

**Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Ústav veřejné správy a práva**

**Trestné činy daňové a poplatkové v novém trestním
zákoníku**

Lucie Martínková

**Bakalářská práce
2012**

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem tuto práci vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako Školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 30. 6. 2012

Lucie Martínková

PODĚKOVÁNÍ:

Tímto bych ráda poděkovala svému vedoucímu práce Mgr. Josefu Sedláčkovi za jeho odbornou pomoc, cenné rady a poskytnuté materiály, které mi pomohly při zpracování bakalářské práce. Ve všem mi ochotně vycházel vstříc a poskytoval maximální podporu.

ANOTACE

Bakalářská práce je zaměřena na rozbor a zhodnocení platné právní úpravy, tzv. daňových a poplatkových trestných činů v novém trestním zákoníku. Práce obsahuje přehled nejdůležitějších právních předpisů, které se dané problematice týkají. Pojednává také o základech daňového systému České republiky a ekonomické kriminality. V závěru práce je uvedeno několik trestných činů spáchaných ve fiskální sféře na území České republiky.

KLÍČOVÁ SLOVA

Daň, daňová kontrola, ekonomická kriminalita, trestné činy daňové a poplatkové, účinná lítost

TITLE

Tax and fee offences in the new Criminal Code

ANNOTATION

This bachelor thesis is devoted to analysis and evaluation of existing legislation, the tax and fee offences in the new Criminal Code. The thesis provides an overview of the most important legal regulations which relate to the issue. It also deals with the basics of the tax system in the Czech Republic and economic crime. The conclusion lists several crimes committed in the fiscal sector in the Czech Republic.

KEYWORDS

Tax, tax control, economic crime, tax offenses and charges, effective regret

ÚVOD	8
1 DANĚ A POPLATKY	9
1.1 DANĚ A DAŇOVÁ SOUSTAVA	9
1.2 POPLATKY	12
1.3 ZPŮSOB VÝBĚRU DANĚ.....	13
1.4 OPTIMALIZACE DAŇOVÉ POVINNOSTI.....	14
1.5 VÝZNAM NOREM TRESTNÍHO PRÁVA	15
2 EKONOMICKÁ KRIMINALITA	19
2.1 VYMEZENÍ TRESTNÉHO ČINU	19
2.2 SKUTKOVÁ PODSTATA TRESTNÉHO ČINU	20
2.3 DAŇOVÁ KONTROLA	20
2.3.1 BRÁNĚNÍ DAŇOVÝM ÚNIKŮM	21
2.4 TRESTNÉ ČINY DAŇOVÉ.....	21
3 ZKRÁCENÍ DANĚ, POPLATKU A PODOBNÉ POVINNÉ PLATBY § 240	23
3.1 DEFINICE DAŇOVÉHO ÚNIKU	23
3.2 NELEGÁLNÍ MINIMALIZACE DAŇOVÉ POVINNOSTI.....	25
3.3 TEORIE ROZHODOVÁNÍ	26
3.4 MĚŘENÍ DAŇOVÝCH ÚNIKŮ A STÍNOVÁ EKONOMIKA	26
3.5 CHARAKTERISTIKA DAŇOVÝCH ÚNIKŮ.....	27
3.5.1 DAŇOVÉ ÚNIKY SOUVISEJÍCÍ S NEPŘÍMÝMI DANĚMI	27
3.5.2 DAŇOVÉ ÚNIKY SOUVISEJÍCÍ S PŘÍMÝMI DANĚMI	28
3.5.3 OSTATNÍ PLATBY DAŇOVÉHO CHARAKTERU	28
3.5.4 DAŇOVÉ RÁJE A JEJICH NELEGÁLNÍ VYUŽÍVÁNÍ	29
3.6 SAZBA TRESTU ODNĚTÍ SVBODY	29
3.7 ZÁNIK TRESTNÍ ODPOVĚDNOSTI	31
3.8 ZKUŠENOSTI S PRAKTICKÝM UPLATNĚNÍM PRÁVNÍ ÚPRAVY ZKRÁCENÍ DANĚ	32
4 NEODVEDENÍ DANĚ, POJISTNÉHO NA SOCIÁLNÍ ZABEZPEČENÍ A PODOBNÉ POVINNÉ PLATBY § 241	34
4.1 SOCIÁLNÍ POJIŠTĚNÍ V ČESKÉ REPUBLICE.....	34
4.2 POVINNOSTI SPOJENÉ SE ZÁKONNÝM POJIŠTĚNÍM.....	35
4.3 TRESTNÝ ČIN A KOMPARCE PŮVODNÍ A NOVÉ PRÁVNÍ SAZBY.....	35
4.4 JUDIKATURA	41
5 OSTATNÍ TRESTNÉ ČINY DAŇOVÉ A POPLATKOVÉ A SOUČINNOST VYBRANÝCH STÁTNÍCH ORGÁNŮ	40
5.1 OSTATNÍ TRESTNÉ ČINY DAŇOVÉ A POPLATKOVÉ.....	40
5.1.1 NESPLNĚNÍ OZNAMOVACÍ POVINNOSTI V DAŇOVÉM ŘÍZENÍ § 243	40
5.1.2 PORUŠENÍ PŘEDPISŮ O NÁLEPKÁCH A JINÝCH PŘEDMĚTECH K OZNAČENÍ ZBOŽÍ § 244.....	41
5.1.3 PADĚLÁNÍ A POZMĚNĚNÍ PŘEDMĚTŮ K OZNAČENÍ ZBOŽÍ PRO DAŇOVÉ ÚČELY A PŘEDMĚTŮ DOKAZUJÍCÍCH SPLNĚNÍ POPLATKOVÉ POVINNOSTI § 245	41
5.1.4 PADĚLÁNÍ A POZMĚNĚNÍ ZNÁMEK § 246	42
5.1.5 PORUŠENÍ ZÁKAZŮ V DOBĚ NOUZOVÉHO STVU V DEVIZOVÉM HOSPODÁŘSTVÍ § 247.....	43
5.2 SOUČINNOST VYBRANÝCH STÁTNÍCH ORGÁNŮ A ORGÁNŮ ČINNÝCH V TRESTNÍM ŘÍZENÍ.....	43
5.2.1 SOUSTAVA ÚZEMNÍCH FINANČNÍCH ORGÁNŮ TVOŘENÁ FINAČNÍMI ÚŘADY A FINANČNÍM ŘEDITELSTVÍM	43
5.2.2 ČESKÁ SPRÁVA SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ	44
5.2.3 SPOLUPRÁCE ZDRAVOTNÍCH POJIŠŤOVEN A ORGÁNŮ ČINNÝCH V TRESTNÍM ŘÍZENÍ.....	45
5.3 POŠKOZENÍ VĚŘITELE.....	45
6 VYBRANÉ TRESTNÉ ČINY SPÁCHANÉ NA ÚZEMÍ ČESKÉ REPUBLIKY	47
ZÁVĚR	50
POUŽITÁ LITERATURA	51
SEZNAM PŘÍLOH	53

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Daně daňového systému České republiky	11
Obrázek 2: Podíl jednotlivých daní v daňové soustavě České republiky.....	12

ÚVOD

Pro svou bakalářskou práci jsem si toto téma zvolila proto, že bych se této problematice ráda věnovala v rámci svého budoucího zaměstnání.

Cílem bakalářské práce je rozbor a zhodnocení platné právní úpravy, tzv. daňových a poplatkových trestných činů v trestním zákoníku, a to včetně návrhu opatření k nápravě zjištěných nedostatků a podat přehled nejdůležitějších právních předpisů, které se dané problematiky týkají.

Při psaní této práce jsem vycházela zejména ze studia právních předpisů souvisejících s probíranou tematikou, odborné literatury a dále z významných soudních rozhodnutí, převážně judikátů Nejvyššího soudu České republiky.

První kapitola pojednává o základech daňové teorie, struktury daní v České republice, způsobu jejich vybírání a problémy s tímto spojené. Jsou zde uvedeny zákonem povolené instrumenty pro snižování daňového základu, ale obsahuje i formy protizákonné. Součástí první kapitoly jsou nejdůležitější právní normy týkající se řešené problematiky.

Druhá kapitola je věnována nástinu ekonomické kriminality se zaměřením na trestné činy daňové. Definuje ekonomickou kriminalitu a její odnože, vysvětluje základní pojem „trestný čin“, včetně skutkové podstaty a jejích znaků. Kapitola obsahuje i trestné činy daňové a poplatkové, ale pouze uvádí jejich základní podstatu, blíže jsou definovány v kapitole páté.

Nejrozšířenější a nejzávažnější trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je rozebírán v třetí kapitole, která uvádí skutkovou podstatu, ale i vybrané pojmy s daným tématem související.

Osoby podnikající či zaměstnavatelé, někdy spáchají protiprávní čin tím, že neodvedou povinné platby za zaměstnance, byť mu tyto prostředky ze mzdy strhnou. Toto jednání je blíže popsáno v kapitole čtvrté, spolu se skutkovou podstatou a komparací hranice trestu odnětí svobody, dle původního a nového právního předpisu.

Trestní zákoník zná i další druhy daňových trestných činů, jejichž skutkové podstaty a předměty ochrany jsou obsaženy v páté kapitole.

Poslední, šestá kapitola, uvádí některé případy trestných činů, které byly spáchány na území České republiky.

1 DANĚ A POPLATKY

Daně jsou nejdůležitějším příjmem státního rozpočtu, stát je vybírá pro úhradu svých výdajů, které jsou spojené především s poskytováním statků a služeb, např. zdravotnictví, školství, dále na platby sociální povahy obyvatelstvu, tzv. **transfery** a na veřejnou potřebu státu, kam se řadí státní správa, obrana, bezpečnost.

Daně se stávají nástrojem hospodářské politiky státu, požaduje se od nich mnohem více, než jen naplnit veřejné rozpočty. Mezi nejdůležitější funkce moderních daní patří funkce fiskální, alokační, redistribuční, stimulační a stabilizační. Jsou také nepřímým nástrojem řízení, potlačují škodlivé události¹, regulují hospodářské aktivity. Daně jsou založeny na principu subsidiarity, což znamená, že z nich má prospěch ten, kdo platí nízké daně.

V následujících podkapitolách bude z širšího pohledu popsána struktura daní a poplatků v České republice, jejich význam, způsob vybírání a placení a potíže s tímto spojené. Dále jsou uvedeny právní předpisy upravující tuto problematiku.

1.1 Daně a daňová soustava

Daň je možné definovat jako povinnou nenávratnou neekvivalentní platbu, plynoucí do veřejného rozpočtu, která se pravidelně opakuje v časových intervalech, nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností. Tato definice obsahuje i charakteristické rysy daně, a to:

- a) **Povinnost** – placení daně je nařízeno zákonem,
- b) **Nenávratnost** – zaplacenou daň nelze požadovat zpět,
- c) **Neekvivalentnost** – neexistuje nárok na adekvátní plnění.

V důsledku nevyhovování daňové soustavě, byl původní daňový zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, ve znění zákona č. 302/1993 Sb., zákon o daních, ke dni 1. 1. 2004 zrušen a účinnost nabyl zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. Předmět úpravy spotřebních daní je uveden v § 1 tohoto zákona:

1. Tento zákon zpracovává příslušné předpisy Evropských společenství a upravuje
 - a) podmínky zdaňování minerálních olejů, lihu, piva, vína a meziproductů a tabákových výrobků spotřebními daněmi,

¹ Pokud by se neplatila daň z tabáku, lidé by více kouřili. Při nevybírání daně z lihovin, by lidé více pili.

b) způsob značení a prodeje tabákových výrobků a způsob značení některých minerálních olejů.

2. Spotřebními daněmi jsou

a) daň z minerálních olejů,

b) daň z lihu,

c) daň z piva,

d) daň z vína a meziproduktů a

e) daň z tabákových výrobků.

Spotřební daně jsou daně nepřímé a ostatní nepřímé daně jsou:

- daň z přidané hodnoty,
- clo.

Další skupinou daní v České republice jsou daně přímé a do této skupiny spadají:

- daň z příjmů fyzických osob,
- daň z příjmů právnických osob,
- daň z nemovitostí,
- silniční daň,
- daně dědická a darovací.

Sumarizací výše zmíněného je tedy možné uvést, že daňová soustava České republiky je tvořena všemi daněmi a poplatky, které se na území českého státu vybírají.

Z pohledu daňové teorie je možné daně členit pomocí různých hledisek. Dle způsobu výběru členíme daně na daně přímé a na daně nepřímé. **Přímé daně** ze svého majetku platí přímo konkrétní subjekt, tzv. **poplatník**, čímž se jeho bohatství snižuje. Z tohoto důvodu se přímé daně vyznačují vyšší daňovou distorzí, tj. odporem daňových subjektů k placení daní. U **nepřímých daní** je subjektem **plátce daně**, který daň započítává již do svých výrobků a služeb. Takto vybranou daň odvádí státu. Břemeno ovšem dopadá na spotřebitele zdaňované komodity, který je skutečným poplatníkem.

