

# Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

## Ekonomická fakulta

---

**Studijní program:** 6208 R Ekonomika a management

**Studijní obor:** Účetnictví a finanční řízení podniku

**Katedra:** Účetnictví a financí



### BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

### Téma: Trestný čin zkrácení daně

**Vedoucí diplomové práce:**

Ing. Václav Boněk

**Autor:**

Karolina Smotlachová

---

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
Zemědělská fakulta  
Katedra účetnictví a financí  
Akademický rok: 2005/2006

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Karolina SMOTLACHOVÁ**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**  
  
Název tématu: **Trestný čin zkrácení daně**

### Zásady pro vypracování:

#### Cíl práce:

Zhodnotit vhodnost a efektivnost trestného činu zkrácení daně na konkrétním pravomocně odsouzeném případě, včetně případných návrhů de lege ferenda.

#### Metodický postup:

1. Daně a jejich funkce
2. Daňové úniky
3. Sankce podle daňových zákonů
4. Trestné činy daňové - důvody, druhy
5. Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby
  - a) obecně
  - b) rozbor konkrétního pravomocně odsouzeného případu
6. Zhodnocení stávající právní úpravy trestných činů daňových
7. Závěr
8. Přehled použité literatury

Rozsah práce: 30 - 40 stran

Rozsah příloh: 1 - 2

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná

Seznam odborné literatury:

Šámal, P., Púry, F., Rizman, S.: Trestní zákon, C. H. Beck 2004

Šámal, P. a kol.: Trestní řád, C. H. Beck 2005

Jelínek, J. a kol.: Trestní zákon a trestní řád, Linde 2005

Šámal, P., Púry, F., Sotolář, A., Štenglová, I.: Podnikání a ekonomická kriminalita v ČR, C. H. Beck 2000

Musil, J., Kratochvíl, V., Šámal, P. a kol.: Kurs trestního práva, C. H. Beck 2002

Jelínek, J. a kol.: Trestní právo hmotné, Linde 2004

Kaniová, L., Schillerová, A.: Správa daní, Aspi 2005

[www.mfcr.cz](http://www.mfcr.cz)

[www.justice.cz](http://www.justice.cz)

Odborné časopisy:

Trestní právo, Sbírka Orac trestní, Daně a právo v praxi aj.

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Václav Boněk

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce:

9. února 2006

Termín odevzdání bakalářské práce:

15. dubna 2007

  
prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSC.

děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA  
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
ZEMĚDĚLSKÁ FAKULTA  
studijní oddělení  
Studentův náměstí 13  
370 05 České Budějovice

  
prof. Ing. František Střeleček, CSC.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 9. února 2006

## **PROHLÁŠENÍ**

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Trestný čin zkrácení daně“ vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu použité literatury.

Praha 8. března 2008

Karolina Smotlachová

## **Poděkování**

Děkuji Ing. Václavu Boňkovi za odbornou pomoc a metodické vedení při zpracování této práce.

# Obsah:

Úvod.....	10
<b>1. Pojmové vymezení problematiky.....</b>	<b>10</b>
1.1. Hospodářská kriminalita.....	10
1.2. Ekonomická kriminalita.....	13
1.3. Finanční kriminalita.....	14
<b>2. Daně a jejich funkce.....</b>	<b>15</b>
2.1. Daň – pojmové vymezení.....	15
2.2. Základní funkce daně.....	17
2.3. Třídění daní.....	18
<b>3. Daňové úniky – společenský jev.....</b>	<b>20</b>
3.1. Daňový únik – pojmové vymezení.....	20
3.2. Příčiny daňového úniku.....	23
<b>4. Sankce podle daňových zákonů.....</b>	<b>26</b>
4.1. Vznik sankcí v daňovém řízení.....	26
4.2. Penále.....	27
4.3. Úrok z prodlení.....	28
4.4. Sankce dle § 104 zákona o DPH.....	29
4.5. Pokuty.....	29
4.6. Kontrola dodržování povinností stanovených zákonem o účetnictví.....	30
4.7. Zvýšení daně.....	30
4.8. Pozastavení činnosti.....	31
4.9. Možnosti obrany proti sankcím.....	31
<b>5. Trestné činy daňové – důvody, druhy.....</b>	<b>32</b>
5.1. Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění.....	33
5.2. Padělání a pozměňování nálepek k označení zboží nebo předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti	34
5.3. Neodvedení daně, pojistného na sociálním zabezpečení, na zdravotním pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.....	35
5.3.1. Zvláštní ustanovení o účinné lítosti.....	36
5.4. Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.....	36
5.5. Porušení předpisů o nálepkách k označení zboží.....	37

5.6.	Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení....	38
5.7.	Promlčecí doba trestného činu a definování škody.....	38
<b>6.</b>	<b>Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby</b>	<b>40</b>
6.1.	Rozbor právní citace.....	40
6.2.	Základní úvahy.....	43
6.2.1.	Právní prvek.....	44
6.2.2.	Věcný znak.....	44
6.2.3.	Úmysl.....	44
6.3.	Konkrétní příklady páchaní trestné činnosti v daňové oblasti	46
6.3.1.	Daň z příjmů právnických osob.....	46
6.3.2.	Daň z příjmů fyzických osob .....	47
6.3.3.	Daň z příjmů fyzických osob za závislé činnosti a funkčních požitků .....	49
6.3.4.	Daň z přidané hodnoty.....	50
6.3.5.	Spotřební daň.....	52
6.3.6.	Daň z nemovitosti .....	54
<b>7.</b>	<b>Zhodnocení stávající právní úpravy trestných činů daňových</b>	<b>55</b>
7.1.	Legislativní úprava.....	55
	<b>Závěr.....</b>	<b>57</b>
	<b>Summary.....</b>	<b>58</b>
	<b>Keyword.....</b>	<b>59</b>
	<b>Prameny a použitá literatury.....</b>	<b>60</b>

*„Synu,“ pravil vážně kazatel, „nemohu vás poučit co je daňový delikt ...Není to v mé kompetenci. Ale z morálního hlediska, které vás zajímá a jež je také jediné, kterým se zabývám já, ač hledám vinu na vaší straně, ...nenacházím ji. Jděte v pokoji!“*

G. Bechtold, *Les juges fous*, Lausanne, Ed. P.-M. Farve



# ÚVOD

Daňová kriminalita se v České republice řadí mezi specializovanou trestnou činnost, která je organizačně stále zdokonalována a tím se stává velice náročnou na dokazování. Pachatelé této trestné činnosti tvoří často složité a nepřehledné organizační struktury. Ke svým aktivitám využívají velice důmyslně propracovaných metod, které oddalují jejich odhalení.

Jde o trestnou činnost latentní a tedy z mnoha důvodů skrytou a utajovanou. Její zisky dosahují astronomických částek a tím způsobují obrovské ztráty v příjmové části státního rozpočtu. Vyhledávání, odhalování a vyšetřování vyžaduje vysokou speciální odbornost. Nutnost neustálého doplňování znalostí týkajících se daňové kriminality klade zvýšené nároky na pracovníky legislativních orgánů, pracovníky daňové správy v oblasti kontrolní a zejména na orgány činné v trestním řízení.

Bohužel, dosavadní vývojové trendy v oblasti odhalování a následného postihu daňových deliktů neukazují, že by mohlo dojít ke zlepšení. Svědčí o tom i následující tabulka, která ukazuje narůstající tendenci škod způsobených hospodářskou kriminalitou v letech 1988 až 1993.

**Tab. č. 1 Průměrná výše škod na jeden objasněný případ (KONRÁD, Praha, str. 62)**

<b>ROK</b>	<b>1988 - 1990</b>	<b>1991</b>	<b>1992</b>	<b>1993</b>
<b>Průměrná výše škod na jeden objasněný případ (Kč)</b>	<b>20.000,-</b>	<b>95.000,-</b>	<b>495.000,-</b>	<b>507.000,-</b>

Cílem mé práce je snaha více proniknout do oblasti hospodářské kriminality, i když uznávám, že vzhledem k již rozsahu a závažnosti dané problematiky, se jí mohu dotknout pouze okrajově.

# 1. POJMOVÉ VYMEZENÍ PROBLEMATIKY

Tři na první pohled rozdílné pojmy - **hospodářská, ekonomická a finanční kriminalita**. Proto by bylo jen přirozené očekávat také tři odlišné definice a tedy i tři oddělitelné problematiky, které by se teoreticky mohly vzájemně prolínat, ale rozhodně není možné je zaměňovat. To je jistě logický předpoklad.

Skutečností ale je, že jsou dnes tyto pojmy **hospodářská, ekonomická a finanční kriminalita** používány, a to nejen laickou, ale i odbornou veřejností, s takovou samozřejmostí, že už se jen málokdo snaží blíže proniknout do jejich podstaty, natož pak definovat je a stanovit jejich odlišnosti nebo naopak vzájemné vazby. Proto dochází často ke značné nejednotnosti v jejich výkladu, nebo dokonce k určitému zmatení, které ve svém důsledku může vést až k jejich vzájemnému zaměňování. Z toho důvodu bych se chtěla pokusit, a to již na samém začátku své práce, vystihnout podstatu jednotlivých pojmů a ustálit se na jejich definici.

## 1.1. Hospodářská kriminalita

Výchozím pojmem je nesporně **hospodářská kriminalita**, někdy také uváděná jako hospodářská trestná činnost (přitom hospodářská trestná činnost je podstatně vyhraněnější oblastí, protože zatímco hospodářskou trestnou činností je možné vnímat jako hospodářskou kriminalitu, opak už neplatí). Například české trestní právo pracuje s institutem hospodářského trestního práva, jehož podstatou je právě hospodářská kriminalita. Definic této kriminality je nepřeborné množství. Pracovně je můžeme rozdělit do tří základních a jedné pomocné roviny.

K základním rovinám řadíme:

1. Trestněprávní pojetí
2. Kriminalistické pojetí
3. Kriminologické pojetí

Za pomocnou rovinu lze považovat pojetí statistické, které je sice trochu nestandardní a v policejní praxi často používané. (*CHMELÍK, Plzeň, str.10*).

### Ad. 1: Trestněprávní pojetí

a) Podle **O. Novotného** je hospodářskou kriminalitou (*Právní praxe č. 6/1997*):

- kriminalita zaměřená proti hospodářskému řádu a jeho fungování, při kterém dochází i ke zneužívání hospodářských nástrojů (např. směnek a šeků) nebo
- veškerá kriminalita pachatelů činných v hospodářském životě společnosti v členění trestné činy proti státním financím (např. daňové trestné činy, padělání peněz), proti

národnímu hospodářství (např. neoprávněné podnikání), proti podniku ve významu largo sensu (např. nekalá soutěž) a proti veřejnosti (např. poškozování spotřebitele)

b) Podle **J. Teryngela** se za hospodářské trestné činy považují  
(*TERYNGEL, Praha, str. 11*):

- skutkové podstaty trestných činů tak, jak jsou obsaženy ve zvláštní části trestního zákona v hlavě druhé s tím, že obecně poukazuje na to, že stát zůstává garantem určitých nepřekročitelných mezí hospodářského života a určité vztahy bude vynucovat (nebo chránit) i prostřednictvím trestního práva.

### **Ad. 2: Kriminologické pojetí**

a) Podle **V. Porady** je hospodářská kriminalita ve své podstatě  
(*PORADA, Brno, str.* ):

- kriminalitou nenásilnou s mimořádným sociálním a ekonomickým dopadem na vnitřní stabilitu státu. Značná část jejich projevů je složitým občanskoprávním, ekonomickým a trestněprávním problémem, jehož řešení vyžaduje sociální odbornost a stále inovování znalostí jak u pracovníků příslušných orgánů státní správy, tak i orgánů činných v trestním řízení.

b) Podle **Z. Konráda** je hospodářská kriminalita (*KONRÁD, Praha, str. 60*):

- soubor deliktů, jimž je společné to, že zneužitím důvěry (nezbytné pro fungování trhu a hospodářského života společnosti) poškozují nebo ohrožují hospodářský pořádek a způsobují značné škody.

### **Ad. 3: Kriminologické pojetí**

a) Podle **D. Kadeřábkové** se za hospodářskou trestnou činnost považuje  
(*CHMELÍK, Plzeň, str.15*):

- úmyslné protiprávní ekonomické jednání, kterým byl dosažen finanční nebo jiný prospěch na úkor konkrétního ekonomického subjektu (stát, obchodní společnost, fond, fyzická osoba apod.). Obsahem této definice je hlava druhá zvláštní části trestního zákona a některé kriminální formy vykazují znaky skutkových podstat trestných činů zpronevěry, podvodů, poškozování věřitele, zvýhodňování věřitele, pletichy při řízení konkurzním a vyrovnacím.

b) Podle **M. Němce** jsou hospodářskou kriminalitou (*NĚMEC, Praha, str. 106*):

- Hospodářské trestné činy, i když se dotýkají individuálních práv, jsou téměř vždy ziskem motivované a převážně latentní útoky proti kolektivním právům, proti hospodářskému systému jako celku nebo proti hospodářskému systému jako celku nebo proti některému jeho institutu, zejména proti organizaci trhu, zájmům spotřebitelů, regulaci zahraničního obchodu, hospodářské činnosti podniků, regulaci finančního systému a zčásti i proti ochraně životního prostředí.

**Statistické pojetí** hospodářské kriminality (*CHMELÍK, Plzeň, str. 15*):

- Justiční statistika považuje za hospodářské trestné činy pouze ta skutková jednání, která lze podřadit pod skutkové podstaty trestných činů zařazených do druhé hlavy zvláštní části trestního zákona.
- V policejní praxi převládá vymezení hospodářské kriminality podle tzv. statistických číselníků.

Bohužel, ačkoliv se všechny výše uvedené názory snaží o totéž, tedy o přesné, výstižné a zároveň jednoznačné definování pojmu „hospodářská kriminalita“, nedospěli dosud odborníci ke vzájemné shodě, a tak není stále ještě k dispozici jednotná obecně uznávaná definice.

Vzhledem k tomu, že by vymezení daného pojmu mělo být co nejdůstojnější, ale zároveň jasné a nepochybné, a to vše s ohledem na dodržení určitého hlediska obecnosti a respektování samotné podstaty pojmu „hospodářská“, dovoluji si definovat „hospodářskou kriminalitu“ asi takto:

**„Hospodářská kriminalita je úmyslné protiprávní ekonomické jednání, které je plánovité se snahou po dosažení finančního nebo jiného prospěchu. Vyznačuje se převážně útoky latentní povahy směřujícími proti důvěře k hospodářskému systému jako celku nebo proti některému jeho subjektu (stát, obchodní společnost, fond, fyzická osoba apod.). „**

Tato definice postihuje (dle mého názoru) hlavní pojmové znaky hospodářské kriminality:

1. snaha o dosažení neoprávněných zisků,
2. útoky proti individuálním a kolektivním právům,
3. útoky proti hospodářskému systému a jeho jednotlivým institutům
4. jedná převážně o latentní jednání.

## 1.2. Ekonomická kriminalita

Dalším pojmem je **ekonomická kriminalita**, někdy také nazývána kriminalitou „bílých límečků“. Z různých odborných pramenů je patrné, že většina odborníků nečiní rozdíl mezi pojmy hospodářská a ekonomická kriminalita. Například **Z. Častorál** uvedl ve své publikaci definici ekonomické kriminality (*ČASTORÁL, Praha, str. 9*), která je, svojí podstatou, totožná s definicí **D. Kadeřábkové**. Rozdíl je pouze v tom, že D. Kadeřábková definuje kriminalitu hospodářskou.

Z. Častorál definuje **ekonomickou kriminalitu** jako:

- **Protiprávní jednání s cílem dosáhnout majetkového, finančního nebo jiného prospěchu ke škodě ekonomického subjektu, kterým může být stát, obchodní společnost nebo družstvo, fond, nadace, fyzická osoba apod. Takovéto jednání musí současně naplňovat znaky skutkových podstat trestných činů. Toto protiprávní jednání se odehrává v ekonomickém prostředí zpravidla s využitím ekonomických nástrojů.**

Také ostatní definice jsou postavené na stejném základě. Tedy na „... protiprávním ekonomickém jednání, kterým byl dosažen ekonomický nebo jiný prospěch...“, kde ekonomickým jednáním je pojmenováno takové jednání, které je realizováno v ekonomickém prostředí za využití ekonomických nástrojů a jeho realizátory jsou fyzické osoby znalé tohoto prostředí a způsobů využívání těchto nástrojů. Přitom „... protiprávní ekonomické jednání, kterým byl dosažen finanční nebo jiný prospěch ...“ je znak, který je sice označován za typický pro ekonomickou kriminalitu, ale svým obsahem odpovídá také kriminalitě hospodářské.

Takže, pokud shrnu získané poznatky, ztotožňuji se s názorem, že pojmy ekonomická a hospodářská kriminalita jsou synonyma. Přitom pojem hospodářská kriminalita je užíván zejména v České republice, zatímco v zahraničí je typičtější pojem ekonomická kriminalita.

