

**JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH**

**Ekonomická fakulta**

**BAKALÁŘSKÁ PRÁCE**

**2012**

**Hana Ziková**

**JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH**

**Ekonomická fakulta**

**Katedra účetnictví a financí**

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

# **Daňové trestné činy po roce 2010**

České Budějovice 2012

**Vedoucí bakalářské práce:**  
Ing. Václav Boněk

**Autor:**  
Hana Ziková

**ZADANÍ BAKALÁRSKÉ PRAČE**  
**(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)**

Jméno a příjmení: **Hana ZIKOVÁ E09094**  
Osobní číslo: **B6208**  
Studijní číslo: **Ekonomika a management Účetnictví a finanční řízení podniku Daňové trestné činy po roce 2010**  
Studijní program: **Účetnictví a finanční řízení podniku**  
Název oboru: **Ekonomika a management Účetnictví a finanční řízení podniku**  
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**  
Téma: **Daňové trestné činy po roce 2010**

**Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :**

**Cíl práce:**

Analyzovat současnou právní úpravu daňových trestných činů, porovnat s úpravou předchozí, a zhodnotit účinnost trestnosti nezákonného daňového chování.

**Metodický postup:**

1. Důvody trestnosti některých nezákonných chování daňových subjektů
  2. Současná právní úprava daňových trestných činů
  3. Úprava trestnosti daňových trestných činů před rokem 2010 a zdůvodnění změn
- I. Význam institutu účinné lítosti
- Konkrétní příklady daňových trestných činů
0. Závěr

**Rozsah grafických prací:**

Rozsah pracovní zprávy: **40 - 50 stran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

1. Šámal, P. a kol. Trestní zákoník - komentář. Praha: C. H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-109-3.
2. Šámal, Půry, Rizman, Trestní zákon - komentář. Praha: C. H. Beck, 2010. ISBN 80-7179-896-7.
3. Prouza, D. Trestní zákon s judikaturou. Praha: C. H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-187-1.
4. [www.nsoud.cz](http://www.nsoud.cz)
5. odborné časopisy (zejm. Trestní právo)

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Václav Boněk**

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: **1. března 2011** Termín

odevzdání bakalářské práce: **15. dubna 2012**

  
Ing. Lada Holínek, MPA  
děkan

HOŠKOVSKÁ UNIVERZITA  
EKONOMICKÁ FAKULTA  
Studentů 13 370 05 České  
Budějovice

  
doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.  
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března  
2011

## **Prohlášení**

Prohlašuji, že jsem svoji bakalářskou práci na téma „Daňové trestné činy po roce 2010“ vypracovala samostatně pouze s použitím vlastních zjištění, pramenů a literatury uvedených v seznamu použité literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

České Budějovice, dne 27. 4. 2010.

.....

Hana Ziková

## **Poděkování**

Děkuji vedoucímu bakalářské práce, panu Ing. Václavu Boňkovi, za zájem, cenné rady, odborné vedení a čas, který mi věnoval při zpracování této práce.

# Obsah

<b>1</b>	<b>Úvod</b> .....	<b>4</b>
<b>2</b>	<b>Pojmové vymezení problematiky</b> .....	<b>5</b>
2.1.	Daň .....	5
2.1.1.	<i>Funkce daní</i> .....	5
2.2.	Daňový subjekt .....	6
2.3.	Optimalizace daňové povinnosti .....	6
2.4.	Daňový únik .....	8
2.5.	Daňová kontrola.....	10
2.6.	Orgány působící v daňové správě .....	12
2.7.	Trestný čin.....	13
2.8.	Hospodářská trestná činnost.....	14
2.9.	Dynamika kriminality .....	16
2.10.	Osoba trestně odpovědná .....	20
2.11.	Zjištění daňových trestných činů .....	22
<b>3</b>	<b>Důvody trestnosti některých nezákonných chování daňových subjektů</b> .....	<b>23</b>
3.1.	Důvody trestnosti u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.....	23
3.2.	Důvody trestnosti u trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby .....	27
3.3.	Důvody trestnosti u trestného činu nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení.....	28
3.4.	Důvody trestnosti u trestného činu porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží .....	28
3.5.	Důvody trestnosti u trestného činu padělání a pozměňování předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti .....	29
<b>4</b>	<b>Současná právní úprava daňových trestných činů</b> .....	<b>30</b>
4.1.	Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku .....	31

4.2.	Neodvedení daně, pojistné na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 trestního zákoníku .....	34
4.3.	Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení podle § 243 trestního zákoníku .....	36
4.4.	Porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží podle § 244 trestního zákoníku .....	37
4.5.	Padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti podle § 245 trestního zákoníku .....	39
4.6.	Hranice trestnosti .....	41
<b>5</b>	<b>Úprava trestnosti daňových trestných činů před rokem 2010 a zdůvodnění změn....</b>	<b>42</b>
5.1.	Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku ve srovnání s trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 trestního zákona.....	43
5.2.	Trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 trestního zákoníku ve srovnání s trestným činem neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti podle § 147 trestního zákona.....	45
5.3.	Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení podle § 243 trestního zákoníku ve srovnání s trestným činem nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení podle § 148b trestního zákona .....	46
5.4.	Trestný čin porušení předpisů o nálepkách k označení zboží podle § 244 trestního zákoníku ve srovnání s trestným činem porušení předpisů o nálepkách k označení zboží podle § 148a trestního zákona .....	47
5.5.	Trestný čin padělání a pozměňování nálepek k označení zboží nebo předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti podle § 245 trestního zákoníku ve srovnání s trestným činem padělání a pozměňování nálepek k označení zboží nebo předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti podle § 145a trestního zákona .....	48
<b>6</b>	<b>Význam institutu účinné lítosti.....</b>	<b>49</b>
6.1.	Obecná úprava účinné lítosti .....	49
6.2.	Zvláštní ustanovení o účinné lítosti.....	52
<b>7</b>	<b>Metodika práce .....</b>	<b>54</b>
<b>8</b>	<b>Daňové trestné činy .....</b>	<b>55</b>



8.1.	Součinnost s orgány činnými v trestním řízení .....	56
8.2.	Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.....	58
8.3.	Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby .....	60
8.4.	Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení.....	62
8.5.	Porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží.....	63
8.6.	Padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti .....	64
<b>9</b>	<b>Konkrétní příklady daňových trestných činů .....</b>	<b>67</b>
<b>10</b>	<b>Závěr .....</b>	<b>73</b>
<b>11</b>	<b>Summary .....</b>	<b>74</b>
<b>12</b>	<b>Seznam použité literatury .....</b>	<b>75</b>
	Seznam zkratk, zákonů, tabulek a grafů.....	76
	Seznam zkratk: .....	76
	Seznam zákonů: .....	76
	Seznam internetových stránek: .....	77
	Seznam elektronických publikací: .....	77
	Judikatura: .....	78
	Seznam tabulek: .....	78
	Seznam grafů: .....	79
	Seznam obrázků: .....	79

# 1 Úvod

---

Daňové trestné činy jsou nepříznivým jevem společnosti, jimi vytvořené nelegální zisky dosahují astronomických částek, což má negativní dopad na státní rozpočet. Trestné činy daňové jsou zařazeny mezi specializované trestné činy a jejich odhalování je stále složitější. Způsoby páchaní této trestné činnosti jsou nepřetržitě zdokonalovány a pachatelé vytváří určité rozsáhlé řetězce, což oddaluje odhalení těchto trestných činů. Určitým způsobem jde také o trestné činy latentní neboli skryté, jak je zmíněno v samotné práci.

Téma bakalářské práce „Daňové trestné činy po roce 2010“ jsem si vybrala z důvodu zájmu dozvědět se o této problematice více, neboť byla a je neustále mediálně připomínána. Daňové úniky se staly „populárními“ trestnými činy a samotný odhad velikosti nepřiznaných daní nebyl v České republice nikdy komplexně zpracován.

V první kapitole se zabývám základními pojmy, které nás uvedou blíže do problematiky tématu. Nejprve je vysvětleno, co je to daň a její funkce, optimalizace daňové povinnosti, daňový únik, daňová kontrola, trestný čin a hospodářská trestná činnost.

V druhé kapitole jsou objasněny formy nezákonných chování daňových subjektů, které jsou důvodem trestnosti.

Po této specifikaci možného trestného chování daňových subjektů následuje rozbor současné právní úpravy daňových trestných činů podle nového trestního zákoníku.

Stěžejní částí bakalářské práce je porovnání současné právní úpravy s právní úpravou před rokem 2010 a zdůvodnění provedených změn.

Předposlední kapitola se zabývá možnostmi zániku trestní odpovědnosti formou využití institutu účinné lítosti v obecné a zvláštní právní úpravě. Poslední kapitola se věnuje jednotlivým konkrétním případům daňových trestných činů.

Cílem mé bakalářské práce je především analýza současné právní úpravy daňových trestných činů, porovnání s právní úpravou předešlou a zhodnocení účinnosti trestnosti nezákonného daňového chování.

## 2 Pojmové vymezení problematiky

---

### 2.1. Daň

**Daň** je většinou definována jako povinná, zákonem uložená platba do veřejného rozpočtu, která je neúčelová, neekvivalentní, nenávratná a dále se pravidelně neopakuje. Daně lze uložit pouze zákonem, jak stanovuje Listina základních práv a svobod. Daně jsou též definovány jako neúvěrové příjmy veřejných rozpočtů. (Boněk, 2001, s. 30)

Neúvěrové příjmy jsou takové příjmy, které v budoucnu není nutné vracet. Rozhodující vliv na neúvěrové příjmy mají daně, popřípadě další povinné platby, které mají daňový charakter (například clo, sociální a zdravotní pojistné).

**Povinnost platit daň** můžeme interpretovat právně, je nesporné, že daně omezují svobodu jednotlivce. Tento postup je možný jen na základě uložení povinnosti všeobecně závaznou právní normou, tedy zákonem. Daň je povinná platba a odlišujeme ji od příspěvku, který je založen na dobrovolnosti jednotlivce.

Daně jsou určeny ke hrazení potřeb, které jsou společné a plynou do **veřejného rozpočtu** (státu, obce, kraje či státního fondu), ze kterého se tyto potřeby hradí. Daně mohou plynout i do národních fondů, část daní vybraná v ČR plyne do rozpočtu Evropské unie.

**Nenávratnost** odliší daň od půjčky, majetek se tedy po určité době nevrací zpět. Zaplacením daně nevzniká subjektu žádný konkrétní nárok.

Daň je cena, kterou platí subjekt za spotřebování veřejně prospěšné služby. **Neekvivalentnost** je charakteristickou vlastností daně, říká, že podílení se subjektu určitým dílem na společných příjmech nemá žádný nebo vůbec žádný vztah k tomu, v jaké výši se bude podílet na spotřebě veřejného statku nebo na výdajích veřejného rozpočtu. Určité daně mají za úkol i omezit rozdíly mezi důchody jednotlivců.

Daň je zpravidla **neúčelová**, z toho vyplývá, že když někdo zaplatí daň, pak neví, co bude z těchto prostředků financováno. (Vančurová, 2010, s. 10)

#### 2.1.1. Funkce daní

Všechny daně jsou definovány a upraveny zvláštními zákony a tvoří daňovou soustavu. Mezi funkce daní řadíme zejména funkce fiskální, alokační, redistribuční, stimulační a stabilizační.

**Primární funkcí je funkce fiskální**, tzn. schopnost naplnit veřejný rozpočet. Tato funkce musí být vždy zachována.

**Alokační funkce** vyplývá z možnosti selhání efektivnosti tržních mechanismů na některých trzích. Daně mohou tento nedostatek korigovat.

Pod **redistribuční funkcí** si můžeme představit, že rozdělení důchodů společnosti může být neakceptovatelné společností; daně představují vhodný nástroj pro zmírnění rozdílů v důchodech jednotlivých subjektů, a to tím, že se ve vyšší míře vybírají od bohatších subjektů, což umožní zvýšit příjmy chudších pomocí transferů.

**Stimulační funkce** daní vychází z vnímání daní lidmi jako újmy, a proto jsou ochotni udělat cokoli pro zmenšení daně. Stát poskytuje subjektům různé formy daňových úspor, ale i je vystavuje vyššímu zdanění, pokud se chovají nezodpovědně. Jako nejčastější podporu podnikatelů vnímáme „daňové prázdniny“, jde o snížení daně konkrétní osobě při splnění stanovených podmínek (objem investice, nové technologie, tvorba pracovních míst).

Úkolem **stabilizační funkce** je zmírnění výkyvů ekonomického cyklu. (Vančurová, 2010, s. 11 a dále)

## 2.2. Daňový subjekt

Daňový subjekt je osoba (fyzická nebo právnická), která je povinna odvádět nebo platit daň podle daňového zákona. Daňovým subjektem nemůže nikdy být organizační složka, vždy jen fyzická nebo právnická osoba. Daňový subjekt je vždy pro každou daň zvlášť vymezen. (Boněk, 2001, s. 87)

Pro doplnění a objasnění pojmu daňový subjekt uvádím znění vyňaté z daňového řádu §20 odstavce 2.:

*„Daňový subjekt má práva a povinnosti týkající se správného zjištění a stanovení daně po dobu běhu lhůty pro stanovení daně a při placení daně po dobu, ve které lze považovat placení nedoplatků, a to i v případech, kdy přestal být daňovým subjektem.“* (Zákon č. 280/2009 Sb., § 20)

## 2.3. Optimalizace daňové povinnosti

Optimalizací daňové povinnosti rozumíme takové jednání daňového subjektu, kterým se snaží minimalizovat svou daňovou povinnost, čímž dosahuje zejména **daňovou úsporu** (daňový

subjekt využívá všech alternativních možností snížení základu daně a daně v rámci platných zákonů), **odložení daní do budoucna** nebo **vyhnutí se daním** legálním využitím nedostatků nejen v daňových zákonech. Pokud jde o využití nelegálním způsobem, nelze již hovořit o optimalizaci daňové povinnosti, ale hovoříme o nelegálním daňovém úniku. (Boněk, 2001, s. 228)

**Obrázek 1 - Formy minimalizace daňové povinnosti**

Nezákonná oblast – černá ekonomika		Šedá (stínová) ekonomika		Zákonná oblast		
	Zneužití práva	Daňová obratnost	Neprovedení zdanitelného plnění			
Nelegální daňový únik		Daňové výhody		Daňové chyby	Daňové úspory	Dodržování zákona
Černí poplatníci		Šedí poplatníci		Bílí poplatníci		

(Široký, 2003, s. 227)

Vzhledem k souboru daní, které jsou hrazeny daňovým subjektem, není minimalizace jedné daňové povinnosti a v jednom zdaňovacím období vždy ideální. Je vhodnější mluvit o daňové optimalizaci, která může nabývat různých forem, a to od zákonodárcem očekávaných po trestně právní činnost daňových subjektů. **O daňové úspoře** mluvíme v případě, kdy daňový subjekt využije možnost snížení základu daně nebo všech povolených úprav základu daně při splnění zákonných podmínek. **Vyhnutí se daní** je další forma minimalizace daňové povinnosti a rozumíme tím minimalizaci daně vyhledáváním „skulin či děr“ v daňových zákonech zákonodárcem nezamýšlených. Poslední formou je již nelegální minimalizace, a to v podobě **daňového úniku**. (Široký, 2003, s. 227)

## 2.4. Daňový únik

Daňovým únikem rozumíme minimalizaci nebo nulaci daňové povinnosti. Daňový únik může být legální či nelegální. Legálním daňovým únikem rozumíme stav, kdy daňový subjekt využívá nedostatků v zákonech, a to jen způsobem, který nebyl záměrem zákonodárce; bránit se můžeme jen zkvalitňováním zákonů. Za daňový únik nepovažujeme stav, kdy se daňový subjekt snaží využívat optimalizaci své daňové povinnosti. Za nelegální daňové úniky považujeme případy, kdy daňový subjekt získá danou výhodu, která je v rozporu se zákonem (jde o jeho porušení). Může jít o neúmyslné daňové úniky, které jsou způsobené neúplnou informovaností, nebo o daňové úniky úmyslné, které jsou obvykle největší. Pokud se jedná o úmyslný daňový únik, hovoříme převážně o trestném činu daňovém. Těmto daňovým únikům se většinou státy brání posílením vyhledávací činnosti správců daně, zkvalitňováním právních předpisů či jejich zjednodušením, dále trestními postihy a dalšími. (Boněk, 2001, s. 89)

**Nelegální daňový únik** je protiprávní jednání daňového subjektu s cílem neoprávněně zkrátit velikost daňové povinnosti. Pokud je toto jednání úmyslné a vede ke krácení rozpočtových příjmů ve vyšší míře, může se jednat i o **trestný čin zkrácení daně** nebo obdobné trestné činy. Daňový únik nabývá různých forem, a to i mezinárodních. Daňový únik je pro společnost škodlivý svým omezením předpokládaného daňového výnosu a také je jedním z faktorů vzniku tzv. šedé ekonomiky. Každý stát proti těmto únikům musí bojovat, a to jejich vyhledáváním a sankcionalizací. (Vančurová, 2010, s. 36)

**Tabulka 1 - Daně doměřené územními finančními orgány za období 2005 - 2010 v ČR**

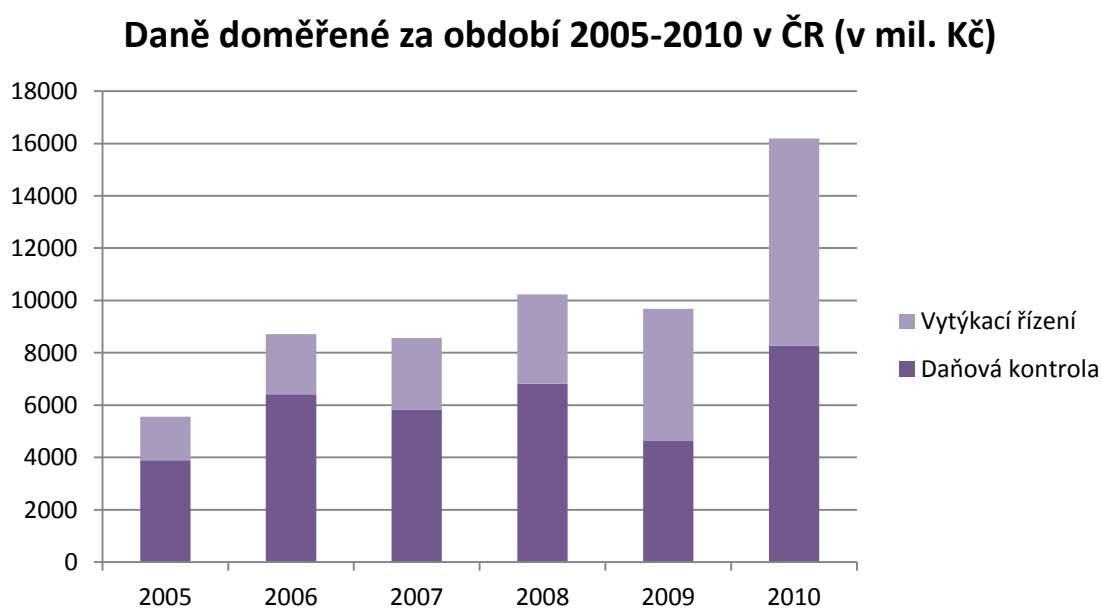
Daně doměřené za období 2005 - 2010 v ČR (v mil. Kč)			
Rok	Daňová kontrola	Vytýkáací řízení	CELKEM
2005	3.891	1.670	5.561
2006	6.413	2.302	8.715
2007	5.832	2.739	8.572
2008	6.820	3.407	10.228
2009	4.627	5.050	9.677
2010	8.270	7.924	16.195

(Informace o činnosti daňové správy, Česká daňová správa [[online](#)], vlastní úprava)

V tabulce jsou zahrnuty pouze údaje za územní finanční orgány, nejsou zahrnuty údaje celních orgánů, ČSSZ a zdravotní pojišťovny. Česká daňová správa každoročně zveřejňuje doměrky daně z vytykácích kontrol a z daňových kontrol.

V níže uvedeném grafu můžeme pozorovat, že do roku 2010 byly daňové úniky odhalené finančními územními orgány téměř na stejné úrovni. V roce 2010 nastal velký zlom, a to v podobě nárůstu, který byl podle České daňové správy způsoben změnou dohledu, a to zavedením e-auditních metod, analytického softwaru a jiných. Pokud údaje uvedeme v procentní změně, představuje změna mezi roky 2009 a 2010 nárůst téměř 60 % doměřených daní. Tento nárůst je způsoben celosvětově doposud neúspěšnějšími daňovými kontrolními akcemi daňové správy, které byly zaměřeny především na kontrolu obchodování s pohonnými hmotami. Graf zahrnuje pouze údaje za územní finanční orgány.

**Graf 1 - Daně doměřené územními finančními orgány za období 2005 - 2010 v ČR**



(Zdroj: vlastní úprava)

Celní správa České republiky zveřejňuje údaje vypovídající o tom, kolik bylo při celních kontrolách odhaleno daňových úniků v oblasti lihu a lihovin, tabáku a tabákových výrobků a v oblasti minerálních olejů (nafta, benzin, plyn, topné a jiné oleje). Největší počet případů odhalených daňových úniků byl v roce 2010 v oblasti lihu a lihovin, kde jsou způsobeny nejnižší daňové úniky. Nejvyšší daňové úniky jsou registrovány v oblasti minerálních olejů. V roce 2010 vznikl důvod k podezření ze spáchání trestného činu celkem u 861 případů, z nichž bylo 301 případů předáno do vyšetřování Policie České republiky. Vývoj odhalených daňových úniků Celní správou České republiky je znázorněn tabulkou uvedenou níže. Tyto údaje jsou pouze za celní orgány, nezahrnují údaje za územní samosprávné celky, ČSSZ ani za zdravotní pojišťovny.