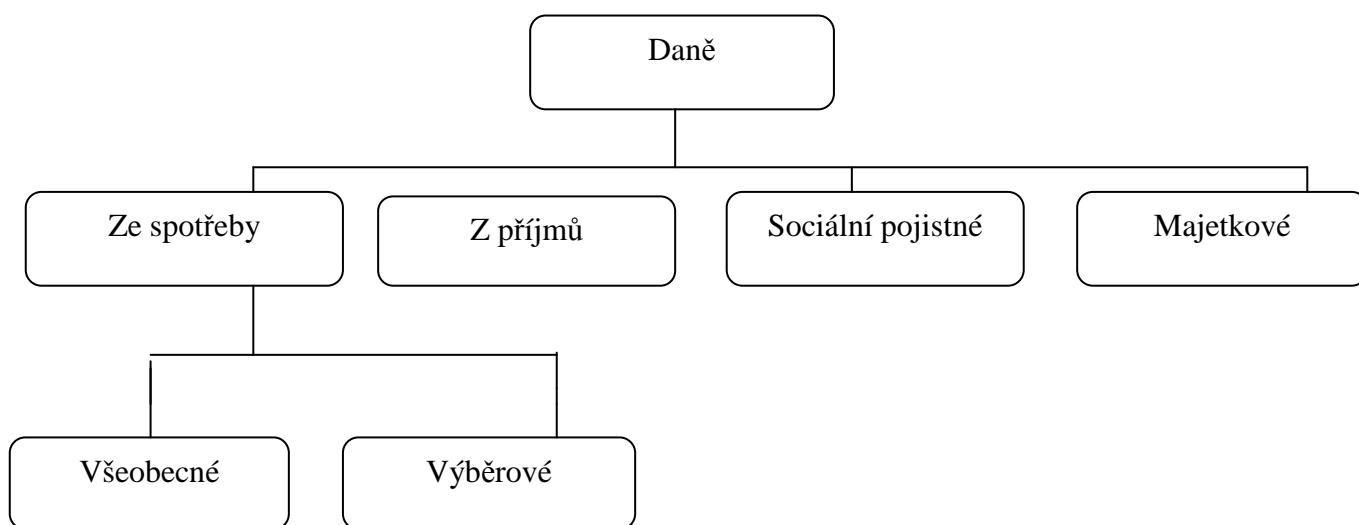
Hodnota nepřímých daní se neustále zvyšuje.

Správa daní je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady². Předmětem správy jsou daně, které jsou buď příjmem, nebo snížením veřejného rozpočtu.

Správce daně je správní nebo jiný státní orgán v takovém rozsahu, který mu je umožněn zákonem. Mezi pravomoci správce daně patří vedení daňových a jiných řízení dle daňového zákona, vyhledávací činnost, kontrola plnění povinností osob zúčastněných na správě daní, vyzývání ke splnění povinností a zabezpečení placení daní.

Daňové řízení je druh správního řízení, při kterém se dodržují postupy umožňující správné zjištění a stanovení daně, taktéž zabezpečení její úhrady a splnění daňové povinnosti nebo její jiný zánik. Každý daňový subjekt je povinen podat ve stanovené lhůtě řádné daňové tvrzení, případně také tehdy, je-li k tomu vyzván přímo správcem daně. V řádném daňovém tvrzení má daňový subjekt povinnost vyčíslit sám daň a uvést předepsané údaje.

Následující schéma vykazuje daně, které jsou součástí české daňové soustavy.



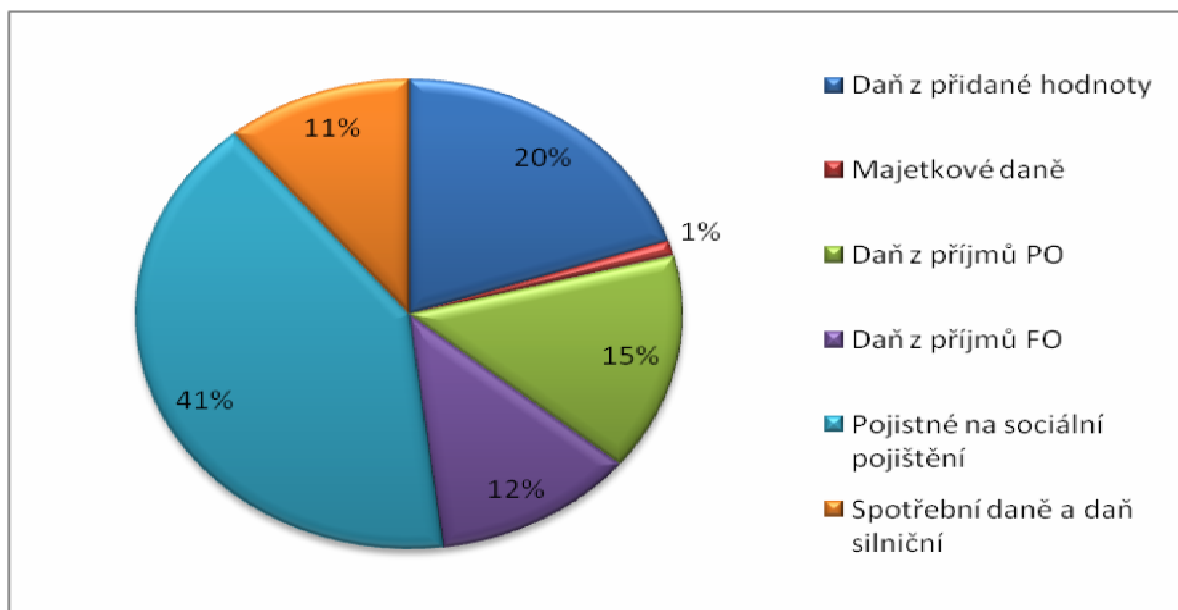
Obrázek 1: Daně daňového systému České republiky³

Zdroj: Vlastní zpracování

Mezi nejdůležitější příjmy do státního rozpočtu patří příjmy z pojistného na sociální zabezpečení, daně z přidané hodnoty, daň z příjmů a spotřební daň.

² §1 odst. 2 Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

³ Jedná se pouze o základní strukturu, podrobnější členění je uvedeno v Příloze A



Obrázek 2: Podíl jednotlivých daní v daňové soustavě České republiky

Zdroj: OECD Revenue Statistics, 2009

1.2 Poplatky

Součástí daňového systému České republiky nejsou pouze daně, ale také řada povinných plateb mající ekonomický charakter daně.

Poplatky jsou platby za služby, které poskytuje veřejný sektor svým občanům. Je možné je chápat jako protiklad daní a to ve smyslu, že mají zprostředkovaný vztah k úhradě úkonu orgánu státní správy. Na rozdíl od daně je možné se poplatku vyhnout.

Nejrozšířenějšími poplatky jsou **poplatky správní**⁴, které jsou spojeny s konkrétním správním úkonem, např. podání žádosti o cestovní pas. Na úhradu soudní administrativy se využívají **soudní poplatky**⁵, které hradí zainteresované strany.

Další skupina poplatků jsou **poplatky místní**⁶, které v plném rozsahu splňují atributy daní, konkrétně se jedná o nenávratnost a neúčelovost. V mnoha zemích jsou označovány za místní daně. Na území celého našeho státu je zákonem stanoveno, které obce mohou poplatky ukládat a rámcová pravidla pro jejich konstrukci. V současnosti mají obce umožněno vybírat tyto druhy poplatků:

⁴ Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů

⁵ Zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů

⁶ Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů

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

1.3 Způsob výběru daně

Správný výpočet daně nezajistí, že bude daň řádně vybrána. Je tedy nutné uzákonit způsob výběru daně, a to cestu, kterou se daň dostane od daňového subjektu ke správci daně a nakonec do státní pokladny.

Stát rozhoduje o výši daně na základě stanovených pravidel, snaží se minimalizovat své administrativní náklady a výběr daní obvykle provádí prostřednictvím zákona, který daňovým subjektům udává povinnost vyměřit si daně.

Daňové přiznání je formulář s předepsanými náležitostmi, který daňový subjekt použije pro vyměření daně a poskytne jej správci daně v termínu stanoveném daňovým zákonem. Daňový subjekt je dále povinen předepsaným způsobem odvést ve stanovené lhůtě daň.

U běžných daní, zejména u daní z příjmů, se většinou již v průběhu zdaňovacího období daňovým subjektům stanoví povinnost odvádět zálohy na daň. **Záloha na daň** je platba, kterou je daňový subjekt povinen odvádět před vyměření daňové povinnosti za nebo na zdaňovací období.⁷

⁷ VANČUROVÁ, Alena., LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém ČR 2010 aneb učebnice daňového práva. Praha : 1. VOX, 2010, str. 33

Od výše daně, se v předpokládané výši zdaňovacího období nebo od předchozího zdaňovacího období, zpravidla odvozují zálohy na daň. Jsou-li zálohy na daň nižší, než je stanovena daňová povinnost, vzniká **doplatek daně**, který je daňový subjekt povinen douhradit. Nastane-li situace, že jsou zálohy na daň vyšší, vzniká daňovému subjektu naopak **přeplatek na dani**.

V případě, kdy se jedná o kapitálové daně, umožňuje se poplatníkům v průběhu zdaňovacího období pomocí **splátek daně**, rozložit úhradu vyměřené daně do dílčích plnění. Splátky daně jsou postupným plněním již určené daňové povinnosti v průběhu zdaňovacího období, na které byla daň vyměřena.

Prostřednictvím daňového přiznání je výběr daní velice zdoluhavý a nákladný, v souvislosti s tímto se vyskytuje více příležitostí ke snižování daňové povinnosti, a to prostřednictvím daňových úniků a vyhýbání se dani.

Co se týče rychlosti výběru daně, jednoduchosti a také minimalizace daňových úniků se jako vhodnější způsob vybírání daně z příjmů, jeví vybírání prostřednictvím srážky daně přímo u zdroje příjmů. **Srážka daně** je výběr daně, kde na straně jedné je poplatník a na straně druhé je plátce daně.

Další možností jak vybírat daň je formou **zálohy na daň** u zdroje, v tomto případě se kombinuje mechanismus zálohového principu zúčtování a srážkové daně. Plátce daně, tj. osoba, která příjem vyplácí, vypočte a odvede zálohu na daň.

1.4 Optimalizace daňové povinnosti

Za racionální ekonomické chování daňového subjektu se považuje minimalizace daňové povinnosti. Stát s takovýmto chováním počítá, dokonce se ho snaží využívat k tomu, aby aktivitu daňového subjektu nasměroval žádoucím směrem. Prostřednictvím této snahy je možné plnit alokační funkci daní. O optimalizaci daňové povinnosti je vhodnější hovořit v případě, kdy minimalizace daňové povinnosti, nemusí být ideální, vzhledem k souboru daní hrazených daňovým subjektem. Tento proces se jednodušeji nazývá **minimalizace daně** a může nabývat mnoha podob, od těch, kterou zákonodárce vítá, až po ty trestněprávní.

Daňová úspora je prvním stupněm minimalizace daně a vzniká tím, že daňový subjekt využije možnosti ke snížení základu daně nebo případně využije všech postupů, které umožňuje daňový zákon při splnění stanovených podmínek.

Další způsob jak minimalizovat daňovou povinnost je **vyhnutí se dani**. K uplatňování této minimalizace dochází prostřednictvím využívání skulin ve stylizaci daňových zákonů. Dojde-li k nárůstu využívání mezery v zákoně, zpravidla následuje novelizace či změna daňového zákona. Z tohoto důvodu je možné takzvané výhody užívat pouze dočasně. Takovéto chování není v rozporu se zákonem, proto není možné daňové subjekty se za vyhnutí dani trestně stíhat, jedná se ovšem o nemorální chování, protože každé vyhnutí se dani zatíží nepřímo ostatní daňové subjekty, čímž dochází k porušení daňové spravedlnosti.

Daňový únik je protiprávním jednáním daňového subjektu s úmyslem neoprávněného krácení daňové povinnosti. O trestný čin zkrácení daně či podobné trestné činy se může jednat v případě, kdy takovéto jednání je úmyslné a zároveň vede k většímu zkrácení rozpočtových příjmů. Pro společnost jsou daňové úniky nevídané, škodlivé a také omezují předpokládaný daňový výnos. Tento způsob minimalizace daňové povinnosti má podíl na tvorbě takzvané **šedé ekonomiky**⁹. Každý stát musí proti daňovým únikům bojovat tak, že je vyhledává a osoby zúčastněné na protiprávním jednání sankcionuje.

Zbývající a ustálená kritéria, jimiž spornou daňovou minimalizaci posuzuje finanční úřad, jsou pak: motivace daňového subjektu, nepřirozené použití legislativy a daňový zisk z příslušné operace. Oproti faktickému kritériu závisí na diskreci pracovníka finančního úřadu.¹⁰

1.5 Význam norem trestního práva

Právní normy jsou specifickým způsobem stanovená pravidla chování, jejichž dodržování je zabezpečováno státní nebo jinou veřejnou mocí. Právní normy nejsou vždy stanoveny státem. Obecně závazná a vynutitelná pravidla chování existují rovněž v rámci mezinárodního práva, takže zdrojem jsou jak mezinárodní smlouvy, tak i například jejich stanovení určitou mezinárodní organizací, příp. jejím orgánem.

Společným rysem všech právních norem, který je odlišuje od jiných společenských norem, je jejich struktura, závaznost a právní vynutitelnost.

Prameny práva se v teorii rozumí „formy, v nichž je právo obsaženo, v nichž je třeba hledat právní normy, a které jsou tedy vlastně bezprostředním pramenem poznání práva“.¹¹

⁹ Šedá ekonomika je souhrn vztahů, které porušují běžné, etické a morální formy společnosti. Ocitají se na hranici zákona a jsou zpravidla těžko postižitelné.

Do šedé ekonomiky zejména spadají úplatky, nezdaněná práce a příjmy, melouchaření

¹⁰ CLAUDE-MARTINEZ, Jean. *Daňový únik*. Praha : HZ Praha, 1995. s. 16.

¹¹ BOGUSZAK, J., Čapek, J. *Teorie práva*. Praha : Codex Bohemia, 2001, s. 36.

Právní normy jsou uspořádány do systému vyšších a nižších normativních aktů. Ze systematického členění právních pravidel, jež tvoří právní řád, vyplývá, že každá právní norma je odvozena od právní normy vyššího stupně, kdy nejvyšší stupeň právní síly má Ústava.

Za prameny práva v materiálním smyslu, se považují normy, které vznikají v souvislosti s konkrétní historickou podmínkou, a které vznik právních norem ovlivňují. Mezi prameny práva v České republice řadíme ústavní zákony, zákony, zákonná opatření senátu, nařízení vlády, vyhlášky ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy, obecně závazné vyhlášky krajů, nařízení krajů, obecně závazné vyhlášky obcí, nařízení obcí a normativní smlouvy. Vzhledem k členství České republiky v Evropské unii je v mnoha směrech významné také právo Evropských společenství, resp. Evropské unie. Zákony obsažené v ústavních zákonech mají nejvyšší právní sílu, nižší právní sílu mají zákony, sestupně poté nařízení vlády, vyhlášky ministerstev a dalších ústředních orgánů státní správy. Jako obecné pravidlo se uvádí, že právní norma může být zrušena pouze právní normou se stejnou nebo vyšší právní sílou.

