

Právnická fakulta Masarykovy univerzity

Právo a právní věda

Katedra trestního práva



Diplomová práce

**TRESTNÍ ČIN ZKRÁCENÍ DANĚ Z HLEDISKA JURISTICKÉHO,
KRIMINOLOGICKÉHO, PŘÍPADNĚ KRIMINALISTICKÉHO**

Izabela Melková

2013/2014

Čestné prehlásenie

„Prehlasujem, že som diplomovú prácu na tému *Trestný čin zkrácaní daně z hlediska juristického, kriminologického, případně kriminalistického* spracovala sama. Všetky pramene a zdroje informácií, ktoré som použila k písaniu tejto práce, boli citované v poznámkach pod čiarou a sú uvedené v zozname použitých prameňov a literatúry.“

Brno 26. 3. 2014

.....

„In this world nothing can be said to be certain, except death and taxes.“

Benjamin Franklin, 1789

Pod'akovanie

Touto cestou by som rada pod'akovala vedúcemu mojej práce doc. JUDr. Josefovi Kuchtovi, CSs., ktorý mal pre môj systém práce veľké pochopenie a svojimi podnetnými pripomienkami a nápadmi mi veľmi pomohol usporiadať moje úvahy a premietnúť ich tak do textu práce. Ďalej by som chcela pod'akovať svojim najbližším...

Abstrakt

Dane sú jedným z nástrojov, ktorými štát zaisťuje plnenie svojich úloh (školsťvo, zdravotníctvo, polícia a pod.) Daňové úniky preto predstavujú aj v súvislosti so stále väčšou kreativitou páchatel'ov problém, ktorému je začína byť venovaná väčšia a väčšia pozornosť nielen z pohľadu národného ale i medzinárodného, resp. európskeho.

Hlavným cieľom tejto práce bude na základe rozboru súčasnej právnej úpravy trestného činu skrátenia dane a jej problematických aspektov riešených judikatúrou navrhnúť možné legislatívne prístupy a zmeny právnej úpravy, ktoré by mohli prispieť jednak k zníženiu daňovej kriminality a jednak k jej lepšiemu odhaľovaniu a trestaniu.

Kľúčové slová

daňový systém, daňová kontrola, daňová kriminalita, trestný čin skrátenia dane, karuselové obchody, daňové raje, ekonomický prístup

Abstract

Taxes are one of those instruments used by states to ensure their tasks (education, health, police, etc..) Tax evasion therefore represent, also in the context of still greater creativity of perpetrators, the problem we pay attention more and more not only from the national point of view but international or European view as well.

The main goal of this thesis is based on an analysis of the current legislation concerning the crime of shortening the tax and its problematic aspects solved by jurisprudence to suggest possible legislative approaches and changes on regulation, which could contribute both to the reduction of the tax crime and the better detection and punishment.

Keywords

taxation, tax audit, tax crime, tax evasion, trading carousel fraud, tax havens, economic approach

Prehľad použitých skratiek

DPH	daň z pridanej hodnoty
DŘ	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v znení neskorších predpisov
STZ	zákon č. 300/2005 Z.z., trestný zákon, v znení neskorších predpisov
SŘ	zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, v znení neskorších predpisov
TRZ	zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, v znení neskorších predpisov
TŘ	zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, v znení neskorších predpisov
TZ	zákon č. 141/1961 Sb., trestní zákon, v znení neskorších predpisov
ZTOPO	zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, v znení neskorších predpisov

Obsah

Úvod.....	9
1 Vymedzenie niektorých pojmov.....	12
2 Náčrt historického vývoja dane a daňových trestných činov.....	13
3 Vymedzenie pojmu dane.....	16
3.1 Daňový systém.....	16
4 Správne právna úprava daní.....	20
4.1 Daňové konanie.....	20
4.2 Daňová kontrola.....	22
4.3 K dôvodom zahájenia daňovej kontroly.....	22
5 Trestný čin skrátenia dane.....	24
5.1 Daňová kriminalita.....	25
5.2 Právna úprava trestného činu skrátenia dane v Českej republike.....	31
5.3 Vývojové štádia trestného činu skrátenia dane.....	29
5.3.1 <i>Príprava</i>	29
5.3.1 <i>Pokus</i>	30
6. Znaky skutkovej podstaty trestného činu skrátenia dane.....	31
6.1 Objekt trestného činu.....	32
6.2 Objektívna stránka trestného činu.....	33
6.2.1 <i>Komisívne jednanie</i>	33
6.2.2 <i>Omisívne jednanie</i>	34
6.2.3 <i>Skrátenie dane a vylákание výhody</i>	36
6.2.4 <i>Karuselové obchody</i>	38
6.3 Subjekt trestného činu.....	39
6.3.1 <i>Subjekt trestného činu obecne</i>	39
6.3.2 <i>Ktokoľvek ako subjekt trestného činu</i>	41
6.3.3 <i>Odborníci na dane ako subjekt trestného činu</i>	42
6.3.4 <i>Pár slov k otázke medzinárodného aspektu</i>	43
6.3.5 <i>Biele kone</i>	44
6.3.6 <i>Právnické osoby</i>	45
7 Kvalifikované skutkové podstaty.....	50
7.1 Odstavec 2.....	50
7.2 Odstavec 3.....	50
8. Účinná pútosť.....	52
9. Vzťah k iným skutkovým podstatám daňových a súvisiacich trestných činov.....	55
9.1 Neodvedenie dane, poisťného na sociálne zabezpečenie a podobnej povinnej platby ...	55
9.2 Nesplnenie oznamovacej povinnosti v daňovom konaní.....	56
9.3 Neprekazenie trestného činu.....	56
9.4 Podvod.....	57
9.5 Poškodzovanie záujmov Európskej únie.....	57
9.6 Nadržovanie.....	58
10 Porovnanie so slovenskou úpravou.....	60
10.1 Ďalšie skutkové podstaty.....	60
10.1.1 <i>Daňový podvod</i>	60

10.1.2 <i>Nezaplatenie dane</i>	61
11 Problémy spojené s optimalizáciou a otázka obchodovania „offshore“.....	62
11.1 Daňová optimalizácia.....	62
11.2 Daňová optimalizácia za využitia obchodovanie „offshore“	63
12 Európska únia a jej úloha v oblasti daňových trestných činov.....	65
13 Prístup zo strany štátu	66
14 Ekonomický prístup	67
15 Zmeny mimotrestných zákonov.....	69
15.1 Inšpirácia zo Slovenska	69
16 Kriminologický prístup.....	71
16.1 Príčiny daňovej kriminality.....	71
16.2 Prevencia daňovej kriminality.....	72
16.2.1 <i>Daňová kobra</i>	72
16.3 Páchatelia daňovej kriminality	73
16.4 Prognózy do budúcnosti.....	75
17 Zhrnutie súčasného stavu a návrhy de lege ferenda	77
Záver.....	80
Zoznam použitých zdrojov.....	81

Úvod

Problematika daní v České republice sa v súčasnej dobe spája s obrazom zložitého a neprehľadného systému, vystavaného na spleti vnútroštátnych prameňov práva, ale aj prameňoch práva Európskej únie. Práve neprehľadnosť jednotlivých daňových zákonov v spojení s neochotou niektorých osôb platiť dane, vytvára veľký a netransparentný priestor nie len pre optimalizáciu, ale aj pre prípadne nezákonné krátenie daní. S povinnosťou platiť daň sa preto počas svojho ekonomicky aktívneho života stretne každý z nás.

Dane obecné, sú ekonomickým nástrojom, ktorým môže zákonodarca stimulovať ekonomickú situáciu v štáte. Z tohto dôvodu existujú rôzne zákonné možnosti dané povinným subjektom, aby svoju daňovú povinnosť zmenšili za pomoci odpočítateľných položiek, či rôznych zliav. Na tomto mieste však dochádza k procesom, ktoré ľahko zvädzajú ísť za zákonné možnosti a vedú k skutočne pestrým konštrukciám, ako sa vyhnúť plateniu daní úplne alebo dokonca využiť nadmerné odpočty a premeniť ich na „zárobnú“ činnosť. Samozrejme takéto postupy sú nad rámec ponúknutých zákonných možností, pričom v prípade takéhoto úmyselného jednania sa dostávame na pôdu trestného práva. Nezákonné krátenie daní je považované za natoľko spoločensky škodlivé, že je sankcionované aj v rámci trestného práva.

Daňová kriminalita vyžaduje ako u páchatel'ov, tak i u subjektov odhaľujúcich túto činnosť, odborné znalosti z oblasti daní. Mnohokrát je však s ohľadom na zložitú problematiku daní náročné oddeliť ešte zákonnú optimalizáciu daní od nezákonného krátenia daní. Vynaliezavosť páchatel'ov v daňových trestných činoch je čoraz väčšia, pričom premyslené a zložité konštrukcie spolupracujúcich subjektov vo sfére obchodovania sa rýchlo a dynamicky vyvíjajú. Ich vysledovanie a odhalenie naráža na rôzne problémy spojené s transparentnosťou tejto siete obchodujúcich subjektov podieľajúcich sa na nezákonnom krátení daní či vylákaní výhody. Práve takéto prípady sú prípadmi najzávažnejšími, u ktorých dochádza k obrovským daňovým únikom zo štátneho rozpočtu, čo má následne ďalekosiahle dopady na fungovanie celého štátu. Z tohto dôvodu považujem za dôležité venovať daňovej kriminalite veľkú pozornosť a zamerať sa na zlepšovanie možnosti odhaľovania, vyšetrovania či predchádzania tejto kriminality.

Témou tejto práce bude podrobný rozbor trestného činu skrátenia dane z pohľadu vedy trestného práva a pohľadu kriminologického. Cieľom práce je priniesť komplexný pohľad na problematiku trestného činu skrátenia dane. Úvodom sa budem stručne venovať historickému vývoju úpravy trestného činu skrátenia dane a jeho postihu. V rámci tohto historického

pohľadu bude vysvetlený kontext daňového systému a tiež potreba úpravy daňových trestných činov. Úprava trestného činu skrátenia dane v Českej republike bude podrobená analýze so zameraním sa na novú právnu úpravu, avšak zároveň v kontexte zmien mimotrestných právnych predpisov. Cieľom bude taktiež aj porovnanie inštitútu účinnej ľútosti u daňových trestných činov a v mimotrestných predpisoch, pričom bude poukázané na efektivitu tohto inštitútu a na prípadne jeho problematické aspekty. Ako reakcia na zmeny v trestaní právnických osôb bude v práci zahrnutý pohľad na právnické osoby, ako páchatel'ov trestných činov a s tým spojené problémy s odhaľovaním a dokazovaním tejto trestnej činnosti. Vyššie uvedené bude rozoberané najmä z pohľadu prípadov riešených judikatúrou. V neposlednom rade bude vymedzený vzťah trestného činu skrátenia dane k ostatným relevantným daňovým trestným činom a taktiež porovnanie úpravy trestného činu skrátenia dane s úpravou slovenskou. V nadväznosti na túto analýzu budú načrtnuté aj možné ďalšie prístupy a smery legislatívnych zmien v súvislosti s úpravou daní či trestného činu skrátenia dane.

Na základe odbornej literatúry bude vymedzený kriminologický pohľad na krátenie daní, predmetom, ktorého bude daňová kriminalita, predovšetkým jej príčiny, možné prevenčné opatrenia a páchatelia. Zo štatistík polície a štátnych zastupiteľstiev budú vytvorené prehľady, ktoré poskytnú pohľad na trestný čin skrátenia daní z pohľadu kriminológie.

Kriminalistický pohľad z dôvodu rozsahu nebude predmetom samostatného posúdenia, pričom rôzne kriminologické aspekty budú v pomocnej úlohe využívané v rámci celej práce.

Použitou metódou práce je predovšetkým deskripcia súčasného stavu, kompilácia právnych názorov v odbornej literatúre a kauzy riešené judikatúrou, následná analýza a syntéza týchto informácií. Taktiež je využívaná aj metóda komparácie.

Z dôvodu zložitej problematiky daní a s tým súvisiacou daňovou kriminalitou považujem za dôležité vysvetliť ambície práce a používané slovné spojenia v nasledujúcom texte. Niektorým aspektom je venovaná väčšia pozornosť, iné aspekty sú len spomenuté pre utvorenie celkového kontextu, avšak niektoré aspekty z dôvodu predpokladaného rozsahu neuvádzam, a to z obavy, aby táto práca otrocky nevymenovala všetky pohľady pre rozbor danej problematiky, avšak na úkor takejto komplexnosti by sklzla do plytkého prehľadu problematiky trestného činu skrátenia daní. Ambície práce teda nespočívajú obsiahnutí všetkých aspekty danej problematiky, ale v jednotlivých kapitolách bude venovaná pozornosť prevažne tým aspektom, ktoré sú najčastejšie riešené v rámci judikatúry, prípadne tým

aspektom, ktoré považujem za problematické či zaujímavé alebo vedú k inovatívnemu vnímaniu tejto problematiky. V práci budú spomínané tiež predovšetkým prípady krátenia dane z pridanej hodnoty, prípadne iných pre páchatel'ov atraktívnych daní (menej spotrebné dane, prípadne z dane z príjmu), a to z čisto pragmatického dôvodu, keďže najväčšie daňové úniky vznikajú práve vo vzťahu k uvádzaným daniam.

Prínosom práce teda bude pohľad na problematiku trestného činu skrátania dane, prehľad problematických aspektov spojených s daňovou kriminalitou a taktiež poukázanie na možné smery či legislatívne zmeny, ktoré by mohli prispieť k prevencii, efektívnejšiemu odhaľovaniu, či trestaniu daňovej kriminality predstavovanej trestným činom skrátania dane.

1. Vymedzenie niektorých pojmov

Úvodom budú vymedzené niektoré pojmy a výrazy používané v nasledujúcom texte, a to z dôvodu predchádzania zbytočných interpretačných problémov zapríčinených hlavne zložitou a v niektorých prípadoch rozdielnou terminológiu v rámci daňového práva a trestného práva.

Trestný čin skrátenia daní je v trestnom práve upravený v § 240 TRZ spolu s clom, poistným na sociálne zabezpečenie, príspevkom na štátnu politiku zamestnanosti, poistným na úrazové poistenie, poistným na zdravotné poistenie, poplatkom či inou podobne povinnou platbou. Pre potreby tejto práce však bude primárne rozoberané iba samotné skrátenie dane a z tohto dôvodu bude v texte používaný výraz „trestný čin skrátenia dane“.

Daňový subjekt pre potreby tejto práce bude označovať nositeľa daňových povinností, ktoré mu vznikajú na základe zákonov upravujúcich dane v Českej republike. Terminologicky sem taktiež spadnú aj *poplatník a pláca* (pričom tieto označenia vyplývajú z povahy konkrétnej dane, tj. záleží, či sa jedná o priame alebo nepriame dane).

Páchateľ trestného činu skrátenia dane bude v práci označovať širšiu skupinu subjektov, a to z dôvodu, že trestného činu skrátenia dane sa, ako bude vysvetlené nižšie v texte, môže dopustiť *ktokoľvek*.

Správcom dane (daňovou správou) je myslený správny orgán, prípadne iný štátny orgán, ktorému je na základe zákona zverená pôsobnosť v oblasti správy daní.

Daňové zákony. V texte sa vyskytuje tento pojem, ktorý bude označovať v všetky relevantné zákony upravujúce dane v Českej republike. Ako synonymum bude používaný aj výraz *mimotrestné zákony*, s tým, že v prípade *mimotrestných zákonov* sa jedná o čosi širší pojem označujúci nie len daňové zákony ale aj zákony súvisiace s problematikou daní obecné. (Príkladom môže byť spomenuté pripravované predpisy týkajúce sa „daňovej kobry“).

Daňový únik označuje také jednanie za účelom zámerne sa vyhnúť platenou daní, pričom sa bude jednať o právny predpis nedovolené jednanie, tj. o daňový únik nepôjde v prípade uplatnenia zákonných možností, tak aj legálnej optimalizácie.

2. Náčrt historického vývoja dane a daňových trestných činov

Poznanie historického vývoja daní, ako aj prvých pokusov krátenia daní a ich následných postihov, má pre skúmanie trestného činu z pohľadu vied trestného práva v dnešnej dobe obrovský význam. Poznanie kontextu historického vývoja daní a tým aj miesto tohto nástroja v spoločnosti, pomáha lepšie chápať tento nástroj vo svetle kontextu, z ktorého je možné pozorovať obecné prijímanie daní spoločnosťou, ako nástroja politiky štátu, či následne pochopiť motívy páchatel'ov daňových trestných, čo môže významne prispieť k prevencii krátenia daní, či odhaľovaniu tejto trestnej činnosti.

Pre potreby práce sa vývojom daní na území Českého štátu budem zaoberať v stručnosti od 16. storočí, kedy za vlády Habsburgovcov predstavovali dane (*contributionale*) najvýznamnejšie príjmy z korunného majetku¹, ktorými tak bola financovaná predovšetkým vojna s Turkami. Kompetencie v oblasti daní mali české zemské snemy, ktoré schvaľovali *berne*,² tj. dávky vyberané z poddanskej pôdy, prípadne dobytku (*kopytné*) alebo inak určeného majetku. Kompetencie zabezpečovať výber daní tak postupne mali *komorníci* (úradníci hradskej správy v 12. storočí), provinční sudcovia na čele krajov (v 14. storočí), či následne krajskí *hajtmani* (postupne od 16. storočia). Z histórie sa však dozvedáme, že *berne* neboli spočiatku platené len vo forme peňazí, tak ako je to dnes ale, ako je zaznamenané v historickom prameni *Vysazení poddanské vsi Černovice klášterem v Teplé z roku 1358*, museli poddaní (okrem iných odvodov, ktoré platili počas roka) na sv. Václava zaplatiť (pričom táto povinnosť bola nezávislá na „*jakoukoli nesnáz a příhodu*“) z každého lánu štyri korce žitného zrna, dva korce jačmeňa a celý ďalší zoznam naturálnych plnení.³

Do tohto obdobia zatiaľ úloha daní vo svetle funkcií daní, tak ako ich dnes ekonomické teórie definujú, predstavuje iba funkciu zaistenia príjmov panovníkovho rozpočtu na financovanie činností monarchie (v súčasnej terminológii by sa jednalo o fiškálnu funkciu⁴). Dane teda do tohto okamžiku neplnia *regulačnú* funkciu (v zásade sa jedná o funkciu daní, ktorá vychádza z toho, že daň môže slúžiť k ovplyvňovaniu ekonomiky ako celku alebo ovplyvňovať hospodárstvo selektívne⁵) či *stimulačnú* funkciu (ktorá spočíva vo

¹ V 16. storočí bolo zavedené presné rozdelenie financií, pričom dve hlavné skupiny príjmov boli príjmy z komorného majetku a príjmy z korunného majetku. Viac k tomu Vojáček, L., Schelle, K., Knoll, V. *České právní dějiny*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2010.

² V historický súvislostiach je používané slovo *berne*, ako predchodca pojmu *daň*.

³ Vojáček, L., Schelle, K., Knoll, V. *České právní dějiny*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2010, s. 74 – 219.

⁴ Radvan, M. a kol. *Finanční právo a Finanční správa – Berní právo*, Brno: Masarykova univerzita, 2008.

⁵ Radvan, M. a kol. *Finanční právo a Finanční správa – Berní právo*, Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 29.

využití daňových nástrojov s cieľom ovplyvniť činnosť ekonomických jednotiek a tempo ich rozvoja, tak ako je (by to malo byť) dnes.

Väčšia pozornosť daniam, ako nástroju ovplyvňujúcemu ekonomickú situáciu, tj. nie len ako prvoplánové financovanie panovníkových výdajov, sa začala venovať v období osvieteného absolutizmu. Nutnosť ozdraviť štátne financie sa prejavila v snahe osvietených panovníkov priniesť systém do platenia daní. Výsledkom týchto počínov bol prvý súpis pôdy pre berné účely, tzv. *berná rolla*.⁶ Katastrálny zákon z roku 1883, ktorý bol poslednou úpravou pozemkovej dane v rámci habsburskej monarchie, rozlišoval pozemky, ktoré podliehajú dani a ktoré nie.⁷

Daňovú kriminalitu v českom práve však lepšie reflektujú až udalosti na prelome 18. a 19. storočia za vlády Habsburgovcov, ktorí mimoriadne detailne prepracovali oblasti všetkých možných odvodov. Samozrejme zaťažením spoločnosti takým množstvom povinných platieb viedlo k potrebe celý systém účinne chrániť. Vznikla tak oblasť tzv. *trestného práva dôchodkového*.⁸ Od 1. 4. 1836 nadobudol účinnosť Trestní zákon dôchodkový. Tento zákon bol vystavaný na zásade *nedostatok zlého úmyslu neoslobodzuje*, čo je z pohľadu súčasného pojatia trestného práva ako *ultima ratio* v oblasti daní pomerne *radikálny*. Trestný zákon dôchodkový umožňoval uloženie majetkových trestov (peňažná pokuta, prepadnutie tovaru alebo iných predmetov) alebo trestu väzenia.⁹ Tento zákon platil až do roku 1950, kedy bol zrušený zákonom č. 89/1950 Sb., o trestním řízení správním.¹⁰

Popri vyššie zmienenom Trestnom zákone dôchodkovom platil od roku 1852 zákon č. 117/1852 ř. z., O zločinech, přečinech a přestupcích. V tomto zákone boli uvedené skutkové podstaty rôznych hospodárskych trestných činov, kde z pohľadu daňových trestných činov je pre účely tejto práce zaujímavá skutková podstata uvedená § 197 tohoto zákona, a to podvod: „*Kdo lstivým předstíráním nebo jednáním jiného uvede v omyl, jímž někdo, budiž to stát, obec nebo jiná osoba na svém majetku nebo na jiných právech má škodu trpěti; anebo, kdo v tom obmyslu a způsobem právě dotčeným užije omylu nebo nevědomosti jiného, dopustí se podvodu; nechť se k tomu dal svěsti zīstností, náruživostí, obmyslem, aby tím někomu zjednal proti zákonu výhody nějaké, nebo jakýmkoliv obmyslem vedlejším*“¹¹ V tomto zákone sa však nenachádzal žiadny daňový trestný čin. Následne až zákon č. 86/1950 Sb., Trestní zákon

⁶ Vojáček, L., Schelle, K., Knoll, V. *České právní dějiny*. 2.vyd. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2010, s. 219.

⁷ Vojáček, L., Schelle, K., Knoll, V. *České právní dějiny*. 2.vyd. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2010, s. 452.

⁸ Prouza, D. *Daňová kriminalita*. Justiční akademie ČR, 2005, s. 78.

