

**Západočeská univerzita v Plzni**  
**Fakulta právnická**

# **Diplomová práce**

„Daňové trestné činy“

**Západočeská univerzita v Plzni**  
**Fakulta právnická**  
**Katedra trestního práva**

# **D i p l o m o v á   p r á c e**

„Daňové trestné činy“

Studijní program: Právo a právní věda

Studijní obor: Právo

Zpracoval: Marek Bařtipán

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Jan Kocina, Ph. D., katedra trestního práva

Plzeň 2012

## **Prohlášení**

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma: **Daňové trestné činy** vypracoval samostatně. Všechny použité prameny a literatura jsou označeny způsobem ve vědecké práci obvyklým.

V Plzni dne 27.3. 2012

.....  
**Marek Bařtipán**

## **Poděkování**

Rád bych poděkoval **panu JUDr. Janu Kocinovi, Ph. D.**, vedoucímu práce, za cenné rady a podnětné připomínky během zpracování mé diplomové práce.

## **Anotace**

Předložená práce je rozbohem vybrané části platné úpravy trestního a správního práva v České republice. Hlavním cílem práce je nastítnit problematiku daňových trestných činů z pohledu trestního práva. S ohledem na hlubší pochopení je výklad rozšířen o správněprávní a právněhistorický rozbor, dále o komparaci s cizí právní úpravou a je poukázáno i na vliv práva EU.

## Obsah:

1. Úvod	1
2. Pojem hospodářské trestní právo	3
3. Historický vývoj trestní úpravy daňových trestných činů	8
3.1. Vývoj v letech 1835 – 1961	8
3.2. Vývoj v letech 1961 – 2009	10
4. Správně právní hledisko daňové problematiky	14
4.1. Daně	14
4.1.1. Pojem daně a rozdíl mezi daní a poplatkem	14
4.1.2. Funkce a třídění daní	15
4.1.3. Daňový systém a daňová soustava ČR	17
4.1.4. Základní daňové prvky	18
4.2. Poplatník a plátce	19
4.3. Daňové řízení dle Daňového řádu	20
4.4. Účinná lítost dle Daňového řádu	22
5. Rozbor platné trestněprávní úpravy daňových trestných činů	24
5.1. Pachatel	24
5.2. Zkrácení daně	27
5.2.1. Zkrácení daně	27
5.2.2. Vylákání daňové výhody	33
5.2.3. Kvalifikované skutkové podstaty	35
5.3. Neodvedení daně	36
5.3.1. Neodvedení daně	36
5.3.2. Kvalifikované skutkové podstaty	40
5.4. Účinná lítost a zvláštní ustanovení o účinné lítosti	40
5.4.1. Účinná lítost	40
5.4.2. Zvláštní ustanovení o účinné lítosti	43
5.5. Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení	46
5.6. Zkrácení spotřební daně dle § 244 alinea 2 trestního zákoníku	48
6. Srovnání s cizími úpravami a vliv práva EU na českou úpravu	50
6.1. Srovnání se slovenskou úpravou	50
6.2. Srovnání s německou úpravou	52
6.3. Vliv práva EU na českou úpravu	54

7. Závěr	59
8. Resumé	61
9. Prameny	63
9.1 Knižní publikace	63
9.2 Časopisecké články	65
9.3 Judikatura	66
9.4 Právní předpisy	67
9.5 Různé	67

## **Seznam použitých zkratk**

**TZ** – zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

**Tr. Zák.** – zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon

**DŘ** – zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

**ÚS** – Ústavní soud ČR

**NS** – Nejvyšší soud ČR

**ZTOPO** – zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob

**FO** – Fyzická osoba

**PO** – Právnická osoba

**EU** – Evropská unie

**EZR** – Evropský zatýkací rozkaz

**OČVTŘ** - Orgány činné v trestním řízení



## 1. Úvod

Daně a daňová povinnost doprovází lidstvo už od nepaměti. Už za dob monarchie se jednalo o jeden z hlavních příjmů státní kasy. Na českém území došlo k institucionalizaci základu daní až za Lucemburků. Slovo „berně“, které bylo nahrazeno pojmem „daň“ v roce 1948, označovalo daň nebo pomoc. Obecná berně byla vybírána zpravidla od veškerého obyvatelstva.<sup>1</sup> Daňová povinnost s sebou nesla i možné sankce za její nedodržení. Lidé se snažili odjakživa vyhnout placení daní, proto daňová kriminalita není pouze moderní záležitostí.

Hospodářské trestné činy se objevují v prostředí tržní ekonomiky, kde dochází k samoregulačním činnostem, avšak občas je potřeba, aby stát zasáhl do tohoto prostředí. Dochází k tomu na základě řady různých instrumentů, ve smyslu zásady „ultima ratio“ je tím posledním trestněprávní úprava. Pojem „daňové trestné činy“ je řazen dle platné právní úpravy do kategorie hospodářských trestných činů. Odlišuje se však v tom, že objektem chráněným trestním právem je zde zájem státu na řádném vybrání daně, nikoliv na chodu samotné tržní ekonomiky.

V této práci se snoubí dvě odvětví veřejného práva. Dochází k tomu především proto, že tato dvě odvětví se prolínají do daňových deliktů. Prvním z nich je správní právo, které určuje základní pojmy daňové problematiky. Druhým je pak trestní právo, které má funkci preventivní i represivní, kdy stanovuje sankce za nedodržení povinností při odvádění daně, při vyměňování daně a při daňovém řízení. Ke správnému zhodnocení toho, jestli došlo k daňovému trestnému činu, je proto nutné s ohledem na výše uvedené, aby došlo k prolnutí obou těchto právních odvětví.

Cílem práce je učinit rozbor některých trestných daňových činů podle hlavy VI. zvláštní části trestního zákoníku. Úmyslně je práce zúžena pouze na vybrané trestné činy, které dle autora patří k nejobvyklejším. Stranou nezůstane ani zánik trestnosti za podmínek účinné lítosti. S cílem hlubšího pochopení problematiky bude výklad rozšířen o pohled správněprávní a právněhistorický, a také o srovnání s cizí právní úpravou.

Než se autor dostane k výkladu o daňových trestných činech, je na místě, aby nejdříve nastínil určité pojmy, které se této problematiky dotýkají. Začátek práce bude

---

<sup>1</sup> Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I. a kol. Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, 525 s., s. 277, ISBN 978-80-7380-155-7

věnován nejprve pojmu „hospodářské trestní právo“, který v sobě zahrnuje mnohem širší okruh trestných činů, než jsou daňové delikty. Další část se bude zabývat historií daňové kriminality od roku 1835, kdy bude kladen větší důraz na úpravu trestního práva z roku 1961. Nedílnou součástí této práce bude i kapitola o daních ve smyslu správního práva, kde bude pojednáno především o úpravě, kterou provádí daňový řád. Především tedy o tom, co pojem „daň“ znamená, jak se vyměřuje a určuje, kdo je daňovým subjektem a jak probíhá daňové řízení dle daňového řádu. Největší část práce bude odpovídat jejímu názvu. Autor této práce se bude snažit rozebrat platnou trestněprávní úpravu některých daňových deliktů s ohledem na současnou judikaturu, také dojde k zohlednění odborných článků, které se dané problematice věnují. Práce bude soustředěna pouze na některé trestné činy, které se týkají daní. Proto nedojde k rozebrání částí paragrafů, které souvisejí například se sociálním zabezpečením, nebo se cly. Poslední část pojedná o vlivu práva Evropské unie na současnou trestněprávní úpravu, a také dojde ke komparaci s cizími trestněprávními zákony, kdy bude srovnávána úprava česká, slovenská a německá.

## 2. Pojem hospodářské trestní právo

Vymezit pojem hospodářské trestní právo je velmi obtížné, jelikož neexistuje jednotný a všeobecný výklad tohoto pojmu. Ekonomika České republiky je založena na tržním hospodářství, tudíž vzniká potřeba zajistit adekvátní ochranu ekonomice, hospodářskému mechanismu a ekonomickým vztahům.<sup>2</sup> O toto se stará institut hospodářských trestných činů, který poskytuje ochranu ekonomickým vztahům a hospodářským zájmům. S hospodářským trestním právem souvisí pojem hospodářské kriminality.

Hospodářská kriminalita je považována za závažný problém především kvůli rozsahu způsobených materiálních a morálních škod.<sup>3</sup> Její nebezpečnost také spočívá v tom, že se postupně rozrůstá, a tím vtahuje do kriminálního prostředí nové účastníky hospodářských vztahů.<sup>4</sup> „Hospodářskou kriminalitou rozumíme zaviněné jednání popsané ve zvláštní části trestního zákona, poškozující nebo ohrožující hospodářský pořádek, systém ekonomických a souvisejících právních vztahů, jejich fungování, práva a oprávněné zájmy subjektů těchto vztahů.“<sup>5</sup> Pokud budeme vycházet z této definice, pak pod hospodářskou kriminalitu patří všechna protiprávní jednání, která:<sup>6</sup>

- a) bez ohledu na postavení pachatele naplňují skutkovou podstatu některého z trestných činů uvedených ve VI. hlavě zvláštní části trestního zákoníku,
- b) naplňují skutkovou podstatu jiného trestného činu, pokud při jeho páchání jsou pachatel i poškozený v postavení podnikatelů a trestná činnost souvisí s jejich podnikáním,
- c) naplňují skutkovou podstatu jiného trestného činu, pokud k němu došlo ve vztazích založených obchodním nebo pracovním právem k tíži zaměstnavatele, nebo na základě jiného právního vztahu souvisejícího s hospodářstvím, ekonomikou nebo financemi,

---

<sup>2</sup> Kuchta, J. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 2009, 656 s., s. 229, ISBN 978-80-7400-047-8

<sup>3</sup> Jelínek, J., Hasch, K., Nováková, J., Sovák, Z., Zvláštní část. Trestní právo hmotné. 1. vydání, Praha: Eurolex Bohemia, 2003, 316 s., s.33, ISBN 80-56432-35-1

<sup>4</sup> Jelínek, J. a kol. Trestní právo hmotné. Obecná část. Zvláštní část. 1. vydání, Praha:Linde, 2009, 896 s., s. 470, ISBN 978-80-87212-24-0

<sup>5</sup> Chmelík, J.,Hájek, P., Nečas, S., Úvod do hospodářské kriminality, Plzeň: Aleš Čeněk, 2005, 168s, s. 17, ISBN 80-8689-13-X

<sup>6</sup> Tamtéž

- d) naplňují skutkovou podstatu trestných činů úředních osob a trestných činů souvisejících s úplatkářstvím, pokud je spáchal představitel veřejné správy při výkonu své pravomoci v souvislosti s plněním hospodářských úkolů v obecném zájmu nebo takové jednání proti tomuto představiteli směřovalo, nebo
- e) slouží k legalizaci výnosů z trestné činnosti,
- f) jsou zařazena do hospodářské kriminality v mezinárodních smlouvách a úmluvách.

TZ pojednává o hospodářských trestných činech v hlavě VI. zvláštní části. Dělí se na 4 díly: Trestné činy proti měně a platebním prostředkům, Trestné činy daňové, poplatkové a devizové, Trestné činy proti závazným pravidlům tržní ekonomiky a oběhu zboží ve styku s cizinou, Trestné činy proti průmyslovým právům a proti autorskému právu.

Někteří autoři zahrnují pod pojem hospodářské trestné činy navíc některé skutkové podstaty z jiných hlav TZ. Typicky se jedná o hlavu V. zvláštní části, která pojednává o trestných činech proti majetku (podvod, zpronevěra a další).

Hospodářské trestné činy postihují převážně jen nejzávažnější formy trestní činnosti<sup>7</sup>, proto se zde uplatňuje zásada subsidiarity trestní represe, která vychází z ustanovení §12 odst. 2 TZ.<sup>8</sup> Zásahy státu pomocí trestněprávních prostředků by se měly omezovat v podstatě na:<sup>9</sup>

- a) postih pro nesplnění povinností vůči státu, zejména finančních (např. daňová povinnost),
- b) postih pro nedodržení důležitých předpisů vymezujících rámec podnikání a závazná pravidla podnikání včetně zajištění rovnosti na trhu,
- c) postih různých jednání podvodného charakteru,
- d) ochranu tajemství obchodních informací a účetní evidence,
- e) ochranu měny a závazků vyplývajících z mezinárodních smluv a úmluv.

Z výše uvedeného vyplývá, že u trestných činů hospodářských se vyskytuje skupinový objekt, jímž je zájem dodržování pravidel stanovených pro hospodářskou

---

<sup>7</sup> Chmelík, J. a kol. Trestní právo hmotné. Praha: Linde Praha, a.s., 2007, 279 s., s. 168, ISBN 978-80-7201-652-5

<sup>8</sup> Úprava trestního práva se použije pouze jako krajní prostředek ve chvíli, kdy mimotrestní ochrana nedostačuje (princip ultima ratio).

<sup>9</sup> Šámal, P. v Nett, A. Nové jevy v hospodářské kriminalitě. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2005, 307 s., s. 219, ISBN 80-210-3831-4

činnost ve všech výše uvedených oblastech, zároveň však i s pravidly, která vyplývají z mezinárodních závazků České republiky (druhový objekt).<sup>10</sup> Pak tedy u trestných činů proti měně a platebním prostředkům se jedná o měnu a peněžní oběh, ale také o bezpečnost a funkci peněžního styku, stejně jako o spolehlivost cenných papírů, šeků a bezhotovostních platebních prostředků. U trestných činů daňových, poplatkových a devizových je objektem zájem státu na řádném a správném vyměření daně, poplatku, cla a pojistného a jejich odvedení. V případě trestných činů směřujících proti závazným pravidlům tržní ekonomiky a oběhu zboží ve styku s cizinou je objektem zájem na řádném fungování hospodářství. A nakonec u trestných činů proti průmyslovým právům a proti autorskému právu je skupinovým objektem zájem na ochraně řádného průběhu hospodářské soutěže u subjektů vstupujících na trh.<sup>11</sup>

U objektivní stránky charakterizující jednotlivé trestné činy hospodářské z pohledu jednání pachatele se vyskytují spíše trestné činy komisivní. Omisivní delikty, a zvláště pak čistě omisivní, jsou zastoupeny zřídka.<sup>12</sup> Obsah některých ustanovení je vymezen jinými právními normami, které mají netrestní charakter (autorský zákon, předpisy upravující podnikání, zákony na ochranu měny, atd.), jedná se tedy o skutkové podstaty blanketní nebo odkazovací. U takovýchto ustanovení skutková podstata zakládá trestnost také na tom, aby si pachatel počínal neoprávněně.<sup>13</sup>

U hospodářských trestných činů častěji dochází ve vztahu k následku k poruše. S ohrožením se můžeme setkat například u trestného činu zneužití informace a postavení v obchodním styku dle § 255 TZ.<sup>14</sup>

V souvislosti s otázkou objektivní stránky je potřeba také uvést pojmy, které jsou často obsaženy ve skutkových podstatách jednotlivých hospodářských trestných činů. Jedná se o pojmy škoda, prospěch a rozsah. Pro stupeň nebezpečnosti má značný význam výše škody způsobené trestným činem. Škodou se rozumí ve shodě s ustanovením §442 odst. 1 občanského zákoníku a §379 obchodního zákoníku jak

---

<sup>10</sup> Novotný, O., Vokoun, R. a kol. Trestní právo hmotné – II. Zvláštní část, Praha: ASPI, a.s., 2007, 480 s., s. 155, ISBN 978-80-7357-259-4

<sup>11</sup> Kuchta, J. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 2009, 656 s., s. 234, ISBN 978-80-7400-047-8

<sup>12</sup> Tamtéž, s. 233

<sup>13</sup> Novotný, O., Vokoun, R. a kol. Trestní právo hmotné – II. Zvláštní část, Praha: ASPI, a.s., 2007, 480 s., s. 157, ISBN 978-80-7357-259-4

<sup>14</sup> Kuchta, J. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 2009, 656 s., s. 233, ISBN 978-80-7400-047-8

škoda skutečná, tak i ušlý zisk. V některých případech je ovšem nutno přihlížet i k jiným ustanovením soukromého práva.<sup>15</sup>

Prospěchem, který je kvalifikačním znakem některých skutkových podstat, se rozumí přírůstek majetku pachatele nebo jiné osoby v důsledku trestného činu. V praxi může dojít k situaci, kdy se prospěch může lišit od způsobené škody.<sup>16</sup>

Dle rozsudku Nejvyššího soudu ČR ze dne 18. 7. 2001 R 20/2002 větší rozsah zkrácení daně nebo podobné povinné platby ve smyslu § 148 odst. 1 tr. zák. (dnes § 240) odpovídá v peněžním vyjádření hranici větší škody nebo většího prospěchu podle § 89 odst. 11 tr. zák. (dnes § 138). Z uvedeného rozsudku vyplývá, že pojmy větší, značný nebo velký rozsah lze vykládat ve smyslu § 138 odst. 1 TZ tehdy, pokud se dá škoda vyjádřit v penězích.

Subjektem hospodářských trestných činů může být kdokoliv. V některých trestných činech je ovšem okruh pachatelů zúžen na speciální nebo konkrétní pachatele. Speciálnost pachatele se vztahuje především na ty trestné činy, kdy je subjekt zavázán určitými pravidly, jež jsou stanovena pro podnikání či jinou hospodářskou činnost. Konkrétní subjekt se vyskytuje například v § 237 TZ.<sup>17</sup>

§ 114 odst. 2 tr. zák. pojednává o institutu jednání za jiného. Z tohoto ustanovení vyplývá, že fyzická osoba, která jedná za osobu právnickou, avšak sama nemá znaky konkrétního nebo speciálního subjektu, se považuje za takovýto subjekt, pokud zvláštní vlastnost, způsobilost nebo postavení jsou dány u právnické osoby. Tohoto ustanovení se použije pouze tehdy, pokud je okruh pachatelů omezen.<sup>18</sup>

Subjektivní stránka hospodářských trestných činů záleží v úmyslu. V některých případech trestní zákoník vyžaduje (specifický) úmysl přesně orientovaný k tomu, aby pachatel opatřil sobě nebo jinému výhodu nebo prospěch. Nedbalostní forma není

---

<sup>15</sup> Srovnání Jelínek, J., Hasch, K., Nováková, J., Sovák, Z., Zvláštní část. Trestní právo hmotné. 1. vydání, Praha: Eurolex Bohemia, 2003, 316 s., s.37, ISBN 80-56432-35-1 a Kuchta, J. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 2009, 656 s., s. 234, ISBN 978-80-7400-047-8

<sup>16</sup> Jelínek, J., Hasch, K., Nováková, J., Sovák, Z., Zvláštní část. Trestní právo hmotné. 1. vydání, Praha: Eurolex Bohemia, 2003, 316 s., s.37, ISBN 80-56432-35-1

<sup>17</sup> Kuchta, J. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 2009, 656 s., s. 232, ISBN 978-80-7400-047-8

<sup>18</sup> Jelínek, J., Hasch, K., Nováková, J., Sovák, Z., Zvláštní část. Trestní právo hmotné. 1. vydání, Praha: Eurolex Bohemia, 2003, 316 s., s.37 – 38, ISBN 80-56432-35-1

výslovně připuštěna. V případech kvalifikovaných skutkových podstat postačí vědomá nedbalost.<sup>19</sup>

V hospodářské trestné činnosti může dojít k jednočinnému souběhu. Nutno ovšem posuzovat, zdali ustanovení hlavy VI. není speciálním ustanovením k jiným skutkovým podstatám.<sup>20</sup>

Příprava je trestná pouze, pokud to trestní zákoník u příslušného trestného činu výslovně stanoví. V hospodářských trestných činech se setkáme s trestností přípravy pouze u §§ 233, 234 a 237.

---

<sup>19</sup> Srovnání Jelínek, J., Hasch, K., Nováková, J., Sovák, Z., Zvláštní část. Trestní právo hmotné. 1. vydání, Praha: Eurolex Bohemia, 2003, 316 s., s.37, ISBN 80-56432-35-1 a Kuchta, J. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 2009, 656 s., s. 232, ISBN 978-80-7400-047-8 a Novotný, O., Vokoun, R. a kol. Trestní právo hmotné – II. Zvláštní část, Praha: ASPI, a.s., 2007, 480 s., s. 158, ISBN 978-80-7357-259-4

<sup>20</sup> Kuchta, J. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 2009, 656 s., s. 235, ISBN 978-80-7400-047-8

### 3. Historický vývoj trestní úpravy daňových trestných činů

#### 3.1 Vývoj v letech 1835 – 1961

Do roku 1950 se odpovědnost za daňové delikty vyskytovala pouze v jednotlivých zákonech správního práva, respektive ve speciálních zákonech pojednávajících o daních.