**Tabulka 2 - Odhalené daňové úniky Celní správou České republiky za období 2009 - 2010 v ČR**

Případy v oblasti	2009		2010	
	Počet případů	Únik na daních v mil. Kč	Počet případů	Únik na daních v mil. Kč
<b>Lih a lihoviny</b>	381	14	641	25
<b>Tabák a tabákové výrobky</b>	368	169	404	161
<b>Minerální oleje</b>	74	62	106	193

(Zdroj: vlastní úprava)

## 2.5. Daňová kontrola

Dosavadní zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků nahrazuje daňový řád s účinností od 1. ledna 2011. Pokud by daňové kontroly nebyly prováděny, vedlo by to daňové subjekty k nepřiznání správné výše své daňové povinnosti či vůbec k jejímu nepřiznání. Daňové kontroly bývají prováděny většinou v případech, kde existuje určité podezření na zkrácení daně.

Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu či jiné okolnosti, které jsou rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu



daňovému subjektu. Provádí se u daňového subjektu, nebo na místě, kde je to nejvhodnější. Správce daně předmět daňové kontroly prověřuje, a to ve vymezeném rozsahu. Tato kontrola je prováděna, jak vyplývá z povahy a hlavně účelu, až po skončení zdaňovacího období a po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání. O zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly je správce daně povinen sepsat zprávu o kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění a je podepsána jak úřední osobou, která kontrolu prováděla, tak i kontrolovaným daňovým subjektem. (Zákon č. 280/2009 Sb., § 85 a dále)

Pokud jsou kontrolou opravdu zjištěny nedostatky v plnění daňové povinnosti kontrolovaného daňového subjektu, stanoví správce daně v rámci vyměřovacího řízení základ daně a jeho výši, následně je daň dodatečně vyměřena a je předepsána k úhradě, a to ve výši rozdílu mezi doměřenou daní a původně vyměřenou daní na základě tzv. dodatečného platebního výměru. (Zákon č. 280/2009 Sb., § 135 a dále)

**Tabulka 3 - Přehled o počtu a výsledcích daňových kontrol za rok 2010 v Kč**

<b>Druh příjmu</b>	<b>Počet kontrol</b>	<b>Doměřeno z kontrol</b>
Daň z přidané hodnoty	17.144	5.949.126.392
Daň z příjmu PO	10.259	1.342.598.473
Daň z příjmu FO- podáv. přiznání	15.489	639.008.014
Daň z příjmu FO- závislá činnost	10.216	256.481.115
Daň z příjmu zvláštní sazba (§ 36)	3.905	45.697.393
Daň z nemovitostí	5.928	10.829.877
Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí	58	-4.140
Daň silniční	6.821	27.112.065
<b>CELKEM</b>	<b>69.820</b>	<b>8.270.849.189</b>

(Informace o činnosti daňové správy, Česká daňová správa [[online](#)], vlastní úprava)

V tabulce jsou zahrnuty pouze údaje za územní finanční orgány, nejsou zahrnuty údaje celních orgánů, ČSSZ a zdravotní pojišťovny. V roce 2010 finanční úřady provedly 69.820 daňových kontrol, při kterých byly doměřeny daně ve výši téměř 8,3 miliard Kč. Tato celková částka za rok 2010 se oproti roku 2009 zvýšila o 3,6 miliard Kč. Ve srovnání s předchozím rokem došlo k poklesu daňových kontrol o 12 %. Nejvyšší podíl na celkové částce doměřených

daní mají doměřené daně z přidané hodnoty, které tvoří necelých 6 miliard Kč. V oblasti daně z přidané hodnoty byl proveden největší počet daňových kontrol. Z těchto údajů vyplývá, že systém daně z příjmu byl velice náchylný na daňové podvody a proto s účinností od 1. dubna 2011 vzniklo nové legislativní opatření týkající se přenesené daňové povinnosti (reverse charge), jejímž cílem je eliminovat daňové podvody spočívající v záměrném neuhrazení daně z přidané hodnoty na výstupu. Přenesení daňové povinnosti se týká emisních povolenek, zlata, odpadu a šrotu a od roku 2012 také stavebnictví. Princip spočívá v tom, že dodavatel (poskytovatel zdanitelného plnění) dodává plnění bez daně, daň má povinnost přiznat odběratel (příjemce zdanitelného plnění), který má nárok na odpočet daně při splnění ostatních zákonných podmínek. Oba účastníci mají povinnost elektronicky předložit výpis z evidence pro daňové účely, který slouží pro následovnou kontrolu jmenovaného režimu.

## 2.6. Orgány působící v daňové správě

Orgány působícími v daňové správě jsou územní finanční orgány, celní orgány, zdravotní pojišťovny a správy sociálního zabezpečení.

Centrálním orgánem České daňové správy je Ústřední finanční a daňové ředitelství zřízené jako sekce Ministerstva financí ČR v roce 1995. Daňová správa je tvořena třístupňovou soustavou územních finančních orgánů, která zahrnuje Generální finanční ředitelství, finanční ředitelství a finanční úřady, které řídí Ministerstvo financí jako ústřední orgán státní správy daní. Územní finanční orgány byly vytvořeny k 1. lednu 1991, v České republice je v současnosti 8 finančních ředitelství, 199 finančních úřadů a Generální finanční ředitelství v Praze. Z hlediska zákonné úpravy je působnost finančních ředitelství a finančních úřadů stanovena zákonem č.531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. (Územní finanční orgány, Česká daňová správa [[online](#)])

**Generální finanční ředitelství** je řízeno Ministerstvem financí, vykonává správu daní, provádí řízení o přestupcích a řídí finanční ředitelství. **Finanční ředitelství** vykonává správu daní, vykonává finanční kontrolu, provádí řízení o přestupcích a řídí finanční úřady. **Finanční úřady** provádí řízení o přestupcích, vybírají a vymáhají peněžité plnění, mají na starost správu daní, kontrolu dodržování povinností podle zákona č. 563/1991 Sb., převádějí výnosy daní, které nejsou příjmem státního rozpočtu, vybírají a vymáhají daně a vykonávají další činnosti (Zákon č. 531/1990 Sb., §2, §4a, §5, §9)

Dalšími orgány působícími v daňové správě jsou **celní orgány**, mezi které patří Generální ředitelství cel, celní ředitelství a celní úřady. Celní správa České republiky je podřízena Ministerstvu financí. **Generální ředitelství cel** řídí celní ředitelství a má sídlo v Praze, **celní ředitelství** řídí celní úřady ve svém obvodu, aktuálně máme 8 těchto správních úřadů a **celních úřadů** je v České republice 54. Jmenované orgány plní úkoly při správě daní a poplatků podle zvláštních právních předpisů. (Organizační struktura, Celní správa České republiky [[online](#)])

V neposlední řadě do orgánů působících v daňové správě patří **Česká správa sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovny**, které provádějí správu pojistného.

## 2.7. Trestný čin

**Proč je vůbec trestný čin trestným činem?** Protiprávnost činu posuzujeme z pohledu celého právního řádu. Trestným činem může být pouze jednání právním řádem zakázané nebo nedovolené. Protiprávnost nelze posuzovat pouze z hlediska trestního práva, při posuzování je potřeba brát ohled i na další hlediska ostatních právních odvětví, kde výsledkem může být rozpor činu s právním řádem. Protiprávnost je obligatorním znakem každého trestného činu. Naplněním skutkové podstaty trestného činu identifikuje v čin protiprávný nebo trestný, ale jsou i výjimečně dány některé okolnosti vylučující protiprávnost. Podle některých autorů bychom mohli rozlišit formální protiprávnost, která podle nich k trestnosti činu nestačí, a materiální protiprávnost, u které je požadován nejen rozpor činu s právem, ale i škodlivost posuzovaného protiprávního činu. (Novotný, Vanduchová, 2010, s. 111)

**S trestným činem velice úzce souvisí trestněprávní odpovědnost.** Odpovědností rozumíme odpovědnost osoby za své jednání a chování. Základním předpokladem trestní odpovědnosti je podle trestního zákoníku spáchání trestného činu trestně odpovědným pachatelem, který svým protiprávním jednáním porušil nebo ohrozil zájmy chráněné trestním zákoníkem. Trestným činem podle § 13 TrZ je protiprávní čin, který trestný zákon označuje za trestný a který vykazuje znaky uvedené v takovém zákoně. Trestný čin je ve všech případech zaviněné jednání pachatele, proto je stanoveno v trestním zákoníku, že je pro posuzování zavinění u trestných činů třeba úmyslné zavinění, není-li stanoveno, postačuje zavinění z nedbalosti.

Za výstižné pojetí trestného činu je považována takto znějící definice:

*„Trestný čin je spáchán zaviněným jednáním subjektu, který jím naplnil všechny znaky skutkové podstaty trestného činu uvedené ve zvláštní části trestního zákona.“* (Chmelík, 2009, s. 53 a dále)

## **2.8. Hospodářská trestná činnost**

Hospodářská trestná činnost je jen užším vymezením pojmu hospodářská kriminalita. Definicí hospodářské kriminality, potažmo i hospodářské trestné činnosti, najdeme nespočet, avšak všechny definice inklinují ke stejnému obsahu.

*„Za hospodářskou trestnou činností je považováno úmyslné protiprávní ekonomické jednání, kterým byl dosažen finanční nebo jiný prospěch na úkor konkrétního ekonomického subjektu (stát, obchodní společnost, fond, fyzická osoba). Jde tedy v zásadě o trestné činy vymezené v Hlavě druhé Trestního zákona, popř. o některé trestné činy obsažené v Hlavě deváté Trestního zákona. Ekonomickou kriminalitu představují různorodé aktivity s cílem neoprávněně se obohatit na úkor jiných subjektů ekonomických vztahů, a jako vědomé porušování zákonů upravujících přípustné chování subjektů má nejen ekonomický a právní rozměr.“* (Cejp, Marešová, 2008, s. 49)

K této definici bych chtěla dodat, že od 1. ledna 2010 nabyl účinnosti nový trestní zákoník (zákon č. 40/2009 Sb.), ve kterém se daňové trestné činy vyskytují v hlavě šesté zvláštní části.

**Hospodářskou kriminalitu tvoří** trestné činy spáchané při podnikání ekonomických subjektů zejména osobami působícími uvnitř těchto subjektů; jedná se o trestné činy ohrožující či poškozující individuální či kolektivní práva v hospodářské sféře, zneužívající slabiny hospodářského systému nebo jeho institucí, způsobující oslabení důvěry ve společenský a ekonomický systém, motivované ziskem nebo touhou po moci, latentní povahy a masovou formou ohrožují podstatu fungování právního systému. (Kuchta, Válková a kolektiv, 2005, s. 350)

**Trestné činy hospodářské** tvoří významnou součást trestního zákoníku i v demokratické společnosti založené na tržním hospodářství, neboť je třeba zajistit přiměřenou trestněprávní ochranu ekonomiky před trestnou činností a dále též ochranu hospodářského mechanismu a systému ekonomických vztahů. Hospodářská kriminalita je i v zemích s vyspělou tržní ekonomikou považována za závažný trestně-politický i společenský problém. Vyplývá to nejen ze vznikajících materiálních škod, ale také z ohrožení fungování společnosti jako celku, protože ekonomika v každém státě může být na jedné straně zdrojem blahobytu a na druhé zdrojem krizí. Důležitou roli zde hraje hlavně globalizace a internalizace ekonomického systému.

Výše bylo zmíněno, že v literatuře najdeme značné množství různých definic hospodářské kriminality. Hlavně bývá zdůrazněno, že jde o trestnou činnost, která je motivována dosažením neoprávněných vyšších, ba přímo protizákonných zisků a která útočí nejen vůči ekonomickým zájmům individuálním nebo kolektivním, ale často napadá přímo tržní hospodářský systém už v jeho základech, a to ať již jde o trh výrobků a služeb nebo finanční trhy či jeho instituce. V souvislosti s hospodářskou trestnou činností je často poukazováno na vysokou latenci, sofistikovanost a v neposlední řadě obtížnou prokazatelnost, která je do značné míry dána inteligencí a vzděláním pachatelů, ale i jejich významným postavením ve společnosti, v důsledku toho je i dovedně zakrývána. (Novotný, Vokoun, 2010, s. 249)

Systematické začlenění hospodářských trestných činů do hlavy šesté zvláštní částí trestního zákoníku vychází z povahy těchto trestných činů, která je dána tím, že je lze spáchat převážně nebo výlučně v oblasti ekonomiky. Pachatelé hospodářské trestné činnosti bývají převážně lidé z tzv. vyšších společenských vrstev, proto hovoříme o hospodářské trestné činnosti jako o kriminalitě bílých límečků. Škoda i prospěch plynoucí z této trestné činnosti bývá zpravidla podstatně vyšší než u jiné trestné činnosti a někdy může „otřást“ celou ekonomikou státu, proto je vnímána jako mimořádně závažná a je jí věnována zvláštní pozornost nejen v trestních zákonících, ale i z hlediska nadnárodního a celosvětového ve všech státech světa. Hospodářskými trestnými činy rozumíme skupinu trestných činů, jejímž objektem, tedy předmětem ochrany, jsou vztahy a zájmy subjektů působících v tržní ekonomice související s hospodářskou činností. (Novotný, Vokoun, 2010, s. 251)

**Pachatelem** hospodářských trestných činů může být zpravidla kdokoli, lépe řečeno každá fyzická osoba, která vykonává činnost spadající do některé skutkové podstaty hospodářských trestných činů. Jak již bylo výše zmíněno, trestní zákoník nezná trestní

odpovědnost osob právnických, proto v případě spáchání trestného činu související s právnickou osobou, vždy trestně odpovídá ten, kdo za právnickou osobu jednal nebo jednal jejím jménem v konkrétním případě. (Novotný, Vokoun, 2010, s. 255 a dále)

**Trestní odpovědnost právnických osob** v České republice je nově s účinností od 1. ledna 2012 zavedena zákonem č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob, tudíž právnické osoby (obchodní společnosti, spolky, nadace, politické strany, vysoké školy aj.) mohou být již trestně stíhány. Tento zákon se vztahuje k trestným činům, k jejichž stíhání zavazují Českou republiku mezinárodní smlouvy nebo předpisy Evropské unie, a k trestným činům daňovým. Podle § 15 zmiňovaného zákona lze za trestné činy spáchané právnickou osobou uložit pouze jmenované tresty, kterými jsou zrušení právnické osoby, propadnutí majetku, peněžitý trest (výše denní sazby 1.000 Kč až 2.000.000 Kč), propadnutí věci nebo jiné majetkové hodnoty, zákaz činnosti, zákaz plnění veřejných zakázek, zákaz přijímání veřejných zakázek či subvencí nebo uveřejnění rozsudku. Zákaz činností je stanoven v rozmezí jednoho roku až dvaceti let.

Dá se předpokládat, že ve většině případů dojde k trestné činnosti páchané jak osobou právnickou, tak zároveň osobou fyzickou; v tomto případě se proti oběma osobám povede společné řízení. Trestní odpovědnost právnické osoby nevyklučuje trestní odpovědnost osoby fyzické ani naopak. Pokud například dojde ke zkrácení daně, bude trestně stíhána osoba právnická, která je povinná daň platit, ale zároveň osoba fyzická, která měla placení daně na starost.

## **2.9. Dynamika kriminality**

Dynamika kriminality si zaslouží samostatnou pozornost. Kriminalita podle oficiálních dat byla v České republice v sedmdesátých a osmdesátých letech minulého století relativně stabilizována, jednalo se o 100.000-120.000 registrovaných trestných činů a přečinů ročně. V porevolučním období (po listopadu 1989) byla společnost provázena růstem registrované kriminality, a v letech 1990-1993 kriminalita stoupla o více než trojnásobek. V roce 1999 přišla kulminace a dále i léta stagnace. (Novotný, Vanduchová, 2010, s. 25)

**Tabulka 4 - Dynamika registrované kriminality v ČR v letech 1989 - 2008 podle počtu zjištěných skutků (Zdroj: policejní statistika)**

Kriminalita	1989	1990	1991	1993	1995	1999
Násilná	11.956	17.812	18.715	19.820	21.712	23.228
Mravnostní	7.004	2.521	1.924	2.048	2.457	2.239
Majetková	59.681	166.638	231.372	327.183	289.002	306.351
<b>Hospodářská</b>	<b>12.111</b>	<b>7.165</b>	<b>8.249</b>	<b>18.431</b>	<b>25.431</b>	<b>42.907</b>
Ostatní	30.016	22.716	22.738	1.023	37.028	51.901
<b>Celkem</b>	<b>120.768</b>	<b>216.852</b>	<b>282.998</b>	<b>398.505</b>	<b>375.630</b>	<b>426.626</b>

Kriminalita	2003	2005	2006	2007	2008
Násilná	22.358	21.684	19.171	19.551	17.875
Mravnostní	1.898	1.849	1.615	1.689	1.680
Majetková	253.372	229.279	221.707	228.266	219.347
<b>Hospodářská</b>	<b>31.451</b>	<b>43.882</b>	<b>39.473</b>	<b>37.981</b>	<b>32.474</b>
Ostatní	48.661	47.366	54.480	69.904	72.424
<b>Celkem</b>	<b>357.740</b>	<b>344.060</b>	<b>336.446</b>	<b>357.391</b>	<b>343.799</b>

(Novotný, Vanduchová, 2010, s. 26)

Důvodem viditelných změn v tabulce je změna zákonné definice řady trestných činů v těchto letech, některé trestné činy byly dekriminlizovány a některé naopak kriminalizovány, také musíme brát v úvahu vývoj latentní kriminality. (Novotný, Vanduchová, 2010, s. 26)

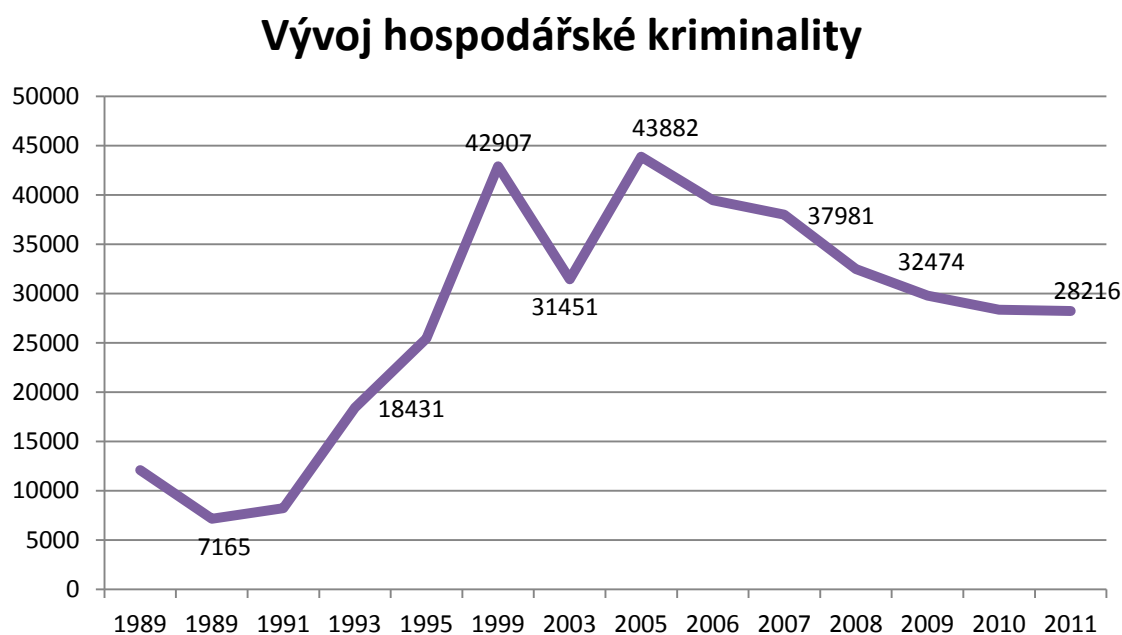
Pokud se zaměříme na hospodářskou kriminalitu, tak ta od roku 2005 klesá stejně jako celková kriminalita v České republice. V posledních třech letech můžeme pozorovat spíše stagnaci. V grafu 2 můžeme vidět grafické znázornění vývoje hospodářské kriminality v letech 1989 až 2011, v grafu 3 uvádím podíl hospodářských trestných činů na celkové kriminalitě páchané v České republice v roce 2011, na jeho základě, podle policejních statistik kriminality, můžeme říct, že hospodářská kriminalita tvoří téměř 9 % celkové kriminality.