Pro úpravu veřejnoprávních vztahů platí, že jedním ze subjektů musí vždy být orgán veřejné moci, buď správní, nebo soudní orgán. V souvislosti s právními normami jsou také uplatňovány různé principy:

1. Princip nerovnosti účastníků ve vztahu ke správnímu či soudnímu orgánu,
2. Princip závaznosti, známý také jako princip kogentnosti, právních norem,
3. Princip vynutitelnosti, což vyjadřuje uložení sankce v případě nedodržení postupů a povinností uložených právních předpisem.

S problematikou trestných činů daňových a poplatkových souvisejí následující předpisy:

- Usnesení předsednictva ČNR č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky – zejména čl. 11 odst. 5 Listiny práv a svobod, podle kterého lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona,
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,

- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů; vyhláška č. 72/1993 Sb., o osvobození na úseku soudních poplatků,
- zákon č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 86/2002 Sb., o ochraně ovzduší a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 254/2001 Sb., o vodách a změně některých zákonů (vodní zákon), ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 185/2001 Sb., o odpadech a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 266/2006 Sb., o úrazovém pojištění zaměstnanců, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů.

V případě porušení zákona se dále postupuje dle ustanovení právní normy:

- zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů, dle kterého se v současné době mohou posuzovat spáchané trestné činy v době, kdy byl tento právní předpis účinný,
- zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Dohled nad činností orgánů činných v trestním řízení upravuje zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů.

Veškeré právní normy nesmějí být v rozporu s Ústavou České republiky, Listinou základních práv a svobod, vyhlášenými mezinárodními smlouvami, k jejichž ratifikaci dal parlament souhlas a v neposlední řadě příslušnými právními normami, např. normy trestního práva nesmí být v rozporu s trestním zákoníkem.

2 EKONOMICKÁ KRIMINALITA

V literatuře je možné narazit na specifický pojem a to **finanční kriminalita**, která je vymezena jako protiprávní jednání v oblasti bankovníctví, kapitálového trhu a finančních institucí.

V zahraničí bývá převážně používán pojem ekonomická kriminalita, kdežto v České republice se často používá pojem kriminalita hospodářská. Na doporučení Rady Evropské unie se pod jednotný pojem ekonomické kriminality sjednocují právě pojmy hospodářské a finanční kriminality, což se mezinárodně osvědčilo.

Trestné činy související s ekonomickou kriminalitou se dají rozdělit do dvou hlavních kategorií, trestné činy hospodářské a trestné činy proti majetku.

Ekonomickou kriminalitu je možné popsat jako snahu pachatele o dosažení majetkového, finančního či jiného prospěchu jinak než zákonným způsobem a ke škodě jiného ekonomického subjektu, jehož roli může představovat stát, nadace nebo fond, fyzická osoba apod. Při páchání tohoto druhu kriminality dochází k využívání ekonomických nástrojů.

Rámcově platí, že součástí ekonomické kriminality je hospodářská kriminalita, jejíž součástí se stává kriminalita finanční. Je možné, v případě splnění určitých podmínek, zařadit do ekonomické kriminality kriminalitu majetkovou. Ekonomická kriminalita je nejširší pojem, který obsahuje hospodářskou kriminalitu, finanční kriminalitu páchanou na kapitálovém a peněžním trhu, a praní špinavých peněz, známé také jako legalizace výnosů z trestné činnosti.

2.1 Vymezení trestného činu

Ustanovení v § 13 trestního zákoníku vyjadřuje trestný čin následovně:

- (1) Trestným činem je protiprávní čin, který trestní zákon označuje za trestný a který vykazuje znaky uvedené v takovém zákoně.
- (2) K trestní odpovědnosti za trestný čin je třeba úmyslného zavinění, nestanoví-li zákon výslovně, že postačí zavinění z nedbalosti.

Vymezení trestného činu je dle znaků skutkové podstaty, trestní odpovědnosti a trestnosti.

Znaky trestného činu je možné rozdělit na:

(1) Formální znaky trestného činu:

- Skutkové podstaty trestného činu (objekt, objektivní stránka, subjekt, subjektivní stránka),
- Dosažená věková hranice pachatele a přičetnost;

(2) Materiální znaky trestného činu:

- Nebezpečnost trestného činu pro společnost.

2.2 Skutková podstata trestného činu

Následující skupiny znaků popisují skutkovou podstatu trestného činu, jako souhrn subjektivních a objektivních znaků, vymezující a odlišující jednotlivé trestné činy. Jedná se o:

- Subjekt trestného činu,
- Subjektivní stránku trestného činu,
- Objekt trestného činu,
- Objektivní stránku trestného činu.

Za subjekt trestného činu je považován pachatel, jež svým jednáním naplnil všechny znaky skutkové podstaty trestného činu. Mohl tak činit sám, či ve spojení s jinými osobami. Trestní zákoník definuje osobu spolupachatele¹² a účastníka¹³ trestného činu.

Za objekty trestného činu jsou v tomto ohledu brány společenské hodnoty a vztahy, zájmy státu a správa majetku.

2.3 Daňová kontrola

Hlavním důvodem daňové kontroly vykonávané správcem daně je skutečnost, že pokud by se toto neprovádělo, nikdo z daňových subjektů by nepřiznával a neplatil daně ve správné výši. Cílem daňové kontroly je zjistit nebo ověřit, zda daňový základ, či jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně, jsou správné. Daňová kontrola se ze své povahy a účelu provádí vždy až po skončení zdaňovacího období a zároveň po uplynutí lhůty stanovené pro odevzdání daňového přiznání. Pouze v případě, že existuje podezření na trestný čin zkrácení daně, zkontroluje správce daně správnost výměry daňové povinnosti.

¹² § 23 *Trestní zákoník a trestní řád, úplné znění k 1. 1. 2010*, Anag, 2009 Olomouc, str. 18

¹³ § 24 *Trestní zákoník a trestní řád, úplné znění k 1. 1. 2010*, Anag, 2009 Olomouc, str. 18

Pokud na konci kontroly bude patrné, že daňový subjekt neuvedl správné údaje, čímž si zkrátil daňovou povinnost, dojde k dodatečnému stanovení základu daně. Správce daně dodatečně vyměří daňovému subjektu daňovou povinnost a předepíše daň ve výši rozdílu již přiznané daně a výši daně nově zjištěné. Toto se provádí na základě tzv. **dodatečného platebního výměru**.

2.3.1 Bránění daňovým únikům

Jedním z hlavních cílů, kdy zákonodárci vytvářejí či upravují daňové zákony, je minimalizace rizika mezer v právních předpisech, které by poplatníci využívali, čímž by snižovali nebo zcela obcházeli svou daňovou povinnost.

Dojde-li ke zkrácení daně v důsledku zkreslení, zatajení či uvedení nepravdivých údajů, v rámci daňového řízení, je nutné, aby státní instituce měly pravomoc těmto daňovým subjektům uložit pořádkovou pokutu, případně také podmíněné nebo dokonce nepodmíněné tresty, dle právních norem uvedených v první kapitole. Pro usnadnění spolupráce by bylo nejvhodnější propojení nebo sloučení některých právních předpisů.

2.4 Trestné činy daňové

Trestné činy daňové patří mezi trestné činy proti hospodářské soustavě, v této kapitole budou stručně definovány, dle platné právní normy.

Nejzávažnějším daňovým deliktem je **zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby**. Tomuto trestnému činu je věnována třetí kapitola, proto zde není blíže specifikován.

Mezi trestné činy daňové spadá **neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby**, § 241 odst. 1 jej definuje následovně:

Kdo jako zaměstnavatel nebo plátcе ve větším rozsahu nesplní svojí zákonnou povinnost za zaměstnance nebo jinou osobu odvést daň, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistné na zdravotní pojištění, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta nebo zákazem činnosti.¹⁴

§ 242 zvláštní ustanovení o **účinné lítosti** popisuje, že trestní odpovědnost za čin definovaný v § 241 zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil, ale toto musí být provedeno dříve, než soud prvního stupně vynese v této záležitosti rozsudek¹⁵.

¹⁴ *Trestní zákoník a trestní řád, úplné znění k 1. 1. 2010*, Anag, 2009 Olomouc, str. 103

¹⁵ Toto téma je v této práci blíže popsáno v části 3.7 Zánik trestní odpovědnosti, str. 34

Nesplněním zákonné oznamovací povinnosti vůči správci daně a tím také ohrožení ve větším rozsahu řádného a včasného stanovení daně jinému nebo jejímu vymáhání, se pachatel dopustí trestného činu **nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení** § 243.

V § 244 je popsán delikt, který vystihuje skutkovou podstatu porušení **předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží**.

Skutková podstata **padělání a pozměnění předmětu k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti** je řešeno v § 245. Podstata trestného činu je uvedena v jeho názvu.

§ 246 popisuje trestný čin **padělání a pozměnění známek**. Skutková podstata spočívá v úmyslu pachatele paděláním či pozměněním poštovní nebo kolkové známky, způsobit škodu někomu jinému nebo si neoprávněně zajistit z prospěch.

Porušení zákazu v době nouzového stavu devizového hospodářství je posledním trestným činem spadajícím do této problematiky. § 247 definuje, že pokud pachatel poruší zákazy, které jsou stanoveny devizovým zákonem pro nouzový stav devizového hospodářství, dopustí se svým jednáním trestného činu.

V případech výše popsaných trestných činů, dochází k prolomení mlčenlivosti správce daně vůči orgánům činným v trestním řízení. Podmínky zproštění stanovuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

3 ZKRÁCENÍ DANĚ, POPLATKU A PODOBNÉ POVINNÉ PLATBY § 240

Míra zdanění velmi úzce souvisí s existencí daňových úniků. Pro každou vládu je velmi složité stanovit **optimální hranici zdanění**. Při jejím naplnění je třeba zohledňovat mimo jiné i psychologickou a hlavně ekonomickou hranici zdanění v konkrétní zemi, jelikož rozsah daňových úniků s nimi úzce souvisí.

3.1 Definice daňového úniku

Definice daňového úniku není zcela jednoznačná. Někteří autoři považují za daňový únik snahu o minimalizaci daně při využití všech legálních nástrojů, byť někdy v rozporu s původním úmyslem zákonodárce, tak samotné nelegální aktivity odporující daňovým zákonům.

Při studiu anglicky psaných odborných textů mohou být uvedeny dva typy pojmů a to tax avoidance a tax evasion. Pojmy jsou odlišné jejich legálností.

Tax avoidance, neboli vyhýbání se placení daní, představuje legální způsob vedoucí k minimalizaci odvedené daně. Tento princip spočívá ve využívání všech dostupných zákonných ustanovení včetně uplatnění veškerých výjimek a daňových úlev, mnohdy jsou také zneužívány mezery v daňových zákonech a souvisejících předpisech. Výsledky tax avoidance mohou být dva. Na straně jedné úmysl vlády prováděný prostřednictvím aplikace právních norem, na straně druhé mohou být neúmyslná pochybení, způsobená nepřehledností daňových právních norem a právních norem souvisejících.

Naopak **tax evasion**, daňový únik či podvod, je považován za nelegální praktiky, přičemž v důsledku jejich využívání, může být daňový subjekt potrestán. Výše trestu závisí na dané zemi, kde byl trestný čin tax evasion spáchán, jelikož ne všechny státy mají stejné postihy za neodvedení nebo zkrácení daně a je také nutné zjistit, zda se jednalo o úmyslné spáchání. Dojde-li k prokázání trestného činu daňového úniku či podvodu, bude patrně vyměřeno **penále**¹⁶ nebo **pokuta**¹⁷ splatná finančnímu úřadu. Po kvalifikaci případu jako trestného činu, kterým se již bude zabývat soudní dvůr, dojde pouze v malém procentu kauz, ke skutečnému trestnímu stíhání.

¹⁶ Penále je předepsané tomu, kdo ve stanovené lhůtě nezaplatí daň nebo ji uhradí v nesprávné výši. Lze uložit pouze daňovému subjektu.

¹⁷ Pokuta je uložena tomu, kdo nesplní povinnost nepeněžité povahy (nedoloží doklady správci daně, zamlčí určité skutečnosti). Může být uložena i třetí osobě.

Trestní zákoník definuje v § 240 trestný čin následovně:

„Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti.“¹⁸

Příčemž za krácení se považuje nepřiznání, neoprávněné snížení či neodvedení daně a jiné povinné platby. Dle výše škody se také určuje, o jakou škodu se jedná. V případě škody nejméně 5 000 Kč se jedná o škodu nikoli nepatrnou, škodou nikoli malou se rozumí škoda dosahující částky nejméně 25 000 Kč, za větší škodu je již považována škoda nejméně za 50 000 Kč, škoda za nejméně 500 000 Kč je považována za škodu značnou a v případě škody nad 5 000 000 Kč se již hovoří o škodě velkého rozsahu.

Ustanovení o trestných činech daňových a poplatkových chrání zájem státu na řádném vyměření a odvedení daní a poplatků. Z předchozího trestního předpisu nový zákoník přebírá osvědčenou právní úpravu s výjimkou, že upřesňuje určité skutkové podstaty, jejichž používání v praxi činí potíže. Doposud je u zmiňovaného trestného činu legislativně oddělená samostatná skutková podstata trestající vylákání povinné výhody na některé z povinných plateb převedena do základní skutkové podstaty zahrnující standardní zkrácení daně, poplatku či jiné podobné povinné platby, čímž byla odstraněna stávající nemožnost sumarizovat vylákanou výhodu na povinné platbě se zkrácením daně, poplatku či jiné podobné povinné platby. Význam spočívá jak v naplnění základní skutkové podstaty, tak v naplnění okolností podmiňujících použití vyšší trestní sazby. Je-li navrhována úprava, je možné bez komplikací sčítat rozsah vylákaných výhod na některé z těchto povinných plateb. Došlo tak k odstranění zvýhodnění u daně z přidané hodnoty těch pachatelů, kteří vlivem svého jednání, které se týkalo uplatňování odpočtů, převýšili nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu a daňovou povinnost na výstupu, čímž vznikl tzv. **nadměrný odpočet**, který není možné chápat jako zkrácení daně, nýbrž jako daňovou výhodu. Do skutkové podstaty bylo také zahrnuto krácení příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.