Patentem č. 63/1835 Sb. z. p. z 11. července 1835 (důchodkový řád) bylo kodifikováno správní trestání jako součást správního řízení. Patent byl postaven na zásadách písemnosti, tajnosti a na principu inkvizičního řízení.<sup>21</sup>

Reformu provedl až zákon č. 76/1927 Sb. z. a n. o přímých daních. Ten obsahoval ve své hlavě VIII. trestní ustanovení, která se týkala daňových deliktů. Také zavedl zásadu ústnosti a zásadu volného hodnocení důkazů.

Daňovým deliktem zde bylo pouze úmyslné zkrácení daně včetně pokusu, návodu a pomoci. Dále se v tomto zákoně vyskytla ustanovení týkající se trestů, okolností přitěžujících a polehčujících. V § 185 odst. 1 bylo uvedeno, že se trestného činu dopouštěli ti, kdo ve věci vlastní daně anebo jako zákonní nebo zmocnění zástupci v přiznání nebo oznámení tímto zákonem nařízeném v odpovědi na dotaz finančního úřadu, v opravném prostředku nebo v jakémkoliv jiném podání k finančnímu úřadu něco nesprávného uvedli nebo potvrdili nebo něco zatajili nebo do stanovené lhůty nepodali přiznání nebo oznámení tímto zákonem nařízená, bylo – li takové jednání nebo opomenutí způsobilé vyměření zákonné daně zmařit nebo přivodit vyměření menší než zákonné daně.

Subjektivní stránka skutku měla vliv na výši sankce. Zákon jako základní trestní sankci použil pokutu, která se pohybovala ve výši jedno- až dvojnásobku při neúmyslném činu a troj- až dvacetinásobku daně při úmyslu. V některých kvalifikovaných případech bylo možné společně uložit trest vězení od jednoho dne až do dvou let a také mohlo dojít zároveň ke zveřejnění zprávy o potrestání.<sup>22</sup>

U daní z majetku a z přírůstku upravoval řízení a sankce zákon č. 309/1920 Sb. z. a n. Rozlišoval tři druhy přestupků: zkrácení, zatajení (oba úmyslné) a ohrožení daně

---

<sup>21</sup> Starý, M.a kol. Dějiny daní a poplatků, Praha: Havlíček Brain Team, 2009, 208 s., s. 132, ISBN 978-80-87109-15-1

<sup>22</sup> Tamtéž



(postačovala vědomá nedbalost). U zkrácení byl trestný i pokus. Jako sankce zde byla pokuta ve výši až padesátinásobku původní vyměřené daně. U nepřímých daní byla úprava ponechána opět jednotlivým normám správního práva, avšak subsidiárně zůstával v platnosti patent z roku 1835. U daně obrátové a přepychové se zkrácení daně považovalo za správní delikt. To upravoval ve svém § 41 zákon č. 268/1923 Sb. z. a n., o daní z obrátu a přepychu. Trest zde byl peněžitý. Popřípadě v trestním nálezu mohl být vyřčen náhradní trest vězení od jednoho dne do šesti měsíců pro případ nedobytnosti daně.<sup>23</sup>

Daňové přestupky se promlčovaly ve lhůtě 3 let. Trestnost deliktů trestaných finančními orgány zanikala smrtí, účinnou lítostí, upuštěním, promlčením či mimořádným prominutím.<sup>24</sup>

Dne 1. srpna 1950 nabyl účinnosti nový trestní zákon č. 86/1950. Tento zákon je průlomový v oblasti trestání daňových deliktů. Poprvé totiž ve svých §§ 148 - 150 zavedl skutkové podstaty trestných činů zkrácení a ohrožení daně. Z judikátu 93/1956 N.s. vyplývá, že konání, které směřuje ke zkrácení daně, je třeba posuzovat podle stupně nebezpečnosti činu pro společnost buď jako trestný čin dle § 148 trestního zákona, nebo jako přestupek dle § 61 trestního zákona správního.

Trestným činem zkrácení daně se dle § 148 rozumí úmyslné delikty. Pokud by došlo ke zkrácení daně z nedbalosti, pak se jedná o přestupek dle trestního zákona správního. Zkrácení daně není pouhé neodvedení daně. Pokud subjekt neodvedl daň do státního rozpočtu, pak může jít o přestupek.<sup>25</sup>

§ 148 uvádí ve svém znění, že musí dojít k úmyslu zkrátit daň ve značném rozsahu. Pojem značný rozsah ovšem nebyl přesně stanoven, a tak základním hlediskem byla finanční politika státu, ekonomický význam daně, číselný rozsah daně atd.<sup>26</sup>

Dalším institutem je vylákání daňové výhody, pod kterou je nutno si představit neoprávněné dosažení takové výhody (nesprávné údaje rozhodné pro přiznání daňové

---

<sup>23</sup> Srov. Starý, M.a kol. Dějiny daní a poplatků, Praha: Havlíček Brain Team, 2009, 208 s., s. 132 – 133, ISBN 978-80-87109-15-1 a Galát, M., K některým trestným činům daňovým [netištěná rigorózní práce] Brno, Právnická fakulta Masarykovy Univerzity v Brně, Katedra trestního práva 2008

<sup>24</sup> Starý, M.a kol. Dějiny daní a poplatků, Praha: Havlíček Brain Team, 2009, 208 s., s. 133, ISBN 978-80-87109-15-1

<sup>25</sup> Glogar, R. Trestný zákon : komentár k zákonu z 12. júla 1950. č.86 Zb. v znení zákona č. 63/1956 Zb, 1959, 860 s., s.421

<sup>26</sup> Tamtéž

výhody). Daňovou výhodou je jakékoliv snížení nebo odpuštění daně. Zneužitím daňové výhody je pak to, kdy daňová výhoda byla dosažena za podmínek, kdy k výhodě dojít nemělo.<sup>27</sup>

Trestní zákon poté v § 148 odst. 2 uvádí kvalifikované skutkové podstaty, za které náleží vyšší trestní sankce. Pro příklad se jedná o situace, kdy došlo ke spáchání ještě se dvěma osobami, pokud došlo ke značné škodě nebo pokud jsou obzvlášť přitěžující okolnosti.

V § 149 odst. 1 nalezneme další skutkovou podstatu zkrácení daně. Tentokrát je zde jako další znak přidána skutečnost, že ke zkrácení daně případně vylákání daňové výhody došlo za pomoci zbraně.

§ 150 pojednává o recidivě při opakování trestných činů, které jsou uvedeny v § 148 a § 149.

Trestem, který bylo možno uložit za tyto trestné činy byl trest odnětí svobody. Při základní skutkové podstatě se jednalo o trest odnětí svobody až na dva roky (§ 148 odst. 1 a § 149 odst.1), při kvalifikované skutkové podstatě mohl být uložen trest odnětí svobody v rozmezí od jednoho roku do pěti let (§ 148 odst. 2).

K důvodům zániku trestnosti patřila účinná lítost v ustanovení § 64, zánik nebezpečnosti činu pro společnost podle § 64a a promlčení trestního stíhání dle § 65.

### **3.2 Vývoj v letech 1961 – 2009**

Dne 29. listopadu 1961 došlo k přijetí zákona č. 140/1961 Sb. trestní zákon. Tím došlo k rekodifikaci zákona z roku 1950. Rekodifikace se dotkla i ustanovení o zkrácení daně, kdy došlo k vypuštění institutu vylákání daňové výhody a vytvoření jedné základní a jedné kvalifikované skutkové podstaty. Ta se zpět dostala až novelou trestního zákona č. 253/1997 Sb. vložení nového odstavce 2, který zní: „Stejně bude potrestán, kdo vyláká výhodu na některé z povinných plateb uvedených v odstavci 1.“ Z rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 16.6. 1999 sp. zn. 8 Tz 90/1999 vyplývá, že vylákání daňové výhody se posuzovalo jako trestný čin podvodu podle § 250 tr. zák.<sup>28</sup> Stejnou novelou také byla vložena nová skutková podstata „Neodvedení daně,

---

<sup>27</sup> Glogar, R. Trestný zákon : komentár k zákonu z 12. júla 1950. č.86 Zb. v znení zákona č. 63/1956 Zb, 1959, 860 s., s.421

<sup>28</sup> Galát, M., K některým trestným činům daňovým [netištěná rigorózní práce] Brno, Právnická fakulta Masarykovy Univerzity v Brně, Katedra trestního práva 2008

pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti“, která byla zakotvena v § 147. Též došlo k přidání § 147a, který pojednává o účinné lítosti. Nový trestní zákon byl účinný od 1.1. 1962 do 1.1. 2010.

Důležité hledisko je otázka časové působnosti, tedy kdy se bude posuzovat trestnost dle trestního zákona z roku 1961 a kdy dle trestního zákoníku z roku 2009. TZ v § 2 odst. 1 stanoví, že trestnost činu se posuzuje v době, kdy byl trestný čin spáchán; podle pozdějšího se posuzuje jen tehdy, jestliže to je pro pachatele příznivější. Příkladem by mohlo být neodvedení daně podle § 147 tr. zák., kdy sankce za porušení této povinnosti se pohybuje v rozmezí od šesti měsíců do tří let; oproti tomu v § 241 TZ není stanovena dolní hranice sazby, a tedy lze použít toto ustanovení, i když byl trestný čin dokonán před 1.1. 2010. § 2 odst. 2 zní: „Jestliže se zákon změnil během páchaní činu, užije se zákona, který je účinný při dokončení jednání, kterým je čin spáchán.“ Jelikož se daňové delikty často vyznačují tím, že se jedná o pokračující trestné činy, pak tedy pokud došlo alespoň k jednomu dílčímu útoku za účinnosti nového trestního zákoníku (po 1.1. 2010), bude se celé jednání pachatele posuzovat podle trestního zákoníku, i když ten bude pro pachatele méně příznivý.

U daňových deliktů se většinou jedná o velmi náročné případy a vyšetřování a celkově trestní řízení je velmi zdlouhavé. Proto dochází ještě dnes k rozhodnutí soudu, která se opírají o ustanovení trestního zákona. Proto zde podrobněji proberu úpravu, která předcházela té současné, avšak podle které ještě dnes mohou soudy rozhodovat.

§147 se zabývá problematikou neodvedení daně. Tato skutková podstata se do trestního zákona dostala novelou z roku 1997. Pachatelem může být jen plátce, který ve větším rozsahu nesplní za poplatníka zákonnou povinnost odvést daň. Jedná se tedy o speciální subjekt.<sup>29</sup> To vyplývá i z rozhodnutí R 53/2000, kdy stanoví, že pachatelem trestného činu je plátce daně, který neplní svou zákonnou povinnost odvést tyto platby. Jedná se pouze o zaměstnavatele jako plátce daně, jejíž uhrazení ukládá zákon poplatníkovi – zaměstnanci. Z rozhodnutí R 30/2001 je zřejmé, že trestnost jednání, které spočívá v neodvedení daně je podmíněna zjištěním, že zaměstnavatel měl k dispozici potřebné finanční prostředky. To znamená, že zaměstnavatel příslušné částky z hrubých mezd srazil, ale v rozporu se zákonem je neodvedl oprávněným příjemcům, nýbrž je použil k jiným účelům. Vyžaduje se vždy úmysl a neodvedení daně

---

<sup>29</sup> Jelínek, J. a kol., Trestní právo hmotné, obecná část, zvláštní část. 1. vydání, Praha: Linde Praha, a.s., 2005, 794 s., s. 491, ISBN 80-7201-533-8

ve větším rozsahu. Ten je s ohledem na ustanovení § 89 odst. 11 vykládán tak, že jde o částku nejméně 50 000 Kč.<sup>30</sup> Rozhodnutí R 28/2005 označuje opakované neodvedení daně za pokračování v trestném činu a přesně vymezuje, že nelze takovéto jednání považovat za trestný čin trvajících. Toto tvrzení podporuje i rozhodnutí R 27/2006 – I, kdy je judikováno, že trestný čin dle § 147 může být trestný čin pokračující a může se skládat z jednotlivých dílčích útoků. Trestnost zaniká účinnou lítostí podle § 147a.

§ 147a hovoří o účinné lítosti vzhledem k neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Jedná se o zvláštní ustanovení účinné lítosti. Důvodem zániku trestnosti je, že pachatel svou povinnost dodatečně splní dříve, než soud prvního stupně začne vyhlášovat rozsudek. Povinnost úhrady se ovšem nevztahuje na sankce, které jsou spojené s nesplněním platební povinnosti (penále, úroky).<sup>31</sup> Z rozhodnutí 27/2006 – II nutno vyvozovat, že podmínky účinné lítosti nejsou splněny, pokud jsou platby zaplacené až prostřednictvím exekuce, popřípadě v insolvenčním řízení bez přičinění obviněného.

Po novele z roku 1997 obsahuje § 148, který se věnuje zkrácení daně, i ustanovení o vylákání daňové výhody. Jedná se o dvě samostatné skutkové podstaty, které lze spáchat současně i samostatně. Může tedy dojít i k jednočinnému souběhu. Jelikož trestní zákon nevymezuje pojem „větší rozsah“, vychází rozhodování soudů z § 89 odst. 11 tr. zák. a pod tento pojem se podřazuje skutečnost, kdy došlo k „větší škodě“, což odpovídá částce 50 000 Kč. U vylákání výhody se toto kritérium nepožaduje.<sup>32</sup> Dle rozhodnutí R 25/1968 je pachatelem každý, kdo svým úmyslným jednáním způsobí zkrácení daně. Dále toto rozhodnutí uvádí, že okolnost podmiňující použití vyšší trestní sazby, kdy pachatel spáchal trestný čin „nejméně se dvěma osobami“, v sobě zahrnuje jakoukoliv formu účastenství, tedy i spolupachatelství. Jako u předchozího trestného činu i zde se vyžaduje úmysl. K zániku trestnosti může i zde dojít účinnou lítostí. Nejedná se ovšem o speciální účinnou lítost, jako je tomu v § 147a, nýbrž se zde jedná o ustanovení obecné, které je obsažené v § 66 tr. zák. Rozhodnutí R 35/2001 stanovilo, že podmínky účinné lítosti mohou být splněny i za

---

<sup>30</sup> Jelínek, J. a kol., Trestní právo hmotné, obecná část, zvláštní část. 1. vydání, Praha: Linde Praha, a. s., 2005, 794 s., s. 491, ISBN 80-7201-533-8

<sup>31</sup> Jelínek, J. a kol., Trestní zákon a trestní řád s poznámkami a judikaturou. 24. aktualizované vydání podle stavu k 1.10. 2006, Praha: Linde Praha, a. s., 2006, 1055 s., s. 156, ISBN 80-7201-618-0

<sup>32</sup> Tamtéž, s. 158

situace, kdy pachatel přikročil k napravení škodlivého následku trestného činu bezprostředně poté, co příslušný finanční úřad u něj učinil poznatek o podezřelé okolnosti, která však sama o sobě nestačila k závěru, že byl spáchán trestný čin, ale mohla se stát podnětem k dalším úkonům ze strany finančního úřadu (např. provedení daňové kontroly).

§ 148a se zabývá ve větě druhé problematikou zkrácení spotřební daně. Trestnost se zde neváže na výši škody. Rozhodnutí R 55/2002 říká, že uváděním zboží do oběhu ve smyslu ustanovení § 148a odst. 1 věty druhé tr. zák. je nejen nabízení k prodeji, prodej nebo jiné formy nabízení ke spotřebě, ale též přeprava, skladování nebo dovoz cigaret, které nejsou označeny tabákovou nálepkou, za účelem jejich prodeje či jakéhokoli jiného nabízení na trhu.

§ 148b pojednává o nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení. Je zde chráněn zájem na včasném vyměření daně, popřípadě na jejím vymáhání. Oznamovací povinnost vyplývá z jiného zákona. Jedná se především o § 34 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dnes § 57 an. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Příkladem zde mohou být osoby, které mají listiny a jiné věci, jež mohou být důkazním prostředkem při správě daní a které jsou povinny na výzvu správce daně listiny a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání. Vyžaduje se, aby ohrožení vyměření, popřípadě vymáhání daně dosáhlo většího rozsahu.

Všechny daňové trestné činy mají základní trestní sazbu od šesti měsíců do tří let odnětí svobody. Dále §§ 147, 148 a 148a uvádí jako alternativní potrestání peněžitý trest. §§ 147, 148, 148a odst. 2 a § 148b ve své kvalifikované skutkové podstatě uvádějí výši trestní sankce od jednoho roku až po osm let trestu odnětí svobody. §§ 148 odst. 4 a 148a odst. 3 obsahují nejvážnější daňové delikty, kdy za škodu nebo prospěch velkého rozsahu lze uložit trest odnětí svobody na pět až dvanáct let.

K zániku trestnosti dochází z důvodu účinné lítosti dle §66 (u krácení daně) a §147a (u neodvedení daně zaměstnavatelem) a dále pak promlčením trestního stíhání podle § 67.

## 4. Správněprávní hledisko daňové problematiky

### 4.1 Daně

#### 4.1.1 Pojem daně a rozdíl mezi daní a poplatkem

Daň můžeme definovat jako povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní.<sup>33</sup> Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech, nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností.<sup>34</sup>

Daně jsou platební povinností, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, aniž by docházelo k ekvivalentnímu protiplnění vůči zdaňovaným subjektům.<sup>35</sup>

Z obou těchto definic vyplývá, že daň je nenávratná a zákonem stanovená platba, která nemá ekvivalentní charakter a kterou je daňový subjekt povinen zaplatit.

Zákonná definice daní v našem právním řádu chybí, a proto při určování, co je a co není daň, je důležité vycházet z jednotlivých daňových zákonů.

Zákon č. 280/2009 Sb. daňový řád ve znění pozdějších předpisů vymezuje pojem daně v § 2 odst. 3, kdy pro účely daňového řádu se daní rozumí:

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

V následujících paragrafech DŘ je dále rozvíjen pojem daně, kdy v § 3 uvádí, že daň zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.

Příslušenstvím daně se dle DŘ rozumí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona.

---

<sup>33</sup> Neúčelovost lze spatřovat v tom, že použití daně není předem stanoveno. Neekvivalentností se rozumí, že poplatník nemá nárok na protihodnotu ve výši odpovídající jeho platbě.

<sup>34</sup> Kubátová, K., Daňová teorie a politika. 4. vydání, Praha: ASPI, 2006, 280 s., s. 16, ISBN 80-7357-205-2

<sup>35</sup> Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 5. upravené vydání. Praha: C.H. Beck, 2009, 576 s., s. 154, ISBN 978-80-7400-801-6

Daně jsou hlavním zdrojem veřejných rozpočtů, ale je nutno podotknout, že dalšími zdroji jsou poplatky a cla.

Z ekonomického hlediska se cla považují za daně, jelikož je u nich platba povinná a neúčelová. Cla jsou definována jako dávka „sui generis“ vybíraná v souvislosti s přechodem zboží přes státní hranici. Cla jsou uzákoněna, ale nejsou dávkou všeobecnou.<sup>36</sup>

Od daní je ještě nutno rozlišovat poplatek. Za poplatek se považuje platba za službu, kterou provedl veřejný sektor. Na rozdíl od daně je poplatek dobrovolný, účelový a nepravidelný. Společným znakem poté je nenávratnost.<sup>37</sup>

V praxi ovšem dochází k prolínání specifických vlastností daní a poplatků, a tak některé platby mají daňový i nedaňový charakter (např. zákonné zdravotní pojištění, kdy se jedná o poplatek, který je ovšem povinný).<sup>38</sup>

Daně představují ze své povahy významnou pravomoc státní moci omezovat vlastnictví a zasahovat do velikosti soukromého majetku osob.<sup>39</sup> Proto Listina základních práv a svobod ve svém článku 11 odst. 5 stanovuje, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Avšak při ukládání daní je zákonodárce povinen dle výkladové praxe Ústavního soudu podložit své rozhodnutí objektivními a racionálními kritérii.<sup>40</sup>

#### 4.1.2 Funkce a třídění daní

Funkce daní je nutno přiřazovat k ekonomickým funkcím veřejného sektoru. Mezi hlavní funkce se řadí:<sup>41</sup>

- a) funkce alokační,
- b) funkce redistribuční,

---

<sup>36</sup> Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I. a kol. Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, 525 s., s. 291, ISBN 978-80-7380-155-7

<sup>37</sup> Tamtéž, s. 288

<sup>38</sup> Srovnání Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I. a kol. Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, 525 s., s. 288 a Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 5. upravené vydání. Praha: C.H. Beck, 2009, 576 s., s. 155 ISBN 978-80-7400-801-6

<sup>39</sup> Klíma, K. a kol., Komentář k Ústavě a Listině. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2005, 1019s., s. 686, ISBN 80-86898-44-X

<sup>40</sup> To vyplývá z nálezu ÚS sp. zn. Pl. ÚS 22/1992 z 8.10. 1992.