Skutečností ale zůstává, že ať už použijeme pojmenování hospodářská nebo ekonomická, vždy bude míněn mnohotvárný a s vývojem společnosti měnící se jev, který jakákoli zobecňující definice nemůže dost dobře pojmut.

Jen pro úplnost; za zmínku jistě stojí také teorie **V. Balouna** (*BALOUN, Praha, str.9*), která říká, že výchozí kriminalitou je kriminalita ekonomická, jejíž součástí je pak kriminalita hospodářská a finanční. Tento názor je ale ojedinělý.

### 1.3.Finanční kriminalita

Jaké je postavení finanční kriminality ve vztahu ke kriminalitě hospodářské? Zahraniční zdroje ji zahrnují do kriminality ekonomické. Pokud se pokusíme o podrobnější rozbor, zjistíme, že obsahově má hospodářská a finanční kriminalita skutečně řadu společných znaků, např.:

- Vysoká latence,
- Variabilnost a dynamičnost. Pachatelé se velmi rychle přizpůsobují momentální situaci, právnímu systému, který dokáží využít ve svůj prospěch.
- Konspirativní charakter trestné činnosti. Jde vesměs o vysoce kvalifikované pachatele, pracující s týmy odborníků, které si najímají a platí jim tak říkajíc ad hoc, aniž by takto najatí specialisté předem věděli, k čemu jejich služby slouží.
- Mezinárodní propojení. Zisk realizovaný z trestné činnosti, pokud není prostředkem investic, směřuje zpravidla do zahraničních peněžních ústavů, které zaručují vysokou anonymitu vkladatelů.

Ale i přes tyto společné rysy má finanční kriminalita určitá specifika, která ji od hospodářské kriminality odlišují. Jednak pracuje zásadně s cizími prostředky. Vlastní kapitál subjektů, které s těmito prostředky hospodaří je nepatrný v porovnání s hodnotou, se kterou pracují. A zároveň má specifický okruh pachatelů a poškozených. Pachatelé přímo disponují s majetkem, který je předmětem jejich trestné činnosti, mají nad ním faktickou, i když pouze svěřenou moc. A pro poškozené, kteří pocházejí z různých sociálních vrstev, protože každý má určitý podíl prostředků uložen v některém z řady finančních nebo bankovních ústavů, mají následky finančního trestného jednání obvykle negativní existenční dopad. A právě tuto atypičnost hospodářská kriminalita nemá (*CHMELÍK, Plzeň, str.27*).

Proto s přihlédnutím ke všem odlišnostem a společným rysům obou kriminalit, tedy kriminality hospodářské a finanční se domnívám, že lze přistupovat k finanční kriminalitě jako k součásti kriminality hospodářské, ale s tím vědomím, že jde o kriminalitu svého druhu s výraznými specifickými znaky, zejména pokud jde o oblast jejího působení.

## 2. DANĚ A JEJICH FUNKCE

*Jsou na tomto vezejším světě dvě věci, kterých trvalost ověřila staletí – smrt a daně.*

*Benjamin Franklin*

### 2.1. Daň – pojmové vymezení

***Daň je povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech, nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (KUBÁTOVÁ, Praha, str. 16).***

Pokud chceme zapátrat v minulosti ve snaze objevit prapočátky daní, musíme začít již u samotného vzniku státu. Zde totiž leží zárodek čehosi, o čem by se dalo, třeba i s jistou nadsázkou říci, že má blízko k dnešnímu, tedy modernímu pojetí daní. Stát, a není podstatné, kdo stál v jeho čele, vždy potřeboval určité finanční prostředky k úhradě svých potřeb, jimiž byla např. obrana země nebo provoz panovníkova dvoru. A nebylo to jen samotné financování již vzniklé situace. Byla to také určitá potřeba vytvářet rezervy pro tzv. horší časy. Daň se vyvíjela souběžně se státem a přizpůsobovala se jeho potřebám.

Aby byl stát schopen uspokojovat své potřeby, bylo samozřejmě nutné jednoznačně stanovit kdo, kdy a v jaké výši má přispívat do společné pokladny. Statní moc tedy začala jednotlivce k převzetí vymezeného podílu na úhradě společných potřeb zavazovat. A zárodek daní byl na světě.

I dnes jsou daně a jiné povinné platby důležitými zdroji příjmů státních rozpočtů. Důvodem jejich existence je nutnost získat prostředky k financování funkcí státu a veřejné správy, jako jsou armáda a vojenská obrana obecně, udržování veřejného pořádku, dodržování zákonů, včetně ochrany práv, majetku apod., tvorba a údržba infrastruktury, náklady na provoz veřejné správy, přerozdělování bohatství. Státy používají daně také k částečnému nebo úplnému financování některých veřejných služeb, jako například vzdělávání, zdravotní péče, sociální péče, starobní důchody a péče o staré osoby, podpora v nezaměstnanosti, veřejná doprava.

Daně a daňový systém byly a jsou vždy nástrojem hospodářské politiky státu. Právo ukládat daně je součástí státní suverenity. A tak není divu, že se mění zároveň se změnou politické a ekonomické situace v zemi.

Na našem území bylo od roku 1945 uskutečněno hned několik významnějších „zásahů“ do daňové soustavy. První změny proběhly v letech 1947 až 1951, a to s cílem

odstranit přežitky kapitalistického daňového systému. Podruhé pak v roce 1953, kdy přijalo Národní shromáždění Československé republiky celkem 14 nových finančních, zejména pak daňových zákonů. Byla to tzv. Kabešova daňová reforma (podle tehdejšího ministra financí Jaromíra Kabeše) a jejím cílem bylo zavést daně odpovídající socialistickému způsobu hospodaření, tzn. centrálnímu plánování.

Následují pak roky 1990 až 1992, tedy přechod z centrálně plánovaného hospodářství na tržně orientovanou ekonomiku, kdy byly provedeny poměrně závažné zásahy do původní daňové soustavy, jež umožnily její používání v prvním období realizace komplexní ekonomické reformy. Současně ale byly zahájeny práce na nové daňové reformě, a to s cílem vytvořit a zároveň uvést do života zcela novou daňovou soustavu. Třetí úprava se uskutečnila v roce 1993 a jejím úkolem bylo odstranění socialistického daňového systému. Nový daňový systém, platný od počátku roku 1993, měl především pomoci k přechodu k tržně orientované ekonomice a k vytváření stabilního makroekonomického prostředí.

Zatím poslední reforma veřejných financí tzv. „stabilizace veřejných financí“ proběhla s účinností od 1.1.2008 a přinesla rozsáhlé změny českého daňového systému.

Z hlavních změn zmíním alespoň:

#### 1. **Daně z příjmů fyzických osob**

- zavedení jednotné sazby daně
- změna způsobu výpočtu základu daně
- změny slev na dani
- zrušení společného zdanění manželů
- omezení osvobození u prodeje cenných papírů
- změny v osvobození některých příjmů zaměstnanců
- zrušení daňové uznatelnosti pojistného u podnikatelů a dalších osob
- zavedení tzv. stropu na odvody pojistného u zaměstnanců
- odklad zavedení konceptu smluvního a zahraničního zaměstnance v nemocenském pojištění
- rozšíření okruhu osob, které jsou povinny platit pojistné na zdravotní pojištění
- zrušení osvobození u hypotečních zástavních listů
- zrušení minimálního základu daně

#### 2. **Daně z příjmů právnických osob**

- snížení sazby daně
- nízká kapitalizace
- změny u odepisování dlouhodobého majetku
- osvobození příjmů z dividend ze třetí země
- osvobození převodu podílu
- finanční leasing
- změny v oblasti převodních cen



- likvidace zásob
  - změny v daňové uznatelnosti některých nákladů zaměstnavatele
  - závazná posouzení
  - dodávaní neuhrazených závazků
  - přeměny společností
3. **Návrh změn zákona o rezervách**
  4. **Změna zákona o dani z nemovitosti a zákona o dani darovací, dědické a z převodu nemovitostí**
  5. **Novela zákona o DPH**
    - základ daně
    - snížená sazba DPH
    - závazné posouzení správnosti sazby DPH
    - stavby pro sociální bydlení
    - sazby daně u bytové výstavby, která není sociálním bydlením
    - skupinová registrace
  6. **Nové daně z energií**
  7. **Spotřební daně**

## 2.2. Základní funkce daně

Daně jsou tedy nástrojem hospodářské politiky státu. Požaduje se od nich ale daleko víc, než jen naplnit veřejné rozpočty. Moderní daně mohou plnit a plní celou řadu funkcí:

- funkce **fiskální**, která představuje schopnost naplnit veřejný rozpočet. Jen zcela výjimečně je možné setkat se s daní, která tuto funkci neplní. Například specifická ekologická daň uložená na produkt ohrožující životní prostředí může mít za cíl vymítit výrobu a spotřebu daného produktu a tím vlastně zlikvidovat sebe sama. Ale na druhou stranu i ekologické daně plní fiskální funkci – tedy získávat prostředky na řešení problémů, které vznikají prodejem a spotřebou ekologicky závadných výrobků. Historicky je tato funkce nejstarší a je obsažena ve všech třech dalších funkcích.

- funkce **alokační** je založena na principu získávání prostředků na financování oblastí trhem podceněných. Vyplývá ze skutečnosti, že na určitých specifických trzích selhává efektivnost tržních mechanismů (z důvodu existence veřejných statků, existence externalit, nedokonalé konkurence i asymetrie informací).

- funkce **redistribuční** vychází z toho, že rozdělení důchodů a bohatství, vzniklé fungováním trhu, je z hlediska veřejného mínění neakceptovatelné. Proto daně

zmírňují rozdíly v důchodech (příjmech) jednotlivých subjektů tím, že vyšší příjmy nebo vyšší majetek je zdaněn více. Daně tak zajišťují solidarnost členů společnosti - občanů daného státu. Nelze ovšem opomenout také na redistribuci od spotřeby občanů ke spotřebě státu, čili redistribuci měnící strukturu poptávky apod.

- funkce *stabilizační* přispívá ke zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice. V období konjunktury, kdy důchody i spotřeba rychle rostou, daně odčerpávají do veřejných rozpočtů vyšší díl a tím pomáhají předcházet přehřátí ekonomiky a zároveň vytvářet rezervu pro horší „časy“. V období stagnace pak daně tím, že relativně menší krajíc soustřeďují do veřejných rozpočtů, pomáhají naopak ekonomiku nastartovat. O této roli fiskální politiky se ale vede řada sporů. Odpůrci tvrdí, že snah po stabilizaci je právě tou příčinou, která vyvolává nestabilitu. (VANČUROVÁ, Praha, str. 10 a dále).

### 2.3. Třídění daní:

Daňová teorie dělí daně podle různých hledisek. Podle způsobu výběru daně rozlišujeme **daně na přímé a nepřímé**.

#### Přímé:

- u přímých daní je vždy stanoven poplatník na kterého dopadají přímo,
- jsou adresné; na rozdíl od nepřímých daní, které se „schovávají“ v cenách zboží, jsou přímé daně viditelnější a tedy i více pociťovány,
- právě pro svoji adresnost mohou lépe vyhovět daňové spravedlnosti a tím se zároveň přizpůsobit platebním schopnostem jednotlivých subjektů,
- mají ale vyšší negativní účinky na nabídku práce (bude-li poplatníkovi část důchodu odňata ve formě daně, bude ochoten méně pracovat) a úspory (zdanění úspor sníží užitek z nich plynoucí a poplatník dá například přednost spotřebě).

#### Nepřímé

- dopadají na nositele nepřímo,
- jsou placeny a vybírány v cenách zboží nebo služeb,
- nerespektují důchodovou či majetkovou situaci subjektu,
- subjekt, který daň odvádí, ji neplatí z vlastního důchodu, ale přenáší ji na jiný subjekt prostřednictvím zvýšení ceny.

**Tabulka č. 2 Rozdělení daní**

<b>Daně přímé</b>	<b>Daně nepřímé</b>
a) Daně příjmové	a) Daně ze spotřeby
– daň z příjmu fyzických osob	– daň z přidané hodnoty
– daň z příjmu právnických osob	– spotřební daň
	– dále např. místní poplatek za lázeňský a rekreační pobyt
b) Daně majetkové	b) Daně ekologické
– daň silniční	– ze zemního plynu a některých dalších plynů
– daň z nemovitostí	– z pevných paliv
– daň dědická	– z elektřiny
– daň darovací	
– daň z převodu nemovitostí	
– dále např. místní poplatek ze psů	

Třídění daní podle vazby na důchod poplatníka je jedno z nejzákladnějších rozlišení daní. Další praktické třídění rozlišuje daně například podle objektu (z příjmu, ze spotřeby, z majetku), podle veličiny (kapitálové, běžné), podle adresnosti (osobní, in rem), podle druhu sazby (stanovené bez vztahu ke zdaňovanému základu, specifické, ad valorem), podle daňového určení (státní, municipální, vyšších územněsprávních celků, svěřené). (TOMANOVÁ, Praha, str. 4)

Důležité třídění daní je tzv. institucionální. Toto členění se týká statistického zpracování údajů o příjmech veřejných rozpočtů, které provádějí různé národní nebo mezinárodní instituce. Slouží převážně ke srovnávacím a třídícím účelům. 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.

### **3. DAŇOVÉ ÚNIKY – SPOLEČENSKÝ JEV**

V každé moderní ekonomice se velký podíl finančních prostředků převádí do nějaké formy daně. Je proto pochopitelné, že snahou poplatníků bude vždy určitá minimalizace jejich daňové povinnosti. Povinnost platit daně je totiž poplatníky velice často vnímána jako určitá osobní újma, protože s platbou dochází ke snížení jejich osobního důchodu a tím i ke zmenšení majetku. Na tomto jejich postoji nic nezmění ani fakt, že jim stát naproti tomu poskytuje bezplatně řadu výhod a to bez ohledu na to, zda platí daně či nikoli.

Existuje určitá psychologická hranice, do které ekonomický subjekt sice zdanění vnímá, ale nepociťuje vůči jeho výši negativní reakci. Na druhé straně ale existuje přirozená snaha jedince daň obejít. Daňové delikty jsou v podstatě výsledkem „neodolání“ možnostem, které poskytuje daňový mechanismus. Způsob stanovení daňového základu, existence řady odpočitatelných položek a možností snížení základu daně inspirují poplatníka hned dvakrát. Vzhledem k tomu totiž, že se daňový základ v naprosté většině případů stanovuje na základě daňového přiznání, je poplatník motivován např. k tomu, aby zatajil příjmy nebo nadhodnotil výdaje, zatajil majetek, atd. Na druhé straně má poplatník zájem zvyšovat odpočitatelné položky.

Záměrné neplnění daňových povinností se děje nejrůznějšími způsoby. Jejich důsledkem jsou pak značné ztráty příjmů státního rozpočtu a tím zároveň dochází k nespravedlivému rozdělení daňového břemene a nerovnosti v hospodářské soutěži. Poplatníci, kteří poctivě plní daňové povinnosti, musí ve skutečnosti nahrazovat veřejným rozpočtům navíc to, o co byl připraven těmi, kteří placení daní unikají.

Ale to, že se subjekt snaží svoji daňovou povinnost co nejvíce minimalizovat, nemusí ještě znamenat, že páchá trestný čin. Minimalizace daňové povinnosti je racionálním ekonomickým chováním daňového subjektu. Stát s tímto chováním dokonce počítá, ale snaží se ho využít i k tomu, aby nasměroval aktivitu daňového subjektu žádoucím směrem. Jde o tzv. daňovou optimalizaci, popř. daňové plánování.

Pod pojmem „daňová optimalizace“ se tedy skrývá takové chování daňového subjektu, které ho ve svém důsledku daňovými povinnostmi zatíží co nejméně. Může se jednat nejen o daňovou úsporu, jako důsledek snížení základu daně a daně v rámci postupů stanovených zákonem nebo odložení daně do budoucnosti, ale také o vyhnutí se dani pomocí mezer ve stylizaci daňových zákonů a v neposlední řadě také o trestně právní jednání daňového subjektu neboli daňový únik

#### **3.1. Daňový únik – pojmové vymezení**

Pokud jsem v úvodu zmínila nejednotnost v definování pojmů hospodářská, ekonomická a finanční kriminalita, musím k tomuto výčtu přiřadit také výraznou nejednoznačnost na samotnou problematiku daňového úniku. Zvláštností je, že i přesto, co vše již bylo napsáno o jeho příčinách, postupech, rozsahu, kontrole nebo sankcích, terminologie, kterou je označován, zůstává stále nepřesná a jeho vymezení nejisté.