**Tabulka 5 - Dynamika registrované kriminality v ČR v letech 2009 - 2011 podle počtu zjištěných skutků (Zdroj: policejní statistika)**

Kriminalita	2009	2010	2011
Násilná	16.887	18.073	19.409
Mravnostní	1.730	1.811	2.086
Majetková	212.168	203.717	203.675
<b>Hospodářská</b>	<b>29.774</b>	<b>28.371</b>	<b>28.216</b>
Ostatní	72.270	61.415	63.791
<b>Celkem</b>	<b>332.829</b>	<b>313.387</b>	<b>317.177</b>

(Zdroj: Policejní statistika [\[online\]](#), vlastní zpracování)

**Graf 2 - Vývoj hospodářské kriminality**

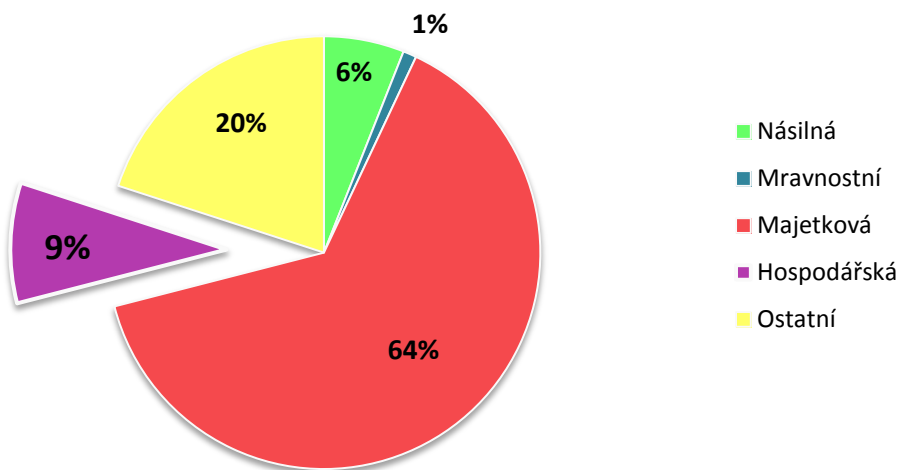


(Vlastní zpracování)



Graf 3 - Podíl hospodářské kriminality na celkové kriminalitě v České republice

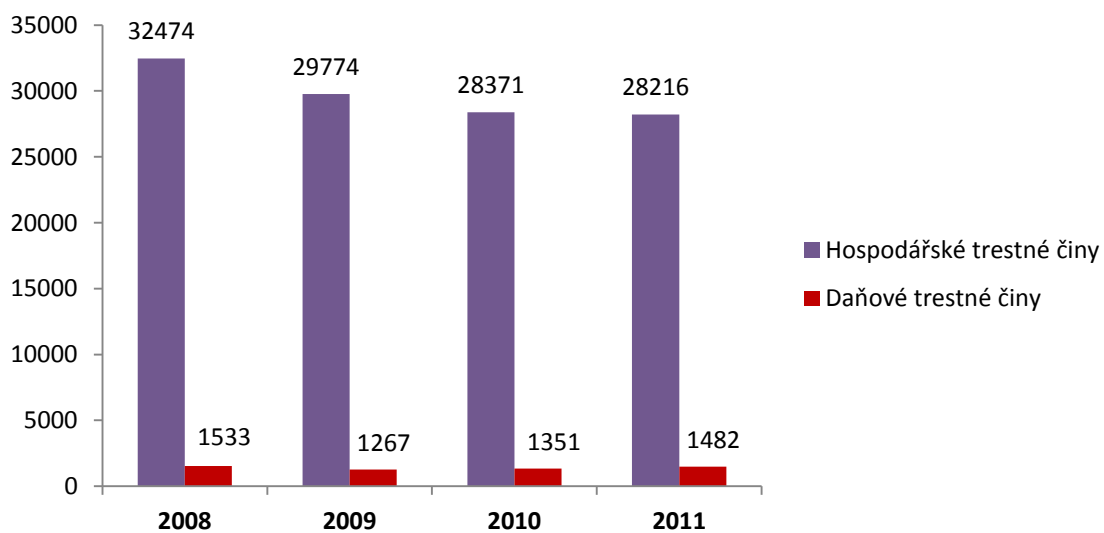
### Kriminalita České republiky za rok 2011



(Vlastní zpracování)

Graf 4 - Podíl daňových trestných činů na hospodářských trestných činech v ČR

### Daňové trestné činy



(Vlastní zpracování)

V grafu číslo 4 jsou znázorněny daňové trestné činy v poměru k trestným činům hospodářským v období let 2008 - 2011. Údaje vycházejí z policejních statistik. V roce 2008 je zjištěno nejvíce daňových trestných činů ve sledovaném období, následující dva roky jde o mírný pokles. V loňském roce došlo k nárůstu na hodnotu 1.482 zjištěných daňových trestných činů, což tvoří 5,25 % z hospodářských trestných činů.

## 2.10. Osoba trestně odpovědná

Z nového trestního zákoníku vyplývá, že za osobu trestně odpovědnou považujeme pachatele, a pokud z jednotlivých ustanovení trestního zákoníku nevyplývá jinak, podle § 113 se za pachatele považuje i spolupachatel a účastník trestného činu. Vymezení pojmu pachatel najdeme v § 22 TrZ, ale je třeba dodat, že pachatele můžou blíže charakterizovat znaky skutkové podstaty daného trestného činu.

České trestní právo ctí **zásadu individuální odpovědnosti fyzické osoby**, protože se uplatňuje princip „societas delinquere non potest“, což v překladu znamená „společnost nemůže spáchat trestný čin“, a proto česká právní úprava nezná kolektivní odpovědnost, ani odpovědnosti za cizí vinu. (Novotný, Vanduchová, 2010, s. 181)

*„Pachatelem trestného činu je, kdo svým jednáním naplnil znaky skutkové podstaty trestného činu nebo jeho pokusu či přípravy, je-li trestná.*

*Pachatelem trestného činu je i ten, kdo k provedení činu užil jiné osoby, která není trestně odpovědná pro nedostatek věku, nepříčetnost, omyl, anebo proto, že jednala v nutné obraně, krajní nouzi či za jiné okolnosti vylučující protiprávnost, anebo sama nejednala nebo nejednala zaviněně. Pachatelem trestného činu je i ten, kdo k provedení činu užil takové osoby, která nejednala ve zvláštním úmyslu či z pohnutky předpokládané zákonem; v těchto případech není vyloučení trestní odpovědnost takové osoby za jiný trestný čin, který tímto jednáním spáchala.“ (Zákon č. 40/2009 Sb., § 22)*

Z definice pachatele v novém trestním zákoníku je třeba dovodit, že pachatel musí vykonat činnost, která je popsána v příslušném ustanovení zvláštní části trestního zákoníku (poté se jedná o pachatele dokonatého trestného činu), nebo ji alespoň připravovat či se jen pokusit (pachatel přípravy nebo pokusu). Pachatelem je tedy osoba, která bezprostředně spáchala trestný čin, nebo jej připravovala či se o něj pokusila. Za pachatele trestného činu

považujeme pouze příčetnou fyzickou osobu, která v době spáchání trestné činnosti dosáhla určité věkové hranice, a to patnácti let (§ 25), a naplnila všechny znaky trestného činu. Takto charakterizovaná fyzická osoba je trestně odpovědná. Trestní zákoník nezná úpravu trestnosti právnické osoby, z toho plyne, že pachatelem nemůže nikdy být právnická osoba. Za právnickou osobu jedná osoba fyzická, na níž leží trestní odpovědnost při naplnění skutkové podstaty trestného činu. (Šámal, 2009, s. 258)

Dále trestní zákoník říká, že pachatelem je i **spolupachatel**. Podle § 23 TrZ se stává osoba spolupachatelem v případě, že byl spáchán trestný čin úmyslným společným jednáním dvou nebo více osob, kdy každá z nich odpovídá tak, jako by trestný čin spáchala sama. Spolupachatelem je pachatel, který spáchal trestný čin úmyslným společným jednáním společně s jednou nebo více dalšími pachateli, kteří jsou označovány jako spolupachatelé. Zákon v této souvislosti stanovuje důležitou zásadu, že každý ze spolupachatelů odpovídá za své jednání tak, jako by trestný čin spláchal sám. Každému spolupachateli se tak přičítá celý rozsah spáchaného činu zvlášť, a to včetně celého následku, který byl zaviněn společným jednáním a společným úmyslem. (Šámal, 2009, s. 266 a 270)

**Účastník** dokonalého trestného činu nebo jeho pokusu je podle trestního zákoníku charakterizován jako osoba, která spáchání trestného činu zosnovala nebo řídila (tzv. organizátor), nebo jako osoba, která vzbudila v jiném rozhodnutí spáchat trestný čin (tzv. návodce), anebo osoba, která umožnila či usnadnila jiné spáchání trestného činu, a to zejména opatřením prostředků, odstraněním překážek, vylákáním poškozeného na místo činu, hlídání při činu, radou, utvrzováním nebo slibem přispět při trestném činu (tzv. pomocník). Trestní odpovědnost účastníka zaniká v případě, že dobrovolně upustil od další účasti na trestném činu a odstranil nebezpečí, které vzniklo zájmu chráněnému trestním zákonem z podniknutého účastenství, nebo učinil o účastenství oznámení v době, kdy nebezpečí mohlo být ještě odstraněno. (Zákon č. 40/2009 Sb., § 24)

**Účastenstvím rozumíme** úmyslnou formu účasti na trestném činu, které je vybudováno na zásadě akcesority účastenství, tedy závislosti trestní odpovědnosti hlavního pachatele. (Šámal, 2009, s. 279)

Za pachatele zákon označuje výslovně i tzv. **nepřímého pachatele**, tedy toho, kdo k provedení činu užil jiné osoby, která není z různých důvodů trestně odpovědná či není trestně

odpovědná za daný trestný čin, a kterou teorie trestního práva označuje jako živý nástroj. (Chmelík, 2009, s. 99)

### **2.11. Zjištění daňových trestných činů**

Typickými stopami k daňovým trestným činům jsou **tzv. paměťové stopy**. Ty představují informace získané osobou vnímáním vlastními smysly, které může reprodukovat ve výpovědi. Další skupinu představují **písemné** neboli **listinné důkazy**, do kterých můžeme zahrnout například padělání či pozměňování listin, dokladů či poznámek pachatele. Za nejsilnější důkazní prostředek je považována zpráva od správce daně, znalecký posudek, výpis z obchodního rejstříku, živnostenský list nebo list povolující podnikání, spis rejstříkového soudu anebo daňové doklady a výslechy svědků. (Prouza, 2005, s. 215)

## 3 Důvody trestnosti některých nezákonných chování daňových subjektů

---

Obecně podnětem k zahájení vyšetřování a následného trestního stíhání je nezákonné chování některých daňových subjektů, a jak již vyplývá ze slovního spojení „nezákonné chování“, jedná se především o úmyslné porušení právních předpisů, kterým se daňové subjekty většinou snaží získat daňové výhody, například v podobě vylákání nadměrného daňového odpočtu, nebo předstírání existence i obchodní činnosti podnikatelského subjektu. Způsobů nezákonného chování je mnoho, proto jsou v následujících podkapitolách systematicky členěny tak, jak spadají konkrétní nezákonná jednání daňových subjektů pod daňové trestné činy.

### 3.1. Důvody trestnosti u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

K základním metodám páchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku patří nezákonné chování daňových subjektů v oblasti daně z příjmu, daně z přidané hodnoty, spotřební daně, cla a daně z nemovitosti.

#### **Daň z příjmu právnických a fyzických osob**

Za nezákonné chování daňových subjektů je považováno úsilí dosáhnout neoprávněně co nejmenšího základu daně fiktivním zvyšováním nákladů a fiktivním snižováním příjmů, dále neoprávněné osvobození od daně z příjmu, popřípadě získání dalších výhod jinými způsoby krácení daně z příjmu.

#### ***a) Neoprávněné snížení základu daně fiktivním zvyšováním nákladů spočívá v/ve:***

- převodu osobních nákladů podnikatele do nákladů jeho podniku
- vykazování mzdových nákladů na neexistující zaměstnance společnosti či vykazování vyšších mzdových nákladů v porovnání se skutečnými mzdovými náklady na zaměstnance

- falšování/zkreslování údajů o věcných nákladech (fiktivní výdaje na užívání vozidel, fiktivní výdaje na fiktivní pracovní cesty)
- zařazování předmětů s charakterem hmotného a nehmotného majetku do přímé spotřeby (do provozních nákladů) za pomoci cenových machinací (například rozepisování na více položek)
- falšování daňových dokladů (vystavení daňového dokladu na vysoké částky)
- zkreslování nákladů vynaložených na opravy a rekonstrukce, pokusy o zrychlení odpisů hmotného a nehmotného majetku a další.

**b) Neoprávněné snížení základu daně snížením příjmů spočívá v/ve:**

- provedení storna dříve vykazovaných výnosů (pod záminkou reklamace, vrácení zboží po odstoupení od kupní smlouvy)
- vykazování nižších tržeb zejména při prodeji za hotové, nebo nevykazování tržeb určitého druhu vůbec
- vykazování tržeb paralelně provedených na jiný než vlastní účet
- neoprávněném rozdělování příjmů a výdajů na jiné osoby prostřednictvím fiktivních zprostředkovatelských komisionářských smluv a smluv o sdružení, a na tomto základě přerozdělení základu daně na více daňových subjektů a další.

**c) Neoprávněným osvobozením od daně z příjmu:**

- prodej motorového vozidla se ziskem dříve než po jednom roce od nabytí kupní smlouvy, která bývá často jen ústní, bez provedení přepisu či jeho provedení až po roce (podobné u nemovitostí po dohodě s kupujícím)
- nákupem ojetého motorového vozidla ze zahraničí rovnou na jméno budoucího vlastníka, který zaplatí clo, daň z přidané hodnoty i cenu, jenž po opravě bývá vyšší než cena nákupní včetně daně z přidané hodnoty a další.

**d) Další způsoby krácení daně z příjmu:**

- neprovádění inventarizace zásob a inventur, nevedení skladové evidence
- uplatnění neoprávněného nároku na snížení základu daně nebo slevu na dani v oblasti nezdanitelného základu daně (například předstíraný výkaz příjmu na manželku)

- nepřiznání příjmů vůbec či nepodání daňového přiznání (zejména u nahodilých příjmů jako například pronájem bytů, rekreačních zařízení, ze zprostředkování...)
- neoprávněné přelévání kapitálu do dceřiných společností (dochází k velkým škodám státu)
- neoprávněné zúčtování leasingových splátek
- nesoulad mezi údaji vykazovanými v daňovém přiznání a v účetnictví
- neodvedení sražené daně správci daně a další.

### **Daň spotřební a clo**

#### ***a) Formy nezákonného chování v oblasti spotřební daně a cla:***

- předstírání nároku na osvobození od daně v souvislosti s osvobozením od cla, předstírání použití lihu jako materiálu na výrobu potravinářských výrobků nebo jako materiálu pro účely výzkumu týkajícího se výrobků, které představují předmět daně
- vyskladnění a následný prodej vybraných výrobků plátce bez dokladové evidence nebo vykazání menšího množství vyskladněných výrobků (má za následek i krácení daně z příjmu a daně z přidané hodnoty)
- deklarace jiného zboží nebo výměna nabývacích dokladů spojené s jejich falšováním po odbavení zahraniční celnici (nejčastěji prováděno s minerálními oleji, tj. nafta, benzín a topné oleje, dopad i na daň z přidané hodnoty)
- pašování vybraného zboží při jeho dovozu (nejčastěji u alkoholických nápojů a cigaret), nebo celní deklarace jiného zboží (machinace se zbožím stejné kvality, například vydání alkoholických nápojů za nealkoholické - za ocet)
- provedení dokladové změny u etylalkoholu za líh a další.

#### ***b) Formy nezákonného chování v souvislosti s dovozem, tranzitem a vývozem***

- snížení pořizovací ceny zboží po dohodě se zahraničním dodavatelem, který tuzemskému dovozci vystaví doklad s nižší částkou, než jaká byla zaplácena
- snížení množství dodávaného zboží opět po dohodě se zahraničním dodavatelem
- předstírání krádeže zboží z kamionů nebo celých kamionů při převozu do tuzemské země

- předstírání reexportu (opětovného vývozu dovezeného zboží, zboží ale zůstává v tuzemské zemi a ztrácí se v rozsáhlém distribučním řetězci, a to bez zaplacení cla a daně) popřípadě předstírání odstoupení od smlouvy
- předstírání tranzitu (převozu zboží přes území, který je jen předstírán)
- předstírání vývozu zboží spojené s padělaným potvrzením o vývozu, kde je neoprávněně uplatňován nárok na vrácení daně
- dovoz zboží ze zahraničí a nepřihlášení jej k celnímu řízení (dovoz například na neexistující firmu)
- padělání dokladů předávaných správci daně, nesplnění registrační povinnosti
- deklarace jiného zboží než je skutečně dováženo a další. (Prouza, 2005, s. 154 a dále)

### **Daň z přidané hodnoty**

Mezi základní způsoby páčání trestné činnosti v této oblasti řadíme:

- provádění fiktivních obchodních transakcí s vyšší vstupní daní než výstupní
- falšování dokladů o výstupu zboží předkládaných správci daně
- situaci, kdy dodavatel je neexistujícím plátcem daně z přidané hodnoty
- situaci, kdy je cena zboží záměrně nadhodnocena za účelem vylákání nadměrného odpočtu daně při vývozu zboží
- neoprávněné dvojí uplatnění daně na vstupu (například u faktur přijatých)
- nevykázání daně na výstupu za zdanitelná plnění, která se uskutečnila (zejména u prodeje zboží)
- nákup neexistujících služeb a zboží
- neodvedení daně ze zůstatkové ceny majetku a zásob při zrušení registrace k dani z přidané hodnoty a další.

### **Daň z nemovitosti**

V souvislosti s daní z nemovitosti jde o neoprávněné krácení daně například:

- chybně stanoveným počtem nadzemních podlaží u staveb pro podnikatelskou činnost
- chybně uvedené výměry pozemků
- nepřiznání stavby či pozemku využívané pro podnikatelskou činnost



- nezohledněné změny v užívání staveb pro podnikatelskou činnost
- chybné zařazení staveb do jednotlivých kategorií s následným chybným určením sazby daně (za účelem dosažení nižší sazby daně, tudíž i nižšího odvodu daňové povinnosti) a další.

**Dalším z těchto důsledků může dojít ke zkrácení příslušné povinné platby**, a to buď aktivním jednáním, nebo opomenutím. Aktivním jednáním může být například podání úmyslně zkráceného daňového přiznání, kde jsou uvedeny vyšší výdaje, potažmo náklady vynaložené na dosažení příjmu, nebo se zatajuje skutečně dosažený zisk, což má za důsledek zaplacení daně v nižší částce, než odpovídá ze zákona. Zkrácení může nastat i opomenutím takového chování, kterého byl daňový subjekt povinen podle § 112 TrZ. Opomenutím se rozumí nečinnost v podání daňového přiznání. (Novotný, Vokoun, 2010, s. 272)

### **3.2. Důvody trestnosti u trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby**

K základním metodám páčání trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 trestního zákoníku patří:

- především situace, kdy plátce daně neodvede daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za jiného, (princip je takový, že když zaměstnanci vznikne nárok na mzdu, zaměstnavatel, tedy plátce daně, musí odvést sraženou daň příslušnému orgánu, a to bez ohledu na to, zda mzda byla vyplacena zaměstnanci), s odvodem této daně úzce souvisí také odvod pojistného na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti
- vykazání nižšího počtu zaměstnanců v porovnání se skutečným počtem, důsledkem je uvedení nižší výměry vyplacených mezd finančnímu úřadu, které neodpovídají skutečné výši vyplacených či vyměřených mezd
- práce „zaměstnanců“ bez pracovní smlouvy z čeho plyne neaplacení daní, pojistného na sociální zabezpečení, zdravotního pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a další.

### **3.3. Důvody trestnosti u trestného činu nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení**

U trestného činu nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení podle § 243 trestního zákoníku je stanovena trestní odpovědnost pouze při nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení, nikoli v řízení o jiných platbách.

Za nezákonné chování bylo považováno do 31. 12. 2011 nesplnění zákonné oznamovací povinnosti dříve upravené zákonem o správě daní a poplatků v příslušném § 34 odstavce 5, kde měli oznamovací povinnost vůči správci daně soudy, jiné státní orgány, notáři, státní kontrolní orgány, právnické a fyzické osoby, orgány sociálního zabezpečení, úřady práce, banky, provozovatelé poštovních služeb a další. Od 1. 1. 2012 pozbyl jmenovaný zákon účinnosti, nahrazen novým daňovým řádem, kde je podle § 53 odstavec 2 a 3 platného daňového řádu nově upravena oznamovací povinnost a zákon č. 586/1992 Sb., zákon o daních z příjmu § 38t.

Za nezákonné chování v oblasti nesplnění oznamovací povinnosti se považuje neposkytnutí informací správcem daně při:

- spáchání daňového trestného činu týkajícího se porušení povinnosti při správě daní

### **3.4. Důvody trestnosti u trestného činu porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží**

Za jednání v rozporu s právními předpisy trestného činu porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží podle § 244 trestního zákoníku se rozumí například:

- prodej tabákových nálepek a kontrolních pásek k označení lihu někomu jinému než celnímu úřadu
- prodej nebo bezplatné předání obdržených tabákových nálepek nebo kontrolních pásek k označení lihu jiným fyzickým nebo právnickým osobám za strany vývozce nebo dovozce cigaret
- uvádění zboží bez nálepek k označení zboží do oběhu, pokud zboží není výhradně určeno pro vývoz nebo dopravu v režimu podmíněného osvobození od daně do jiného členského státu Evropské unie (uváděním do oběhu rozumíme dovoz, skladování, nabízení k prodeji a prodej)

- prodej a skladování neoznačeného zboží nálepkou a další. (Prouza, 2005, s. 185 a dále)

### **3.5. Důvody trestnosti u trestného činu padělání a pozměňování předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti**

Důvodem trestnosti, tedy nezákonným chováním u uvedeného trestného činu podle § 245 trestního zákoníku rozumíme například:

- uvádění do oběhu pašovaných tabákových výrobků, alkoholu či dalšího zboží
- předstírání reexportu tabákových či jiných výrobků za účelem neplacení cla, spotřební daně a daně z přidané hodnoty
- předstírání dovozu sušeného tabákového listu, který se používá k vykuřování skleníků, s úmyslem neplatit clo, daň z přidané hodnoty a spotřební daň, následná výroba cigaret z tabákového listu a jejich prodej
- dovoz tabákových výrobků či jiného zboží s padělanými nálepkami, popřípadě jejich uvádění do oběhu bez zaplacení cla, spotřební daně a daně z přidané hodnoty
- vystavení falešného dokladu o splnění poplatkové povinnosti s úmyslem způsobit škodu druhému nebo sobě opatřit výhodu
- uvádění do oběhu falšovaných (jako pravých) tabákových nálepek a další.