¹⁸ *Trestní zákoník a trestní řád, úplné znění k 1. 1. 2010*, Anag, 2009 Olomouc, str. 103

3.2 Nelegální minimalizace daňové povinnosti

Legální minimalizaci daňové povinnosti byla v této práci již věnována kapitola¹⁹, proto tato část práce bude rovnou pojednávat o nelegální minimalizaci daňové povinnosti, známé jako **daňový únik**.

Do této skupiny spadají aktivity daňového subjektu, který úmyslně či neúmyslně snížil svou daňovou povinností a zároveň porušil předpisy upravující daňovou oblast. Toto může být prokazatelné v menší či větší míře, a tudíž také postižitelné. Jak již bylo zmíněno, ve většině prokázaných případů bývá jako sankce vyměřeno penále či pokuta, což provádějí příslušné kontrolní orgány v rámci správního řízení. V jednotlivých zemích se způsob penalizace odlišuje. Některé země stanoví částku jako výpočet samotné hodnoty nepřiznané daně, v jiných zemích je penalizace stanovena z nepřiznaného nebo zkráceného základu daně.

Pouze malé procento daňových úniků je kvalifikováno jako trestný čin, jehož skutkovou podstatu mají různé země stanoveny odlišně, v některých zemích dokonce tento typ trestného činu nemají kvalifikován vůbec. K tomu, aby byl daňový únik uznán jako trestný čin, je ve většině případů nutné, aby se jednalo o vědomý skutek a zároveň byla překročena určitá hranice stanovená pro výši vzniklé škody.

Ne vždy se v případech nelegálních úniků musí jednat o záměrnou či podvodnou činnost. Mnoho z nich je způsobeno neznalostí, neinformovaností, nedbalostí či neopatrností, což bývá způsobeno nepřehlednými právními normami, ale také podáváním různých informací od daňových poradců a dokonce i odlišným výkladem významu právních norem mezi finančními úřady či kontrolujícími úředníky. Z tohoto důvodu je velmi složité určit hranici mezi zákonným a nezákonným postupem.

Plátce daně raději upřednostňuje tzv. **racionální neznalosti**. Princip spočívá ve skutečnosti, že daňové zákony a předpisy s tímto související jsou velmi složité, včetně různých výjimek a novelizací. Pro daňový subjekt je nákladné využívání služeb daňových a finančních poradců, pak proto než by získal všechny dostupné informace, racionálně usoudí, že v důsledku nákladnosti zjišťování informací souvisejících s jeho podnikáním, přijme raději i případné hrozby, kterým se v důsledku své neznalosti vystavuje.

¹⁹ odst. 1.4 *Optimalizace daňové povinnosti*, str. 14 této práce

3.3 Teorie rozhodování

Jak bylo výše zmíněno, plátce daně se musí rozhodnout, zda riskovat daňový únik, či nikoli. Je zcela nutné opominout pojmy, jako je morálka nebo nepřehlednost právních norem.

V mikroekonomické teorii se nabízí vysvětlení, zda bude plátce daně při růstu daňové zátěže spíše tíhnout ke krácení daně, pomocí substitučního a důchodového efektu. Dle tvrzení ekonomů mají jedinci odpor k riziku, který s klesajícími příjmy roste. Roste-li daňová zátěž občana, klesá jeho čistý důchod a důchodový efekt způsobí, že je méně odhodlaný riskovat případný postih za daňový únik. Oproti tomu substituční efekt zvyšuje jedincovo odhodlání riskovat daňový únik, jelikož „cena za poctivost“ se s růstem daňové sazby zvyšuje. Podle této teorie závisí na střetu substitučního a důchodového efektu, zda bude daňový subjekt ochoten riskovat daňový únik.

3.4 Měření daňových úniků a stínová ekonomika

Vzhledem k nedokonalosti nástrojů, které se používají pro měření rozsahu daňových úniků, se tyto trestné činy zjišťují jen velmi obtížně a není tedy možné získat vypovídací hodnoty. Jedna z metod, která se používá, je metoda reprezentativního vzorku daňových poplatníků, jež obsahuje průzkumy veřejného mínění, kde se posuzuje postoj společnosti k daňovým deliktům, sociologické průzkumy zjišťující míru zapojení účastníků ankety do stínové ekonomiky nebo hloubkové daňové kontroly na velkém počtu plátců daně. Naopak na pouhých odhadech nové ekonomiky jsou založeny aproximativní metody. V některých případech se jedná jen o účelově motivovaná prohlášení politiků, která se nikterak nezakládají na relevantních podkladech. Mnohem spolehlivější postupy vycházejí z agregátů národního účetnictví, které mají odpovídající podklady z údajů statistických úřadů.

Stínová ekonomika úzce souvisí s problematikou daňových úniků. Často bývá také nazývána jako šedá, skrytá, neformální, neoficiální atd. V souvislosti se stínovou ekonomikou bývají nejčastěji probírána témata praní špinavých peněz, nelegálního zaměstnávání přistěhovalců a také velmi oblíbenou formou stínové ekonomiky je vyplácení mezd zaměstnancům mimo oficiálně vykázané mzdové prostředky.

Stejně jako daňové úniky využívají různé metody pro zjištění, v jak velkém množství se tyto trestné činy páchají, tak i stínová ekonomika má k dispozici metody, které se používají na odhalování její rozsáhlosti. Monetární metody využívají předpoklady, že se transakce ve stínové ekonomice provádějí pouze prostřednictvím hotovosti. Velikost je poté odvozována pomocí odchylek v chování monetárních veličin.

Odhady se někdy pohybují až v rozpětí desítkách procent, je tedy patrné, že měření stínové ekonomiky je velmi obtížné a závislé na použité metodě.

3.5 Charakteristika daňových úniků

Daňové úniky jsou také definovány v kapitole 3.1, proto se zde pouze stručně uvádí, že daňový únik je čin, který daňový subjekt páchá za účelem snížení své daňové povinnosti a současně toto páchá, byť vědomě či nevědomě, porušením právních předpisů, které upravují daňovou oblast, takže v případě odhalení vzniká správci daně povinnost toto jednání sankcionalizovat. Dojde-li ke splnění zákonem stanovených podmínek, je toto jednání klasifikováno jako trestný čin.

Od daňového úniku je třeba odlišovat nedoplatek na dani, který vzniká jako rozdíl daně, která byla skutečně uhrazena a daní, která uhrazena být měla. Daní, která měla být zaplacená, může být nejen daň přiznaná poplatníkem či plátcem, ale také daň dodatečně vyměřená správcem daně včetně jejího příslušenství, čímž jsou myšleny např. penále, pokuty, úrok.

V následujícím oddíle jsou uvedeny obecné příklady nejčastějších daňových úniků, které budou rozděleny dle typu daně.

3.5.1 Daňové úniky související s nepřímými daněmi

Daňové úniky související s nepřímými daněmi se páchají prostřednictvím daně z přidané hodnoty, kdy se zboží nebo služba zařadí do špatné daňové sazby; dále pomocí krácení tržeb, kdy podnikatelé odvádějí nižší daň než je jejich skutečná daňová povinnost; organizování podvodných řetězců firem s cílem nárokovat nadměrný odpočet; nesprávné stanovení daně při obchodování prostřednictvím internetových obchodů; uplatnění odpočtu daně na základě fiktivního plnění nebo plnění, které není v souvislosti s ekonomickou činností plátce; nesprávné či dokonce fingované uplatnění osvobození od daně z přidané hodnoty, často prováděno v souvislosti s obchodováním v zahraničí mimo území Evropských společenství.

K páchání výše uvedeného dochází také pomocí využití akcíz²⁰, kdy se finguje vývoz, např. alkoholu, který se poté prodává v domácí zemi; nesprávné uplatnění osvobození od daně, provádí se např. výměnou nafty za lehké topné oleje; prodej nekolokovaných tabákových výrobků a alkoholu nebo machinací se sazbami daně.

²⁰ Spotřební daň na vybrané produkty

3.5.2 Daňové úniky související s přímými daněmi

Jako první možnost páchání daňových úniků se využívá nesprávné nebo fiktivní uplatnění různých daňových výhod, což zahrnuje osvobození od daně, uplatnění slev na dani, odčitatelných položek a položek snižujících základ daně nebo zvláštní sazby daně. Není nikterak důležité, jak jsou legální možnosti snížení daňové povinnosti v zákonech pojmenovány, jejich složité podmínky, za kterých je možné je uplatnit a jejich množství, pouze podněcuje daňové subjekty k jejich zneužití. Mnohdy se jedná také o výsledek různorodých zájmových skupin, které v rámci lobbingu prosazují do zákonů takové úpravy, které jsou pro ně výhodné.

Dalším příkladem porušování právních předpisů je nadhodnocování výdajů či nákladů. Podstatou tohoto trestného činu je nesprávné časové rozlišení nákladů, špatné vyhodnocení odpisování majetku, zahrnutí daňově neuznatelných nákladů nebo také uvádění fiktivních nákladů, což představují např. fingované marketingové studie, mandátní smlouvy apod.

Daňové úniky se dále páchají prostřednictvím krácení příjmů z kapitálového majetku, což spočívá v neoficiálním vyplácení dividend společníkům mimo účetnictví. Daňový subjekt se tak vyhýbá dvojímu zdanění v podobě korporátní daně a daně z dividend.

Následující trestný čin je páchán prostřednictvím krácení příjmů nebo výnosů. Tento způsob je nejčastěji využíván. Provádí se např. nevidovaným podnikáním nebo zaměstnáním, tzv. práce na černo, dále také výnosy z nelegální činnosti²¹, zatajení nebo krácení tržeb a rozdělení příjmu na spolupracující osoby, což samozřejmě neodpovídá skutečnému stavu.

3.5.3 Ostatní platby daňového charakteru

Daňové úniky se páchají také prostřednictvím krácení sociálního a zdravotního pojištění, kdy např. zaměstnavatel zaměstnává pracovníky nikoliv na základě pracovní smlouvy, ale na základě živnostenského oprávnění; menší zaměstnavatelé často uvádí nižší mzdy, než oficiálně jsou nebo se zaměstnávají i nevidovaní pracovníci.

Dochází ke krácení cla porušením celních předpisů u zemědělských a ropných produktů; prodejem pašovaného zboží; podhodnocením dováženého zboží, např. tolik známý textil z Asie.

²¹ Prodej nelegálně zkopírovaných zvukových a obrazových záznamů, prodej pašovaného zboží atd.

3.5.4 Daňové ráje a jejich nelegální využívání

Založí-li si podnikatel či podnikatelé společnost v zahraničí, nic protiprávního na tom samozřejmě není, pokud se ovšem nejedná o úmysl založit si společnost na území daňového ráje²², za účelem snižovat svou daňovou povinnost. Postup daňového subjektu při registraci, uzavírání smluv, sepisování zakladatelských listin nebo provádění bankovních převodů sice bývá formálně legální, ale často se nejedná o objektivní skutečnost. Země, které při uplatňování daňových zákonů berou v potaz skutečný obsah právního úkonu, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něj, mohou takové jednání vyhodnotit jako porušení daňových zákonů.

3.6 Sazba trestu odnětí svobody

V úvodu této kapitoly bude provedena komparace skutkových podstat trestného činu a s tím souvisejících trestních sazeb uvedených v původní a nové právní normě upravující trestné činy.

§148 zákona č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů uvádí skutkovou podstatu a trestní sazbu v takovémto znění:

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

(2) Stejně bude potrestán, kdo vyláká výhodu na některé z povinných plateb uvedených v odstavci 1.

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

- a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nebo 2 nejméně se dvěma osobami,
- b) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo
- c) způsobí-li takovým činem značnou škodu.

(4) Odnětím svobody na pět až dvanáct let bude pachatel potrestán, způsobí-li činem uvedeným v odstavci 1 nebo 2 škodu velkého rozsahu.

²² Území s privilegovaným daňovým režimem, který podnikatelům umožňuje snížit či plně eliminovat jejich daňovou povinnost.

§240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů popisuje trestný čin neodvedení daně a poplatku následovně:

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

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

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

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

c) spáchá-li takový čin ve značném rozsahu.

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

Při zběžném porovnání je patrné, že došlo ke změně dolní hranice trestu odnětí svobody a to v případě, kdy dojde ke spáchání trestného činu uvedeného v druhém odstavci. Pachatel, který by se dopustil trestného činu uvedeném v tomto odstavci, může být, oproti původnímu předpisu, potrestán odnětím svobody nikoliv pouze na jeden rok, ale minimálně na dvě léta. Ke zvýšení dolní hranice trestu došlo v důsledku vysokého nárůstu finanční kriminality, s čímž samozřejmě souvisí i nárůst úspěšnosti v jejím odhalování a vyšetřování.

V případě, kdy pachatel způsobí škodu značného rozsahu, mu s účinností nového trestního zákoníku, hrozí nižší trestní sazba než oproti předpisu původnímu. Tento rozdíl činí dvě léta. Tzn., spáchá-li osoba trestný čin se škodou vyšší než 5.000.000,-Kč a bude odsouzen k trestu odnětí svobody dle nejvyšší sazby, místo dvanácti let odnětí svobody jej odsoudí pouze na deset let. Ke snížení horní hranice trestu pomohla skutečnost, že kriminalita páchaná v této oblasti dosahuje v minimálních případech škod velkého rozsahu.

Dalším rozdílem mezi komparovanými předpisy je skutečnost, že trestní zákon, v případě škody většího rozsahu, umožňoval pokračovat v podnikání, resp. pokračovat v trestné činnosti, jelikož v odstavci jedna je uveden, buď trest odnětí svobody, nebo peněžitý trest. Naproti tomuto trestní zákoník uvádí, trest odnětí svobody, nebo zákaz činnosti. Hranice trestu odnětí svobody se v tomto případě nikterak nezměnily.