⁹ Cink, L. *Trestní právo důchodkové*. Praha, V. Linhart, 1933, s. 18, s. 33

¹⁰ Prouza, D. *Daňová kriminalita*. Justiční akademie ČR, 2005, s. 79.

¹¹ Zákon č. 117/1852 ř. z., O zločinech, přečinech a přestupcích.

zavádza trestnosť krátenia daní vo väčšom rozsahu. Zákon pracuje aj s pojmom vylúčenie daňovej výhody a jej zneužitie.

Z mimotrestných predpisov upravujúcich problematiku daní je možné spomenúť hlavne zákon č. 220/1896 ř. z., o přímých daních osobních, zákon č. 8/1909 ř. z., o dani výdělkové podniků podrobených veřejnému účtování, zákon č. 278/1916 ř. z., o dani ze zapalovadel, zákon č. 55/1882 ř. z, o dani z minerálních olejů, zákon č. 97/1888 ř. z., o dani z cukru, zákon č.88/1869 ř. z., o úpravě daně pozemkové a d'alsie. Zákonom č. 11/1918 Sb., o zřízení samostatného státu Československého tak boli následne recipované do právneho poriadku prvej Československej republiky vyššie zmienené právne predpisy. Zákon č. 220/1896 ř. z., o přímých daních osobních bol následne v roku 1927 zrušený a nahradený novým zákonom č. 76/1927 Sb., o přímých daních.¹²

Z vyššie uvedeného náčrtu vývoja daní a ich právnej úpravy daňových trestných činov pozorujeme, že tendencie úpravy danej problematiky nesmerovali k jej ucelenej a jednotnej úprave, práve naopak, právna úprava ako aj daní, tak trestania daňových trestných činov bola (a nie je tomu ani v súčasnej dobe inak) rozdrobená a neprehľadná. Na druhú stranu možno práve rozsah daňových únikov v súčasnej dobe bude motivovať k postupným krokom smerujúcim k prehľadnej daňovej sústave a tým aj jasnej a zrozumiteľnej právnej úprave daní a súvisiacich trestných predpisov.

¹² Půry, F. *Zkrácení daně jako trestný čin-I. část*. Daňový expert, 2005, roč. 1, č. 5, s. 17.

3. Vymedzenie pojmu daň

Daň, tak ako ju poznáme dnes, je výsledkom historického vývoja. V súdobej odbornej literatúre nájdeme rôzne obmeny definície dane, z hľadiska finančnej alebo právnej teórie. Finančná teória definuje daň ako povinnú, zákonom vopred sadzbou stanovenú čiastku, ktorou sa viac menej pravidelne odčerpáva na nenávratnom princípe časť nominálneho dôchodku ekonomického subjektu v prospech verejného peňažného fondu bez poskytnutí ekvivalentného protiplnenia.¹³ Z právneho hľadiska je potom definovaná daň ako platobná povinnosť, ktorú štát stanoví zákonom k získaniu príjmov pre úhradu celospoločenských potrieb, tj. pre štátny rozpočet, bez toho, aby pri tom poskytovala zdaňovaným subjektom ekvivalentné protiplnenie.¹⁴ Obe definície zahrňujú podstatné pojmové znaky dane. Daňou je teda každá povinná, zákonom stanovená, nenávratná, neekvivalentná a väčšinou neúčelová platba do verejného rozpočtu.¹⁵ Z pohľadu práva obecné je dôležité vymedzenie pojmu daň. Aj napriek existencii vyššie zmienených viacerých definícií a dlhodobou historickou profiláciou pojmu dane, v zákone definíciu dane nenachádzame. Nejednotnosť tejto terminológie (príkladom môže byť zamieňanie pojmu „dane“ a „poplatku“) vedie následne k rôznym interpretačným problémom. Čo však nepopierateľne patrí medzi dôležitý znak dane je, že sa jedná o zákonom stanovenú povinnosť.¹⁶ V súčasnej dobe dane plnia všetky tri zmienené funkcie fiškálnu, regulačnú a stimulačnú.

3.1 Daňový systém v ČR

Rôzne dane majú rôzny vplyv na ekonomickú aktivitu fyzických a právnických osôb. Daňový systém je možné definovať ako súhrn a štruktúru všetkých daní, ktoré sa na danom území, najčastejšie štátnom, vyberajú.¹⁷ Daňové príjmy sú najvýznamnejším verejným príjmom. Takmer 90 % všetkých príjmov verejných rozpočtov sú práve príjmy daňovej povahy. Daňový subjekt môže byť v jednom okamžiku podrobený viacerým daňovým povinnostiam. Celková daňová (odvodová povinnosť) je skúmaná a porovnávaná v rámci daňových kvót.¹⁸ (Celková daňová povinnosť je nepochybne jeden z činiteľov, ktoré môžu prispieť k motívu

¹³ Radvan, M. a kol. *Finanční právo a Finanční správa – Berní právo*, Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 13.

¹⁴ Madar, Z. a kol. *Slovník českého práva*. 3. vydání, Praha: Linde, 2002, s. 236.

¹⁵ Hamerníková, B., Maaytová, A. a kol. *Veřejné finance*. 2.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 108-109.

¹⁶ Požadavka zákonnej úpravy daní v Českej republike je obsiahnutá konkrétne v čl. 11 odst. 5 Listiny základných práv a slobod.

¹⁷ Hamerníková, B., Maaytová, A. a kol. *Veřejné finance*. 2.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 111.

¹⁸ Hamerníková, B., Maaytová, A. a kol. *Veřejné finance*. 2.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 109.

daňovej kriminality. Ak celková daňová povinnosť dosiahne určitú hranicu¹⁹, bude na tieto subjekty pôsobiť demotivačne takéto dane platiť, prípadne naopak motivuje k optimalizácií, napr. prostredníctvom tzv. „offshore“ spoločností, prípadne možným iným nelegálnym postupom).²⁰

Daňový systém v ČR:

priame dane:

- ◆ z príjmu
 - daň z príjmu fyzických osôb (zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů)
 - daň z príjmu právnických osôb (zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů)
- ◆ z majetku
 - daň z nehnuteľností (zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí)
 - z pozemkov
 - z stavieb a jednotiek
 - daň cestná (zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční)
 - daň prevodová
 - dedičská (s účinnosťou od 1. 1. 2014 začlenená do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů)
 - darovacia (s účinnosťou od 1. 1. 2014 začlenená do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů)
 - z nadobudnutia nehnuteľnej veci (zákonné opatrenie Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí)

nepriame dane zo spotreby:

- ◆ univerzálne
 - daň z pridanej hodnoty (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty)
- ◆ selektívne
 - spotrebné (zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních)
 - daň z minerálnych olejov
 - daň z liehu

¹⁹ Lafferova krivka vo svojom pôvodnom pojatí ukazuje, že maximalizáciu príjmov štátnej pokladne nie je možné dosiahnuť nekonečným zvyšovaním daní. Od určitého okamžiku sa už príjem nezvyšuje, ale klesá.

²⁰ Touto myšlienkou sa zaoberá teória vzťahu medzi efektívnosťou a spravodlivosťou daní, bližšie pozri napr. Hamerníková, B., Maaytová, A. a kol. *Věřejné finance*. 2.vyd. Praha: WoltersKluwer ČR, 2010.

- daň z piva
- daň z vína a medziproduktov
- z tabakových výrobkov
- ekologické, resp. energetické dane
 - zo zemného plynu(zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů)
 - z pevných palív(zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů)
 - z elektriny (zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů)

Niektorí autori zaraďujú medzi dane taktiež poplatky stanovené k ochrane životného prostredia.²¹

- ◆ dávky poplatkového charakteru
 - poplatok za odobrané množstvo podzemnej vody alebo poplatky za vypúšťanie odpadných vôd do vôd povrchových (zákon č. 254/2001 Sb., o vodách a o změně některých zákonů)
 - poplatok za znečisťovanie ovzdušia (zákon č. 201/2012 Sb., o ochraně ovzduší)
 - poplatok za komunálny odpad, poplatky na podporu zberu, spracovania, využitia a odstránenia vybraných autovrakov (zákon č. 185/2001 Sb., o odpadoch a o změně některých dalších zákonů)
- ◆ ďalšie podobné dávky, ktoré by sem mohli spadať
 - poplatok za regulované látky (zákon č. 73/2012 Sb., o látkách, které poškozují ozonovou vrstvu, a o fluorovaných skleníkových plynech)
 - poplatok za ukládanie oxidu uhličitého (zákon č. 85/2012 Sb., o ukládání oxidu uhličitého do přírodních horninových struktur a o změně některých zákonů)
 - poplatky za využívanie rádiových kmitočtov (zákon č. 127/2005 Sb., o elektronických komunikacích a o změně některých souvisejících zákonů)
 - poplatok z vysielaania reklamy (zákon č. 231/2001 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání a o změně dalších zákonů)

²¹ Šámal, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář*, 2. vydání, Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2417.

- poplatok na činnosť Energetického regulačného úradu (zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkone státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů)

Zaujímavou skupinou sú taktiež poplatky, ktoré však na rozdiel od vyššie uvedených nie sú zaraďované pod skupinu daní, ale pod *iné obdobné povinné platby*, a to poplatok podľa zákona č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televíznych poplatkoch a o změně některých zákonů, ktorý je povinný platiť držiteľ televízneho alebo rozhlasového prijímača, a preto neprihlásenie takéhoto prijímaču do evidencie a nezaplatenie televízneho alebo rozhlasového poplatku je skrátením inej podobnej povinnej platby.²²

Aj napriek vyššie uvedenému množstvu druhov daní, nie všetky majú rovnaký fiškálny význam. Zo štatistik Ministerstva financií Českej republiky vyplýva, že najvyššiu výnosnosť do verejných rozpočtov majú dane z príjmu a dane zo spotreby. Menšiu výdatnosť potom majú dane majetkové, ktorých fiškálny význam je oproti daniam z príjmu a zo spotreby zanedbateľný.²³ Povaha jednotlivých daní potom predpovedá na kontrole, ktorých daní má štát najväčší záujem, prípadne charakter týchto daní vypovedá taktiež o ich „atraktivnosti“ z pohľadu krátenia týchto daní. Napr. daň z nehnuteľnosti (ktorá je príjmom obce, v ktorej katastrálnom území je nehnuteľnosť umiestnená) patrí medzi tie neatraktívne z pohľadu krátenia daní. Nehnuteľnosť sa predsa len veľmi ťažko schová. Problémovou oblasťou je ďalej skupina daní, ktorá je aj napriek tomu, že naplňujú vyššie zmienenú definíciu dane pomenovávané ako „poplatky“. Poplatkom je pritom platba za službu, ktorú vykonal verejný sektor, pričom na rozdiel od dane je poplatok dobrovoľný, účelový a nepravidelný.²⁴ Situáciu v súvislosti s terminologickými nejasnosťami zrejme nezlepšia ani zmeny spojené s prijatím zákona č. 89/2013 Sb., občanského zákoníku, a to mimo iné z to dôvodu, že metodické materiály, ktoré majú prispieť k usmerneniu budú ešte len spracovávané a zverejňované v priebehu ďalšieho roka.²⁵

²² Šámal, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář*, 2. vydání, Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2420.

²³ Vyplývajúce zo štatistik Ministerstva financií Českej republiky dostupných na webových stránkach ministerstva: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-statistika>

²⁴ Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažic, I., a kol. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 525.

²⁵ Jedná sa o daňový pokyn vydávaným Ministerstvom financií Českej republiky a publikovaným vo Finančným zpravodaji, dostupný na webových stránkach ministerstva: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj>.

4. Správne právna úprava daní

4.1 Daňové konanie

Správa daní, tj. správne zistenie dane, stanovenie dane a zabezpečenie jej úhrady je oblasťou upravenou daňovým právom, ako subsystémom finančného práva. Z pohľadu procesu aplikácie daňového práva hmotného sa rozlišuje predovšetkým daňové konanie (s vylúčenou možnosťou použitia SŘ), správne konanie pred správcom dane podľa DŘ (predmetom nie je „daň“ v zmysle legislatívnej skratky uvedenej v § 2 DŘ, bez vylúčenia subsidiárneho použitia SŘ) a proces *autoaplikácie*.²⁶

Špecifický postup *autoaplikácie* je spravidla zakončený aktom daňového subjektu v podobe obligatórneho úkonu voči správcovi dane. Najčastejšie sa jedná o daňové priznanie, či dodatočné daňové priznanie a iné. Týmto úkonom je splnená zákonná povinnosť daňového subjektu a taktiež je zahájený možný proces preskúmania správnosti tvrdených skutočností a správnosti splnenia súvisiacich daňových povinností.²⁷

Daňovými subjektami podľa DŘ sú osoby, ktoré za daňový subjekt označuje zákon, tak aj osoby, ktoré zákon označuje ako poplatníka alebo platiteľa dane. Pojem účastníka konania DŘ nepozná, pričom subjektom, o ktorého právach, právom chránených záujmoch a povinnostiach sa v daňovom konaní rozhoduje bude práve daňový subjekt, ktorý je zaradený do dielu 2 DŘ *Osoby zúčastnené na správe daní a zastúpení*.²⁸ Ďalšími osobami môžu byť tretie osoby, zákonný zástupca, ustanovený zástupca, zmocnenec, spoločný zmocnenec alebo spoločný zástupca, prípadne odborný konzultant.

4.2 Daňová kontrola

Postup, ktorým správca dane preveruje správnosti tvrdených skutočností, správnosti splnenia súvisiacich daňových povinností je daňová kontrola. Zo systematického zaradenia daňovej kontroly vyplýva, že daňová kontrola je uceleným, zákonom upraveným procesom, ukončeným podpisom správy o daňovej kontrole a zahŕňa výsledky kontrolných zistení

²⁶ Radvan, M. a kol. Finanční právo a finanční správa. Berní právo. 1. vyd. Brno: Nakladatelství Doplněk a Masarykova univerzita, 2008, s. 38.

²⁷ Radvan, M. a kol. Finanční právo a finanční správa. Berní právo. 1. vyd. Brno: Nakladatelství Doplněk a Masarykova univerzita, 2008, s. 45.

²⁸ Radvan, M. a kol. Finanční právo a finanční správa. Berní právo. 1. vyd. Brno: Nakladatelství Doplněk a Masarykova univerzita, 2008, s. 47.

a hodnotení dôkazov. Výsledky daňové kontroly môžu byť podkladom pre vydanie rozhodnutia o daňovej povinnosti.²⁹

Dôvodom prečo je z pohľadu trestného práva potrebné poznať problematiku daňovej kontroly, je na jednej strane skutočnosť, že správca dane môže podať podnet k polícii prípadne štátnemu zastupiteľstvu a na druhú stranu situácia, kedy je začaté vyšetrovanie, či trestné konania nezávislé na daňovej kontrole. V oboch situáciách je dôležité uvedomiť si, že v jednotlivých konaniach (daňovom konaní aj v trestnom) platia rozdielne pravidlá ohľadne zodpovednosti. Kým v daňovom konaní pripadajú pri zistení nedostatkov rôzne ďalšie postupy, napr. dodatočné daňové priznanie (v súvislosti s dodatočným daňovým priznaním je podstatné podotknúť, že podľa ustanovenia § 141 odst. 6 DŘ nie je prípustné k dani, ktorá je predmetom prebiehajúcej daňovej kontroly) alebo následné zistenie dane podľa pomôcok, v ktorom je výška dane vymeraná a prípadne aj zaplatená daňovým subjektom. Naproti tomu v trestnom konaní môže nastať situácia, v ktorej po začatí daňovej kontroly nemôže obvinený využiť inštitút účinnej ľútosti podľa TRZ. Z toho vyplýva snád' poučujúca myšlienka pre daňový subjekt, že si ani po zaplatení dane na základe dodatočného daňového priznania nemôže byť istý, že už mu nehrozí trestnoprávna sankcia. Zavádzajúco preto môže pôsobiť komentár k ustanoveniu § 85 odst. 4 DŘ: *„Podá-li subjekt přiznání, v němž bude tvrdit nějakou daňovou povinnost, může správce daně již probíhající daňovou kontrolu rozšířit i na toto zdaňovací období postupem podle § 85 odst. 4 a kontrolu provede. Pokud nebude subjekt reagovat na výzvu a daňové přiznání nepodá, má správce daně možnost stanovit daňovou povinnost za užití pomůcek s využitím již zajištěných důkazních prostředků získaných dříve postupem podle § 80. Tyto zajištěné důkazní prostředky zpravidla nebudou dostačovat ke stanovení daně dokazováním (zjednodušeně řečeno – nebylo-li tvrzeno, není co dokazovat), a proto budou při stanovení daně využity jako pomůcky. Pravidlem před užitím jakéhokoliv prověřovacího postupu konkrétní daňové povinnosti při nepodání daňového přiznání by tedy mělo být vydání výzvy správce daně podle § 145.“*³⁰ Naproti tomu pre porovnanie postupov v trestnom konaní jednak najskôr uvádzam rozhodnutie vzťahujúce sa k účinnej ľútosti, rozhodnutie Nejvyššího soudu ČR z dňa 29. 3. 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012³¹: *„Jestliže pachatel dodatečně splní svou daňovou povinnost až na podkladě výsledků daňové kontroly, byť ještě před zahájením trestního stíhání, nejedná dobrovolně o své vlastní vůli, ale už pod hrozbou zcela bezprostředně hrozícího trestního stíhání. Již v době zahájení daňové kontroly*

²⁹ Baxa, J. a kol. *Komentář k zákonu daňový řád.*

³⁰ Baxa, J. a kol. *Komentář k zákonu daňový řád.*

³¹ Uznesenie Nejvyššího soudu ČR z dňa 29. 3. 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012. In: *ASPI*.

jsou totiž činěny konkrétní úkony, které mají prokázat skutečnosti svědčící o případném zkrácení daně, a tedy v konečném důsledku o tom, že byl spáchán trestný čin (k tomu srov. rozhodnutí pod č. 35/2001 a č. 45/2007 Sb. rozh. tr.).“ Opačný názor k postupu stanovenia dane podľa pomôcok, ktorý je vyššie zmienený v citovanom komentári, je vyjadrený v rozhodnutí Nejvyššího soudu z dňa 28. 3. 2012, sp. zn. 15 Tdo 1671/2011³² a vyplýva z neho, že ku skráteniu dane dôjde v dôsledku nečinnosti daňového subjektu: *„Navíc podle daňového řádu stejně jako podle dříve platného a účinného zákona o správě daní a poplatků správce daně není povinen stanovit výši nepřiznané daně podle pomůcek, ale je oprávněn předpokládat u daňového subjektu nulovou výši daně. Ke zkrácení daně pak dojde v důsledku nečinnosti pachatele vůči finančnímu úřadu spočívající v nepodání daňového přiznání a zatajení zdanitelného plnění, nikoli v příčinné souvislosti s případnou nečinností správce daně.“* Minimálne za zamyslenie preto stojí, či vyššie opísaná situácia nebude pôsobiť demotivačne vo vzťahu, aby daňový subjekt. resp. obvinený vôbec zaplatil stanovenú daň a zároveň je nutné podotknúť, že vyššie načrtnuté dvojkoľajné úpravy účinnej ľútosti neprispievajú v právnej istote.

Ešte pre doplnenie, v daňovom konaní sú následkami porušenia povinností pri správe daní sú vo vzťahu k oneskorenému daňovému tvrdeniu, domeranej dani a k omeškaniu sankcie uvedené v § 250-252 DR. Konkrétne sa jedná o pokutu za oneskorené tvrdenie dane, penále a úroku z omeškania.

4.3 K dôvodom zahájenia daňovej kontroly

Nielen finančné úrady si po vydaní stanoviska Pléna Ústavního soudu z dňa 8. 11. 2011, sp. Pl. ÚS -st33/11 týkajúceho sa bezdôvodného zahájenia daňovej kontroly môžu vydýchnuť. Zmieneným stanoviskom bola napravená zvláštna situácia, ktorá vznikla v dôsledku nálezu Ústavního soudu z dňa 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07³³, v ktorom Ústavní soud mimo iné judikoval, že *„V podmínkách materiálního právního státu je nezbytné trvat na požadavku, aby takové omezení či narušení autonomní sféry jednotlivce mělo jasný a předem seznatelný důvod, legitimující použití takového omezení, a takový důvod musí spočívat v konkrétních skutečnostech. Jinak řečeno, v případě daňové kontroly nemůže být takovým důvodem obecně formulovaný zájem státu na výběru daní, který je účelem zákona o správě daní a poplatků, nýbrž musí zde existovat konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že konkrétní daňový*

³² Uznesenie Nejvyššího soudu ČR z dňa 28. 3. 2012, sp. zn. 15 Tdo 1671/2011.

³³ Nález Ústavního soudu ČR z dňa 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07.

subjekt, u něhož je daňová kontrola zahajována zřejmě svou daňovou povinností nesplnil, nebo splnil, avšak v míře menší než by měl.“ Ústavní soud práve tým, že opomenul význam daňovej kontroly (zaiste s *dobrymi úmyslami* spočívajúcimi v zabránení zneužívania ľubovôle finančných úradov), ktorá má za úlohu zistiť, či daňový subjekt správne plní svoje daňové povinnosti, *vydláždil cestu do pekiel*, keď spôsobil zjavne mätúcu situáciu, v ktorej hrozilo, že je koniec *preventívnym* daňovým kontrolám. Ako už bolo uvedené, Ústavní soud sám odstránil tento svoj exces vyššie zmieneným stanoviskom, v ktorom uznal, že bez ďalšieho, nie je daňová kontrola, ktorá je uskutočnená bez konkrétnymi skutočnosťami podloženými podozreniami, že daňový subjekt nesplnil správne daňová povinnosť, porušením princípu proporcionality a nie je ani neprimeranou voči jednotlivcovi v dôsledku porušujúcom právo na informačnú autonómiu jednotlivca.³⁴

Zaujímavou je v nadväznosti na dôvody daňovej kontroly práve prax ohľadne toho, ako sú daňové subjekty vyberané pre účely daňovej kontroly. Tieto princípy je možné zhrnúť nasledovne: Neexistuje žiadna jednotná záväzná metodika pre výber daňových subjektov ku kontrole, výber prebieha najčastejšie na základe určitých *anomálií* či signálnych informácií z vonkajších i vnútorných zdrojov. Takýto prístup teda nevyklučuje ľubovôľu či šikanózny prístup správcu dane.³⁵

³⁴ Stanovisko Pléna Ústavního soudu ČR z dňa 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS -st33/11.

³⁵ Hajdušek, T. Důvody pro zahájení daňové kontroly-jak dál? *Daňový expert*. 2011, roč. 7, č. 6, s.6-11.

5. Trestný čin skrátania daní

V nasledujúcom texte bude uvedená analýza súčasnej platnej úpravy so zameraním sa na úpravu trestného činu skrátania dane, na základe judikatúry budú vytvorené okruhy otázok, ktoré môžu pôsobiť problematcky v procese dostatočného a efektívneho odhaľovania a trestania daňových trestných činov.