## 4 Současná právní úprava daňových trestných činů

---

K 8. lednu 2009 byl přijat nový trestní zákoník, zákon č. 40/2009 Sb., který nabyl účinnosti k 1. lednu 2010 a který nahrazuje předešlou právní úpravu daňových trestných činů zakotvenou v trestním zákoně č. 140/1961 Sb.

**Daňové trestné činy** v České republice řadíme mezi trestné činy hospodářské, které jsou zařazeny do hlavy šesté oddílu druhého zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ze dne 8. ledna 2009, jak vyplývá ze změn, doplnění a úprav provedených zákonem č. 306/2009 Sb.

Trestní právo daňové se zabývá trestním postihem závažného porušení předpisů daňového práva. V České republice neexistuje samostatné „trestní právo daňové“, není upraveno samostatným zákonem, jako tomu bylo do roku 1950. Trestné činy daňové jsou nedílnou součástí trestního práva.

Posouzení trestných činů hlavy šesté a rozlišení, co už je a co ještě není trestným činem, je obtížné, a to mimo jiné i proto, že se jedná velmi často o trestné činy s blanketní dispozicí, tzn. dispozicí odkazující na více norem, které upravují právní pojmy uvedenými normami jiného právního odvětví než je trestní právo, dále je často požadováno, aby pachatel měl určité zvláštní postavení, vlastnost či způsobilost. Trestně-právní posouzení hospodářských trestných činů tak vyžaduje hlubokou znalost řady dalších norem. (Chmelík, 2010, s. 148)

Ustanovení o trestných činech daňových chrání zájem státu na řádném vyměření a odvedení daní a poplatků. (Chmelík, 2010, s. 154)

### **Mezi daňové trestné činy řadíme následující trestné činy:**

- „Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby“
- „Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby“
- „Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení“
- „Porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží“
- „Padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti“

#### **4.1. Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku**

Osoba, která zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb ve větším rozsahu, bude potrestána **odnětím svobody na šest měsíců až na tři roky nebo zákazem činnosti**.

**Odnětím svobody na dva roky až osm let** bude potrestán pachatel, který

- spáchá čin uvedený v prvním odstavci nejméně se dvěma osobami,
- poruší k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo
- spáchá takový čin ve značném rozsahu

**Odnětím svobody na pět až deset let** bude potrestán pachatel, který spáchá čin uvedený v prvním odstavci ve větším rozsahu. (Zákon č. 40/2009 Sb., § 240)

**Objektem** jmenovaného trestného činu je zájem státu na správném vyměření daně, cla, pojistného na sociálním zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatku nebo jiné povinné platby a na příjmech z těchto povinných plateb, z kterých je financována činnost státu, obcí a krajů či jiné činnosti vykonávané ve veřejném zájmu, jako jsou zejména sociální zabezpečení a léčebná péče. Trestní zákoník nesankcionuje pouhé neodvedení uvedených povinných plateb, ale jejich zkrácení či vylákání jejich výhod na nich, tudíž jde o zvláštní případ podvodu. (Novotný, Vokoun, 2010, s. 269)

**Daní** se rozumí povinná, zákonem stanovená peněžitá částka, kterou odvádí právnická nebo fyzická osoba ze svého příjmu nebo ze zdanitelné činnosti, ze zdanitelných výrobků, z převodu či přechodu majetku či na základě jiných zákonem stanovených skutečností, a to do veřejných rozpočtů v zákonem stanovené výši a ve stanovených lhůtách.

**Soustavu daní, ve vztahu k nimž se lze dopustit trestného činu podle § 240 trestního zákoníku, tvoří:**

- daň z přidané hodnoty
- daně spotřební
  - daň z minerálních olejů
  - daň z lihu

- daň z piva
- daň z vína a z meziproductů
- daň z tabákových výrobků
- daně z příjmu
  - daň z příjmu fyzických osob
  - daň z příjmu právnických osob
- daň z nemovitostí
- daň silniční
- daň dědická a darovací
- daň z převodu nemovitostí
- daň ekologická
  - daň z elektřiny
  - daň z tuhých paliv
  - daň ze zemního plynu a jiných plynů

**Clo** je povinná platba (stanovená právními předpisy) odlišná od daní a poplatků, vybíraná v souvislosti s dovozem nebo vývozem zboží. (viz zákon č. 13/1993 Sb.)

**Pojistné na sociálním zabezpečení** je upraveno zákonem č. 589/1992 Sb., který podle § 1 upravuje jmenované pojistné, zahrnující pojistné na důchodové pojištění, pojistné na nemocenské pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Jde o příjem státního rozpočtu.

**Pojistné na úrazovém pojištění** je upravené zákonem č. 266/2006 Sb., a rozumí se jím pojištění pro případ poškození zdraví pracovním úrazem nebo nemocí z povolání.

**Pojistné na zdravotní pojištění** je upraveno zákonem č. 48/1997 Sb., a zákonem č. 592/1992 Sb. Jedná se o pravidelnou platbu, na jejímž základě je poskytována potřebná zdravotní péče bez nutnosti její případné úhrady.

Z **příspěvků na státní politiku zaměstnanosti** se financují výdaje na opatření aktivní politiky zaměstnanosti, zejména tedy na rekvalifikace zaměstnanců, na podporu vytváření nových pracovních míst, na příspěvky zaměstnavatelům, kteří zajišťují praxi absolventům škol, nebo na zaměstnanost občanů se změněnou pracovní schopností.

**Poplatkem** rozumíme platbu odvedenou ve prospěch státu, kraje nebo obci subjektem poplatku za to, že mu jsou poskytnuty určité služby.

**Jiná podobná povinná platba** je například též poplatkem, který je povinen platit držitel televizního nebo rozhlasového přijímače. (Šámal, 2010, s. 2193 a dále)

**Objektivní stránka** je založena na zkrácení uvedených povinných plateb pachatelem ve větším rozsahu, nebo na vylákání výhody některé této povinné platby. (Novotný, Vokoun, 2010, s. 270)

**Zkrácení** vyjadřuje jakékoli chování pachatele, v jehož důsledku je mu jako poplatníkovi (povinné osobě) vyměřena v rozporu se zákonem nižší některá uvedená platba, než jaká měla být vyměřena a zaplácena, nebo k vyměření této platby ani nedojde. Ke zkrácení povinné platby může dojít jen do doby, než byla ve stanovené výši zaplácena. Takovéto zkrácení daně a dalších povinných plateb je v rozporu se zákonem a je tím ovlivněna daňová (poplatková, celní a další) povinnost určitého subjektu. Subjekt v rozporu se skutečností buď předstírá nižší rozsah své povinnosti, nebo předstírá, že takováto povinnost vůbec nevznikla. Pachatel tedy falšuje, nepořídí, úmyslně zkreslí či nevede příslušné výkazy a podklady stanovující povinnou platbu proto, aby zatajil daňovou povinnost.

**Vylákáním výhody** na některé povinné platbě rozumíme předstírání okolností, na jejichž základě vzniká povinnost státu poskytnout plnění subjektu, který ve skutečnosti nemá podle zákona nárok na takové plnění nebo který není vůbec plátcem či poplatníkem této povinné platby, ve vztahu k níž je výhoda poskytována. Příkladem povinné platby může být daň z přidané hodnoty a výhodou z této daně například nadměrný odpočet.

Pojem **větší rozsah** zkrácení daně nebo jiné povinné platby a vylákané výhody takové povinné platby je třeba vykládat tak, že jde nejméně o 50.000 Kč.

**Pachatelem** tohoto trestného činu může být nejen daňový subjekt, ale kdokoli, kdo svým úmyslným jednáním způsobí, že nedojde k vyměření zákonné povinné platby vůbec nebo ne v zákonné míře jemu nebo jinému subjektu, a povinná platba tak byla zkrácena ve větším rozsahu, nebo byla v tomto rozsahu vylákána výhoda, nebo větší rozsah činil jejich součet. (Novotný, Vokoun, 2010, s. 269 a dále)

**Pachatelem** může být i daňový poradce podnikatele, kterého tento podnikatel zmocnil, aby za něj zpracoval a odevzdal správci daně daňové přiznání, pokud by daňový poradce

úmyslně zkrátil výši daňové povinnosti podnikatele, které by bylo možné klasifikovat jako zkrácení daně.

Z pohledu subjektivní stránky jde o úmyslný trestný čin, je vyžadován přímý úmysl, ale postačí i prokázání nepřímého úmyslu.

Jak již bylo řečeno, u spáchání trestného činu ve větším rozsahu jde o zkrácení daně nebo jiné povinné platby či vylákání výhody ve výši 50.000 Kč, ve značném rozsahu se jedná o hranici 500.000 Kč a u velkého rozsahu je hranice 5.000.000 Kč. (Šámal, 2010, s. 2208 a dále)

## **4.2. Neodvedení daně, pojistné na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 trestního zákoníku**

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

Stejně bude potrestán zaměstnavatel, který nesplní svoji zákonnou povinnost odvést pojistné na úrazové pojištění zaměstnanců ve větším rozsahu.

Peněžitým trestem nebo odnětím svobody na jeden rok až pět let bude pachatel potrestán, když získá značný prospěch činem uvedeným v prvním či druhém odstavci pro sebe nebo jinou osobu.

**Odnětím svobody na dva roky až osm let** bude potrestán pachatel, který získal prospěch velkého rozsahu, a to činem uvedeným v již jmenovaném odstavci. (Zákon č. 40/2009 Sb., § 241)

**Objektem** jmenovaného trestného činu je zájem státu na řádném odvádění určitých povinných plateb, konkrétněji daně, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistného na zdravotním pojištění, které po jejich sražení odvádí zaměstnavatel na základě své zákonné povinnosti nebo jejich plátce za zaměstnance nebo jiné osoby, a v neposlední řadě pojistné na úrazové pojištění zaměstnanců, které odvádí zaměstnavatel ve prospěch svých zaměstnanců.

**Objektivní stránka** je obsažena ve dvou samostatných základních skutkových podstatách. První spočívá v jednání pachatele, který jako zaměstnavatel nebo plátce ve větším



rozsahu nesplní svoji zákonnou povinnost za zaměstnance nebo jinou osobu odvést daň, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistné na zdravotní pojištění, viz § 241 odstavec 1. Druhá skutková podstata spočívá v jednání pachatele, který jako zaměstnavatel ve větším rozsahu nesplní svoji zákonnou povinnost odvést pojistné na úrazové pojištění zaměstnanců, viz § 241 odstavec 2. Na rozdíl od trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 se tento trestný čin (§ 241) zaměřuje na případy, kdy zaměstnavatel nebo plátce neskrývá svou povinnost odvést uvedené platby za zaměstnance nebo jiné osoby či v jejich prospěch ani jejich výši, ale z určitých důvodů tuto povinnost úmyslně nesplní. Trestní postih postihující nesplnění zákonné povinnosti odvést pojistné na úrazovém pojištění se vztahuje pouze na neodvedení té části pojistného na zdravotní pojištění, pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, kterou je povinen srazit a odvést za zaměstnance zaměstnavatel, resp. kterou měl srazit a neodvedl.

**Vymezení daně** pro účely tohoto trestného činu se vztahuje pouze na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, respektive tuto daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně.

**Nesplnění zákonné povinnosti** odvést výše uvedené platby spočívá v opomenutí zaměstnavatele nebo plátce, který úmyslně nejedná v souladu s příslušnými právními předpisy a neodvede je vůbec nebo v jiné výši správci daně, správě sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovně. Pachatel zde svou daňovou, poplatkovou či jinou podobnou povinnost nezatajuje ani nezkrácuje její výši.

O trestný čin se nebude jednat v případě, že zaměstnavatel nebo plátce neměl v rozhodné době k dispozici potřebné finanční prostředky k odvedení povinných plateb.

O trestné jednání pachatele jde jen v případě, že pachatel neodvede některou uvedenou platbu ve **větším rozsahu**. Celková částka na neodvedených platbách a to i v součtu za určité období musí dosáhnout nejméně 50.000 Kč. Opět je zde stanovena hranice pro značný prospěch a to 500.000 Kč a velký rozsah 5.000.000 Kč.

**Pachatelem** může být pouze osoba, která má jako zaměstnavatel nebo plátce uvedenou zákonnou povinnost odvádět příslušné povinné platby. V případě, že zaměstnavatel nebo plátce

je právnická osoba, uplatňuje se institut jednání za jiného a pak se trestně odpovědným stává statutární orgán, ale může to být i fyzická osoba, která za uvedenou sobu jednala.

Z pohledu subjektivní stránky jde o úmyslný trestný čin. (Novotný, Vokoun, 2010, s. 274 a dále)

### **4.3. Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení podle § 243 trestného zákoníku**

Pokud osoba nesplní svoji zákonnou oznamovací povinnost vůči správci daně, a ohrozí tak řádné a včasné stanovení daně jinému nebo vymáhání daně od jiného ve větším rozsahu, bude potrestán **odnětím svobody až na dva roky nebo zákazem činnosti**.

**Peněžitým trestem nebo odnětím svobody na jeden rok až čtyři roky** bude pachatel potrestán, pokud spáchá čin ve značném rozsahu uvedený v prvním odstavci. (Zákon č. 40/2009 Sb., § 243)

**Objektem** jmenovaného trestného činu je zájem na řádném a včasném vyměření daně poplatníkovi nebo plátcí, který je chráněn pouze nepřímo prostřednictvím splnění zákonné oznamovací povinnosti uložené jiné osobě než osobě poplatníka či plátce, která má informace o důležitých skutečnostech, na které je vázán vznik nebo plnění daňové povinnosti, popřípadě i její vymáhání.

Toto ustanovení se týká pouze daní, v nikoli jiných povinných plateb, přestože u některých z nich existuje oznamovací povinnost určitých osob.

**Objektivní stránku** tvoří jednání pachatele, který nesplní svoji zákonnou oznamovací povinnost vůči správci daně, ohrozí-li tak ve větším rozsahu včasné a řádné vyměření daně jinému, nebo její vymáhání od jiného.

**Zákonnou oznamovací povinnost** vůči správci daně má řada subjektů. Tato povinnost nebývá vázána na výzvu nebo vyžádání správce daně, subjekt musí plnit bez výzvy. Nesplnění spočívá v opomenutí pachatele, který nesplní svou povinnost buď vůbec, nebo nikoli řádně a včas. Důsledkem je ohrožení řádného a včasného vyměření daně jinému nebo vymáhání této daně. Zákonná oznamovací povinnost byla dříve upravena zejména § 34 zákonem o správě daní

a poplatků, dnes upraveno daňovým řádem § 52 zejména odstavce 2 a 3. Příklad zákonné oznamovací povinnosti: společnost s.r.o. má pronajaty nebytové prostory od občana M. L. a za kalendářní rok uhradila částku 65.000 Kč, jelikož jeho úhrada fyzické osobě převyšuje částku 40.000 Kč, tak podléhá zákonné oznamovací povinnosti.

**Správce daně**, ke kterému pachatel má plnit zákonnou oznamovací povinnost, jsou zejména územní finanční orgány (zahrnujeme sem finanční úřady a finanční ředitelství), ale i další správní i jiné státní orgány ČR, jako například celní úřady, také dále orgány obcí v České republice, které jsou věcně příslušné ke správě daní.

**Pachatelem** může být osoba, která má zákonem uloženou oznamovací povinnost, přičemž jde vždy o jinou osobu než poplatníka či plátce této příslušné daně. (Novotný, Vokoun, 2010, s. 278 a dále)

**Pachatelem** jmenovaného trestného činu může být jen fyzická osoba jednající za některý ze subjektů, který má uloženou zákonnou oznamovací povinnost vůči správci daně. Jde tedy o tzv. konkrétní subjekt. Pokud je pachatele právnická osoba, uplatní se trestní odpovědnost u fyzické osoby, která jednala jménem osoby právnické. Vždy jde o jinou osobu, než je poplatník a plátce.

V souladu se subjektivní stránkou je požadován úmysl. Hranice rozsahu jsou opět stanoveny stejně jako již u výše zmíněných trestných činů. (Šámal, 2010, s. 2241 a dále)

#### **4.4. Porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží podle § 244 trestního zákoníku**

Osoba, která nakládá s nálepkami, kontrolními páskami nebo jinými předměty k označení zboží pro daňové účely v rozporu s jiným právním předpisem s úmyslem způsobit jinému škodu nebo opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch, nebo

osoba, která v rozporu s jiným právním předpisem dováží, přepravuje, skladuje nebo uvádí do oběhu zboží bez nálepek, kontrolních pásek nebo jiných předmětů k jeho označení pro daňové účely, bude **potrestána zákazem činnosti nebo odnětím svobody až na tři roky**.

**Odnětím svobody na jeden rok až pět let bude potrestán pachatel**, který

- spáchá čin nejméně se dvěma osobami uvedený v prvním odstavci, nebo
- získá takovým činem značný prospěch pro sebe nebo pro jiného.

**Odnětím svobody na dva roky až osm let bude potrestán pachatel**, který získá prospěch velkého rozsahu pro sebe nebo jiného činem, uvedeným v prvním odstavci. (Zákon č. 40/2009 Sb., § 244)

**Objektem** jmenovaného trestného činu je zájem na kontrole pohybu zboží podléhajícího zejména spotřebním daním a zájem státu na příjmu z těchto daní, kterým podléhají vybrané výrobky označené nálepkami k tomuto určenými, kontrolními páskami nebo jinými předměty k označování zboží pro daňové účely. Ochrana je poskytnuta pouze tuzemským nálepkám, kontrolním páskám a jiným předmětům k označení zboží.

**Objektivní stránka** je založena na jednání pachatele, které má dvě formy. První formou je alinea 1 nákladní s nálepkami, kontrolními páskami nebo jinými předměty k označení zboží pro daňové účely (buď v rozporu s jiným právním předpisem, nebo v úmyslu způsobit jinému škodu či opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch). Druhá forma je alinea 2 dovážení, skladování, přepravování nebo uvádění do oběhu zboží bez nálepek, kontrolních pásek či jiných předmětů k jeho označení pro daňové účely (které jsou v rozporu s jiným právním předpisem).

Pod pojmem **nálepky k označení zboží** jsou míněny především tabákové nálepky, ale i jiné nálepky, které budou použity pro daňové účely. **Kontrolními páskami k označení zboží** pro daňové účely rozumíme kontrolní pásy k označení lihu. Pod **jinými předměty k označení zboží** si můžeme představit jakýkoli předmět, který slouží k ochraně a ke kontrole v souvislosti s výrobou a nakládáním se zbožím, z kterého se platí nebo bude platit zejména spotřební daň (značkovací látky a barviva používané k značkování a barvení minerálních olejů).

**Pachatelem** tohoto trestného činu může být kdokoli.

Jmenovaný trestný čin alinea 2 je trestným činem úmyslným a musí zahrnovat všechny znaky zde uvedené. U trestného činu alinea 1 úmysl přesahuje objektivní stránku, pachatel zde jedná v druhém úmyslu způsobit jinému škodu či opatřit neoprávněný prospěch sobě nebo někomu jinému, k čemuž ale nemusí dojít. (Novotný, Vokoun, 2010, s. 280 a dále)

Hranice značného rozsahu opět 500.000 Kč a hranice vysokého rozsahu 5.000.000 Kč.

#### **4.5. Padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti podle § 245 trestního zákoníku**

Osoba, která padělá nebo pozmění nálepky, kontrolní pásky nebo jiné předměty k označení zboží pro daňové účely anebo předměty vydávané jím zmocněnou právnickou osobou nebo orgánem veřejné moci jako doklad o splnění poplatkové povinnosti v úmyslu způsobit jinému škodu nebo opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch, nebo

osoba tyto nálepky, pásky nebo předměty užívá jako pravé nebo je uvádí do oběhu, bude potrestána **odnětím svobody až na jeden rok, zákazem činnosti, propadnutí věci nebo jiné majetkové hodnoty.**

**Odnětím svobody na šest měsíců až pět let nebo peněžitým trestem** bude potrestán pachatel, který

- spáchá čin ve značném rozsahu uvedený v prvním odstavci
- získá tímto činem značný prospěch pro sebe nebo jiného.

**Odnětím svobody na dva roky až osm let** bude potrestán pachatel, který získá prospěch velkého rozsahu pro sebe nebo jiného činem uvedeným v prvním odstavci. (Zákon č. 40/2009 Sb., § 245)

**Objekt** tohoto trestného činu se shoduje s objektem zmíněným u trestného činu podle § 244 Trz, který je ještě doplněn o zájem státu na kontrole splnění poplatkové povinnosti a ne příjmu z těchto poplatků. Ochrana je poskytnuta pouze tuzemským nálepkám, kontrolním páskám a jiným předmětům k označení zboží a tuzemským předmětům osvědčujícím splnění poplatkové povinnosti.