Tato nepřesnost je jistě z větší části způsobena samotnou rozmanitostí daňových deliktů. Pokud totiž mluvíme o daňovém úniku, musíme si uvědomit, že tento termín nezahrnuje pouze trestněprávní jednání daňových subjektů, ale i legální daňový únik, kterým je například daňová úspora nebo odložení daně. Zajímavým příkladem této terminologické zmatenosti jsou pojmy „daňový únik“ a „vyhýbání se daňové povinnosti“

**a) Nepřesnost pojmu „daňový únik“ – legální daňový únik a daňový únik nezákonný.**

- **legální daňový únik** není v rozporu s daňovými předpisy. Někdy označuje podhodnocení předmětu zdanění, které je možné v rámci určitých zvýhodněných daňových režimů. Příkladem může být paušální daň. Nejčastěji ale označuje tento pojem právní postupy, které umožňují vyhnout se daňové povinnosti bez porušení zákona. Legální daňový únik je na hranici zákonnosti, protože používá prostředků, jak zákon nenápadně obejít. Dalo by se skoro říci, že je tento výraz synonymem vyhýbání se daňové povinnosti. Dnes se většinou pod pojmem daňový únik rozumí nelegální jednání. Výjimečně se o „legálním daňovém úniku“ hovoří tehdy, využívá-li daňový subjekt „děr“ v zákonech.
- **nezákonný daňový únik** začali jednotliví autoři požívat v podstatě symetricky s předchozím termínem. Tento únik je mnohem závažnější a pro stát nebezpečnější. Znamená porušení daňových předpisů nebo je důsledkem trestné činnosti. Označuje tedy přímé a otevřené porušování daňových zákonů a vlastně zahrnuje daňový únik v úzkém slova smyslu. K metodám nelegálního daňového úniku patří nepřiznání příjmů a majetku ke zdanění, předstírání vyšších výdajů, prodej a nákup bez dokladů, atd. prostě nelegální snížení základu daně. Přitom ale ne každý nelegální daňový únik je trestným činem (viz § 148 tr. z.).

**b) Nepřesnost pojmu „vyhýbání se daňové povinnosti“ – i zde je možný dvojitý pohled.**

- nejčastěji je chápán jako umění vyhnout se zákonným způsobem oblasti působnosti daňových zákonů. Je tedy na hraně zákonnosti, blíží se daňovému úniku, ale stále ještě zůstává v mezích zákona.
- z druhého (obecnějšího) pohledu zahrnuje veškerou činnost směřující k neplacení daně. Tedy i daňové úniky.

(MARTINEZ, Praha, str. 8 a dále)

Neustále zmiňuji pojmy jako „zákonné“ a „nezákonné“. Je zajímavé, že i zde je možné zaznamenat značné tápání. Je jistě těžké představit si, že mohou v daňové oblasti existovat na jedné straně úniky, které jsou přípustné a tedy i povolené a na druhé pak jiné, které jsou zakázané. Mohlo by se zdát, že řešení je velice jednoduché a jednoznačné. Buď totiž daňový poplatník zákon dodržuje, nebo ho porušuje. Buď daňovou povinnost má, nebo ji nemá. Buď jednoduše platí, nebo jednoduše neplatí. Pravidla jsou jasná a zdravý rozum přeci říká, že nic mezi tím nemůže existovat.

Bohužel, pojetí zdravého rozumu realitě příliš neodpovídá. Mezi zákonným a nezákonným totiž neexistuje přesně stanovená hranice, ale pouze plynulý přechod. Řada tzv. sklouznutí vede daňového poplatníka postupně od zákonných praktik přes řadu mezistupňů k daňovému podvodu. Hranici mezi „zákonnými“ a „nezákonnými“ formami vyhýbání se daňové povinnosti lze určit pouze případ od případu.

I neúmyslné zkrácení daně je daňovým únikem, ovšem nikoliv trestným činem. Postih ekonomické kriminality je úzce spojen s mimotrestní právní úpravou. Proto je nutné rozlišovat, co je problémem občanskoprávních a obchodních vztahů a co je už konáním kriminálním. Ne všechny negativní jevy v podnikání jsou trestnými činy. Pouze část z těchto negativních jevů je možné kvalifikovat jako trestné činy.

Proto je nutné posuzovat podezřelé konání subjektu ve třech rovinách – nejprve ekonomických zákonů (dohodnutých pravidel), poté trestního zákona a znaků skutkové podstaty trestného činu.

**Tab. č. 3: Vymezení stupně nezákonnosti**



**Zákonná zóna** je využívání daňových úspor. Daňová úspora vzniká například tím, že daňový subjekt využívá možností snížení základu daně a daně v rámci všech alternativních postupů stanovených daňovým zákonem, případně všech povolených způsobů úpravy daňového základu při splnění zákonem stanovených podmínek. Část daňových úspor má charakter odložené daně do budoucna, například prostřednictvím tvorby rezerv na budoucí výdaje nebo zrychleným odepisováním majetku.

**Šedá zóna** zahrnuje tzv. daňová obratnost. Ta představuje minimalizaci daně prostřednictvím vyhledávání zákonodárcem nezamýšlených skulin ve stylizaci daňových zákonů. Takové jednání není v rozporu se zákonem ve smyslu trestní postizitelnosti, je ale nemorální, protože každé vyhnutí se dani jedním daňovým subjektem nepřímo zvyšuje míru daňové povinnosti všech ostatních, a tak porušuje daňovou spravedlnost.

Na konci možných způsobů minimalizace daňové povinnosti stojí **nezákonná oblast** a tedy daňový únik, který je protiprávním jednáním daňového subjektu s cílem neoprávněně zkrátit velikost daňové povinnosti. Pokud jde o úmyslné jednání vedoucí k většímu krácení rozpočtových příjmů, může se jednat i o trestný čin zkrácení daně nebo obdobné trestné činy.

### 3.2. Příčiny daňového úniku

Daňový únik je složitý jev projevující se ve všech společenských oblastech a sociálních skupinách. Jeho příčiny jsou stejně tak rozmanité, jako jeho projevy. Jednoznačné vysvětlení neexistuje a důvody jsou různé podle osob, které se daňového deliktu dopouští.

V obecné rovině lze říci, že výše škod způsobených daňovou machinací je určitým odrazem stavu a vývoje ekonomiky v příslušném období. V konkrétní rovině pak lze zaznamenat v jednotlivých oblastech ekonomiky určitá specifika, jako jsou ideologie, morálka, legislativa, kontrolní systém, aj.

Samozřejmě nelze pochybovat o vlivu ekonomického prostředí, protože daňová problematika je problémem především ekonomickým. Vláda je neustále konfrontována s úkolem stanovit optimální výši daňových sazeb. Vždy je nutné určit takovou výši, aby byl dostatečně naplněn veřejný rozpočet a zároveň, aby nebyla veřejnost motivována k větším daňovým únikům, ať už legálním či nezákonným.

Mezi odbornou veřejností se například stále ještě vedou spory o tom, jestli dokáže nižší daňové zatížení dostatečně stimulovat ekonomickou aktivitu. K jistému „experimentu“ se uchýlili např. v USA v 80. letech. Tehdy zde zvítězili stoupenci teze, že nižší daňové zatížení přinese ve svém konečném efektu vyšší daňové výnosy do rozpočtu vlády (přitom se vycházelo z tzv. Lafferovy křivky). Čas ale jejich předpovědi nepotvrdil, protože následně empiricky odvozená Lafferova křivka ukázala, že daňové sazby, přinášející nejvyšší daňové příjmy jsou podstatně vyšší než sazby, používané v praxi. (BALOUN, Praha, str. 101 a dále)

Neméně významné, i když z kvantitativního hlediska zřejmě ne příliš zastoupené, je také politické nebo jinak ideologické hledisko, kdy může být touto formou vyjádřen nesouhlas s politickými rozhodnutími příslušné vlády.

Z uvedeného obecného vyjádření lze za komponenty této kriminální aktivity považovat:

1. stav a úroveň kultury hospodářských vztahů ve společnosti,
2. stav a úroveň legislativní úpravy vztahů v hospodářské sféře,
3. struktura, stav a úroveň fungování kontrolních mechanismů.

(KONRÁD, Praha, str. 66)

Přejdeme ale z obecné roviny ke konkrétní. Definujme tyto komponenty v podmínkách České republiky. Naše ekonomika je totiž do určité míry specifická a to tím, že zde došlo (samozřejmě nejen zde) v devadesátých letech minulého století k rozsáhlé společenské a ekonomické transformaci a celý tento složitý přerod byl poznamenán nejen značnou nedočkavostí, ale také nedocenením některých jeho průvodních jevů. I přesto, že dnes jsou již známá některá pochybení této hektické doby, negativní dopady nejsou ještě zdaleka dostatečně odstraněny a mají tedy stále podstatný vliv na příčiny daňových úniků.

#### **Ad. 1. Vliv společenského prostředí a úrovně kontrolních mechanismů**

V důsledku již zmíněné transformace naší ekonomiky došlo k přerodu struktury vlastnických vztahů. V historicky velice krátké době byla provedena změna vlastníků jak u rozhodující části do té doby státního majetku, tak i u části majetku, jehož vlastníky byly různé typy družstev a v neposlední řadě se jednalo o vlastnickou změnu u nemalé části majetku spravovaného obcemi (především komunálními podniky). Tyto převody byly realizovány buď různými formami privatizace nebo formou restitucí, kdy stát vracel znárodněný majetek původním majitelům. To vše se samozřejmě výrazně odrazilo do sociálně-ekonomického okolí především ve vlivu na profesní mobilitu.

Personální změny probíhaly jak v institucích činných v trestním řízení, tak ve stávajících institucích státní správy. A kromě toho musel být zajištěn také chod těch správ, které vznikaly nově. A to ve svém důsledku znamenalo, že na klíčové pozice byli často přijati lidé s velice malou nebo dokonce vůbec žádnou zkušeností s výkonem těchto odborných činností. Logicky tedy nemohli účinně chránit hospodářské zájmy státu a tak byl vytvořen prostor pro uplatnění aktivit napadajících ekonomiku nežádoucím způsobem.

#### **Ad. 2. Vliv právního rámce**

Je nevyvratitelné, že pro kvantitativní i strukturální výskyt daňových úniků má zásadní význam nejen trestní, ale také obchodní a finanční právní úprava této



oblasti. Proto je jen pochopitelné, že již zmíněný návrat k liberalizaci ekonomického života musel být ošetřen také dostatečnou právní základnou. V té době se tedy objevuje nepřehledné množství nových právních předpisů a trestní právo je nepřímo nuceno udělat skok od stávající ochrany „majetku v socialistickém vlastnictví“ k ochraně práv i zájmů všech reálných ekonomických subjektů. A právě toto se odrazit v kvalitě.

Přijímané právní úpravy jednotlivých oblastí nebyly zdaleka tak propracované, aby jasně a srozumitelně obsáhly svůj záměr a cíl, aby dokázaly předvídat možné reakce v praxi a aby postihly i určitou prevenci proti vzniku takových kriminálních aktivit jako je právě daňový únik.

Dnes je samozřejmě snaha tyto nedostatky odstranit. V průběhu několika let nabyla i pozbyla účinnosti celá řada právních předpisů různé právní síly, řada předpisů byla novelizována. Bohužel, i přes veškerou tuto snahu se stále ještě nepodařilo dosáhnout obsahové stručnosti a zároveň formální výstižnosti. Nezřídka uniká dokonce i souvztažnost s úpravou některé kontaktní oblasti.

Není například až tak řídký jev, kdy zahraniční investoři, po zjištění podoby našeho právního prostředí, buď přímo ztratí zájem uskutečnit investici, nebo se snaží svůj investiční záměr ošetřit podle zahraničního práva. Z pohledu právních zástupců nadnárodních společností totiž skrývají české právo, česká justice a české arbitrážní řízení příliš mnoho nejasností a tudíž skýtají i mnohá potencionální rizika. (*SCHEINOST, Praha, str. 34 a dále*)

## 4. SANKCE PODLE DAŇOVÝCH ZÁKONŮ

Již ze samotné definice daně, jako *povinné, nenávratné a neekvivalentní platby* je zřejmé, že snad žádný daňový subjekt nebude ochotně a rád daně platit. Proto musí stát v některých případech přistoupit i k vymáhání pod hrozbou sankcí. Za tím účelem jsou uzákoněny jednak sankce, které uplatňují správci daně v řízení o daních (daňové řízení) a dále pak i sankce uplatňované v trestním řízení.

V zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění, je "*daňové řízení*" řízením o daních. Pro vhodné vymezení pojmu „*sankce v daňovém řízení*“ je ale tato zákonná definice nedostačující, protože sankce uplatňované správci daně jsou tzv. "*příslušenstvím daně*" a ne samotnou daní a řízení o nich není daňovým řízením ve smyslu této definice. Přesto ale, že se nejedná o daňové řízení, vede správce daně řízení o sankcích podle jednotlivých ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Proto by se mohl pojem "*sankce v daňovém řízení*" vyjádřit jako:

*"sankce, které při vybírání daní uplatňují územní finanční orgány, konkrétně finanční úřady, a to vůči daňovým subjektům za porušení jejich povinností".*

Zákon o správě daní a poplatků stanoví procesní postupy pro uplatňování sankcí a definuje i většinu sankcí, se kterými se daňové subjekty setkávají nejčastěji, jako jsou pokuty, penále, úrok z prodlení, zvýšení daně atd. Sankce ale v některých případech stanovují i zvláštní daňové zákony, jako např. sankci za nesprávné uvedení daňové povinnosti za jiné zdaňovací období v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění. Specifické sankce za správní delikty (a přestupky) stanoví zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění. Ale jsou to také pokuty podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění, k jejichž uplatňování jsou zmocněny finanční úřady. Pokuty podle zákona o účetnictví jsou sice ukládány podle zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, a podle zákona o správě daní a poplatků jsou pouze vybírány a vymáhány, na druhou stranu však mohou nepřímo souviset i s plněním daňových povinností.

### 4.1. VZNIK SANKCÍ V DAŇOVÉM ŘÍZENÍ:

Správce daně ukládá sankce na základě zjištění, že daný subjekt nesplnil své povinnosti, a to povinnosti buď peněžité, nebo nepeněžité povahy.

**Nesplnění povinnosti peněžité povahy**, tzv. delikt proti platební disciplíně, je dáno vznikem daňového nedoplatku. Postihem za tento delikt je od 1. 1. 2007 *úrok z prodlení*. Výše sankce závisí na výši daňového nedoplatku a době jeho trvání. Povinnost

platit úrok z prodlení vzniká přímo ze zákona (*ex lege*) - rozhodnutí správce daně, platební výměr, má povahu deklaratorního aktu, kterým správce daně daňovému dlužníkovi předpis úroku z prodlení jenom sděluje.

**Nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy**, tzv. správní pořádkový delikt, vzniká tak, že daňový subjekt neplní povinnosti nepeněžitě povahy uložené mu některým daňovým zákonem nebo rozhodnutím správce daně. Sankcemi za nesplnění povinností nepeněžitě povahy jsou především *pokuty* či *zvýšení daně*, ale také *penále* uplatňované u daní, u kterých lhůta pro podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování uplynula po 1. 1. 2007 včetně. Výše sankce a povinnost ji platit vyplývá v tomto případě buď opět přímo ze zákona v závislosti na rozsahu deliktu, nebo je její výše stanovena na základě správního uvážení správce daně v rámci limitů stanovených zákonem (pokuty, zvýšení daně).

Sankce v daňovém řízení, s výjimkou pokut podle zákona o účetnictví, patří tedy do kategorie tzv. příslušenství daně. Nejedná se ovšem o synonymum, protože kromě sankcí patří do příslušenství daně také náklady daňového řízení a úroky uplatňované u daňových nedoplatků, u nichž bylo povoleno posečkání daně nebo zaplacení daně ve splátkách. Tyto položky se za daňové sankce nepovažují. Příslušenství daně kromě pokut sleduje osud daně, tzn. že je-li např. rozhodnutím správce daně snížena vyměřená daň, snižuje se i související úrok z prodlení.

## 4.2. PENÁLE :

Novela zákona o správě daní a poplatků provedená zákonem č. 230/2006 Sb. přinesla zásadní změnu v systému sankcí v daňovém řízení, a to s účinností od 1. 1. 2007. Doplněním nového § 37b a změnou § 63 došlo ke změně uplatňování a způsobu výpočtu penále (nový § 37b) a k zavedení nové sankce, úroku z prodlení (změněný § 63).

### "Staré" penále

Daňové penále uplatňované u daní, u kterých lhůta pro podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování uplynula, respektive jejichž původní den splatnosti nastal do 31. 12. 2006 ("*staré penále*"), bylo kombinací sankce za delikt proti platební disciplíně i za správní pořádkový delikt nepřiznání daně ve správné výši. Uplatnění bylo dáno vznikem daňového nedoplatku a výpočet penále se odvíjel od způsobu vzniku nedoplatku, jeho výše a doby jeho trvání.