<sup>41</sup> Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I. a kol. Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, 525 s., s. 291 an., ISBN 978-80-7380-155-7

- c) funkce stabilizační,
- d) funkce fiskální.

Funkcí alokační se rozumí získávání prostředků na financování oblastí podceněných trhem. Funkce redistribuční zmírňuje rozdíly výběrem od bohatších, což umožňuje státu zvyšovat příjem méně bohatým. Funkce stabilizační má za úkol zmírňovat cyklické výkyvy v ekonomice. Fiskální funkce potom znamená získávání prostředků do veřejných rozpočtů, z nichž jsou pak financovány veřejné výdaje. Jak bylo napsáno již výše, tak daně jsou hlavním zdrojem veřejných rozpočtů.<sup>42</sup>

Třídění daní se provádí dle různých hledisek a metod. Již prof. Engliš uvádí, že daně lze třídit např. podle účelu úhrady (všeobecné a účelové), dle hledisek finančně technických (přímé a nepřímé), podle únosnosti (osobní a věcné), zvláště podle účinku daní na soutěživost doma i v cizině atd.<sup>43</sup>

Dalším dělením je rozlišení mezi osobními daněmi a daněmi „na věci“. Dále pak mezi přímými a nepřímými daněmi. Toto rozdělení nastínili manželé Musgraveovi.

V dnešní době je základním kritériem pro dělení daní vazba daně na důchod. Toto kritérium rozlišuje poté daně na daně přímé a nepřímé.

U daní přímých dochází k postihu zdaňovaného příjmu již při jeho vzniku. Poplatník také nemůže přenést svou povinnost na jiný subjekt, tedy dochází k platbě na úkor poplatníka. K přímým daním řadíme hlavně daň z příjmu.<sup>44</sup>

U daní nepřímých se předpokládá, že je subjekt, který daň odvádí, neplatí z vlastního důchodu, ale že je přenáší na jiný subjekt.<sup>45</sup> Nepřímými daněmi jsou daně, které se uvalují na spotřebu a které hradí výrobce nebo prodejce z objemu své produkce nebo svých prodejů.<sup>46</sup> K nepřímým daním patří zejména daň z přidané hodnoty, spotřební daně a energetické daně.

---

<sup>42</sup> Kubátová, K., Daňová teorie a politika. 4. vydání, Praha: ASPI, 2006, 280 s., s. 18, ISBN 80-7357-205-2

<sup>43</sup> Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 5. upravené vydání. Praha: C.H. Beck, 2009, 576 s., s. 155, ISBN 978-80-7400-801-6

<sup>44</sup> Kubátová, K., Daňová teorie a politika. 4. vydání, Praha: ASPI, 2006, 280 s., s. 20, ISBN 80-7357-205-2

<sup>45</sup> Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I. a kol. Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, 525 s., s. 292., ISBN 978-80-7380-155-7

<sup>46</sup> Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 5. upravené vydání. Praha: C.H. Beck, 2009, 576 s., s. 157, ISBN 978-80-7400-801-6



Jiným hlediskem pro dělení daní je předmět daně, dle kterého se daně rozlišují na daně majetkového charakteru a daně důchodového charakteru.<sup>47</sup>

Dále dělíme daně dle toho, do jakého druhu rozpočtu plynou, na daně státní, obecní, vyšších územněsprávních celků. Dle tohoto hlediska lze také daně dělit na daně výlučné (platby plynou pouze do jednoho z rozpočtů) a daně sdílené (platby plynou do dvou, či všech rozpočtů).<sup>48</sup>

Podle techniky ukládání daňových povinností se rozlišují daně katastrové a tarifní. U katastrových dochází k tomu, že poplatníkovy poměry jsou zachyceny ve zvláštních soupisech. U daní tarifních se daň vyměřuje podle sazebníku.<sup>49</sup>

Dle pravidelnosti vzniku daňové povinnosti se daně dělí na daně pravidelně se opakující a daně případové.<sup>50</sup>

Institucionální třídění daní slouží k účelům srovnávacím a třídícím. Třídění musí zároveň splňovat podmínku statistické vykazatelnosti u zpravodajských jednotek. Nejvýznamnější jsou klasifikace daní OECD nebo Mezinárodního měnového fondu, sloužící pro účely sestavení státních rozpočtů, a Statistika národních účtů OSN, sloužící ke sledování hrubého domácího produktu a ostatních makroekonomických agregátů. Dále pak třídění daní podle bilance příjmů a výdajů státního rozpočtu České republiky.<sup>51</sup>

### **4.1.3 Daňový systém a daňová soustava ČR**

Za daňovou soustavu je označován souhrn všech daní, které se na daném státním území vybírají.<sup>52</sup>

Jelikož Česká republika nepoužívá jeden druh daně, pak jednotlivé druhy daní nalezneme v různých zvláštních daňových zákonech. Jednotlivé daně jsou mezi sebou provázány. Daňový systém je tvořen především daňovou soustavou.

---

<sup>47</sup> Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I. a kol. Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, 525 s., s. 292, ISBN 978-80-7380-155-7

<sup>48</sup> Kubátová, K., Daňová teorie a politika. 4. vydání, Praha: ASPI, 2006, 280 s., s. 23, ISBN 80-7357-205-2

<sup>49</sup> Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I. a kol. Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, 525 s., s. 294., ISBN 978-80-7380-155-7

<sup>50</sup> Tamtéž, s. 293

<sup>51</sup> Kubátová, K., Daňová teorie a politika. 4. vydání, Praha: ASPI, 2006, 280 s., s. 23, ISBN 80-7357-205-2

<sup>52</sup> Grůň, L. Finanční právo a jeho instituty. Praha: Linde, 2004, 307 s., s. 111, ISBN 80-7201-474-9

Daňový systém je třeba chápat jako soustavu daní, právně, organizačně a technicky konstituovaný systém institucí, které zabezpečují správu daní, jejich vyměřování, vymáhání a kontrolu a systém nástrojů, metod a pracovních postupů, které tyto instituce uplatňují ve vztahu k daňovým subjektům, případně vůči dalším osobám.<sup>53</sup>

V současné době se v České republice vybírají tyto daně: daň z příjmu fyzických a právnických osob, daň z nemovitosti, daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí, daň silniční, daň z přidané hodnoty, daně spotřební (minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty, tabákové výrobky), energetické daně z uhlí, zemního plynu a elektřiny.

Na daňový systém jsou kladeny tyto požadavky:<sup>54</sup>

- 1) daňová spravedlnost,
- 2) daňová efektivnost,
- 3) právní perfektnost,
- 4) jednoduchost a srozumitelnost,
- 5) správné ovlivňování chování ekonomických subjektů.

Jelikož se snaží každý daňový subjekt o minimalizaci daně i hledáním skulin v zákoně, pak je nezbytná právě právní perfektnost.

#### **4.1.4 Základní daňové prvky**

Aby mohl daňově právní vztah vzniknout, tak musí mít jako každý právní vztah určité náležitosti. Základním předpokladem je vždy existence právní normy. Okolnosti, které ale způsobují vznik, změnu nebo zánik právního vztahu, se nazývají právními skutečnostmi.<sup>55</sup>

Základní daňové prvky odlišují jednotlivé daně od sebe. K základním prvkům daňové techniky řadí všichni autoři daňový subjekt, daňový objekt, základ daně a sazbu daně. Někteří poté řadí k základním prvkům ještě splatnost daně.

---

<sup>53</sup> Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 5. upravené vydání. Praha: C.H. Beck, 2009, 576 s., s. 163, ISBN 978-80-7400-801-6

<sup>54</sup> Vančurová, A., Láchová, L., Vítek, L., Vítková, J. Daňový systém ČR 2001 aneb učebnice daňového práva. 5. vyd. Praha: Vox a.s., 2001, 353 s., s. 29, ISBN 80-86324-12-5

<sup>55</sup> Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 5. upravené vydání. Praha: C.H. Beck, 2009, 576 s., s. 159, ISBN 978-80-7400-801-6

Dle DRŽ je daňovým subjektem osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně. O daňovém subjektu více v části 4.2 Poplatník a plátce.

Daňovým objektem se rozumí veličina, ze které se daň vybírá. Objekt daně je hospodářská skutečnost, na jejímž základě je možné uložit poplatníkovi daňovou povinnost.<sup>56</sup> Typicky se sem řadí daně z hlavy, majetkové daně, spotřební daně a daně důchodové.

Základ daně je daňový objekt vyjádřený v penězích nebo v jinak stanovených měrných jednotkách. Základ daně je nutno vymezit časově a věcně. Časově se vymezuje prostřednictvím zdaňovacího období, kterým se rozumí časové období, za které se stanovuje základ a výše daně a hrazení daně.<sup>57</sup>

Sazba daně je nástroj, který slouží k výpočtu velikosti daně. V praxi se rozlišují sazby daně pevné a poměrné. Poměrná sazba se poté dále dělí na sazby lineární, progresivní a regresivní. Dalším typem dělení je na sazby jednotné a diferencované.

Splatnost daně je okamžik, se kterým právní předpis spojuje provedení příslušné platební povinnosti poplatníkem.<sup>58</sup>

## 4.2 Poplatník a plátce

Poplatník i plátce se řadí, jak již bylo zmíněno výše, k daňovým subjektům. Daňový subjekt je vždy osoba, která je ze zákona povinna platit nebo odvádět daň.<sup>59</sup>

Poplatníkem daně je daňový subjekt, jehož předmět daně je dani podroben. Výběrem daní se poplatníkovi krátí jeho disponibilní zdroje.<sup>60</sup> Pokud by přímý poplatník nesplnil svou daňovou povinnost, pak ze zákona vzniká ručení subjektu, který má k poplatníkovi určitý vztah. Tento subjekt se nazývá daňovým ručitelem.<sup>61</sup>

---

<sup>56</sup> Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 5. upravené vydání. Praha: C.H. Beck, 2009, 576 s., s. 160, ISBN 978-80-7400-801-6

<sup>57</sup> Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I. a kol. Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, 525 s., s. 302., ISBN 978-80-7380-155-7

<sup>58</sup> Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 5. upravené vydání. Praha: C.H. Beck, 2009, 576 s., s. 160, ISBN 978-80-7400-801-6

<sup>59</sup> Poplatník i plátce plní svou hmotněprávní povinnost subjektu, který je oprávněn plnění přijímat a vyžadovat – správce daně.

<sup>60</sup> Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I. a kol. Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, 525 s., s. 300., ISBN 978-80-7380-155-7

<sup>61</sup> Příkladem daňového ručení je ručení u převodu nemovitostí, kdy poplatníkem je prodávající a ručitelem je kupující.

Plátcem daně se rozumí osoba, která je ze zákona povinna pod svou majetkovou odpovědností odvést daň, kterou vybrala nebo srazila jiným poplatníkům. Na rozdíl od poplatníka nedochází výběrem daní ke snižování disponibilního zdroje plátce. Někdy dochází k situaci, kdy výběr daně je z technických důvodů ponechán plátcí.<sup>62</sup>

Každý daňový zákon si určuje, kdo je subjektem daně. Některé zákony neznají pojem plátce daně a pracují pouze s pojmem poplatník. Pro správné rozlišení daní je proto nutné vždy určit, kdo je subjektem daně.

### **4.3 Daňové řízení dle daňového řádu**

Správou daně je dle DŘ postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Postup při realizaci těchto oprávnění se nazývá daňovým řízením.

Daňovým řízením tedy rozumíme právně normovaný postup účastníků řízení k zajištění realizace práv a závazků, které vyplývají daňovým subjektům z daňových vztahů.<sup>63</sup>

Správu daně vykonává subjekt, který je zákonem označen jako správce daně. V České republice se jím rozumí územní finanční orgány a další správní a jiné státní orgány a orgány územních samosprávných celků. Správce daně je subjektem daňového řízení, který celé řízení vede.

Daňovými subjekty v rámci řízení jsou poplatník nebo plátce a jejich právní nástupci. Všechny daňové subjekty mají v řízení stejná procesní práva a povinnosti. Právem i povinností všech subjektů je úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybírání daně.<sup>64</sup>

Dalšími subjekty daňového řízení mohou být osoby přezvědné, třetí osoby a nakonec zvláštní kategorie třetích osob, mezi které řadíme ručitele, poddlužníky a plátce v exekčním či zajišťovacím řízení.<sup>65</sup>

Základní zásady daňového řízení nalezneme v §§ 5 – 9 DŘ. Patří sem tyto zásady: zásada zákonnosti, zásada legální licence, zásada přiměřenosti a zásada šetření

---

<sup>62</sup> Typicky se jedná o daně důchodového typu – daň z příjmu fyzických osob.

<sup>63</sup> Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 5. upravené vydání. Praha: C.H. Beck, 2009, 576 s., s. 256, ISBN 978-80-7400-801-6

<sup>64</sup> Tamtéž, s. 257

<sup>65</sup> Mezi přezvědné osoby řadíme osoby, jež mají znalosti ohledně poměrů daňových subjektů.

práv zúčastněných osob, zásada procesní rovnosti, zásada součinnosti, zásada poučovací, zásada vstřícnosti a slušnosti, zásada rychlosti, zásada hospodárnosti a procesní ekonomie, zásada volného hodnocení důkazů, zásada legitimního očekávání, zásada materiální pravdy, zásada neveřejnosti a mlčenlivosti, zásada oficiality, zásada vyhledávací a zásada shromažďování údajů.

Daňové řízení začíná okamžikem, kdy první podání daňového subjektu směřující ke stanovení či k úhradě daně dojde příslušnému správci daně, nebo kdy správce daně oznámí zahájení vyměřovacího řízení.

Dle § 101 odst. 1 DŘ lze ukládat v daňovém řízení povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. Toto vyplývá i z nálezů ústavního sp. zn. I. ÚS 107/2000, který byl publikován pod číslem 82/2000 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu České republiky.

Daňové řízení se dle §134 DŘ dělí na jednotlivá dílčí řízení:

a) nalézací

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

b) při placení daní

1. o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky,
2. o zajištění daně,
3. exekuční,
4. o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle bodů 1 až 3

c) o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení.

Cílem vyměřovacího i doměřovacího řízení je správné zjištění a stanovení daně. Základem pro toto správné zjištění je řádné a dodatečné daňové tvrzení.<sup>66</sup> Podle výsledků doměřovacího a vyměřovacího řízení je správcem daně určen základ daně a výše daňové povinnosti.

---

<sup>66</sup> Řádné daňové tvrzení se skládá z daňového přiznání, hlášení a vyúčtování. Dodatečné daňové tvrzení se skládá z dodatečného daňového přiznání, následného nebo dodatečného hlášení a z vyúčtování.

Daňovému subjektu hrozí za nečasné splnění daňové povinnosti tyto sankce: pokuta za opožděné tvrzení daně (§ 250), penále (§ 251) a úrok z prodlení (§ 252).

Daň dle DŘ nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí tři roky. Tato lhůta počíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Podle §134 odst. 5 DŘ končí lhůta pro stanovení daně uplynutím 10 let od jejího počátku. Z toho vyplývá, že všechna prodlužování a stavění lhůty pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let ode dne, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.<sup>67</sup>

Existují ovšem dvě zákonné výjimky, které nalezneme v § 148 odst. 6 a 7 DŘ. V odstavci 6 se hovoří o tom, že daň lze stanovit do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí o spáchání daňového trestného činu právní moci, bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně. Druhá výjimka se týká účinné lítosti, o které bude pojednáno v následující části.

#### **4.4 Účinná lítost dle daňového řádu**

DŘ v § 148 odst. 7 spojuje účinnou lítost dle § 242 TZ s prolomením prekluzivní lhůty 10 let, která je stanovena pro vyměření a doměření daně. § 242 TZ stanoví, že trestní odpovědnost za trestný čin neodvedení daně zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vylašovat rozsudek.

Projevem účinné lítosti je nejen splnění daňové povinnosti, ale je nutno i podat daňové tvrzení k určité dani. Vždy se musí jednat o aktivní činnost – o konkrétní úkony daňového subjektu vedoucí k nápravě stavu. Je-li podmínkou dodatečné splnění konkrétní povinnosti dobrovolnou aktivitou daňového subjektu, pak lze mít za to, že povinnost musí být splněna zcela.<sup>68</sup> Pokud jsou splněny obě dvě tyto podmínky, pak správce daně má oprávnění stanovit daň i po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

---

<sup>67</sup> Kobík, J., Kohoutková, A. Orientační průvodce novým daňovým řádem, Praha: Vox a.s., 2011, 188 s., s. 23, ISBN 978-80-86324-87-6

<sup>68</sup> Baxa, J.; Drab, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerova, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. Daňový řád. Komentář. II. díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 808, s.881, ISBN 978-80-7357-564-9

Povinnost zaplacení se ovšem nevztahuje na sankce spojené s nesplněním zákonné povinnosti odvést daň (penále, úrok z prodlení, atd.).<sup>69</sup>

O problematice účinné lítosti z pohledu trestního práva bude více pojednáno v subkapitole 5.4 Účinná lítost a zvláštní ustanovení o účinné lítosti.

---

<sup>69</sup> Baxa, J.; Drab, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerova, A.; Šimek, K.; Žižková, M. Daňový řád. Komentář. II. díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 808, s.881, ISBN 978-80-7357-564-9

## 5. Rozbor platné trestněprávní úpravy daňových trestných činů

### 5.1 Pachatel

§ 22 TZ stanovuje, že pachatelem trestného činu je osoba, která svým jednáním naplnila znaky skutkové podstaty trestného činu nebo jeho pokusu či přípravy, je-li trestná. Koncepce pojmu „pachatel“ v trestním zákoníku nasvědčuje spíše tomu, že úprava se týká fyzických osob, což lze odvodit zejména z úpravy pachatelství a spolupachatelství, účastenství a také z ustanovení o zavinění.<sup>70</sup> Subjektem trestného činu je fyzická osoba, která svým jednáním naplnila všechny znaky skutkové podstaty ve všech jeho zákonných formách.<sup>71</sup>

Do 1.1. 2012 se vycházelo při trestání FO jednajících jménem PO z institutu jednání za jiného, kdy postačovalo, aby nositelem zvláštní vlastnosti, způsobilosti nebo postavení byla právnická osoba, jejímž jménem pachatel jedná (§ 114 odst. 2 TZ) a trestně odpovědné byly opět jen fyzické osoby. Trestní zákoník totiž nezná trestní odpovědnost právnických osob. § 114 tedy spíše rozšiřuje trestní odpovědnost FO.<sup>72</sup> Od 1.1. 2012 je však účinný zákon č. 418/2011 Sb., který upravuje trestní odpovědnost právnických osob. Ten ve svém § 9 stanovuje, že pachatelem je právnická osoba, které lze přičítat porušení nebo ohrožení zájmu chráněného trestním zákonem způsobem uvedeným v tomto zákoně. Trestní odpovědnost PO vyplývá z § 8 ZTOPO, kdy trestným činem spáchaným PO je protiprávní čin spáchaný jejím jménem nebo v jejím zájmu nebo v rámci její činnosti, jednal-li tak:

- a) statutární orgán nebo jeho člen,
- b) ten, kdo u této PO vykonává řídicí nebo kontrolní činnost,
- c) ten, kdo vykonává rozhodující vliv na řízení této PO,
- d) zaměstnanec nebo osoba v obdobném postavení.