Existencia kriminalizácie krátenia daní má svoje opodstatnenie pri ochrane funkcií štátu, ktorý je mimo iné v postavení ochrancu trhu a trhových mechanizmov. Dôsledkom krátenia daní je nie len materiálna škoda (aj keď aj na tomto mieste je potrebné upozorniť na špecifický postoj k materiálnej škode, o ktorej by sa za použitia eufemizmov dalo povedať, že obeť prvoplánovo *nebolí*, čo sa následne negatívne odzrkadľuje napr. v existencii latentnej kriminality) ale aj nemateriálna škoda (spočívajúca v ovplyvnení celkovej spoločenskej atmosféry, ktorá reaguje na daňovými únikmi zapríčinené výpadky finančných zdrojov, či negatívnom vnímaní štátu, ako entity, ktorá zlyháva v plnení funkcií, zverených mu občanmi).

Postoj verejnosti ku kráteniu daní však aj napriek tomu nie je až taký jednoznačný. Vo svetle pohľadu na *šedú ekonomiku*, snahy vyhnúť sa okrem iného tiež plateniu daní³⁶, začínajú byť predmetom diskusií. Obecne sa tieto názory ambivalentného vnímania viažu k šedej ekonomike ako takej, ale keďže je za šedú ekonomiku považovaný súhrn ekonomických vzťahov, ktoré porušujú bežné a etické a morálne formy spoločnosti, sú na hranici zákona a ťažko postihnuteľné, pričom sem patria hlavne úplatky, a nezdanené práce a príjmy³⁷, pre účely tento práce je preto prínosný pohľad na šedú ekonomiku pre posúdenie spoločenskej škodlivosti takeého jednania, ktoré vedie k vyhýbaniu sa daniam. Závery jednotlivých štúdií zaoberajúcimi sa problematikou šedej ekonomiky možno zhrnúť tak, že motivácia jednotlivcov pohybovať sa v šedej ekonomike je daná ich snahou zlepšiť svoju ekonomickú situáciu, ktorá je ovplyvnená celkovou daňovou politikou štátu alebo obecnou štátnou reguláciou. Čo je ale významné poznamenať, že týmto svojím jednaním, aj keď ako účastníci šedej ekonomiky, produktívne prispievajú k agregácii príjmov krajiny.³⁸

³⁶ Schneider, F., Buehn, A., Montenegro, C. E. *Shadow Economies all over the World: New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007* [online]. Johannes Kepler Universitat, 2010 [cit. 28. 3. 2014].

³⁷ *Hrubý národný produkt. Šedá ekonomie*. [online] Wikipedia. [cit. 17. 3. 2014].

³⁸ Schneider, F. *The Shadow Economy and Work in the Shadow: What Do We (Not) Know?* [online]. Social Science Research Network. [cit. 17. 3. 2014].

5.1 Daňová kriminalita

Daňová kriminalita je podmnožinou hospodárskej kriminality. Vplyv vnímania hospodárskej kriminality úzko súvisí s vnímaním daňovej kriminality, preto ďalej v texte je v súvislosti s vnímaním daňovej kriminality uvádzaný tiež pohľad na hospodársku kriminalitu obecnú. Hospodárska kriminalita je v odbornej literatúre charakterizovaná tak, že spravidla sa jedná o trestnú činnosť, ktorá je motivovaná dosiahnutím vyšších neoprávnených či priamo proti zákonných ziskov a ktorá útočí nielen na ekonomické záujmy individuálne či kolektívne, ale často priamo napadá tržný hospodársky systém v jeho základoch, a to či už ide o trh výrobkov alebo služieb, alebo finančné trhy, či už jeho jednotlivé inštitúcie.³⁹ Kolektívne ekonomické záujmy, tak ako už bolo spomenuté spočívajú v obmedzení príjmov verejného rozpočtu, ktoré sú určené na zabezpečenie verejných statkov, financovanie rôznych transferov (hlavne sociálne zabezpečenie) či na stimuláciu ekonomických subjektov k určitému chovaniu (napr. dotácie).⁴⁰

Útok na individuálne záujmy je potom možné nájsť napr. medzi súťažiteľmi na relevantnom trhu. Ak v rámci relevantného trhu jeden zo súťažiteľov v rozpore so zákonom skrátí dane, zlepšuje si tým nepochybne pozíciu na trhu oproti ostatným súťažiteľom (Porušenie noriem práva verejného s dôsledkom získania neodôvodnenej hospodárskej výhody patrí k jednej zo „sudcovských“ skutkových podstát nekalej súťaže v rámci súkromného práva)⁴¹ Hospodárska kriminalita, a teda aj daňová kriminalita je nebezpečná ďalej z dôvodu, že nemusí byť zjavná na prvý pohľad. Táto skutočnosť vedie k vnímaniu daňovej kriminality, ako menej nebezpečnej, čo prispieva k trendom zjednodušovať túto otázku a načrtáva rôzne postoje k samotnej kriminalizácii krátenia daní. Istotne k postoju spoločnosti voči daňovej kriminalite neprispeli ani udalosti po roku 1989. Nie veľmi dobre zvládnutá privatizácia, množstvo nevyriešených prípadov spojených obecnú s hospodárskou kriminalitou či už v Čechách alebo na Slovensku určite prispela ku kontroverznému až ambivalentnému vnímaniu daňovej kriminality.

Aj napriek vyššie uvedenému je potrebné stále vnímať úlohu trestného práva vo svetle subsidiarity trestnej represie. Trestná zodpovednosť páchatel'a a s ňou spojené dôsledky je možné uplatňovať len v situáciách tak spoločensky škodlivých, v ktorých nepostačuje uplatnenie zodpovednosti podľa iných právnych predpisov. Možno upozorniť na prípady,

³⁹ Novotný, O., Vokoun, R., Šámal, P. a kol. *Trestní právo hmotné obecná část*. 6. vydání, Praha: WoltersKluwer ČR, a.s., 2010, s. 249.

⁴⁰ Hamerníková, B., Maaytová, A. et. al. *Veřejné finance*. 2.vyd. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2010, s.11.

⁴¹ Porovnaj napr. Rozhodnutie Vrchného súdu v Prahe z dňa 29. 1. 1999, sp. Zn. 3 Cmo 253/97.

kedy jednanie daňového subjektu nedosahuje podmienky trestnoprávnej zodpovednosti, ale je takéto jednanie riešené v rámci správneho trestania podľa daňových zákonov (finančne právna zodpovednosť). Pre finančne právnu zodpovednosť, ktorá spočíva v povinnosti subjektu znášať nepriaznivé následky svojho protiprávneho jednania, stanovených v normách finančného práva, platí, že zavinenie vyžadované nie je. Subjektu je tak udelená pokuta, penále, či úrok z omeškania za porušenie relevantných predpisov. Ak však jednanie subjektu povinného k dani naplní skutkovú podstatu trestného činu (skrúti daň vo väčšom rozsahu) je vyžadované úmyselné zavinenie. Mám za to, že takto nadstavená konštrukcia, či správneho trestania, alebo trestnoprávneho trestania je úplne v súlade so zásadou subsidiarity. Z dokumentov Rady Európy a OSN k povahe trestného práva možno vybrať nasledujúce závery. Intervencia štátu do ekonomiky je opodstatnená len tam, kde zlyháva autoregulácia. Nutnosť korigovať disfunkčnosť ekonomického systému pôsobením trestných sankcií pri dodržovaní zásad spravodlivosti, humanity a primeranosti, pričom je však treba mať na pamäti aj spoločenskú prospešnosť a užitočnosť takého trestnoprávneho zásahu. Taktiež potreba obmedziť sa na sankcionovanie excesov, tj. nebrzdiť inak počínanie subjektov v tržnom hospodárstve, kde je naopak potrebné podporovať zdravú hospodársku súťaž.⁴²

K subsidiarite trestného práva sa vyjadril aj Nejvyšší soud ČR vo svojom rozhodnutí z dňa 8. 8. 2012, sp. zn. 3 Tdo 854/2012⁴³, keď k výkladu zásady subsidiarity trestnej represie u daňového trestného činu uviedol: „Zásadu subsidiarity trestní represe vyjádřenou v ustanovení § 12 odst. 2 tr. zákoníku nelze vykládat tak, že pokud státní moc disponuje i jinými kontrolními mechanismy, na jejichž základě lze zajistit splnění zákonné povinnosti konkrétním subjektem, a prostřednictvím těchto mechanismů vynutí splnění této povinnosti, zbavuje to dotčený subjekt trestní odpovědnosti. Takový zjednodušující výklad zásady subsidiarity trestní represe by totiž ad absurdum vždy vylučoval uplatnění prostředků trestního práva. V případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku tak platí, že i když pachatel v době, kdy proti němu již bylo vedeno trestní řízení, pod hrozbou trestní sankce dodatečně doplatil daň doměřenou správcem daně, takové jednání již přesáhlo oblast správního (finančního) práva a bylo na něj reagovat prostředky trestního práva.“

Oddelené trestanie v rámci správneho práva a trestného práva môže mať však aj negatívne úskalia. Príkladom by mohlo byť trestanie právnických osôb. Kým správne trestanie právnických osôb má svoj vývoj aj na území Českej republiky, relatívne novo

⁴² Porovnaj: Zborník základných materiálov XIII. Kongresu Medzinárodnej spoločnosti pre trestné právo (AIDP). Bratislava: Právnický ústav Ministerstva spravodlivosti Slovenskej socialistickej republiky, zväzok 54, 1985.

⁴³ Uznesenie Nejvyššího soudu ČR z dňa 8. 8. 2012, sp. zn. 3 Tdo 854/2012.

zavedená trestná zodpovednosť právnických osôb sa zatiaľ len vyrovnáva s kolektívnych trestnoprávnym trestaním. Veľkú úlohu v procese prijímania bude zohrávať judikatúra, na ktorú si v prípade zodpovednosti právnických osôb budeme musieť ešte počkať.

5.2 Právna úprava trestného činu skrátania dane v Českej republike

Trestný čin skrátania dane nájdeme upravený v hlave VI. zvláštnej časti TRZ, 2. diel (hlava VI. zvláštnej časti TRZ sa člení na štyri diely, 1. diel upravuje trestné činy proti mene a platobným prostriedkom, 2. diel upravuje trestné činy daňové, poplatkové a devízové, 3. diel trestné činy proti záväzným pravidlám tržnej ekonomiky a obehu tovaru v styku s cudzinou a 4. diel upravuje trestné činy proti priemyselným právam a proti autorskému právu). Právna úprava tohto trestného činu vychádza z kontinuity s predchádzajúcou úpravou v TZ, a tým je použiteľná aj prevažná časť judikatúry, na ktorú je možné nadviazať a ďalej ju rozvíjať.⁴⁴ Konkrétne je teda trestný čin skrátania daní upravený v ustanovení § 240 TRZ (ktorý nadobudol účinnosti dňa 1. 1. 2010) a znie: „Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby:

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

(2) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán, a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně se dvěma osobami, b) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo c) spáchá-li takový čin ve značném rozsahu.

*(3) Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu.*⁴⁵

Trestný čin skrátania daní je upravený v rámci jednej skutkovej podstaty spolu s clom, poisťným na sociálne zabezpečenie, príspevkom na štátnu sociálnu politiku zamestnanosti, poisťným na úrazové poistenie, poisťným na zdravotné poistenie, poplatkom a inou obdobnou platbou.

⁴⁴ Púry, F., Kuchta, J. Poznámky k daňové kriminalitě v České republice. Časopis pro právní vědu a praxi, Brno: MU, 201, č. 2, s. 118-128. ISSN 1210-9126.

⁴⁵ Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, v znení neskorších predpisov.

Zákonodarca demonštratívne vymenováva jednotlivé typy povinných platieb, pričom tento zoznam ukončuje slovami *podobne povinná platba*. Na prvý pohľad sa takéto rozšírenie zoznamu platieb môže zdať, ako krok k abstraktnejšej úprave, ako krok poplatný účelu ochrany všetkých obdobných príjmov štátneho rozpočtu, avšak spolu s takouto úpravou prichádza aj narušenie právnej istoty. Zákonodarca si pojmom *podobne povinná platba* vytvoril poistku, že pod skutkovú podstatu tohto trestného činu spadne naozaj spadne každá takáto *podobne povinná platba*.⁴⁶ Terminológia vzťahujúca sa k tejto problematike v mimo trestných predpisoch je naozaj nepresná a nejednotná. Na druhú stranu je takýto postup zákonodarca práve v oblasti trestného práva správny? Ak nie je schopný zákonodarca vyznať v spleti relevantných mimotrestných predpisov, je tento postup správny s ohľadom na zásady trestného práva *nullum crimen sine lege*, alebo obecnými právnymi zásadami ako predvídateľnosťou práva, právna istota, legitímne očakávanie, či dokonca, ak by sme zašli do filozofie práva, napĺňa takáto úprava podmienky formulované L. Fullerom, mimo iné predovšetkým jasnosť a zrozumiteľnosť formulovaných zákonov⁴⁷ Mám za to, že v súvislosti s neprehľadnosťou a častými zmenami (k zmenám legislatívy obecné nutne poznamenať, že časté zmeny platného práva majú za následok aj znižovanie autority práva vo vedomí ľudí, pričom tieto časté zmeny znižujú efektívnosť spoločenského pôsobenia nie len jednej, či druhej právnej normy ale práva ako takého obecné⁴⁸) mimotrestných zákonov upravujúcich tieto povinné platby, nie je problém trestania krátenia týchto platieb vyriešený tým, že zákonodarca poukáže na ďalšie *podobne povinné platby*. Táto poznámka sa môže zdať ako irelevantná v spojení s krátením daní, ale aj na tomto mieste sa stretávame s problémom nejednoznačnej terminológie, čo všetko je daňou? Príkladom môžu byť *poplatky* v zákonoch upravujúce ochranu životného prostredia, pritom takéto poplatky naplňujú vyššie zmienené definície pojmu dane. Oponujúce argumenty, ktoré práve naopak uvádzajú, že neustále zmeny mimotrestných zákonov nemajú taký vplyv, pretože: „*Navzdory neustálým novelizáciám zůstává podstata daňové a podobné platební povinnosti i jejího plnění zachována, takže ke spáchání těch trestných činů daňových, které se v praxi vyskytují nejčastěji, zpravidla ani není třeba nějaká detailní znalost daňových právních předpisů, resp. jejich aktuálních novel. Proto zde bude přicházet v úvahu omyl pachatele spíše výjimečně, protože daňové subjekty mají*

⁴⁶ Inou podobnou povinnou platbou je podľa praxe súdov tiež poplatok, ktorý je povinný platiť držiteľ televízneho alebo rozhlasového prijímača podľa zákona č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televíznych poplatkoch a o zmene niektorých zákonov, v znení neskorších predpisov. Porovnaj Šámal, P. a kol. *Trestní zákoník*, 2. vydání, Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2420.

⁴⁷ Jasnosť a zrozumiteľnosť zákonov je podľa L. Fullera jeden z ôsmich dôvodov, prečo ľudia akceptujú právo Fuller L., *Morálka práva*. Praha: OIKOYMENH, 1998.

⁴⁸ KNAPP, V. *Teorie práva*. Praha: C. H. Beck, 1995, s. 117.

zpravidla zákonnou povinností vést účetnictví (podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů), z něhož – popřípadě ze způsobu jeho vedení či nevedení – jsou zřejmé i okolnosti rozhodné pro posouzení, zda příslušná osoba věděla o určitém nelegálním daňovém úniku či nikoli a zda s tím byla alespoň srozuměna. Přitom platí, že ani podle nového trestního zákoníku nejsou skutkové podstaty daňových trestných činů takovými, které by obsahovaly blanketní nebo odkazovací dispozice, ale jsou v nich vyjádřeny určité normativní znaky (např. daň, clo, pojistné na zdravotní pojištění, pojistné na sociální zabezpečení, poplatek). Tyto znaky je třeba vykládat a jejich naplnění zjišťovat sice podle příslušných mimotrestních právních předpisů (daňových zákonů, celních předpisů atd.), ale omyl pachatele ohledně nich se posuzuje jako omyl skutkový (§ 18 TRZ).⁴⁹

Na jednu stranu vieme, že práve *legislatívny chaos* v mimotrestných daňových právných predpisoch využívajú páchatelia daňových trestných činov, na druhú stranu sa snažíme tieto nedostatky kompenzovať miestami extenzívnou interpretáciou trestných zákonov. Mám za to, že práve mimotrestné právne predpisy disponujú potenciálom, ktorý by mohol prispieť k zníženiu daňovej kriminality.

5.3 Vývojové štádia trestného činu skrátenia daní

Medzi vývojové štádia trestného činu zaraďujeme prípravu (§ 20 TRZ), pokus (§ 21 TRZ) a dokonanie (§ 111TRZ). Samotná myšlienka nie je trestná. Vývojové štádia trestného činu je teda možné súhrnne definovať ako jeho stupne a ich časovo rozložené páchanie, ktoré spravidla postupuje od foriem najmenej rozvinutých k tým najrozvinutejším. Teda od prípravy cez pokus po dokonanie.⁵⁰

5.3.1 Príprava

Príprava trestného činu spočíva podľa ustanovenia § 20 odst. 1 TRZ v *„Jednání, které záleží v úmyslném vytváření podmínek pro spáchání zvláště závažného zločinu (§ 14 odst. 3), zejména v jeho organizování, opatrování nebo přizpůsobování prostředků nebo nástrojů k jeho spáchání, ve spolčení, sročení, v návodu nebo pomoci k takovému zločinu, je přípravou jen tehdy, jestliže to trestní zákon u příslušného trestného činu výslovně stanoví a pokud nedošlo k*

⁴⁹ Púry, F., Kuchta, J. Poznámky k daňové kriminalitě v České republice. *Časopis pro právní vědu a praxi*. 2013, č. 2, s. 118-128, ISSN 1210-9126.

⁵⁰ Kratochvíl, V. a kol. *Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Obecná část*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 280. ISBN 978-80-7400-042-3.

pokusy ani dokonání zvlášť závažného zločinu.“ Splnenie podmienky spočívajúcej v úmyselnom vytváraní podmienok pre spáchanie zvlášť závažného zločinu (zvlášť závažné zločiny sú podľa ustanovenia § 14 odst. 3 TRZ „*ty úmyslné trestné činy, na než trestní zákon stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně deset let*“) by v prípade skutkovej podstaty trestného činu skrátenia dane bolo možné nájsť vo vzťahu k §240 odst. 3 TRZ: „*Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu.*“ Príprava však aj napriek naplneniu prvej podmienky nie je trestná, pretože trestný zákon u trestného činu skrátenia dane výslovne neuvádza, že príprava je trestná (to mimo iné ani u ďalších daňových trestných činov). Samotné organizovanie, zaobstaranie alebo prispôsobovanie prostriedkov alebo nástrojov, prípadne v návode alebo pomoci k takému to činu nie je trestné. Nová úprava je oproti starému TZ menej prísna, a tak príprava k trestnému činu skrátenia dane nie je trestná od účinnosti TRZ, tj. od 1. 1. 2010.⁵¹

5.3.2 Pokus

V ustanovení § 21 odst. 1 TRZ je pokus charakterizovaný ako „*Jednání, které bezprostředně směřuje k dokonání trestného činu a jehož se pachatel dopustil v úmyslu trestný čin spáchat, je pokusem trestného činu, jestliže k dokonání trestného činu nedošlo.*“ Pokus je od prípravy oddelený okamžikom, kedy sa prejavil v páchatel'ovi trestného činu páchatel'ov zlý úmysel privodiť výsledok určitého druhu.⁵² Pokusom trestného činu skrátenia daní by bol prípad, kedy by k vymeraniu nižšej dane nedošlo alebo nedošlo k vyplateniu vylákanej výhody pri podaní napríklad priznania k dani z príjmu, ktoré obsahuje nesprávne údaje, na ktorých podklade malo dôjsť k vymeraniu nižšej dane než aká by odpovedala skutočnosti, aj zamýšľal páchatel' skrátiť daň vo väčšom rozsahu.⁵³

Pokus ukončený alebo neukončený. Takéto rozlíšenie má význam z pohľadu trestnej zodpovednosti páchatel'a a jej eventuálneho zániku z dôvodu dobrovoľného upustenia od dokonania práve v štádiu pokusu.⁵⁴ Príkladom môže byť odovzdanie sfaľšovaných dokumentov, na základe ktorých nebude vôbec daň vymeraná, prípadne bude vymeraná v nižšej výške, pričom páchatel' následne dodá správne dokumenty.⁵⁵ Vo vzťahu k inštitútu

⁵¹ Šámal, P. a kol. *Trestní zákoník*, 2. vydání, Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2431.

⁵² Kučera, P. *Nový trestní zákon a pokus trestného činu*. Trestní právo, Praha: Lexis Nexis, 2009, č. 11, s. 13-28.

⁵³ Kocina J., *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 114 -115.

⁵⁴ Kocina J., *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 115.

⁵⁵ Kratochvíl, V. a kol. *Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Obecná část*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 336-337.

účinné ľútosti a jeho využitia v štádiu pokusu sa vyjadril Nejvyšší soud ČR vo svojom rozhodnutí z dňa 13. 3. 2013, sp. zn. 5 Tdo 1575/2012⁵⁶: „*Institut účinné lítosti podle § 33 tr. zákoníku nelze použít v případě, že se pachatel již dopustil pokusu trestného činu uvedeného v citovaném ustanovení. Na druhé straně není vyloučeno, aby pachatel využil obdobného institutu zániku trestní odpovědnosti, kterým je upuštění od pokusu podle § 21 odst. 3 tr. zákoníku. Tento institut však předpokládá změnu názorového postoje obviněného v průběhu páchaní činu. Podmínkou použití ustanovení § 21 odst. 3 písm. a) i b) tr. zákoníku je totiž především dobrovolné upuštění pachatele od dalšího jednání směřujícího k spáchání trestného činu, přičemž tak může učinit dvěma alternativami. První z nich spočívá v tom, že odstraní nebezpečí, které vzniklo zájmu chráněnému trestním zákonem z podniknutého pokusu, anebo učinil o pokusu trestného činu oznámení v době, kdy nebezpečí, které vzniklo zájmu chráněnému trestním zákonem z podniknutého pokusu, mohlo být ještě odstraněno.*“

Závažnosť vývojových štádií nie je rovnaká. Odvíja sa od stupňa ich škodlivosti. Najzávažnejšou formou, tj. jednaním, ktoré naplňuje všetky zákonné znaky skutkovej podstaty trestného činu je dokonaný trestný čin. U trestného činu skrátania dane sa bude jednať o dokonaný trestný čin v prípade úmyselného jednania páchatel'a, ktorým docieli, že daň nebola vôbec alebo v menšej čiastke vymeraná (prípadne vyláka výhodu na dani), a to v prípade, že sa jednalo o skrátanie (vylákanie výhody, prípadne ich súčtu) vo väčšom rozsahu.