Nevýhody tohoto penále byly v tom, že jeho výše byla výrazně ovlivněna tím, kdy bylo zahájeno daňové řízení (např. daňová kontrola) a jak dlouho daňové řízení trvalo. Dále v případě, že daňový subjekt podal daňové přiznání na nižší než správnou

daňovou povinnost nebo daňovou ztrátu vyšší a nevznikl nedoplatek na dani, penále se neuplatnilo.

Staré penále bylo stanovováno ve výši 0,05 procenta - 0,2 procenta (v závislosti na způsobu vzniku daňového nedoplatku) z daňového nedoplatku za každý den prodlení po prvních 500 dní trvání nedoplatku a poté ve výši 140 procent diskontní sazby ČNB platné první den příslušného kalendářního čtvrtletí, a to až do zaplacení nedoplatku, případně do odepsání nedoplatku pro jeho nedobytnost. Tato úprava penále tedy zůstává nadále aktuální pro daně splatné před 1. 1. 2007, a bude se tudíž uplatňovat ještě několik let.

### **"Nové" penále**

Naopak u daní, u kterých lhůta pro podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování uplynula po účinnosti výše uvedené novely, tzn. po 1. 1. 2007 včetně, se již uplatní "*nové penále*" podle nově doplněného § 37b zákona o správě daní a poplatků a případně také úrok z prodlení, viz dále.

Nové penále je pouze sankcí za správní pořádkový delikt nepřiznání daně ve správné výši a jeho výše není závislá na čase, který uplyne ode dne, kdy měla být povinnost splněna. Ustanovení § 37b zákona o správě daní a poplatků určuje, že pokud byla daňovému subjektu dodatečně vyměřena daň nebo dodatečně snížena daňová ztráta, vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně nebo z částky dodatečně snížené daňové ztráty, a to ve výši 20 procent, je-li daň zvyšována nebo je-li snižován odpočet daně nebo nárok na vrácení daně, nebo 5 procent, je-li snižována daňová ztráta. Pokud je však daň dodatečně vyměřena na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného hlášení, toto penále se neuplatňuje.

V případě, kdy je daňovému subjektu vyměřena nižší daňová ztráta, kterou si uplatnil jako položku snižující základ daně v následujících zdaňovacích obdobích, je dvacetiprocentní penále při zvýšení daně v těchto následujících obdobích sníženo o pětiprocentní penále za snížení vyměřené ztráty.

### **4.3. ÚROK Z PRODLENÍ:**

Úrok z prodlení představuje sankci za porušení povinností peněžitého charakteru a aplikován za situace, kdy je daňový subjekt v prodlení s úhradou vlastní daně nebo předepsaných záloh na daň. Uplatní se i v případě, kdy se daňový subjekt dostane do prodlení s úhradou daně v důsledku dodatečného doměření daně, například na základě daňové kontroly nebo na základě podaného dodatečného daňového přiznání.

Úrok z prodlení se vypočítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po původním dni splatnosti až do dne platby včetně, přičemž výše úroku z prodlení se

stanoví jako repo sazba stanovená ČNB pro první den příslušného kalendářního pololetí, zvýšená o čtrnáct procentních bodů. Úrok z prodlení se uplatní nejdéle za pět let prodlení.

Novelou zákona o správě daní a poplatků zmizelo z § 63 ustanovení, které určovalo, že se penále ("*staré penále*") nepředepíše, pokud v úhrnu u jedné daně nepřesáhne částku sto korun. Aby byla u úroku z prodlení zachována zásada hospodárnosti daňového řízení, byl v této souvislosti vydán Ministerstvem financí ČR pokyn D-309, který stanoví, že Ministerstvo financí promíjí daňovým subjektům úrok z prodlení za rok 2007, nepřesáhne-li u jednoho správce daně za jednu daň a jedno zdaňovací období (resp. kalendářní rok u jednorázových daní) částku dvě stě korun.

#### **4.4. SANKCE DLE § 104 ZÁKONA O DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY:**

Speciální sankce je stanovena v § 104 zákona o dani z přidané hodnoty pro daň z přidané hodnoty za situace, kdy daňový subjekt uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období, než do kterého příslušely, a snížil si tím daňovou povinnost. Správce daně daň za zdaňovací období, ve kterém měla být uplatněna, dodatečně nevyměří, ale uplatní úrok z prodlení podle zákona upravujícího správu daní z částky daně uvedené v daňovém přiznání za nesprávné zdaňovací období za každý den krácení státního rozpočtu.

#### **4.5. POKUTY:**

Nesplní-li daňový subjekt svou povinnost nepeněžité povahy vyplývající ze zákona o správě daní a poplatků či jiného daňového zákona nebo z rozhodnutí správce daně, může mu správce daně dle § 37 zákona o správě daní a poplatků uložit pokutu až do celkové výše dvou milionů korun. Uložení této sankce je vždy na rozhodnutí správce daně. Pokutu lze přitom uložit i opakovaně, pokud dosavadní uložení pokuty nevedlo k nápravě a protiprávní stav trvá. Při ukládání pokut se přihlíží zejména k závažnosti, době trvání a následkům protiprávního jednání. Pokutu nelze uložit, jestliže od konce roku, ve kterém došlo k jednání zakládajícímu právo na uložení pokuty, uplynuly dva roky.

Rozhodnutí správce daně musí obsahovat odůvodnění, jen pokud tak stanoví zákon o správě daní a poplatků, případně jiný daňový zákon. V případě ukládání pokut je však správce daně dle § 37 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků povinen uvést ve svém rozhodnutí odůvodnění, které vymezení skutečnosti rozhodné pro uplatnění sankce.

#### **4.6. Kontrola dodržování povinností stanovených zákonem o účetnictví:**

Správce daně při správě daní, nejčastěji při provádění daňové kontroly, kontroluje i dodržování povinností stanovených zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění (dále "zákon o účetnictví").

Za případné nedodržování těchto povinností je oprávněn ukládat pokuty, a to dle § 37 zákona o účetnictví až do výše tři či šest procent hodnoty aktiv celkem (brutto hodnota aktiv, bez vlivu oprávek a opravných položek) v závislosti na druhu protiprávního jednání a opět s přihlédnutím k závažnosti tohoto protiprávního jednání, zejména způsobu jeho spáchání a jeho následkům a okolnostem, za nichž bylo spácháno. Ustanovení § 37 zákona o účetnictví přímo stanoví výčet povinností, jejichž nesplnění může být pokutováno, a maximální výši pokuty. Pokutu až do výše šesti procent hodnoty aktiv může správce daně uložit, pokud účetní jednotka nevede účetnictví; nesestaví účetní závěrku nebo nevyhotoví výroční zprávu. Pokutu až do výše tří procent hodnoty aktiv může správce daně uložit účetní jednotce, která sestaví neúplnou účetní závěrku; neověří účetní závěrku nebo výroční zprávu auditorem, ačkoliv je to její zákonná povinnost; nezveřejní účetní závěrku; poruší povinnost uschovávat účetní záznamy; uvede v účetních záznamech nepravdivé nebo hrubě zkreslující údaje a způsobí tím, že účetní závěrka nebo výroční zpráva zkreslí věrný obraz předmětu účetnictví či vede účetnictví nesprávně. Pokuta za výše zmíněné protiprávní jednání však nemůže být uložena, pokud o něm nebylo řízení zahájeno do jednoho roku ode dne, kdy se správce daně o protiprávním jednání dozvěděl, nejpozději však do tří let ode dne, kdy bylo spácháno.

#### **4.7. ZVÝŠENÍ DANĚ:**

V případě, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání nebo hlášení ve lhůtě stanovené zákonem, může správce daně dle § 68 zákona o správě daní a poplatků zvýšit příslušnou vyměřenou daň až o deset procent. Toto ustanovení se vztahuje také na dodatečné daňové přiznání či hlášení.

V případě nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty může správce daně o uvedených nejvýše deset procent nadměrný odpočet snížit.

Pokud je daňovému subjektu vyměřena daň ve výši nula, nelze tuto sankci uložit. V takové situaci může být ovšem za nesplnění povinností podat přiznání včas udělena pokuta podle § 37 zákona o správě daní a poplatků. Naopak sankce ve formě uložení pokuty se neuplatní, pokud lze uplatnit zvýšení daně. Na rozdíl od uložení pokuty nemá správce daně v případě rozhodnutí o zvýšení daně povinnost své rozhodnutí odůvodnit.

#### **4.8. POZASTAVENÍ ČINNOSTI:**

Poslední, ale rozhodně výjimečnou sankcí, je pozastavení činnosti daňového subjektu dle § 38 zákona o správě daní a poplatků.

Tuto sankci může správce daně použít při opakovaném porušení povinností nepeněžitě povahy ze strany daňového subjektu, kterému již byla uložena pokuta a nedošlo přitom ani dodatečně ke splnění této povinnosti.

Daňovému subjektu může být uvedená sankce uložena pouze v případě, že neplnění povinnosti ztěžuje registraci daňového subjektu nebo zjištění skutečností rozhodných pro správné a úplné stanovení daňového základu a daně.

Správce daně je dále povinen ještě před uplatněním této sankce daňový subjekt vyzvat k dodatečnému splnění jeho povinností a stanovit mu pro to přiměřenou lhůtu. Teprve poté, co lhůta stanovená ve výzvě marně uplynula, může správce daně rozhodnout o pozastavení podnikatelské činnosti daňového subjektu, jejíž výsledky jsou předmětem zdanění a jíž se porušení povinnosti týká, a to až na dobu třiceti dnů.

#### **4.9. MOŽNOSTI OBRANY PROTI SANKCÍM:**

Pokud je daňovému subjektu předepsána k úhradě některá z výše uvedených sankcí a má-li dotčený daňový subjekt pochybnosti o výši, způsobu výpočtu či opodstatnění uložené sankce, existuje ve většině případů několik možností obrany, pomocí kterých lze sankce odvrátit nebo dosáhnout alespoň jejich snížení.

K zákonným možnostem obrany proti rozhodnutí správce daně ve věcech uložení sankcí patří především odvolání a žádost o prominutí příslušenství daně.

## 5. TRESTNÉ ČINY DAŇOVÉ – DŮVODY, DRUHY

S ohledem na to, co bylo v této práci již napsáno, není jistě potřeba opětovně zdůrazňovat značnou společenskou nebezpečnost daňové trestné činnosti. Bezesporu patří na přední místa v žebříčku negativních společenských jevů, jejichž dopady jsou do značné míry znásobeny už samotným postojem společnosti. Domnívám se totiž, že na nárůst této trestné činnosti má významný podíl právě postoj samotných občanů. Naše společnost totiž, a míním tím celkově veřejnost, stále ještě z větší části nevnímá daňový únik jako trestnou činnost a troufám si říci, že stojí spíše na straně pachatele než na straně státu.

Do širokého spektra daňových machinací ale nespádají pouze daňové trestné činy. Tato, již sama o sobě pestrá škála aktivit, je velice často doprovázena i jinou trestnou činností jako např. podvody, krádeže, neoprávněné podnikání, praní špinavých peněz apod. Výsledkem je ale vždy poškozování státu.

Trestné činy daňové jsou upraveny v trestním zákoně č. 140/1961 Sb., ve znění pozdějších předpisů, části druhé (Zvláštní část), hlavě druhé (Trestné činy hospodářské), oddílu třetím (Trestné činy proti měně a trestné činy daňové). V této souvislosti stojí za pozornost i oddíl druhý této hlavy – některé trestné činy proti hospodářské kázi.

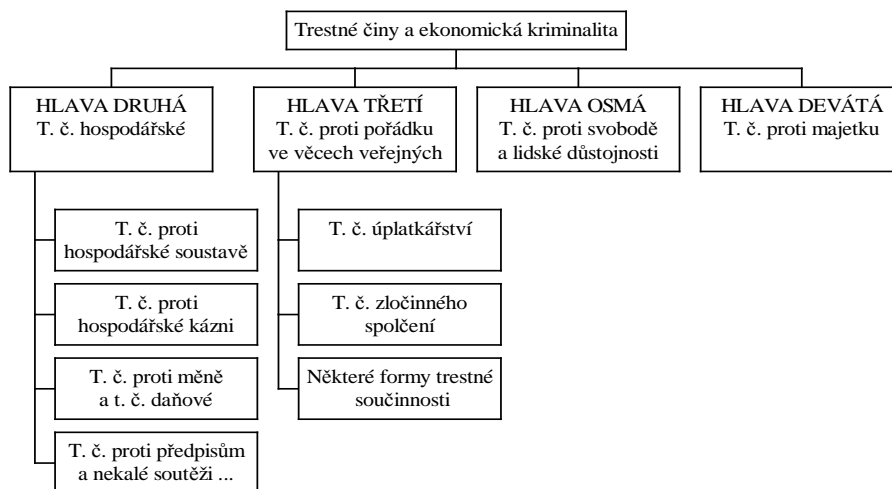
U všech níže uvedených případů je nutné také zdůraznit, že trestným činem je pouze **úmyslné jednání**, tzn. Takové vědomé jednání, kdy pachatel chtěl uvedeným způsobem porušit nebo ohrozit zájem chráněný trestním zákonem, nebo věděl, že svým jednáním může takové porušení nebo ohrožení způsobit. Z toho vyplývá, že pouhé nezaplacení příznané daně je velmi obtížně prokazatelné jako trestný čin, zejména s přihlédnutím na nutnost prokázat úmysl pachatele daň nezaplatit.

U většiny skutkových podstat postihujících hospodářskou kriminalitu roste v posledních letech počet stíhaných osob, což určitě do jisté míry svědčí o rostoucí účinnosti postihu této formy kriminality a také větší účinnosti práce orgánů činných v trestním řízení. Platí bohužel ale i to, že počet pachatelů odsouzených za hospodářskou kriminalitu v porovnání s počtem osob, které jsou za tuto formu trestné činnosti stíhány je i nadále velice nízký.

Statistické údaje využité k doplnění výkladu jsou převzaty ze Statistických ročenek kriminality Ministerstva spravedlnosti.



**Tab. č. 5 Vztah trestných činů k ekonomické kriminalitě (ČASTORÁL, Praha, str. 13)**



## 5.1. Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 125 TrZ)

Objektem tohoto trestného činu je zájem na vedení a uchování řádného účetnictví a dalších dokladů sloužících k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole a na pravdivosti zápisů v obchodním rejstříku.

Ustanovení § 125 obsahuje celkem dvě poměrně samostatné skutkové podstaty:

1. Podle odstavce 1, kdy se trestného činu dopustí ten, kdo účetní knihy a další předepsané doklady:
  - a) nevede, přestože je k tomu ze zákona povinen, nebo
  - b) v nich uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslující údaje, nebo
  - c) zničí, poškodí, učiní neupotřebitelnými nebo zatají a současně tak ohrozí majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně.

Důsledkem výše uvedeného jednání musí být ohrožení majetkových práv jiného, např. věřitele, který poskytl pachateli úvěr. Dalším důsledkem je pak ohrožení včasného a řádného vyměření daně. Z tohoto pohledu jde v podstatě o jakousi přípravu ke zkrácení daně, protože účetnictví je vedeno především pro daňové účely. Vzhledem k tomu, že jde o ohrožovací delikt, není podmínkou trestnosti vznik škody, ale postačí zde pouhé ohrožení v uvedeném smyslu.

2. Odstavec 2 pak vymezuje tři typy jednání, podle kterých se trestného jednání dopustí ten, kdo:

- a) uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje v podkladech sloužících pro zápis do obchodního rejstříku nebo v takových podkladech zamlčí podstatné skutečnosti,
- b) v podkladech sloužících pro vypracování znaleckého posudku, který se přikládá k návrhu na zápis do obchodního rejstříku, uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje nebo v takových podkladech zamlčí podstatné skutečnosti,
- c) jiného omezí nebo ohrozí na právech tím, že bez zbytečného odkladu nepodá návrh na zápis zákonem stanoveného údaje do obchodního rejstříku nebo neuloží listinu do sbírky listin, ač je k tomu podle zákona nebo smlouvy povinen.

Písmena a), b) mají charakter podvodného jednání, písmeno c) pak opomenutí určité povinnosti. Ani zde se nevyžaduje způsobení škody nebo získání prospěchu, pouze písmeno c) předpokládá ohrožení nebo omezení práv jiného. U tohoto trestného činu není prolomena mlčenlivost správce daně.

Výše trestu je v těchto případech odnětí svobody na šest měsíců až tři roky nebo zákaz činnosti nebo peněžitý trest. Pokud ale dojde ke značné škodě na cizím majetku nebo jinak zvláště závažnému následku, může být pachatel potrestán odnětím svobody na jeden rok až pět let.

<b>§ 125 – STATISTIKA</b>	2005	2006	2007
ZJIŠTĚNO	385	346	268
OBJASNĚNO	345	321	207
ŠKODY (v tis. Kč)	157.501	70.117	51.113

## **5.2 Padělání a pozměňování nálepek k označení zboží nebo předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti (§ 145 TrZ)**

Objektem tohoto trestného činu je zájem státu na tom, aby nedocházelo k únikům na platbách spotřebních daní a poplatků.