**Jednání** pachatele je vymezené ve dvou samostatných základních skutkových podstatách. První formou je alinea 1, padělání nebo pozměňování nálepek, kontrolních pásek anebo jiných předmětů nebo předmětů vydávaných orgánem veřejné moci nebo jím zmocněnou právnickou osobou například jako doklad o splnění poplatkové povinnosti v úmyslu způsobit jinému škodu, nebo opatřit sobě či jinému neoprávněný prospěch. Alinea 2 stanovuje uvádění do oběhu nebo užití jako pravých tabákových nálepek, kontrolních pásek či jiných předmětů. Uvedené skutkové podstaty se liší tím, že v alinea 1 pachatel musí jednat v druhém úmyslu způsobit druhému škodu a v alinea 2 stačí jen úmyslné uvádění do oběhu.

**Uváděním do oběhu** je též myšleno kromě dovozu, skladování a přepravy nabízení k prodeji, prodej a jakékoli jiné formy rozšiřování padělaných nebo pozměněných nálepek, pásek a předmětů na trhu.

**Pachatelem** tohoto trestného činu může být kdokoli. Tento trestný čin je trestným činem úmyslným v alinea 1 i 2. V alinea 1 přesahuje objektivní stránku, pachatel zde jedná v druhém úmyslu způsobit škodu, ale ke způsobení škody nemusí dojít. (Novotný, Vokoun, 2010, s. 281 a dále)

Hranice získání značného prospěch rozsahu je 500.000 Kč a hranice získání prospěchu velkého rozsahu je 5.000.000 Kč.

## 4.6. Hranice trestnosti

O trestný čin se jedná v případě, že způsobená škoda převyšuje 50.000 Kč, jak stanovuje nový trestní zákoník. Pokud daňový subjekt daň přízná ve správné výši, jen ji neuhradí, nejedná se v tomto případě o trestný čin, ale hrozí zde postih v podobě úroku z prodlení podle daňového řádu. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů. Úrok z prodlení je hrazen za každý den prodlení od pátého pracovního dne následujícího po dni splatnosti.

**Tabulka 6 - Přehled výše sazeb daňových trestných činů podle rozsahu způsobené škody**

	0 – 49.999 Kč	50.000 Kč - 499.999 Kč	500.000 Kč - 4.999.999 Kč	5.000.000 Kč a výše
<b>Sazba u trestného činu podle § 240</b>	Nejedná se o trestný čin	Odnětí svobody 6 m – 3 roky nebo zákaz činnosti	Odnětí svobody 2 – 8 let	Odnětí svobody 5 – 10 let
<b>Sazba u trestného činu podle § 241</b>	Nejedná se o trestný čin	Odnětí svobody až 3 roky nebo zákaz činnosti	Odnětí svobody 1 – 5 let nebo peněžitý trest	Odnětí svobody 2 – 8 let
<b>Sazba u trestného činu podle § 243</b>	Nejedná se o trestný čin	Odnětí svobody až 2 roky nebo zákaz činnosti	Odnětí svobody 1 – 4 roky	Zákonem neupraveno
<b>Sazba u trestného činu podle § 244</b>	Odnětí svobody až 3 roky nebo zákaz činnosti		Odnětí svobody 1 – 5 let	Odnětí svobody 2 – 8 let
<b>Sazba u trestného činu podle § 245</b>	Nejedná se o trestný čin Odnětí svobody až 1 rok, zákaz činnosti nebo propadnutí věci či jiné majetkové hodnoty		Odnětí svobody 6 m – 3 roky nebo peněžitý trest	Odnětí svobody 2 – 8 let

## 5 Úprava trestnosti daňových trestných činů před rokem 2010 a zdůvodnění změn

---

Předcházející trestní zákon řadil trestné činy hospodářské z hlediska objektu ochrany do druhé hlavy zvláštní části. Nový trestní zákoník tyto trestné činy zařadí podle jejich významu do hlavy šesté zvláštní části trestního zákoníku. (Chmelík, 2010, s. 147)

Původní právní úpravou daňových trestných činů byl zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, který byl účinný od 1. ledna 1962 až do začátku roku 2010. V průběhu těchto let došlo k téměř 70 novelizacím. Nový trestní zákoník výrazně mění a modernizuje české trestní právo, nejde jen o pouhé shrnutí novel, ale opravdu o nový trestní zákoník, kde najdeme řadu změn oproti dřívějšímu původnímu znění. Došlo ke zpřísnění trestních postihů, jak vyžadovala justiční praxe. Nový trestní zákoník mnohdy reaguje především na aktuální potřeby vyvolané dynamikou kriminality, hlubší zásahy do koncepčního pojetí našeho trestního práva byly provedeny jen okrajově. Původní trestní zákon jen obtížně reaguje na měnící se společenskou realitu, nedostatečně zajišťuje ochranu svobod a práv jednotlivce a jen v omezené míře přispívá ke stabilitě společnosti. Nová kodifikace trestního zákoníku je založena na přesvědčení, že ochranu demokratického státního a společenského zřízení, práv a svobod jednotlivců a ochranu jejich života, zdraví a majetku je třeba dosahovat především mimo-trestními prostředky, proto například došlo k úpravě zániku trestní odpovědnosti použitím institutu účinné lítosti podle § 33 a § 242 TrZ. (Nový trestní zákoník č. 40/2009 Sb., Právní rádce [[online](#)])

Jak bylo výše uvedeno, trestní zákon z roku 1961 prošel v průběhu desítek let celou řadou novelizací, které stále ale neřešily nedostačující právní úpravu trestního práva, a proto byl vytvořen zcela nový trestní zákoník jako reakce na již nevyhovující trestní zákon. Hlavním cílem bylo odstranění nedostatků předešlé právní úpravy, osobně si dovoluji říct, že tento záměr byl splněn. K zásadní úpravě trestných činů jako takových nedošlo, hlavně je nově definována podstata trestného činu. Hospodářské trestné činy potažmo i daňové trestné činy jsou zařazeny „až“ za trestné činy proti lidskému životu, zdraví a morálce, čímž zákonodárce vyjadřuje přednost ochrany samotného lidského života před daňovými úniky. Při porovnání starého



trestního zákona s novým trestním zákonem lze poukázat na posun zájmu společnosti na ochranu jednotlivých hodnot.

Po vzniku nového trestního zákoníku již volal i fakt spočívající v potřebě zařazení nové skutkové podstaty trestných činů do právní úpravy, vzhledem k rychlému vývoji forem páčání trestných činů daňových. Pod pojmem skutková podstata rozumíme souhrn typových znaků, které umožňují určit jednotlivé trestné činy a odlišit je patřičnými názvy. Po zaběhnutí nového trestního zákoníku se objevily spekulace o tom, že daná úprava neobsahuje trestní odpovědnost právnických osob. Trestní odpovědnost právnických osob byla tedy zavedena zvláštní úpravou, a to zákonem č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob s účinností od 1. ledna 2012. Zavedení této odpovědnosti považuji za zaplnění mezery v právní úpravě a zamezení možnosti páčání daňových trestných činů.

V České republice je velmi malá právní povědomost, lidé se v nevědomosti dopouštějí porušení právních povinností, kterých by se jinak nedopustili, a také se vyskytuje problém v délce nejen trestního řízení. V následujících podkapitolách jsou znázorněny hlavní změny současné právní úpravy daňových trestných činů v porovnání s právní úpravou před rokem 2010.

### **5.1. Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku ve srovnání s trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 trestního zákona**

*„Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo peněžitým trestem.“ (Zákon č. 140/1961 Sb., § 148)*

Hlavním rozdílem mezi současnou právní úpravou a právní úpravou před rokem 2010 je zejména úprava spočívající v doposud nevyhovující skutkové podstatě zmiňovaného trestného činu. Nová právní úprava přináší převod skutkové podstaty spočívající v krácení daně, poplatku

či jiných povinných plateb a vylákání výhod na povinné platbě se zkrácením daně v jednu skutkovou podstatu. V předchozí právní úpravě nebyla zakotvena možnost sčítání způsobených škod, a docházelo tak ke zvýhodňování určité skupiny pachatelů, což je odstraněno právě sloučením skutkových podstat v jednu. Důsledkem sčítání škod je možnost potrestání většího množství pachatelů, než tomu bylo dříve, a také možnost do určité míry zamezit páčání „drobných“ trestných činů.

Ustanovení o trestných činech daňových chrání zájem státu na řádném vyměření a odvedení daní a poplatků. Důvodem změny bylo rozšířit okruh trestně odpovědných pachatelů, zpřísnění trestu a tím omezení páčání těchto trestných činů. Například u daně z přidané hodnoty bylo odstraněno zvýhodnění těch pachatelů, u kterých v důsledku jejich jednání týkajícího se uplatňování odpočtů, převýšil nárok na odečet daně zaplacené na vstupu daňovou povinnost na výstupu, kde v důsledku toho vzniká tzv. nadměrný odpočet, který je zapotřebí považovat za daňové zvýhodnění, a nikoli za zkrácení daně. (Důvodová zpráva k zákonu č. 40/2009 Sb. [online], §240, s. 180)

Pokud se zaměřím na změnu stanovení trestů, je zaveden peněžitý trest a byly provedeny drobné změny v trestu odnětí svobody, ale nedošlo k žádným zásadním změnám. Je také potřeba upozornit na to, že prioritou je vždy zaplacení dlužné částky před stanovením trestu.

Nakonec bych chtěla poukázat na další změnu související s řešeným tématem. Od 1. ledna 2011 nastává účinnost nového daňového řádu, který upravuje možnost stanovní daně, a to i po uplynutí lhůty pro její stanovení na základě pravomocného rozhodnutí soudu o odhalení/spáchání daňového trestného činu:

- zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby,
- neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby,
- nesplnění oznamovací povinnosti.

Zmíněné ustanovení může působit jako preventivní opatření proti daňovým únikům. Možnost stanovení daně i po uplynutí lhůty je nepostradatelným předpokladem pro vybrání neodvedené nebo zkrácené daně.

## **5.2. Trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 trestního zákoníku ve srovnání s trestným činem neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti podle § 147 trestního zákona**

*„Kdo jako plátce ve větším rozsahu nesplní svoji zákonnou povinnost za poplatníka odvést daň, pojistné na sociální zabezpečení, úrazové pojištění, nebo zdravotní pojištění, nebo příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo peněžitým trestem.“ (Zákon č. 140/1961 Sb., § 147)*

V nové právní úpravě trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální pojištění a podobné povinné platby došlo k rozšíření skutkové podstaty. Z původní jedné základní skutkové podstaty vznikly dvě základní skutkové podstaty. Záměrem zákonodárce bylo sjednocení pojmů plátce a poplatník, a to tak, aby byly v souladu s daňovými předpisy, ale i s předpisy, které upravují pojistné na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti.

Ve **vymezení skutkové podstaty** neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 jsou upřesněny pojmy „poplatník“ a „plátce“ tak, aby byly v souladu s daňovými předpisy, ale i s předpisy upravujícími pojistné na sociálním zabezpečení a zdravotní zabezpečení, tedy se zákonem č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociálním zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a zákonem č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění. Placení pojistného za zaměstnance je uloženo zaměstnavateli, výše a placení pojistného se stanoví procentní sazbou z úhrnu vyměřovacích základů zaměstnanců pro pojistné na sociálním zabezpečení a příspěvků na státní politiku zaměstnanosti v rozhodném období, což má podobu neodvedení daně, pojistného na sociálním zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. (Důvodová zpráva k zákonu č. 40/2009 Sb. [online], §241, s. 182)

Nová právní úprava upravuje pojmy plátce a poplatník na zaměstnanec a zaměstnavatel. Za zpřísnění právní normy můžeme považovat záměnu peněžitého trestu za zákaz činnosti a zvýšení trestu odnětí svobody.

### **5.3. Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení podle § 243 trestního zákoníku ve srovnání s trestným činem nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení podle § 148b trestního zákona**

*„Kdo nesplní svoji zákonnou oznamovací povinnost vůči správci daně, a ohrozí tak ve větším rozsahu řádné a včasné vyměření daně jinému nebo její vymáhání, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta.“ (Zákon č. 140/1961 Sb., § 148b)*

Skutková podstata trestného činu nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení byla zavedena do daňového řádu tehdejší novelou zákona č. 253/1997 Sb. Nový trestní zákoník převzal právní úpravu tohoto trestného činu z trestního zákona v podstatě beze změn. Šlo pouze o zpřesnění některých pojmů. Když porovnám judikaturu před rokem 2010, v níž objevuji 4 řešené trestné činy, s judikaturou po roce 2010, která vykazuje nulový stav trestných činů, zjišťuji, že je význam trestného činu nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení mizivý.

U trestného činu nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení podle § 243 trestního zákoníku je změněn pojem „vyměření daně“ na „stanovení daně“. Pojem vyměření daně je v daňovém procesu používán jen pro prvotní stanovení daně, pojem stanovení daně zahrnuje i doměrování daní. U ohrožení vymáhání daně od jiného daňového dlužníka je upřesnění, že se vylučuje ohrožení vymáhání daně ze strany osoby, která nesplnila oznamovací povinnost. Dále je upravena možnost ukládat alternativní tresty k trestu odnětí svobody. Alternativními tresty se rozumí trest zákazu činnosti a peněžité tresty. (Důvodová zpráva k zákonu č. 40/2009 Sb. [[online](#)], §243, s. 182)

#### **5.4. Trestný čin porušení předpisů o nálepkách k označení zboží podle § 244 trestního zákoníku ve srovnání s trestným činem porušení předpisů o nálepkách k označení zboží podle § 148a trestního zákona**

*„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, nebo kdo v rozporu s právním předpisem uvádí do oběhu zboží bez nálepek k jeho označení pro daňové účely, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo peněžitým trestem.“ (Zákon č. 140/1961 Sb., § 148a)*

Skutkovou podstatou porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží (§ 244) osnova rozšiřuje i na kontrolní pásky či jiné předměty k označení zboží pro daňové účely, aby i zde byla zajištěna trestněprávní odpovědnost při jejich nezákonném užití či jiném nakládání. Trestným činem je uvádění do oběhu zboží bez nálepek k jeho označení pro účely daňové v rozporu s právním předpisem o spotřebních daních a zákona č. 303/1993 Sb., o zrušení státního tabákového monopolu. Podle tohoto zákona je postihován prodej neoznačených cigaret i jejich skladování (tím se rozumí i skladování v dopravních prostředcích, a to při přepravě). V praxi je častější zjištění přepravování a skladování neoznačených výrobků než jejich samotný prodej. Osnova dále upravuje i použití vyšší trestní sazby. (Důvodová zpráva k zákonu č. 40/2009 Sb. [\[online\]](#), §244, s. 183 a dále)

Jak tedy vyplývá z důvodové zprávy, hlavní změnou mezi právními úpravami je rozšíření v nové právní úpravě pojmu „jiné předměty k označení zboží“ na „kontrolní pásky či jiné předměty k označení zboží“, což si vyžádala sama praxe. Dále je rozšířena nová právní úprava o skladování tohoto zboží, protože vnímání této činnosti je stejné jako uvádění zboží do oběhu nebo zjištění prodeje. V původní právní úpravě tohoto trestného činu trestním zákonem nebylo přechovávání zboží neoznačeného nálepkami k označení zboží pro daňové účely považováno za trestný čin. V tomto důsledku se dá zhodnotit přijetí nového trestního zákoníku za efektivní, protože reaguje na aktuální problémy vyskytující se v oblasti daňového trestního práva.

## **5.5. Trestný čin padělání a pozměňování nálepek k označení zboží nebo předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti podle § 245 trestního zákoníku ve srovnání s trestným činem padělání a pozměňování nálepek k označení zboží nebo předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti podle § 145a trestního zákona**

*„Kdo padělá nebo pozmění nálepky k označení zboží pro daňové účely nebo jiné předměty vydávané státním orgánem nebo jím zmocněnou právníckou osobou jako doklad o splnění poplatkové povinnosti v úmyslu způsobit jinému škodu nebo opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch, nebo kdo takové nálepky nebo předměty uvádí do oběhu nebo jich užije jako pravých, bude potrestán odnětím svobody až na jeden rok nebo peněžitým trestem nebo propadnutím věci nebo jiné majetkové hodnoty.“ (Zákon č. 140/1961 Sb., § 145a)*

Pokud porovnáme předešlou právní úpravu s novým trestním zákoníkem, zjistíme, že zásadní změny, které by měnily právní úpravu tohoto trestného činu, nebyly provedeny. Úprava skutkové podstaty je stejná jako u předešlého trestného činu. Také si můžeme povšimnout přeřazení tohoto trestného činu na pomyslný konec daňových trestných činů, a to podle mého názoru z důvodu relativně nízkých vzniklých škod způsobených tímto trestným činem v porovnání s ostatními daňovými trestnými činy a také vzhledem k počtu zjištěných daňových úniků jmenovaného trestného činu, což bude blíže uvedeno v kapitole osmé.

Při vytváření úpravy daňových trestných činů v novém trestním zákoníku byly promítnuty aktuální formy konání daňových podvodů a bylo také přihlédnuto k možným formám daňových úniků. Jak jsem výše popsala, u některých trestných činů byla hlavně upravena skutková podstata trestného činu, někde byla převzata právní úprava tak, jak vznikla dříve a byla doplněna pouze „kosmetickými“ úpravami. Tresty odnětí svobody nebyly nijak závažně měněny. Opět zdůrazňuji, že je stanovena priorita zaplacení daně před trestem.

## 6 Význam institutu účinné lítosti

---

Institut účinné lítosti z pohledu trestního práva daňového se vztahuje na trestné činy zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240), neodvedení daně, pojistného na sociálním zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241) a trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243). Trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení je do současné právní úpravy trestního zákoníku účinného od 1. ledna 2010 zahrnutý nově, nenachází se v předešlé právní úpravě. Trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociálním zabezpečení a podobné povinné platby je upraven zvláštním ustanovením o účinné lítosti. Prioritou účinné lítosti je zaplacení, z čehož plyne přednost před stanovením trestu.

### 6.1. Obecná úprava účinné lítosti

Trestní zákoník obecně upravuje zánik trestní odpovědnosti v hlavě čtvrté první části a je velice stručný ve výčtu podmínek aplikace účinné lítosti. Podle § 33 je účinná lítost jedním z důvodů zániku trestní odpovědnosti, kde trestní odpovědnost za trestné činy zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240) a nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243) mimo jiné taxativně vymezené trestné činy jmenované trestním zákoníkem zaniká, jestliže pachatel dobrovolně

- škodlivému následku trestného činu zamezil nebo jej napravit,
- učinil o trestném činu oznámení v době, kdy škodlivému následku trestného činu mohlo být ještě zabráněno. Oznámení je nutno učinit státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu, voják může místo toho učinit oznámení nadřízenému. (Zákon č. 40/2009 Sb., § 33)

**Smyslem účinné lítosti** je především motivovat pachatele slibem beztrestnosti k tomu, aby zamezil nebo napravit škodlivý následek trestného činu. Zákonodárce tímto dává najevo, že zachování chráněného statku je důležitější než zájem společnosti na potrestání pachatele. (Novotný, Vanduchová, 2010, s. 347)

Již zmíněný motivační faktor pro pachatele představuje základní pohnutku jednání a vede v následnou beztrestnost při splnění své povinnosti a dobrovolném zaplacení zkrácené

daně nebo jiného poplatku. Zánikem trestní odpovědnosti využitím institutu účinné lítosti je upřednostněna ochrana zájmů společnosti před škodlivými následky.

**Škodlivým následkem** rozumíme veškerou škodu způsobenou trestným činem, může mít i povahu nezaviněného následku nebo účinku, který vzniká v důsledku dokonání trestného činu. **Zamezení** škodlivému následku znamená zabránění jeho vzniku. Zamezení je možné pouze před dokonáním trestného činu nebo pouze u ohrnovacích trestných činů. **Napravením** rozumíme uvedením do původního stavu, nestačí jen peněžitá náprava. Druhou možností, vedle vlastní činnosti pachatele, jak zamezit škodlivému následku, je oznámení trestného činu příslušnému orgánu, který stanovuje § 33 trestního zákoníku.

**Zákonnou podmínkou dobrovolnosti** je myšleno jednání pachatele z vlastního rozhodnutí ještě před tím, než jeho trestný čin byl odhalen nebo oznámen. Za projev účinné lítosti nepovažujeme zamezení nebo napravení škodlivého následku trestného činu teprve pod tlakem zahájeného trestného stíhání (č. 2/65, obdobně 39/86 Sb. rozh. tr.). Pokud pachatel napravil škodlivý následek trestného činu v době, kdy mu z jeho pohledu ještě nehrozilo trestní stíhání, pak dobrovolnost jeho jednání není vyloučena, i když jednal z obavy před trestním stíháním, avšak nikoli pod vlivem již hrozícího nebo zahájeného trestního stíhání (č. 35/01 Sb. rozh. tr.). (Novotný, Vanduchová, 2010, s. 347 a dále)

**Účinná lítost**, jak již bylo zmíněno, je jedním z důvodů zániku trestní odpovědnosti pachatele a předpokládá dokonalý trestný čin. Může jí být tedy využito až po dokonání trestného činu a zároveň pouze před pravomocným rozhodnutím. Pokud došlo jen k pokusu takového trestného činu, tak není možnost zániku trestní odpovědnosti institutem účinné lítosti. Jedním ze znaků splnění podmínek zániku trestní odpovědnosti je, že jednání pachatele je dobrovolné a také musí jít o určitou vlastní aktivitu.