3.7 Zánik trestní odpovědnosti

V trestním právu je jednou z okolností zániku trestní odpovědnosti trestného činu tzv. **účinná lítost**. Princip spočívá ve skutečnosti, že následky některých trestných činů mohou být tak závažné, že společnost raději upřednostňuje zájem zabránit těmto následkům, před zájmem postihnout pachatele. Pachateli je beztrestnost zaručena pouze v případě, kdy sám, dobrovolně a aktivně přispěje k naplnění cíle, k němuž účinná lítost směřuje.

Je-li spáchán trestný čin, u kterého po dokonání není možné zamezit škodlivým následkům nebo jej napravit, není účinná lítost možná. Zánik trestní odpovědnosti, je možný, je-li trestný čin dokonán.

V případě, kdy se na trestném činu podílí více osob, dochází k posuzování zániku trestní odpovědnosti u každého zúčastněného samostatně. Pokud projeví účinnou lítost pouze jeden z pachatelů, nedochází automaticky k zániku trestní odpovědnosti u všech pachatelů spojených s konkrétním trestným činem. Jak bylo výše zmíněno, důležitým znakem pro účinnou lítost je dobrovolné jednání pachatele, což znamená, že každá osoba musí účinnou lítost projevit samostatně. O účinnou lítost se nebude jednat v případě, kdy již došlo k odhalení trestného činu nebo v případě, kdy se pachatel pouze domnívá, že již byl jeho trestný čin odhalen.

Trestní odpovědnost za trestné činy zaniká, jestliže pachatel dobrovolně:

- a) Škodlivému následku trestného činu zamezil nebo jej napravit, nebo
- b) Učinil o trestném činu oznámení v době, kdy škodlivému následku trestného činu mohlo být ještě zabráněno; oznámení je nutno učinit státnímu nástupci nebo policejnímu orgánu, voják může místo toho učinit oznámení nadřízenému²³.

V důsledku specifické povahy některých skutkových podstat jsou podmínky pro zánik trestní odpovědnosti stanoveny samostatně ve zvláštní části trestního zákona. Jedná se o §240 a § 241, u kterých není možné předpokládat nějaký společenský zájem, jelikož se jedná o zájem státu a získání peněz, proto je v trestním zákoníku uveden § 242 zvláštní ustanovení o účinné lítosti:

Trestní odpovědnost za trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlašovat rozsudek²⁴.

²³ § 242 Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Základní podmínkou pro účinnou lítost je skutečnost, že pachatel dodatečně splní svou povinnost odvést daň. Dodatečným splněním této povinnosti je třeba rozumět vyrovnání částky, kterou pachatel měl zaplatit jako plátce, tj. zaměstnavatel, za poplatníka, tj. zaměstnance. Povinnost pachatele spočívá v nutnosti uhradit všechny částky, např. u daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků nejen všechny sražené zálohy na daň, ale též dodatečně sražené daně nebo zálohy za daň, popř. dodatečně předepsanou daň, vztahují-li se k období vymezenému žalovaným skutkem, pro něž soud zjišťuje trestní odpovědnost pachatele. Je nezbytné, aby pachatel odvedl daň za celé období, pro něž soud zjišťuje jeho trestní odpovědnost. K splnění podmínek účinné lítosti není tedy nutné, aby pachatel uhradil povinné platby za období předcházející, kdy bylo trestní stíhání nemožné, např. pro amnestii, nebo byl-li již za toto období odsouzen, ani za období následující.

3.8 Zkušenosti s praktickým uplatněním právní úpravy zkrácení daně

V souvislosti s trestným činem zkrácení daně a jiné povinné platby je třeba brát v potaz činnost orgánů činných v trestním řízení, jejichž úkolem je odhalovat trestnou činnost a stíhat ji. Jsou i případy, kdy se podnikatel, bez úmyslu svým jednáním uškodit sobě či jiným, nesprávně rozhodne, nebo ho špatná finanční situace na trhu přinutí k jednání, které je v rozporu se zákonem a to v případě, kdy jeho zisky jsou nižší než výdaje, tzn. vykazuje ztrátu. Nastane-li tato situace, orgány činné v trestním řízení před jakýmkoli šetřením, podezírají každého, kdo se dostane do nesnází s úhradami povinných plateb, ze zkrácení daně a jiné povinné platby. Toto se děje v důsledku nedostatečných zkušeností státních pracovníků s danou situací v praxi, kdy ne vše, co na první pohled vypadá jako hospodářský trestný čin, ve skutečnosti trestním činem je. Neúspěch v podnikání není trestním činem.

Jako trestný čin zkrácení daně by se také dalo kvalifikovat jednání, kdy se odvádí zisk do tzv. **daňových rájů**. „Daňové oázy nebo ráje či ‚offshore investment centers‘ jsou místa, v nichž důchody a majetek podléhají nízkým, popřípadě vůbec žádným daním a mají rozvinuté antitrustové zákonodárství, takže držba aktiv je v nich mimořádně výhodná. V důsledku daňových výhod je atraktivní z těchto míst provádět obchodní a zejména pak finanční operace.“²⁵

Jako příklad bych uvedla jednu nejmenovanou velkou pražskou developerskou společnost, která při ročním obratu cca 1 miliarda korun zdaňuje pár set tisíc a zbytek je přesunut do

²⁴ V této práci již stručně zmíněno v kapitole 2.4 Trestné činy daňové, str. 23

²⁵ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, a kol.. *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. s. 298.

mateřské společnosti v jednom z daňových rájů. Způsob provedení bývá zpravidla naplánován daleko dopředu, již při založení zahraniční a tuzemské společnosti. Většinou toto jednání probíhá, buď formou půjčky ze zahraniční mateřské společnosti, nebo poskytování určitých služeb, které mateřská společnost každoročně fakturuje. Toto uvedené podezření se orgánům činným v trestním řízení velmi těžko prokazuje, jelikož veškeré údaje odpovídají skutečnosti, ale již na první pohled je zřejmé že v dané společnosti dochází ke krácení daňové povinnosti na území České republiky, i když i toto tvrzení je sporné, neboť základem je dobrá znalost všech transakcí a osob a skutečně realizovaných služeb.

Od 1. 1. 2002 vstoupila v platnost novela, která velmi ztížila uplatňování promlčecích lhůt pro posouzení trestnosti jednotlivých daňových deliktů, a tedy i zkrácení daně. Z této novely vyplývá a jsou na to již i judikáty, že zkrácení daně z příjmu je **pokračující trestný čin**. Zdůvodnění je následující: příklad – když v příslušném roce podnikatel zkrátí daň, pak toto zkrácení má vliv i na zálohu na daň pro další rok, a tak se tento čin dále řetězí. Právě z tohoto důvodu se toto jednání považuje za pokračující trestný čin. U této novely byla prolomena retroaktivita, a to tak, že jsou známé případy, kdy finanční úřad v účetnictví roku 2010 našel zkrácení daně, okamžitě tedy zahájil řízení i o roce předchozím s vysvětlením, že roky spolu navzájem souvisí.

4. NEODVEDENÍ DANĚ, POJISTNÉHO NA SOCIÁLNÍ ZABEZPEČENÍ A PODOBNÉ POVINNÉ PLATBY §241

4.1 Sociální pojištění v České republice

Pojistné sociálního pojištění je největším veřejným příjmem. Tyto povinné platby vykazují nesporné znaky účelovosti, v některých svých částech dokonce také dosahují určité ekvivalence. Zásadní rozdíl však spočívá ve skutečnosti, že sociální pojištění je uceleným a prakticky také odděleným systémem, který obsahuje jak příjmovou stranu, tak i komplikovaný dávkový systém. Každá platba, která je provedena na sociální zabezpečení má souvislost s určitým okruhem dávek, ze kterých vyplývá potencionální nárok plátce.

Sociální pojištění v České republice se skládá z několika subsystémů. Nejdůležitější, a nejvíce odkloněno od ostatních částí, je **veřejné zdravotní pojištění**, které pokrývá úhradu nutných zdravotních nákladů na zdravotní péči, v rozsahu zákonných pravidel. Jako druhý subsystém se uvádí **nemocenské pojištění**, finančně nahrazující neschopnost osoby provádět výdělečnou činnost po krátkou dobu, z důvodu nemoci nebo úrazu. Nejvýznamnější pojištění, z finančního hlediska, je **důchodové pojištění**, což je třetí subsystém. Toto finančně vynahrazuje dlouhodobější neschopnost pracovat, zejména z důvodu invalidity nebo stáří. Uvedený druhý a třetí subsystém se v České republice souhrnně nazývá **sociální zabezpečení**. Jako čtvrtý a poslední subsystém je uváděna **státní politika zaměstnanosti**.

Stručně je tedy možné uvést, že sociální pojištění v České republice se skládá z veřejného zdravotního, nemocenského a důchodového pojištění a ze státní politiky zaměstnanosti²⁶.

Účast v systému sociálního pojištění v České republice je v některých případech povinná, zadána zákonem a v některých případech dobrovolná. Toto hlavně záleží na statutu osoby a velikosti jejího příjmu. Je-li osoba účastníkem sociálního pojištění, zpravidla bývá také přispěvatelem do systému. Z hlediska statutu jsou osoby rozděleny na zaměstnance a osoby samostatně výdělečně činné, dále jen „OSVČ“.

Zaměstnanec je definován jako osoba mající uzavřen pracovněprávní vztah. Zejména se jedná o pracovní smlouvy a dohody o pracovní činnosti, bez ohledu na skutečnost, zda se jedná o pracovní poměr hlavní nebo vedlejší. Důležité však je, že dohoda o provedení práce nezakládá účast na systému sociálního pojištění.

²⁶ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010 aneb učebnice daňového práva*. Praha : 1. VOX, 2010, str. 186

OSVČ rozumíme osobu, která vykonává aktivity na základě patřičného oprávnění, jako je živnostenský list nebo jiné speciální předpisy²⁷, a to vše za účelem dosažení zisku.

4.2 Povinnosti spojené se zákonným pojištěním

Zákon ukládá plátcům a poplatníkům, v souvislosti s placením zákonného pojistného, několik povinností. Samozřejmostí je povinnost platit pojistné a to ve správný čas a ve správné výši. Pokud nebude toto splněno, bude dle zákona uplatněno penále ve výši 0,1% z dlužné částky za každý kalendářní den. Penále se poprvé platí v den, který následuje po dni splatnosti pojistného a v poslední den, ve kterém bylo dlužné pojistné uhrazeno²⁸.

Další povinností je povinnost oznamovací, která ukládá povinnost zaměstnavateli oznámit skutečnost, že došlo k ukončení zaměstnaneckého poměru. OSVČ má povinnost podat tzv. přehled o příjmech a výdajích, což je dokument připomínající zjednodušené daňové přiznání.

Pokud má OSVČ příjem z podnikání evidován jako hlavní příjem, má povinnost platit měsíční zálohy na oba typy pojištění. Výše záloh je počítána na základě předchozího přehledu příjmů a výdajů. Nastane-li skutečnost, kdy vypočtená záloha je nižší než velikost záloh vypočtených z minimálních vyměřovacích základů, musí být odváděny zálohy vypočtené z příslušného minimálního vyměřovacího základu. Tento postup se použije i v případě, kdy zaměstnavatel s podnikáním začíná a tedy prozatím nepodal žádný přehled o příjmech a výdajích.

4.3 Trestný čin a komparace původní a nové trestní sazby

Zákonem č. 253/1997 Sb., s účinností od 1. 1. 1998, byla do trestního zákona zavedena skutková podstata trestného činu. Zákonodárce tak určitým způsobem reagoval na platební nekázeň zaměstnavatelů, která z hlediska svého rozsahu ohrožovala hospodaření příslušných fondů a potažmo fiskální stabilitu státu.

Podstata trestného činu neodvedení daně, pojistného na zdravotní pojištění, pojistného na sociální zabezpečení a na státní politiku zaměstnanosti spočívá v jednání, kdy zaměstnavatel měl k dispozici finanční prostředky, tj. příslušné zálohy ze mzdy zaměstnanci strhl, ale již je neodvedl kompetentním příjemcům, ale použil je pro jiné účely. V rámci trestního řízení je nutné tuto skutečnost dokázat. Pokud je zaměstnavatel insolventní a zvýhodní jiného věřitele zaplacením jeho pohledávky s úmyslem neuspokojit pohledávky, které spočívají v povinnosti

²⁷ Např. finanční poradci, obchodní zástupci, soukromí zemědělci, právníci, auditoři, notáři atd.

²⁸ § 20 Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů

odvádět za zaměstnance zálohy na daň z příjmů, pojistné na zdravotní pojištění a pojistné na sociální zabezpečení včetně příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, pak je možné jeho jednání posoudit jako trestný čin zvýhodňování věřitele²⁹.

Důležitým faktem je skutečnost, že subjektem trestného činu v České republice nemůže být právnická osoba, ale vždy pouze osoba fyzická, která je plátcem majícím zákonnou povinnost za poplatníka odvést daň, pojistné na sociální zabezpečení, úrazové pojištění nebo zdravotní pojištění, nebo příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. V praxi bývá odpovědnou postihovanou osobou statutární orgán, neboť povinnost k odvedení příslušných povinných plateb za poplatníka se vztahuje na plátce jako na podnikatele nebo pracovník, který dal pokyn k neodvedení pojistného.

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

(2) Stejně bude potrestán, kdo jako zaměstnavatel ve větším rozsahu nesplní svoji zákonnou povinnost odvést pojistné na úrazové pojištění zaměstnanců.³⁰

Ve vymezení skutkové podstaty tohoto ustanovení jsou upřesněny základní pojmy vymezující dosavadní pojmy „plátce“ a „poplatníka“ tak, aby byly v souladu nejen s daňovými předpisy, ale i s předpisy upravujícími pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění.

Na zákon č. 266/2006 Sb., o úrazovém pojištění zaměstnanců, ve znění pozdějších předpisů, navazuje zařazení druhého odstavce o úrazovém pojištění zaměstnanců. Povinnost platit pojistné za zaměstnance náleží sice zaměstnavateli, ale výše a placení pojistného se stanoví procentní sazbou z úhrnu vyměřovacích základů zaměstnanců v rozhodném období pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.