Tohoto trestného činu se mj. dopustí ten, kdo padělá nebo pozmění, uvádí do oběhu nebo užije jako pravé nálepky nebo jiné předměty k označení zboží osvědčující splnění poplatkové povinnosti v úmyslu způsobit jinému škodu nebo sobě či jinému opatřit neoprávněný prospěch.

Pachatel bude potrestán odnětím svobody až na jeden rok nebo peněžitým trestem nebo propadnutím věci nebo jiné majetkové hodnoty. Pokud tímto činem spáchá škodu značného rozsahu nebo získá značný prospěch, trest se zvyšuje na šest měsíců až pět let.

<b>§ 145 – STATISTIKA</b>	2005	2006	2007
ZJIŠTĚNO	11	108	127
OBJASNĚNO	7	4	9
ŠKODY (v tis. Kč)	14	1250	2403

### **5.3 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (§ 147 TrZ)**

Zde je chráněn zájem státu na řádném odvedení plátcem (zaměstnavatelem) sražené daně, pojistného na sociálním zabezpečení nebo zdravotním pojištění nebo příspěvku na státní politiku zaměstnanosti za poplatníka (zaměstnance).

Tohoto trestného činu se dopustí ten, kdo jako plátce ve větším rozsahu nesplní svoji zákonnou povinnost odvést daň, pojistné na sociálním zabezpečení nebo zdravotním pojištění nebo příspěvek na státní politiku zaměstnanosti.

Nesplnění zákonné povinnosti odvést za poplatníka výše uvedené platby spočívá v opominutí plátce, který si úmyslně nepočíná v souladu s citovanými právními předpisy a za poplatníky příslušné povinné platby – přestože je srazil – neodvede správci daně, správě sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovně, a to buď vůbec nebo ne v plné výši.

Pachatel bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta. Pokud tímto činem získá prospěch velkého rozsahu, bude potrestán odnětím svobody na jeden rok až osm let. Trestnost zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splní dříve, než soud prvního stupně počne vyhlášovat rozsudek.

<b>§ 147 – STATISTIKA</b>	2005	2006	2007
ZJIŠTĚNO	1040	820	782
OBJASNĚNO	964	783	525
ŠKODY (v tis. Kč)	243.298	204.143	237.613

### 5.3.1 Zvláštní ustanovení o účinné lítosti (§ 147a TrZ)

Toto ustanovení je zvláštním případem účinné lítosti, protože stanoví pro pachatele příznivější podmínky zániku trestnosti. Trestnost neodvedení daně, pojistného na sociálním zabezpečení, na zdravotním pojištění nebo příspěvku na státní politiku zaměstnanosti podle něj zaniká, jestliže pachatel svou povinnost **dodatečně splnil** dříve, než soud prvního stupně začal vyhlášovat rozsudek. Z tohoto ustanovení je patrný zájem státu na dodatečném odvedení příslušných plateb, což je upřednostněno před trestním postihem.

### 5.4 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 148 TrZ)

Původní název tohoto trestného činu zněl pouze „zkrácení daně“. Novelou č. 290/1993 Sb. byl název rozšířen na současné znění a do skutkové podstaty bylo zahrnuto výslovně i zkrácení cla a pojistného na sociální zabezpečení nebo na zdravotní pojištění.

Objektem tohoto trestného činu je zájem na správném vyměření daní, cla, pojistného na sociálním zabezpečení, pojistného na zdravotní pojištění, poplatků a jiných povinných plateb.

Tohoto trestného činu se dopustí ten, kdo ve větším rozsahu zkrátí povinné platby nebo na některé z uvedených povinných plateb vyláká výhodu.

Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je jakékoli jednání, v jehož důsledku byla poplatníkovi neoprávněně vyměřena a jím zaplacená nižší daň nebo jiná platba, než jaká by měla být vyměřena a zaplacená, nebo k jejímu vyměření a zaplacení vůbec nedošlo, i když podle zákona měla být vyměřena a zaplacená.

Pachatel tohoto trestného činu bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo peněžitým trestem. Pokud ale spáchá zkrácení plateb nejméně se dvěma osobami, poruší při tom účetní uzávěru anebo způsobí značnou škodu, bude potrestán odnětím svobody na jeden rok až osm let. Pokud způsobí škodu velkého rozsahu, bude potrestán odnětím svobody na pět až dvanáct let.

Trestnost zaniká z důvodu účinné lítosti - jestliže pachatel škodlivý následek trestného činu dobrovolně zamezil nebo napravil anebo učinil o trestném činu oznámení v době, kdy škodlivému následku mohlo být ještě zabráněno. Trestnost ale nezaniká, jestliže pachatel zkrácenou daň zaplatil až na základě zásahu správce daně (např. v důsledku zahájení daňové kontroly nebo na základě dodatečného platebního výměru),

<b>§ 148 – STATISTIKA</b>	2005	2006	2007
ZJIŠTĚNO	602	441	413
OBJASNĚNO	464	365	234
ŠKODY (v tis. Kč)	6.872.437	3.131.989	1.999.047

## 5.5 Porušení předpisů o nálepkách k označení zboží (§ 148a TrZ)

Objektem tohoto trestného činu je zájem na řádném vybírání spotřebních daní pomocí nálepek na zboží.

Tohoto trestného činu se dopustí ten, kdo:

- s nálepkami k označení zboží pro daňové účely nakládá v rozporu s právním předpisem v úmyslu způsobit jinému škodu nebo opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch,
- kdo v rozporu s právním předpisem uvádí do oběhu zboží bez nálepek k jeho označení pro daňové účely.

V prvním případě se jedná zejména o porušení zákazu prodat obdržené tabákové nálepky nebo je bezplatně předat jiným právníckým nebo fyzickým osobám, s výjimkou celního orgánu, od kterého byly nálepky koupeny. Tato povinnost se vztahuje jen na výrobce a dovozce tabákových výrobků.

V druhém případě se uváděním zboží bez nálepek do oběhu rozumí nejen nabízení k prodeji, prodej nebo jiné formy nabízení ke spotřebě, ale také přeprava, skladování nebo dovoz zboží za účelem jeho prodeje nebo jiného nabízení na trhu.

Pachatel bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři roky nebo peněžitým trestem. Pokud tento čin spáchá nejméně se dvěma osobami nebo získá značný prospěch, zvyšuje se trest na jeden rok až pět let. Pokud pachatel získá prospěch velkého rozsahu, bude potrestán odnětím svobody na pět až dvanáct let.

<b>§ 148a – STATISTIKA</b>	2005	2006	2007
ZJIŠTĚNO	1	0	0
OBJASNĚNO	1	0	0
ŠKODY (v tis. Kč)	0	0	0

## 5.6 Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 148b TrZ)

Objektem tohoto trestného činu je zájem na řádném a včasném vyměření daně plátcí nebo poplatníkovými. Tento zájem je ale chráněn pouze nepřímo, a to prostřednictvím oznamovací povinnosti jiných osob, které mají informace o skutečnostech, se kterých vyplývají daňové povinnosti.

Tohoto trestného činu se dopustí ten, kdo nesplní svoji zákonnou oznamovací povinnost vůči správci daně a ohrozí tak ve větším rozsahu řádné a včasné vyměření daně jinému nebo její vymáhání. Pachatel bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta. Způsobí-li pachatel tímto činem značnou škodu, bude potrestán odnětím svobody na jeden rok až pět let.

§ 148b – STATISTIKA	2005	2006	2007
ZJIŠTĚNO	4	1	0
OBJASNĚNO	4	1	0
ŠKODY (v tis. Kč)	1.035	0	0

(JELÍNEK, Praha, str. 469 a více)

## 5.7 Promlčecí doba trestného činu (§ 67 TrZ) a definování škody (§ 89 TrZ)

Řídí se horní hranicí sazby odnětí svobody, u daňových trestných činů přichází v úvahu:

- promlčecí doba 12 let pro horní hranici trestu nejméně 10 let,
- promlčecí doba 5 let pro horní hranici trestu nejméně 3 léta,
- promlčecí doba 3 léta pro ostatní trestné činy.

Pokud pachatel spáchá v promlčecí době trestný čin nový se stejným nebo přísnějším trestem, lhůta se přerušuje a začíná běžet promlčecí doba nová. Do promlčecí doby se nezapočítává mj. doba, po kterou se pachatel zdržoval v cizině.

Výše trestu se odvozuje od výše způsobené škody, která se definuje:

- škoda nikoli nepatrná jako škoda dosahující nejméně 5.000 Kč,

- škoda nikoli malá jako škoda dosahující nejméně 25.000 Kč,
- větší škoda jako škoda dosahující nejméně 50.000 Kč,
- značná škoda jako škoda dosahující nejméně 500.000 Kč,
- škoda velkého rozsahu jako škoda dosahující nejméně 5.000.000 Kč.

## 6. TRESTNÝ ČIN ZKRÁCENÍ DANĚ, POPLATKU A PODOBNÉ POVINNÉ PLATBY

Fakt, že objektem tohoto trestného činu je zájem na správném přiznání, vyměření a zaplacení daní, cla, pojistného na sociálním zabezpečení, pojistného na zdravotním pojištění, poplatků a jiných podobných povinných plateb, byl v práci již zmíněn. Pro dokreslení skutečnosti je možné ještě dodat, že jde o trestněprávní ochranu plnění takových povinností, kterými je zajišťován příjem finančních prostředků určených k financování činnosti státu, krajů a obcí a jiných činností prováděných ve veřejném zájmu, zejména léčebné péče a sociálního zabezpečení. (NOVOTNÝ, Praha, str. 198)

### 6.1. Rozbor právní citace

- (1) *Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociálním zabezpečení nebo zdravotním pojištění, poplatek nebo jinou jim podobnou platbu, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo peněžitým trestem.*
- (2) *Stejně bude potrestán, kdo vyláká výhodu na některé z povinných plateb uvedených v odstavci 1.*
- (3) *Odnětím svobody na jeden až osm let bude pachatel potrestán,*
  - a) *spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 a 2 nejméně se dvěma osobami,*
  - b) *poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo*
  - c) *způsobí-li tímto činem značnou škodu.*
- (4) *Odnětím svobody na pět let až dvanáct let bude pachatel potrestán, způsobí-li činem uvedeným v odstavci 1 škodu velkého rozsahu.*

Citovaná ustanovení § 148 odst. 1 a 2 tr. zák. obsahují dvě samostatné skutkové podstaty, které je možné naplnit nezávisle na sobě, ale trestný čin jde spáchat také jednáním spočívajícím dílem ve zkrácení některé z povinných plateb a dílem ve vylákání výhody na takové platbě.

Trestný čin podle § 148 tr. zák. je možné spáchat v obou jeho alternativách zkrácením jakékoli daně, která patří do soustavy daní České republiky, dále cla, pojistného na zdravotním pojištění, pojistného na sociálním zabezpečení a poplatků (soudních, správních a místních), resp. vylákáním výhody na jakékoli z těchto povinných plateb. Za jinou podobnou platbu je v praxi považován poplatek, který je povinen platit vlastník nebo držitel televizního nebo rozhlasového přijímače podle zákona č. 348/2005 Sb.

(Daňový expert - Systém ASPI - Obsah a text Zkrácení daně jako trestný čin - I.část)



a) § 148 odst. 1:

- objektivní stránka trestného činu podle odst. 1 spočívá v tom, že pachatel **ve větším rozsahu zkrátí** daň, clo, pojistné na sociálním zabezpečení, pojistné na zdravotním pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu.

Kde „zkrácením daně, cla, poplatku, pojistného na sociálním zabezpečení, pojistného na zdravotním pojištění a podobné povinné platby“ je jakékoli jednání, v důsledku něhož je poplatníkovi (povinné osobě) vyměřena a jím zaplacená nižší daň (poplatek, clo, pojistné, jiná povinná platba), než jaká by měla být vyměřena a zaplacená, nebo k vyměření a zaplacení daně (poplatek, clo, pojistné, jiná povinná platba) vůbec nedošlo, ačkoli podle zákona měla být určitá platba vyměřena (přiznána) a zaplacená. Jde o zvláštní případ podvodného jednání, jímž pachatel nelegálně ovlivňuje daňovou (poplatkovou, celní a další) povinnost svou nebo jiného subjektu tak, že v rozporu se skutečností předstírá buď nižší rozsah této povinnosti, nebo že takovou povinnost vůbec nemá.“

Znamená to tedy, že pachatel příslušné výkazy nebo podklady pro stanovení uvedených povinných plateb zfalšuje, nepořídí, úmyslně zkreslí nebo nevede, ve snaze dosáhnout nižšího výpočtu daně a dalších plateb nebo vůbec zatajit, že určitou daňovou, poplatkovou, celní atd. povinností má. Přitom se nemusí jednat pouze o jednání aktivní, ale ke zkrácení může dojít také opomenutím povinného konání, předstíráním neexistující skutečnosti, nebo naopak zatajováním skutečnosti jiné.

Dalším klíčovým pojmem je zde „větší rozsah“ zkrácení daně. Ten se odvozuje od výše zkrácení příslušné daně. Výše zkrácení pak představuje rozdíl mezi daní, kterou měl plátcе či poplatník podle příslušných daňových předpisů zaplatit, a nižší daní, kterou plátcе nebo poplatník po jejím zkrácení ve skutečnosti přiznal, resp. která mu byla vyměřena. Pokud nebyla daň vůbec přiznána nebo vyměřena, protože např. pachatel zatajil samotnou skutečnost odůvodňující vznik daňové povinnosti, výše zkrácení se rovná celé výši daně, která měla být podle zákona přiznána, vyměřena a zaplacená.

Trestní zákon neobsahuje definici pojmu větší rozsah zkrácené daně ve smyslu § 148 odst. 1 tr. zák. Proto zde sice neplatí přímo pravidlo uvedené v § 89 odst. 11 tr. zák. definující pojmy větší škoda a větší prospěch, ale vzhledem k tomu, že zde jiná hlediska než finanční nemají žádný význam, soudní praxe dovozuje větší rozsah v případě, dosáhne-li výše zkrácení daně částky odpovídající větší škodě, tedy pokud bude daň zkrácena o částku ve výši nejméně 50 000 Kč. Zkrácení daně ve výše uvedeném smyslu totiž není ničím jiným než škodou na straně příjemce daně (v podobě ušlého příjmu, který bylo možno důvodně očekávat) a prospěchem na straně pachatele nebo jiného plátce nebo poplatníka zkrácené daně (v podobě peněz „ušetřených“ za zkrácenou a nezaplacenou daň, které může použít pro své potřeby). Pokud by v důsledku machinací s účetními a obdobnými doklady došlo ke zkrácení daně v částce nižší než 50 000 Kč,

přichází v úvahu trestní postih za trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 125 odst. 1 tr. zák.

Jestliže pachatel zkrátí více druhů daní (nebo jiných povinných plateb), popřípadě zkrátí daň za více zdaňovacích období, a se zřetelem k objektivním a subjektivním souvislostem půjde o pokračování v trestném činu ve smyslu § 89 odst. 3 tr. zák., pak se zkrácené částky připadající na jednotlivé daně a za všechna období sčítají. Pachatel tak může být postižen za celý souhrn daňových úniků, a to případně i pro účely přísnější právní kvalifikace podle § 148 odst. 3 písm. c) tr. zák. (způsobení značné škody, tj. zkrácení daně nejméně ve výši 500 000 Kč) a § 148 odst. 4 tr. zák. (způsobení škody velkého rozsahu, tj. zkrácení daně ve výši nejméně 5 000 000 Kč.). Nelze však sčítat zkrácení daně podle § 148 odst. 1 tr. zák. na straně jedné s případným vylákáním výhody na dani ve smyslu § 148 odst. 2 tr. zák. na straně druhé, protože jde o dvě samostatné skutkové podstaty. Toto sčítání by bylo možné jen v případě přísnějšího trestního postihu podle citovaných ustanovení. (*NOVOTNÝ, Praha, str.200 a dále*)

### **Příklad:**

Podnikatel se rozhodl snížit své daňové zatížení, proto do účetních podkladů pro daňové přiznání k dani z příjmů za příslušné roční zdaňovací období postupně zahrnul celkem 10 fiktivních faktur, kterými dokládal platby odeslané jinému podnikateli a na jejichž podkladě v rozporu se skutečností uplatnil náklady snižující daňový základ. V důsledku toho byla podnikateli po podání daňového přiznání vyměřena za příslušné období daň z příjmu v souhrnu o 153.800 Kč nižší, než jaká odpovídala skutečně dosaženému zdanitelnému zisku.

Podnikatel se zde dopustil trestného činu zkrácení daně, protože pouze předstíral výdaje snižující základ daně z příjmu ve snaze o vyměření a zaplacení nižší daně, než jaká odpovídala skutečně vyšší jeho zdanitelných příjmů. Tohoto snížení pachatel skutečně dosáhl po podání takto zkresleného daňového přiznání, a tím tedy došlo k daňovému úniku, protože překročil částku 50.000 Kč.