⁵⁶ Uznesenie Nejvyššího soudu ČR z dňa 13. 3. 2013, sp. zn. 5 Tdo 1575/2012.

6. Znaky skutkovej podstaty trestného činu skrátania dane

Trestný čin je *protiprávny čin*, ktorý trestný zákon označuje za *trestný* a ktorý vykazuje *znaky* uvedené v takomto zákone. Nový trestný kódex je v porovnaní s predchádzajúcou úpravou založený v zásade na formálnych znakoch trestného činu (s určitými materiálnymi korekciami, zjednodušene povedané, nebezpečnosť a škodlivosť sa posudzuje v rámci jednotlivých skutkových podstát). Ku spáchaniu trestného činu skrátania dane je nutné naplniť všetky pojmové znaky trestného činu.

Pojmové znaky trestného činu sú:

- ◆ protiprávnosť
- ◆ obecné znaky uvedené v zákone
- ◆ typové znaky skutkovej podstaty

Protiprávnosť trestného činu obecné spočíva v rozpore s právnou normou v rámci celého právneho poriadku. Samozrejme, nie každé protiprávne jednanie je trestným činom (takéto jednanie musí niesť so sebou takú spoločenskú škodlivosť, aby bolo trestným činom.)

Obecné znaky trestného činu skrátania dane sú vek a pričítanosť, pričom u mladistvých páchatel'ov sa skúma rozumová a mravná vyspelosť (zodpovednosť detí a mladistvých je špeciálne upravená v osobitnom zákone č. 218/2003 Sb., zákon o soudnictví ve věcech mládeže). Obecné však platí, že kto v dobe spáchania trestného činu nedovíšil pätnásť rok svojho veku, nie je trestne zodpovedný. V prípade daňových trestných činov z povahy tohto trestného činu *typickým páchatel'om* nebude problém v nedostatku veku páchatel'a⁵⁷.

6.1 Objekt trestného činu

Záujmy spoločnosti, ktoré majú byť chránené v prípade trestného činu skrátania dane sú vzťahy súvisiace so správnym odvedením daní. V širšom ponímaní sú objektom vzťahy a záujmy súvisiace s hospodárskou činnosťou subjektov pôsobiacich v tržnej ekonomike. Snaha zaistiť trestnoprávnu ochranu záujmov na dodržovaní záväzných pravidiel stanovených pre ekonomickú činnosť na trhu výrobkov a služieb a na finančných trhoch, ktoré spáchané

⁵⁷ Tento záver potvrdzujú štatistiky Ministerstva spravodlivosti Českej republiky dostupné na webových stránkach: <http://cslav.justice.cz/InfoData/statisticke-rocenky.html>.

konkrétne trestné činy poškodzujú.⁵⁸ Konkrétne objektom u trestného činu skrátenia dane je záujem na zabezpečení daňovej politiky štátu a tým získanie potrebných finančných prostriedkov, ktoré sú vyberané od daňových subjektov.

6.2 Objektívna stránka trestného činu

Znakmi objektívnej stránky trestného činu sú obecné jednanie, následok a kauzálny nexus medzi jednaním a následkom. Spadá sem taktiež fakultatívne čas trestného činu ci miesto spáchania. Objektívna stránka daného trestného činu skrátenia dane spočíva v tom, že páchatel' vo väčšom rozsahu skráti daň (clo, poistné na sociálnom zabezpečení, príspevok na štátnu politiku zamestnanosti, poistné na úrazové poistenie, poistné na zdravotní poistenie, poplatok alebo inú podobnú povinnú platbu) alebo vyláka výhodu. K naplneniu tejto skutkovej podstaty môže dôjsť ako komisívne, tak i omisívne.

6.2.1 Komisívne jednanie

Komisívne jednanie tak bude spočívať hlavne vo fingoaní rozhodných skutočností a falšovaní dokladov, preukazujúcich tieto skutočnosti, ktoré povedú ku kráteniu daní (pretože tu je dôležité podotknúť, že dane je možné optimalizovať legálnym spôsobom a tým si svoju daňovú povinnosť zmenšiť efektívnym využitím zákonom ponúknutými možnosťami, ak rozhodné skutočnosti naozaj nastali). Typickými formami trestného činu skrátenia dane budú preto uplatňovanie faktúr, ktoré neodpovedajú skutočnému plneniu, nezákonné znižovanie daňových príjmov, zvyšovanie daňových nákladov (za splnenia ďalších podmienok účelovým znižovaním základu dane, neoprávneným uplatnením odpočtu dane a iné)⁵⁹, predstieranie príjmov oslobodených od dane, reťazové (karuselové prípadne kolotočové) obchody, alebo fiktívne transakcie a iné, pričom podľa rozhodnutia Nejvyššího soudu ČR z dňa 13. 3. 2013, sp. zn. 5 Tdo 1575/2012-33⁶⁰ je možné dopustiť sa trestného činu skrátenia dane: „*byť i jedinou obchodní transakcí, pokud byla jen fiktivní a jejím jediným účelem bylo zkrácení daňové povinnosti či neodvedení daně.*“

⁵⁸ Novotný, O., Vokoun, R., Šámal, P. a kol. *Trestní právo hmotné obecná část*. 6. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2010, s. 251.

⁵⁹ Rozsudok Nejvyššího soudu, sp. zn. 11 Tdo 917/2004 z dňa 22. 9. 2004.

⁶⁰ Uznesenie Nejvyššího soudu ČR z dňa 13. 3. 2013, sp. zn. 5 Tdo 1575/2012.

6.2.2 Omisívne jednanie

Nekonaním potom môže byť napríklad nepodanie daňového priznania (alebo utajovanie príjmov, resp. výnosov). Samotná skutočnosť, že povinná osoba nepodá daňové priznanie ešte nemusí naplňovať znak skutkovej podstaty trestného činu. Je potrebné rozlišovať situácie, kedy daňový subjekt nepodá daňové priznanie a zároveň nevznikla daňová povinnosť (tj. daňový subjekt mal viac druhov príjmov, prípadne od viacerých zamestnávateľov, avšak pri uplatnení napr. zliav na dani, mu daňová povinnosť nevznikne). Takéto prípady budú z pohľadu trestného práva irelevantné. Môže však nastať situácia, kedy daňový subjekt nepodá daňové priznanie, avšak správcovi dane je známa daňová povinnosť daňového subjektu (tj. stanovenie dane môže byť napríklad na základe pomôcok podľa § 98 DŘ) a nakoniec situácia, kedy správcovi dane takáto skutočnosť nie je známa vôbec. Už vyššie bola načrtnutá otázka možnosti postupu správcu dane v prípade použitia pomôcok pre účely stanovenia dane. Ďalej preto bude rozobratá otázka nepodania daňového priznania. Či úmyselným jednaním páchatel'a spočívajúcim v samotnom nepodaní daňového priznania a ak je tým zároveň zatajované zdaniteľné plnenie, dochádza k naplneniu znaku trestného činu skrátenia dane, riešila donedávna rozporná výkladová prax. Na jednu stranu bola táto otázka riešená v rozhodnutí Nejvyššího soudu z dňa 12. 2. 2003, sp. zn. 11 Tdo 265/2002⁶¹, (Ďalej jako „senát 11 Tdo“), ktorého závery boli v rozpore s uznesením Nejvyššího soudu z dňa 21. 7. 2005, sp. zn. 8 Tdo 790/2005⁶². (ďalej ako „senát 8 Tdo“).⁶³

V rozhodnutí senátu 8 Tdo, ktorý vo svojom uznesení z dňa 21. 7. 2005, sp. zn. 8 Tdo 790/2005, uzavrel, že trestný čin skrátenia dane, poplatku a podobnej povinnej platby podľa § 148 odst. 1 TZ: *„lze ve vztahu k dani z přidané hodnoty spáchat i úmyslným nepodáním priznání k této dani a v důsledku toho i zatajením zdanitelného plnění, přestože pachatel nebo osoba, za niž jedná, je plátcem daně z přidané hodnoty registrovaným u správce daně. V takovém případě správce daně není povinen stanovit výši nepřiznané daně podle pomůcek, ale je oprávněn předpokládat u daňového subjektu nulovou výši daně. Ke zkrácení daně pak dojde v důsledku nepodání daňového priznání a zatajení zdanitelného plnění, nikoli v příčinné souvislosti s případnou nečinností správce daně.“*

⁶¹ Uznesenie Nejvyššího soudu ČR z dňa 12. 2. 2003, sp. zn. 11 Tdo 265/2002.

⁶² Uznesenie Nejvyššího soudu ČR z dňa 21. 7. 2005, sp. zn. 8 Tdo 790/2005.

⁶³ Obe rozhodnutia sa zaoberali výkladom pojmu krátenia daní v zmysle § 148 odst. 1 TZ, avšak tento pojem sa v rovnakom znení používa aj pre prečin podľa § 240 odst. 1 TRZ.

Tento právny názor je však odlišný od právneho názoru vyjadreného v rozhodnutí senátu 11 Tdo, ktorý vo svojom uznesení z dňa 12. 2. 2003, sp. zn. 11 Tdo 265/2002, pri riešení danej otázky, tj. či samotné nepodanie daňového priznania je trestným činom skrátenia dane. Bolo konštatované, že „*zákonný znak zkrátení daně ve smyslu § 148 odst. 1 TZ není naplněn jen samotným nepodáním daňového přiznání povinnou osobou za situace, kdy správci daně je daňová povinnost takové osoby známa a zjištění základu daně, jakož i stanovení daně může být provedeno i jinými prostředky. Podle senátu 11 Tdo však nepodání daňového přiznání může být zkrácením daně v těch případech, kdy subjekt daně není registrován u správce daně a nemá povinnost daňové přiznání podat, dokud mu daňová povinnost nevznikla. Za takových okolností je totiž nepodání daňového přiznání způsobilé vyvolat u správce daně stav, kdy neví o vzniklé daňové povinnosti, a k tomu, že daň není vyměřena, dojde v příčinné souvislosti s uvedeným jednáním (opomenutím) povinné osoby.*“

Riešenie tejto rozporuplnej judikatúry prinieslo až rozhodnutie Nejvyššího soudu ČR z dňa 28. 3. 2012, sp.zn. 15 Tdo 1671/2011⁶⁴, ktoré sa priklonilo k argumentácií uvedenej v rozhodnutí senátu 8 Tdo 790/2005: „*Zkrácením daně je jakékoli jednání pachatele, v důsledku něhož je poplatníkovi (povinné osobě) v rozporu se zákonem vyměřena nižší daň, než jaká měla být vyměřena a zaplácena, nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde. Přechin zkrátení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku lze ve vztahu ke spotřební dani spáchat i úmyslným nepodáním přiznání k této dani při současném zatajení zdanitelného plnění, přestože pachatel nebo osoba, za niž jedná, je plátcem spotřební daně (srov. § 4 odst. 1 písm. f/ zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a § 9 odst. 3 písm. e/ tohoto zákona), neboť správce daně je v takovém případě oprávněn předpokládat u daňového subjektu nulovou výši spotřební daně*“⁶⁵

Výsledkom vyššie uvedeného argumentačného boja je teda záver, ku ktorému dospel veľký senát Nejvyššího soudu, že „*úmyslné jednání pachatele spočívající v samotném nepodání daňového přiznání, je-li tím současně zatajováno zdanitelné plnění, naplňuje znak "zkrátení daně" ve smyslu § 240 tr. zákoníku.*“

K špeciálnemu prípadu povinnosti priznať daň z pridanej hodnoty a zaplatiť ju v prípade zrušenia registrácie potom možno spomenúť rozhodnutie Nejvyššího soudu z dňa 19. 10. 2011, sp. zn. 5 Tdo 1243/2011⁶⁶, v ktorom súd judikoval, že: „*Zrušení registrace*

⁶⁴ Uznesenie Nejvyššího soudu ČR z dňa 28. 3. 2012 sp. zn. 15 Tdo 1671/2011.

⁶⁵ Tomuto výkladu svedčí tiež napr. rozhodnutie Nejvyššího soudu, sp. zn. 11 Tdo 917/2004 z dňa 22. 9. 2004.

⁶⁶ Uznesenie Nejvyššího soudu ČR z dňa 19. 10. 2011 sp. zn. 5 Tdo 1243/2011.

pachatele jako plátce daně z přidané hodnoty nemá vliv na jeho povinnost přiznat tuto daň a zaplatit ji příslušnému správci daně, pokud v rozhodném období dosáhl zdanitelného plnění (§ 2 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů). Trestní odpovědnost pachatele za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku, kterého se dopustil mimo jiné nepodáním přiznání k dani z přidané hodnoty a nezaplacením této daně (tj. zatajením existující daňové povinnosti), je totiž možný bez ohledu na skutečnost, zda je registrovaným plátcem daně z přidané hodnoty či nikoli. “Pričom dádava, že: „O stejném způsobu provedení daňového trestného činu ve smyslu § 116 tr. zákoníku může svědčit např. to, že pachatel vystavuje faktury za uskutečněná zdanitelná plnění, přijímá platby a následně u příslušného správce daně nepodává daňová přiznání a neodvede daň za určité období. “

Ale pozor, daňové priznanie nie je potrebné podávať, ak sa jedná o príjmy trestného činu. „Zatajenie príjmu docíleného trestným činom a neodvedenie daně z takového príjmu nelze posuzovat jako zkrácení daně ve smyslu § 148 tr. zák. To platí i v případě, že jde o příjem z trestného činu lichvy podle § 253 tr. zák., spočívající v tzv. lichvářském úroku z půjčky, včetně té jeho části, která by představovala obvyklý úrok.“⁶⁷

Záverom je k objektívnej stránke trestného činu potrebné poznamenať, že s odkazom na ďalšie uvedené rozhodnutie si daňové trestné činy vyžadujú pedantný postup a vysokú odbornosť orgánov činných v trestnom konaní. Ako judikoval Nejvyšší soud ČR vo svojom rozhodnutí z dňa 25. 8. 2010, sp. zn. 5 Tdo 130/2010⁶⁸: „Znaky objektivní stránky trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. a), odst. 4 TZ [ve znění účinném do 31. 12. 2009, od 1. 1. 2010 zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle §240 odst. 1, 2 písm. a), odst. 3 TZ] musí být podloženy odpovídajícími závěry zejména o tom, jakou výši příslušné daně měl plátce daně přiznat a zaplatit, zda a jakou výši této daně skutečně přiznal a zaplatil, jakým mechanismem došlo ke zkrácení daně a jak dospěly orgány činné v trestním řízení k výši způsobené škody (od 1. 1. 2010 k rozsahu zkrácené daně). Proto nepostačí v popisu skutku pouze konstatovat, že došlo k „nadhodnocení nákladů“, resp. k „neoprávněnému navýšení nákladů“.“

⁶⁷ Rozsudok Krajského súdu v Hradci Králové z dňa 21. 12. 2004, sp. zn. 10 To 369/2004.

⁶⁸ Uznesenie Nejvyššího soudu ČR z dňa 25. 8. 2010 sp. zn. 5 Tdo 130/2010.

6.2.3 Skrátenie dane a vylákanie výhody

V súčasnej úprave skutkovej podstaty trestného činu skrátenia dane zákon používa pojmy skrátenie dane a vylákanie výhody. Ku kráteniu daní dôjde za situácie, keď si subjekt dane uplatňuje neoprávnene oslobodenie, odpočet alebo zníženie povinnej platby, a tým kráti daň.⁶⁹ Pôjde teda o situáciu, kedy daňový subjekt dosiahne toho, že zaplatí menšiu alebo žiadnu daň, oproti tomu, akú by bez nezákonného uplatnenia daň znižujúcich inštrumentov mal v skutočnosti zaplatiť.

Naproti tomu vylákanie výhody bude predstavovať taký postup páchatel'a, ktorým docieli za nezákonného využitia takýchto inštrumentov, že mu bude vrátená daň (tj. štát nielenže nedostane daň v správnej výške, ale ešte sám musí zaplatiť páchatel'ovi). Za vylákanie daňovej výhody však nie je možné považovať iba neoprávnené zníženie skutočne existujúcej daňovej povinnosti (tj. krátenie daní), ale fingovanie existencie skutočnosti zakladajúca povinnosť štátu poskytnúť neoprávnenie plnenie tomu, kto pravdepodobne ani nie je platcom príslušnej povinnej platby, tj. páchatel' od štátu daňovú výhodu nezákonne vyžaduje.⁷⁰ Najčastejšie páchatelia využívajú nadmerné odpočty dane (podľa ZDPH) alebo nárok na vrátenie spotrebnej dane (podľa ZOSD). Z judikatúry možno vybrať napríklad rozhodnutie Nejvyššího soudu ČR z dňa 25. 8. 2010, sp. zn. 5 Tdo 130/2010⁷¹, podľa ktorého vylákaním výhody je postup páchatel'a, ktorý: „*zamýšlel vyvážet zboží za nadhodnocené ceny do zahraničí, aby pak totéž zboží zpětně dovezl na území České republiky za nižší ceny a aby na podkladě rozdílu mezi vývozní a dovozní cenou uplatnil vůči státu nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty...*“.

V tomto rozhodnutí sa Nejvyšší soud ČR zoberá tiež otázkou, čo predstavuje v prípade krátenia daní škodu. Súd teda vyšiel z toho, že: „*škoda (od 1. 1. 2010 rozsah zkrácení daně) představuje nedostatek přírůstku na majetku státu či jiného příjemce daně, který bylo možné důvodně očekávat, kdyby pachatel řádně přiznal a zaplatil daň v zákonem stanovené výši a nezatajil existenci daňové povinnosti či nezkreslil její výši. U vylákání daňové výhody pak lze škodu (od 1. 1. 2010 rozsah vylákané výhody) spatřovat v majetkovém plnění, kterého se neoprávněně dostalo pachateli či jiné osobě od státu nebo od jiného subjektu v souvislosti s určitou daní jako její přeplatek, nadměrný odpočet apod.*“ V súvislosti so zmenou znenia skutkovej podstaty trestného činu skrátenia dane oproti predchádzajúcej úprave TZ, potrebné

⁶⁹ Šámal, P. a kol. *Trestní zákoník*, 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2012, s. 2426, ISBN 978-80-7400-428-5

⁷⁰ Šámal, P. a kol. *Trestní zákoník*, 2. vydání, Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2426.

⁷¹ Uznesenie Nejvyššího soudu ČR z dňa 25. 8. 2010 sp. zn. 5 Tdo 130/2010.

zmieniť, to že krátenie dane a vylákanie výhody bolo zlúčené do jedinej skutkovej podstaty, čo prispelo k odstráneniu pochybností o tom, či podľa predchádzajúcej úpravy (kde boli tieto alternatívy v samostatných skutkových podstatách) bolo možné sčítať rozsah krátenia daní a vylákanie výhody, a to aj pre účely prísnejšieho postihu za spôsobenie značnej škody, či škody veľkého rozsahu.⁷² V trestnom konaní je rozsah krátenia daní navyše stanovený nezávisle na výške krátenia daní v daňovom konaní.

Krátenie daní a vylákanie výhody je teda kladené zákonodarcom na rovnakú úroveň. Z pohľadu spoločenskej škodlivosti mám však za to, že proces vylákania výhody je vo svojej podstate nebezpečnejší, a to z nasledujúcich dôvodov. Kým u krátenia daní páchatel', ktorý by mal zaplatiť daň, ktorá vychádza z reálnej ekonomickej činnosti⁷³, u vylákania výhody pravidelne nejde o žiadnu ekonomickú činnosť a naopak nárokuje si od štátu vrátenie dane z fiktívnej činnosti. V prvom prípade teda aspoň dochádza k vedľajším spoločensky prospešným „produktom“ (napr. k obchodovaniu ako takému, k zamestnanosti a pod.) a zároveň štát síce nedostane príjmy, aké by inak dostal, ale zároveň sám neplatí. Než to v druhom prípade neexistujú žiadne vedľajšie spoločensky prospešné „produkty“ a ešte k tomu je to štátny výdaj.

K výške skrátenej dane treba uviesť, že súd nie je viazaný vyjadrením finančných orgánov pri posúdení výšky skrátenej dane, pričom súd nie je viazaný ani s ohľadom na § 9 odst. 1 TR právoplatným a vykonateľným rozhodnutím príslušného finančného orgánu o výške skrátenej dane. Je však povinný sa s celým spisovým materiálom vysporiadať. K rozdielnym záverom súdu a finančného orgánu dochádza v dôsledku rozdielov v dokazovaní, pričom v daňovom konaní môže správca dane prihliadať omnoho voľnejšie a širšie v porovnaní s dokazovaním v trestnom konaní.⁷⁴

6.2.4 Karuselové obchody

Dôvod prečo uvádzam do tejto časti základné vysvetlenie karuselových obchodov je to, že sa jedná o jeden z najprepracovanejších a spoločensky najškodlivejších spôsobov jednania páchatel'ov ako vylákať výhodu na daniach. Samozrejme štruktúry karuselových obchodov sú v praxi omnoho zložitejšie, ale pre lepšie pochopenie uvádzam zjednodušenú formu.

⁷² Púry, F., Kuchta, J. Poznámky k daňové kriminalitě v České republice. *Časopis pro právní vědu a praxi*. 2013, č. 2, s. 118-128.

⁷³ Tzn. skutočne pracuje, podniká, resp. predáva tovar, poskytuje služby, či zamestnáva pracovníkov a pod.

⁷⁴ Šámal, P. a kol. *Trestní zákoník*, 2. vydání, Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2431.