V důsledku komparace původního a nového ustanovení v právní normě řešící trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby, bylo zjištěno, že okolnosti podmiňující použití vyšší trestní sazby jsou v nové úpravě „značný prospěch“, uvedeny v třetím odstavci, a v souladu s předchozí úpravou „prospěch velkého rozsahu“³¹.

²⁹ Problematiku zvýhodnění věřitele řeší § 223 zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

³⁰ § 241 Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

³¹ § 147 Zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů

U základní skutkové podstaty došlo ke snížení dolní hranice trestní sazby trestu odnětí svobody, původně byl trest odnětí svobody stanoven na šest měsíců až tři léta, nově platí trest odnětí svobody až na tři léta. Naopak u nejtěžšího následku došlo k jejímu zvýšení, původně byl trest odnětí svobody stanoven na jeden rok až osm let, nově platí trest odnětí svobody na dvě léta až osm let. V základní skutkové podstatě došlo k nahrazení peněžitého trestu za zákaz činnosti.

Ustanovení § 241 chrání zájem státu na řádném odvádění určitých povinných plateb, které po jejich sražení odvádí, na základě své zákonné povinnosti, zaměstnavatel nebo jejich plátce za zaměstnance nebo jiné osoby, a jednak pojistného na úrazové pojištění zaměstnanců, které odvádí zaměstnavatel ve prospěch svých zaměstnanců, což je objektem trestného činu.

Při porovnání skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně postihujícího případy zejména podvodného jednání pachatele, na základě něhož je poplatníkovi vyměřena nižší daň, nebo k vyměření platby vůbec nedojde, se tato skutková podstata soustředí na případy, kdy zaměstnavatel nebo plátce netají svou povinnost odvést sražené platby za zaměstnance či jiné osoby nebo v jejich prospěch ani jejich výši, ale z různých příčin tuto povinnost úmyslně nesplní. Další odlišností je skutečnost, že tento trestný čin se týká jen některých povinných plateb, a to daně, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistného na zdravotní pojištění anebo pojistného na úrazové pojištění zaměstnanců, nikoli jiných dalších povinných plateb, jejichž zkrácení je řešeno ustanovením § 240.

4.4 Judikatura³²

V této kapitole jsou citována některá z rozhodnutí Nejvyššího soudu České republiky (dále jen „NS ČR“) a krajských soudů (dále jen „KS“), které s řešenou problematikou úzce souvisejí. Jednotlivá označení judikátů obsahují důvod, proč byly do práce zahrnuty.

NS ČR – R 8/1998

– rozhodnutí citováno z důvodu, že poukazuje na ustanovení trestní právní normy, která toto protiprávní jednání postihovala

Jednání zaměstnavatele, který vyplatí mzdy zaměstnancům, ale neodvede za ně zálohy na daň, pojistné na zdravotní pojištění nebo pojistné na sociální zabezpečení správci daně, příslušné zdravotní pojišťovně, resp. správě sociálního zabezpečení, a použije je k jinému

³² FENYK, Jaroslav. *Trestní zákoník a trestní řád: průvodce trestněprávními předpisy a judikaturou*. Praha : Linde, 2010, 941.s

účelu, naplňuje znaky skutkové podstaty trestného činu porušování povinnosti při správě cizího majetku podle § 225 trestního zákona, resp. od 1. 1. 1998 trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti podle § 147 trestního zákona a od 1. 1. 2012 trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 trestního zákoníku.

KS České Budějovice – R 53/2000

Toto rozhodnutí je zde uvedeno pro objasnění situace, kdy zaměstnavatel je v pozici plátce daně, jež odpovídá za odvedení pojistného za zaměstnance a kdy je v pozici dlužníka daně, pojistného nebo příspěvku, který dluží sám za sebe.

Pachatelem trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti podle § 147 trestního zákona (nyní srov. § 241 trestního zákoníku) je plátce daně, uvedeného pojistného nebo uvedeného příspěvku, který nesplní svou zákonnou povinnost odvést tyto platby, resp. jejich části za jiného. Je jím výlučně zaměstnavatel (resp. jeho statutární orgán nebo odpovědný pracovník, který má platby provést) jako plátce té části daně, pojistného nebo příspěvku, jejichž uhrazení zákon ukládá poplatníkovi – zaměstnanci.

Naproti tomuto zaměstnavatel jako dlužník daně, pojistného nebo příspěvku, který neodvede tyto platby v části, kterou je povinen odvádět sám za sebe, není za toto jednání trestně odpovědný.

To např. znamená, že trestní odpovědnost na zaměstnavatele, resp. jeho statutární orgán nebo odpovědného pracovníka dopadá jen za neodvedení jedné třetiny pojistného na zdravotní pojištění ve smyslu § 9 odst. 2 zák. č. 48/1997 Sb., a nikoli za neodvedení dvou třetin, kterou citované ustanovení ukládá uhradit přímo jemu.

NS ČR – R 20/2005

Rozhodnutí vysvětluje případ, kdy je úhrada pojistného zaměstnavatelem za zaměstnance použita na úhradu dlužné platby, která vznikla v minulosti.

Nejde o trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti podle § 147 odst. 1 trestního zákona (nyní § 241 odst. 1 trestního zákoníku), jestliže plátce daně v rozhodném období poplatníkovi daň skutečně srazí a v tomto období ji také odvede správci daně. Případná okolnost, že správce daně započte přijatou platbu na úhradu staršího, dříve vzniklého dluhu plátce a účetně

mu vykazuje dluh za období, v něm daň skutečně srazil a odvedl, nemá žádný význam a není důvodem trestnosti plátce ve vztahu k tomuto období.

NS ČR – R 28/2005

Rozhodnutí blíže specifikuje pokračující trestný čin. Tato problematika byla v práci zmíněna v podkapitole 3.8

Jestliže je trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti podle § 147 odst. 1 trestního zákona (nyní § 241 odst. 1 trestního zákoníku) spáchán opakovaným nesplněním některé z těchto zákonných platebních povinností, pak za splnění dalších subjektivních a objektivních souvislostí vyžadovaných ustanovením § 89 odst. 3 trestního zákona (nyní § 116 trestního zákoníku) lze takové omisivní jednání posoudit jako pokračující trestný čin spáchány více dílčími útoky, jež spočívají v jednotlivých případech nesplnění zákonné platební povinnosti. Protože z hlediska objektivní stránky není podstatou trestného činu podle § 147 odst. 1 trestního zákona (nyní § 241 trestního zákoníku, jednání, kterým pachatel udržuje protiprávní stav, popřípadě jednání spočívající ve vyvolání protiprávního stavu a v jeho udržování, nelze tento trestný čin pokládat za trestný čin trvající.

NS ČR – R 45/2007

Toto rozhodnutí je citováno pro bližší objasnění ustanovení o účinné lítosti.

Viz judikaturu k § 242 trestního zákoníku

Dodatečné zaplacení daně v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 trestního zákona (nyní § 240 trestního zákoníku) není důvodem pro analogické použití zvláštního ustanovení o účinné lítosti podle § 147 trestního zákona (nyní § 242 trestního zákoníku, které se týká zániku trestnosti trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti podle § 147 trestního zákona (nyní § 241 trestního zákoníku). Na takové případně projevené lítosti lze aplikovat za splnění stanovených podmínek pouze obecné ustanovení o účinné lítosti obsažené v § 66 trestního zákona (nyní § 33 trestního zákoníku).

5 OSTATNÍ TRESTNÉ ČINY DAŇOVÉ A POPLATKOVÉ A SOUČINNOST VYBRANÝCH STÁTNÍCH ORGÁNŮ

5.1 Ostatní trestné činy daňové a poplatkové

Tato kapitola je věnována zbývajícím trestným činům daňovým a poplatkovým. K jednotlivým ustanovením jsou uvedeny skutkové podstaty zakotvené v trestním zákoníku a předmět ochrany, jež jednotlivé paragrafy představují.

5.1.1 Nesplnění oznamovací povinnosti §243

Trestní zákoník definuje nesplnění oznamovací povinnosti následovně

(1) Kdo nesplní svojí zákonnou oznamovací povinnost vůči správci daně, a ohrozí ve větším rozsahu řádné a včasné stanovení daně jinému nebo její vymáhání od jiného, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta nebo zákazem činnosti.

(2) Odnětím svobody na jeden rok až čtyři léta nebo peněžitým trestem bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve značném rozsahu.

Toto ustanovení chrání zájem státu, který spočívá v řádném a včasném vyměření daně plátcí či poplatníkovými, a to nepřímo prostřednictvím splnění zákonné oznamovací povinnosti, která je uložena jiné osobě než je osoba poplatníka nebo plátce a má informace o důležitých skutečnostech, s nimiž souvisí vznik nebo plnění daňové povinnosti, popř. i její vymáhání.

Úkolem daňových zákonů je ukládání povinnosti v daňovém řízení nejen poplatníkům či plátcům, resp. daňovým subjektům, ale za stanovených podmínek i dalším osobám. Podstatou tohoto jednání je skutečnost předejít daňovým únikům a zajistit řádné a včasné vyměření daně, popř. i úspěšné vymáhání daně.

Oproti původní právní normě, tedy trestnímu zákonu, došlo k upřesnění vyměření daně na „stanovení daně“, neboť pojem „vyměření daně“ je v rámci daňového procesu používán jen pro prvotní stanovení daně, přičemž tato může být i doměřována. Upřesňuje se také ohrožení vymáhání daně od jiného daňového dlužníka, čímž dochází k vyloučení ohrožení vymáhání daně ze strany osoby, jež nesplnila oznamovací povinnost. Dále se rozšiřuje pouze možnost ukládat alternativní tresty, trest zákazu činnosti a peněžitý trest, k trestu odnětí svobody. Došlo ke snížení sazby trestu odnětí svobody a doplnění trestu zákazem činnosti. V kvalifikované skutkové podstatě se namísto „značné škody“ objevuje spáchání činu „ve

značném rozsahu“, který bude co do výše vykládán patrně obdobně jako výše škody a vedle snížené trestní sazby trestu odnětí svobody, byl nově včleněn peněžitý trest.

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

a) Kdo s nálepkami, kontrolními páskami nebo jinými předměty k označení zboží pro daňové účely nakládá v rozporu s jiným právním předpisem v úmyslu způsobit jinému škodu nebo opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch, nebo

kdo v rozporu s jiným právním předpisem dováží, skladuje, přepravuje nebo uvádí do oběhu zboží bez nálepek, kontrolních pásek nebo jiných předmětů k jeho označení pro daňové účely,

bude potrestán odnětím svobody až na tři léta nebo zákazem činnosti.

b) Odnětím svobody na jeden rok až pět let bude pachatel potrestán,

a) Spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně se dvěma osobami, nebo

b) Získá-li takovým činem pro sebe nebo pro jiného značný prospěch.

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

Objektem trestného činu je zájem na kontrole pohybu zboží, které podléhá zejména spotřebním daním a zájem státu na příjmu z těchto daní, kterým podléhají vybrané výrobky k tomuto účelu označené nálepkami, kontrolními páskami nebo jinými předměty k označení zboží pro daňové účely. Ochrana se vztahuje pouze na tuzemské nálepky, kontrolní pásy a jiné předměty, které se používají k označení zboží.

Nálepkami se k označení zboží pro daňové účely míní především tabákové nálepky, ale i jakékoliv jiné nálepky, které budou v budoucnu použity pro daňové účely.

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

(1) Kdo padělá nebo pozmění nálepky, kontrolní pásy nebo jiné předměty k označení zboží pro daňové účely anebo předměty vydávané orgánem veřejné moci nebo jím zmocněnou právnickou osobu jako doklad o splnění poplatkové povinnosti v úmyslu způsobit jinému škodu nebo opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch, nebo

kdo takové nálepky, pásy nebo předměty uvádí do oběhu nebo jich užije jako pravých,

bude potrestán odnětím svobody až na jeden rok, zákazem činnosti nebo propadnutím věci nebo jiné majetkové hodnoty.

(2) Odnětím svobody na šest měsíců až pět let nebo peněžitým trestem bude pachatel potrestán,

5. Spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve značeném rozsahu, nebo

6. Získá-li takovým činem pro sebe nebo pro jiného značný prospěch.

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

Objektem trestného činu je zájem na kontrole pohybu zboží, jež podléhá zejména spotřebním daním a zájem státu na příjmu z těchto daní, kterým podléhají vybrané výrobky označené k tomuto určenými nálepkami, kontrolními páskami nebo jinými předměty k označení zboží pro daňové účely, a dále zájem státu na kontrole splnění poplatkové povinnosti a na příjmu z těchto poplatků.

Ochrana se vztahuje pouze na tuzemské nálepky, kontrolní pásky a jiné předměty sloužící k označení zboží a na tuzemské předměty osvědčující splnění poplatkové povinnosti.

5.1.4 Padělání a pozměnění známek §246

(1) Kdo padělá nebo pozmění poštovní nebo kolkové známky v úmyslu způsobit jinému škodu nebo opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch, nebo

kdo takové známky úmyslně uvádí do oběhu nebo jich užije jako pravých,

bude potrestán odnětím svobody až na jeden rok, zákazem činnosti nebo propadnutím věci nebo jiné majetkové hodnoty.

(2) Odnětím svobody na šest měsíců až pět let nebo peněžitým trestem bude pachatel potrestán,

a) Spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve značeném rozsahu, nebo

b) Získá-li takovým činem pro sebe nebo pro jiného značný prospěch.

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

Toto ustanovení má za cíl chránit zájem na pravosti, bezpečnosti a funkčnosti, platných tuzemských poštovních a kolkových známek a s tím i související příjem státu jednak z emise poštovních známek a jednak z plateb, jež se provádějí kolkovými známkami.

5.1.5 Porušení zákazů v době nouzového stavu v devizovém hospodářství §247

Kdo v době nouzového stavu v devizovém hospodářství poruší zákazy, které jsou stanoveny devizovým zákonem pro nouzový stav v devizovém hospodářství a vztahují se na vyhlášený nouzový stav, bude potrestán odnětím svobody najeden rok až šest let, peněžitým trestem nebo zákazem činnosti.