Podle rozsudku NS ČR ze dne 27. 1. 1999, sp. zn. 6 Tz 165/98 (SR 4/1999/III s. 137) spočívá **dobrovolné jednání pachatele** v jednání z vlastní vůle, na základě svobodného rozhodnutí a nikoli pod tlakem hrozícího trestního stíhání či s vědomím, že jeho trestný čin je již prozrazen. V určitých případech nemusí být vyloučeno, aby byla dobrovolnost jednání pachatele trestného činu shledána i v dodatečném zaplacení zkrácené daně na základě platebního výměru vydaného správcem daně po zjištění daňového nedoplatku. V posledních letech je to zcela obvyklý postup. (Prouza, 2010, s. 111 a dále)



Vyjádření Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 3093/2008 k problematice dobrovolnosti zní následovně: „Dobrovolnost jednání přitom není vyloučena jen proto, že pachatel jednal pod vlivem obavy z možného trestního stíhání. Tato obava nijak nevylučuje dobrovolnost napravení škodlivého následku trestného činu. I jednání, které je motivováno snahou odvrátit trestní stíhání může být dobrovolné. Vždy záleží na konkrétních okolnostech případu, například s jakou bezprostředností trestní stíhání hrozí.“

Institut účinné lítosti dává pachateli možnost svým aktivním a dobrovolným jednáním odstranit svůj škodlivý čin. Odstraněním trestnosti činu zkrácení daně rozumíme zaplacení zkrácené daně, poplatku nebo jiné povinné platby. Trestnost tohoto činu zaniká okamžikem uhrazení. Zaplatí-li za pachatele (společnost X) jiná fyzická nebo právnická osoba (společnost Y) jménem pachatele (společnosti X), tak se o účinnou lítost podle judikatury Ústavního soudu jedná pouze v případě, že pachatel přispěl sám svojí aktivní činností k uhrazení povinné platby. Zaplacením zkrácené daně nebo jiné povinné platby je osobě garantována beztrestnost a následná legalita.

Při využití institutu účinné lítosti podle § 33 trestního zákoníku jde hlavně o včasné odhalení nebo včasné zabránění vzniku škodlivých následků. Rozdílná úprava účinné lítosti u skutkové povahy trestného činu podle § 240 trestního zákoníku vyplývá z odlišné povahy postihovaného jednání, protože tento trestný čin spočívá ve zkrácení daně nebo podobné povinné platby anebo ve vylákání výhod na těchto platbách, které jsou svou povahou zpravidla podobnými jednáními, zatímco trestný čin podle § 241 trestního zákoníku je založen na pouhém neodvedení určité povinné platby, takže v tomto případě dosáhneme účinné lítosti již samotným dodatečným splněním stanovené zákonné povinnosti. (Šámal, 2009, s. 371)

Dodatečné přiznání a zaplacení zkrácené daně nebo jiné povinné platby podle § 240 TrZ nemá samo o sobě za následek zánik trestnosti na základě účinné lítosti, které mimo jiné vyžaduje dobrovolné jednání pachatele učiněné nikoli pod vlivem bezprostředně hrozícího trestního stíhání. (Novotný, Vokoun, 2010, s. 274)

## 6.2. Zvláštní ustanovení o účinné lítosti

Trestní zákoník ve své druhé části hlavně šesté upravuje **zvláštní ustanovení o účinné lítosti v § 242**, které říká, že trestní odpovědnost za trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociálním zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241) zaniká, jestliže pachatel dodatečně splnil svou povinnost dříve, než soud prvního stupně počal vyhlášovat rozsudek. (Zákon č. 40/2009 Sb., § 242)

Jak vyplývá z trestního zákoníku u dodatečného zaplacení daně v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby jde pouze aplikovat obecné ustanovení o účinné lítosti. Zvláštní úprava účinné lítosti má ve vztahu k obecné úpravě účinné lítosti přednost, protože pro jejich uplatnění zákon stanoví příznivější podmínky z hlediska pachatele. V souvislosti se zvláštní úpravou je důležité poukázat na stále se vyvíjející judikaturu, která stanovuje hranici dobrovolného jednání. (Šámal, 2009, s. 375)

Podmínka zániku trestní odpovědnosti stanovená v trestním zákoníku je splněna i tehdy, došlo-li ke splnění této povinnosti až po vyhlášení odsuzujícího rozsudku soudu prvního stupně, který byl zrušen odvolacím soudem, a to dříve než soud prvního stupně počne vyhlášovat nový rozsudek. (č. 54/71 Sb. rozh. tr.).

**Zvláštní ustanovení o účinné lítosti** viditelně upravuje podmínky účinné lítosti ve prospěch pachatele. Když porovnáme obecná a zvláštní ustanovení o účinné lítosti, můžeme říct, že zájem státu na odvedení daní, pojistného na sociálním zabezpečení nebo podobné povinné platby je tak podstatný, že pachatel má možnost odvést daň, pojistné na sociálním zabezpečení či jinou povinnou platbu prakticky až do vynesení rozsudku soudu prvního stupně. Není zde kladen důraz na dobrovolnost jednání, pachatel tak může činit i pod hrozbou trestního stíhání. Podle Ústavního soudu je lhůta pro projevení účinné lítosti ukončena počátkem vyhlášení rozsudku soudu první instance. Shledáváme tedy rozdíl mezi slovy „neodvedení“ a „zkrácení“. Pro neodvedení zákon stanovuje lhůtu pro uplatnění účinné lítosti a pro zkrácení lhůtu nestanovuje. Před postihem pachatele je zde upřednostněn zájem na dodatečném odvedení příslušných plateb. Pachatel je povinen odvést daň, pojistné na sociálním zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na zdravotní pojištění či pojistné na úrazové pojištění zaměstnanců za celé období, pro něž soud zajišťuje jeho trestní odpovědnost (což je vymezeno žalovaným skutkem). (Novotný, Vokoun, 2010, s. 277 a dále)

Usnesení KS v Hradci Králové ze dne 6. 9. 2005, sp. zn. 10 To 325/2005 (R 27/2006/II) říká, že podmínky účinné lítosti nebudou splněny, pokud v případě trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociálním zabezpečení, na zdravotním pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti podle § 241 TrZ byly dlužné částky za uvedené neuhrazené povinné platby zaplacený až prostřednictvím exekuce bez přičinění obviněného. (Prouza, 2010, s. 881 a dále)

K zániku trestnosti trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociálním zabezpečení a podobné povinné platby může dojít jen tehdy, jestliže pachatel dodatečně splní svou povinnost v celém rozsahu (odvede všechny dlužné povinné platby, jejichž neodvedení je mu kladeno za vinu, a to za celé období, za které je stíhán). Tato povinnost se nevztahuje na sankce (penále, úroky z prodlení apod.) spojené s nesplněním odvedení daně. Pokud jsou pohledávky příjemců plateb uspokojeny až v době konkurzu, tak nejde o dodatečné splnění povinností odvedení daně. (Prouza, 2010, s. 882)

## 7 Metodika práce

---

Cílem bakalářské práce je analýza současné právní úpravy daňových trestných činů, porovnání s právní úpravou předešlou a zhodnocení účinnosti trestnosti nezákonného daňového chování.

Analýza současné právní úpravy daňových trestných činů a její porovnání s právní úpravou před rokem 2010 byla provedena v první části bakalářské práce. V druhé části bakalářské práce je provedena analýza stavu zjištěných trestných činů, počet odsouzených osob a výše škod způsobených nezákonným chováním daňových subjektů. Podkladem pro zpracování těchto údajů jsou především údaje zveřejňované Českou daňovou správou, dále pracuji se statistikami poskytovanými Policií České republiky a se statistickými ročenkami kriminality zveřejňovanými Ministerstvem spravedlnosti České republiky.

Pro zjištění konkrétních případů daňových trestných činů jsem jako zdroj informací využila především judikaturu Nejvyššího soudu České republiky, judikaturu okresních a krajských soudů popřípadě i vrchních soudů.

Na úplný závěr jsem využila i informace z vyšetřování Policií České republiky.

## 8 Daňové trestné činy

---

Daňové trestné činy patří do skupiny trestných činů hospodářských, které jsou velmi obtížně prokazatelné. Komplikovanost právní úpravy daňových trestných činů a celé daňové soustavy neulehčuje jednoznačné určení a prokázání trestní odpovědnosti. Skutečně odhalené daňové úniky (zkrácení daně) tvoří pouze malé procento z celkových daňových úniků, a to jen kolem 2 % - 5 %. Pokud jsou daňové úniky odhaleny, a jedná-li se s největší pravděpodobností o trestný čin, jsou oznámeny orgánům činným v trestním řízení. Nesmí být také opomenuto upřednostnění zaplacení daní před uvězněním pachatele.

Je obecně známé, že u daňových trestných činů je značná míra latence. Latence je slovo odvozené z latinského výrazu „latens“, které v překladu znamená skryté, utajené, nezjevné, jde o rozsah nezjištěného trestného činu. Latentní kriminalita je tzv. skrytá kriminalita, která není zachycena ve statistikách a zkresluje do značné míry pohled na kriminalitu. Latence může být zapříčiněna velmi těžkým prokazováním daňových trestných činů a následné určení trestní odpovědnosti nepodporuje ani složitá právní úprava celé daňové soustavy. Do skryté kriminality můžeme zahrnout trestné činy, které nebyly oznámeny policii nebo policií nebyly zjištěny či pachatel trestného činu nebyl vypátrán. Skrytou kriminalitu tvoří také případy, kdy došlo ke stíhání pachatele, ale rozsudek nebyl usnesen nebo pokud se pachatel dopustil více trestných činů a byl odsouzen jen za některé z nich.

Komplexní pohled na kriminalitu nám poskytne náhled do policejních statistik, justičních statistik a vězeňských statistik popřípadě kriminologický výzkum. Při zpracování policejních statistik musíme brát nevědomí, že jejich obsahem jsou pouze registrované trestné činy, respektive odhalené trestné činy. V jiných statistikách, jako například ve statistikách České daňové správy, je uveden počet odhalených podezření ze spáchání trestného činu, tudíž se zde vyskytují i případy, které nebyly orgány činnými v trestním řízení posouzeny jako trestný čin. Pokud budeme pohlížet pouze na statistiky zveřejňované Českou daňovou správou, musíme si uvědomit, že tyto statistiky neuvádí údaje celních orgánů, České správy sociálního zabezpečení ani zdravotních pojišťoven, ale zahrnují pouze údaje za územní finanční orgány.

## 8.1. Součinnost s orgány činnými v trestním řízení

Finanční úřady mají zákonnou povinnost oznámit podezření z možného páchaní trestné činnosti orgánům činným v trestním řízení. Jako druhé nejčastější bylo podáváno oznámení o podezření ze spáchání trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociálním zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.

Dále byla v posledních letech nejčastěji podávána oznámení o podezření ze spáchání trestné činnosti v oblasti oznámení na podezření na krácení daně, poplatku a podobné povinné platby, a to ve větším rozsahu, zejména u daně z přidané hodnoty a u daní z příjmu právnických a fyzických osob.

Důsledkem podání oznámení na podezření ze spáchání trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby je zlepšení platební morálky, protože na konci tohoto procesu daňový subjekt zaplatí správci daně dlužnou částku. Jako důsledek tohoto je trestní oznámení odloženo a podané oznámení splnilo v krátké době svůj účel.

**Tabulka 7 - Přehled předaných podnětů v letech 2007 - 2010 finančními úřady orgánům činným v trestním řízení**

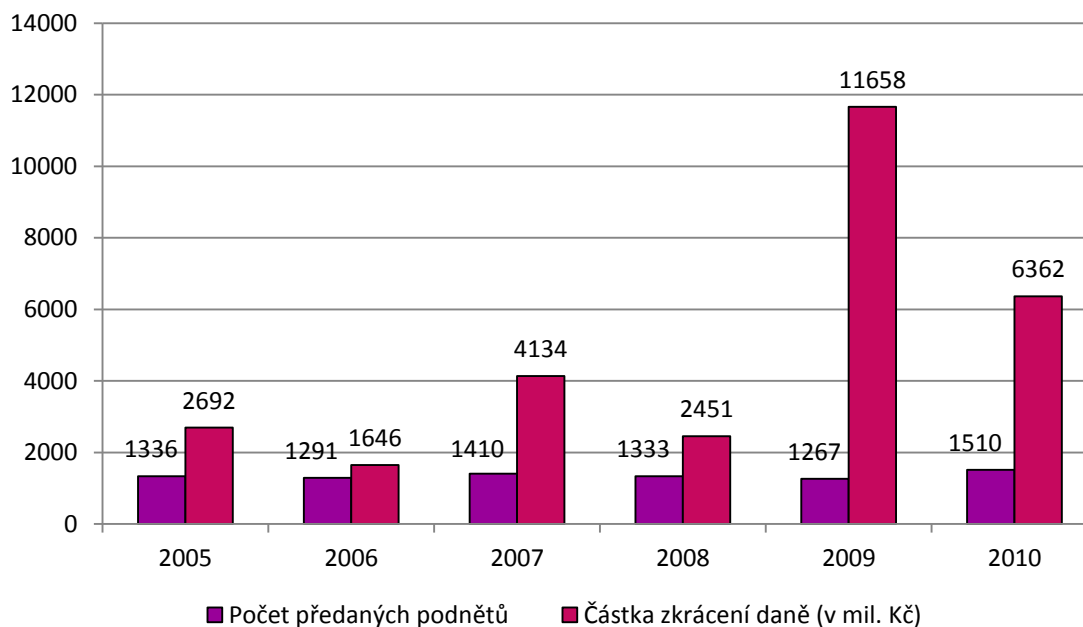
	Počet předaných podnětů				Částka (mil. Kč)			
	2007	2008	2009	2010	2007	2008	2009	2010
<b>Zkrácení daně</b>	1.410	1.333	1.267	1.510	4.134	2.451	11.658	6.362
<b>Ostatní</b>	78	74	31	108	18	15	12	27
<b>CELKEM</b>	<b>1.488</b>	<b>1.407</b>	<b>1.298</b>	<b>1.618</b>	<b>4.152</b>	<b>2.466</b>	<b>11.670</b>	<b>6.389</b>

Uvedený přehled podnětů předaných finančními úřady orgánům činným v trestním řízení vyplývá z údajů zveřejňovaných Českou daňovou správou. V druhé části tabulky jsou uvedeny způsobené škody v milionech Kč. Nejvyšších škod bylo dosaženo v roce 2009, kdy byl počet předaných podnětů nejmenší. Předpokládám, že pokud by nebyla přijata nová právní úprava daňových trestných činů, šlo by opět jen o již několikátou novelu trestního zákona, škody způsobené zkrácením daně a dalšími daňovými trestnými činy by se rapidně zvyšovaly. Meziroční vývoj (2008 a 2009) ukazuje, že poklesl počet podaných oznámení o 107, ale na druhé straně je zjevný nárůst výše škody, a to o 9,2 miliard Kč. V roce 2010 došlo k nárůstu počtu předaných podnětů ve srovnání s rokem 2009 o 320 podnětů, což tvoří kolem 24 %,

vyčíslená hodnota oznámení klesla o 5,3 miliard Kč. Nárůst počtu předaných podnětů orgánům činným v trestním řízení v roce 2010 je zapříčiněn nárůstem daňových kontrol důsledkem zaškolení dalších pracovníků, což je pozitivní jev ve vztahu k odhalování daňových úniků a k dodatečnému zaplacení daní, což vyplývá z informací o činnosti České daňové správy. Z toho je prokazatelné, že přijetí nového trestního zákoníku bylo opravdu efektivní.

V níže uvedeném grafu je znázorněn vývoj počtu předaných podnětů a výše škod v milionech Kč v letech 2005 až 2010. V roce 2005 dosahuje průměrná škoda výše cca 2 milionů Kč na jeden podnět předaný finančními úřady orgánům činným v trestním řízení, v roce 2009 se tato škoda již pohybuje ve výši 9,2 milionů Kč na jeden podnět. Když přihlídneme k poměru odhalených podezření z možných spáchání trestných činů a neodhalených trestných činů za předpokladu, že těch neodhalených trestných činů je stále více, tak zde existuje vysoká hrozba neodhalených daňových úniků, proto považují zvýšenou činnost územních finančních orgánů za velmi důležitý krok v odhalování daňových úniků.

**Graf 5 - Porovnání počtu předaných podnětů finančními úřady orgánům činným v trestním řízení a vyčíslení hodnoty zkrácení daně v letech 2005 - 2010**



## 8.2. Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je podle vzniklých škod nejzávažnějším daňovým trestným činem, který je zařazen do právní úpravy podle své důležitosti, z hlediska historického kontextu by se dalo tvrdit, že jde o základní daňový trestný čin. Právní úprava trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby jako jediný z platných daňových trestných činů existovala již před rokem 1989. Podle policejních statistik bylo v roce 2008 zjištěno nejvíce trestných činů, celkem 725, a škody dosahovaly kolem 6,4 mld. Kč. V roce 2009 byla způsobena škoda nejnižší, 2,8 mld. Kč, a nejvyšší škoda v posledních deseti letech byla pachateli tohoto trestného činu způsobena v roce 2005, v němž bylo dosaženo škody téměř 7 mld. Kč. Od roku 2009 roste počet zjištěných trestných činů. V období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 bylo zjištěno 704 trestných činů, objasněno bylo 516 a stíháno bylo 547 osob, způsobené škody dosáhly výše 3.361.121 tis. Kč.

**Tabulka 8 - Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (policejní statistiky)**

§ 240 TrZ (§ 148 TZ)	2008	2009	2010	2011
<b>Zjištěno</b>	725	574	601	704
<b>Objasněno</b>	450	416	430	516
<b>Stíháno, vyšetřováno osob</b>	515	500	545	547
<b>Škody v tis. Kč</b>	6.410.370	2.780.582	4.510.534	3.361.121

Úspěšnost objasnění zjištěných případů Policií České republiky je u tohoto trestného činu docela stálá, a to kolem 73 %, což je ve srovnání se zbývajícími daňovými trestnými činy o něco nižší, to nasvědčuje obtížnost jejich prokázání. Pokud porovnáme počet vyšetřovaných a odsouzených osob, zjišťuji, že polovina z vyšetřovaných osob je odsouzena, tudíž zbylé polovině osob je buď trestná činnost neprokázána, nebo stanoven zákaz činnosti či peněžitý trest.

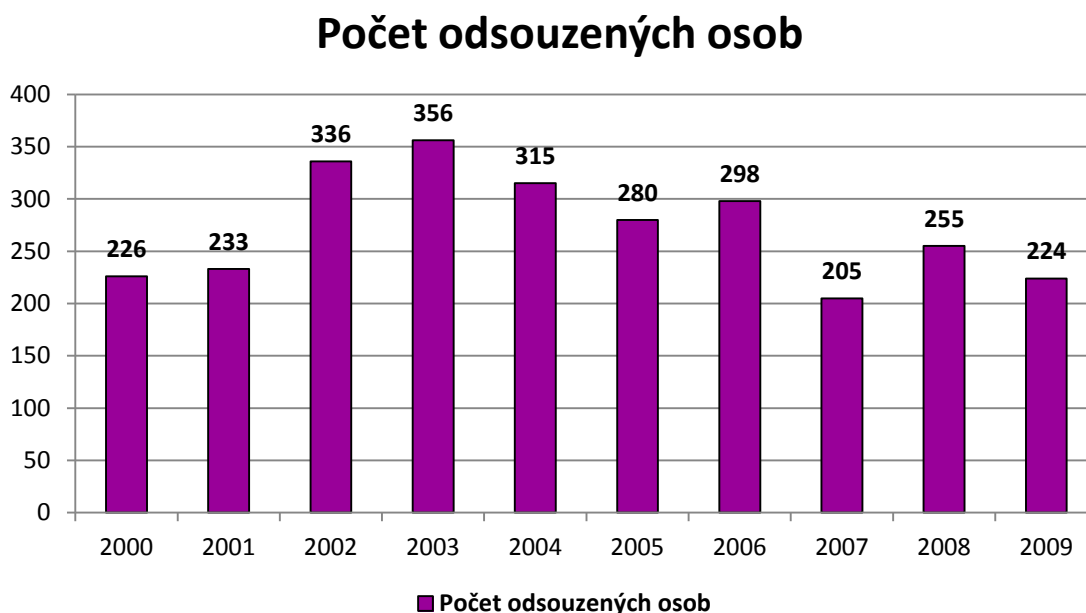
Ze statistických ročenek Ministerstva spravedlnosti České republiky zjistíme, kolik osob bylo stíháno, obžalováno a odsouzeno. Za rok 2009 bylo celkem zjištěno 693 trestných činů zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, 480 osob bylo stíháno, z toho bylo obžalováno 400 osob a odsouzeno 224 osob. V roce 2008 bylo zjištěno 660 trestných činů,



stíhaných bylo 468 osob, obžalovaných 405 a odsouzeno 255 osob. Vývoj počtu odsouzených osob je znázorněn grafem číslo 6, uvedeným níže.

Rozdíly mezi údaji vykazovanými Ministerstvem spravedlnosti (statistické ročenky kriminality) a Policií České republiky jsou tvořeny tím, že statistiky poskytované Ministerstvem spravedlnosti obsahují všechny odsouzené osoby bez ohledu na státní příslušnost a statistiky poskytované Policií České republiky zahrnují z cizinců pouze osoby bez státní příslušnosti ČR, které mají povolení k pobytu a vízum nad 90 dnů nebo požívají azylu v ČR.

**Graf 6 - Vývoj počtu odsouzených osob za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby v letech 2000 - 2009**



Počet osob odsouzených za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby vychází ze statistických ročenek Ministerstva spravedlnosti ČR. V uvedeném grafu je evidentní, že maxima počtu osob odsouzených za tento trestný čin bylo dosaženo v roce 2003. Dalo by se konstatovat, že od tohoto roku počet odsouzených osob stále klesá, dá se předpokládat, že za rok 2010 bude počet odsouzených osob ještě menší v důsledku právní úpravy (upřednostnění zaplacení před odnětím svobody), ale ve statistikách najdeme poslední údaj za rok 2009.