Cieľom karuselových obchodov⁷⁵ je vytvorenie takého reťazca, aby bolo možné vylákanie nadmerného odpočtu zo štátneho rozpočtu. Jedná sa o schému, v ktorej vystupujú za účelom vylákania výhody na dani viac než dvaja platcovia v reťazci sa sebou. Reťazce sa najčastejšie vyskytujú v súvislosti s obchodom v rámci Európskej únie, poprípade v súvislosti s vývozom do tretích krajín. Predmetom obchodovania v takomto reťazci býva najčastejšie neexistujúci tovar a celý reťazec funguje iba na pohľad, alebo sa môže jednať o tovar de facto nulovej hodnoty či spoločenskej spotrebiteľnosti (nepoužiteľný textil, bižutéria, sklo, šrot, súčiastky a iné).⁷⁶ V zásade celý reťazec pracuje na vzájomnej prepojenosti jednotlivých subjektov, pričom jeden z článkov neodvedie DPH avšak iný z článkov si legálne uplatňuje nárok na odpočet dane na vstupe (tzn. že jednému článku je uznaný nárok a vyplatená DPH, avšak ten článok, ktorý ju mal odvieť túto daň neodvedie, a tak je štátny rozpočet pripravený o túto čiastku).⁷⁷

Nebezpečnými sú reťazové obchody najmä z dôvodu, že ich podstatou je z formálneho pohľadu správne uplatnený nárok na odpočet dane. Daňový subjekt využíva gramatický výklad zákona, no zneužíva jeho účel. Je však možné na poli verejného práva pričítať to, že zákonodarca určitým spôsobom formuloval text právnej normy? Je možné teda bez problémov využiť teleologického výkladu na odstránenie tohto problému?⁷⁸

6.3 Subjekt trestného činu

6.3.1 Subjekt trestného činu obecné

V tejto časti bude venovaná pozornosť páchatel'ovi trestného činu skrátenia daní. U páchatel'ov sú skúmané predovšetkým znaky, ktoré ho charakterizujú, a to obligatórne znaky vek a príčetnosť (fakultatívne by boli napr. zvláštna vlastnosť alebo postavenie). Pre zhrnutie platí obecné u páchatel'a trestného činu nasledujúce:

⁷⁵ Ku karuselovým obchodom viz tiež rozsudky SDEÚ: Rozsudok SD (tretieho senátu) z dňa 6. 7. 2006 (žiadosť o rozhodnutie o predbežnej otázke Cour de cassation – Belgicko) – Axel Kittel v. Belgický štát, vec C-439/04, Rozsudok SD (tretieho senátu) z dňa 2. 1. 2006 (žiadosť o rozhodnutie o predbežnej otázke High Court of Justice) – Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise vec C 354/03, prípadne rozhodnutia Nejvyššího správního soudu z dňa 21. 4. 2010, sp. zn. 9 Afs 94/2009 a rozhodnutie z dňa 18. 3.2010, sp. zn. 9 Afs 83/2009.

⁷⁶ Rozehnal, T. Odpočet daně z přidané hodnoty ve světle právní jistoty plátce daně. Daňový expert. 2012, č. 1, s. 25.

⁷⁷ Rozehnal, T. Odpočet daně z přidané hodnoty ve světle právní jistoty plátce daně. Daňový expert. 2012, č. 1, s. 26.

⁷⁸ Rozehnal, T. Odpočet daně z přidané hodnoty ve světle právní jistoty plátce daně. Daňový expert. 2012, č. 1, s. 31.

- ◆ kto v dobe spáchania trestného činu nedovŕšil pätnásť rok svojho veku, nie je trestne zodpovedný;
- ◆ kto pre duševnú poruchu nemohol rozpoznať jeho nebezpečnosť pre spoločnosť, alebo
- ◆ ovládať svoje jednanie, nie je trestne zodpovedný.

Zo samotnej povahy trestného činu skrátenia dane, tak ako už bolo zmienené, nebyva problém v nedostatku veku páchatel'a. Subjektom trestného činu skrátenia dane môže byť ktokoľvek, kto svojim úmyselných jednaním spôsobí, že zákonná povinná platba nebola jemu alebo inému subjektu vymeraná buď vôbec, alebo v zákonom stanovenej miere, a bola tak skrátená vo väčšom rozsahu.⁷⁹ Z praxe totiž páchatel'mi bývajú najčastejšie podnikatelia, účtovníci, daňový poradcovia, advokáti alebo aspoň ľudia so vzdelaním v oblasti daní (aj keď čiastočným, no zjavne efektívnym). Pravidelné sa jedná o páchatel'a z vyšších spoločenských vrstiev (daňová kriminalita spadá pod kriminalitu bielych golierov).

Čo sa však príčetnosti týka, síce si je len ťažko možné predstaviť páchatel'a so zmenšenou príčetnosťou, ako vytvára napríklad model právnických osôb, ktoré si medzi sebou fiktívne fakturujú tovar či služby, no i tak sú riešené prípady, kedy sa posudzuje psychický stav páchatel'a, či psychický nátlak. V rozhodnutí Nejvyššího soudu z dňa 7. 12. 2011, sp.zn. 5 Tdo 1451/2011⁸⁰ sa vyjadril súd k posouzení psychického stavu pachatele trestného činu podle § 240 tr. zákoníku: *„Okolnost, že pachatel zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, 3 tr. zákoníku jednal pod psychickým tlakem, který vůči němu uplatňovala další osoba, může mít význam z hlediska posouzení jeho zavinění. Objektivní posouzení skutečného vlivu takové okolnosti na psychický stav pachatele je však odbornou otázkou, kterou je možno zhodnotit jen na podkladě znaleckých posudků z oboru zdravotnictví, odvětví psychiatrie a odvětví psychologie. Bez zpracování těchto znaleckých posudků nejsou tedy splněny předpoklady pro náležité posouzení skutku jako zločinu podle citovaného ustanovení, zejména z hlediska možného ovlivnění příčetnosti pachatele podle § 26 tr. zákoníku a zavinění podle § 15 tr. zákoníku. Období šesti měsíců, po kterou pachatel neplnil daňovou povinnost, nelze považovat za „delší dobu“ páchání činu ve smyslu § 42 písm. m) tr. zákoníku, ale naopak za dobu spíše kratší. Zmíněnou přitěžující okolnost podle § 42 písm. m) tr. zákoníku je třeba vždy vztahovat ke konkrétnímu posuzovanému trestnému činu, přičemž nelze přehlédnout, že daňové delikty jsou zpravidla páchány v délce spíše let než měsíců.*

⁷⁹Kuchta, J. a kol. *Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část.* 1.vydanie. Praha 2009, s. 260.

⁸⁰ Uznesenie Nejvyššího soudu z dňa 7. 12. 2011, sp.zn. 5 Tdo 1451/2011.

6.3.2 Ktokoľvek ako subjekt trestného činu

Páchateľom trestného činu skrátenia dane je teda subjekt, ktorý je na základe daňových zákonov osobou povinnou k dani (tj. poplatník alebo platca) alebo ktokoľvek ďalší, kto svojím úmyselným konaním, alebo opomenutím spôsobí to, že platba, ktorú je osoba povinná k dani na základe daňových zákonov povinný zaplatiť štátu, nebola vymeraná daň páchatel'ovi alebo či inému poplatníkovi či platcovi, buď vôbec, v inom rozsahu alebo získal dokonca vylákal výhodu (u spotrebných daní a DPH) pričom sa musí jednať o skrátenie či vylákание výhody vo väčšom rozsahu. Možný príklad toho, kto je „ktokoľvek“ nájsť v rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR z dňa 15. 3. 2012, sp. zn. 7 Tdo 45/2012⁸¹, ktorý v odôvodnení uviedol, že *„Je ale podstatné, že byl uznán vinným trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, 3 písm. b) tr. zákona, u kterého se (na rozdíl např. od tr. činu podle § 147 tr. zák. - "kdo jako plátce..." nevyžaduje tzv. konkrétní subjekt se zvláštní vlastností ve smyslu § 90 odst. 1, 2 tr. zákona. Pachatelem trestného činu podle § 148 tr. zákona, tak může být nejen subjekt daně, ale kdokoli, kdo svým úmyslným jednáním způsobí, že zákonná daň nebyla vyměřena a tak byla zkrácena. Obviněný tak v daném případě směřuje subjekt daně a subjekt trestného činu, resp. daňovou povinnost a trestní odpovědnost, které ale v případě tohoto trestného činu nejsou totožné.“* V tomto prípade páchatel' za spoločnosť na základe generálnej plnej moci zjednal kúpnu zmluvu, pričom s úmyslom skrátiť DPH zamlčal túto skutočnosť.

Ďalší okruh otázok spojených s tým, kto je páchatel'om, vzniká v súvislosti s viacerými entitami vystupujúcich v rôznych modeloch obchodných vzťahov, na základe ktorých dochádza ku kráteniu daní. Schémy pre krátenie daní teda zahrnujú často viacero subjektov, a tak je potrebné riešiť, kto je skutočne v rámci spleti vzťahov účastníkom trestného činu a kto nie. To, že sa niekto účastní napr. reťazových obchodov ešte neznamená, že je účastník trestného činu skrátenia dane. V tejto súvislosti sa opäť vynára otázka, do akej miery sú jednotliví obchodní partneri zodpovední za jednanie ďalších obchodných partnerov. K problematike účastníkov v rámci karuselových obchodov⁸² sa vyjadril Nejvyšší soud v rozhodnutí z dňa 25. 8. 2010, sp. zn. 5 Tdo 130/2010⁸³: *„K existenci účastenství u daňového*

⁸¹ Uznesenie Nejvyššího soudu z dňa 15. 3. 2012, sp. zn. 7 Tdo 45/2012-25.

⁸² Ako bolo už uvedené, jedná sa o schému obchodovania viacerých spoločností za účelom krátenia daní, resp. vylákания daňovej výhody. Príkladom môže byť napr. slovenský podnikateľ Mikuláš Vareha, ktorý vystupoval v 72 spoločnostiach a krátením daní spôsobil škodu 58,1 milióna eur, za čo bol odsúdený na 11 rokov. Informovali o tom dňa 27. 2. 2014 slovenské médiá.

⁸³ Uznesenie Nejvyššího soudu ČR z dňa 25. 8. 2010 sp. zn. 5 Tdo 130/2010.

trestného činu ve smyslu § 10 odst. 1 písm. c) TZ [ve znění účinném do 31. 12. 2009, od 1. 1. 2010 podle § 24 odst. 1 písm. c) TZ] nepostačuje samotná okolnost, že se konkrétní osoba účastnila tzv. řetězových přeprodejů zboží. Takové zjištění je totiž třeba doplnit o závěr, komu tím účastník pomohl k daňovému úniku nebo k vylákání výhody na dani, resp. kdo byl v konkrétních případech povinen podávat daňové přiznání, v jaké výši a zda tak učinil či nikoli...Trestní stíhání konkrétní osoby není podmíněno tím, aby došlo k trestnímu stíhání též dalších osob, které se měly zúčastnit na určité trestné činnosti. Pouze na úvaze orgánů činných v trestním řízení totiž závisí, jak vyhodnotí existující skutkové okolnosti a vůči komu uplatní prostředky trestního práva, jsou-li k tomu splněny zákonné podmínky.“ Nárok na odpočet dane je nedílnou součástí systému DPH a ako taký nemôže byť obmedzený. Výnimkou nie je ani klasifikácia plnenia ako protiprávneho jednania. To, že je v reťazci nejaké plnenie považované za nelegálne nemôže ísť automaticky k tiazii daňového subjektu, ktorý nevedel, poprípade nemohol vedieť, že je súčasťou podvodného jednania.⁸⁴

6.3.3 Odborníci na dane ako subjekt trestného činu

V neposlednom rade ktokoľvek⁸⁵, ako páchatel trestného činu môže byť taktiež *skupina odborníkov*, u ktorých sa predpokladá profesionalita. Patria sem napríklad osoby poskytujúce služby v oblasti účtovníctva, daňoví poradcovia, prípadne advokáti. Za dôkladnejšiu zmienku určite stoja práve daňoví poradcovia. Práva a povinnosti daňových poradcov pri výkone daňového poradenstva a zodpovednosť za porušenie týchto povinností upravuje zákon č. 523/1992 Sb., o daňovom poradenstve a Komoře daňových poradců v ČR, v znení neskorších predpisov. Táto profesia je teda regulovaná zvláštnym zákonom a mimo trestnoprávnu zodpovednosť, ktorá je pre potreby práce zaujímavá, nesie daňový poradca zodpovednosť disciplinárnu, správne právnú zodpovednosť, či zodpovednosť v rovine súkromného práva. Z pohľadu trestného činu skrátenia dane je dôležité, že daňový poradca vystupuje ako odborník v oblasti daní, u ktorého sa predpokladá znalosť okrem iného aj judikatúry. Táto skutočnosť je tak významná z pohľadu posudzovania zavinenia.⁸⁶

Z pohľadu daňového poradcu, v záujme eliminácie možných excesov od klienta, ktoré by mohli viesť k trestnoprávnej zodpovednosti daňového poradcu, je dôležité postupovať

⁸⁴ Rozsudok Súdneho dvora (tretieho senátu) z dňa 6. 7. 2006 (žiadosť o rozhodnutie o predbežnej otázke Cour de cassation – Belgicko) – Axel Kittel v. Belgický štát, vec C-439/04.

⁸⁵ Uznesenie Nejvyššího soudu ČR z dňa 31. 10. 2006, sp. zn. 7 Tdo 1270/2006.

⁸⁶ Šefl, V. Trestní odpovědnost daňového poradce. *Daňový expert*. 2012, č. 1, s. 36.

opatrne a v prípade existencie podozrenia, že nedisponuje pravdivými či kompletnými informáciami alebo dokladmi poskytnutých klientom, využiť inštitúty DŘ⁸⁷ prípadne včleniť do zmlúv o spolupráci formulácie o tom, že klient poskytol úplné a pravdivé údaje.

Pár slov sa v smere k odborníkom v oblasti daní hodí uviesť ohľadne potenciálnej úlohe audítorov pri odhaľovaní daňových únikov. Podľa Medzinárodných audítorských štandardov (ISA) 240 *„Cieľom auditu finančných výkazov vykonávaného v súlade s Medzinárodnými audítorskými štandardami je umožniť nám vyjadriť názor či finančné výkazy sú vo všetkých aspektoch pripravené v súlade s príslušným rámcom pre finančné výkazníctvo.”* pričom však je ďalej uvedené, že *„existuje nevyhnutné riziko, že niektoré významné odchýlky vo finančných výkazoch nebudú odhalené aj keď je audit správne plánovaný a vykonávaný v súlade s Medzinárodnými audítorskými štandardmi.”* Úlohou teda nie je odhaľovanie podvodov alebo trestných činov, ale vyjadriť názor na finančné výkazy. Tento názor prezentujú aj medzinárodné audítorské spoločnosti. Audítori nezískavajú absolútne uistenie, že finančné výkazy ako celok neobsahujú významné nepresnosti, či už v dôsledku podvodu alebo chyby, pričom sa audítori sa zameriavajú na finančné výkazy. Môžu mať však podozrenie týkajúce sa finančných výkazov. Upozorňujú, že daňové trestné činy nemusia nevyhnutne vyústiť do manipulácie s finančnými výkazmi.⁸⁸

6.3.4 Pár slov k otázke medzinárodného aspektu

V súvislosti s medzinárodným obchodom sa môže u páchatel'a riešiť otázky spojené práve v rámci medzinárodného zdanenia. Z pohľadu medzinárodných subjektov, nie je dôležité, že subjekt má sídlo napríklad v inom členskom štáte, resp. že má zaplatiť daň v inom členskom štáte, ale že zdaniteľné plnenie sa uskutoční v Českej republike. Sídlo zahraniční právnické osoby a trestný čin podľa § 240 TRZ: *„Povinnosť priznať a zaplatiť daň z pridané hodnoty vzniká za podmínek uvedených v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z pridané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, i tomu subjektu, který má sídlo v jiném členském státě Evropské unie, ale zdanitelné plnění uskuteční v České republice. Jestliže tak pachatel neučiní a ani nepřizná a nezaplatí příslušnou daň ve státě, ve kterém má své sídlo, může být za splnění všech*

⁸⁷ Šefl, V. Trestní odpovědnost daňového poradce. Daňový expert. 2012, č. 1, s. 36.

⁸⁸ *Daňové delikty – záležitost pre audítorov?* [online]. KPMG, 2011, [cit. 11. 3. 2014].

zákoných podmínek odpovědný za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku.“⁸⁹

6.3.5 „Biele kone“

Elegantnou *únikovou cestou* páchatel'ov z *rúk spravodlivosti* môže byť práve využitie tzv. „bieleho koňa“. V tomto prípade už problematika príčetnosti nadobúda iný rozmer, pretože takýto „biely kôň“ je využitý skutočnými páchatel'mi. Najčastejšie sa jedná o bezdomovcov, závislých ľudí od návykových či omamných látok, prakticky nevypátrateľných cudzincov, prípadne dlhodobo nezamestnaným za poskytnutie určitej atraktívnej finančnej odmeny no i rôzne ďalšie prípady vhodných adeptov na „biele kone“, ktorí bez problémov podpíšu akékoľvek dokumenty, ktoré zabezpečia ochranu skutočným páchatel'om. S problematikou „bielych koní“ potom bude súvisieť tiež dokazovanie úmyslu spáchať trestný čin. K problematike „bielych koní“ možno uviesť rozhodnutie Nejvyššího soudu z dňa 25. 8. 2010, sp. zn. 5 Tdo 130/2010⁹⁰, ktorý rieši spôsob popisu skutku vo výroku rozhodnutia o vine v spojení s odôvodnením, tak aby boli dostatočne vyjadrené všetky okolnosti rozhodné pre naplnenie skutkových podstát trestných činov, (resp. účasti niektorých obvinených, kedy je podľa tohto rozhodnutia vyžadovaná *„konkretizace účasti každého z obviněných na jednotlivých jednáních směřujících ke zkrácení daně nebo vylákání výhody na dani a alespoň srozumění obviněných s tím, že jejich jednání (popřípadě i v součinnosti s jednáním dalších osob) bude mít za následek zkrácení daně či vylákání výhody na dani.*“ V tomto rozhodnutí súd v súvislosti s oboznámením obvineného, že jeho jednanie bude mať za následok trestný čin, pre prípad pomocníka (pričom mám za to, že nasledujúce je uplatniteľné pre účely „bieleho kaňa“ ako pomocníka), že pripomína: *„že k trestní odpovědnosti pomocníka [§ 10 odst. 1 písm. c) tr. zák.] se sice nevyžaduje, aby výrok o vině odsuzujícího rozsudku obsahoval detailní popis trestného jednání pachatele (§ 9 odst. 1 tr. zák.), ale musí být zde vyjádřena alespoň hrubá představa pomocníka o trestném činu pachatele, tj. jeho základní skutkové okolnosti týkající se zejména doby a místa trestného činu spáchaného pachatelem, k němuž směřovala pomoc, předmětu jeho útoku, obecného způsobu spáchání, typu trestné činnosti apod.*“ Vo výroku o vine musí byť teda konkretizovaná účasť pomocníkov na trestnej činnosti hlavných páchatel'ov ale tiež musí byť vyjadrená subjektívna stránka pomocníkov, tj. úmyslu

⁸⁹ Uznesenie Nejvyššího soudu z dňa 30. 1. 2013. 5 Tdo 1405/2012-71.

⁹⁰ Uznesenie Nejvyššího soudu ČR z dňa 25. 8. 2010 sp. zn. 5 Tdo 130/2010.

páchateľa trestného činu tak, že „pomocník ví o úmyslu pachatele trestného činu a sám úmyslně jedná (ve formě usnadnění nebo umožnění jednání pachatele) tak, aby byl uskutečněn jemu známý úmysl pachatele. Protože pomoc k trestnému činu je vždy podmíněna úmyslem směřujícím k takové účasti na konkrétním úmyslném trestném činu pachatele, musí být čin pomocníka charakterizován konkrétními skutkovými okolnostmi, nikoliv jen znaky skutkové podstaty“.

6.3.6 Právnícká osoba

Páchateľom činu skrátenej dane tak s účinnosťou od 1. 1. 2012 môžu byť aj právnické osoby. Prijatie právnej úpravy trestnej zodpovednosti právnických osôb, konkrétne zákona č. 418/ 2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, prelomil zásadu individuálnej trestnej zodpovednosti (založenej na zásade *societas delinquere non potest*, vyvodzovanej mimo iné z ustanovení § 22 až 27 TRZ⁹¹) tým, že do trestného práva priniesol kolektívnej zodpovednosti. V kontinentálnom práve systém trestného práva založený na princípe individuálnej zodpovednosti, tj. na zodpovednosti fyzických osôb zotrval nerušené až do 70. rokov minulého storočia. Dovtedy sa kontinentálna trestnoprávna náuka, tak aj legislatíva stavali odmietavo k „pravej“, tj. trestným právom upravenej trestnej zodpovednosti právnických osôb.⁹² V trestnom zákonodarstve kontinentálnych európskych štátov sa až do roku 1976 pravá trestná zodpovednosť nikde nepresadila.

Najvýznamnejšie argumenty smerujúce proti zavedeniu takejto úpravy možné nájsť v odbornej literatúre:

- ◆ Ako prvá je uvádzaná samotná podstata právnickej osoby, ktorá je považovaná za fikciu, ktorá nemá reálny podklad. Uvádza sa, že je teda vylúčené, aby figurovali ako páchatelia trestného činu. Táto argumentácia je odmietaná s poukazom na reálnu moc právnických osôb v hospodárskej sfére.
- ◆ Za právnickú osobu vždy jedná fyzická osoba. Argumentom je teda, že takto sprostredkované jednanie nestačí k založeniu trestne zodpovednej právnickej osoby. Argumentom proti je, že existencia sprostredkovanej formy cudzieho jednania je možné nájsť aj v ďalších prijímaných inštitútoch ako spolupáchateľstvo, účastníctva, prípadne iných formách trestnej súčinnosti.

⁹¹ Fenyk, J., Hájek, R., Stříž, I., Polák, P. *Trestní zákoník a Trestní řád. Průvodce trestněprávními předpisy a judikaturou*. 1. vyd. Praha: Linde, 2010, s. 132-186.

⁹² Šámal, P. a kol.: *Trestní odpovědnost právnických osob. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 8.