Důležitým institutem zakotveným v ZTOPO je přičitatelnost, kdy PO bude trestně odpovědná za případy, kdy jí lze přičítat spáchání trestného činu, který spáchala jedna

---

<sup>70</sup> Šámal, P. a kol. Trestní zákoník I. § 1 až 1939. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 1303 s., s. 258

<sup>71</sup> Kratochvíl, V. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Obecná část. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 779 s., s. 189

<sup>72</sup> Jelínek, J. a kol. Trestní právo hmotné. 1. vydání. Praha: Leges, 2009, 896 s., s. 184



z osob uvedených výše. Zajímavostí ZTOPO je § 10, kdy trestní odpovědnost PO po jejím zániku přechází na právního nástupce. Důvodem tohoto ustanovení je fakt, že pokud by nedošlo k zákonné úpravě, pak by bylo velmi snadné vyhnout se trestu či důsledkům s ním spojeným. Vzhledem k tomu, že při přeměně právnické osoby nemusí dojít k zániku původní právnické osoby, se zároveň výslovně stanoví, že trestně odpovědná je vedle právního nástupce nadále i původní právnická osoba.<sup>73</sup>

Judikatura dovodila přičitatelnost jednání právnické osoby orgánu této právnické osoby, a tím i trestní odpovědnost. Přičitatelnost je i konstituována v ZTOPO. Avšak rozhodovací praxe nadále setrvává v souzení jednatelů za trestný čin zkrácení daně, který by měl být přisuzován právnické osobě. Je paradoxem, že NS přiznává obchodní společnosti postavení samostatného subjektu se samostatným postavením v oblasti daní, avšak zkrácení daně přisuzuje fyzické osobě. Podle současné trestněprávní úpravy již nelze aplikovat § 114 TZ, a proto je nutné přičítat právnické osobě chování statutárního orgánu, který jednal jménem obchodní společnosti nebo v jejím zájmu a dopustil se tak porušení nebo ohrožení právem chráněného zájmu. Odpovědnost fyzické osoby lze pak považovat jako spolupachatelství ve smyslu § 23 TZ.<sup>74</sup> Autor v článku dále uvažuje o tom, že platná právní úprava nedovoluje, aby trestní odpovědnost byla přisouzena FO, která jednala za PO. Proti tomu ale stojí ustanovení § 9 odst. 3 ZTOPO, kde je jasně uvedeno, že trestní odpovědností PO není dotčena trestní odpovědnost FO a naopak. Z tohoto hlediska je zřejmé, že trestní odpovědnost FO, která jedná za PO, není vyloučena a nejspíše bude vždy záležet na konkrétním posouzení případu. §240 hovoří o tom, že subjektem je ten, kdo se dopustí zkrácení daně ve větším rozsahu. Nehovoří se tedy o speciálním subjektu, který by musel mít zvláštní vlastnosti, způsobilosti nebo postavení. Bude tedy záležet na konkrétní vůli pachatele. Zda-li pachatel (FO) krátí daň úmyslně ve svůj prospěch (např. statutární orgán si při větším zisku může odvést větší tantiémy; úmyslné poškození PO), nebo krátí daň pouze ve prospěch PO. Zajímavé bude hledisko, kdy potrestána bude PO i FO. Dle mého názoru je potrestání obou naprosto v pořádku. Trestný čin ve své podstatě spáchá a dokoná FO (za to by měla být potrestána), avšak činí tak pro PO. Proto je zřejmé, že potrestány by měly být obě osoby. Pokud by došlo jen k potrestání PO, pak si dokážu představit situace, kdy jsou

---

<sup>73</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob

<sup>74</sup> Václav Pátek, Trestní odpovědnost právnických osob za porušení daňových předpisů, Bulletin advokacie 1 – 2. Leden 2012, s. 29 – 35

uměle zakládány PO za účelem krácení daně, a ve chvíli, kdy by byly potrestány, by došlo k likvidaci. Zákonodárce s tímto počítal, když v důvodové zprávě k ZTOPO uvedl, že: „Trestní stíhání fyzické osoby a trestní stíhání právnické osoby pro týž skutkový základ se nevylučuje.“ Otázkou zůstává, jak tento „problém“ budou řešit obecné soudy. Východiskem by dle mého mohl být § 23 TZ společně s ustanovením § 9 odst. 3 ZTOPO, které pojednávají o spolupachatelství. Nejspíše až čas ukáže, za jakých okolností bude potrestána PO, kdy FO a kdy případně dojde k potrestání obou dvou.

Dalším zajímavým bodem článku je názor autora, „že sankce z daňového řádu jsou dostatečnou hrozbou pro odstranění škodlivého následku nezaplacení či neodvedení daně.“<sup>75</sup> Zde se domnívám, že pokud by zůstaly pro PO pouze sankce podle DŘ, pak by mohlo docházet k diskriminaci FO, kdy za stejné jednání by byla FO trestně odpovědná a ještě by jí byly uloženy sankce z DŘ, kdežto PO by takto odpovědná nebyla (např. PO, kdy jako „bílý kůň“ je dosazena FO; dojde ke zkrácení daně – FO je odsouzena a je jí uložen trest odnětí svobody nebo zákaz činnosti, a PO nehrozí žádný trestní postih, pouze možné penále, úrok a dopočtená výše daně dle DŘ, a to za předpokladu, že tyto částky nebudou vymáhány po FO).

Pachatelem a spolupachatelem u trestných činů dle § 240 a § 244 alinea 2 může být kdokoliv, dnes tedy i PO. Od subjektu se nevyžaduje, aby byl nositelem zvláštních vlastností, způsobilostí nebo postavení. Jedná se tedy o obecný subjekt. Naproti tomu u neodvedení daně a u nesplnění povinnosti v daňovém řízení dochází ke konkretizaci osoby pachatele. V prvním případě může být pachatelem pouze zaměstnavatel nebo plátce daně, v druhém případě je pachatelem pouze osoba, která má ze zákona nebo na výzvu správce daně oznamovací povinnost v daňovém řízení. U prvé skutkové podstaty jde o subjekt speciální (vyžaduje se zvláštní postavení), u druhé potom o subjekt konkrétní.<sup>76</sup> Více o subjektech v následujících částech.

---

<sup>75</sup> Václav Pátek, Trestní odpovědnost právnických osob za porušení daňových předpisů, Bulletin advokacie 1 – 2. Leden 2012, s. 35

<sup>76</sup> Kuchta, J. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 656 s., s. 265 an.

## 5.2 Zkrácení daně a vylákání daňové výhody

### 5.2.1 Zkrácení daně

O zkrácení daně a vylákání daňové výhody hovoří § 240 odst. 1 TZ. Objektem je zájem státu na správném vyměření daně a na příjmech z ní, z kterých je financována činnost státu, krajů a obcí. Nejedná se pouze o neodvedení daně, ale jde o její zkrácení, popřípadě o vylákání výhody na ní. V podstatě se zde setkáváme se zvláštním případem podvodu, jímž se v rozporu se zákonem ovlivňuje daňová povinnost subjektu tak, že ten v rozporu se skutečným stavem předstírá menší rozsah daňové povinnosti, nebo předstírá, že ji vůbec nemá. Daní<sup>77</sup> se rozumí povinná, zákonem stanovená peněžitá částka, kterou osoba odvádí ze svých příjmů, ze zdanitelné činnosti, ze zdanitelných výrobků, z převodu či přechodu majetku nebo na základě jiných zákonem stanovených skutečností do veřejných rozpočtů.<sup>78</sup>

Pachatelem i spolupachatelem trestného činu zkrácení daně a vylákání daňové výhody může být kdokoliv. Nejedná se tedy nutně o poplatníka nebo subjekt daně. Může jím být i ten, kdo má příslušnými předpisy uloženy určité povinnosti při vyměřování, srážce nebo vybírání daně. Rozumí se jím tedy osoba, která svým úmyslným jednáním způsobí, že zákonná daň bude zkrácena ve větším rozsahu. Pachatelem by mohl být i likvidátor obchodní společnosti, pokud záměrně nepodá např. daňové přiznání. Obdobně pak to samé platí u nuceného správce, který vykonává nucenou správu banky, investiční společnosti nebo investičního fondu. Stejně tak by mohl být pachatel i daňový poradce, popřípadě účetní, který je zmocněn, aby zpracoval a správci daně odevzdal daňové tvrzení, pokud by v něm úmyslně zkreslil výši daňové povinnosti. U tohoto deliktu lze spatřovat i formy účastenství. Především půjde návod a pomoc.<sup>79</sup> V případě spolupachatelství není rozhodné, zda spolupachatel byl subjektem povinné platby. Stejně tak není podstatné, aby subjektem daně byl každý ze spolupachatelů do celé výše zkrácení daně.<sup>80</sup>

---

<sup>77</sup> Jedná se o daň z přidané hodnoty, spotřební daně, daně z příjmů, daň z nemovitosti, daň silniční, daň z dědictví a darování a daň z převodu nemovitostí

<sup>78</sup> Novotný, O., Vokoun, R., Šámal, P. a kol. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 6. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2010, 600 s., s. 269

<sup>79</sup> Kuchta, J. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 656 s., s. 259

<sup>80</sup> R 25/1968 – I

Jednání pachatele, v důsledku něhož je plátcí (poplatníkovi) vyměřena nižší daň, než jaká odpovídá jeho skutečně existující daňové povinnosti, popřípadě mu není daň vyměřena vůbec, ačkoliv daňová povinnost vznikla, lze za splnění dalších podmínek posoudit jako trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 tr. zák. (§ 240 odst. 1 TZ). Jde-li o daň z přidané hodnoty, lze ji v tomto smyslu zkrátit např. samotným nepodáním daňového přiznání, zatajením zdanitelných plnění, účelovým snižováním základu daně, neoprávněným uplatněním odpočtu daně apod. Naproti tomu úmyslné jednání pachatele, jímž státu (správci daně) nepravdivě předstírá existenci skutečností zakládajících povinnost státu poskytnout plátcí (poplatníkovi) daň peněžité plnění jako údajný přeplatek na dani, představuje vylákání daňové výhody ve smyslu § 148 odst. 2 tr. zák. (§ 240 odst. 1 TZ). Jde-li o daň z přidané hodnoty, pak lze takovou výhodu vylákat např. neoprávněným uplatněním nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty.<sup>81</sup> Zkrácení daně je přesah hranice stanovené zákonem pro daňovou optimalizaci. Pachatel nejčastěji zfalšuje, nepořídí, úmyslně zkreslí nebo nevede příslušné podklady či výkazy pro řádné stanovení daně, aby tím dosáhl nižšího výpočtu daně. Dále pak jde o předstírání neexistujících skutečností, jimiž se má dosáhnout snížení daňové povinnosti a zatajení skutečností, které odůvodňují existenci daňové povinnosti nebo určitou výši daně. Zkrácení daně lze dosáhnout jak jednáním (podání úmyslně zkresleného daňového tvrzení), tak i opomenutím takového jednání, ke kterému byl daňový subjekt povinen (úmyslným nepodáním daňového tvrzení ze skutečně dosaženého příjmu). V praxi se setkáme s kombinací uvedených typů jednání.<sup>82</sup>

Negativně lze zkrácení daně vymezit tak, že zkrácení daně nejsou případy:<sup>83</sup>

- a) zákonem dovolené způsoby snižování daňové povinnosti, včetně přípustného uplatňování nákladů, slev, osvobození a odpočtů atd., pokud nedochází ke snížení daně jen fiktivně nebo simulovanými úkony,
- b) zatajení zdanitelného příjmu dosaženého trestnou činností,

---

<sup>81</sup> Rozsudek NS ve věci 11 Tdo 917/2004 publikovaný jako 22/05 – I Sb. rozh. tr.

<sup>82</sup> Srov. Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 2011 s., s. 2191 an. a Zatloukal, T. (ed.), Trestní právo daňové. Sborník příspěvků z I. mezinárodní konference konané 27. října 2006. Praha: C. H. Beck, 2007, 175 s., s. 4 a Novotný, O., Vokoun, R., Šámal, P. a kol. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 6. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2010, 600 s., s. 272

<sup>83</sup> Zatloukal, T. (ed.), Trestní právo daňové. Sborník příspěvků z I. mezinárodní konference konané 27. října 2006. Praha: C. H. Beck, 2007, 175 s., s. 4

- c) vylákání daňové výhody spočívající ve fingovaném předstírání skutečností, z nichž má vyplývat povinnost státu,
- d) samotné neodvedení nebo nezaplacení daně, která nebyla zatajena ani zkreslena,
- e) pouhé machinace v účetních a jiných daňových podkladech, jestliže jimi pachatel ohrozí včasné a řádné vyměření daně, nebo dojde ke zkrácení daně ve výši nedosahující většího rozsahu.

Naopak s ohledem na daňovou optimalizaci se bude jednat o zkrácení daně:<sup>84</sup>

- a) jestliže právní úkon, kterým došlo ke snížení daňové povinnosti nebo ke stavu, kdy taková povinnost nevznikla, je simulovaným právním úkonem,
- b) pokud ke snížení základu daně z příjmů dosažených podnikáním byly uplatněny výdaje, které nesměřovaly k dosažení zisku, ale naopak k účelovému zvýšení nákladů,
- c) došlo-li k odečítání výdajů od zdanitelných příjmů pro účely stanovení základu daně, aniž došlo k respektování časové a věcné souvislosti v daném zdaňovacím období,
- d) jde-li o jednání, jímž se zatajuje skutečný původ zdroje příjmů v ČR a předstírá se jeho původ v cizině se záměrem využít mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, a vyhnout se tím zdanění v ČR i v cizině.

Způsob a výše zkrácení daně záleží na tom, na jakou skutečnost je vznik daňové povinnosti vázán (od hodnoty majetku, od výše příjmu, od rozlohy a ceny nemovitosti atd.).<sup>85</sup>

U jednotlivých daní dochází k různým způsobům zkrácení daně. U daně z příjmů může dojít ke zkrácení tím, že pachatel sice splní svoji oznamovací povinnost a podá daňové tvrzení, ale uvede v něm záměrně zkreslené údaje tak, aby došlo k nezákonnému snížení daňového základu, a tím zaplatil nižší daň. Daň z příjmů také lze zkrátit tím, že subjekt daně vůbec nepodá daňové tvrzení a následně daň nezaplatí, ačkoliv takovou povinnost měl. Dalším způsobem zkrácení daně z příjmu je, že plátce za poplatníka odvede nižší daň na základě nepravdivých údajů o nižší než skutečné vyplacené mzdě, nebo zaměstnavatel uvádí nižší počet zaměstnanců, než ve skutečnosti

<sup>84</sup> Zatloukal, T. (ed.), Trestní právo daňové. Sborník příspěvků z I. mezinárodní konference konané 27. října 2006. Praha: C. H. Beck, 2007, 175 s., s. 6

<sup>85</sup> Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 2011 s., s. 2198

zaměstnává. Dále pak se bude jednat o způsoby snižování základu daně fiktivním zvyšováním výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmu, uplatněním neexistujících odečitatelných položek či slev, fingováním daňové ztráty atd.<sup>86</sup>

Daň z přidané hodnoty bude zkrácena především nesplněním zákonné povinnosti zaregistrovat se ve stanovených případech jako plátce této daně spolu s nepodáním daňového tvrzení a následným nezaplacením daně, dále zatajením zdanitelných plnění, účelovým snižováním základu daně či neoprávněným uplatněním odpočtu daně. Lze sem zahrnout i manipulace s daní na vstupu a výstupu předstíráním vývozu zboží do zahraničí, zastíráním či předstíráním zdanitelného plnění, zvyšováním nároku na odpočet daně, účelovým snižováním hodnoty dováženého zboží atd.<sup>87</sup>

Zkrácení spotřební daně se dělo zejména při dovozu některých komodit, které byly v rozporu se skutečností udávány jako zboží nepodléhající spotřebním daním, či nákupu některých surovin bez daně a jejich následném prodeji jako dani podrobeného výrobku s daní, ovšem bez jejího přiznání a zaplacení. Dnes nejčastějším způsobem zkracování spotřební daně je předstírání menšího množství zdanitelných vybraných výrobků či fiktivní vývoz zdanitelného zboží do zahraničí.<sup>88</sup>

Ke zkrácení daně z převodu nemovitostí dochází tak, že strany deklarují nižší kupní cenu nemovitosti, od jejíž výše se daň odvozuje, než jaká byla sjednána a zaplácena ve skutečnosti.<sup>89</sup>

Výčet uvedený výše je pouze demonstrativní. K dalším způsobům patří různé metody skrytého převodu zisku, jakými jsou účtování vyšších nebo nižších cen za dodané zboží nebo služby, placení provizí a odměn za neprovedené služby, placení vyšších úroků, než jsou obvyklé, placení nepřiměřeně vysokých licenčních poplatků, placení vysokých odměn členům orgánu obchodní společnosti a mnohé další způsoby.<sup>90</sup>

---

<sup>86</sup> Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 2011 s., s. 2198

<sup>87</sup> Šámal, P., Púry, F., Sotolář, A., Štenglová, I. Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice. Praha: C. H. Beck, 2001, s.776, s. 585 an.

<sup>88</sup> Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 2011 s., s. 2199

<sup>89</sup> Tamtéž

<sup>90</sup> Šámal, P., Púry, F., Sotolář, A., Štenglová, I. Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice. Praha: C. H. Beck, 2001, s.776, s. 585 an.

Nelze zkrátit daň, která nebyla vyměřena např. proto, že smlouva o převodu nemovitosti je neplatná.<sup>91</sup>

Již rozhodnutí R 9/1952 judikovalo, že zkrácení daně není trvajícím trestným činem. Při zkrácení více druhů daní půjde o jeden skutek zkrácení daně, pokud je možné se zřetelem k objektivním a subjektivním souvislostem hovořit o pokračování v trestném činu. Díky tomuto lze počítat částky připadající na jednotlivé daně, a to i za více zdaňovacích období u každé daně.<sup>92</sup> Při posuzování této podmínky pokračování v trestném činu není rozhodující jen samotný okamžik dokonání činu (tj. vlastní zkrácení daně z příjmů za příslušné zdaňovací období), ale je třeba vzít v úvahu i počátek a průběh celého přípravného jednání pachatele k tomu směřujícího (např. časový odstup mezi vyhotovením jednotlivých fingovaných faktur sloužících ke snížení základu daně, jejich zanesení do účetní evidence apod.). Za splnění dalších zákonných podmínek může být zkrácení této daňové povinnosti ve dvou či více po sobě následujících zdaňovacích obdobích posouzeno jako pokračování v trestném činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 tr. zák. (§240 odst. 1 TZ) spáchané dvěma či více dílčími útoky.<sup>93</sup> Ke zkrácení daně může dojít jen ve stadiu vyměrování až do zaplacení daně. Pro okamžik naplnění znaků skutkové podstaty je tedy významné až podání přiznání k dani za konkrétní zdaňovací období a teprve zkrácení daně v tomto zdaňovacím období může tvořit jednotlivý dílčí útok pokračujícího trestného činu zkrácení daně.<sup>94</sup>

Jednočinný souběh není možný zejména s neoprávněným podnikáním dle § 251 TZ a s jinými trestnými činy (zejména hospodářskými a proti majetku), z nichž pochází příjem, který byl zatajen a nebyl zdaněn. Dále je vyloučen s § 209 TZ (podvod), k němuž je zkrácení daně speciální. Ze stejného důvodu potom je vyloučen souběh i u

---

<sup>91</sup> Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 2011 s., s. 2201

<sup>92</sup> Srov. Novotný, O., Vokoun, R., Šámal, P. a kol. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 6. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2010, 600 s., s. 273 a Kuchta, J. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 656 s., s. 264

<sup>93</sup> Usnesení NS ČR ze dne 23.6. 2004, sp. zn. 11 Tdo 640/2004

<sup>94</sup> Zbyněk Žďárský, Pokračování a totožnost skutku u daňových trestných činů – otázka stále aktuální, Trestněprávní revue 8/2011. Srpen 2011, s. 219 an.

zpronevěry (§ 206 TZ). A také je vyloučen souběh trestného činu podle § 244 alinea 2, kdy zkrácení daně je subsidiární.<sup>95</sup>

Zkrácení daně se pojí s pojmem „větší rozsah“. Na ten sice nelze přímo aplikovat ustanovení § 138 odst. 1 TZ, ale jelikož zde není jiné hledisko než finanční, pak je třeba vykládat tento pojem tak, že jde nejméně o částku 50 000 Kč. Větší rozsah zkrácení daně nebo podobné povinné platby ve smyslu § 148 odst. 1 tr. zák. (§ 240 odst. 1 TZ) odpovídá v peněžním vyjádření hranici větší škody nebo většího prospěchu podle § 89 odst. 11 tr. zák. (§ 138 odst. 1 TZ).<sup>96</sup> Výše zkrácení představuje částka, o kterou pachatel zkrátil daň. Částka, o kterou pachatel zkrátil daň ve smyslu § 148 odst. 1 tr. zák. (§ 240 odst. 1 TZ) nebo kterou vylákal jako daňovou výhodu ve smyslu § 148 odst. 2 tr. zák. (§ 240 odst. 1 TZ), představuje škodu způsobenou trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle těchto alternativ, byť náhradu této škody zpravidla nelze uplatňovat a přiznat v adhezním řízení.<sup>97</sup> Jedná se tedy o rozdíl mezi daní, kterou má poplatník zaplatit, a nižší daní, která mu byla vzhledem k trestné činnosti přiznána, vyměřena a stanovena. Při skutečnosti, že daň nebyla vůbec vyměřena, odpovídá výše zkrácení celé výši daně.<sup>98</sup>

Otázka zkrácení daně je otázkou viny, a proto orgány činné v trestním řízení posuzují tuto otázku vždy samostatně, i když došlo ke skutečnosti, že příslušný orgán o daňové povinnosti již pravomocně rozhodl. Při posouzení, zda došlo ke zkrácení daně ve větším rozsahu, není soud vázán vyjádřením finančních orgánů o výši zkrácení daně. Orgány činné v trestním řízení nemohou bez dalšího přijímat výsledky, ke kterým dospěl finanční úřad či jiný správce daně, a proto je tato otázka řešena v trestním řízení jako předběžná otázka dle § 9 odst. 1 trestního řádu.<sup>99</sup>

Pokud pachatel zamýšlel zkrátit daň ve větším rozsahu, např. při podání daňového tvrzení obsahujícího nepravdivé údaje, může se jednat o pokus trestného činu zkrácení daně dle § 21 odst. 1 TZ. Od nabytí účinnosti TZ (1. 1. 2010) již není možná

---

<sup>95</sup> Srov. Novotný, O., Vokoun, R., Šámal, P. a kol. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 6. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2010, 600 s., s. 274 a Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 2011 s., s. 221

<sup>96</sup> Rozsudek NS ve věci čj. 5 TZ 101/2001

<sup>97</sup> Rozsudek NS ve věci čj. 11 Tdo 917/2004

<sup>98</sup> Srov. Kuchta, J. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 656 s., s. 265 a Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 2011 s., s. 2208 an.