### 8.3. Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby

Druhým nejvýznamnějším daňovým trestným činem z hlediska výskytu i způsobených škod je trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociálním zabezpečení a podobné povinné platby (dále jen neodvedení daně). Škoda páchaná tímto trestným činem je významná, ale přesto zdaleka nedosahuje výše škod způsobených trestným činem zkrácení daně, pojistného a podobné povinné platby. Z policejních statistik zjistíme, že v období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 bylo zjištěno 692 trestných činů neodvedení daně, 422 osob bylo stíháno a škody dosahovaly 210 mil. Kč. Ve sledovaném období bylo zjištěno nejvíce trestných činů neodvedení daně v roce 2008, objasnit nejvíce případů se podařilo v roce 2011 a nejvyšších škod bylo dosaženo v roce 2008.

**Tabulka 9 - Neodvedení daně, pojistného na sociální pojištění a podobné povinné platby (policejní statistiky)**

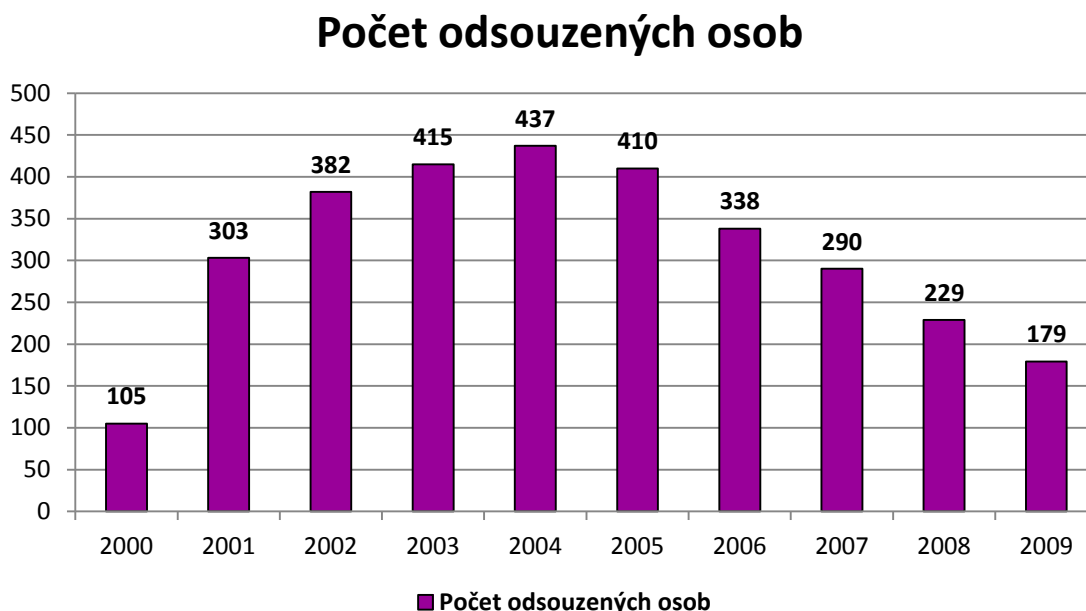
§ 241 TrZ (§ 147 TZ)	2008	2009	2010	2011
<b>Zjištěno</b>	753	641	665	692
<b>Objasněno</b>	515	525	449	588
<b>Stíháno, vyšetřováno osob</b>	433	407	381	422
<b>Škody v tis. Kč</b>	269.754	223.852	203.378	210.396

Podle policejních statistik u trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální pojištění a podobné povinné platby je úspěšnost objasnění zjištěných případů v jednotlivých letech nestabilní. V letech 2008 a 2010 se jednalo o 68 % objasněných případů a v letech 2009 a 2011 byla úspěšnost objasnění případů přes 80 %. Poměr mezi odsouzenými osobami a osobami vyšetřovanými v roce 2009 je cca 43 %, což je ve srovnání s trestným činem „zkrácení daně“ méně. I při porovnání způsobených škod zjistíme, že u trestného činu „neodvedení daně“ jsou škody nižší.

Z údajů poskytovaných Ministerstvem spravedlnosti České republiky vyplývá, že v roce 2008 bylo zjištěno 440 trestných činů neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby, stíhaných bylo 352 osob, z toho obžalováno 282 a odsouzeno celkem

179 osob. V roce 2009 počet odhalených trestných činů vzrostl na 514, stíhaných osob bylo 421, obžalovaných 328 a z toho odsouzeno 229 osob. V níže uvedeném grafu jsem znázornila vývoj počtu odsouzených osob u druhého nejvýznamnějšího daňového trestného činu. Nejvíce odsouzených osob bylo v roce 2004, a to 437, v následujících letech počet odsouzených osob klesá. V posledním dostupném roce, v roce 2009, je počet odsouzených 179. Již relativně dlouhou dobu se daří klesající tendence počtu odsouzených osob, u všech případů je vždy upřednostněno zaplacení dlužné částky za neodvedené daně, pojistné na sociální zabezpečení či jiné podobné povinné platby před stanovením trestu. Důvod je pochopitelný. Pokud by byla osoba, která by neodvedla daň, ihned odsouzena k trestu odnětí svobody, vznikl by státu jak únik možnosti zaplacení neodvedené daně, tak by financoval pobyt osoby ve vězení, což není zanedbatelné. Proto se v právní úpravě vyskytuje možnost využití institutu účinné lítosti, čímž zaniká trestní odpovědnost. Institutu účinné lítosti je možno využít až do počátku vyhlášení rozsudku.

**Graf 7 - Vývoj počtu odsouzených osob za trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby v letech 2000 - 2009**



## 8.4. Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení

Jak naznačuje níže uvedená tabulka, trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení je jakousi raritou daňových trestných činů. U tohoto trestného činu, jakož i u ostatních daňových trestných činů, je stanovena podmínka, že škoda způsobená jmenovaným trestným činem musí být větší než 50.000 Kč a musí se zároveň jednat o úmysl. Je zjevné, že v posledních dvou letech je nulový výskyt tohoto trestného činu. V roce 2009 byl dodatečně objasněn jeden případ, stejně jako o rok dříve. Nové výskyty nejsou známy, jde o zřetelně těžkou prokazatelnost tohoto trestného činu, zejména se jedná o případy, kdy daňový subjekt neoznámí uzavření smlouvy se zahraničním subjektem, na jejímž základě zde vznikne stálá provozovna.

**Tabulka 10 - Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (policejní statistiky)**

§ 243 TrZ (§ 148b TZ)	2008	2009	2010	2011
<b>Zjištěno</b>	0	0	0	0
<b>Objasněno</b>	1	1	0	0
<b>Stíháno, vyšetřováno osob</b>	2	1	0	0
<b>Škody v tis. Kč</b>	0	0	0	0

Zajímavostí je, že statistiky poskytované Ministerstvem spravedlnosti České republiky vykazují nulové zjištění trestného činu nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení, nulové stíhání, obžalování i odsouzení, a to ve sledovaném roce 2008 a 2009. Nesplnění oznamovací povinnosti je opravdu jen ojedinělé a také velice lehce prokazatelné. Ohlašovací povinnost je stavena v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu v § 38t, ze kterého plyne, že pojišťovny mají povinnost sdělit správci daně výplatu pojistného nebo výplatu zálohy na pojistné plnění a to do 30 dnů ode dne provedení této výplaty, pokud byla výplata provedena fyzické osobě, pokud vyplácená částka přesahuje 25. 000 Kč, pokud jde o pojistné plnění nahrazující příjem nebo výnos, který je předmětem daně, nebo pokud z vyplácené částky nebyla srazena daň a nejde o příjem osvobozený od daně.

Uvedené nulové hodnoty naznačují otázku, proč je tento trestný čin stále v naší legislativě? Kdyby však trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení zmizel z právní úpravy daňových trestných činů, vypadalo by to jako podpora ostatních v konání trestné činnosti.

## 8.5. Porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží

Počet zjištěných trestných činů porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží má ve sledovaných letech rostoucí tendenci. V roce 2008 se jednalo o 37 zjištěných trestných činů a v roce 2010 i 2011 šlo o 78 trestných činů. Dosažené škody nejsou v porovnání s předchozími jmenovanými daňovými trestnými činy tak závažné. V období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 byl rozsah škod nejvyšší, pohyboval se okolo 4,8 mil. Kč. Škody zjištěné v roce 2011 klesly celkem na 3,1 mil. Kč.

**Tabulka 11 - Porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží (policejní statistiky)**

§ 244 TrZ (§ 148a TZ)	2008	2009	2010	2011
<b>Zjištěno</b>	37	49	78	78
<b>Objasněno</b>	33	40	70	71
<b>Stíháno, vyšetřováno osob</b>	30	45	76	81
<b>Škody v tis. Kč</b>	3.268	2.527	4.832	3.177

Z údajů ministerstva vyplývá, že počet obžalovaných osob meziročně vzrostl, v roce 2008 bylo odsouzeno 25 osob a v roce 2009 o 13 osob více, tedy 38 osob. Počet odhalených trestných činů je rovněž rostoucí, v roce 2009 dosahuje počtu 76. Obžalovaných osob je v těchto dvou letech téměř stejně, v roce 2008 se jednalo o 29 osob, o rok později o jednu osobu více.

Téměř 85 % z vyšetřovaných osob je odsouzeno, to se dá považovat za příznivé. Zvýšení počtu možných trestných činů je do jisté míry způsobeno odhalením rozsáhlých distribučních řetězců, které byly několik let sledovány. Po náhledu do judikátů zjišťují, že v několika odsouzených případech se jedná o hlavní způsob získání finančních prostředků pachatele, kdy si z nelegální činnosti vytvoří „živnost“. Živností myslím to, že pachatel nemá žádný jiný příjem, než příjem z této nelegální činnosti.

## 8.6. Padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti

V roce 2008 byly zjištěny Ministerstvem spravedlnosti 4 trestné činy padělání a pozměňování předmětů k označení zboží pro daňové účely, stíhány a obžalovány byly celkem 4 osoby, z nichž byly odsouzeny osoby celkem 2. V následujícím roce uvádí Ministerstvo spravedlnosti České republiky 16 zjištěných trestných činů, stíhaných i obžalovaných osob 14, z nichž nikdo nebyl odsouzen.

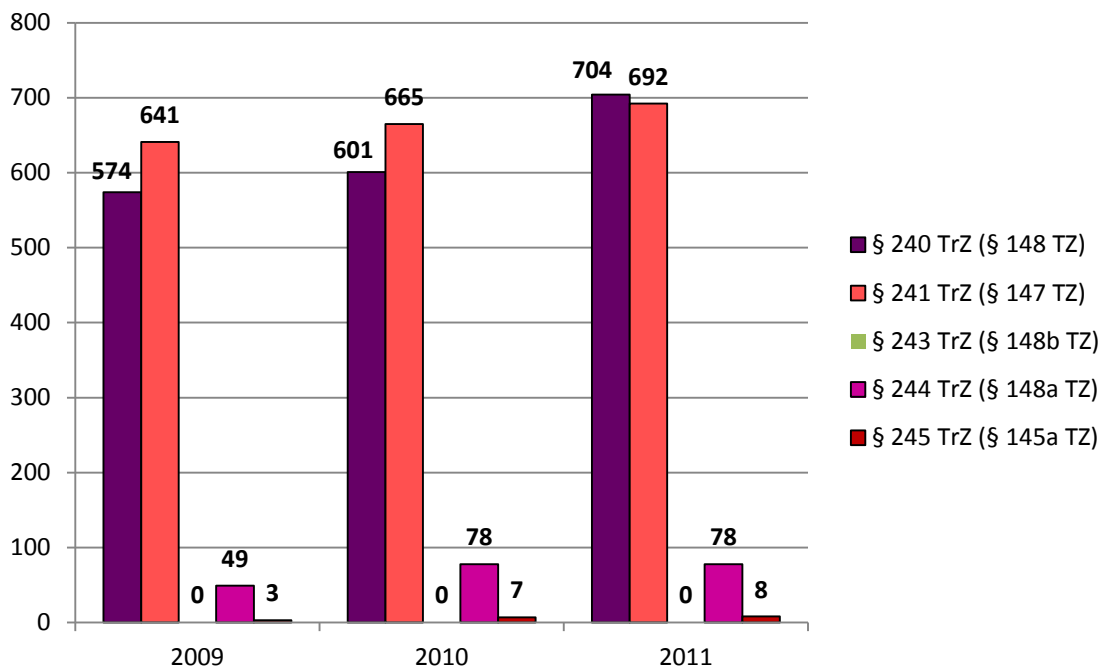
Trestný čin padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely bývá v mnohých případech spojen s trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Zejména se jedná o daň spotřební popřípadě i clo.

**Tabulka 12 - Padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazující splnění poplatkové povinnosti (policejní statistiky)**

§ 245 TrZ (§ 145a TZ)	2008	2009	2010	2011
<b>Zjištěno</b>	18	3	7	8
<b>Objasněno</b>	4	4	2	7
<b>Stíháno, vyšetřováno osob</b>	3	3	0	6
<b>Škody v tis. Kč</b>	51	64	49	104

Z této statistiky vyplývá, že nejvyšších škod bylo dosaženo v roce 2011, a to ve výši 104 tis. Kč, což je oproti roku 2010 více než 50 % nárůst. V posledním roce uvedeném v tabulce bylo celkem 7 případů z 8 objasněno. Počet zjištěných trestných činů se zvyšuje od roku 2009, kdy byl nejnižší. Tento trestný čin byl zaveden jako reakce na mnohamilionové daňové úniky plynoucí z prodeje cigaret, alkoholu a jiného zboží. Zavedením tohoto trestného činu bylo v průběhu let dosaženo snížení zjištěných škod, které jsou v současnosti nejnižší mezi škodami zde uváděných trestných činů. Jmenovaný trestný čin je zařazen na pomyslný konec daňových trestných činů, to ale neznamená, že by páchaní jmenovaného trestného činu byla přikládána menší důležitost.

**Graf 8 - Přehled zjištěných daňových trestných činů**

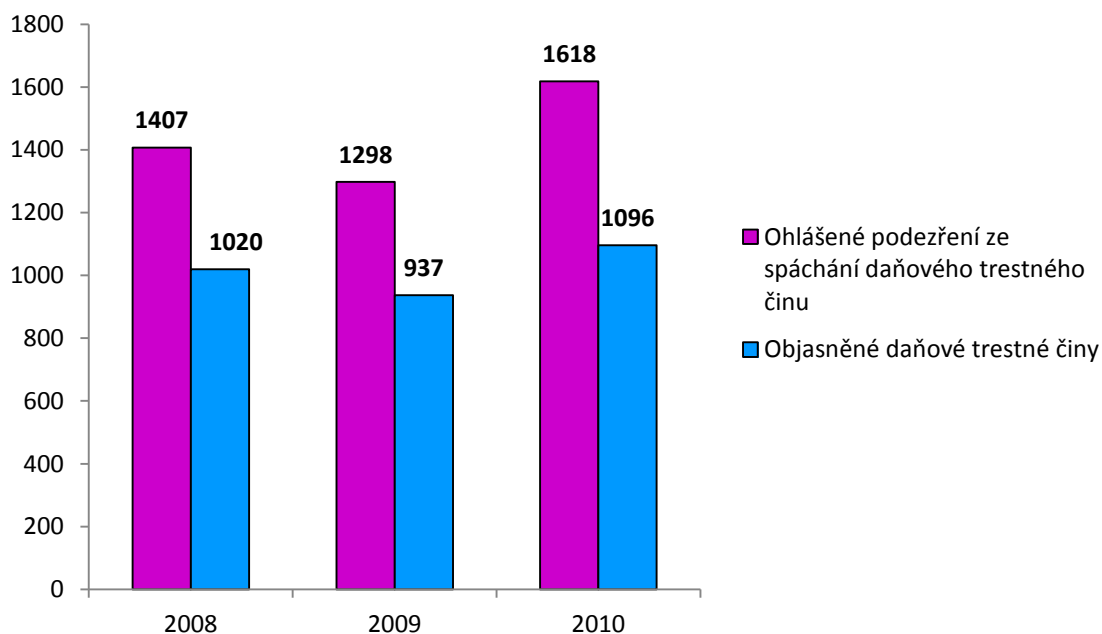


Jedná se o daňové trestné činy zjištěné správcem daně a oznámené správcem daně orgánům činným v trestním řízení.

Celní správa České republiky je také orgánem činným v oblasti odhalování daňových úniků. Výsledkem jejího trestního prověřování v roce 2009 je zjištění 672 podezření ze spáchání trestného činu, o rok později je to 861. Z toho bylo předáno do vyšetřování Policii České republiky v roce 2009 celkem 286 případů a v roce 2010 301 případů. Z toho plyne, že v roce 2009 se pracovníkům v celním řízení nepodařilo prokázat u 386 případů, že jde o trestný čin a v roce 2010 celkem u 560 případů.

Výše daňových úniků u případů v oblasti minerálních olejů v roce 2009 se 74 zjištěnými případy dosahuje 62 mil. Kč, za rok 2010 bylo zjištěno 106 případů a daňový únik ve výši 193 mil. Kč. V oblasti tabáku a tabákových výrobků byly odhaleny nejvyšší daňové úniky, a to v roce 2009 s 368 případy ve výši 169 mil. Kč, o rok déle byly zjištěny 404 případy a výše daňového úniku činila 161 mil. Kč. Nejmenší daňové úniky jsou spojeny s lihem, kde škoda v roce 2009 dosáhla 14 mil. Kč ve 381 zjištěných případech a v roce 2010 25 mil. Kč v 641 zjištěných případech.

**Graf 9 - Rozdíl mezi ohlášenými podezřeními ze spáchání daňových trestných činů a mezi objasněnými či žalovanými daňovými trestnými činy**



Z tohoto porovnání je značný nepoměr mezi ohlášenými podezřeními ze spáchání trestné činnosti a objasněnými daňovými trestnými činy. Až 30 % zjištěných podezření ze spáchání trestných činů se nepodaří objasnit tak, aby mohla být prokázána vina pachatele. V roce 2010 je nepoměr cca 5 % vyšší, než v letech 2009 a 2008. Nepoměr objasněnosti za všechny trestné činy je uváděn kolem 40 %, takže na tomto základě by se dalo konstatovat, že nepoměr objasnění není u daňových trestných činů na nejvyšší úrovni, ale je dost vysoký.

Můj názor je, že daný nepoměr je způsoben komplikovanou právní úpravou, nejednoduchostí určení pachatele a prokázání mu trestné činnosti.



## 9 Konkrétní příklady daňových trestných činů

---

**Z trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby** podle § 240 trestního zákoníku byly obviněni D. M. a L. A., kterého se zúčastnili jako spolupachatelé. Trestné stíhání bylo zahájeno v březnu 2007 a ukončeno rozhodnutím Nejvyššího soudu České republiky 11. 5. 2011. Jednalo se o dodání potravinářského zboží včetně alkoholu z Číny, které domluvil D. M. jako jednatel společnosti D., s.r.o., se sídlem v B. K., s nezjištěnou osobou čínské národnosti. Za objednané zboží zaplatil cenu zboží i s jeho dopravou. Obvinění jednali v úmyslu zboží nepřihlásit k celnímu řízení, tím se vyhnout spotřební daní a daní z přidané hodnoty a prodávat zboží na území České republiky.

Když byly kontejnery se zbožím připraveny k deklarování, dostavil se D. M. s doklady, kde záměrně deklaroval převážený alkohol jako ocet. Když pracovníci celního úřadu chtěli provést vnitřní kontrolu, D. M. předstíral, že zboží bude reexportováno dále do zahraničí, což se nepovedlo, a došlo k odhalení přepravovaného alkoholu. Obviněný přitom způsobil České republice na neodvedení jmenovaných daní celkovou škodu ve výši 1.321.098 Kč.

Jmenovaná osoba D. M. spolu s osobou L. A., který je společník D. M., domluvíli opět dovoz zboží s osobou čínské národnosti, tentokrát se jednalo o neokolkované tabákové výrobky, které nebyly uvedeny do oběhu v České republice ale jejich dovozem a nepřihlášením k celnímu řízení, se dopustily nezaplacení cla, spotřební daně a daně z přidané hodnoty, čímž byla způsobena škoda ve výši 15.150.992 Kč.

Jen pro zajímavost přepravovaný kontejner z Číny do České republiky s tabákovými výrobky obsahoval zásilku celkem 8.000.000 kusů cigaret značky Marlboro, které nebyly označeny nálepkou pro daňové účely.

Soud prvního stupně rozhodl o uložení souhrnného trestu odnětí svobody na 5 let každému a rovněž zprostil obžaloby obviněného P. K.. Uvedené osoby se odvolaly, Krajský soud v Brně rozhodl opět o trestu odnětí svobody v době trvání 5 let a trest zpřisnil o uložení zákazu činnosti D. M. a L. A. na dobu 5 let. Případ se postupně dostal až před Nejvyšší soud, kde se řešilo dovolání podané 6. 1. 2010 ve snaze shledat ve sledovaném skutku pomoc k mírnějšímu trestnému činu podle § 148 trestního zákona. Nejvyšší soud dovolání nevyhověl, D. M. a L. A. byly odsouzeni k odnětí svobody na dobu 5 let a zákazu činnosti také po dobu 5 let.