- ◆ Ako najčastejší argument, s ktorým sa najťažšie vyrovnáva je uvádzaný argument, že právnické osoby nie sú spôsobilé konať zavinene. Keďže individuálne trestné právo je spojené s psychickým stavom páchatel'a, s jeho vlastnosťami a prejavmi, ktoré sú vyjadrované vinou, zavinением, chcením, vedením, vytýkatel'nosťou či sociálne etickým odsúdením a všetko uvedené má ustálený význam vo vzťahu k fyzickým osobám, je použitie vo vzťahu k právnickým osobám, u ktorých absentuje vlastná psychika nemožné. Tento argument je prekonávaným konštrukciami rôznych teórií (napr. identifikačná teória).
- ◆ Právnické osoby sa môžu ľahko vyhnúť trestnoprávnej zodpovednosti tým, že sa samy zlikvidujú. Takýto prípad pripadá do úvahy, ak bola právnická osoba byla dopredu vytvorená s cieľom páchať trestnú činnosť.⁹³
- ◆ Trestanie právnických osôb je nespravodlivé, pretože postihuje aj nevinné fyzické osoby, ktoré nemali možnosť ovplyvniť takéto jednanie právnické osoby.⁹⁴
- ◆ Trestné právo je prostriedkom „ultima ratio“, je zbytočné a kriminálne-politicky nežiaduce používať ho tam, kde postačia iné spôsoby spoločenskej regulácie alebo nástroje iných právnych odvetví, napr. správneho práva, ktoré je považované za efektívnejšie, rýchlejšie a hospodárnejšie.
- ◆ Preťaženie trestnej justície. Policajné orgány a štátne zastupiteľstva nie sú tak z tohto dôvodu efektívne, pričom správne orgány sú lepšie usposobené pre postih právnických osôb.⁹⁵

ZTOPO upravuje podmienky trestnej zodpovednosti právnických osôb. ZTOPO obsahuje úpravu procesných pravidiel a taktiež tresty a ochranné opatrenia, ktoré je možné právnickým osobám uložiť. Vzťah ZTOPO a TRZ či TŘ predstavuje *subsidiárne použitie*, tzn. ak nestanoví ZTOPO inak, použije sa TRZ, v konaní proti právnickej osobe TŘ a v konaní o medzinárodnej justičnej spolupráci v trestných veciach *primerane* zákon č. 104/2013 Sb., o mezinárodní justiční spolupráci ve věcech trestních, ak to z povahy veci nie je

⁹³ Domnievam sa, že existujú možnosti napr. v oblasti mimotrestných zákonov, že napr. spoločníci takejto právnickej osoby by nemohli založiť spoločnosť prípadne inšpiráciu možno nájsť v machináciách vo verejnom obstarávaní, takéto subjekty sú zaradené na tzv. blacklistu.

⁹⁴ K tomuto mám za to, že práve veľká moc právnických osôb je argumentom, kedy nestačí individuálna zodpovednosť, ale práve apel na starostlivosť kompetentných spoločníkov o činnosť právnickej osoby, tak o jej vnútornú štruktúru. pri akciových spoločnostiach môže byť argumentom, že akcionár nemá možnosť kontrolovať, ale existujú tu rôzne ďalšie inštitúty auditov, takže práve v rámci starostlivosti dobrého hospodára „musia akcionári vedieť do čoho investujú svoje financie a tým niesť zodpovednosť a zaujímať sa o činnosť a chod spoločnosti.

⁹⁵ Šámal, P. a kol.: *Trestní odpovědnost právnických osob. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 15-17.

vylúčené. V § 7 ZTOPO sú taxatívne vymenované trestné činy z TRZ, pre ktoré sa použije ZTOPO, pričom § 240 TRZ, tj trestný čin skrátenia daní sa v tomto vymenovaní nachádza. Formálne podmienky trestného činu spáchaného právnickou osobou (ustanovenie § 8 odst. 1 ZTOPO) spočívajú v tom, že protiprávny čin spáchaný menom právnickej osoby alebo v jej záujme alebo v rámci jej činnosti za podmienky, že konal:

- ◆ štatutárny orgán alebo člen štatutárneho orgánu,
- ◆ iná osoba, ktorá je oprávnená menom alebo za právnickú osobu jednať,
- ◆ ten, kto u právnickej osoby vykonáva riadiacu alebo kontrolnú činnosť,
- ◆ ten, kto vykonáva rozhodujúci vplyv na riadenie právnickej osoby,
- ◆ zamestnanec alebo osoba v obdobnom postavení pri plnení pracovných úloh,

a zároveň u všetkých vyššie uvedeným je možné tejto právnickej osobe pričítať s odkazom na § 8 odst. 2 ZTOPO.

Materiálne podmienky potom budú spočívať (ustanovenie § 8 odst. 2 ZTOPO) v tom, že trestný čin bol spáchaný jednaním orgánu právnickej osoby, alebo vyššie uvedených osôb, s tým, že u zamestnanca musí byť splnená podmienka uvedená v § 8 odst. 2 písm. b) ZTOPO, a to že jednanie *„zaměstnancem uvedeným v odstavci 1 písm. d) na podkladě rozhodnutí, schválení nebo pokynu orgánů právnické osoby nebo osob uvedených v odstavci 1 písm. a) až c) anebo proto, že orgány právnické osoby nebo osoby uvedené v odstavci 1 písm. a) až c) neprovedly taková opatření, která měly provést podle jiného právního předpisu nebo která po nich lze spravedlivě požadovat, zejména neprovedly povinnou nebo potřebnou kontrolu nad činností zaměstnanců nebo jiných osob, jimž jsou nadřizeny, anebo neučinily nezbytná opatření k zamezení nebo odvrácení následků spáchaného trestného činu.“*

Zároveň je potrebné upozorniť na ustanovenie § 8 odst. 3 ZTOPO, a to, že *„Trestní odpovědnosti právnické osoby nebrání, nepodaří-li se zjistit, která konkrétní fyzická osoba jednala způsobem uvedeným v odstavcích 1 a 2.“* Jeden z dôvodov, prečo bol zvolený v Českej republike model pravej trestnej zodpovednosti právnických osôb (ktorý je v Európe prevažujúcim) bol dôvod, aby bolo možné právnickú osobu postihnúť aj v prípade, že sa nepodarí preukázať, ktorá konkrétna fyzická osoba spáchala trestný čin (z dôvodu zložitej organizačnej štruktúry, alebo deľby právomoci) aj keď je nepochybné, že ku spáchaniu trestného činu došlo v rámci danej právnickej osoby a v jej prospech. Tento typ zodpovednosti stavia na rovnakú úroveň trestný čin spáchaný právnickou osobou s trestným činom spáchaným fyzickou osobou a tým potom vytvára základ pro obdobné použitie

trestnoprávných predpisov, aj keď s určitými odlišnosťami súvisiacich s povahou právnických osôb.⁹⁶ Takéto pojmá podľa môjho názoru však môže byť taktiež príčinou toho, že orgány činné v trestnom konaní rezignujú na trestnú zodpovednosť konkrétnej fyzickej osoby, ktorá jednala spôsobom zakladajúcim trestnú zodpovednosť právnickej osoby.

Aj napriek vyššie uvedeným argumentom, tak i rôznym ďalším nedokonalostiam tejto úpravy, sa domnievam, že trestná zodpovednosť právnických osôb je veľký krok k ochrane spoločenských záujmov spočívajúcich k riadnemu výberu daní a s tým spojeným financovaním verejných potrieb. Právo musí reagovať na vývoj ekonomiky, pričom v súčasnej dobe význam právnických osôb kulminuje a právnické osoby v dnešnej dobe disponujú veľkou ekonomickou silou (spočívajúcou vo svojom vplyve na ekonomický rast štátov, či ovplyvňovaní miery zamestnanosti a pod.). Kolektívna zodpovednosť môže byť apelom na usporiadanie a kontrolu vzťahov v rámci právnickej osoby. S veľkou mocou prichádza aj veľká zodpovednosť, a je teda neudržateľné, aby zodpovedné boli len fyzické osoby, bez toho, aby mohli byť potrestané právnické osoby, ku ktorým je takéto jednanie pričítateľné. Pre situáciu v oblasti daní, je teda na zamyslenie, či je naozaj udržateľná predstava, ak právnická osoba, ktorú zastupuje konateľ zostala bez uloženia trestu (napr. zrušenie právnickej osoby, prepadnutia majetku a pod.). "

6.4 Subjektívna stránka trestného činu

Subjektívnou stránkou trestného činu je zavinenie (jedná sa o obligatórny znak, medzi fakultatívne znaky subjektívnej stránky by patril motív, zámer či pohnútky páchatel'a). Zavinenie je psychický stav páchatel'a k narušeniu či ohrozeniu objektu trestného činu alebo predmetu jeho útoku a taktiež aj ku konaniu uvedenému v TRZ, ktoré ho vyvolávajú.⁹⁷ V prípade trestného činu skrátenia dane je v súlade s § 240 v spojení s § 13 odst. 2 TRZ požadované *úmyselné zavinenie* (ak by stačilo zavinenie z nedbalosti, muselo by tak byť stanovené v trestnom zákone výslovne pre konkrétnu skutkovú podstatu trestného činu). V tejto súvislosti však treba poukázať na ustanovenie § 17 TRZ, ktoré však požiadavky na úmyselné zavinenie mení na zavinenie z nedbalosti v prípade okolností podmieňujúcej použitie vyššej trestnej sadzby.

U úmyselného zavinenia nás zaujíma zložka vôľová a vedomostná, ktoré sú spojené s problematikou dokazovania priameho alebo nepriameho úmyslu. Nepriamy úmysel je

⁹⁶ Šámal, P. a kol.: *Trestní odpovědnost právnických osob. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 46.

⁹⁷ Kratochvíl, V. *Kurs trestního práva, Trestní právo hmotné, Obecná část*, Praha: C. H. Beck, s. 239.

významnou hranicou v nejasných prípadoch spojených hlavne s argumentáciou obvineného, že bol zneužitý ako „biely kôň“. tj. osoby, ktorá plní funkciu štatutárneho orgánu formálne. Nejvyšší soud dovodil, že aj za situácie, kedy štatutárny orgán iba podpisuje daňové priznania je možné dovodiť zavinenie vo forme nepriameho úmyslu.

Pri posudzovaní úmyslu možno vychádzať z pracovnej pozície páchatel'a, prípadne jeho kompetencií a postavenia v rámci právnickej osoby, jeho činnosť, obchodné záležitosti, s ktorými prichádza do kontaktu, predchádzajúce skúsenosti, ktoré súvisia s predmetom činnosť danej právnickej osoby⁹⁸ Aktívne vystupovanie voči tretím osobám či správcovi dane majú vypovedajúcu hodnotu o vôľovej zložke úmyselného zavinenia. Zložka vedomostná potom spočíva v znalosti hodnôt účtovných operácií, znalosť informácií finančných zdrojov, s ktorými môže v rámci svojich kompetencií nakladať výše prijímaných finančných prípadne plnení z kontraktov, prijímaných na bankové účty.

Z judikatúry ohľadne posudzovania zložiek úmyselného zavinenia možno vybrať Rozhodnutie Nejvyššího soudu z dňa 25. 9. 2013, sp. zn. 5 Tdo 1003/2013⁹⁹. V tomto konkrétnom prípade vôľová zložka vyplývala z postavenia obvineného v dvoch obchodných spoločnostiach obchodujúcich s emisnými povolenkami, kde v oboch ako konateľ vystupoval aj voči tretím osobám. Zložka vedenia vyplýva zo znalosti rozsahu obchodov a hodnoty jednotlivých obchodných transakcií. Okolnosť potvrdzujúca úmyselné zavinenie potvrdzovala skutočnosť, že vyplňoval a podpisoval daňové priznania. Ako ďalší príklad potvrdzujúci priamy úmysel je prípad, rozhodovaný Nejvyšším soudem z dňa 15. 3. 2012, pod sp. zn. 7 Tdo 45/2012¹⁰⁰, v ktorom súd dovodil úmysel spáchať trestnú činnosť z existencie jednej nepodpísanej a nezaúčtovanej faktúry, pričom obvinený zjednal predmetnú zmluvu o predaji bagru z majetku akciovej spoločnosti, vystavil a odoslal kupujúcej obchodnej spoločnosti faktúru, ktorá bola riadne uhradená, pričom zároveň došlo k predaniu tohto stroja (tj. uskutočnenie zdaniteľného plnenia). Obvinený toto zdaniteľné plnenie teda zamlčal a nepodal daňové priznanie z DPH. Ďalšiu skupinu argumentov vzťahujúcich sa k úmyselnému zavineniu predstavuje argument spočívajúci v existencii skutočného zámeru podnikat'ľ, tj. nejedná sa o predstieranie podnikateľského zámeru za účelom vylákania výhody. K tomuto sa vyjadril Nejvyšší soud v rozhodnutí z dňa 31. 10. 2012, sp. zn. 5 Tdo 1055/2012¹⁰¹.: „*Úmyslné zavinení pachatele za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku nevylučují takové jeho kroky, které podnikl pro*

⁹⁸ Uznesenie z dňa 12. 5. 2010, sp. zn. 7 Tdo 404/2010.

⁹⁹ Uznesenie Nejvyššího soudu z dňa 25. 9. 2013 sp. zn. 5 Tdo 1003/2013.

¹⁰⁰ Uznesenie Nejvyššího soudu z dňa 15. 3. 2012, sp. zn. 7 Tdo 45/2012.

¹⁰¹ Uznesenie Nejvyššího soudu z dňa 31. 10. 2012, sp. zn. 5 Tdo 1055/2012.

uskutečnění podnikatelského záměru, jenž byl ve skutečnosti jen prostředkem ke spáchání protiprávního činu. Proto zde není podstatné, zda pachatel měl skutečný zájem na podnikání, anebo jen předstíral takový zájem v úmyslu vylákat výhodu na příslušné dani, poplatku nebo podobné povinné platbě nebo zkrátit tyto platby. Podstatná je totiž skutečnost, že jednal bez ohledu na dodržení příslušných daňových předpisů. Přitom pro závěr o úmyslném zavinění pachatele je bez významu, zda jiný podnikatel, jménem kterého jednala či za něho vystupovala např. osoba blízká pachateli, by nakonec musel řešit otázku splnění daňové povinnosti vůči státu, která by zde vznikla v souvislosti s uvedeným podnikáním. Právní odpovědnost každého z těchto subjektů se totiž posuzuje samostatně.“

Oproti tomu, okolnosť ktorá má vplyv na posudzovanie zavinenia, ako judikoval Nejvyšší soud v rozhodnutí z dňa 7. 12. 2011 sp. zn. 5 Tdo 1451/2011¹⁰², je nátlak. K posouzení psychického stavu pachatele trestného činu skrátenia dane: „*Okolnost, že pachatel zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, 3 tr. zákoníku jednal pod psychickým tlakem, který vůči němu uplatňovala další osoba, může mít význam z hlediska posouzení jeho zavinění.*“

¹⁰² Uznesenie Nejvyššího soudu ČR z dňa 7. 12. 2011 sp. zn. 5 Tdo 1451/2011.

7. Kvalifikované skutkové podstaty

7.1 Odstavec 2

V prípade spáchania trestného činu skrátenia dane s najmenej dvoma osobami alebo za porušenia úradnej uzávery alebo, ak je spáchaný tento trestný čin v značnom rozsahu, použije sa pre potrestanie páchatel'a vyššia trestná sadzba stanovená v odst. 2 § 240 TRZ.

Ad znak najmenej s dvoma osobami, tj. spolu s páchatel'om traja. Pri kombinácií páchatel'a ako fyzickej osoby, ktorá sa dopustila trestného činu v súvislosti s činnosťou právnickej osoby, nie je možné právnickú osobu zahrnúť v zmysle tohoto znaku podmieňujúceho užitie vyššej trestnej sadzby. Môže však ísť o spolupáchatel'stvo podľa TRZ alebo o niektorú z foriem účasti s výnimkou návodu. Nevyžaduje sa však, aby fyzické osoby, ktoré sa zúčastnia na trestnom čine boli trestne zodpovedné a tieto osoby nemusia o svojej súčinnosti s páchatel'om vedieť. Páchatel' však o súčinnosti s ohľadom na § 17 písm. b) TRZ musí vedieť.¹⁰³

Ad úradná uzávera. Jedná sa o zvláštny spôsob zaistenia tovaru, a to hlavne v súvislosti so spotrebnými daňami. Úradná uzávera je určité zákonné opatrenie a vyjadruje určitý faktický stav (napr. potvrdzuje totožnosť tovaru alebo zaist'uje výrobné zariadenie, aby množstvo vyrobeného produktu bolo možné odmerať) alebo právny stav (napr. že tovar je pod colnou kontrolou).¹⁰⁴ Opäť sa uplatní ustanovenie § 17 písm. b) TRZ.

Ad značný rozsah. Nie je možné síce priamo využiť výkladové pravidlo uvedené v ustanovení § 138 odst. 1 TRZ, ale vzhľadom k tomu, že iné hľadisko než finančné nepripadá do úvahy, je tento pojem vykladaný tak, že sa jedná o najmenej 500.000,- Kč.¹⁰⁵ Taktiež sa použije ustanovenie § 17 písm. b) TRZ, tzn. postačí zavinenie z nedbalosti.

7.2 Odstavec 3

V prípade, že páchatel' spácha trestný čin skrátenia dane vo veľkom rozsahu bude potrestaný odňatím slobody päť až 10 rokov. S ohľadom na vyššie uvedené sa použije výkladové pravidlo § 138 odst. 1 TRZ, tj. jedná sa o čiastku najmenej 5.000.000,- Kč. Postačí zavinenie z nedbalosti.

¹⁰³ Šámal, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář*, 2. vydání, Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2433.

¹⁰⁴ Šámal, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář*, 2. vydání, Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2433.

¹⁰⁵ Šámal, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář*, 2. vydání, Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2434.

8. Účinná lítost'

Účinná lítost' je jeden z dôvodov zániku trestnej zodpovednosti páchatel'a za spáchaný trestný čin (mimo iných spôsobov, ako zánik premlčaním, smrťou páchatel'a, amnestiou, či aboliíou). Účinnou lítost'ou sa sleduje ochrana niektorých dôležitých spoločenských záujmov, vzťahov a hodnôt pred škodlivými následkami, ktorým je možné zamedziť alebo ktoré je možné napraviť aj po dokonaní trestného činu. Zakotvením účinnej lítosti sa v oblasti daní preferuje záujem na správnom vymeraní dane a plnení daňovej povinnosti.¹⁰⁶ V prípade trestného činu krátenia daní (narozdiel od trestného činu podľa § 241 TRZ, ktorý má špeciálne upravenú účinnú lítost' v ustanovení § 242 TRZ) sa použije obecná úprava účinnej lítosti uvedená v § 33 TRZ.

Problematickou otázkou v rámci možnosti použitia účinnej lítosti z pohľadu trestného činu skrátenia dane a vo vzťahu k daňovému konaniu je nepochybne otázka dobrovoľnosti, ktorá je spojená so stanovením okamžiku, kedy sa ešte jedná o dobrovoľné jednanie. Táto otázka dala vzniknúť naozaj rôznorodej judikatúre. Jedným zo zaujímavých rozhodnutí je určite rozhodnutie Nejvyššího soudu z dňa 29. 3. 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012¹⁰⁷, v ktorom sa súd vyjadruje k okamžiku ovplyvňujúci použitie účinnej lítosti vo vzťahu k daňovej kontrole: *„Jestliže pachatel dodatečně splní svou daňovou povinnost až na podkladě výsledků daňové kontroly, byť ještě před zahájením trestního stíhání, nejedná dobrovolně o své vlastní vůli, ale už pod hrozbou zcela bezprostředně hrozícího trestního stíhání. Již v době zahájení daňové kontroly jsou totiž činěny konkrétní úkony, které mají prokázat skutečnosti svědčící o případném zkrácení daně, a tedy v konečném důsledku o tom, že byl spáchán trestný čin (k tomu srov. rozhodnutí pod č. 35/2001 a č. 45/2007 Sb. rozh. tr.).“*

Bez povšimnutia by však nemal zostať rozhodne nález Ústavního soudu z dňa 28. 7. 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/08¹⁰⁸, v ktorom sa Ústavní soud pokúsil o vyjasnenie znaku dobrovoľnosti, avšak spôsobom neskôr kritizovaným ako odbornou verejnosťou, tak aj súdnou praxou.¹⁰⁹ Ústavní soud teda judikoval, že: *„Ustanovení § 147 s 148 zákona č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů, definuje typově shodnou trestnou činnost směřující proti daňové povinnosti (neodvedení § 147 a zkrácení § 148). Ústavní soud přitom považuje pojem "neodvedení" za terminologicky významnější zásah do chráněného*

¹⁰⁶ Kuchta, J. Úprava účinné lítosti v novém trestním zákoníku. In Stočesová, S. a kol. *Reforma trestního práva po prvním roce účinnosti nového trestního zákoníku*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2011, s. 62.

¹⁰⁷ Uznesenie Nejvyššího soudu ČR z dňa 29. 3. 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012.

¹⁰⁸ Nález Ústavního soudu z dňa 28. 7. 2009 sp. zn. IV. ÚS 3093/08.

¹⁰⁹ Kocina J., *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 216.

zájmu státu. Tomuto pojmu je v ustanovení § 147a trestního zákona poskytnuta přesně definovaná lhůta pro uplatnění účinné lítosti, poskytující možnost projevit ji kdykoliv až do okamžiku než nalézací soud vyhlásí rozsudek. Naopak terminologicky užšímu pojmu "zkrácení" je poskytnuta pouze obecná ochrana, upravená v § 66 trestního zákona, v níž není lhůta pro projevení účinné lítosti stanovena. Ústavní soud proto považuje za nepřípustné, aby soudy posuzovaly lhůty k uplatnění účinné lítosti pro obdobnou trestnou činnost tak rozdílné. Tedy, aby lhůta zjištěná interpretací obecného ustanovení byla nepoměrně kratší než lhůta stanovená zákonem pro jednání, jehož dopad je závažnější.“ Takýto výklad, ako už bolo uvedené vyššie nezostal bez povšimnutia a ako možné príklady uvádzam jednak rozhodnutie Nejvyššího soudu z dňa 28. 4. 2010, sp. zn. 8 Tdo 1452/2009¹¹⁰, v ktorom Nejvyšší soud vysvetľuje, prečo sa s názorom Ústavného súdu nestotožňuje a právny názor Ústavného súdu vysvetľuje ako akési usmernenie judikatúry týkajúcej sa znaku dobrovoľnosti. Nejvyšší soud akoby interpretoval slová Ústavního soudu: „Především i uvedený nálezn akcentoval potřebu řešit otázku „dobrovolnosti“ se zřetelem ke konkrétním okolnostem případu a jakkoliv naznačuje odlišnost nazírání Ústavního soudu na výklad zákonných znaků „neodvedení“ a „zkrácení“ u trestných činů podle § 147 TZ (ve znění účinném do 31. 12. 2009, od 1. 1. 2010 podle § 241 TZ) a podle § 148 TZ (ve znění účinném do 31. 12. 2009, od 1. 1. 2010 podle § 240 TZ) ve srovnání s tím, který zastávají tzv. obecné soudy, ani Ústavní soud nedospívá k závěru, že lhůty významné pro uplatnění účinné lítosti by měly být totožné. Kritizuje zde toliko závěr, že posuzování splnění podmínek zániku trestní odpovědnosti účinnou lítostí u trestného činu podle § 148 TZ (ve znění účinném do 31. 12. 2009, od 1. 1. 2010 podle § 240 TZ) na straně jedné a u trestného činu podle § 147 TZ (ve znění účinném do 31. 12. 2009, od 1. 1. 2010 podle § 241 TZ) na straně druhé nemůže být tak rozdílné, a oproti judikatuře soudů vidí širší možnost uplatnění institutu účinné lítosti podle § 66 TZc(ve znění účinném do 31. 12. 2009, od 1. 1. 2010 ve smyslu § 33 TZ). Přitom se naznačuje, že u vybrané kategorie trestných činů je při konfrontaci zájmu státu stíhat a trestat pachatele těchto trestných činů na straně jedné a zájmu státu na dosažení nápravy na straně druhé významnějším a kýženým zájem na nápravě škodlivého následku. V případech, kdy není dostatečně zřejmé, zda a kdy byl pachatel seznámen s výsledky daňové kontroly a jaké k nim zaujal stanovisko, nelze učinit jednoznačný závěr o znaku „dobrovolnosti jednání“ ve smyslu § 66 TZ (ve znění účinném do 31. 12. 2009, od 1. 1. 2010 ve smyslu § 33 TZ.“ A taktiež rozhodnutie Nejvyššího soudu z dňa 9. 11. 2011,

¹¹⁰ Uznesenie Nejvyššího soudu ČR z dňa 28. 4. 2010, sp. zn. 8 Tdo 1452/2009.

sp. zn. 3 Tdo 1134/2011¹¹¹, v ktorom opäť Nejvyšší soud připomenul, že „V případě institutu účinné lítosti podle § 147a tr. zák. je třeba vzít v úvahu, že pokud by zákonodárce měl v úmyslu vztáhnout toto zvláštní ustanovení i na trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zák., nepochybně by tuto skutečnost vyjádřil v některém ustanovení trestního zákona, popř. by příslušným způsobem upravil dikci ustanovení § 66 tr. zák. Skutečnost, že zákonodárce považuje za závažnější daňový delikt „zkrácení“ daně než její „neodvedení“, je patrný i z vývoje trestněprávní úpravy (srov. § 240, § 241 a § 242 tr. zákoníku). Proto je také vyloučeno, aby trestnost pokusu trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 8 odst. 1 tr. zák. k § 148 tr. zák. zanikla účinnou lítostí podle § 66 tr. zák. či podle § 147a tr. zák. K zániku trestnosti u citovaného trestného činu může dojít jen za podmínek uvedených v § 8 odst. 3 tr. zák., který je v poměru k § 66 tr. zák. a k § 147a tr. zák. ustanovením speciálním.“

Otázka dobrovoľnosti je vo vzťahu k účinnej ľútosti veľmi podstatná. Stotožňujem sa so závermi rozhodnutí Nejvyššího soudu, pričom oceňujem prístup Nejvyššího soudu, ktorý len slepo nenasledoval extravagantné rozhodnutie Ústavného súdu. Avšak aj napriek tomu, že súhlasím s argumentáciou Nejvyššího soudu, mám za to, že Ústavní soud sa skôr zamyslel tak, ako by to malo byť, pričom nie je možné len súhlasiť, že je naozaj potreba zvážiť úpravu účinnej ľútosti u trestného činu skrátenia dane.

