. 1 Tzn 20/96, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 45/1997/I

Usnesení Nejvyššího soudu České republiky ze dne 28. 12. 2004, sp. zn. 7 Tdo 1426/2004, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 20/2005

Usnesení Nejvyššího soudu České republiky ze dne 4. 10. 2006, sp. zn. 5 Tdo 984/2006, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 40/2007

Usnesení Nejvyššího soudu České republiky ze dne 4. 9. 2002, sp. zn. 5 Tdo 456/2002

Usnesení Nejvyššího soudu ČR 3 Tdo 1025/2003

Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 1. 10. 2008, sp. zn. 7 Tdo 1195/2008

Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 10. 12. 2003, sp. zn. 3 Tdo 1025/2003

Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 11. 1. 2001, sp. zn. 7 Tz 289/2000, publikované ve Sbírce rozhodnutí a stanovisek pod číslem 35/2001

Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 14. 8. 2013, sp. zn. 5 Tdo 297/2013

Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 19. 10. 2006, sp. zn. 15 Tdo 756/2006, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 45/2007

Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 19. 10. 2006, sp. zn. 15 Tdo 756/2006, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 45/2007

Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 26. 4. 2012, sp. zn. 8 Tdo 397/2012

Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 27. 4. 2017, sp. zn. 8 Tdo 1069/2016, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 44/2017

Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 29. 3. 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 29/2013

Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 29. 3. 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 29/2013

Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 29. 3. 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 29/2013

Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 15/2017

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

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 16. 4. 2003, sp. zn. 5 Tdo 362/2003, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 57/2003

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 11 Tdo 229/2004, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 24/2006

Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, publikované ve Sbírce rozhodnutí NSS č. 3/2016 pod číslem 3348

Usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 14. 8. 2001, sp. zn. 3 To 41/01

5) Seznam ostatních zdrojů

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

Důvodová zpráva k zákonu č. 40/2009 Sb., trestní zákon

Daňové trestné činy

Abstrakt

Tato práce se zabývá tématem daňových trestných činů. Jejím cílem je analyzovat současnou právní úpravu v České republice, a to jak z hlediska jednotlivých druhů daňových trestných činů, tak z hlediska obecného, a nalézt slabá místa této úpravy. Tato slabá místa byla nalezena zejména v nepružné reakci zákonodárce na legislativní změny v právním řádu, což způsobuje nereflexivní reakci těchto změn do trestního kodexu. Některé pasáže jsou věnovány obecným tématům daní a daňových trestných činů, jako např. oznamování tohoto druhu trestné činnosti a její přípravě a pokusu. Dále byla ustanovení trestního zákoníku vykládána se zaměřením na části, které by mohly představovat při výkladu problém. Těmi jsou například rozsah zkrácení daně, nedávné rozšíření trestného činu dle § 227 trestního zákoníku tak, aby zahrnoval i povinnosti při správě daní, anebo rozbor návaznosti daňových právních předpisů na úpravu v trestním zákoníku. Následující část porovnávala českou legislativu s daňovými trestnými činy tak, jak existují na Slovensku a v Rakousku.

Poté se zaměřuje na zkoumání současných problémů v oblasti daňové kriminality, a to především zásada *ne bis in idem*, zásada *nemo tenetur se ipsum accusare* a téma účinné lítosti. Zabývá se zřejmě nejdůležitějším problémem výkladu zásady zákazu dvojího trestního stíhání v téže věci u daňového a trestního řízení. O tomto problému je uzavřeno, že za splnění podmínek vymezených Evropským soudem pro lidská práva v jeho judikatuře je možné, aby proběhla obě řízení a nebyla přitom porušena zásada *ne bis in idem*. Dalším problémem je zákaz donucování k sebeobviňování ve vztahu k zdanění příjmů, které pocházejí z trestné činnosti s tím, že nelze pachatele nutit k oznamování vlastní trestné činnosti podáním daňového přiznání, které obsahuje příjmy z trestné činnosti, např. neoprávněného podnikání. Nakonec je ukázána mylná argumentace Ústavního soudu při analogickém používání zvláštní účinné lítosti dle § 242 trestního zákoníku na případy daňového podvodu. Takto jí nemůže být používáno, protože by to porušovalo vůli zákonodárce používat na zkrácení daně obecnou klauzuli o účinné lítosti.

Klíčová slova: daňové trestné činy, zásada *ne bis in idem*, zásada *nemo tenetur se ipsum accusare*, účinná lítost

Tax crimes

Abstract

This thesis deals with the topic of tax crimes. Its goal is to analyze the current legislation regarding tax offences in the Czech Republic, that is both from a general perspective and from the perspective of specific types of tax crimes, and identify the weaknesses of the legislation. These weaknesses were found mostly in the rigid reaction of the legislator to legislative changes in the law, which causes these changes not to be reflected in the penal code. Some sections are dedicated to general topics about taxes and tax offences, such as the reporting of tax crimes and their preparation and attempt. Furthermore, sections of the penal code were interpreted with a focus on parts that might pose a problem during interpretation. Such problems are for example the extent of a committed tax fraud, the recent extension of the crime in Section 227 of the penal code to include duties during tax governance or the examination of the connections that the penal code has to tax legislation. The following part compared the Czech legislation regarding tax crimes to those in Slovakia and in Austria.

Then it focuses on the examination of current problems in the field of tax crimes, mainly the principle of *ne bis in idem*, the principle of *nemo tenetur se ipsum accusare* and the problem connected to effective repentance. It deals with probably the most important issue of the interpretation of the principle of prohibition of dual prosecution for the same case in tax proceedings and criminal proceedings. About this problem, it is stated that it is possible when the conditions set in case law by the European Court of Human Rights to have simultaneous tax and criminal proceedings without infringement of this principle. The next problem is the prohibition of self-implication connected to the taxation of income that originated from criminal activities, where it was come to the conclusion that the perpetrator cannot be forced to report his own criminal activity by stating his earnings there from in his tax declaration. Finally, the wrong reasoning of the Constitutional Court was shown in regards to the use of analogy in the special effective repentance in Section 242 of the penal code and its application on cases of tax fraud. It cannot be used in this way because it would violate the legislator's will to use the general clause of effective repentance on tax fraud cases.

Key words: tax crimes, principle of ne bis in idem, principle of nemo tenetur se ipsum accusare, effective repentance