### **b) § 148 odst. 2:**

- objektivní stránku trestného činu podle odst. 2 naplní pachatel, **který vyláká výhodu** na dani, clu, pojistném na sociálním zabezpečení, pojistném na úrazovém pojištění, pojistném na zdravotním pojištění, poplatku nebo na jiné jim podobné platbě.

„**Vylákání výhody**“ na dani je teprve od počátku roku 1998 samostatnou alternativou trestného činu. Do té doby bylo posuzováno jako zkrácení daně ve výše uvedeném smyslu. Vylákání výhody na dani je také považováno za zvláštní případ podvodu, jehož podstatou je fingované předstírání skutečností, ze kterých má vyplývat povinnost státu (resp. jiného příjemce daně) poskytnout plnění tomu, kdo podle zákona

nemá na takové plnění nárok nebo kdo vůbec není plátcem či poplatníkem příslušné daně, od které se odvíjí vylákaná výhoda. Výhoda je tedy neoprávněná a může mít podobu např. vrácení fingovaného přeplatku na dani (resp. nadměrného odpočtu DPH), vrácení daně, která však ve skutečnosti zaplacená nebyla, apod.

Jde tedy o to, že pachatel zde předstírá existenci takových okolností, které by jinak – kdyby byly pravdivé – zakládaly povinnost státu (nebo jiného příjemce daně) poskytnout určitému daňovému subjektu nebo tomu, kdo se za něj vydává, plnění související s konkrétním druhem daně. Ustanovení § 148 odst. 2 tr. zák. postihuje jakékoli vylákání výhody v uvedeném smyslu, aniž by bylo podstatné, zda vůbec došlo, resp. jiného předmětu daně, a zda tu tedy vůbec byl právní důvod k zahájení daňového řízení, či nikoli. Za vylákání daňové výhody však nelze považovat neoprávněné snížení skutečně existující daňové povinnosti (a to až na nulovou výši daně), které je zkrácením daně ve smyslu § 148 odst. 1 tr. zák., jestliže není spojeno s tím, že by stát (nebo jiný příjemce daně) poskytoval plnění ve prospěch poplatníka či plátce příslušné daně. Trestným činem ovšem není oprávněné uplatnění nákladů, různých odpočtů, osvobození, slev, snížení apod., s nimiž zákon počítá, a to popřípadě i v podobě vrácení daňových přeplatků či odpočtů.

Na rozdíl od alternativy podle § 148 odst. 1 se u vylákání výhody na uvedených povinných platbách ve smyslu § 148 odst. 2 nevyžaduje, aby se tak stalo ve větším rozsahu, protože jde o jednání svým charakterem zálužnější, a tím i nebezpečnější, než je zkrácení daně či jiné povinné platby.

I zde platí, že jde-li o vylákání výhody ve vztahu k více druhům daní, popřípadě za více zdaňovacích období, a se zřetelem k objektivním a subjektivním souvislostem půjde o pokračování v trestném činu ve smyslu § 89 odst. 3 tr. zák., pak se vylákané výhody připadající na jednotlivé daně a za všechna období sčítají.

*(Daňový expert - Systém ASPI - Obsah a text Zkrácení daně jako trestný čin - I.část)*

**Subjektivní stránka** pak vyžaduje **úmyslné zavinění**, kterým musí být pokryta skutečnost, že jde o daň nebo jinou povinnou platbu a že tato je zkracována ve větším rozsahu.

## 6.2. Základní úvahy

Při letmém pohledu lze tyto kriminální aktivity označit jako velmi nebezpečné a současně velmi často a různorodě praktikované. V jejich výskytu se odráží, krom jiného, schopnost státu vytvořit patřičné nástroje k jejich vyhledávání, postihu a následně pak také schopnost státu kontrolovat jejich účinnost.

Při detailnějším rozboru, tedy z hlediska správního i trestního, má delikt – resp. trestný čin - zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby tři klasické znaky:

1. právní
2. věcný
3. úmysl

### **6.2.1. Právní prvek**

- je samozřejmě nezbytný. Princip zákonné podloženosti jakéhokoli obvinění je pro daňového poplatníka zárukou proti zneužití pravomoci ze strany státu, k němuž by vždy mohlo docházet. Stíhání je možné jen na základě právního předpisu, který vstoupil v platnost před vznesením obvinění.

### **6.2.2. Věcný znak**

- zkrácení daně nesmí být skryté. Aby za ně bylo možno pachatele odsoudit, je nutné, aby je odhalila nějaká viditelná skutečnost. Věcné projevy ale mohou být už v samotném pokusu o spáchání trestného činu.

### **6.2.3. Úmysl**

- zde jde o nejchoulostivější prvek. Ani právní věda, ani praxe v něm nemají zcela jasno.

## **Z pohledu právní vědy lze na úmysl pohlížet ze dvou hledisek:**

**objektivního** – tento přístup spočívá v tom, že se o úmyslný charakter přestaneme zajímat. Stačí, že je splněn věcný znak trestného činu. Byl-li porušen nějaký daňový předpis, na úmyslu nezáleží. Pro finanční úřad je výsledek ve všech případech stejný. V praxi se ostatně úmysl velmi obtížně prokazuje.

**subjektivního** – tento přístup vyžaduje, aby si byl poplatník, který se zkrácení daně dopouští, vědom dvou věcí. V okamžiku činu toho, že porušuje daňový zákon, ale navíc musí být tento výsledek jeho záměrem. Zkrácení daně se tak stává vědomým záměrem dopustit se činu, který zákon zakazuje.

*(MARTINEZ, Praha, str. 94 a dále)*

## **ÚMYSLNÉ JEDNÁNÍ JE TRESTNÉ**

Úmyslné jednání pachatele, kterým docílí, že mu daň nebo jiná povinná platba nebyla vůbec vyměřena nebo byla vyměřena v nižší částce, je dokonáním trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 trestního zákona, jestliže byla daň nebo jiná povinná platba zkrácena ve větším rozsahu.

Podání daňového přiznání obsahující nesprávné údaje, na základě kterých by mělo později dojít k vyměření nižší daně, než jaká by odpovídala skutečnému zdanitelnému příjmu, je, pokud pachatel zamýšlel zkrátit daň ve větším rozsahu, pokusem trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 8 odst. 1 trestního zákona k § 148 odst. 1 trestního zákona, jestliže k vyměření daně nedošlo.

Jednání spočívající v opatřování podkladů pro budoucí nesprávné daňové přiznání v úmyslu zkrátit daň ve větším rozsahu, pokud neuplynula lhůta k podání daňového přiznání nebo pokud nebylo v této lhůtě daňové přiznání podáno, je třeba považovat za přípravu trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 trestního zákona jen za splnění některé z okolností podmiňujících použití vyšší trestní sazby uvedených v § 148 odst. 3, odst. 4 trestního zákona, protože je zde nutné zohlednit § 7 odst. 1 trestního zákona, § 41 odst. 2 trestního zákona. Ve všech těchto případech se jedná ze strany pachatele (poplatníka) o aktivní jednání (konání).

Zkrácením daně není její pouhé neodvedení, pokud byla příslušná platba správně vypočtena, přiznána nebo vyměřena. Jinými slovy, o zkrácení daně se nejedná, pokud nebyla zatajena skutečnost, odůvodňující vznik daňové povinnosti. Nečinnost sama o sobě nezakládá skutkovou podstatu trestného činu podle § 148 tr. zák. O zkrácení daně se také nejedná v případě pouhého nezaplacení daně včas, pokud její výše nebyla zkrácena úmyslným jednáním či opomenutím obviněného. Bohužel tady neexistuje trestnost takové činnosti v tzv. karuselových obchodech, kdy určitý daňový subjekt uvede v daňovém přiznání daň, kterou vůbec nehodlá zaplatit (ale odběratel si ji uplatní na vstupu). Řada zemí takovou trestní úpravu má (např. trestný čin ohrožení daně).

Je naprosto zřejmé, že existují různé stupně závažnosti zkrácení daně. Je rozdíl mezi osobou, která se daňového úniku dopouští příležitostně, a tím, kdo si z toho obrazně řečeno „udělal povolání“. První z nich se může dovolávat nejasnosti předpisů, zatímco druhý se prokazatelně dopouští úmyslného podvodu.

Skutečností ale je, že trestný čin zkrácení daně je trestným činem úmyslným. A nezáleží na tom, zda se jedná o úmysl přímý či nepřímý. U nepřímého úmyslu dokonce stačí, pokud pachatel ví, že daň svým jednáním může zkrátit, a je s tím pro takový případ srozuměn. Omyl subjektu ohledně předpisů o daních, popř. jiných dávkách je třeba posuzovat jako omyl skutkový. K trestnosti je tedy třeba pachateli prokázat, že věděl o tom, že může porušit daňový zákon a byl s takovým porušením srozuměn.

Vzhledem k tomu, že pachatelé těchto deliktů většinou neučiní plné doznání, snaží se průběh svého jednání omlouvat neznalostí předpisů a přiznávají maximálně nedbalosti, je třeba na formu zavinění usuzovat z celého jejich jednání. Důležitými vodítky jsou formy a způsoby zásahu do účetnictví, způsob vedení a uschovávání dokladů, projevy ústní i písemné.

Skutečně objektivní posouzení toho, zda došlo ke zkrácení uvedených povinných plateb, a pokud ano, v jakém rozsahu, záleží na tom, o jakou platbu se jedná, co je předmětem zdanění nebo jiné povinnosti, zda a jakým způsobem se platba přiznává, vyměřuje a platí. Všechny tyto skutečnosti vyplývají ze zákonné úpravy příslušného druhu platby, popřípadě z předpisů o řízení ve věcech daní a poplatků.

### **6.3. Konkrétní příklady páchání trestné činnosti v daňové oblasti**

#### **6.3.1. Daň z příjmů právnických osob**

- Zkracování výnosů, nezaúčtování veškerých výnosů, nesoulady evidence tržeb a zaúčtování výnosů, neodpovídající vykazovaná obchodní marže, apod.
  - V daňových nákladech jsou účtovány částky z dokladů jiných daňových subjektů.
  - Do daňových nákladů jsou účtovány náklady na služby (průzkum trhu, propagace, zprostředkovatelská činnost), aniž by daňový subjekt prokázal jejich uskutečnění, a tedy oprávněnost jejich zahrnutí do nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů.
  - Do daňových nákladů jsou účtovány manka a škody, které z hlediska zákona o daních z příjmů nejsou výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů.
  - Náklady jsou doloženy neúplnými účetními doklady, popř. nejsou doloženy vůbec.
  - Daňové náklady jsou doloženy účetními doklady od neexistujících firem, apod.
1. Podnikatelé zabývající se obchodem se dřevem nevykazovali téměř žádné zdanitelné příjmy. Pracovníci finančního úřadu ale nechtěli uvěřit, že by obchody se dřevem byly tak nelukrativní. Provedli tedy daňovou kontrolu a zjistili zatajené příjmy (a nejen z prodeje dřeva), které jen za poslední dva roky znamenaly přes deset milionů korun na dani z příjmů. A další miliony na DPH.
  2. Předseda družstva v období nejméně od roku 2005 do roku 2006, když družstvo provedlo práce pro své odběratele, neuvedl příjem do jednotlivých daňových přiznání k dani z přidané hodnoty. Dále některé z nich i do přiznání k dani z příjmu právnických osob a pak vykazoval ve svém účetnictví náklady, u kterých žádným způsobem při kontrole finančního úřadu nedoložil a neprokázal jejich uskutečnění, čímž takto snížil daňový základ družstva. Svým jednáním zkrátil daň v celkové výši nejméně 1 030 589 korun.
  3. Jistá společnost vykazovala údajné nákupy potravin, a to za desítky milionů korun. Přitom dodavatelem měla být firma, která neměla žádné zaměstnance a její jediný jednatel byl v době uskutečnění dodávek již dávno mrtev. Daňový odborník tedy konstatoval, že "uskutečnění obchodních operací nebylo provedeným důkazním

řízením prokázáno, nebyla tedy prokázána oprávněnost uplatnění nákladů jako nákladů daňově účinných". Výsledkem daňové kontroly nakonec bylo doměření daně z příjmů, a to v desítkách miliónů korun. Plus několik miliónů na dani z přidané hodnoty.

4. Trestná činnost pětice mužů spočívala v tom, že jeden z mužů, jako jediný jednatel společnosti s ručením omezeným, podával prostřednictvím zplnomocněného daňového poradce u věcně a místně příslušného správce daně (Finanční úřad pro Prahu 7) daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob a k dani z přidané hodnoty, ve kterých uváděl neuskutečněná zdanitelná plnění od 6-ti obchodních firem, s úmyslem snížení si základu daně a následnému zkrácení daně z příjmů právnických osob a uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a tím jejímu zkrácení. Další čtyři muži, jako jednatele těchto společností, pak měli vystavovat daňové doklady (faktury) na tato neuskutečněná zdanitelná plnění, ačkoli věděli, že k těmto plněním na deklarovaných fakturách nedošlo a to v úmyslu pomoci zkrátit daňovou povinnost jiné firmy. Škoda, kterou obvinění způsobili státu, byla dosud vyčíslena na 10 475 000 korun, z toho téměř 4,5 milionu korun bylo způsobeno krácením daně z přidané hodnoty a 6 milionů korun činilo krácení daně z příjmů právnických osob.

### **6.3.2. Daň z příjmů fyzických osob**

- Zatajování zdanitelných příjmů, zejména tržeb v hotovosti.
  - Neoprávněné uplatňování výdajů na osobní spotřebu (vybavení domácnosti, zahraniční rekreace, používání motorových vozidel, zahrnutých do obchodního majetku, k soukromým účelům, aniž by o tomto byla vedena evidence, apod.).
  - Do daňových výdajů jsou uplatňovány výdaje za služby (průzkum trhu, propagace, zprostředkovatelská činnost), aniž by poplatníkem bylo prokázáno jejich uskutečnění, nebo jejich cena je evidentně neúměrná doloženým výsledkům.
  - Nepřiznané ostatní příjmy (např. z prodeje nemovitostí).
  - Nesprávné uplatňování odpisů HIM a technického zhodnocení do daňových výdajů.
  - Nedostatečně prokázané daňové výdaje (doklady, které postrádají náležitosti dle §11 zákona o účetnictví, doklady znějící na jiný daňový subjekt, doklady od neexistujících firem, výdaje nedoložené žádným účetním dokladem).
  - Nesoulad mezi údaji, vykazovanými v daňovém přiznání a účetnictví, apod.
1. Obviněná čtyřiašedesátiletá žena z Písecka se dopustila trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby tím, že jako podnikatelka s živnostenským oprávněním nejméně za období v letech 2002 a 2003 v Protivíně a

jinde uskutečnila zdanitelná plnění, vystavila daňový doklad, ale přijatý příjem z podnikání do svých zdanitelných příjmů nezaúčtovala. Dále vyúčtovala daňové výdaje na příjmy z podnikání, které nebyly prokázány, takto zkrátila daň z příjmu fyzických osob nejméně o částku 262 447 korun. Dále uskutečnila zdanitelná plnění, vystavila daňový doklad, ale daň z přidané hodnoty již nezahrnula do záznamní evidence a do přiznání k dani. Jako plátce daně uplatnila neoprávněný odpočet daně z přidané hodnoty, takto zkrátila daň z přidané hodnoty nejméně o částku 141 601 korun. Obviněná žena sice splnila svoji registrační povinnost a za uvedené období příslušná daňová podání podala, ale uvedla v nich záměrně zkreslené údaje tak, aby v rozporu se zákonem snížila daňový základ uvedených daní. Způsobená škoda činí 404 048 korun.