Objektem tohoto trestného činu je ochrana vývoje platební bilance státu ve vztahu k bezprostřednímu ohrožení platební schopnosti vůči zahraničí nebo vnitřní měnové rovnováhy České republiky. Stejně jako jiné státy i Česká republika sleduje a v určité míře i reguluje provádění platebního styku s cizinou. Na makroekonomické bilanci se platební bilancí celého státu rozumí souhrn všech plateb s cizinou, které se uskutečnily v určitém časovém období. Platební bilance se klasicky člení na běžný a kapitálový účet. Od roku 1995, kdy se provedla změna metodiky Mezinárodního měnového fondu, byl v metodice České národní banky tento segment platební bilance přejmenován, a nyní se tedy nazývá finanční účet.³³

Hlavním účelem devizového práva je vytvoření nástrojů a podmínek pro pozitivní ovlivnění platební bilance státu a k zabezpečení její ekonomické vyrovnanosti.

5.2 Součinnost vybraných orgánů státní správy a orgánů činných v trestním řízení

V důsledku předcházení zdoluhavého řešení v případech, kdy dojde k porušení zákona, dochází k prolínání některých institutů ve více právních odvětvích a jako „nejzazší prostředek“ bývá k vymožení práva použito právo trestní. Mezi spolupracující subjekty spadají soustavy územních finančních orgánů, které jsou tvořeny finančními úřady a finančním ředitelstvím, Celní správou České republiky, zdravotními pojišťovnami a Českou správou sociálního zabezpečení.

5.2.1 Soustava územních finančních orgánů tvořená finančními úřady a finančním ředitelstvím

Finanční orgány jsou zřizovány na základě zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. Při své činnosti finanční orgány taktéž spolupracují s Policií České republiky a využívají tím další právní předpisy, kterými jsou zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 40/2009 Sb., trestní

³³ Bakeš, M. a kol. *Finanční právo*. 3. Vydání. Praha : C. H. Beck, 2003, s. 496

zákoník, ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů.

Spolupráce orgánů činných v trestním řízení je zakotvena v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů a v ustanovení § 53 odst. 2), který stanoví okolnosti, za jakých se nelze dovolávat povinnosti zachovávat mlčenlivost.

Jedním ze základních faktorů, které prodlužují již tak nepřiměřeně dlouhou dobu trestního řízení, je stav vzájemné spolupráce mezi správcem daně a policejním orgánem. Dávají tak možnost k vzniku situací, kdy správce daně, v souvislosti s povinností zachovávat mlčenlivost, odmítne podat důležité informace o podezřelých subjektech, které jsou prověřovány pro jinou trestnou činnost, jež však nejsou vymezena ustanovením o mlčenlivosti a policejní orgán tedy nemá jinou možnost, jak potřebné informace získat.

Finanční úřady jako nejnižší složka soustavy územních finančních orgánů, patří z hlediska praxe k nejčastěji spolupracujícím orgánům s Policií České republiky a současně ji i oznamující trestnou činnost. Pro zlepšení spolupráce mezi těmito institucemi byla zřízena specializovaná pracoviště v rámci jednotlivých finančních ředitelství, která se na komunikaci s orgány činnými v trestním řízení přímo specializují.

5.2.2 Česká správa sociálního zabezpečení

Česká správa sociálního zabezpečení (dále jen „ČSSZ“) je organizací, jejíž činnost spadá pod působnost Ministerstva práce a sociálních věcí.

Součinnost ČSSZ při spolupráci s orgány činnými v trestním řízení zajišťuje ustanovení § 14 zákona č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů, kdy v odst. 3 písm. m) tohoto zákona je uvedeno

Orgány sociálního zabezpečení jsou povinny na žádost poskytnout informace získané při výběru pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti Národnímu bezpečnostnímu úřadu, zpravodajské službě nebo Ministerstvu vnitra, pro potřeby provádění bezpečnostního řízení podle zvláštního zákona,

což je zákon č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti, ve znění pozdějších předpisů.

Dosavadní zaznamenaná součinnost ČSSZ s Policií České republiky byla zatím jen v rámci ustanovení o oprávnění poškozeného a uplatnění nároku na náhradu škody, tj. § 43 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, kdy se

odpovědný zástupce právního oddělení, po oslovení policejním orgánem, připojil k trestnímu řízení s požadavkem náhrady škody, kterou ze svých záznamů pro potřeby trestního řízení vyčíslil.

5.2.3 Spolupráce zdravotních pojišťoven a orgánů činných v trestním řízení

Spolupráce mezi orgány činnými v trestním řízení a zdravotními pojišťovnami je velmi podobná spolupráci s ČSSZ. Doposud zaznamenána součinnost s Policií České republiky je opět pouze v intencích ustanovení § 43 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, kdy se odpovědný zástupce pojišťovny, po oslovení policejním orgánem, připojil k trestnímu řízení s požadavkem náhrady škody, kterou ze svých záznamů pro potřeby trestního řízení vyčíslil.

5.3 Poškození věřitele

Pokud by pachatel jako daňový dlužník činil majetkové dispozice směřující ke skutečnosti, že by stát či jiný příjemce daní nemohl dosáhnout uspokojení pro své daňové pohledávky, mohlo by se jednat o trestný čin poškození věřitele nebo zvýhodnění věřitele.

Ustanovení § 222 trestního zákoníku vymezuje skutkovou podstatu poškození věřitele takto:

- (1) Kdo, byť jen částečně, zmaří uspokojení svého věřitele tím, že
 - a) zničí, poškodí, zatají, zcizí, učiní neupotřebitelnou, nebo odstraní, byť i jen část svého majetku,
 - b) postoupí svou pohledávku, anebo převezme dluh jiného,
 - c) zatíží věc, která je předmětem závazku, nebo ji pronajme,
 - d) předstírá nebo uzná neexistující právo nebo závazek,
 - e) předstírá nebo uzná právo nebo závazek ve větším rozsahu, než odpovídá skutečnosti,
 - f) předstírá splnění závazku, nebo
 - g) předstírá úpadek nebo svůj majetek jinak zdánlivě zmenšuje nebo předstírá jeho zánik,

a způsobí tím na cizím majetku škodu nikoli malou, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta nebo zákazem činnosti.

(2) Stejně bude potrestán, kdo, byť i jen částečně, zmaří uspokojení věřitele jiné osoby tím, že

a) zničí, poškodí, zatají, zcizí, učiní neupotřebitelnou nebo odstraní, byť i jen část majetku dlužníka, nebo

b) k majetku dlužníka uplatní neexistující právo nebo pohledávku nebo existující právo nebo pohledávku ve vyšší hodnotě či lepším pořadí, než jaké má,

a způsobí tím na cizím majetku škodu nikoli malou.

Výše uvedené jednání pachatele směřuje k vytvoření jeho insolventnosti a ztráty jeho likvidity. Pachatel toto činí za účelem vyvedení či záchranu majetku společnosti a to tak, že majetek převedete na spolupachatele, aby dlužník nemusel uspokojit své věřitele.

V praxi se toto jednání projevuje jako majetkové převody, které mohou navenek vypadat, že jsou provedené v souladu s pravidly hospodaření, např. prodej majetkové hodnoty za ekonomicky nízkou či nevýhodnou cenu. Pachatel někdy také přizná nebo alespoň tvrdí, že má jiná osoba vůči němu nárok na plnění, např. vyplácí vysoké částky na základě neexistujících nebo vědomě neplatných smluv.

Ve skupině konkurzních trestných činů je trestný čin poškození věřitele tradičním deliktem. Dle výše uvedené citace ze zákona je patrné, že v odstavci 1 je upraveno poškození věřitele vlastního a v odstavci 2 poškození věřitele cizího. V judikatuře stejně jako v literatuře se uvádí, že poškození věřitele cizího je formou pomoci k poškození věřitele vlastního.

V souvislosti s trestním stíháním pro trestný čin poškození věřitele podle § 222 trestního zákoníku je třeba upozornit na „svěráznou obdobu institutu tzv. soukromé žaloby, resp. podpůrné žaloby, platné v některých jiných zemích (...)“³⁴. Poškozený může podle § 163 trestního řádu odeprít souhlas se zahájením či pokračováním v trestním stíhání „proti tomu, kdo je ve vztahu k poškozenému osobou, vůči níž by měl poškozený jako svědek právo odeprít výpověď“³⁵, s čímž se u jiného konkurzního trestného činu nesetkáme.

Souběh trestných činů poškození věřitele a zvýhodnění věřitele je vyloučen.

³⁴ CÍSAŘOVÁ, D., FENYK, J., GŘIVNA, T. et al. *Trestní právo procesní*. 5. vyd. Praha : ASPI, 2008. 426 s.

³⁵ § 100 odst. 2 trestního zákoníku, na nějž odkazuje § 163 odst. 1 trestního řádu, uvádí tyto osoby: příbuzný v pokolení přímém, sourozenec, osvojitel, osvojenec, manžel, partner, druh nebo jiné osoby v poměru rodinném nebo podobném, jejichž újmu by právem pociťoval jako újmu vlastní.

6 VYBRANÉ TRESTNÉ ČINY SPÁCHANÉ NA ÚZEMÍ ČESKÉ REPUBLIKY

Trestný čin: Daňový únik, praní špinavých peněz, korupce

Zpráva z 24. 2. 2012

Mluvčí protikorupční policie Jaroslav Ibehej uvedl, že kriminalisté navrhli obžalovat 14 osob z rozsáhlých daňových úniků, praní špinavých peněz a korupce. Skupina stát připravila o více než 630 milionů korun. Trestnou činnost prováděli především využíváním fiktivních faktur, které zahrnovali do účetnictví. Aby nedošlo k odhalení kvůli daňovým únikům a legalizaci výnosů z trestné činnosti, založila skupina řadu bankovních kont, aby finanční prostředky získané z trestné činnosti mohli „vyprat“. Jedním z pachatelů by údajně měl být také Filip Bušina, bývalý investiční náměstek středočeských krajských nemocnic.

„Zmíněný případ je historicky jednou z nejsložitějších daňových kauz, zpracovávanou naším útvarem, zejména vzhledem k vysoce organizovanému a sofistikovanému způsobu páchaní trestné činnosti, která prorůstala i do veřejné správy,“ uvedl Ibehej. Pachatelé měli údajně založit několik obchodních společností, ze kterých následně získávali vysoké příjmy z reklamních služeb. Pro snížení daní pak statutární zástupci firem zakládali do účetnictví faktury od společností, které však nevykazovali žádnou činnost.

Dle policie si skupina ukládala peníze na řadu účtů, které posléze v hotovosti vybírala. „Kriminalistům se podařilo zjistit hotovostní výběry ve výši více než jedné miliardy korun,“ uvedl mluvčí.

Jeden z pachatelů měl, podle policie, mít jako kontakt vysoce postaveného úředníka daňové správy, který spolu se dvěma kolegy skupině napomáhali. Podle Ibeheje mu někteří ze stíhaných zajistili například milionové dotace pro sportovní kluby, nebo také akcie za 15 milionů korun. Podle médií se jednalo o někdejšího zástupce ředitele finančního ředitelství v Praze Jaromíra Svobodu. Jaroslava Musilová, mluvčí Generálního finančního ředitelství, uvedla, že bývalý funkcionář již působí jako řadový referent.

Bušina spolu s dalšími sedmi osobami byl již obviněn z daňových úniků v roce 2009, k rozšíření obvinění došlo v letech 2010 a 2011. Bušina v důsledku kauzy rezignoval na funkci investičního náměstka a došlo také k pozastavení jeho členství v ČSSD. Dle dřívějších informací byly firmy, které údajně krátily daně, také spojeny s Bušinovým obchodním partnerem Davidem Belousem.

Většinou stíhaných hrozí k výše škody až desetileté odnětí svobody. Policie navrhla skupinu obžalovat z krácení daní, zneužívání pravomoci veřejného činitele, přijímání úplatku, podplácení, legalizace výnosů z trestné činnosti a padělání a pozměňování veřejné listiny.

Podle Ibeheje policie zajistila majetek v hodnotě přes 20 milionů korun. „Část takto zajištěného majetku již byla užitá k úhradě daní, které následně doměřil finanční úřad,“ uvedl mluvčí. Spis k případu čítá okolo 26.000 stran.

Zdroj: Finanční noviny, ekonomický server ČTK

Trestný čin: Poškození věřitele a zkrácení daně

Zpráva z 2. 4. 2012

Prachatický komisař z oddělení hospodářské kriminality zahájil ve středu 28. 3. 2012 trestní stíhání proti čtyřiapadesátiletému muži z Prachaticka z přečinu poškození věřitele, zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a z porušení předpisů o pravidlech hospodářské soutěže. Pachatel v období od června do července roku 2009 z jedné tábořské firmy odebral zboží na faktury, které poté ale neuhradil a zboží si ponechal pro svou stavební činnost. Muž během dubna a května roku 2010 podal insolvenční návrh k soudu na vydání rozhodnutí o úpadku své osoby, předtím než krajský soud stačil na jeho majetek vyhlásit konkurz, pachatel z větší části svůj majetek rozprodal. Na začátku roku 2010 podal pachatel na finanční úřad přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období za měsíc prosinec roku 2009, ve kterém uplatňoval vrácení nadměrného odpočtu daně, který však nebyl schopen písemně doložit. Pachatel způsobil škodu za nejméně 3 miliony korun.

Zdroj: Oficiální webové stránky Policie České republiky

Trestný čin: Daňové podvody

Zpráva z 18. 6. 2012

Dne 18. 6. 2012 zprostil v obnoveném procesu pražský městský soud obžaloby kontroverzní podnikatele Tomáše Pitra a Miroslava Provoda, kteří byli viněni z daňových deliktů z roku 1994. V roce 2006 byli oba podnikatelé za podvody na daních odsouzeni k pěti letům odnětí svobody, letos byl však rozsudek s definitivní platností zrušen. Rozhodnutí je však prozatím nepravomocné, jelikož si státní zástupce ponechal lhůtu pro podání odvolání.