<sup>99</sup> Srov. Kuchta, J. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 656 s., s. 265 a Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 2011 s., s. 2208 an.



příprava trestného činu dle § 20 odst. 1 TZ. Dokonaným trestným činem je úmyslné jednání pachatele, jímž se docílí, že daň v rozporu se zákonem nebyla vůbec vyměřena, nebo byla vyměřena v nižší částce.<sup>100</sup>

Zkrácení daně je vždy trestným činem úmyslným, přičemž se nemusí jednat o úmysl přímý, ale postačí i prokázání úmyslu nepřímého. Úmysl musí pokrývat zkrácení daně. Ustanovení § 240 odst. 1 TZ není skutkovou podstatou s blanketní dispozicí, která by se dovolávala jiných norem. Proto je třeba subjektu prokazovat všechny skutkové okolnosti naplňující obsah právních pojmů (daň). V důsledku toho se omyl pachatele posuzuje jako omyl skutkový, který vylučuje jeho úmyslné zavinění, a tím i trestní odpovědnost za trestný čin. Bude tedy nutno prokazovat i subjektivní stránku trestného činu. Omylem ovšem není, jestliže pachatel nezná přesně znění příslušných daňových norem včetně konkrétních ustanovení, které odůvodňují vznik a výši daňové povinnosti. Ke zkrácení daně může dojít pouze ve stádiu vyměřování až do jejího zaplacení.<sup>101</sup>

### 5.2.2 Vylákání daňové výhody

U vylákání daňové výhody může být pachatelem i spolupachatelem nejen subjekt povinné platby, ale kdokoli, kdo úmyslně způsobí, že ve vztahu k příslušné povinné platbě byla jemu nebo jinému subjektu daně získána výhoda. Tedy subjekt daně a subjekt trestného činu nemusí být totožný. Rovněž i zde může být pachatelem či účastníkem účetní nebo daňový poradce, jakož i osoba, která předstírá, že je subjektem daně, ačkoli tomu tak není, a tím finguje i povinnost státu k vrácení nadměrného odpočtu daně.<sup>102</sup>

Vylákáním daňové výhody<sup>103</sup> se rozumí předstírání okolnosti, na jejímž základě vzniká povinnost státu poskytnout plnění subjektu, který podle zákona takový nárok na plnění nemá nebo který není vůbec plátcem či poplatníkem povinné platby, k níž je

---

<sup>100</sup> Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 2011 s., s. 2207

<sup>101</sup> Zatloukal, T. (ed.), Trestní právo daňové. Sborník příspěvků z I. mezinárodní konference konané 27. října 2006. Praha: C. H. Beck, 2007, 175 s., s. 8, ISBN 978-80-71-79

<sup>102</sup> Kuchta, J. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 656 s., s. 260

<sup>103</sup> K vylákání výhody dochází u stejných daní, jako je tomu u zkrácení daně

výhoda poskytována.<sup>104</sup> U vylákání daňové výhody pak lze škodu spatřovat v majetkovém plnění, kterého se neoprávněně dostalo pachateli či jiné osobě od státu nebo od jiného subjektu v souvislosti s určitou daní či podobnou platbou jako její přeplatek, nadměrný odpočet apod.<sup>105</sup> Nelze považovat za vylákání daňové výhody pouhé neoprávněné snížení skutečně existující daňové povinnosti, které je zkrácení daně, ale fingované předstírání skutečností, z níž má vyplývat povinnost státu poskytnout neoprávněně plnění tomu, kdo zpravidla ani plátcem příslušné povinné platby není. Smyslem je chování pachatele, kdy nedochází ke zkrácení daně vůči státu, ale naopak od státu daňovou výhodu v podobě peněžní výplaty vyžaduje.<sup>106</sup>

V praxi nejčastějším vylákáním daňové výhody je:<sup>107</sup>

- a) nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty na výstupu (zejména při fingovaném vývozu zboží do zahraničí),
- b) nárok na vrácení spotřební daně (především v případě fingovaného vývozu zdaněných vybraných výrobků v rámci podnikatelské činnosti do ciziny).

V určitých případech dochází ke kombinaci zkrácení daně i vylákání daňové výhody. Bude se jednat o případy, kdy je zkrácen jeden druh daně a vylákaná výhoda se týká jiného druhu daně, nebo se zkrácení daně týká určitého zdaňovacího období a za jiné období bude vylákána daňová výhoda. Gramatickým výkladem ustanovení § 240 odst. 1 věta druhá TZ lze dovodit, že na rozdíl od zkrácení daně se nevyžaduje, aby byla výhoda vylákána ve větším rozsahu. Avšak z důvodové zprávy a z komentáře k TZ vyplývá, že větší rozsah se požaduje i při vylákání daňové výhody. Proto došlo ke spojení dřívějších dvou skutkových podstat (§ 148 odst. 1, 2 tr. zák.) do jedné. V důsledku toho lze jejich výše sčítat z hlediska naplnění požadovaného většího rozsahu zkrácení daně.<sup>108</sup>

Trestem za zkrácení daně a vylákání daňové výhody ve větším rozsahu je trest odnětí svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákaz činnosti.

---

<sup>104</sup> Novotný, O., Vokoun, R., Šámal, P. a kol. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 6. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2010, 600 s., s. 273

<sup>105</sup> Usnesení NS ve věci čj. 5 Tdo 179/2011

<sup>106</sup> Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 2011 s., s. 2203

<sup>107</sup> Novotný, O., Vokoun, R., Šámal, P. a kol. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 6. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2010, 600 s., s. 273

<sup>108</sup> Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 2011 s., s. 2206 an.

### 5.2.3 Kvalifikované skutkové podstaty

První kvalifikovanou skutkovou podstatu nalezneme v § 240 odst. 2. Ta stanovuje jako jedinou sankci trest odnětí svobody ve výši od dvou do osmi let.

§ 240 odst. 2 hovoří o třech případech, kdy bude použita tato skutková podstata:

- a) bude-li spáchán čin zkrácení daně a vylákání daňové výhody nejméně se dvěma osobami,
- b) poruší-li pachatel k usnadnění spáchání trestného činu úřední uzávěru, nebo
- c) bude-li takový čin spáchán ve značném rozsahu.

Ke spáchání činu nejméně se dvěma osobami dochází za situace, kdy se na činu pachatele aktivně podílí, i když různou měrou, ještě nejméně dvě další osoby. Může se jednat o spolupachatelství, případně o některou z forem účastenství s výjimkou návodu.<sup>109</sup> Není nutné, aby byla mezi vzájemnou součinností určitá organizovanost. Stejně tak není potřeba užší součinnost, např. ve formě spolčení, organizované skupiny apod. Od osob, které se účastní na trestném činu pachatele, se nevyžaduje, aby byly trestně odpovědné. Pro naplnění této skutkové podstaty postačí součinnost dalších osob, aniž by tyto osoby o své součinnosti s pachatelem musely navzájem vědět a aniž by i mezi jejich vzájemnou součinností musela být organizovanost. Pachatel ovšem o součinnosti s nimi vědět musí.<sup>110</sup>

Úřední uzávěra je zvláštní způsob zajištění zboží či zařízení (např. v souvislosti se spotřební daní z lihu; plomba, která je připevněna za pomoci plombovacích kleští). Může také sloužit k zajištění hmotného majetku z důvodu pozastavení podnikatelské činnosti daňovému subjektu, který opakovaně porušuje povinnosti nepeněžitého charakteru. Úřední uzávěra je výrazem zákonného opatření a vyjadřuje určitý faktický nebo právní stav. Pro naplnění znaků skutkové podstaty § 240 odst. 2 písm. b) se vyžaduje, aby pachatel věděl o skutkových okolnostech vztahujících se k úřední uzávěře, aniž by muselo být známo, že jde o úřední uzávěru.<sup>111</sup>

---

<sup>109</sup> Rozhodnutí R 37/1965 a R 25/1968 - II

<sup>110</sup> Srov. Kuchta, J. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 656 s., s. 265 a Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 2011 s., s. 2208 an

<sup>111</sup> Srov. Kuchta, J. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 656 s., s. 265 a Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 2011 s., s. 2208 an

V případě „značného rozsahu“ nelze opět přímo použít výkladové pravidlo § 138 odst. 1 TZ, avšak pouze finanční hledisko má smysl, a proto je tento pojem vykládán tak, že jde nejméně o částku 500 000 Kč. Za značný rozsah by bylo možné považovat celou daň, pokud by nebyla v důsledku jednání pachatele vůbec vyměřena, jinak se bude vždy jednat o rozdíl mezi zkrácenou vyměřenou daní a daní, která měla být podle zákona správně vyměřena. I zde lze sečíst výši zkrácení daně a vylákání daňové výhody. Pro tuto okolnost podmiňující použití vyšší trestní sazby postačuje nedbalost.<sup>112</sup>

Druhá kvalifikovaná podstata zakotvená § 240 odst. 3 TZ stanovuje trest odnětí svobody od pěti do deseti let pro toho, kdo se dopustil zkrácení daně či vylákání daňové výhody ve velkém rozsahu. Opět dochází k analogickému použití § 138 odst. 1 a za velký rozsah je považována částka nejméně 5 000 000 Kč. Pro použití tohoto ustanovení postačuje, že se pachatel trestného činu dopustil v nedbalosti.<sup>113</sup>

## **5.3 Neodvedení daně**

### **5.3.1 Neodvedení daně**

Objektem je zájem státu na řádném odvádění daní, které po jejich sražení odvádí na základě své zákonné povinnosti zaměstnavatel nebo jejich plátce za zaměstnance nebo jiné osoby<sup>114</sup>

Dle § 241 TZ je pachatelem trestného činu jen zaměstnavatel nebo plátce, který ve větším rozsahu neodvede daň za zaměstnance nebo jinou osobu. Jedná se tedy o speciální subjekt. Pachatelem se rozumí osoba, která provedla příslušné srážky na zálohu na daň z hrubé mzdy, avšak neodvedla je. Jde tedy o to, že příslušná hotovost byla použita na jiné účely nebo byla ponechána na účtu v bance. I zde může být

---

<sup>112</sup> Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 2011 s., s. 2210 an.

<sup>113</sup> Kuchta, J. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 656 s., s. 266

<sup>114</sup> Novotný, O., Vokoun, R., Šámal, P. a kol. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 6. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2010, 600 s., s. 274

pachatelem likvidátor a nucený správce.<sup>115</sup> Zajímavé postavení má prokurista. Tomu ze zákonného postavení ještě nevyplývá jeho zákonná povinnost, aby za podnikatele zajistil řádné odvedení daně. Tato povinnost mu však může vzniknout z jiného postavení v obchodní společnosti.<sup>116</sup> Pachatelem by také mohlo být sdružení ve smyslu občanského zákoníku. Podniká-li fyzická osoba jako účastník sdružení ve smyslu § 829 a násl. občanského zákoníku, které nemá právní subjektivitu, a zaměstnává-li přitom alespoň jednoho zaměstnance, není jeho zaměstnavatelem sdružení, ale uvedená FO, která je pak povinna za zaměstnance odvádět zálohy na dani z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků. Jestliže účastník sdružení úmyslně neodvede daň za zaměstnance ve větším rozsahu, naplní znaky trestného činu neodvedení daně podle § 241 odst. 1 TZ.<sup>117</sup>

Znaky skutkové podstaty jsou naplněny, pokud pachatel, který jako zaměstnavatel nebo plátce ve větším rozsahu nesplní svoji zákonnou povinnost odvést za zaměstnance nebo jinou osobu daň. Povinnost zaměstnavatele odvádět za zaměstnance zálohy na dani z příjmů ze závislé činnosti nebo plátce za jinou osobu nevzniká na základě smluvního závazku, ale jedná se o povinnost stanovenou zákonem, bez možnosti stran smluvně dohodnout jiná práva a povinnosti, než zákon uvádí. Nesplnění zákonné povinnosti odvést daň spočívá v opomenutí zaměstnavatele nebo plátce, který si úmyslně nepočíná v souladu s právními předpisy a daň neodvede správci daně. Na rozdíl od zkrácení daně se neodvedení zaměřuje na případy, kdy zaměstnavatel nebo plátce neskrývá svou povinnost odvést uvedené sražené daně za zaměstnance či jiné osoby, ale z různých důvodů tuto povinnost úmyslně nesplní. Trestní odpovědnost je tedy podmíněna zjištěním, že pachatel měl k dispozici potřebné finanční prostředky, tedy příslušné částky ze mzdy svým zaměstnancům z jejich hrubých mezd skutečně srazil, ale v rozporu se zákonem je neodvedl oprávněným příjemcům, nýbrž je použil k jiným účelům.<sup>118</sup> Z hlediska aplikace § 241 odst. 1 TZ není nijak rozhodující, k jakému účelu jsou použity neodvedené daně ze závislé činnosti a z funkčních

---

<sup>115</sup> Srov. Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 2011 s., s. 2224 a Kuchta, J. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 656 s., s. 266 a rozhodnutí R 53/2000

<sup>116</sup> Rozhodnutí R 48/2005

<sup>117</sup> TR NS 19/2005-T 830

<sup>118</sup> Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 2011 s., s. 2223 an., ISBN 978-80-7400-178-9

požitků.<sup>119</sup> V případě, že zaměstnavatel nebo plátce neměl v rozhodné době k dispozici potřebné finanční prostředky k odvedení povinných plateb, nemohl se dopustit neodvedení daně. Pokud zaměstnavatel nemá dostatek finančních prostředků k odvedení povinných částek v plné výši, měl by všechny své závazky uspokojit poměrně a rovnoměrně, a to včetně výplaty mezd svým zaměstnancům a úhrady plateb obchodním partnerům. V takovém případě by mělo dojít k poměrnému snížení vyplacených mezd a mělo by dojít alespoň k částečnému uhrazení daně. Kdyby došlo k vyplacení čistých mezd v plné výši na úkor odvedení daně, mohl by zaměstnavatel úmyslně – třeba i v nepřímém úmyslu zmařit uspokojení pohledávek příjemců daně (státu), a tím se dopustit trestného činu zvyhodnění věřitele dle § 223 TZ.<sup>120</sup>

Daní se rozumí daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, resp. tato daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně. To vyplývá z konstrukce § 241, kde se hovoří o tom, že zaměstnavatel nebo plátce neodvede za zaměstnance nebo jinou osobu daň. Vztah zaměstnavatele a zaměstnance se vyskytuje pouze u daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků a vztah plátce a jiné osoby je konstruován u daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně upravené v § 38d v návaznosti na § 36 zákona o daních z příjmů fyzických osob. Jinou osobou se rozumí poplatník, kterému je plátcem daně stržena a odvedena tzv. srážková daň.<sup>121</sup>

Plátce daně z příjmů vypočítává zálohu z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků a sráží zálohu při výplatě nebo připsání příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků poplatníkovi k dobru bez ohledu na to, za kterou dobu se mzda vyplácí. Pokud poplatník nepožádá o roční zúčtování záloh, je sraženými zálohami ze mzdy jeho daňová povinnost splněna za předpokladu, že není povinen podat daňové tvrzení. Daní se tedy rozumí vedle vlastní daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků také sražené zálohy na této dani.<sup>122</sup>

Jestliže je trestný čin neodvedení daně podle § 147 odst. 1 tr. zák. (§ 241 odst. 1 TZ) spáchán opakovaným nesplněním některé z těchto zákonných platebních

---

<sup>119</sup> Tpr, 2003, č. 10 (s.310)

<sup>120</sup> Srov. Kuchta, J. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 656 s, s. 266 an. a Novotný, O., Vokoun, R., Šámal, P. a kol. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 6. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2010, 600 s., s. 274 an.

<sup>121</sup> Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 2011 s., s. 2220

<sup>122</sup> Tamtéž

povinností, pak za splnění dalších subjektivních a objektivních souvislostí vyžadovaných ustanovením § 89 odst. 3 tr. zák. (§ 116 TZ) lze takové omisivní jednání posoudit jako pokračující trestný čin spáchaný 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 tr. zák. (§ 241 odst. 1 TZ) 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 trvajících.<sup>123</sup>

O trestný čin neodvedení daně podle § 147 odst. 1 tr. zák. (§ 241 odst. 1 TZ) nejde, 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 němž daň skutečně srazil a odvedl, nemá žádný význam a není důvodem trestnosti plátce ve vztahu k tomuto období.<sup>124</sup>

Jednočinný souběh neodvedení daně je vyloučen s trestným činem zkrácení daně dle § 240 TZ.<sup>125</sup>

Jedná se o delikt úmyslný, a proto je nutné pachateli úmysl prokázat. Postačí závěr, že pachatel věděl, že v důsledku svého jednání spočívajícího v neodvedení sražené zálohy na dani ze mzdy zaměstnanců v termínu, ve kterém k němu mělo dojít, a jejich použitím na jiné účely může způsobit, že tato částka nebude odvedena oprávněným příjemcům vůbec a pro případ, že se tak stane, s tím byl srozuměn.<sup>126</sup>

Také zde je trestním zákoníkem požadováno, aby k neodvedení daně došlo ve větším rozsahu. Stejně jako je tomu u neodvedení daně nelze přímo použít výkladové pravidlo § 138 odst. 1 TZ. Avšak vzhledem ke skutečnosti, že jiné hledisko než finanční nemá význam, je tento pojem vykládán tak, že jde nejméně o částku 50 000 Kč. Částky za jednotlivá období je potřeba sčítat a počítat tak celkový rozsah nesplnění zákonné povinnosti. Vyjádřením správce daně o výši neodvedené daně není soud při posouzení vázán.

---

<sup>123</sup> Usnesení NS ze dne 31.8. 2004 sp. zn. 11 Tdo 337/2004

<sup>124</sup> Usnesení NS ze dne 28.12. 2004 sp. zn. 7 Tdo 1426/2004

<sup>125</sup> Novotný, O., Vokoun, R., Šámal, P. a kol. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 6. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2010, 600 s., s. 277

<sup>126</sup> Kuchta, J. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 656 s., s. 278

Sankcí za neodvedení daně dle § 241 odst. 1 TZ může být trest odnětí svobody až na tři léta nebo zákaz činnosti.

### **5.3.2 Kvalifikované skutkové podstaty**

Oproti zkrácení daně se jedná pouze o situace, kdy dojde k vyšším prospěchům, než je tomu u základní skutkové podstaty.

V § 241 odst. 3 je kvalifikačním znakem získání značného prospěchu. Vychází se z ustanovení § 138 odst. 1, 2 TZ a jedná se o získání prospěchu ve výši nejméně 500 000 Kč. Značný prospěch může být získán jak pro pachatele, tak i pro jiného.<sup>127</sup>

U toho ustanovení postačuje, pokud bylo jednáno v nedbalosti.<sup>128</sup>

Pokud dojde k naplnění této skutkové podstaty, pak pachateli hrozí odnětí svobody na jeden rok až pět let nebo peněžitý trest.

Druhou kvalifikovanou podstatu nalezneme v § 241 odst. 4 TZ. Ten v sobě zahrnuje pojem „prospěch velkého rozsahu“. O velký rozsah půjde dle § 138 odst. 1 a 2 TZ v případě, kdy prospěch činí nejméně 5 000 000 Kč. Taktéž zde může dojít k získání prospěchu pro sebe či jinou osobu.<sup>129</sup>

Z hlediska zavinění postačuje, stejně jako je tomu u předchozího ustanovení, nedbalost.

Trestní zákon stanovuje za spáchání trestného činu dle § 241 odst. 4 TZ trest odnětí svobody na dvě léta až osm let.