2. Pětatřicetiletý muž z okresu J. Hradec, je obviněn ze spáchání pokračujícího trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné daně dle § 148 odst. 1,4 trestního zákona. Obviněný jako fyzická osoba podnikající na základě živnostenského listu, při podání přiznání k dani z příjmu fyzických osob za roky 2002 – 2005, zatajil a nezúčtoval přijaté platby. Svým úmyslným jednáním tak způsobil státu škodu na dani v celkové výši 5 513 771 korun. Za škodu velkého rozsahu může soud dle trestního zákona uložit pachateli trest odnětí svobody na 5 až 15 let.
3. Dne 31. 5. 2007 bylo zahájeno trestní stíhání ve věci podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, kterého se měl dopustit obviněný muž (1971) z Písecka tím, že jako podnikající fyzická osoba na živnostenská oprávnění v období od roku 2001 do roku 2004 uskutečnil zdanitelná plnění, vystavil daňový doklad, ale přijatý příjem z podnikání do svých zdanitelných příjmů nezaúčtoval. V několika případech vystavil i faktury shodného čísla a data, ale do svých zdanitelných příjmů zaúčtoval příjem jen z jedné z nich, která byla na nižší částku. Dále vyúčtoval daňové výdaje, které nebyly prokázány. Svým jednáním takto zkrátil daň z příjmu fyzických osob v celkové výši 225 015 korun a daň z přidané hodnoty ve výši 120 995 korun. Způsobená škoda činí 346 010 korun.
4. Od roku 2003 až do roku 2005 se měl dopouštět trestné činnosti podezřelý 45letý muž, pracující jako podnikatel na Přeloučsku. Při daňových přiznáních z příjmu fyzických osob si měl neoprávněně snížit základy tím, že vykázal vyšší výdaje, než které skutečně v souvislosti s podnikáním měl. Finanční úřad tak zkrátil na daních za zdaňovací období roků 2002, 2003 a 2004 v celkové výši okolo 160 000 korun. Na základě provedené daňové kontroly na tuto skutečnost finanční úřad přišel a podnikatele předem avizoval. Ten místo toho, aby vše napravil, tak se spolčil se



svým známým, který mu pomáhal s vedením účetnictví a zahrnuli tak do něj fiktivní nákladové účetní doklady. V prosinci 2006 bylo tedy podezřelému sděleno obvinění pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a 63letému muži, který pomáhal s účetnictvím, bylo sděleno podezření pro trestný čin nadřžování.

5. 48letý muž z Českého Krumlova jako osoba samostatně výdělečně činná, podnikající podle živnostenského zákona a tedy jako daňový subjekt zaregistrovaný u Finančního úřadu v Českém Krumlově, zkrátil ku škodě České republiky, zastoupené Finančním úřadem Český Krumlov, daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 a 2003 v celkové výši nejméně 430.864 Kč. Muž vědomě ve svém peněžním deníku průběžně zaúčtoval platby 79 dodavatelských faktur do zdaňovacího období roku 2002, ačkoliv k jejich skutečné úhradě došlo již v roce 2001 i dříve, čímž ve svém daňovém přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 podaném dne 31. 3. 2003 na Finančním úřadě v Českém Krumlově takto docílil daňové povinnosti ve výši 3.300 Kč, ačkoliv tato měla být o částku 255.728 Kč vyšší. Dále ve svém peněžním deníku průběžně zaúčtoval platby 65 dodavatelských faktur do zdaňovacího období roku 2003, ačkoliv k jejich skutečné úhradě došlo již v roce 2002 i dříve, čímž ve svém daňovém přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 podaném dne 31. 3. 2004 na Finančním úřadě v Českém Krumlově takto docílil daňové povinnosti ve výši 638.676 Kč, ačkoliv tato měla být o částku 175.136 Kč vyšší, tedy svým jednáním ve větším rozsahu zkrátil daň. Celková škoda, kterou muž státu způsobil je vyčíslena na 430.864 Kč.
6. 52letý muž, který podnikal na základě živnostenského oprávnění s předmětem podnikání zednictví a přípravné práce pro stavby na Holicku, předložil na finančním úřadě přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 2004 s vypočtenou daní ve výši okolo 10 000 korun. Uvedené daňové přiznání však za něho vyplnil 49letý muž, se kterým ve své podnikatelské činnosti spolupracoval na základě ústní dohody a jenž za něj vedl účetnictví a podepisoval jeho jménem faktury, kontroloval tok finančních prostředků a další věci. Mladší z mužů v daňovém přiznání měl úmyslně zvýšit výdaje ovlivňující základ daně a snížil příjmy ovlivňující základ daně. Dále do daňové evidence zahrnul pozměněné daňové doklady. V konečném důsledku vše vedlo ke zkrácení daně z příjmů fyzických osob o částku bezmála 85 000 korun. Dle zákona nyní oběma mužům hrozí trest odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo peněžitý trest.
7. Dvaatřicetiletá žena podnikající dle živnostenského zákona, nepodávala daňová přiznání, ačkoliv vykonávala podnikatelskou činnost a vznikla jí tak daňová povinnost. Zkrátila daň z příjmu fyzických osob a daň z přidané hodnoty v celkové

výši přesahující 830 tisíc korun. Za toto jednání zákon ukládá trest odnětí svobody na jeden rok až osm let.

### **6.3.3. Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků**

- Neodvedení sražené daně správci daně.
  - Nedostatky ve zdanění v rámci závislé činnosti mezinárodního pronájmu pracovní síly, apod.
1. Muž jako fyzická podnikající osoba uvedl do přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2005 a 2006 základ daně v nesprávné výši, neodvedl daň z přidané hodnoty ze všech uskutečněných zdanitelných plnění v jednotlivých zdaňovacích obdobích v roce 2005 a 2006 a svým zaměstnancům nesrážel a do státního rozpočtu neodváděl daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků. Tímto způsobil celkovou škodu ve výši 3.288.222,-Kč.
  2. Dne 17. ledna bylo zahájeno trestní stíhání proti pětadvacetileté ženě a o rok staršího muže z Příbrami pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Od února 1996 až do října 2005 neodváděli daň ze mzdy, odvody na sociální zabezpečení a na zdravotní zabezpečení za své zaměstnance. Tímto jednáním dluží na těchto platbách přes 1 milion 700 tisíc korun. Tento trestný čin může být potrestán jedním rokem až osmi lety vězení.

### **6.3.4. Daň z přidané hodnoty**

- Uplatňování nároků na odpočet daně na vstupu bez doložení daňovými doklady.
- Neoprávněné uplatňování nároků na odpočet daně na vstupu v případech, kdy zdanitelná plnění neuskutečnily subjekty uvedené na daňových dokladech.
- Nevykázání daně na výstupu za uskutečněná zdanitelná plnění, zejména u prodeje zboží.
- Neoprávněné uplatňované nároky na odpočet daně na vstupu, zejména u nákupu služeb, zprostředkovatelské činnosti, výdajů na reklamu, kdy tyto služby nebyly použity k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění.
- Neoprávněné dvakrát uplatňovaná daň na vstupu – většinou souběžně z přijatých faktur a pokladních dokladů.
- Při zrušení registrace k DPH není odvedena daň ze zůstatkové ceny majetku a zásob, apod.

1. Fyzická osoba-neplátce DPH podle dokladů vlastnila autobus. Ten údajně prodala další fyzické osobě-plátci DPH a ta následně za stejnou cenu prodala autobus další osobě, která byla registrována k DPH. Ta daň přiznala, ale nezaplatila a nakonec prodala autobus opět ve stejné ceně firmě-právníce osobě, kde byla statutárním orgánem osoba totožná s fyzickou osobou ze začátku tohoto řetězce. Právníce osoba si uplatnila odpočet DPH v daňovém přiznání a požadovala vyplacení nadměrného odpočtu od finančního úřadu. Správce daně ale po provedeném šetření došel k závěru, že celá transakce byla fiktivní s cílem neoprávněně uplatnit odpočet DPH a že je zde podezření z pokusu o spáchání trestného činu zkrácení daně. A podal oznámení na osoby, které se na celé kauze podílely.
2. Obviněná R. B., společně se zemřelým T. B. v období od roku 1999 do roku 2005 včetně, vyhotovovala fiktivní daňové doklady – dodavatelské faktury, dodací listy, příjmové pokladní doklady za neaktivní obchodní společnosti. Statutárními orgány uvedených společností byly osoby, které se těmito staly na základě pokynů T. B. a byly ochotné za finanční odměnu působit jako jednatele společností, i když ve skutečnosti v této době společnosti nevykonávaly žádnou podnikatelskou činnost. Obviněná R.B. si byla vědoma toho, že takto vyhotovené daňové doklady budou použity poplatníky ke zkrácení daně a tyto nepravdivé účetní doklady distribuovala samostatně, nebo po vzájemné dohodě s dalšími osobami je tyto osoby distribuovali jednotlivým podnikatelským subjektům. Vždy se tak mělo dít za finanční provizi, která většinou představovala částku daně z přidané hodnoty a proměnlivou procentuální částku z fakturované ceny v přibližném rozpětí 5-15 %, kterou poskytovaly daňové subjekty, tedy společnosti a fyzické osoby. Následně statutární orgány nebo jiné oprávněné osoby tyto nepravdivé faktury zaúčtovaly do svého účetnictví a poté podaly odpovídající daňová přiznání. Pokud se týká ostatních obviněných, tedy osob na pozicích statutárních orgánů nebo jiné oprávněných osob, které do účetnictví daňových subjektů zanesly nebo nechaly zanechat nepravdivé daňové doklady, tak jejich motivace byla dána především snahou zkrátit daň, a tím se neoprávněně obohatit. Pro splnění svých cílů měly tyto osoby využívat nepravdivé doklady, které si opatřily od obviněné R. B., případně zprostředkovaně od dalších osob. Všichni obvinění jsou stíháni na svobodě.
3. Trestná činnost obviněného spočívala v podvodném vylákání finančních prostředků v rámci neoprávněného nárokování nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, a to ve výši téměř 36 miliónů Kč. Obviněný se měl dopustit trestné činnosti tím, že do daňového přiznání úmyslně zahrnul fiktivní faktury za ve skutečnosti nerealizované dodávky zlatých a jiných šperků, hodinek, movitého vybavení prodejny atd. U místně příslušného finančního úřadu požadoval hlavní obviněný v roce 2003 vyplacení nadměrného odpočtu DPH ve výši cca. 36 mil Kč, kdy mu finanční úřad vyplatil 15 miliónů Kč. Zbylou část finanční úřad nevyplatil z důvodu rozporů

zjištěných kontrolou u obchodní společnosti, která nemohla doložit ve svém účetnictví úplnou evidenci zboží.

4. Obviněný požadoval vyplacení nadměrného odpočtu na základě dokladů, které nechal podepsat od nastrčených jednatelů, tzv. „bílých koní“, kdy prostřednictvím firmy, kterou fakticky ovládal, nárokoval vyplacení nadměrného odpočtu DPH ve výši cca. 26 mil Kč. Z důvodu včasné realizace případu však k výplatě nadměrného odpočtu nedošlo.
5. Plátce daně si uplatnil odpočet DPH z daňového dokladu, kterým mu byla fakturována provize za zprostředkování prodeje pozemků. V rámci daňového řízení dospěl správce daně k závěru, že se jedná o zastřený stav, neboť za obě strany (plátce i zprostředkovatele) jednaly personálně a majetkově propojené osoby. Plátce daně nakonec prodal pozemky jinému kupujícímu, než kterého zajistil zprostředkovatel; zprostředkovatel tedy neposkytl služby, ke kterým se smlouvou zavázal. Nadto správce zjistil, že ke dni uplatnění odpočtu daně nebyly služby zprostředkování vůbec poskytnuty, neboť výplata provize byla vázána na uzavření kupní smlouvy na koupi pozemků nebo na vypovězení smlouvy. Ani jedna skutečnost nenastala. Vyšlo najevo i to, že výše provize byla stanovena procentem z kupní ceny, avšak u příslušného soudu bylo vedeno sporné řízení ve věci rozlohy prodávaných pozemků, takže ani vyšší provize nebylo (a není) možné vyčíslit.
6. Spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby se měli dopustit dva muži, kteří jako jednatelé firmy se sídlem v Olomouci uvedli dle daňových přiznání za rok 2005 zdanitelná plnění v částce přesahující hodnotu 247 milionů Kč. Šetřením správce daně bylo zjištěno, že na adrese sídla, uvedené v obchodním rejstříku, se společnost fakticky nenachází. Poštu jeden z jednatelů přebíral na adrese svého trvalého pobytu. Společnost nemá žádné zaměstnance, nevlastní nemovitosti ani jiný hmotný majetek. Patrně realizuje fiktivní obchodní případy a svým jednáním tak umožnila jiným daňovým subjektům uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Nebyla prokázána oprávněnost nároku na odpočet DPH za prosinec r. 2005 a jednatelé společnosti svým jednáním úmyslně způsobili státnímu rozpočtu škodu ve výši 5 milionů korun.

#### **6.3.5. Spotřební daň**

- Dovoz zboží ze zahraničí bez jeho přihlášení k celnímu řízení.
- Machinace se zbožím, které je shodné z hlediska kvality, ale odlišné z hlediska daňového zatížení (typicky přeměny lehkých topných olejů na motorovou naftu, zpracování syntetického lihu na různé druhy alkoholických nápojů apod.), apod.

1. Obvinění od února roku 2007 distribuovali na území České republiky nekolikované cigarety. Při domovních prohlídkách bylo zajištěno kolem 4000 ks kartonů cigaret různých značek. Do současné doby zadokumentovaný daňový únik na těchto cigaretách činí pouze na spotřební dani 1. 600. 000,-Kč. Domovní prohlídky byly prováděny na pozemcích a v objektech určených k podnikání na okresech Mladá Boleslav, Jindřichův Hradec, Trutnov, Praha a Praha venkov. Čtyřem pachatelům bylo sděleno obvinění z trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Za tento trestný čin může být pachateli uložen trest odnětí svobody na jeden rok až osm let.
2. Podnikatelé ve věku 33, 38 a 40 let jsou obviněni z trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, kterého se měli dopustit tím, že v době od listopadu 2005 do 28.3.2007 v obcích Vysoká, Bartultovice a Pitárné skladovali alkoholické nápoje různých značek. K nelegálnímu skladování, převážení a distribuci alkoholu užívali různá vozidla, která byla zjištěna. Získané finanční prostředky z prodaného alkoholu si ponechali pro svou potřebu a neodvedením spotřební daně za tento prodaný a skladovaný alkohol měli způsobit škodu ve výši nejméně 1 157 785 Kč.
3. Pro trestné činy zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a porušení předpisů o nálepkách k označení zboží je stíháno pět mužů a jedna žena. Jmenovaní společně za využití konspirativních prvků v noci na úterý zorganizovali a následně zařídili převoz 14 000 litrů nejméně 96 procentního nepředpisově denaturovaného lihu z Polska do České republiky přes hraniční celní přechod Náchod - Běloves. Podle přepravních dokladů byl deklarován jako ředidlo barev, s místem dodání v Maďarsku. Náklad převezli do areálu rodinného domu v Českém Těšíně - Horním Žukově. Láh ihned přečerpávali z nákladního motorového vozidla pomocí rychločerpadel do předem připravených barelů. Láh měl být po jednoduché mechanické filtraci přes aktivní uhlí či jiná činidla využit k výrobě lihovin pro český trh. Ve stejném objektu i dalších skladovali různé množství zákonným způsobem neoznačený alkohol různého druhu. Byl připraven k distribuci různým odběratelům, bez kontrolních nálepek. K výše uvedené činnosti neměli oprávnění. Vše konali v úmyslu vyhnout se daňové povinnosti. Předběžně vyčíslena škoda na neuhrazené spotřební dani za dovezený láh z Polské republiky a skladovaný nelegálně vyrobený alkohol za více jak 4,5 mil. Kč. Další dvě osoby - řidiči nákladních vozidel - jsou stíháni pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.
4. Dva čeští občané ve věku 30 a 63 let měli podle kriminalistů vystupovat jako zástupci jisté slovenské firmy, kterými však nebyli, navíc dotčená firma sice fakticky existuje ale nevykazuje žádnou činnost, a takto vyjednat s německým dodavatelem odběry motorové nafty. Cisterny s naftou měly podle fiktivních

dokladů směřovat z Německa na Slovensko, ale ve skutečnosti končily již v Praze. S takto získanou naftou měli oba muži, jeden jako údajný jednatel, druhý jako zaměstnanec firmy, dále obchodovat. V období od prosince 2004 do května 2005 mělo být takto do České republiky dovezeno nejméně 30 milionů litrů nafty, aniž by její faktický odběratel odvedl řádnou daň z přidané hodnoty a spotřební daň. České republice tak měla vzniknout škoda za téměř 361 milionů korun. Podnětem k zahájení šetření byla celní kontrola kamionu s cisternou přepravujícího v květnu loňského roku motorovou naftu, při které pracovníci Celní správy zjistili neshody v údajích uvedených v dokumentech pro mezinárodní nákladní přepravu. Mladší z pachatelů byl vzat do vazby, starší je stíhán na svobodě. V případě prokázání viny jim za trestný čin podle ustanovení § 148 trestního zákona hrozí až dvanáctiletý trest odnětí svobody.