Za pokus o **trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby** pravomocně rozhodl Vrchní soud v Praze 13. 1. 2012 o trestu odnětí svobody v délce 4 roky a zákazu činnosti spočívajícím v zákazu výkonu funkce statutárních orgánů v obchodních společnostech, a to ve výši 8 let. Případ řešili kriminalisté společně s pracovníky daňové správy tři roky. Žena, jednatelka společnosti, chtěla získat majetkový prospěch, v říjnu 2007 podala daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, kde požadovala neoprávněný nadměrný odpočet 66,5 mil. Kč. K tomuto daňovému přiznání přiložila zfalšovanou fakturu znějící na částku 350 mil. Kč. Nadměrný odpočet nebyl nikdy proplacen.

**Případ krácení daně v souvislosti s emisními povolenkami** byl předán soudu v srpnu 2011. Čtyřiatřicetiletý muž z Plzeňska je obviněn z trestného činu krácení daně, poplatku a podobné povinné platby, kdy jako jednatel společnosti obchodoval s emisními povolenkami nejmenované obchodní společnosti po dobu tří měsíců, s energetickou společností uzavřel asi 21 smluv o prodeji evropských emisních povolenek. Emisní povolenky obviněný muž nakoupil u obchodní společnosti se sídlem v Bratislavě, obviněný byl společníkem a jednatelem této společnosti. Emisní povolenky nakoupil v rámci režimu pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za cenu bez daně z přidané hodnoty, tudíž mu vznikla povinnost daň z přidané hodnoty při dalším prodeji zboží v České republice vyčíslit a odvést správci daně. emisní povolenky byly následovně prodány energetické společnosti, ale za cenu navýšenou o daň z přidané hodnoty. Tento muž způsobil škodu na neodvedení daně z přidané hodnoty České republiky v celkové výši 46,5 mil. Kč. Na účtu obviněného bylo zjištěno kolem 13 mil. Euro, které byly převedeny v průběhu trestního řízení k uspokojení pohledávek poškozeného finančního úřadu. V případě pravomocného odsouzení hrozí pachateli trest odnětí svobody v rozhraní 5 až 10 let.

**Pro trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální pojištění a podobné povinné platby** podle § 241 trestního zákoníku byl obviněn Z. A. jako výkonný ředitel společnosti P4S, s.r.o., se sídlem v Praze 10, který záměrně neodvedl ČSSZ za zaměstnance

jmenované společnosti za období od 1. 1. 2008 do 31. 7. 2009 pojistné na sociální zabezpečení včetně příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, v celkové výši 106.698 Kč, dále za období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2009 neodvedl Všeobecné zdravotní pojišťovně pojistné na zdravotní pojištění v celkové výši 128.980 Kč, za období od 1. 2. 2008 do 30. 9. 2009 neodvedl Vojenské zdravotní pojišťovně taktéž pojistné na zdravotní pojištění ve celkové výši 9.853 Kč a za období od 1. 3. 2008 do 31. 5. 2009 neodvedl Odborové zdravotní pojišťovně zaměstnanců bank, pojišťoven a stavebnictví pojistné na zdravotní pojištění v celkové výši 15.924 Kč. Veškeré jmenované částky byly zaměstnancům řádně strženy z jejich hrubé mzdy. Výkonný ředitel Z. A. neodvedl tyto povinné platby.

Obviněný Z. A. byl odsouzen k trestu odnětí svobody na 2 roky, proto tento trestný čin je klasifikovaný jako přečin podle trestního zákoníku a odnětí svobody mu bylo podmíněně odloženo na zkušební dobu 4 roky. Dále byl Z. A. uložen trest zákazu činnosti na dobu 3 let, který se vztahuje na výkon vedoucích funkcí spojených s řízením obchodních společností i družstev. Soud také uložil přiměřenou povinnost, aby Z. A. podle svých sil zajistil uhrazení dlužných plateb vůči jmenovaným orgánům. Proti tomuto rozsudku Obvodního soudu pro Prahu 10 se pan Z. A. odvolal.

Městský soud v Praze rozhodl rozsudkem ze dne 4. 1. 2011 o zrušení předchozího rozsudku, stanovil odnětí svobody na dobu 5 měsíců a opět soud uložil zákaz činnosti na 3 roky. Obviněný Z. A. podal odvolání, které bylo zamítnuto z důvodu pozdního podání. Prostřednictvím obhájce podal dovolání k Nejvyššímu soudu České republiky. Nejvyšší soud rozhodl o tom, že dovolací důvod nebyl naplněn, po zdlouhavém jednání s obhájcem Z. A. soud dal za pravdu obhájci pana Z. A., který tvrdil, což se i prokázalo, že pochybil soud prvního stupně, který rozhodl 11. 10. 2010, ale v doručeném rozhodnutí bylo uvedeno datum 10. 10. 2010. Nejvyšší soud 11. 11. 2010 zrušil rozsudek vydaný Obvodním soudem pro Prahu 10 a přikázal Městskému soudu v Praze věc znovu projednat. Nejvyšší soud 8. 12. 2011 případ předal k novému řízení Městskému soudu v Praze, který dodnes nevydal rozhodnutí.

Vrchní soud v Praze pravomocně rozhodl o **nelegální výrobě cigaret**, kde za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, trestný čin padělání a pozměňování předmětů k označování zboží pro daňové účely a trestný čin porušování práv k ochranné známce a jiným označením uložil obžalovaným mužům tresty odnětí svobody v rozmezí 5,5 až 7,5 let. V roce 2007 byla zachycena nelegální přeprava tabáku pro strojní zpracování. Při podrobnějším vyšetřování došlo k odhalení distribučních kanálů. Muži při přepravě tabáku uváděli, že jde o přepravu sušených tabákových listů, které se používají na vykuřování skleniců ve snaze neplatit clo, spotřební daň a daň z přidané hodnoty. Obžalovaní muži s touto činností pokračovali do května roku 2009, vyráběli cigarety známých světových značek. Tímto jednáním byla způsobena České republice škoda ve výši 35 mil. Kč.

Ing. T. Q. V. je v současnosti ve vazbě za spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku, dále za **trestný čin padělání a pozměňování předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění daňové povinnosti** podle § 245 trestního zákoníku a také za trestný čin porušení práv k ochraně známce a jiným označením podle § 268 trestního zákoníku. Obviněný dovážel do České republiky od měsíce září roku 2008 do 11. května 2010 tabákové listy a další komponenty nezbytné k výrobě tabákových výrobků, ze kterých dále vyráběl cigarety, dovážel již vyrobené tabákové výrobky bez nálepek, popřípadě s padělanými nálepkami, které uváděl do volného oběhu členských států Evropské unie bez zaplacení cla, spotřební daně a daně z přidané hodnoty. Touto činností byla České republice způsobena škoda nejméně 44.200.158 Kč.

Ing. T. Q. V. byl vzat do vazby na základě usnesení okresního soudu ze dne 13. 5. 2010. Vzetí do vazby bylo zdůvodněno státní zástupkyní obavou z odcestování obviněné osoby, neboť u jmenované osoby nebyl zjištěn žádný legální příjem a byl členem vysoce organizované skupiny. Dokonce podal i ústavní stížnost, jíž se domáhal zrušení rozhodnutí krajského soudu, tato stížnost byla ale zamítnuta.

V tomto případě bych si s dovolením zahrála na soudce. Z uvedených informací vyplývá, že Ing. T. Q. V. neměl legální příjmy, tudíž jeho příjem plynul z nelegálního dovozu a výroby tabákových výrobků. Daňový únik, který Ing. T. způsobil, je klasifikován ve skupině značného

rozsahu, kde je možná nejvyšší hranice trestu odnětí svobody 3 roky. V rámci souběhu s trestným činem podle § 240, bych stanovila nejvyšší možný trest odnětí svobody, a to 8 let. Dále bych stanovila zákaz činnosti, kterou se doposud zabýval.

Z informací poskytovanými Policií České republiky můžeme zjistit, že policejní orgány odhalily neplatiče daní při obchodování s pohonnými hmotami. Jde o stíhání 3 osob z trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, kde jim hrozí odnětí svobody až na 10 let. Bylo zjištěno krácení daně z přidané hodnoty v roce 2009 při nákupu pohonných hmot, a to ve výši 431 mil. Kč. Obviněné osoby použili trik spočívající ve vytvoření fakturačního řetězce, kde je předstírán nákup a prodej minerálních olejů spojený s fiktivními daňovými doklady přiznanými v účetnictví a daňových přiznáních. Tudíž by tyto společnosti měly vykazovat několikamilionovou daňovou povinnost, přitom vykazují daňovou povinnost minimální. Obviněné osoby byly vzaty do vazby. V poslední době je nutno upozornit na to, že tyto daňové úniky se v značné míře rozmáhají. V tomto konkrétním případě nedošlo k vyčíslení dosažených škod, bylo pouze uvedeno, že došlo k miliardovým škodám.

V neposlední řadě bych chtěla zmínit jeden opravdu nezanedbatelný daňový únik, jedná se o podezření z trestného činu zkrácení daně, který nebyl dosud odsouzen ani žalován, byl zveřejněn Policií ČR 29. 12. 2011. Jde o daňový únik ve výši 2,6 miliard Kč. Tento daňový únik souvisel s dovozem pohonných hmot ze Slovenské republiky. Pro představu, spisový materiál odevzdaný Vrchnímu soudu v Praze tvoří více než 16 tisíc stran a váží cca 3,5 tuny. Ke krácení daně docházelo v období let 1996 a 2002, kdy společností BELA, s.r.o. bylo dovezeno přes 200.000 tun motorové nafty a benzínu, které měly být uskladněny ve veřejném celním skladu (jednalo se jen o formální uskladnění). Pohonné hmoty byly ale svévolně prodávány a přepravovány produktovodem bez vědomí celní správy, což bylo zakrýváno podáváním nepravdivých jednotlivých celních deklarací a předstíranými neexistujícími obchody s pohonnými hmotami, které ale společnost již nevlastnila, protože je prodala nezákonným způsobem. Nadměrné odpočty daně z přidané hodnoty byly vylákány na základě těchto

fiktivních obchodů. Daňový únik na dani z přidané hodnoty byl vyčíslen na 750 mil. Kč a u spotřební daně na 1,7 mld. Kč.

K odhalení a prokázání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (například daňové úniky spojené s pohonnými hmotami), ale i k odhalení a prokázání ostatních daňových trestných činů je zapotřebí dostatek času. Daňových úniků v souvislosti s pohonnými hmotami bylo prokazatelně nejvíc v období let 1993 - 1995, ale i dnes nejsou zanedbatelné, jen za prosinec 2011 a leden 2012 došlo k zahájení trestního stíhání krácení daně nebo ukončení vyšetřování s návrhem na podání obžaloby za více než 3,7 mld. Kč. Jde o nezanedbatelnou částku. Jako celní opatření pro boj s daňovými podvody v oblasti pohonných hmot byla zavedena novela zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a související vyhláška č. 103/2011 s účinností od 21. dubna 2011, kde se nařizuje, že každý distributor pohonných hmot je povinen se zaregistrovat v registru distributorů pohonných hmot, který je veden Generálním ředitelstvím cel. Nákupy a prodeje mohou být prováděny pouze mezi registrovanými subjekty, při nesplnění těchto povinností jsou stanoveny významné pokuty. Jako opatření proti podvodům nejen s pohonnými hmotami je také intenzita kontrol.

## 10 Závěr

---

Cílem této bakalářské práce bylo analyzovat současnou právní úpravu daňových trestných činů, porovnat ji s úpravou předchozí a zhodnotit účinnost trestnosti nezákonného daňového chování.

Daňové úniky představují pro každý stát závažný problém. Škody způsobené daňovými trestnými činy jsou značné, a proto prvotním zamezením by měl být bezvadný systém právní úpravy daňových trestných činů. Nedostatečné tresty otevírají cesty pachatelů k daňovým únikům.

Z provedené analýzy současné právní úpravy v porovnání s předešlou právní úpravou jsem došla k závěru, že nedostatky několikrát novelizovaného trestního zákona z roku 1961 byly odstraněny vytvořením, přijetím a používáním nového trestního zákoníku, který je účinný od 1. 1. 2010. Nový trestní zákoník vznikl jako reakce na hluboké ekonomické, politické a sociální změny a je výsledkem růstu trestně-právní nauky a snahy odstranit nedostatky trestního zákona. Proto by se dalo říct, že se nový trestní zákoník osvědčil. Oblast daňových trestných činů vyžaduje nepřetržitou přípravu pracovníků orgánů činných v trestním řízení, protože pachatel vymýšlí stále nové způsoby páchání daňových úniků.

Z uvedených statistik konkrétních daňových trestných činů v kapitole 8 je zjevné, že nejzávažnější trestný čin je zkrácení daně a poté trestný čin neodvedení daně. Způsobená škoda zkrácením daně byla nejvyšší v roce 2009, kde dosahovala cca 11,6 mld. Kč za územní finanční orgány a v roce 2010 poklesla tato škoda na 6,3 mld. Kč.

Pro zmenšení daňových úniků do budoucna bude zapotřebí zkvalitnit již kvalifikovanou práci správců daně a také orgánů činných v trestním řízení. Pro eliminaci daňové kriminality by bylo zapotřebí dosáhnout odhalování daňových trestných činů bezprostředně po jejich spáchání. Dále se dá předpokládat, že pachatelé se budou snažit přiblížit daňovou trestnou činnost k legálním daňovým povinnostem. Daňová kriminalita se neustále vyvíjí, což vyžaduje také zodpovědnost zákonodárců.

# 11 Summary

---

The goal of this work is targeted primarily on the analysis of current legislation and comparison with previous legislation and evaluates the effectiveness of fiscal criminalizing illegal behavior.

The first part describes the basic concepts. In the following section are clarified forms of illegal behavior of taxpayers which have given rise criminality. This is followed by an analysis of current legislation, tax offenses under the new Criminal Code. The main part is a comparison of current legislation with the legislation before 2010, and the justification of the performed changes. The last one chapter deals with the possible extinction of criminal liability form the use of effective repentance Institute in general and special legislation. The last chapter is devoted to a particular individual case of tax offenses.

Tax offenses are the adverse phenomenon of society. Tax evasions reach astronomical amounts. It has a negative impact on the state budget.

You could say that the new Criminal Code was witnessed. Despite the area of tax offenses requires continuous training of staff bodies active in criminal proceedings, because the offender is still inventing new ways of committing tax evasion.

## **Keywords:**

Taxes, tax system, tax evasions, tax examination, tax offences



## 12 Seznam použité literatury

---

- BONĚK, Václav a kolektiv. 2001. *LEXIKON- daňové pojmy*. 1. vydání. Ostrava: Sagit. 626 s. ISBN 80-7208-265-5.
- CEJP, Martin a Alena MAREŠOVÁ. 2008. *Variantní scénáře vybraných druhů kriminality*. 1. vydání. Praha: Institut pro kriminologii a sociální prevenci. 111 s. ISBN 978-80-7338-074-8.
- CHMELÍK, Jan a kolektiv. 2009. *Trestní právo hmotné. Obecná část*. Praha: Linde Praha, a.s.. 292 s. ISBN 978-80-7201-785-0.
- CHMELÍK, Jan a kolektiv. 2010. *Trestní právo hmotné. Zvláštní část*. Praha: Linde Praha, a.s., 367 s. ISBN 978-80-7201-820-8.
- KUCHTA, Josef, VÁLKOVÁ, Helena a kolektiv. 2005. *Základy kriminologie a trestní politiky*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck. 544 s. ISBN 978-80-7179-813-2.
- NOVOTNÝ, Oto, VANDUCHOVÁ, Marie, ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. 2010. *Trestní právo hmotné. Obecná část*. 6. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s.. 584 s. ISBN 978-80-7357-509-0.
- NOVOTNÝ, Oto, VOKOUN, Rudolf, ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. 2010. *Trestní právo hmotné. Zvláštní část*. 6. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s.. 600 s. ISBN 978-80-7357-509-0.
- NOVOTNÝ, Oto, ZAPLETAL, Jan a kolektiv. 2004. *Kriminologie*. 2. přepracované vydání, Praha: ASPI Publishing. 451 s. ISBN 80-7357-026-2.
- PROUZA, Daniel. 2005. *Daňová kriminalita*. 1. vydání. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky. 260 s. ISBN 80-239-6622-7.
- PROUZA, Daniel. 2010. *Trestní zákoník: Zákony s judikaturou*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck. 1280 s. ISBN 978-80-7400-187-1.
- ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. 2009. *Trestní zákoník I. § 1 až 139. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck. 1303 s. ISBN 978-80-7400-109-3.
- ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. 2010. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck. 2011 s. ISBN 978-80-7400-178-9.
- ŠIROKÝ, Jan a kolektiv. 2003. *Daňová teorie: s praktickou aplikací*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck. 272 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
- VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. 2010. *Daňový systém ČR 2010*. 10. vydání. Praha: 1. VOX a.s.. 356 s. ISBN 978-80-86324-86-9.

# Seznam zkratk, zákonů, tabulek a grafů

## Seznam zkratk:

Aj.	A jiné
ČR	Česká republika
ČSSZ	Česká správa sociálního zabezpečení
KS	Krajský soud
NS	Nejvyšší soud
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
Resp.	Respektive
Tj.	To je
TZ	Trestný zákon č. 140/1961 Sb.
TrZ	Trestní zákoník č. 40/2009 Sb., ve znění zákona č. 306/2009 Sb.,
Tzn.	To znamená
Tzv.	Takzvaně

## Seznam zákonů:

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů

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

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

Zákon č. 568/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů

### **Seznam internetových stránek:**

**Územní finanční orgány.** Česká daňová správa [online]. Copyright © 2006-2011 [cit. 2012-03-29]. Dostupné z: [http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/uzemni\\_financni\\_organy.html?year=0](http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/uzemni_financni_organy.html?year=0)

**Nový trestní zákoník č. 40/2009 Sb.** Právní rádce. [online]. Copyright © 1996-2012 Economia, a.s. [cit. 2012-03-31]. Dostupné z: <http://pravniciradce.ihned.cz/c1-38730700-novy-trestni-zakonik-c-40-2009-sb>

### **Seznam elektronických publikací:**

**Důvodová zpráva k zákonu č. 40/2009 Sb.** [online]. [cit. 2012-04-04]. Dostupné z: [http://svobodas.cz/data/zakony/trestni\\_zakonik\\_a\\_duvodova\\_zprava.pdf](http://svobodas.cz/data/zakony/trestni_zakonik_a_duvodova_zprava.pdf)

**Informace o činnosti daňové správy,** Česká daňová správa [online]. [cit. 2012-04-12]. Dostupné z: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/325.html?year=0>

**Statistické ročenky ministerstva spravedlnosti.** [online]. [cit. 2012-03-31]. Dostupné z: <http://portal.justice.cz/Justice2/ms/ms.aspx?o=23&j=33&k=3397&d=47145>

**Policejní statistiky kriminality.** [online]. [cit. 2012-03-31]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/policie-cr-web-informacni-servis-statistiky.aspx?q=Y3BpPTE%3d>

**Organizační struktura,** Celní správa České republiky, [online]. © 2009 Generální ředitelství cel [cit. 2012-03-31]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/o-nas/organizacni-struktura/Stranky/zrizeni-ceske-celni-spravy.aspx>

## **Judikatura:**

Sb. rozh. tr.	Sbírka soudních rozhodnutí a stanovisek (vydává Nejvyšší soud ČR v nakladatelství Novatrix Praha)
SR	Soudní rozhledy (vydává Nakladatelství C. H. Beck)

## **Seznam tabulek:**

<b>Tabulka 1</b>	Daně doměřené územními finanční orgány za období 2005 - 2010 v ČR
<b>Tabulka 2</b>	Odhalené daňové úniky Celní správou České republiky za období 2009 - 2010 v ČR
<b>Tabulka 3</b>	Přehled o počtu a výsledcích daňových kontrol za rok 2010 v Kč
<b>Tabulka 4</b>	Dynamika registrované kriminality v ČR v letech 1989 - 2008 podle počtu zjištěných skutků (Zdroj: policejní statistika)
<b>Tabulka 5</b>	Dynamika registrované kriminality v ČR v letech 2009 - 2011 podle počtu zjištěných skutků (Zdroj: policejní statistika)
<b>Tabulka 6</b>	Přehled výše sazeb daňových trestných činů podle rozsahu způsobené škody
<b>Tabulka 7</b>	Přehled předaných podnětů v letech 2007 - 2010 finančními úřady orgánům činným v trestním řízení
<b>Tabulka 8</b>	Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (policejní statistiky)
<b>Tabulka 9</b>	Neodvedení daně, pojistného na sociální pojištění a podobné povinné platby (policejní statistiky)
<b>Tabulka 10</b>	Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (policejní statistiky)
<b>Tabulka 11</b>	Porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží (policejní statistiky)
<b>Tabulka 12</b>	Padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazující splnění poplatkové povinnosti (policejní statistiky)

## **Seznam grafů:**

- Graf 1** Daně doměřené územními finanční orgány za období 2005 - 2010 v ČR
- Graf 2** Vývoj hospodářské kriminality
- Graf 3** Podíl hospodářské kriminality na celkové kriminalitě v České republice
- Graf 4** Podíl daňových trestných činů na hospodářských trestných činech v ČR
- Graf 5** Porovnání počtu předaných podnětů finančními úřady orgánům činným v trestním řízení a vyčíslení hodnoty zkrácení daně v letech 2005 - 2010
- Graf 6** Vývoj počtu odsouzených osob za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby v letech 2000 - 2009
- Graf 7** Vývoj počtu odsouzených osob za trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby v letech 2000 - 2009
- Graf 8** Přehled zjištěných daňových trestných činů
- Graf 9** Rozdíl mezi ohlášenými podezřeními ze spáchání daňových trestných činů a mezi objasněnými či žalovanými daňovými trestnými činy

## **Seznam obrázků:**

- Obrázek 1** Formy minimalizace daňové povinnosti