¹¹¹ Uznesenie Nejvyššího soudu z dňa 9. 11. 2011 sp. zn. 3 Tdo 1134/2011.

9. Vzťah k iným skutkovým podstatám daňových a súvisiacich trestných činov

9.1 Neodvedenie dane, poistného na sociálne zabezpečenie a podobnej povinnej platby podľa § 241 TRZ

Oproti § 240 TRZ je úpravou tohto trestného činu chránený záujem štátu na správnom odvedení vymenovaných platieb, ktoré sú v prvej fáze zrazené zamestnancovi alebo inej osobe na základe zákonnej povinnosti udelenej zamestnávateľovi alebo inému platcovi a v druhej fáze sú odvedené príslušnému orgánu. Vzťah platcu, resp. zamestnávateľa na jednej strane a zamestnanca (poplatníka) na druhej je konštrukcia, ktorá sa vyskytuje iba u dani z príjmu fyzických osôb a to aj napriek tomu, že podobnú terminológiu používajú aj ďalšie daňové zákony.¹¹²

Ako je možné odvodiť už z vyššie uvedeného rozdiel oproti trestnému činu skrátia dane bude aj v jeho subjekte. Kým u trestného činu skrátienia daní bolo povedané, že subjektom môže byť ktokoľvek (za splnenia ďalších znakov skutkovej podstaty) tohto trestného činu sa môže dopustiť iba zamestnávateľ alebo platca (samozrejme taktiež platí, čo sa týka právnických osôb platí obdobne vyššie uvedené v súvislosti s trestným činom skrátienia daní).

Podstatný rozdiel oproti trestného činu skrátienia dane spočíva v tom, že tento trestný čin nepostihuje len *skryté či fingované* jednanie ale vzťahuje sa aj na prípady, kedy dochádza k obyčajnému neodvedeniu predmetnej platby, tj. páchatel' takúto svoju povinnosť nesplní z rôznych dôvodov. Oproti tomu prípad kedy by páchatel' sfaľšoval podklady pre vymerania predmetných povinných platieb, došlo by k naplneniu skutkovej podstaty nie tohto trestného činu ale trestného činu skrátienia dane.¹¹³ Na margo *prísnejšej* formulácie tohto trestného činu oproti trestného činu skrátienia dane je dôležité upozorniť na špeciálne ustanovenie účinnej l'útosti upravenej v § 242 TRZ. Oproti obecnej úprave účinnej l'útosti v § 33 TRZ, ktorá sa, ako bolo vyššie uvedené uplatní v prípade trestného činu skrátienia dane, je časový okamžik, do kedy páchatel' splnením svojej povinnosti (s tým, že táto úhrada má za výsledok zánik trestnej zodpovednosti) posunutý až do momentu, kedy súd prvého stupňa začal vyhlasovať rozsudok. Na tomto prípade je jasne vidieť, že záujem štátu je omnoho silnejší na tom, aby

¹¹² Kocina, J. Daňové trestné činy. Plzeň : Aleš Čeněk, 2014, s. 145.

¹¹³ Kocina, J. Daňové trestné činy. Plzeň : Aleš Čeněk, 2014, s. 154.

vôbec došlo k úhrade predmetnej platby. Naskytá sa preto otázka, či by nebolo efektné formulovať skutkovú podstatu trestného činu skrátenia daní prísnejšie, a teda na samotné neodvedenie dane v spojení s benevolentnejšou úpravou účinnej ľútosti, tak ako je to u trestného činu podľa § 241 TRZ a účinnej ľútosti podľa § 242 TRZ?

9.2 Nesplnenie oznamovacej povinnosti v daňovom konaní podľa § 243 TRZ

Dôležitým znakom tejto skutkovej podstaty je, že sa jedná o nesplnenie oznamovacej povinnosti v daňovom konaní. Táto skutková podstata nadväzuje na trestný čin skrátenia daní, vychádzajúc z toho, že v prípade, ak bude porušená oznamovacia povinnosť je ľahko predstavitel'né následné krátenie daní. Čo sa týka vz'ahu k skutkovej podstate trestného činu skrátenia daní z pohľadu možného jednočinného súbehu, je tento vylúčený, a to z dôvodu, ak páchatel' nesplní svoju oznamovaciu povinnosť voči správcovi dane s úmyslom pomôcť inému daňovému subjektu bude sa jednať buď o spolupáchatel'stvo podľa § 23 TRZ alebo o účasť vo forme pomoci podľa § 24 odst. 1 TRZ.¹¹⁴

9.3 Neprekazenie trestného činu podľa §367 v spojení s § 240 odst. 3 TRZ

K tomuto trestnému činu vo vz'ahu k trestnému činu skrátenia dane považujem za dôležité upozorniť na súvislosť s daňovými poradcami. Vo svetle vyššie uvedeného v súvislosti s daňovými poradcami ako možnými páchatel'mi trestného činu skrátenia dane, je nutné poznamenať, že aj v prípade nenaplnia skutkovej podstaty trestného činu skrátenia dane, je veľkou hrozbou v prípade *toxického* klienta práve trestný čin. Toto ustanovenie teda významne zasahuje do výkonu činnosti daňového poradcu. Ustanovenie taxatívne vymenováva trestné činy, pre ktoré je stanovená povinnosť ich spáchanie alebo dokončenie prekaziť. V súvislosti s trestným činom skrátenia dane pôjde o prípad krátenia daní podľa § 240 odst. 3 TRZ, tj. skrátenie dane vo výške 5 mil. Kč a viac. Aj napriek pomerne rozsiahlej mlčanlivosti daňového poradcu toto ustanovenie znamená jej zákonné prelomenie podľa § 6 odst. 9 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovom poradenstve a Komoře daňových poradců ČR.¹¹⁵

¹¹⁴ Kocina, J. Daňové trestné činy. Plzeň : Aleš Čeněk, 2014, s. 158.

¹¹⁵ Šeřil, V. Trestní odpovědnost daňového poradce. Daňový expert. 2012, č. 1, s. 36.

9.4 Podvod podľa § 209 TRZ

Niektorými autormi sú prípady krátenia daní považované sa zvláštne druhy podvodu.¹¹⁶ Medzi špeciálne podvody totiž patria poistný podvod, podvod úverový, či dotačný, ktoré sú zaradené medzi majetkovými trestnými činmi. Odlišujúcim znakom však bude rozdiel v objekte týchto trestných činov. Kým u trestného činu podvodu je objektom majetok je u trestného činu skrátania dane, tak ako už bolo uvedené, správne vymeranie, odvedenie a zaplataenie dane. Čo je dôležité podotknúť, medzi trestným činom podvodu a trestným činom skrátania dane je vylúčený jednočinný súbeh.¹¹⁷ Trestným činom podvodu je také jednanie, ktorým nedôjde vôbec k činnosti, ktorá má povahu uplatňovaného zdaniteľného plnenia. Tovar, ktorý je údajne predmetom obchodu páchatel' vôbec nevyrába, účtované služby páchatel' vôbec neposkytuje, prípadne je predstieraná iná činnosť, ktorú páchatel' vôbec neprevádzkuje, na základe ktorej ma dôjsť k vráteniu dane alebo jej časti, a nie je tak vôbec v súvislosti s uplatňovaným plnením právneho dôvodu k zahájeniu daňového alebo obdobného konania za účelom jeho spolpatnenia. Ak však na základe podnikateľskej činnosti páchatel'a došlo k vzniku zákonnej povinnosti platiť daň, prípadne dosiahol daňovej výhody napríklad predstieraním toho, že vyrobil väčšie množstvo tovaru ako v skutočnosti alebo poskytol viac služieb, a to vo väčšom rozsahu, jedná sa o jednanie, ktoré naplňuje znaky trestného činu skrátania dane, ktorý je k trestnému činu podvodu vo vzťahu špeciality.¹¹⁸

9.5 Poškodzovanie záujmov Európskej únie podľa § 260 TRZ

Zaujímavým prípadom môže byť vzťah trestného činu podľa § 240 TRZ k trestnému činu poškodzovania záujmov európskej únie. Tento prípad sa síce týka cla, no príjmom súhrnného rozpočtu Európskej únie¹¹⁹ ako vyplýva je aj DPH. Pre zaujímavosť preto uvádzam aj tento rozhodnutie Nejvyššího soudu z dňa 31. 10. 2012, sp. zn. 5 Tdo 666/2012¹²⁰: „*Jednočinný souběh trestných činů zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku a poškození finančních zájmů Evropských společenství podle § 260 tr. zákoníku je*

¹¹⁶ Púry, F. Poznámky k právní úpravě hospodářské kriminality v české republice. *Trestní právo*. Praha: Orac, 2000, č. 9, s. 9-14.

¹¹⁷ Kocina, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2014, s. 23.

¹¹⁸ Kocina, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2014, s. 23. (odkaz na Rozsudok Nejvyššího soudu z dňa 22. 1. 1997, sp. zn. 1 Tzn 20/96).

¹¹⁹ Dostupný na webových stránkach Európskej únie: <http://eur-lex.europa.eu/budget/data/D2013/CS/GenRev.pdf>

¹²⁰ Uznesenie Nejvyššího soudu z dňa 31. 10. 2012 sp. zn. 5 Tdo 666/2012.

vyloučen. Skutková podstata trestného činu poškození finančních zájmů Evropských společenství podle § 260 tr. zákoníku je ohledně zkrácení cla subsidiární ke skutkové podstatě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku, a proto se použije jen, nemá-li čin pachatele znaky trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku. Z tohoto důvodu, jestliže zkrácení cla nedosáhlo většího rozsahu, posoudí se jednání pachatele směřující ke krácení finančních prostředků, které tvoří příjem souhrnného rozpočtu Evropské unie nebo rozpočtů spravovaných Evropskou unií nebo jejím jménem (konkrétně cla), jako trestný čin poškození finančních zájmů Evropských společenství podle § 260 odst. 2 tr. zákoníku, neboť následek, resp. účinek u tohoto trestného činu není vyjádřen žádným kvantitativním hlediskem.“

9.6 Nadržovanie podľa § 366

V prípade tohto trestného činu sa jedná o pomoc poskytnutú páchatel'ovi až po dokonaní trestného činu (za podmienky, že nebola prisľúbená pred spáchaním trestného činu). Môže sa jednať o prípad, kedy dôjde k zatajeniu skrátenia dane napríklad následným sfaľšovaním dokumentov antedatovaním.¹²¹

¹²¹ Trubač, O. Trestní právo daňové. Epravo.cz [online] 2010 [cit. 2014-03-17].

10. Porovnanie so slovenskou úpravou

Trestný čin upravujúci na Slovensku skrátenie dane je upravený v § 276 S zákona č. 300/2005 Z. z., Trestný zákon, v znení neskorších predpisov (ďalej ako „STZ“):

(1) Kto v malom rozsahu skráti daň, poistné na sociálne poistenie, verejné zdravotné poistenie alebo príspevok na starobné dôchodkové sporenie, potrestá sa odňatím slobody na jeden rok až päť rokov.

(2) Odňatím slobody na tri roky až osem rokov sa páchatel' potrestá, ak spácha čin uvedený v odseku 1

a) a už bol za taký čin odsúdený,

b) a na ul'ahčenie spáchania takého činu poruší úradný uzáver,

c) závažnejším spôsobom konania, alebo

d) vo väčšom rozsahu.

(3) Odňatím slobody na štyri roky až desať rokov sa páchatel' potrestá, ak spácha čin uvedený v odseku 1 v značnom rozsahu.

(4) Odňatím slobody na sedem rokov až dvanásť rokov sa páchatel' potrestá, ak spácha čin uvedený v odseku 1 vo veľkom rozsahu.

Najvýraznejším rozdielom je, že sa jedná samostatné skrátenie dane, ktorým sa myslí akékoľvek konanie páchatel'a, v dôsledku ktorého mu príslušný štátny orgán alebo orgán verejnej samosprávy vyrubí daň v nižšej než zákonom určenej sume alebo k vyrubeniu dane vôbec nedôjde. Skrátením dane je však podľa slovenskej judikatúry a odbornej literatúry aj vylákание daňovej výhody.¹²²

Pre porovnanie rozsahu sa malou škodou podľa § 125 STZ rozumie škoda prevyšujúca sumu 266 eur. Škodou väčšou sa rozumie suma dosahujúca najmenej desaťnásobok takej sumy. Značnou škodou sa rozumie suma dosahujúca najmenej stonásobok takej sumy. Škodou veľkého rozsahu sa rozumie suma dosahujúca najmenej päťstonásobok takej sumy. Tieto hľadiská sa použijú rovnako na určenie výšky prospechu, hodnoty veci a rozsahu činu. Slovenská úprava je preto prísnejšia z pohľadu rozsahu, kedy trestným činom je jednanie naplňujúce znaky tejto skutkovej podstaty, pričom postačí suma prevyšujúca 266 eur.

V slovenskej úprave je v kvalifikovanej skutkovej postate zahrnutá recidíva, porušenie úradného uzáveru (tento znak obsahuje taktiež česká úprava), závažnejšie konanie a väčší

¹²² Samaš, O., Stiffel, H., Toman, P. *Komentár k Zákonu Trestný zákon.*

rozsah (ten opäť používa aj česká úprava). Rozdiely oproti českej úprave spočívajú v spôsobe úpravy recidívy a uplatnenie *závažnejšieho* jednania. Čo sa myslí, závažnejším spôsobom upravuje ustanovenie § 138 STZ, pričom nie všetky vymenované spôsoby sú pre trestný čin skrátenia dane relevantné. Sú to najmä jednanie trvajúce po dlhší čas, využitím tiesne, neskúsenosti, odkázanosti alebo podriadenosti, porušením dôležitej povinnosti vyplývajúcej z páchatel'ovho zamestnania, postavenia alebo funkcie alebo uloženej mu podľa zákona, organizovanou skupinou.

Ďalej v slovenskej úprave daňových trestných činov určite za pozornosť stoja špeciálne skutkové podstaty, a to Trestný čin daňového podvodu § 277a STZ (k tomuto možno pripomenúť vyššie uvedené názory v českej odbornej verejnosti, že sa jedná o špeciálny typ podvodu) a nezaplatenia dane a poistného (posun smerom k prísnejšiemu trestaniu, tj. k samotnému nezaplateniu.)

10.1 Ďalšie skutkové podstaty trestných činov

10.1.1 Daňový podvod podľa § 277a

(1) Kto neoprávnene vo väčšom rozsahu uplatní nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty alebo spotrebnej dane v úmysle zadovážiť sebe alebo inému neoprávnený prospech, potrestá sa odňatím slobody na jeden až päť rokov.

(2) Odňatím slobody na štyri roky až desať rokov sa páchatel' potrestá, ak spácha čin uvedený v odseku 1

- a) a už bol za taký čin odsúdený,*
- b) v značnom rozsahu, alebo*
- c) závažnejším spôsobom konania.*

(3) Odňatím slobody na sedem rokov až dvanásť rokov sa páchatel' potrestá, ak spácha čin uvedený v odseku 1

- a) vo veľkom rozsahu, alebo*
- b) ako člen nebezpečného zoskupenia.*

Novelou (zákonom č. 246/2012 Z.z.) bola v súlade s požiadavkami aplikačnej praxe zakotvená nová skutková podstata trestného činu „daňového podvodu“. Jedná sa o úpravu vyňatú z pôvodného znenia § 277, tj. neodvedenie dane a poistného, ktorej systematické a obsahové zaradenie do § 277 možno vzhľadom na doterajšiu slovenskú prax považovať za

nevhodné.¹²³ Objektom tohto trestného činu je záujem štátu na tom, aby neboli príjmy z určitých daní podvodným jednaním páchatel'a akýmkoľvek spôsobom znižované. Tento zvláštny druh podvodu spočíva v uplatňovaní nároku na vrátenie dane v prípadoch, keď na vrátenie dane páchatel' nemá nárok, pričom takýto neoprávnený nárok môže vyplývať napríklad z fiktívnych dokladov, ktoré poukazujú na zaplatenie dane alebo vývoz tovaru mimo územie Slovenskej republiky, alebo môže mať podobu uplatnenia nároku na vrátenie nadmerného dopočtu DPH.¹²⁴

10.1.2 Nezaplatenie dane a poistného podľa § 278

(1) Kto vo väčšom rozsahu nezaplatí splatnú daň, poistné na sociálne poistenie, verejné zdravotné poistenie alebo príspevok na starobné dôchodkové sporenie, potrestá sa odňatím slobody až na tri roky.

(2) Odňatím slobody na jeden rok až päť rokov sa páchatel' potrestá, ak spácha čin uvedený v odseku 1 v značnom rozsahu.

(3) Odňatím slobody na tri roky až osem rokov sa páchatel' potrestá, ak spácha čin uvedený v odseku 1 vo veľkom rozsahu.

Narozdiel' od trestného činu skrátenia dane pri tomto trestnom čine páchatel' nič neprestiera, nejedná podvodne, nezatajuje určité príjmy a ani sa svojím chovaním nesnaží o vylákание daňovej výhody na úkor štátu.¹²⁵ Ide o trestnoprávny postih za nesplnenie záväzku, ktorý vyplýva z príslušných daňových zákonov a zákonov o sociálnom poistení, zdravotnom poistení a dôchodkovom sporení. Daň je splatná vo vopred určenej výške a v zákonom ustanovených lehotách, ktorú fyzická alebo právnická osoba odvádza zo svojich príjmov na základe zákonom ustanovených skutočností, resp. po tom, čo ju štátny orgán alebo orgán verejnej samosprávy vyrubil. Predpokladom trestnej zodpovednosti je aj v tomto prípade solventnosť platiteľa dane.¹²⁶

¹²³ Samaš, O., Stiffel, H., Toman, P. *Komentár k Zákonu Trestný zákon.*

¹²⁴ Kocina J., Daňové trestné činy. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 270. ISBN 978-80-7380-442-8.

¹²⁵ Kocina J., Daňové trestné činy. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 271. ISBN 978-80-7380-442-8.

¹²⁶ Samaš, O., Stiffel, H., Toman, P. *Komentár k Zákonu Trestný zákon.*

11. Problémy spojené s optimalizáciou (a otázka obchodovania „offshore“)

11.1 Daňová optimalizácia

Právna teória sa už dlho zaoberá otázkou ako vymedziť hranice prípustného a legálneho znižovania daňového základu a tým aj daňovej povinnosti na strane jednej a kde sa už jedná o nedovolené krátenie daní, teda o trestný čin na strane druhej. Riešenie tejto otázky je podstatné nielen pre daňový subjekt ale aj pre jeho daňového poradcu, či príslušného správcu dane.¹²⁷ Doposiaľ neboli na túto otázku dané záväzné pravidla, ktoré by odlišovali daňovú optimalizáciu od protiprávneho jednania. V rámci tejto otázky sa vynára pochybnosť, či pre potreby trestného činu postačuje jednanie *in fraudem legis*, keď je inak zrejmé, že dôsledné využívanie všetkých zákonných možností k zníženiu daňového základu nie je možné postihovať ako trestný čin.¹²⁸

Optimalizácia daní je legálna a principiálne beztrestná. Hranica medzi optimalizáciou a trestnou činnosťou je v situácií, v ktorej sú daňovým subjektom uvádzané nepravdivé údaje, dochádza k manipuláciám s listinami alebo sú zatajované vecné skutočnosti. Za optimalizáciu nemožno považovať predstieranie situácie, ktorá v skutočnosti neexistovala.¹²⁹ Prípadný trestný postih závisí tiež na posúdení, či by podľa súkromného práva bolo možné prehlásiť za neplatný právny úkon, ktorým došlo k zníženiu daňovej povinnosti alebo k tomu, že daňová povinnosť vôbec nevznikla, a to pre nedostatky vôle prípadne vážnosti jednania, pre rozpor právneho úkonu so zákonom (právny úkon¹³⁰ „naoko“ a predstieranie zámeru). Príkladom by mohol byť prevod cenných papierov smerujúcich do cudziny, využívajúci tiež medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, pričom tieto prevody sú uskutočňované tak, aby cenné papiere v dobe rozhodnej pre daňové povinnosti tuzemský poplatník dane nemal vo svojom majetku, ale získal ich po uplynutí tejto doby. Za využitia zahraničného subjektu potom dôjde k zdaneniu podľa nižšej dane platnej v krajine zahraničného subjektu. Trestný postih by bolo nutné pripustiť v prípade, že by sa dokázalo, že takáto zmluva o prevode cenných papierov je simulovaným právnym úkonom.¹³¹ Daňové predpisy teda umožňujú

¹²⁷ Šámal, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář*, 2. vydání, Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2423.