## **5.4 Účinná lítost a zvláštní ustanovení o účinné lítosti**

### **5.4.1 Účinná lítost**

Účinná lítost je jedním z důvodů zániku trestní odpovědnosti a spočívá v tom, že pachatel trestného činu, který byl již dokonán, svou vlastní aktivní činností dobrovolně zamezí nebo napraví škodlivý následek, který vznikl v důsledku spáchání trestného činu

---

<sup>127</sup> Novotný, O., Vokoun, R., Šámal, P. a kol. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 6. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2010, 600 s., s. 276

<sup>128</sup> Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 2011 s., s. 2233

<sup>129</sup> Tamtéž



a na který se účinná lítost vztahuje. Hlavním smyslem je motivovat pachatele slibem beztrestnosti k tomu, aby zamezil nebo napravil škodlivý následek spáchaného trestného činu.<sup>130</sup>

Obecnou účinnou lítost nalezneme v § 33 TZ a vztahuje se na § 240 o zkrácení daně a § 243 o nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení. Toto ustanovení určuje podmínky účinné lítosti, jejichž splněním dojde k definitivnímu zániku trestní odpovědnosti pachatele za jím spáchaný trestný čin. Tím zaniká právo státu vyslovit vinu a uložit trest nebo jiné opatření za spáchaný trestný čin.<sup>131</sup> K podmínkám účinné lítosti patří<sup>132</sup>:

- a) jde o taxativně vyjmenovaný trestný čin uvedený v § 33 TZ a tento čin byl dokonán,
- b) pachatel buď zamezí, nebo napraví škodlivý následek, anebo učiní oznámení o trestném činu příslušnému orgánu v době, kdy ještě mohlo být zabráněno škodlivému následku,
- c) pachatel tak učiní dobrovolně.

Škodlivým následkem se rozumí následek, který vzniká při dokonání trestného činu. Dochází tedy k porušení právem chráněného zájmu. Zamezením škodlivého následku je zabránění jeho vzniku. Napravením se rozumí odstranění již způsobené změny na chráněném zájmu a obnovení původního stavu.<sup>133</sup> Napravit je nutno celou zkrácenou daň. Pokud by se jednalo o pokračování v trestném činu zkrácení daně, pak je třeba napravit škodlivé následky u všech útoků, a to i když se v rámci pokračování jednalo o různé povinné platby. Pokud dojde k napravení těžšího následku, ale nikoli škodlivého následku podle základní trestní sazby, pak dle převládající praxe nebude pachatel trestný podle příslušné vyšší trestní sazby, avšak za nezamezený nebo nenapravený následek zůstane jeho trestní odpovědnost dle základní trestní sazby nedotčena.<sup>134</sup> Z hlediska zákonné dikce není vyloučeno dosáhnutí účinné lítosti oznámením o trestném činu. To se provádí u státního zástupce, popřípadě u policejního

---

<sup>130</sup> Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 2011 s., s. 2233

<sup>131</sup> Šámal, P. a kol. Trestní zákoník I. § 1 až 1939. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 1303 s., s. 370

<sup>132</sup> Jelínek, J. a kol. Trestní právo hmotné. 1. vydání. Praha: Leges, 2009, 896 s., s. 338

<sup>133</sup> Tamtéž, s. 339

<sup>134</sup> Zatloukal, T. (ed.), Trestní právo daňové. Sborník příspěvků z I. mezinárodní konference konané 27. října 2006. Praha: C. H. Beck, 2007, 175 s., s. 77

orgánu. Osoba, která je vojákem, může učinit oznámení u nadřízeného. Forma oznámení není stanovena. K oznámení ovšem musí dojít tak, aby mohlo být zabráněno škodlivému následku. Po způsobení škodlivého následku je oznámení z hlediska § 33 TZ již neúčinné.<sup>135</sup> Důležitou podmínkou účinné lítosti je dobrovolnost jednání pachatele. Jedná se o svobodné rozhodnutí, které svědčí o pozitivním obratu pachatele ve vztahu k trestnému činu a k případným škodlivým následkům. Jde tedy o změnu vnitřního postoje pachatele. Není důležitá pohnutka, kterou může být i obava z odhalení trestného činu. Vždy musí dojít k individuálnímu posouzení dobrovolnosti, která záleží na okolnostech případu v tom směru, na kolik je trestní stíhání v době napravení škodlivého následku trestného činu reálné, s jakou mírou bezprostřednosti hrozí, apod. Rozhodnutí však není dobrovolné, jestliže je učiněno při vědomí, že trestný čin je již prozrazen nebo jedná-li pachatel pod tlakem již bezprostředně hrozícího trestního stíhání. Také nelze hovořit o dobrovolnosti, pokud pachatel vyčkává s odstraněním škodlivého následku na to, zda příslušný orgán odhalí jeho trestný čin, resp. zda ho oznámí orgánům činným v trestním řízení.<sup>136</sup> Avšak v rozhodnutí R 35/2001 je stanoveno, že podmínky účinné lítosti mohou být splněny i za situace, kdy pachatel překročil k napravení škodlivého následku trestného činu bezprostředně poté, co příslušný finanční úřad u něj učinil poznatek o podezřelé okolnosti, která však sama o sobě nestačila k závěru, že byl spáchán trestný čin, ale mohla se stát podnětem k dalším úkonům ze strany finančního úřadu (např. provedení daňové kontroly).

Zákonem č. 418/2011 Sb. došlo k zavedení trestní odpovědnosti právnických osob. Tento zákon obsahuje v § 11 ustanovení o účinné lítosti. Zde jsou specifické podmínky zániku trestnosti účinnou lítostí, kdy je brán ohled na povahu PO. Je kladen důraz na zabránění vzniku škodlivého následku nebo na jeho napravení. Dochází k upřednostňování reparativní a restituční aktivity právnické osoby před trestní odpovědností, a proto je účinná lítost vymezena v širším rozsahu než u fyzických osob (§ 33 TZ).<sup>137</sup> Kdy je jako podmínka účinné lítosti přidáno oproti obecnému ustanovení § 33 TZ odstranění nebezpečí, které vzniklo zájmu chráněnému zákonem, a dále pak při

---

<sup>135</sup> Tamtéž

<sup>136</sup> Šámal, P. a kol. Trestní zákoník I. § 1 až 1939. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 1303 s., s. 374

<sup>137</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob

učinění oznámení o trestném činu musí být učiněno v době, kdy nebezpečí mohlo být ještě odstraněno.

#### 5.4.2 Zvláštní ustanovení o účinné lítosti

V § 242 TZ nalezneme zvláštní ustanovení o účinné lítosti. To se vztahuje pouze k trestnému činu neodvedení daně dle § 241 TZ. Proto je toto ustanovení v poměru speciality k obecně vymezené účinné lítosti v § 33 TZ, protože stanoví pro pachatele příznivější podmínky<sup>138</sup>. Hovoří se zde o tom, že trestní odpovědnost za trestný čin neodvedení daně zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlašovat rozsudek. Smyslem je přimět pachatele trestného činu, aby dodatečně splnil svou zákonnou povinnost a odvedl dosud nezaplacenou daň. V tomto případě zájem na odvedení daně je větší než zájem na trestním postihu pachatele.<sup>139</sup>

Abyste trestní odpovědnost zanikla, je potřeba nejdříve náležitě zjistit, že se pachatel trestného činu dle § 241 TZ opravdu dopustil. Zánik trestnosti pro účinnou lítost totiž předpokládá, že existovaly všechny podmínky trestní odpovědnosti včetně zavinění a že trestní odpovědnost zanikla až později po jejich splnění.<sup>140</sup>

Pachatel je povinen uhradit všechny platby za rozhodné období vymezené žalovaným skutkem, pro něž soud zjišťuje trestní odpovědnost pachatele. Povinnost úhrady se nevztahuje na sankce, které náležejí dle daňových předpisů za pozdní odvedení daně.<sup>141</sup> To však nemění nic na faktu, že je zde stále povinnost tyto sankce zaplatit, neboť může dojít k jejich vymáhání dle příslušných právních předpisů. Nutností ovšem je, aby byly zaplacený veškeré dlužné částky, a nelze tedy považovat

---

<sup>138</sup> Kuchta, J. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 656 s., s. 270

<sup>139</sup> Zatloukal, T. (ed.), Trestní právo daňové. Sborník příspěvků z I. mezinárodní konference konané 27. října 2006. Praha: C. H. Beck, 2007, 175 s., s. 82

<sup>140</sup> Srov. Kuchta, J. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 656 s., s. 270 a Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 2011 s., s. 2233

<sup>141</sup> Judikováno v rozhodnutí TR NS 45/2008-T 1090

splnění povinnosti jen zčásti za podmínku zániku trestnosti dle tohoto ustanovení. Povinností pachatele je zaplatit všechny částky, a to i promlčené nebo prominuté.<sup>142</sup>

Dle výkladového stanoviska Nejvyššího státního zastupitelství číslo 17/1999 a názoru kolektivu autorů kolem prof. Šámala jsou podmínky účinné lítosti splněny i ve chvíli, kdy odeslané platby, které by měly sloužit k uhrazení dlužné daně, byly započteny adresátem na penále, pokutu, přírážku nebo jinou platbu. Pachatel je proto povinen, aby uvedl, na kterou dlužnou platbu je konkrétní částka poskytována.

Aby byly splněny podmínky účinné lítosti, musí pachatel projevit aktivní chování při dodatečném zaplacení. Není potřeba, aby přímo sám dlužné částky uhradil, ale postačí, aby jiným způsobem zajistil, že za něj budou uhrazeny jinou osobou. Pokud by došlo ke splnění povinnosti třetí osobou bez jakéhokoliv přičinění pachatele, pak to nelze považovat za projev účinné lítosti pachatele. K účinné lítosti rovněž nepostačí dohoda mezi pachatelem a oprávněnou osobou (správcem daně), že neodvedená daň bude splacena. Stejně tak nestačí slib o zaplacení těchto povinných plateb v budoucnu. Nelze také považovat za projev účinné lítosti fakt, kdy dojde k uhrazení dlužných částek až prostřednictvím exekuce.<sup>143</sup>

O možnosti dosáhnout beztrestnosti na základě účinné lítosti podle § 242 TZ by měl být obviněný včas a řádně poučen. Zde dochází k odlišení od klasické účinné lítosti, kde takovéto poučení nenalezneme. Dalším rozdílem je, že k odvedení dlužných částek dojde až pod tlakem zahájeného a probíhajícího trestního stíhání, což u obecné účinné lítosti by vylučovalo splnění podmínky dobrovolnosti jednání.<sup>144</sup>

Ke splnění zákonné povinnosti odvést daň musí dojít dříve, než soud prvního stupně počne vyhlášovat rozsudek. Pokud došlo k vydání trestního příkazu, pak se za okamžik vyhlášení považuje jeho doručení. Podmínka je splněna, i když došlo k zaplacení až po vyhlášení odsuzujícího rozsudku soudu prvního stupně, který byl zrušen odvolacím soudem, ale dříve než započne soud prvního stupně vyhlášovat nový rozsudek. Stejně tak je splněna podmínka, pokud dojde k podání odporu proti trestnímu

---

<sup>142</sup> Srov. Jelínek, J. a kol. Trestní právo hmotné. 1. vydání. Praha: Leges, 2009, 896 s., s. 640 a Kuchta, J. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 656 s., s. 270

<sup>143</sup> Kuchta, J. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 656 s., s. 270 - 272

<sup>144</sup> Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 2011 s., s. 2233 - 2235

příkazu a dlužná částka bude zaplácena, než soud prvního stupně počne vyhlášovat rozsudek.<sup>145</sup>

S podmínkami pro použití účinné lítosti je nutno se v rozhodnutí stručně a jasně vypořádat, a to i když dojde k negativnímu zjištění.<sup>146</sup>

Zlomovým rozhodnutím byl nálezn Ústavního soudu, sp. zn. IV. ÚS 3093/2008 ze dne 28.7. 2009. Ten upravuje chápání ustanovení o účinné lítosti, respektive pojednává o rozdílnosti úpravy obecné a úpravy zvláštní vzhledem k daňovým trestným činům. ÚS vyjádřil názor, že nelze dělat rozdíly v typově shodné trestné činnosti definované v § 147 a § 148 (dnes §240 a § 241) při stanovení lhůt pro uplatnění účinné lítosti. ÚS považuje pojem „neodvedení“ za terminologicky významnější zásah do chráněného zájmu státu. A přitom je tomuto pojmu poskytnuta přesně definovaná lhůta pro uplatnění účinné lítosti. Kdežto terminologicky užšímu pojmu „zkrácení“ je poskytnuta pouze obecná ochrana, v níž není lhůta zákonem stanovena. ÚS proto vyjádřil, že považuje za nepřipustné, aby lhůty k uplatnění účinné lítosti byly pro obdobnou trestnou činnost tak rozdílné. Tím se ÚS odchýlil od dosavadní rozhodovací praxe obecných soudů a názoru odborné veřejnosti, kdy je trestný čin zkrácení daně považován za lex specialis k trestnému činu podvodu a společenská nebezpečnost tohoto trestného činu je velmi vysoká a ohrožuje samotnou existenci státu. Trestný čin neodvedení daně byl do té doby považován za méně závažný, kdy pachatel platby nezastírá, avšak z nějakého důvodu je neodvede. Odborná společnost však kritizuje toto rozhodnutí ÚS proto, že každý daňový subjekt de facto podporuje v tom, aby se pokoušel o zkrácení daně, a pokud by došlo k odhalení, pak by daň doplatil, čímž by dosáhl zániku trestní odpovědnosti. ÚS tímto podle nich dává ustanovení o účinné lítosti zcela chybný impuls, neboť dotyčným daňovým subjektům poskytuje příliš dlouhou možnost dosáhnout zániku trestní odpovědnosti na základě účinné lítosti.<sup>147</sup>

---

<sup>145</sup> Srov. Kuchta, J. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 656 s., s. 272 a Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 2011 s., s. 2235

<sup>146</sup> Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 2011 s., s. 2235

<sup>147</sup> Srov. Ondřej Trubač, Účinná lítost a trestné činy daňové, EPRAVO.CZ magazín. Září 2011, s. 126 – 127. a JUDr. Zbyněk Žďárský, K účinné lítosti u pokračujících daňových trestných činů, Trestněprávní revue, 1/2011, s. 1 – 8.

Na toto rozhodnutí reagoval Nejvyšší soud ve svém rozhodnutí ve věci 8 Tdo 1452/2009. NS uvádí, že je vázán právním názorem ÚS, avšak došel k přesvědčení, že citovaný náleží ÚS nelze chápat tak, že by jím bylo zamýšleno zásadním způsobem změnit, zrealizovat teze a judikaturu, na nichž byl výklad ustanovení § 66 tr. zák. (§ 33 TZ) založen. Nález ÚS akcentoval potřebu řešit otázku „dobrovolnosti“ se zřetelem ke konkrétním okolnostem případu. I když ústavní soud došel k odlišnému nazírání na výklad zákonných znaků „neodvedení“ a „zkrácení“ daně ve světle „významu zásahu do chráněného zájmu státu“ u trestných činů zkrácení daně a neodvedení daně oproti výkladu obecných soudů, přesto ÚS nedospěl k závěru, že lhůty pro uplatnění účinné lítosti by měly být totožné. Kritizuje pouze posuzování splnění podmínek zániku trestní odpovědnosti účinnou lítostí a uvádí, že nemůže docházet k takovým rozdílným při typově stejných trestných činech. Proto ÚS vidí širší možnost uplatnění institutu účinné lítosti podle § 66 tr. zák. (§ 33 TZ).

NS dále uvádí, že je nadále třeba přihlížet k dosavadní rozhodovací praxi obecných soudů, kdy nebyla dobrovolnost jednání vyloučena, napravil-li pachatel škodlivý následek trestného činu v době, kdy mu z jeho hlediska trestní stíhání bezprostředně ještě nehrozilo. Jedná-li se však o dobrovolnost jednání v případech, kdy trestní stíhání již reálně hrozí, ÚS předznamenává větší možnosti uplatnění institutu účinné lítosti s akcentem na sledování zájmu, o který zde primárně jde. ÚS došel k názoru, že pro stát je jednoznačně výhodnější, dojde-li k nápravě škodlivého následku, a proto by měly být rozšířeny mantinely pro uplatnění institutu účinné lítosti.<sup>148</sup>

## **5.5 Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení**

Skutkovou podstatu trestného činu nesplnění povinnosti v daňovém řízení popisuje § 243 TZ. Předmětem ochrany je zájem státu na řádném a včasném vyměření daně poplatníkovi a plátcí, a to nepřímým prostřednictvím osoby, která má ze zákona nebo na výzvu správce daně oznamovací povinnost v daňovém řízení. Typicky se bude jednat o situace, kdy povinná osoba má informace o důležitých skutečnostech, listinách

---

<sup>148</sup> Rozhodnutí ve věci 8 Tdo 1452/2009

a dokumentech apod., které jsou důležité pro vznik nebo plnění daňové povinnosti, popř. pro její vymáhání.<sup>149</sup>

Subjektem trestného činu nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení může být pouze osoba, která má zákonem nebo na základě výzvy správce daně oznamovací povinnost vůči správci daně. Vždy se jedná o jinou osobu, než je plátce, popřípadě poplatník příslušné daně. Jedná se tedy o konkrétní subjekt.<sup>150</sup>

Nesplnění oznamovací povinnosti se váže výlučně s opomenutím povinného subjektu, který úmyslně nesplní svoji zákonnou oznamovací povinnost vůči správci daně a ohrozí tak ve větším rozsahu řádné a včasné stanovení daně nebo její vymáhání vůči jinému.<sup>151</sup> Jelikož je zde možné pouze opomenutí, jedná se tedy o trestní delikt čistě omisivní, a co do následku o trestný čin ohrožovací, a proto není potřeba k jeho dokonání, aby došlo ke zmaření stanovení nebo vymáhání daně. Pokud by ovšem došlo k úmyslnému jednání, které by zabraňovalo přímo řádnému a včasnému stanovení daně, bude toto chování považováno za účastenství a postihováno dle § 240 TZ.<sup>152</sup>

Z hlediska zavinění jde o delikt výlučně úmyslný, kdy postačuje úmysl nepřímý. Pachatel musí vědět o své oznamovací povinnosti a být přinejmenším srozuměn s tím, že nesplněním této povinnosti může způsobit zákonem stanovený následek. U následku spočívajícího ve způsobení činu ve značném rozsahu postačuje nedbalost.<sup>153</sup>

Oznamovací povinnost vyplývá především z DŘ, který tak upravuje v § 57 an. Oznamovací povinnost podle tohoto ustanovení mají orgány veřejné moci a osoby, které vedou evidenci osob nebo věcí, poskytují plnění, které je předmětem daně, provádějí řízení v případech, jejichž předmět podléhá daňové povinnosti, nebo získávají jiné údaje nezbytné pro správu daní (§ 57 odst. 1 DŘ). Dále pak jsou to zdravotní pojišťovny, které jsou povinny poskytnout údaje, které jsou na základě zákona oprávněny shromažďovat (§ 57 odst. 2 DŘ). Banky, pobočky zahraniční banky a spořitelny a úvěrní družstva a platební instituce, které musí poskytnout čísla účtů, údaje o jejich majitelích, stavech peněžních prostředků na účtech a o jejich pohybu a údaje o

---

<sup>149</sup> Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 2011 s., s. 2237

<sup>150</sup> Tamtéž, s. 2241

<sup>151</sup> Jelínek, J. a kol. Trestní právo hmotné. 1. vydání. Praha: Leges, 2009, 896 s., s. 640

<sup>152</sup> Kuchta, J. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 656 s., s. 273

<sup>153</sup> Tamtéž, s. 275

úvěrech, vkladech a depozitech (§ 57 odst. 3 DŘ)<sup>154</sup>. Provozovatelé poštovních služeb mají povinnost poskytnout údaje o poštovních zásilkách, poštovních poukazech a pronajatých poštovních přihrádkách, a to i o jejich příjemcích a pronajímatelích (§ 57 odst. 4 DŘ). Podnikatelé poskytující veřejně dostupnou telefonní službu poskytují údaje, které shromažďují o účastnících veřejně dostupných telefonních služeb (§ 57 odst. 5 DŘ). A nakonec vydavatelé periodického tisku mají povinnost poskytnout jméno nebo název a adresu objednatele inzerátu uveřejněného pod značkou (§ 57 odst. 6 DŘ). Všechny subjekty výše jmenované mají oznamovací povinnost na základě výzvy správce daně. Kontrolní orgány a Nejvyšší kontrolní úřad mají ze zákona povinnost poskytovat informace i bez výzvy správce daně, pokud mají výsledky kontrol vztah ke správě daně (§ 59 DŘ).