5. Po více než osmnácti měsících prověřování zahájili v noci ze 4. na 5. dubna 2006 desítky příslušníků Útvaru odhalování nelegálních výnosů a daňové kriminality SKPV („finanční policie“) ve spolupráci s kriminalisty PČR Správy Východočeského kraje a Celní správou ČR na několika místech České republiky akci s krycím názvem „CISTERNA“. Finanční policie zahájila trestní stíhání proti 16 osobám pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 148 odst. 1,3 písm. a), odst. 4 trestního zákona a dále pro trestný čin účast na zločinném spolčení podle ustanovení § 163a odst.1 trestního zákona. Všichni členové skupiny měli nejméně od počátku roku 2002 až do doby svého zadržení policií organizovaně vyvíjet na území naší republiky činnost směřující ke zkrácení spotřební daně z minerálních olejů. Pohonné hmoty - naftu a benzin Natural 95 i 91, které jsou zatíženy spotřební daní, měli míchat s jinými minerálními oleji, jako např. s technickým benzinem nebo strojním olejem a dalšími, které zatíženy spotřební daní nejsou. Komodity byly míchány v takovém poměru, aby byl ještě zachován bod vznícení. Takto „upravené“ byly dále prodávány do čerpacích stanic jako řádné pohonné hmoty. Policie dále podezřívá obviněné z účetních machinací, které spočívaly v některých fiktivních obchodních transakcích nekontaktním firmám, aby se formálně vyrovnaly skladové zásoby a nevzniklo podezření ze strany správce daně. Způsobená škoda činí v tuto chvíli přibližně 244 milionů korun. Během domovních prohlídek a prohlídek jiných prostor, jako např. skladů a čerpacích stanic, byly zajištěny účetní doklady řady obchodních společností, finanční hotovost a desetitisíce litrů pohonných hmot. U jedné osoby byl podán návrh na vazbu, ostatní jsou stíhány na svobodě. V případě odsouzení hrozí obviněným až dvanáctiletý trest odnětí svobody.

#### **6.3.6. Daň z nemovitostí**

- Nepřiznané stavby a pozemky, nebo chybně uvedené výměry pozemků.
- Nezohledněné změny v užívání staveb (podnikání).
- U staveb pro podnikatelskou činnost je chybně stanoven počet nadzemních podlaží.

- Nesprávné zařazení staveb do jednotlivých druhů a tím chybné použití sazby daně, apod.
1. Pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je stíhán dvaadvacátiletý muž z Přerovska. Podnikal na základě živnostenského oprávnění a pronajímal nemovitosti. Daň z příjmů z pronájmů nemovitostí zkrátil o více jak milion a za rok 2005 o více jak dva miliony. Dluh vůči státu činí 3.153.496 Kč.

## 7. ZHODNOCENÍ STÁVAJÍCÍ PRÁVNÍ ÚPRAVY TRESTNÝCH ČINŮ DAŇOVÝCH

Při rozboru trestných činů daňových jsem zmínila jejich zařazení na druhé místo v systému zvláštní části trestního zákona. Trestně právní reakce na hospodářskou kriminalitu se ale nevyčerpává pouze ustanoveními uvedenými v druhé hlavě zvláštní části trestního zákona. Trestní postih protiprávních jevů v ekonomice umožňují i jiné skutkové podstaty, zejména pak ty, které jsou zařazeny do hlavy deváté zvláštní části trestního zákona označené jako „Trestné činy proti majetku“.

### 7.1. Legislativní úprava

Vzájemný vztah trestných činů hospodářských (druhá hlava zvláštní části trestního zákona) a trestných činů majetkových (devátá hlava zvláštní části trestního zákona) není dostatečně systematicky vymezen a stává se tak dosti komplikovaným. To se pak nepříznivě odráží v praxi, kde vznikají problémy, podle kterého ustanovení určité jednání postihnout, zda je jedno jednání vůči druhému speciální, anebo zda je možný jednočinný souběh trestných činů hospodářských a majetkových. Například trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je zpravidla zvláštním případem podvodu. Neposoudí se proto v souběhu s trestným činem podvodu podle § 250. Udávání padělaných peněz jako pravých podle § 140 však může být zároveň podvodem.

*(JELÍNEK, Praha, str. 471)*

K řešení stávajících problémů v souvislosti s možností odpovídajícího trestního postihu kriminality ve sféře hospodářské by jistě přispěla určitá názorová jednotnost již na samotný pojem hospodářské kriminality. K této shodě by měl dospět jak zákonodárce, tak i kriminologie a kriminalistika. A právě legislativa sehrává v tomto směru významnou roli. Pokud totiž přijmeme fakt, že právě hlava druhá zvláštní části našeho trestního zákona s názvem „Trestné činy hospodářské“ byla formulována pro ochranu centrálně plánovaného a řízeného národního hospodářství, musíme pak připustit, že i přesto, že byla již několikrát novelizována, stále ještě neodpovídá současným potřebám rozvíjejícího se tržního hospodářství v podmínkách právního státu.

**DE LEGE FEREDA** se tedy nabízí dvě řešení:

1. vytvořit samostatný trestní hospodářský zákon
2. od základů přepracovat druhou hlavu zvláštní části trestního zákona postihující ekonomiku tržního hospodářství, mechanismu volné soutěže, nových ekonomických vztahů, ekologických potřeb, apod.



Po novelizaci trestního zákona volá i sama skutečnost, že se formy trestné činnosti v hospodářské oblasti velice rychle vyvíjejí a je tedy nutné dokázat patřičně zařadit stále nové skutkové podstaty (např. § 128 – o tzv. insider tradingu a selftradingu,).

Dnešní doba je charakteristická tím, že se neustále hodnotí způsoby, průběh, dopady a rizika určité ekonomické přeměny, kterou naše společnost stále ještě prochází. Bez přestání jsou hledány příčiny pomalého ekonomického růstu, snížení konkurenceschopnosti českých výrobků na zahraničním trhu a opuštění výhodných pozic na zahraničním trhu, zejména trhu v bývalých státech tzv. socialistického společenství. Roste zadluženost státu, bankrotují podniky a společnosti a s tím vším je samozřejmě spojené i rostoucí sociální napětí ve společnosti. Mám ale pocit, že se při vší té snaze o objektivní analyzování pozapomnělo na to, že je v první řadě nutné vytvořit patřičné právní předpoklady pro uskutečnění úspěšného průběh zmíněného ekonomického přerodu.

Zdá se, že se nevěnuje patřičná pozornost tak zásadní oblasti jakou je transformace právního systému, který by měl přinejmenším doprovázet politické a ekonomické změny souběžně s jejich prováděním, a na transformaci příslušných státních institucí a hospodářských organizací, které, logicky, neměly přílišného zájmu samy sebe restrukturalizovat, měnit apod.

Právní regulace musí být přiměřená a nesmí jít nad rámec nutných omezení vyplývajících z potřeby stanovit jasná pravidla pro fungování všech hospodářských subjektů s rovným postavením na trhu. Základem takové regulace je civilněprávní oblast, tedy oblast upravovaná občanským zákoníkem, odchoďním zákoníkem, daňovými zákony apod. Zároveň se ale nesmí podceňovat nebo dokonce opomíjet, jak se bohužel stalo, regulaci trestněprávní, která musí celý systém civilněprávní regulace završovat pro případ, že subjekty daná pravidla chování porušují až do té míry, že jsou škodlivé pro ostatní subjekty i celou společnost. Trestněprávní předpisy by ale neměly jít nad rámec pravidel upravených civilněprávními normami a ukládat nebo vyžadovat nové povinnosti a přiznávat „nadstandardní“ práva pro určité subjekty. Měly by pouze řešit porušení nebo nesplnění nejzásadnějších pravidel chování podle civilního práva a případné porušení sankcionovat. To by zásadním způsobem přispělo k „bezpečnějšímu a rovnějšímu“ podnikatelskému, obchodnímu prostředí.

Samozřejmě, problém kriminality obecně a ekonomické kriminality zvláště spočívá a spočíval také v čemsi, co filosofové označují jako společenské vědomí. Právě v této oblasti však transformace stále probíhá a bude určitě probíhat ještě dlouho. Jakákoli moralizující hesla typu „Normální je nelhat“, „Nebát se a nekrást“ apod. jsou nepochybně pravdivá, ale v existující realitě značně nadnesená a tím pádem i neúčinná.

## ZÁVĚR

Myslím, že není již nutné opět zdůrazňovat jak nebezpečné jsou ve svém důsledku kriminální aktivity v oblasti ekonomiky, jak nápadná je podoba jejich technologických postupu s běžnými ekonomickými činnostmi, a že díky této podobnosti je značně složité jejich dokumentování a úspěšné trestního stíhání.

Více než u jiných druhů kriminality je pro hospodářskou kriminalitu charakteristické velmi nesnadné určení hranice mezi neetickým chováním, chováním, které využívá všech možností na samé hraně platné legislativy a chováním, které již překračuje hranice trestního práva.

Tato kriminalita má mimořádný sociální a ekonomický dopad na vnitřní stabilitu státu. Kromě jiných aspektu se dotýká základních příjmových složek státu (daní, cel, poplatku), jejichž ohrožení zpochybňuje dlouhodobé a kvalitní fungování státního mechanismu. Značná část jejich projevů je složitým občanskoprávním, ekonomickým a trestněprávním problémem, jehož řešení vyžaduje speciální odbornost a stále inovování znalostí jak u pracovníku legislativních orgánů, tak i u pracovníku příslušných orgánů státní správy a orgánů činných v trestním řízení.

S cílem účinně čelit daňovým podvodům, daňové orgány jednotlivých států navzájem spolupracují a vyměňují si informace. Tato mezinárodní spolupráce obecně vychází z principů stanovených Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj - OECD. Mezinárodní výměna informací je dále realizována v souladu se zákonem č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisu. Nejvíce využívanými typy spolupráce jsou výměna informací na dožádání a výměna informací z vlastního podnětu, s nimiž jsou obvykle spojena šetření daňových orgánů.

České daňové orgány spolupracují např. s daňovou správou Velké Británie, Francie a v roce 2002 se činnost soustředila také na další spolupráci s mezinárodní daňovou organizací „Evropská organizace daňové správy (IOTA), ve které je ČR, jako jeden z jejích zakladatelů, řádným členem již od r. 1997. Nadále také pokračuje spolupráce mezi českou a slovenskou daňovou správou.

Ačkoliv se daňové orgány snaží účinně spolupracovat na mezinárodní úrovni, spolupráce na domácí půdě, tedy spolupráce s veřejností a úroveň preventivní činnosti je v oblasti vyšetřování hospodářské kriminality bohužel na značně nízké úrovni.

Nízká kriminální citlivost obyvatelstva v hospodářské sféře a netečnost k jednání, které bezprostředně nepoškozuje občana, jsou základní příčiny nízké úrovně spolupráce veřejnosti v oblasti potírání hospodářské trestné činnosti. Proto je nutné zasadit se o zakotvení morálního kodexu trhu a podnikání ve vědomí obyvatelstva a zároveň spolupůsobit na jednoznačné odsouzení nezákonných praktik v hospodářské sféře. Různí tzv. „podnikatelé“ by neměli mít místo v hospodářském životě společnosti. Významnou roli by zde mohly sehrát podnikatelské korporace, které by měly nepoctivé podnikatele vyloučit ze svých řad.

Preventivnímu působení by měla přispět také zvýšená efektivita činnosti kontrolních a revizních orgánů. Je nutné vytvářet speciální vyšetřovací týmy pro vyšetřování hospodářské kriminality ze zkušených, právně i ekonomicky vzdělaných pracovníků.

Nemalý význam v oblasti prevence bych spatřovala také ve zveřejňování vyřešených případů hospodářské trestné činnosti v hromadných sdělovacích prostředcích včetně uvedení konkrétních pachatelů, výše škod a trestů.

V neposlední řadě je nutné připustit, že i přes úpravu obsaženou v trestním zákoně není současná právní úprava schopna dostatečně účinně postihnout rozvíjející se daňovou delikvenci. Zaostává za realitou, nedostatečně a značně opožděně reaguje na vysoce organizovanou daňovou trestnou činnost, přičemž nedostatky zákonné úpravy jsou pachateli využívány k vytváření stále vyšších zisků, v konečném důsledku až do investování v rámci legálního podnikání.

## **SUMMARY**

Tax offences in accordance to the chapter two of the special part of the Penal Code are the most often occurring economic crimes dealt with by the investigative, prosecuting and adjudicating bodies. Considering the fact that tax liability and other relating duties concern nearly every citizen of productive age and all natural as well as artificial legal persons, the interest to minimise the tax burden is natural. Undoubtedly, they should make an effort to achieve such minimisation in a legal way, without committing an offence. Not every tax evasion must necessarily be an offence. However, significantly complicated tax legislation does not provide a reliable lead to distinguish between legal and illegal activities and thus there are no borders exactly defining injustice.

In accordance to the section 148 of the Penal Code, the offence of evading taxes, fees or other compulsory payments, which is the central point of my work, can be committed in a great number of miscellaneous ways. The body of the offence is evading taxes to a larger extent or enticing a tax advantage. It can originate either in active conduct, e.g. falsification of account books and documents, or in omission of statutory duty including the failure to submit a tax return. Evading taxes or enticing a tax advantage applies to any tax or any other compulsory payment.

Both these alternatives of the offence consist in fraudulent practices, which lead either to tax evasion by the taxpayer towards the state or any other tax recipient (section 148, subsection 1 of the Penal Code), or sham facts are presented in order to create a duty for the state or for another subject to provide the taxpayer with a payment (section 148, subsection 2 of the Penal Code).

The offence of evading taxes, fees or other compulsory payments can have a

form of the continuation of the offence (section 89, subsection 3 of the Penal Code), especially in cases of tax evasion per more tax periods in sequence. In such cases the amount of evasion is totalled up. Tax evasion or an enticed tax advantage constitute damage as a sign of the stricter legal qualification in accordance to section 148, subsection 3, paragraph c of the Penal Code although it is the damage compensation of which is not decided in criminal proceedings in accordance to section 228 and section 229 of the Criminal Procedure Code.

**KEYWORD:**

enticing a tax advantage – vylákání daňové výhody  
offence of evading taxes, fees or other compulsory payments - trestný či zkrácení daně,  
poplatku a podobné povinné platby  
tax evasion – zkrácená daň

## PRAMENY A POUŽITÁ LITERATURA:

- (1) CHMELÍK, J., HÁJEK, P., NEČAS, S.: Úvod do hospodářské kriminality. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2005, 167 s.
- (2) ČASTORÁL, Z.: Ekonomická kriminalita (z pohledu řízení a správy). Praha: Vysoká škola finanční a správní, o.p.s. v edici Eupress, 2007, 183 s.
- (3) SCHEINOST, M.: Výzkum ekonomické kriminality. Praha: IKSP, 2004, 169 s.
- (4) Trestní právo hmotné, I. a II. Svazek, kolektiv, 2. vydání, Praha: CODEX 1994.
- (5) NOVOTNÝ, O.: O otázkách hospodářského trestního práva, Právní praxe č. 6/1997
- (6) TERYNGEL, J., Podnikání, hospodářské a majetkové trestné činy. Praha: Prospektrum, 1991.
- (7) VIKTORYOVÁ, J.: Metodika vyšetřování trestných činů, II. část, Vybrané druhy ekonomických trestných činů. Bratislava: Akademia policejného zboru Slovenskej republiky, 2004, s. 7
- (8) PORADA, V., a kol.: Kriminalistika. Brno: CERM, 2001.
- (9) NĚMEC, M.: Organizovaný zločin. Praha, 1995, str. 106
- (10) KONRÁD, Z. a kol.: Metodika vyšetřování jednotlivých druhů trestných činů. Praha. PAČR, 1995
- (11) ZAPLETAL, Z., a kol.: Kriminologie. Praha. PAČR
- (12) BALOUN, V.: Organizovaný zločin a jeho možné projevy ve finančním sektoru ekonomiky. Praha, IKSP, 1999, str. 9 a násl.
- (13) MARTINEZ, J-C.: Daňový únik. Praha: HZ Praha, 1995, 144 s.
- (14) Kubátová, K.: Daňová teorie a politika. Praha: ASPI, 2006, 279 s.
- (15) VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L.: Daňový systém 2006, Praha: VOX, 2006, 324 s.
- (16) BALOUN, V.: Finanční kriminalita v České republice. Praha: IKSP, 2004, 151 s.
- (17) TOMANOVÁ, D. a kol.: Daně I. a II.. Praha: ASPI, 2006, 970 s.
- (18) Daňová správa – Informace z [www.mfcr.cz](http://www.mfcr.cz)
- (19) Informace z [www.justice.cz](http://www.justice.cz)
- (20) Elektronický systém ASPI
- (21) Statistické ročenky Ministerstva spravedlnosti ČR
- (22) Statistické ročenky Policie ČR
- (23) ŠÁMAL, P., PÚRY, F., RIZMAN, S.: Trestní zákon. Praha: C. H. Beck, 2004, 1719 s.
- (24) ŠÁMAL, P. a kol.: Trestní řád. Praha: C. H. Beck, 2005
- (25) JELÍNEK, J.: Trestní zákon a trestní řád. Praha: Linde, 2005
- (26) JELÍNEK, J. a kol.: Trestní právo hmotné, 2. vydání, Praha: Linde, 2006, 823 s.
- (27) NOVOTNÝ, O., VOKOUN, R. a kol.: Trestní právo hmotné, 5. vydání, Praha: ASPI, 2007, 479 s.
- (28) PRAVNIRADCE.IHNED.CZ