Pitrovi zůstává nepravomocný tříletý trest odnětí svobody, který mu byl v červnu letošního roku vyměřen za vyvedení akcií společností Setuza a Milo Surovárný ze společnosti

Agrocredit a jeden daňový únik, kterého se obnova procesní řízení netýkala. Pitr již však ve vazbě strávil téměř dva roky.

Ve verdiktu zaznělo, že nebylo „nade vší pochybnost“ prokázáno, že jednání Pitra a Provoda bylo trestným činem. Došli sice k uzavření fiktivní smlouvy, která sloužila k zadání odpočtu daně z přidané hodnoty, nicméně finanční úřad nemohl dohledat, zda k odpočtu na základě této faktury skutečně došlo. Předseda senátu Tomáš Durdík uvedl, že tak není jisté, zda odpočet daně skutečně uplatnili, a nový trestní zákoník přípravu ke zkrácení daně nepovažuje za trestnou.

Dle obžaloby pachatelé vymáhali po finančních úřadech vrácení daní pomocí fiktivních faktur, což se jim údajně v pěti ze šesti případů, mělo podařit a tím tak stát připravit o 51 milionů korun. Pitr se však tomuto obvinění vždy bránil a uváděl, že se podvod nikdy nestal a důkazy jsou uloženy na finančním úřadě.

Zdroj: Finanční noviny, ekonomický server ČTK

ZÁVĚR

Protiprávní jednání je velmi rozsáhlou trestnou činností, přičemž dochází k jejímu rychlému rozšiřování, kterému velmi napomáhají mimo jiné i moderní technologie. Právě z tohoto důvodu je nezbytné, aby docházelo k neustálým novelizacím právních předpisů ošetřujících trestné činy, a to nejen majetkové povahy.

Značná část mé práce byla věnována trestnému činu zkrácení daně a poplatku, způsobu jeho páchání prostřednictvím odlišných typů daní a zániku trestní odpovědnosti, tzv. účinné lítosti. Negativně vnímám skutečnost, že krácení daní je spíše společenská záležitost, než-li kriminální jev nahodilého charakteru. Pachatelé se k tomuto jednání uchylují proto, že je to dostupné, těžko odhalitelné a velmi časté, tzn. „dělají to téměř všichni“. Zřejmě už si ale neuvědomují, že toto jednání má neblahý vliv na ekonomickou situaci nynější, ale i budoucí. Jako řešení bych navrhovala snížení daňových sazeb, úpravu právních norem, aby se staly přehlednými a hlavně srozumitelnými i pro laickou veřejnost, porozumět aktuální právní úpravě mnohdy dělá potíže i zkušeným znalcům, např. daňovým poradcům, dokonce i různé finanční úřady si jednotlivá ustanovení někdy vykládají odlišně a tím vznikají další nesrovnalosti. Dále bych doporučila sjednocení některých daňových sazeb, čímž by se znemožnila záměna různých komodit pod různé daňové sazby.

Dle mého názoru by boji proti trestným činům, a to nejen majetkovým, výrazně pomohlo propojení, sloučení či úprava některých právních norem, které by usnadnily spolupráci mezi státními orgány. Momentální stav této spolupráci příliš nenapomáhá, ba naopak mnohdy ji ani neumožňuje. Pokud je spolupráce možná, jedná se o velmi zdlouhavý proces.

Jako značnou nevýhodu při odhalování trestné činnosti spatřuji skutečnost, že policejní orgány jsou mnohdy za pachateli „o krok pozadu“. Jednou z příčin je nemožnost využívat moderní technologie, kterými disponují právě pachatelé a také velmi slabá, ba až mizivá, spolupráce s ostatními státy, neboť mezi pachateli se začínají často objevovat také cizí státní příslušníci, kteří, na rozdíl od orgánů činných v trestním řízení, nemusejí respektovat hranice našeho státu.

Závěrem bych uvedla, že šedá ekonomika, která souvisí s krácením daní, je nepříjemností nejen v České republice. Není možné ji jakýmkoli opatřením zcela vymýtit. Boj s tímto protiprávním jednáním vede ke skutečnosti, že se hospodářská kriminalita, bude stávat méně společensky nebezpečnou, ale zřejmě nikdy se jí nepodaří zcela odstranit.

Doufám, že tato práce splnila zadané cíle a byla pro čtenáře přínosem.

POUŽITÁ LITERATURA

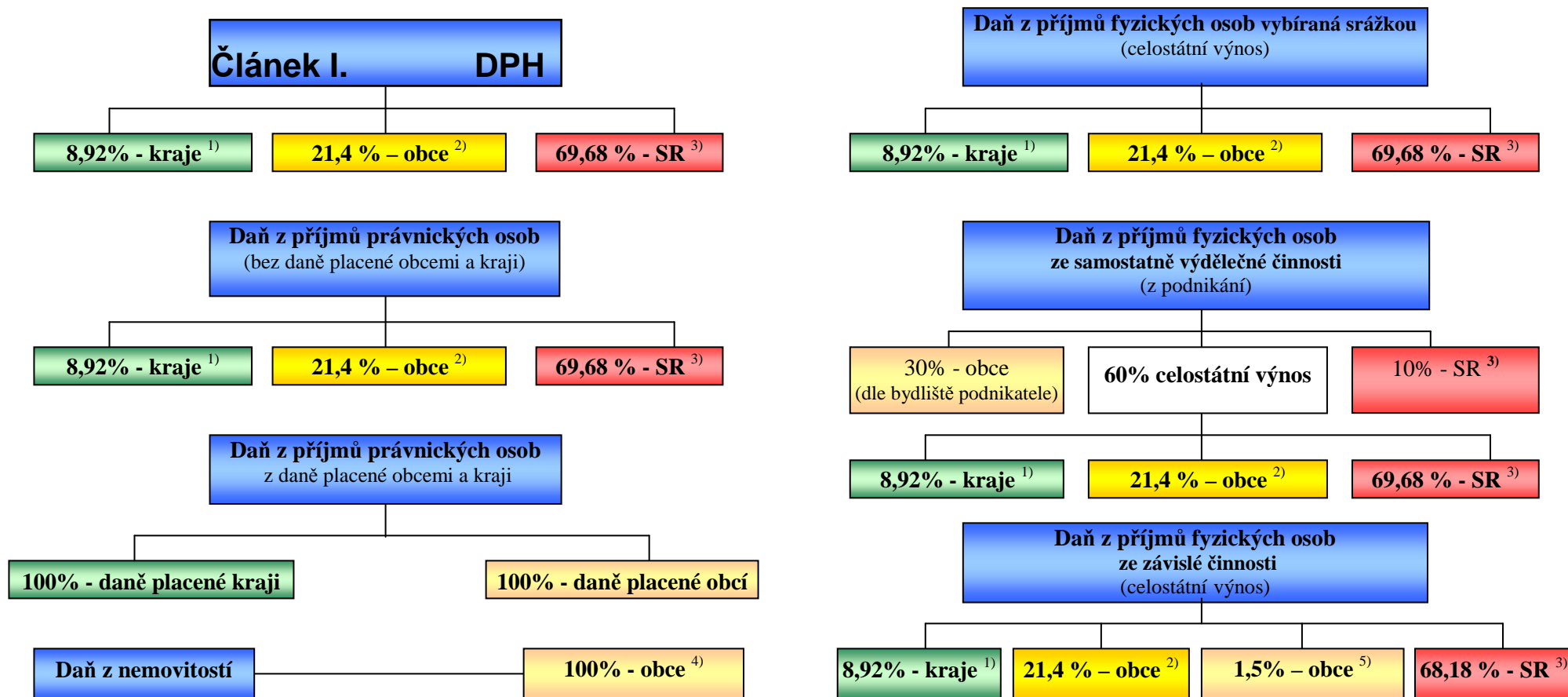
- [1] ČASTORÁL, Zdeněk. *Ekonomická kriminalita (z pohledu řízení a správy)*. 1. vydání. Praha: Vysoká škola finanční a správní, v edici EURPRESS, 2007. 184 s. ISBN 978-80-86754-83-3
- [2] CHMELÍK, Jan; HÁJEK, Pavel; NEČAS, Stanislav. *Úvod do hospodářské kriminality*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2005. 167 s. ISBN 80-86898-13-X
- [3] BAKEŠ, Milan. a kol. *Finanční právo*. 5. Vydání. Praha : C. H. Beck, 2009. 552 s. ISBN 978-80-7400-801-6
- [4] JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, a kol. *Finanční a daňové právo*. 1. vydání. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. 528 s. ISBN 978-80-7380-155-7
- [5] PROUZA, Daniel. *Daňová kriminalita*. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005. 260 s. ISBN 80-239-6622-7
- [6] CLAUDE-MARTINEZ, Jean. *Daňový únik*. Praha : HZ Praha, 1995. 144 s. ISBN 80-901918-3-5
- [7] BOGUSZAK, J., Čapek, J. *Teorie práva*. Praha : Codex Bohemia, 2001. 257 s. ISBN 80-86432-13-0
- [8] VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2010 aneb učebnice daňového práva*. Praha: 1. VOX a. s., 2010. 355 s. ISBN 978-80-8632-491-3
- [9] FENYK, Jaroslav, et al. *Trestní zákoník a trestní řád : průvodce trestněprávními předpisy a judikaturou*, I. a II. díl. 1. vydání. Praha: Linde Praha, 2010. 2500 s. ISBN 978-80-7201-802-6
- [10] ŠÁMAL, Pavel, et. al. *Trestní zákoník*. Komentář, II. díl. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2010. 2000 s. ISBN 978-80-7400-178-9
- [11] CÍSAŘOVÁ, D., FENYK, J., GRÍVNA, T. et al. *Trestní právo procesní*. 5. vyd. Praha : ASPI, 2008. 812 s. ISBN 978-80-7357-348-5
- [12] *Trestní zákoník a trestní řád, úplné znění k 1. 1. 2010 : zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník a zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)*. 1. vydání. Olomouc : Anag, 2009. 423 s. ISBN 978-80-7263-561-0
- [13] Zákon č. 589/1992 Sb. ze dne 20. listopadu 1992, o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů. ASPI : právní informační systém [program]. Verze 13+. Wolters Kluwer ČR, a. s.
- [14] Zákon č. 280/2009 Sb. ze dne 22. července 2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. ASPI : právní informační systém [program]. Verze 13+. Wolters Kluwer ČR, a. s.

- [15] Zákon č. 140/1961 Sb. ze dne 29. listopadu 1961, trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů. ASPI : právní informační systém [program]. Verze 13+. Wolters Kluwer ČR, a. s.
- [16] Česká daňová správa [online]. 2012 [cit. 2012-01-01]. Daňový systém České republiky Dostupné z WWW: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/284.html?year=0>>
- [17] Nejvyšší soud České republiky [online]. 2010. Vyhledávání soudních rozhodnutí – neodvedení daně. Dostupné z WWW:
<[http://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/\\$\\$WebSearch1?SearchView&Query=%5BARozhodnutiRT%5D%3Dneodveden%C3%AD%20dan%C4%9B&SearchMax=1000&Start=1&Count=15&pohled=1](http://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/$$WebSearch1?SearchView&Query=%5BARozhodnutiRT%5D%3Dneodveden%C3%AD%20dan%C4%9B&SearchMax=1000&Start=1&Count=15&pohled=1)>
- [18] Nejvyšší soud České republiky [online]. 2010. Vyhledávání soudních rozhodnutí – zkrácení daně. Dostupné z WWW:
<[http://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/\\$\\$WebSearch1?SearchView&Query=%5BARozhodnutiRT%5D%3Dzkr%C3%A1cen%C3%AD%20dan%C4%9B&SearchMax=1000&Start=1&Count=15&pohled=1](http://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/$$WebSearch1?SearchView&Query=%5BARozhodnutiRT%5D%3Dzkr%C3%A1cen%C3%AD%20dan%C4%9B&SearchMax=1000&Start=1&Count=15&pohled=1)>
- [19] Nejvyšší soud České republiky [online]. 2010. Vyhledávání soudních rozhodnutí – účinná lítost. Dostupné z WWW:
<[http://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/\\$\\$WebSearch1?SearchView&Query=%5BARozhodnutiRT%5D%3D%C3%BA%C4%8Dinn%C3%A1%20l%C3%ADtost&SearchMax=1000&Start=1&Count=15&pohled=1](http://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/$$WebSearch1?SearchView&Query=%5BARozhodnutiRT%5D%3D%C3%BA%C4%8Dinn%C3%A1%20l%C3%ADtost&SearchMax=1000&Start=1&Count=15&pohled=1)>
- [20] Ekonomický server ČTK [online]. 2012 [cit. 2012-02-24]. Finanční noviny. Dostupné z WWW:
<http://www.financninoviny.cz/os-finance/zpravy/policie-navrhla-obzalovat-14-lidi-z-rozsahlych-danovych-uniku/759647&id_seznam=>
- [21] Policie České republiky [online]. 2011[2011-04-02]. Poškození věřitele a zkrácení daně. Dostupné z WWW:
<<http://www.policie.cz/docDetail.aspx?docid=21617573&doctype=ART&>>

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha A Schéma rozdělení rozpočtového určení daní od 1. 1. 2008

Příloha A: Schéma rozdělení rozpočtového určení daní od 1. 1. 2008 (bez SFDI, poplatků a pokut)



Vysvětlivky:

¹⁾ Každý kraj se na procentní části celostátního hrubého výnosu daně podílí procentem stanoveným v příloze č. 1 zákona č. 243/2000 Sb., o RUD, v platném znění

²⁾ Daňové příjmy jsou rozdělovány na základě:

1. kritéria výměry katastrálních území obce
2. prostého počtu obyvatel v obci
3. násobků postupných přechodů

³⁾ Příjmy státního rozpočtu

⁴⁾ Výnos daně z nemovitostí; příjemcem je ta obec, na jejímž území se nemovitost nachází.

⁵⁾ Daňové příjmy jsou rozdělovány na základě počtu zaměstnanců s místem výkonu práce v obci.