Větším rozsahem se zde stejně jako je tomu u předchozích ustanovení rozumí ohrožení daně nejméně ve výši 50 000 Kč. Značným rozsahem je ohrožení daně nejméně ve výši 500 000 Kč. Pokud dojde k pokračování nesplnění oznamovací povinnosti, pak lze jednotlivé částky, jichž se tato povinnost týká, sčítat.<sup>155</sup>

## **5.6 Zkrácení spotřební daně dle § 244 alinea druhá trestního zákoníku**

Objektem je zájem na kontrole pohybu zboží, které podléhá zejména spotřební dani, a zájem státu na příjmu z těchto daní. Tyto výrobky jsou označeny nálepkami (tabákové nálepky), kontrolními páskami (kontrolní pásy určené ke značení lihu) nebo jinými předměty k označení zboží (jakýkoli jiný předmět, který slouží k ochraně a kontrole v souvislosti s výrobou a nakládáním se zbožím, ze kterého se platí nebo bude platit daň).<sup>156</sup>

Pachatelem trestného činu uvedeného v § 244 věta druhá TZ je ten, 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 se jednat zejména o osoby, které se zabývají výrobou tabákových výrobků,

---

<sup>154</sup> Tato povinnost vyplývá také bankám a jiným bankovním institutům z § 38 odst. 3 písm. c) zákona č. 21/1992 Sb., o bankách

<sup>155</sup> Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 2011 s., s. 2191 – 2241

<sup>156</sup> Novotný, O., Vokoun, R., Šámal, P. a kol. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 6. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2010, 600 s., s. 280



výrobou lihu atd. Také se bude jednat o osoby, které se podílejí na prodeji takového zboží. U tohoto trestného činu se shledáváme s obecným subjektem.<sup>157</sup> K tomu je nutné připomenout rozhodnutí R 55/2002, které říká, že uváděním zboží do oběhu ve smyslu ustanovení § 148a odst. 1 věty druhé tr. zák. (§ 244 věta 2) je nejen nabízení k prodeji, prodej nebo jiné formy nabízení ke spotřebě, ale též přeprava, skladování nebo dovoz cigaret, které nejsou označeny tabákovou nálepkou, za účelem jejich prodeje či jakéhokoli jiného nabízení na trhu.

Z hlediska subjektivní stránky se jedná o trestný čin úmyslný, který je vždy spojen s konáním pachatele.

Trestnost se zde neváže na výši škody. Ustanovení § 244 odst. 1 alinea druhá TZ je subsidiárním k ustanovení § 240 odst. 1 TZ. Jestliže došlo k jednání pachatele, které naplňuje znaky skutkové podstaty trestného činu dle § 244 odst. 1 věta druhá TZ, a tímto jednáním bylo uvedeno zboží bez příslušných nálepek do oběhu, přičemž se tak stalo ve větším rozsahu, bude se jednat o zkrácení daně dle § 240 odst. 1 TZ. Jednočinný souběh trestného činu podle § 244 alinea 2 a § 240 je vyloučen.<sup>158</sup>

Ohledně kvalifikovaných skutkových podstat uvedených v § 244 odst. 2 a 3 se k tomuto trestnému činu váže pouze § 244 odst. 2 písm. a). Vyšší trestní sazbou bude potrestána osoba, která se dopustí spáchání trestného činu nejméně se dvěma osobami. Podmínky jsou stejné jako u skutkové podstaty dle § 240 odst. 2 TZ.<sup>159</sup>

---

<sup>157</sup> Srov. Kuchta, J. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 656 s., s. 274 a Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 2011 s., s. 2249

<sup>158</sup> Rozhodnutí TR NS 30/2006-T 940

<sup>159</sup> Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 2011 s., s.2249

## 6. Srovnání s cizími úpravami a vliv práva EU na českou úpravu

### 6.1 Srovnání se slovenskou úpravou

Do roku 2005 by srovnání se slovenskou úpravou nebylo nutné. Po rozpadu Československa platil i nadále na slovenském území zákon 140/1961 Zb., trestný zákon.

Na Slovensku došlo k rekonstrukci o 4 roky dříve než u nás. Od 1.1.2006 je na Slovensku účinný zákon č. 650/2005 Z.z., trestný zákon, který ruší starý trestný zákon z roku 1961. Tento zákon zakotvil daňovou trestnou činnost v §§ 276 – 279.

§ 276 pojednává o zkrácení daně. Na rozdíl od české úpravy je objektem nejen ochrana zájmu státu, ale také ochrana právnických osob na řádném vymáhání daní. Z pohledu objektivní stránky není rozdíl v pohledu konání, avšak aby byly naplněny znaky skutkové podstaty § 276, postačí, když pachatel zkrátí daň v malém rozsahu. Tedy postačí, pokud je daň zkrácena ve výši nejméně 266 EUR (8 000 Sk dříve). Stejně jako v ČR i na Slovensku se dá zkrátit daň z přidané hodnoty, spotřební daň, daň z příjmu, daň z nemovitosti a z jejího převodu a oproti ČR navíc ještě do této skupiny patří místní daně. Podstatou zkrácení daně je úmyslné konání pachatele, který chce dosáhnout pro sebe nebo pro jiného toho, aby příslušný orgán určil daň nižší, než měla být, popřípadě ji neurčil vůbec. Ke zkrácení daně může dojít jen do okamžiku, než poplatník daň zaplatí. Nárok na zaplacení daně není nárokem na náhradu škody způsobené zkrácením daně. Pachatelem může být každý. Pro spáchání trestného činu zkrácení daně se vyžaduje úmyslné zavinění.<sup>160</sup> Kvalifikované skutkové podstaty se uplatní u větších rozsahů, dále pak u recidivy a také při porušení úřední plomby. Slovenský trestný zákon je mnohem přísnější, co se týče výše trestů odnětí svobody, než TZ. Oproti české úpravě hrozí za základní skutkovou podstatu trest odnětí svobody od jednoho roku do pěti let (v ČR od šesti měsíců do tří let). U kvalifikovaných skutkových podstat poté hrozí trest odnětí svobody až ve výši dvanácti let (v ČR nejvíce deset let). Trestnost trestného činu neodvedení daně na Slovensku, stejně jako v České republice, zaniká účinnou lítostí (§ 85 trestného zákona) za stejných podmínek, jako je tomu u nás.

§ 277 trestného zákona zakotvil trestný čin neodvedení daně. Opět je objektem vedle zájmu státu i ochrana právnických osob na řádném odvedení daně. Pachatel se

---

<sup>160</sup> Ivor, J. a kol. Trestné právo hmotné 2. Osobitná časť. 1. vydanie. Bratislava : IURA EDITION, 2006, 608 s., s. 232 an., ISBN 80-8078-099-4

musí dopustit toho, že v malém rozsahu zadržívá a neodvede příjemci splatnou daň nebo neoprávněně v malém rozsahu uplatní nárok na vrácení daně z přidané hodnoty nebo ze spotřební daně v úmyslu opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch. Neodvedením se shodně s naší úpravou rozumí zadržívání splatné daně a její neodvedení. Pachatel daně podle zákona srazil, ale neodvedl. Sražení nebo vybrání daně uskutečňuje plátce, který ji srazí od poplatníka a odvede ji daňovému úřadu. I na Slovensku se sražení týká daní z příjmů. Oproti naší úpravě je zaveden na Slovensku institut neoprávněného uplatnění nároku na vrácení daně z přidané hodnoty nebo ze spotřební daně. Subjektem je v prvním případě zaměstnavatel (plátce) a při uplatnění nároku na vrácení daně je pachatelem kdokoliv.<sup>161</sup> Kvalifikované skutkové podstaty hovoří o případech, kdy dojde chováním pachatele k většímu, značnému a velkému rozsahu. Ve srovnání s českým TZ je i zde trestný zákon přísnější ve výměře sankcí, kdy za základní skutkovou podstatu hrozí pachateli trest odnětí svobody na jeden rok až pět let a při naplnění znaků kvalifikovaných skutkových podstat je možné uložit trest odnětí až do výše dvanácti let (u nás maximálně osm let).

Trestný zákon upravuje v § 278 nezaplacení daně. Tento trestný čin bychom v české úpravě nenašli. Objektem je ochrana zájmu státu na řádném zaplacení daně. Pachatel se trestného činu dopustí, pokud svým konáním nezplatí splatnou daň ve větším rozsahu. Tedy ve výši 2 660 EUR (80 000 Sk dříve). Nezaplacení se rozumí nezaplacení splatné daně. Jedná se o jediný daňový delikt, který má trvajícím charakter. Počátek trestného činu je prvním dnem splatnosti daně a trestný čin je ukončen zaplacením příslušné daně. Pachatelem může být pouze plátce daně. Vyžaduje se úmyslné zavinění. K okolnostem podmiňujícím použití vyšší trestní sazby patří spáchání činu ve značném či velkém rozsahu.<sup>162</sup> Výše trestu se pohybuje při základní skutkové podstatě do tří let odnětí svobody, při kvalifikovaných skutkových podstatách může dojít až k osmi letům odnětí svobody.

Trestnost trestného činu neodvedení daně a pojistného podle § 277 nebo nezaplacení daně podle § 278 zaniká, jestliže splatná daň s příslušenstvím byly dodatečně zaplacený nejpozději následující den po dni, kdy se pachatel po skončení jeho vyšetřování mohl seznámit s jeho výsledky. Oproti české úpravě je zde kratší lhůta

---

<sup>161</sup> Ivor, J. a kol. Trestné právo hmotné 2. Osobitná časť. 1. vydanie. Bratislava : IURA EDITION, 2006, 608 s., s. 235 an., ISBN 80-8078-099-4

<sup>162</sup> Tamtéž

pro splnění podmínky účinné lýtosti (v ČR až do počátku vyhlásování rozsudku soudu prvního stupně).

Posledním ustanovením, které se týká daňové trestné činnosti, je § 279. Ten se vztahuje na případy, kdy dojde k porušení předpisů o státních technických opatřeních k označení zboží. Zde nalezneme shodu s ustanovením § 244 TZ. Objektem je ochrana zájmu státu na řádném výběru daně. Pachatel musí v rozporu s právním předpisem dovést, vyvést, přepravit, uvést do oběhu nebo přechovávat zboží bez kontrolních známek, pásek atd. Pachatelem může být kdokoliv. Opět se požaduje úmyslné zavinění.<sup>163</sup> K hlavním znakům kvalifikovaných skutkových podstat patří větší škoda a škoda velkého rozsahu, dále pak např. že pachatel jednal jako člen nebezpečného spolčení. Za naplnění znaků základní skutkové podstaty lze uložit trest odnětí svobody ve výši od šesti měsíců do tří let. U kvalifikovaných skutkových podstat lze dosáhnout trestu až osmi let odnětí svobody.

Slovenská republika svým zákonem č. 224/2010 Zb. zavedla tzv. nepravou trestní odpovědnost právnických osob s účinností k 1. 9. 2010. Podle této úpravy jsou právnické osoby postihovány prostřednictvím ochranných opatření. Jedná se do určité míry o obcházení trestu, neboť taková je skutečná povaha těchto opatření, jejichž prostřednictvím je právnické osobě konfiskován majetek nebo je jí uloženo zaplatit určitou finanční částku. V České republice je naopak zavedena „pravá trestní odpovědnost“, kdy právnická osoba odpovídá za trestný čin, resp. je považována za pachatele trestného činu spáchaného jednáním fyzické osoby.<sup>164</sup>

## 6.2 Srovnání s německou úpravou

Německá úprava daňových trestných činů se nenachází v trestním zákoně, nýbrž je obsažena v daňovém zákonu (Abgabenordnung). O daňových deliktech pojednává osmá část daňového zákonu v § 369 an.

§ 369 vymezuje, co je daňovým trestným činem. Jedná se o činy, které jsou trestné podle daňového zákonu, o padělání cenin a jejich přípravu, jestliže se čin vztahuje k daňovým účelům (falšování znaků, symbolů), a dále pak o napomáhání při

---

<sup>163</sup> Ivor, J. a kol. Trestné právo hmotné 2. Osobitná část. 1. vydanie. Bratislava : IURA EDITION, 2006, 608 s., s. 235 an., ISBN 80-8078-099-4

<sup>164</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 418/2011 Sb., str. 2 an.

spáchání těchto činů. Zajímavostí této úpravy je, že obsahuje ustanovení, které říká, že pro daňové trestné činy platí všeobecné zákony o trestním právu, jestliže daňové předpisy daňového zákona nestanoví něco jiného.

Daňový podvod je vymezen v § 370 a dal by se přirovnat ke zkrácení daně, jak je chápáno českým trestním právem. Objektem je zájem státu na řádném vyměření daně. Pachatelem je osoba, která podala finančním úřadům nebo jiným úřadům o daňově významných skutečnostech nesprávné nebo neúplné údaje, nebo osoba, která v rozporu s její povinností nechala finanční úřady v nevědomosti, anebo ten, kdo v rozporu s jeho povinností opomenul použít daňové znaky nebo daňová razítka a na základě toho došlo ke zkrácení daně, nebo pro sebe nebo jiného získal neoprávněné daňové výhody. Oproti české úpravě může tedy dojít ke zkrácení daně i opomenutím, kdy pachatel nesplní svou zákonnou povinnost. Pojetí zkrácení daně je shodné s českým pojetím, kdy zkrácením daně se rozumí částečné nebo úplné nevyměření daně. I pojem „neoprávněné získání daňové výhody“ je totožný s českým výkladem. Jedná se tedy o případy, kdy dojde k nezákonnému vylákání daňové výhody za podmínek, za kterých by daňová výhoda získána nebyla. Ustanovení o zkrácení daně obsahuje i zkrácení spotřební daně. K použití kvalifikované skutkové podstaty dojde za předpokladu, že pachatel ve velkém rozsahu zkrátil daně nebo neoprávněně získal pro sebe daňovou výhodu, nebo byla pachatelem úřední osoba, která zneužila svého postavení a pravomoci, nebo došlo k využití této úřední osoby, nebo pachatel za pomoci padělků či pozměněných dokladů pokračoval v krácení daně nebo ve svém neoprávněném obohacení, anebo provedl zkrácení daně jako člen skupiny. Německá úprava je ve výši trestu přísnější než česká. Za naplnění základní skutkové podstaty lze uložit až pět let odnětí svobody. Při kvalifikované skutkové podstatě hrozí pachateli až 10 let odnětí svobody.

Trestnost daňového podvodu zaniká za podmínek § 371 daňového zákona „sebeudáním“. V podstatě se jedná o účinnou lítost, jak je pojímána českým TZ. Pachatel splní podmínky za předpokladu, že opraví údaje, které dal finančnímu úřadu, a opraví tím své ještě nepromlčené daňové trestné činy, nebo doplní údaje (platí pro pachatele, kteří nejsou subjektem daně), anebo doplní opominuté údaje. „Účinná lítost“ nebude použita za předpokladu, že pachatel učiní oznámení o své trestné činnosti ve chvíli, kdy už bylo pachateli oznámeno zahájení trestního řízení, nebo pokud úřední osoba finančního úřadu vykonala daňovou kontrolu k objasnění daňového trestného činu. Dále nebudou splněny podmínky, pokud daňový trestný čin v době, kdy došlo

k opravě, doplnění nebo následné identifikaci, byl již částečně objeven a pachatel to věděl nebo při objasňování důkazu s tím musel počítat. Taktéž nezanikne trestní odpovědnost pachatele za zkrácení daně nebo vylákání daňového výhody dle § 370, pokud tímto činem dojde k prospěchu, jenž převyšuje částku 50 000 EUR.

Ustanovení § 374 daňového zákona je podobné ustanovení § 244 alinea 2 TZ. Jedná se především o zkrácení spotřební daně. Výjimkou zde je pouze vyšší trest odnětí svobody, kdy pachateli lze uložit trest odnětí svobody do 5 let.

Německá úprava postrádá ustanovení o trestném činu neodvedení daně. To společně s méně závažnými daňovými delikty je upraveno v následujících paragrafech daňového zákona. Nejedná se ovšem o trestné činy, nýbrž o daňové přestupky. K nim patří např. neodvedení daně, zkrácení daně za jiných podmínek než u trestného činu, nesprávné použití identifikačních prvků pro daňové účely a další.

Ve Spolkové republice Německo jsou právnickým osobám ukládány rovněž quasitrestní sankce v podobě vedlejších sankčních důsledků trestného činu stanovených právnické osobě v zákoně. Úprava však není obsažena v trestním zákoně nebo zvláštním zákoně o trestní odpovědnosti právnických osob, ale postupuje se podle zákona o přestupcích, a proto je postih právnických osob v tomto státu pokládán za postih v rámci správní odpovědnosti právnických osob. Byť je odpovědnost právnických osob považována v Německu za správní, je uplatňována v trestním řízení spolu s odpovědností fyzické osoby za trestný čin v jednom a témže řízení.<sup>165</sup>

### **6.3 Vliv práva EU na českou úpravu**

Daně jsou faktorem, který může být překážkou každé ze základních lidských svobod. Proto jsou ustanovení o daních, zejména článek 11 Smlouvy o fungování EU, doplňkem ustanovení o odstranění cel a dávek s rovnocenným účinkem jako cla. Evropská unie ve své daňové politice má dva cíle: vytvoření vnitřního trhu a vznik autonomního daňového systému. Vnitřní trh spočívá v zákazu daňových diskriminací a harmonizaci odlišností v daňových systémech jednotlivých členských států. Autonomní daňový systém by poté měl sloužit k financování výdajů samotné EU.<sup>166</sup>

---

<sup>165</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 418/2011 Sb., str. 2

<sup>166</sup> Tichý, L., Arnold, R., Svoboda, P., Zemánek, J., Král, R. Evropské právo. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2004, 919 s., s. 604, ISBN 80-7179-449-X

K harmonizaci přímých i nepřímých daní dochází prostřednictvím rozhodování Rady, která schvaluje právní předpisy EU a vydává směrnice. Prvotním cílem EU (dříve Evropských společenství) bylo odstranění daně z obratu a zavedení daně z přidané hodnoty, která má být postupně harmonizována. K tomuto se vztahují především tyto směrnice:<sup>167</sup>

- a) Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS, o sladění zákonů členských států týkajících se daně z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty.
- b) Osmá směrnice Rady č. 79/1072/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, upravující vrácení DPH plátcům, kteří nepodnikají na území příslušného státu EU.
- c) Třináctá směrnice Rady č. 86/560/ES, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu.
- d) Nařízení Rady č. 92/218/EHS ze dne 27. ledna 1992, o vzájemné spolupráci při správě daní v oblasti nepřímého zdanění (DPH), které bylo nahrazeno nařízením Rady č. 1798/2003/ES ze dne 7. října 2003, o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty.
- e) Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty novelizovaná směrnicí Rady 2006/138/ES.

U přímých daní jsou zásadní směrnice:<sup>168</sup>

- a) Směrnice č. 77/799/EEC, o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských zemí v oblasti přímých daní. Hlavním cílem této směrnice je potírat mezinárodní daňové úniky a vyhýbání se daňovým povinnostem a odkrývat umělé přesuny zisků ve skupinách nadnárodních společností.
- b) Směrnice č. 90/434/EEC novelizovaná směrnicí č. 2005/19 EC známá jako „Směrnice o fúzích“.
- c) Směrnice č. 90/435/EEC novelizovaná směrnicí 2003/123/EC, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností.
- d) Směrnice č. 2003/48/EC, o zdanění příjmů z úspor ve formě plateb úrokového charakteru.
- e) Směrnice č. 2003/49/EC, o zdaňování úroků a licenčních smluv.

---

<sup>167</sup> Široký, J. Daně v Evropské unii. 4 aktualizované vydání. Praha: Linde Praha, a.s., 2010, 351 s., s. 124 an., ISBN 978-80-7201-799-7

<sup>168</sup> Tamtéž, s. 86 an.

Samozřejmě právo EU (dříve komunitární právo) nepůsobí pouze na správněprávní část daňové problematiky, ale dotýká se i úpravy trestního práva.

Do přijetí Lisabonské smlouvy docházelo k ovlivňování trestního práva díky „třetímu pilíři EU“, který byl zaměřen na policejní a justiční spolupráci v trestních věcech. Platností Lisabonské smlouvy došlo ke zrušení pilířové soustavy a dnes najdeme úpravu v oblasti unijního práva především v Hlavě V Smlouvy o fungování Evropské unie pod názvem „Prostor svobody, bezpečnosti a práva“ a v Hlavě VI Smlouvy o Evropské unii, která se nazývá „Ustanovení o policejní a soudní spolupráci v trestních věcech“.

Původně jediným instrumentem pro společnou úpravu trestního práva byly mezinárodní smlouvy. Po Maastrichtské smlouvě byly zavedeny společné postoje a společné postupy. Po účinnosti Amsterodamské smlouvy může Rada EU vydávat rámcová rozhodnutí a rozhodnutí. Dnes dochází k harmonizaci i za pomoci směrnic.

Z hlediska trestního práva nedochází k vlivu na daňovou trestní úpravu přímo, nýbrž se spíše zasahuje do institutů, které se zčásti daňových deliktů dotýkají. To lze dovozovat i z faktu, že od roku 1950, respektive 1961 nedošlo k výrazné změně ustanovení týkajících se daňové trestné činnosti.

Vliv práva EU lze s ohledem na daňovou problematiku sledovat především v zavedení Evropského zatýkacího rozkazu. Tohoto institutu lze v České republice využívat od 1. 1. 2004. Jedná se o zvláštní způsob extradičního řízení. EZR je upraven v § 404 zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád. V rámci Evropské unie došlo k přijetí EZR rámcovým rozhodnutím Rady ze dne 13. června 2002 o evropském zatýkacím rozkazu a postupech předávání mezi členskými státy. To definuje ve svém článku 1 EZR jako soudní rozhodnutí, které vydal některý členský stát proto, aby jiný členský stát zatkl a předal vyžádanou osobu za účelem trestního stíhání nebo výkonu trestu odnětí svobody nebo ochranného opatření spojené s odnětím osobní svobody. Tuto definici rozšiřuje trestní řád, když uvádí v § 404, že EZR se rozumí zatýkací rozkaz vydaný v souladu s předpisy Evropské unie. Česká úprava poté v § 404 odst. 2 trestního řádu převzala znění článku 2 rámcového rozhodnutí Rady, když stanovuje, že EZR lze vydat v případech jednání, které lze podle práva vystavujícího členského státu potrestat trestem odnětí svobody nebo ochranným opatřením spojeným s odnětím osobní svobody s horní hranicí sazby v délce nejméně 12 měsíců, nebo byl-li již rozsudkem uložen trest nebo nařízeno ochranné opatření, v případě trestu nebo



ochranného opatření v délce nejméně čtyř měsíců. U EZR dochází k vydání i vlastních státních příslušníků do ciziny (jiné země EU), i když stát běžně své občany nevydává. V oblasti daní je nutno zmínit článek 4 odst. 1 rámcového rozhodnutí Rady, který říká, že v případě daní, poplatků, cel nebo měny nelze odmítnout výkon evropského zatýkacího rozkazu z toho důvodu, že právo vykonávajícího členského státu neukládá tentýž druh daní, poplatků nebo cel, nebo neobsahují stejnou úpravu, pokud jde o daně, poplatky, cla a měny jako právo vystavujícího státu. K použití EZR jsou dále stanovena různá pravidla a podmínky, o kterých ovšem s ohledem na zaměření této práce pojednáno nebude.

Další oblast, kde lze shledávat vliv Evropské unie na českou úpravu, je přijetí zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob. Česká republika byla poslední zemí EU, která institut trestní odpovědnosti PO zavedla. Požadavek na zakotvení trestní odpovědnosti PO se objevil v některých rámcových rozhodnutích a dokonce ve dvou směrnících, při jejichž neimplementování by mohlo dojít k řízení o porušení Smlouvy o fungování Evropské unie proti ČR. Směrnice vyžadující odpovědnost PO jsou:<sup>169</sup>

- a) Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/52/ES ze dne 18. června 2009 o minimálních normách pro sankce a opatření vůči zaměstnavatelům neoprávněně pobývajících státních příslušníků třetích zemí,
- b) Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2008/99/ES ze dne 19. listopadu 2008 o trestněprávní ochraně životního prostředí.

K rámcovým rozhodnutím, které obsahují závazek k postihu PO, patří například:

- a) Rámcové rozhodnutí Rady EU 2000/383/SVV ze dne 29. května 2000 o zvýšené ochraně trestními a jinými sankcemi proti padělání ve spojitosti se zaváděním eura,
- b) Rámcové rozhodnutí Rady EU 2002/475/SVV ze dne 13. června 2002 o boji proti terorismu ve spojení s Rámcovým rozhodnutím Rady 2008/919/SVV ze dne 28. listopadu 2008, kterým se mění Rámcové rozhodnutí 2002/475/SVV o boji proti terorismu,
- c) Rámcové rozhodnutí Rady EU 2002/629/SVV ze dne 19. července 2002 o potírání obchodování s lidmi,

---

<sup>169</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 418/2011 Sb., s. 1 an.

- d) Rámcové rozhodnutí Rady EU 2004/68/SVV ze dne 22. prosince 2003 o boji proti pohlavnímu vykořisťování dětí a dětské pornografii.

Úprava trestní odpovědnosti PO se přímo dotkla daňových deliktů, když ve výčtu trestných činů, které může PO spáchat, se nachází i skutkové podstaty dle §§ 240, 241, 243 a 244.

V současné době dochází k řešení harmonizace trestního práva na Radě pro spravedlnost a vnitřní věci. Asi nejdůležitějším právním aktem, který je v současné době připravován, je směrnice o evropském vyšetřovacím příkaze. Jedná se o předpis, který usiluje založit nový komplexní režim pro opatřování důkazů na principu vzájemného uznávání (aniž by jakkoliv mělo dojít k harmonizaci podmínek pro realizaci jednotlivých vyšetřovacích úkonů v rámci trestního řízení toho kterého členského státu) při zásadním nahrazení stávajících instrumentů vzájemné právní pomoci v trestních věcech.<sup>170</sup>

Jak bylo zmíněno výše, z pohledu daňových trestných činů nedochází na poli Evropské unie k přímému vlivu na úpravu této problematiky. Ovšem ke spolupráci OČVTR dochází především při použití EZR a nejspíše bude tato spolupráce posílena i evropským vyšetřovacím příkazem.

---

<sup>170</sup> Michael Švarc, Klíčové výstupy pro rozvoj evropského trestního práva z únorové, resp. dubnové Rady pro spravedlnost a vnitřní věci, *Trestněprávní revue*. 5/2011, s. 156

## 7. Závěr

Daňové trestné činy se dostaly poprvé do trestního zákona až v roce 1950 (zákon č. 86/1950). Do této doby docházelo k trestání daňových deliktů dle norem správního práva. Pachateli hrozilo odnětí svobody až do dvou let, avšak častěji úřady přistupovaly k pokutám.

Trestní zákon č. 86/1950 Sb. zavedl do českého práva trestnost zkrácení daně a vylákání daňové výhody. Trestní právo na rozdíl od správního práva už neobsahovalo možnost uložení pokuty.

Zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon nejdříve obsahoval pouze ustanovení o zkrácení daně a vylákání daňové výhody. Postupnými novelami, především novelou z roku 1997, došlo k zavedení trestnosti neodvedení daně zaměstnavatelem a též bylo do trestního zákona vloženo zvláštní ustanovení o účinné lítosti. Trestní zákon také obsahoval ustanovení o nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení a o zkrácení spotřební daně, které se dělo nabízením k prodeji, prodejem nebo jinou formou nabízení ke spotřebě, ale též přepravou, skladováním nebo dovozem cigaret, které nebyly označeny tabákovou nálepkou, za účelem jejich prodeje či jakéhokoli jiného nabízení na trhu.

Konečně zákon 40/2009 Sb., trestní zákoník, který je na našem území v současné době účinný, kodifikoval daňové delikty do nynější podoby. Ovšem k výrazným změnám oproti dřívějším úpravám nedošlo. Dnešní trestní právo zná zkrácení daně a vylákání daňové výhody, dále pak neodvedení daně a ustanovení o zvláštní účinné lítosti, nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení a zkrácení spotřební daně. Při srovnání dnešní a dřívější úpravy je patrné, že v oblasti daňových trestných činů nedošlo k výrazným změnám. Jedinou změnu lze spatřovat ve skutečnosti, že dnešní TZ má zkrácení daně a vylákání daňové výhody obsažené v jedné skutkové podstatě. Důvodem, proč nalezneme tato dvě jednání pod jednou skutkovou podstatou, je to, že zákonodárce zamýšlel možné sčítání získaného prospěchu.

I dnes při úpravě daňových deliktů normami trestního práva nezůstává správní právo stranou. Jeho základním úkolem je vymezení pojmu daně, její řádné vyměření a případně vybírání. Dochází tedy k prolínání trestněprávní a správněprávní úpravy, které na sebe navazují.

Komparací se slovenskou a německou úpravou lze dojít k závěru, že přes drobné rozdíly jsou si úpravy v chápání zejména trestného činu zkrácení daně podobné. Jeden z rozdílů je skutečnost, že slovenská úprava obsahuje oproti úpravě české jednu skutkovou podstatu navíc, a to nezaplacení daně. Další rozdíl můžeme sledovat v úpravě německé, která považuje neodvedení daně, jak je chápáno v ČR, za pouhý přestupek, nikoliv trestný čin.

Vliv práva Evropských společenství, respektive Evropské unie, není na daňovou problematiku v oblasti trestní tak výrazný, jako je tomu u práva správního. Vytvoření společného vnitřního trhu je pro EU prvořadým cílem, a tak zejména v oblasti harmonizace daňových systémů dochází k vydávání směrnic. Nejvýrazněji se úpravy daňových trestných činů, i když nepřímo, dotklo zavedení institutů EZR a trestní odpovědnosti PO.

Předložená diplomová práce má spíše popisný charakter. Shrnuje v pěti kapitolách pojem hospodářského trestního práva, historický vývoj trestní úpravy, správní úpravu, současnou trestní úpravu a komparaci s cizími úpravami. Práce byla zaměřena na předem vybrané skutkové podstaty, se kterými se lze nejčastěji setkat. Cílem práce nebylo nalézání možných změn v současné úpravě. Z pohledu autora došlo k vyčerpání tématu diplomové práce a ke splnění cílů, které si v úvodu práce vytyčil.

## 8. Resumé

The topic of the present diploma work is "tax crimes". As such they form a part of Chapter VI of the Crime Code, which deals with economic crime. The work is concentrated only on chosen facts of the case. In as much as in these issues administrative and crime law are mingled, it was necessary for the diploma work to contain both of these modifications. Administrative law defines general features of taxes, and crime law then, as the utmost device, provides for penal sanctions that threaten for not observing the tax duty, for shortening the tax, eventually under certain conditions for not observing the duties in tax procedure.

I have divided my diploma work into five parts. The first one deals with the concept of "economic crime". There is an attempt for a brief, yet clear defining of this term and also for classification of those crimes in the frames of the Crime Code. This part is also devoted to the problems of state intervening into market environment, when interventions are seen as the most excessive device according to the "ultima ratio" principle.

The second part contains the historical development of the administrative and crime law regulations since 1835. As from the start tax wrongs did not fall into crime law, it was essential to include namely the development of administrative punishments into the historical excursus. Afterwards a greater stress is laid on crime law regulations from the year 1961. The reason for this is the fact that tax crimes are in their nature very serious and investigating and researching them takes sometimes as much as a couple of years. Since it is stated that punishability is observed according to the law valid at the time of committing the crime, then it happens that even today, after a new Crime Code has come into effect, verdicts based on enactments of Crime Code from 1961 are pronounced.

The third chapter is devoted to tax problems from the point of view of administrative law. First of all regulations according to the tax law are dealt with. An inseparable part is also a theoretical defining of taxing, of subjects of taxing and other aspects concerning taxes. The tax procedure according to the tax law, in which a proper assessment and securing of the tax is ensured, is shortly treated here.

The fourth part represents the crucial part of the whole diploma work. Current law regulations in the field of tax crimes with respect to judicature and specialized

articles from legal magazines are analysed here. Characteristics of facts of the case – the objective aspect, the subject and the objective aspect – are being analysed in more detail here. This part is directed exclusively to tax crimes regardless to other charges (social benefits, duties). That is why this part is aimed at articles dealing with tax shortenings, not paying of taxes, extracting a tax advantage and shortening of excise tax. The reasons for termination of punishability are also discussed, primarily this concerns the enactment about effective penitence § 33 of Crime Code and the special enactment about effective penitence § 242 of Crime Code.

The fifth and last chapter consists of two parts. The first one is a comparison with foreign regulations, where Czech, Slovak and German regulations are being compared. The second part takes into consideration the influence of European Union law on Czech regulations.

## 9. Prameny

### 9.1 Knižní publikace

- Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol Finanční právo 5. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009
- Baxa, J.; Drab, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerova, A.; Šimek, K.; Žižková, M. Daňový řád. Komentář. II. díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011
- Boguszak, J., Čapek, J., Berlích, A., Teorie práva, Praha: ASPI Publishing, 2003
- Burda, E., Čentěš, J., Kolesám, J. a kol. Trestný zákon. Všeobecná část. Komentár. I. diel. 1. vydanie. Praha : C. H. Beck, 2010
- Draštíř, A., Hasch, K., Kučera, P., Rizman, S. Přehled judikatury. Trestné činy hospodářské. Praha: ASPI, 2005
- Gerloch, A., Teorie práva, 4. vydání, Plzeň, Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2007
- Glogar, R. Trestný zákon : komentár k zákonu z 12. júla 1950. č.86 Zb. v znení zákona č. 63/1956 Zb, 1959
- Grůň, L. Finanční právo a jeho instituty. Praha: Linde, 2004
- Hendrych, D. Správní právo, Obecná část, 7. vydání, Praha: C.H. Beck, 2009
- Chmelík, J. a kol. Trestní právo hmotné. Linde Praha, a.s., 2007
- Ivor, J. a kol. Trestné právo hmotné 1. Všeobecná část. 1. vydanie. Bratislava : IURA EDITION, 2006
- Ivor, J. a kol. Trestné právo hmotné 2. Osobitná část. 1. vydanie. Bratislava : IURA EDITION, 2006
- Janošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I. a kol. Finanční a daňové právo, Plzeň: Aleš Čeněk, 2009
- Jelínek, J. a kol. Trestní právo hmotné. 1.vydání. Praha: Leges, 2009
- Jelínek, J. a kol. Trestní zákoník a trestní řád s poznámkami a judikaturou. 1. Vydání. Praha: Leges, 2009
- Jelínek, J. a kol., Trestní právo hmotné, obecná část, zvláštní část. 1. vydání, Praha: Linde Praha, a. s., 2005

- Jelínek, J. a kol., Trestní zákon a trestní řád s poznámkami a judikaturou. 24. aktualizované vydání podle stavu k 1.10. 2006, Praha: Linde Praha, a. s., 2006
- Jelínek, J., Hasch, K., Nováková, J., Sovák, Z., Zvláštní část. Trestní právo hmotné. 1. vydání, Praha: Eurolex Bohemia, 2003
- Klíma, K. a kol. Komentář k Ústavě a Listině, Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2005
- Knapp, V., Teorie práva, Praha: C.H. BECK, 1999
- Kobík, J., Kohoutková, A. Orientační průvodce novým daňovým řádem, Praha: Vox a.s., 2011
- Kratochvíl, V. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Obecná část. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009
- Kratochvíl, V. a Löff, M. Hospodářské trestní právo a trestní odpovědnost právnických osob. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2003
- Kubátová, K., Daňová teorie a politika. 4. vydání, Praha: ASPI, 2006
- Kuchta, J. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 1. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2009
- Lichnovský, O., Andryšek, R. a kol. Daňový řád. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2010
- Marešová, A. Úmyslné zkrácení daní, Praha: Institut pro kriminologii a sociální prevenci, 1999,.
- Nett, A. Nové jevy v hospodářské kriminalitě. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2005
- Novotný, F. a kol. Trestní právo hmotné. Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2004
- Novotný, F. a kol. Trestní zákoník 2010. Praha, EUROUNION Praha s.r.o., 2010
- Novotný, O., Vokoun, R. a kol. Trestní právo hmotné – II. Zvláštní část, Praha: ASPI, a.s., 2007
- Novotný, O., Vokoun, R., Šámal, P. a kol. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 6. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2010
- Scheinost, M. Výzkum ekonomické kriminality. Praha: Institut pro kriminologii a sociální prevenci, 2004



- Solnař, V., Fenyk, J., Císařová, D., Vanduchová, M. Systém českého trestního práva. 1. vydání. Praha : Novatrix. 2009
- Starý, M.a kol. Dějiny daní a poplatků, Praha: Havlíček Brain Team, 2009
- Šámal, P. a kol. Trestní zákon: komentář. II. díl (§91 až §301), Praha: C. H. Beck, 2004
- Šámal, P. a kol. Trestní zákoník I. §1 až 139. Komentář. 1. vydání. Praha : C.H. Beck, 2009
- Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. §140 až 421. Komentář. 1. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2010
- Šámal, P., Purý, F., Sotolář, A., Štenglová, I. Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice. 1. Vydání. Praha: C. H. BECK, 2001
- Široký, J. Daně v Evropské unii. 4 aktualizované vydání. Praha: Linde Praha, a.s., 2010
- Tichý, L., Arnold, R., Svoboda, P., Zemánek, J., Král, R. Evropské právo. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2004
- Vančurová, A., Láchová, L., Vítek, L., Vítková, J. Daňový systém ČR 2001 aneb učebnice daňového práva. 5. vyd. Praha: Vox a.s., 2001
- Zatloukal, T. (ed.), Trestní právo daňové. Sborník příspěvků z I. mezinárodní konference konané 27. října 2006. Praha: C. H. Beck, 2007

## 9.2 Časopisecké články

- Michael Švarc, Klíčové výstupy pro rozvoj evropského trestního práva z únorové, resp. dubnové Rady pro spravedlnost a vnitřní věci, Trestněprávní revue. 5/2011, s. 156
- Petr Novotný, Zákonná daňová kontrola, Epravo.cz magazín, září 2011, s. 139
- Richard A. Musgrave, Peggy B. Musgraveová, Veřejné finance v teorii a praxi. In: Finance a úvěr, 1993, č. 3, s. 202 an.
- Václav Pátek, Trestní odpovědnost právnických osob za porušení daňových předpisů, Bulletin advokacie 1 – 2. Leden 2012, s. 35
- Zbyněk Žďárský, K účinné lítosti u pokračujících daňových trestných činů, Trestněprávní revue, 1/2011, s. 1 – 8

- Zbyněk Žďárský, Pokračování a totožnost skutku u daňových trestných činů – otázka stále aktuální, Trestněprávní revue 8/2011. Srpen 2011, s. 219 an.

### 9.3 Judikatura

- Nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 22/1992 z 8.10. 1992
- Nález Ústavního soudu, sp. zn. IV. ÚS 3093/2008 ze dne 28.7. 2009
- Nálezu ústavního sp. zn. I. ÚS 107/2000
- Rozhodnutí 27/2006 – II
- Rozhodnutí R 25/1968 – I
- Rozhodnutí R 25/1968 – II
- Rozhodnutí R 27/2006 – I
- Rozhodnutí R 28/2005
- Rozhodnutí R 30/2001
- Rozhodnutí R 35/2001
- Rozhodnutí R 37/1965
- Rozhodnutí R 48/2005
- Rozhodnutí R 53/2000
- Rozhodnutí R 55/2002
- Rozhodnutí R 9/1952
- Rozhodnutí 19/2005-T 830
- Rozhodnutí TR NS 30/2006-T 940
- Rozhodnutí TR NS 45/2008-T 1090
- Rozhodnutí TR NS ve věci 8 Tdo 1452/2009
- Rozsudek NS ve věci 11 Tdo 917/2004 publikovaný jako 22/05 – I Sb. rozh. Tr
- Rozsudek NS ve věci čj. 11 Tdo 917/2004
- Rozsudek NS ve věci čj. 5 TZ 101/2001
- Tpr, 2003, č. 10 (s.310), 4
- Usnesení NS ve věci čj. 5 Tdo 179/2011
- Usnesení NS ze dne 23.6. 2004, sp. zn. 11 Tdo 640/2004
- Usnesení NS ze dne 28.12. 2004 sp. zn. 7 Tdo 1426/2004
- Usnesení NS ze dne 31.8. 2004 sp. zn. 11 Tdo 337/2004

#### **9.4 Právní předpisy**

- Abgabenordnung
- Rámcové rozhodnutí Rady ze dne 13. června 2002 o evropském zatýkacím rozkazu a postupech předávání mezi členskými státy
- Smlouva o Evropské unii
- Smlouva o fungování Evropské unie
- Zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon
- Zákon č. 141/1961 Sb., trestní řád
- Zákon č. 21/1992 Sb., o bankách
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
- Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob
- Zákon č. 650/2005 Z.z., trestný zákon
- Zákon č. 86/1950 Sb., trestní zákon

#### **9.5 Různé**

- Galát, M., K některým trestným činům daňovým [netištěná rigorózní práce] Brno, Právnická fakulta Masarykovy Univerzity v Brně, Katedra trestního práva 2008
- Přednášky z práva Evropské unie
- Přednášky z finančního práva
- Přednášky z trestního práva