¹²⁸ Šámal, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář*, 2. vydání, Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2423.

¹²⁹ Franke, S., Hranice mezi optimalizací daní a trestným činem v daňové oblasti – z aspektů německého práva. *Trestněprávní revue*. 2004, č. 9, s. 253.

¹³⁰ Podľa nového občianskeho zákoníku právne jednanie.

¹³¹ Šámal, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář*, 2. vydání, Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2423.

v praxi viac výkladových možností, s čím súvisia potom práve problémy posúdenia toho, čo ešte je daňovou optimalizáciou a čo je už trestným činom.

11.2 Daňová optimalizácia za využitia obchodovania „offshore“

Jednou z možností ako optimalizovať svoje prípadné daňové povinnosti je koncept medzinárodného daňového plánovania. Podnikatelia sa v snahe maximalizovať svoje zisky snažia znížiť svoje daňové zaťaženie. Naproti tomu štáty, ktoré ponúkajú výhodné daňové podmienky sú motivované hlavne možnosťami prilákať na do svojej krajiny investorov. Medzi najdôležitejšie motívy pre využívanie „offshore“ podnikania patrí v prvom rade daňová optimalizácia (minimalizácia sadzby dane, maximalizácia počtu položiek uznateľných ako náklad a i.), využitie výhod odlišného právneho prostredia (napr. miera administratívneho zaťaženia), ochrana majetku (napr. pred nárokmi budúcich možných veriteľov), regulácia niektorých podnikateľských aktivít (napr. tzv. devízové opatrenia v ČR), prípadne anonymita vlastníctva.¹³²

Stále rastúca nevôľa štátov, ktoré nie sú daňovými rajmi načrtáva otázku legálnosti medzinárodného daňového plánovania, prípadne kde sú hranice využívania. Áno pre využívanie legálnych možností daňového plánovania, ktoré spočíva predovšetkým v prechodu pod priaznivejšie zákony, ale nedopúšťajte sa daňových únikov. Tie síce povedú k podobným efektom (tj. nižšia súhrnná veľkosť platených daní) avšak za použitia metód nachádzajúcich sa za hranicou zákona. Úplne vporiadku je, ak podnikateľ realizuje časť svojich príjmov prostredníctvom spoločnosti založenou v Gibraltári, ale už nie je vporiadku, ak si časť príjmov nechá zasielať na zahraničný účet a opomenie tento príjem zahrnúť do účtovníctva.¹³³

V čom je teda rozdiel? Iba v transparentnosti? Taktiež záleží, či sa jedná o veľké medzinárodné koncerny (ktoré na jednej strane stojí taktiež minimalizácia daňového zaťaženia, no na druhej strane sa pre finančné trhy snažia vykazovať maximálny hospodársky výsledok) alebo o stredne veľkej spoločnosti (kde pôjde predovšetkým o maximalizáciu výdajov).

Motívy boja proti daňovým rajom:

- ◆ obmedzené možnosti využívania týchto centier organizovaným zločinom

¹³² Petrovič, P. a kol. *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování*. 1. vydání, Beroun, Martin Novotný – NEWSLETTER – vydavatelství 2002. s. 24-25, ISBN 80-86394-816

¹³³ Petrovič, P. a kol. *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování*. 1. vydání, Beroun, Martin Novotný – NEWSLETTER – vydavatelství 2002. s. 24, ISBN 80-86394-816

- ◆ obmedzenie daňových výhod ponúkané týmito centrami, eliminácia daňových únikov prostredníctvom využitia daňových rajov a následné zvýšenie domácich daňových výnosov
- ◆ zvýšenie kontroly a moci nad vlastnými daňovými poplatníkmi
- ◆ dosiahnutie vyššej kontroly nad medzinárodným pohybom kapitálu a peňazí¹³⁴

Vychádzajúc zo štúdie Európskeho parlamentu ohľadne eliminácie dopadu daňových rajov a offshore transakcií na rozpočet Európskej únie (z angl. *European Initiatives on eliminating tax Haven and offshore financial transactions and impact of these constructions on the Union's own resources and budget*¹³⁵) ako daňové trestné činy aj využívanie daňových rajov spôsobujú vážne dopady na príjmy z daní pre členské štáty tým, že znižujú hrubý národný dôchodok jednotlivých členských štátov, čo má ďalej dopad na ochotu jednotlivých členských štátov prispievať do rozpočtu Európskej únie. Daňové raje uľahčujú činnosť páchatelom v rámci krátenia daní a organizovanému zločinu. ďalšou nevýhodou je znevýhodňovanie malých a stredných podnikateľov proti tým veľkým.

Daňové raje sú prevažne využívané veľkými finančnými skupinami, medzinárodnými korporáciami, medzinárodnými zločineckými organizáciami alebo veľmi bohatými jednotlivcami. Jeden z návrhov boja proti zneužívaniu offshore podnikania by malo spočívať na princípe označenia rizikových oblastí považovaných za daňové raje a následne takýmto osobám neposkytovať dotácie či limitovať alebo zakázať európskym inštitúciám spolupracovať s takýmito osoba.¹³⁶

V nedávnej dobe bola v Nassau podpísaná Dohoda medzi Českou republikou a Bahamským spoločenstvom o výmene informácií v daňových záležitostiach. Predmetom dohody je výmena informácií vzťahujúci sa k všetkým platným daniam stanovených právnymi predpismi zmluvných strán.¹³⁷ Podpísanie takejto dohody nemožno nehodnotiť ako dobrý krok k riešeniu negatívnych vplyvov daňových rajov.

¹³⁴ Petrovič, P. a kol. *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování*. 1. vydání, Beroun, Martin Novotný – NEWSLETTER – vydavatelství 2002. s. 11.

¹³⁵ *European Initiatives on eliminating tax Haven and offshore financial transactions and impact of these constructions on the Union's own resources and budget*. [online] European Parliament [cit. 8. 3. 2014].

¹³⁶ *European Initiatives on eliminating tax Haven and offshore financial transactions and impact of these constructions on the Union's own resources and budget*. [online] European Parliament [cit. 8. 3. 2014].

¹³⁷ *Podpis dohody o výměně informací v daňových záležitostech s Bahamským společenstvem*. [online] BusinessInfo.cz [cit. 8. 3. 2014].

12. Európska únia a jej úloha v oblasti daňových trestných činov

Politika Európskej únie v oblasti krátenia daní začína ukazovať na to, že jednotlivé členské štáty už nedokážu bojovať s trestnými činmi skrátania dane samostatne a aj s odkazom na otvorené hranice. Slobody pohybu tovaru, služieb, kapitálu a osôb a taktiež s odkazom na vyššie zmienené dopady trestných činov skrátania dane na rozpočet Európskej únie. V rámci boja proti daňovej kriminalite preto silnie pozícia Európskej únie.

Európska únia v rámci boja proti daňovej kriminalite považuje za najdôležitejšie tri oblasti, v ktorých dochádza k odčerpávaniu možných daňových príjmov do rozpočtu ako jednotlivých členských štátov tak i do rozpočtu samotnej Európskej únie. Sú nimi:

- ◆ daňové podvody a úniky, ktoré zbavujú verejné rozpočty príjmov,
- ◆ daňové raje, ktoré uľahčujú daňových podvodníkov uloženie peňazí offshore bez priznania či zdanenia,
- ◆ agresívne daňové plánovanie obrovských spoločností alebo jednotlivcov, ktoré sú na hrane legálnosti s účelom minimalizácie zaplatených daní.¹³⁸

¹³⁸ A huge problem. The fight against tax fraud and tax evasion. [online] European Commission. [cit. 9. 3. 2014].

13. Prístup zo strany štátu

Vzhľadom na to, že ani v daňovej kriminalite neexistujú len dobré a zlé subjekty, nemalo by ani zo strany štátu dochádzať k obštrukciám, ktoré spomaľujú či sťažujú situáciu daňovým subjektom, ktoré daňové zákony dodržiavajú. V praxi sa totiž stáva, že sám správca dane postupuje v rozpore s účelom jednotlivých daňových zákonov a tým potenciálne motivuje daňové subjekty k obchádzaniu daňových zákonov. Ako príklad poslúži kauza nedávno riešená Nejvyšším správním soudem.¹³⁹ Osoba registrovaná k DPH v inom členskom štáte ako ČR žiadala správcu dane o vrátenie DPH. Predmetom následného sporu bola povaha šesťmesačnej lehoty pre rozhodnutie správcu dane o vrátení DPH. Prístup správcu dane a následne mestského súdu, ktorý rozhodoval o správnej žalobe spočíval v tom, že táto lehota nie je záväzná. S ohľadom na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie¹⁴⁰ sa však jedná o prekluzívnu lehotu a štát má povinnosť v lehote 6 mesiacov vrátiť DPH, na ktorú má takáto osoba nárok. Opačný postup, tj. akým postupoval správca dane je v rozpore s právnou istotou, ktorá vyžaduje, aby daňovú situáciu osoby povinnej k dani s ohľadom na jej práva a povinnosti voči daňovej správe nebolo časovo neobmedzene možné spochybňovať.

Mám za to, že prípadov podobných tomu vyššie zmienenému je v praxi viac a rozhodne neprispievajú k motivácii daňových subjektov postupovať v súlade so zákonom, a práve naopak podnecujú daňové osoby k obchádzaniu, prípadne porušovaniu zákona.

¹³⁹ Rozsudok Nejvyššího správního soudu z dňa 30. 8. 2013 sp. zn. 5 Afs 1/2013.

¹⁴⁰ Rozsudok Súdneho dvora (piateho senátu) z dňa 21. 6. 2012 (žádost o rozhodnutí o predbežné otázce Corte suprema di cassazione — Itálie) — Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate v. Elsacom, vo veci C-294/11. In: ASPI [právny informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 7. 3.2014].

14. Ekonomický prístup

Subjekt právnej normy, ktorý maximálne racionálne maximalizuje úžitok (bohatstvo) porovnáva výnosy každej ďalšej jednotky protiprávneho jednania s jeho nákladmi, pričom pri vytváraní výšky nákladov zohľadní pravdepodobné odhalenie a odsúdenie jeho protiprávnej činnosti.¹⁴¹ Ekonomický prístup v práve nie je vo svete novinkou. V Českej republike sa akoby tento prístup ešte úplne neujal. Čiastočne je však využívaný českými právnikmi napríklad v súťažnom práve. Pre účely tejto práce však nie je možné a vhodné vysvetľovať celú podstatu ekonomického prístupu k právu. Dôležitým prínosom je však myšlienka efektívnosti práva a tá s daňovou problematikou nepochybne súvisí. Pre účely daňovej problematiky vidím hlavný prínos v dvoch oblastiach. Prvou je samotné nastavenie daňového systému a tým aj výšku jednotlivých druhov daní tak, aby nedochádzalo k motivácií daňových subjektov ku kráteniu daní. Druhý okruh, v ktorom by ekonomický prístup mohol nájsť uplatnenie je samotná organizácia daňovej správy a orgánov činných v trestnom konaní, tj. subjektov podieľajúcich sa na správnom stanovení, výbere daní, prípadne odhaľovaní a trestaní daňových trestných činov.

K správne nastavenie výšky jednotlivých typov daní možno poukázať na ekonomické štúdie zaoberajúce sa práve správnou výškou jednotlivých daní a vplyvom výšky jedného typu dane na krátenie iného druhu dane. Ako príklad uvádzam štúdiu, ktorá sa zaoberala vplyvom nízkej dane z príjmu právnických osôb na daňové úniky (z angl. *The Effect of Low Corporate Tax Rate on Payroll Tax Evasion*) Vývoj posledných rokov v ekonomikách rozvojových krajín smeroval k nízkej dani z príjmu právnických osôb. Rozvinuté krajiny v snahe udržať svoju konkurencie schopnosť, a tiež z dôvodu vyvarovať sa odchodu kapitálu zo svojej krajiny nasledovali tento trend. Bez toho, aby došlo k prispôsobeniu výšky ďalších typov daní, prípadne odvodov je takéto jednanie unáhlené. Ani nízka daň z príjmu právnických osôb nemusí ešte znamenať zlepšenie stavu krátenia daní.¹⁴² Správne nastavenie daní je preto predmetom skúmania rôznych ekonomických štúdií. Pri stanovení výšky daní nemožno inak než odporučiť zobrať tieto štúdie do úvahy. Teória optimálneho nastavenia daní typicky nasleduje prístup, ktorého propagátor je anglický ekonóm James Mirrlees, a nachádza kompromis medzi účinnosťou a prerozdeľovaním príjmov, tak aby reprezentoval spravodlivosť (z angl. *equity*). Táto myšlienka ja často

¹⁴¹ Richter, T. *Insolvenční právo*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008, s. 31.

¹⁴² Madzharová, B. *The effect of Low Corporate tax rate on Payroll tax evasion* [online]. Social Science Research Network. [cit. 17. 3. 2014].

teoretickým rámcom pre diskusiu ohľadne prerozdelenia príjmov, hoci ani táto teória neprináša jednoduchú odpoveď na otázku, čo je optimálne stupeň prerozdelenia príjmov. Bez ohľadu odpoveď je možné urobiť záver, že prerozdelenie príjmov by malo byť súčasťou optimálnej kombinácie politík. Dôležité ohľadne princípu účinnosti je, že vplyv nástrojov na efektívnosť ekonomiky ako sú dane a dotácie sa nezvyšuje lineárne s rastom daní a dotácií, ale zvyšuje sa so štvorcom týchto sadzieb. Dokonca aj malé zvýšenie týchto sadzieb by mohlo spôsobiť veľké straty, ak je postavené na vysokých daniach alebo dotáciách.¹⁴³

¹⁴³ Becker, G. *Redistribution and the Well-Being of the Poor* [online]. The Becker-Posner Blog. [cit. 17. 3. 2014]. Dostupné z: <http://www.becker-posner-blog.com/2013/12/redistribution-and-the-well-being-of-the-poor-becker.html>

15. Zmeny mimotrestných zákonov

Boj proti daňovým únikom sa odzrkadľuje taktiež v úpravách mimotrestných právnych predpisov. S 1. januárom 2014 nevstúpil v účinnosť len občiansky zákonník ale došlo k viacerým zmenám daňových predpisov. Niektoré zaujímavé, ktoré majú za cieľ práve boj proti daňovým únikom uvádzam.

Všetci platcovia sú (okrem fyzických osôb s obratom do 6 mil. Kč za 12 bezprostredne predchádzajúcich mesiacov) povinní podávať všetky daňové priznania k DPH elektronicky. Pre všetkých platcov DPH bez rozdielu zostáva aj naďalej zachovaná povinnosť elektronického podania, pokiaľ ide o podanie Výpisu z evidencie na daňové účely v režime prenesenia daňovej povinnosti a Súhrnného hlásenia. Elektronicky je potrebné podať aj Prihlášku k registrácii platcu DPH a Oznámenie o zmene registračných údajov u platcu DPH.

Správca dane môže nanovo požadovať úhradu DPH od toho, kto zaplatil bezhotovostne svojmu dodávateľovi za poskytnuté plnenie na iný ako zverejnený účet. Toto ručenie za zaplatenie DPH dodávateľa je nástrojom správca dane na zamedzenie daňových únikov. Ak si neoverí subjekt v registri platcov, že účet, na ktorý sa chystá zaplatiť, že je v registri riadne zverejnený, vystavujeme sa riziku ručenie za cudziu DPH. A tým nám hrozí aj riziko dvojitého zaplatenie tejto dane. Finančná správa sa však zaviazala neuplatňovať ručenie u nedoplatkov vzniknutých do 31. 12. 2013.¹⁴⁴

15.1 Inšpirácia zo Slovenska

V prípade zmien daňových predpisov, ktorých účelom je boj s daňovými únikami možno nájsť v skutočne kreatívnych zmenách slovenského zákonodarcu:¹⁴⁵

Daňová licencia. Spoločnosti budú musieť usetriehnuť v novom roku svoj hospodársky výsledok. Za stratu budú pokutovaní. Novú daň budú musieť štátu odvieť aj tzv. „spiace eseročky“. Licencii sa nevyhnú právni nástupcovia spoločnosti zrušenej bez likvidácie. Za vykázanú stratu budú musieť na Slovensku v roku 2015 zaplatiť minimálnu daň - daňovú licenciou. Neplatitelia DPH s tržbami do 500-tisíc eur zaplatia na dani 480 eur, platitelia s tržbami do 500-tisíc eur 960 eur. Všetky subjekty s tržbami nad pol milióna eur odvedú štátu 2 880 eur.

¹⁴⁴ Pilařová, I. *Základní změny v DPH, účetnictví a nemovitých věcech od roku 2014*. [online]. iPortal.Pohoda.cz [cit. 15. 3. 2014].

¹⁴⁵ Kollárová, Z. *Rok 2014: 12 najväčších zmien pre podnikateľov* [online]. Trend.sk [cit. 15. 3. 2014].

Zrážková daň bude činiť až 35 percent platby subjektov do „offshore“ krajín. Budú sem spadať fyzické osoby, ktoré majú trvalý pobyt alebo právnické osoby, ktoré majú sídlo v štáte, s ktorým Slovensko nemá uzavretú platnú a účinnú medzinárodnú zmluvu obsahujúcu klauzulu o výmene informácií na daňové účely.

Kontrolný výkaz. Od januára sa na Slovensku zavádza pre platiteľov DPH kontrolný výkaz. Bude sa podávať elektronicky za každé zdaňovacie obdobie a to v ten istý deň ako daňové priznanie k DPH do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia. Za nepodanie výkazu alebo za chyby v ňom budú vysoké pokuty až do výšky 100 000 eur.

Zábezpeka na daň. Zábezpeka na daň sa od januára rozšíri aj na prípady zdaniteľnej osoby, ktorá je právnickou osobou, ktorej spoločníkom je iná právnická osoba, ktorá má nedoplatky na DPH 1 000 eur a viac, ktoré ku dňu podania žiadosti o registráciu neboli zaplatené, alebo ktorej bola zrušená registrácia z dôvodu opakovaného porušenia povinnosti podávania daňových priznaní, opakovaného nezaplatenia vlastnej daňovej povinnosti, opakovaného nezastihnutia zo strany správcu dane a opakovaného porušenia povinností pri daňovej kontrole v rámci kalendárneho roka.

Inštitút kontrolného výkazu a zábezpeka na daň sa zdajú byť účinným nástrojom boja proti daňovým únikom. Na druhú stranu si určite zaslúžia kritiku z pohľadu proporcionality prechodu rizík a bremena na podnikateľov, čo určite neprispieje k lepšiemu podnikateľskému prostrediu. Pri prijímaní takýchto inštitútov by mal štát naozaj zvážiť, či nezasahuje neprimerane do práv a slobôd jednotlivcov a neohrozuje tak viac spoločenské záujmy ako samotné krátenie daní.

16. Kriminologický pohľad

V tejto časti diplomovej práce budú rozobrané aspekty trestného činu skrátania dane z pohľadu kriminológie, teda vedy, ktorá sa zaoberá kriminalitou (tj. trestnou činnosťou ale aj správaním, ktoré nie je sankcionované, ale je spoločensky patologické) a s ňou spojenými fenoménmi.¹⁴⁶ Kriminológia pomáha v procese kriminalizácie, dekriminalizácie prípadne penalizácie alebo pri identifikácii rizikových skupín páchatel'ov a pod. Z pohľadu kriminologického sa budem venovať predovšetkým týmto predmetom skúmania, príčinám kriminality, páchatel'om a prevencii kriminality. Pri formulácii záverov z pohľadu kriminológie pomáhajú štatistiky či už Polície ČR, štátnych zastupiteľstiev ale aj štatistiky Európskej komisie.

16.1 Príčiny daňovej kriminality

Trestný čin skrátania dane spadá do kategórie daňovej kriminality, ktorá je podskupinou hospodárskej kriminality. Vo svete, tak aj v Českej republike daňová kriminalita patrí do skupiny nazývanej tiež kriminalita bielych golierov (z angl. *white collar crimes*). Poznanie príčiny kriminality má význam z pohľadu prevencie. Vhodné preventívne opatrenia môžeme vytvárať iba vtedy, ak poznáme príčiny kriminality. Obecne hospodárska kriminalita dokáže veľmi pružne reagovať na spoločenské zmeny. Existuje mnoho faktorov, ale medzi tie hlavné patrí nepochybne:

- ◆ spoločenské prostredie (zmena štruktúry vlastníctva po roku 1989 v Československu, reštitúcie či privatizácia prispeli k nerovnomernému rozvrstveniu majetku.
- ◆ právny rámec (návrat k tržnému hospodárstvu mal byť sprevádzaný adekvátnym právnym prostredím, a to nie len trestným ale aj mimotrestnou právnou úpravou, pričom chýba komplexnosť a previazanosť jednotlivých zákonov
- ◆ vymáhateľnosť práva spojená s priet'ahmi v konaní. Zneužívanie orgánov činných v trestnom konaní v prípadoch nečinnosti civilných súdov. Týmto spôsobom sú zneužívané pre získanie bezplatných informácií využiteľných následne v civilných sporoch.
- ◆ vplyv morálky a hodnôt spoločnosti (nejedná sa o násilnú kriminalitu a tým nevyvoláva obranné reakcie poškodených. Jedná sa o tolerovanú kriminalitu.

¹⁴⁶ Holcr, K. a kol. *Kriminológia*. Bratislava: IURA EDITION spol. s r.o. 2008, s. 17.

- ◆ kriminalita sa vypláca pomer rizika a negatívnych následkov na strane jednej a možného zisku z tejto trestnej činnosti je pre páchatel'ov atraktívny.¹⁴⁷

16.2 Prevencia daňovej kriminality

Z hľadiska prevencie je potrebné, aby prevenčné opatrenia tvorili jednotný a previazaný systém. Medzi príklady prevenčných opatrení v rámci hospodárskej kriminality určite patria napríklad posilnenie štádia konania pred súdom na úkor prípravného konania (novela č. 265/2001 Sb., účinná od 1. 1. 2002). Ďalším prínosom mala byť trestná zodpovednosť právnických osôb.¹⁴⁸ Prevenčné opatrenia premietajúce sa do mimotrestných zákonov. Živnostenské oprávnenia, možnosť byť spoločníkom, možnosť byť platcom DPH, dlhodobé vykazovanie straty, registračné pokladne, zvýšenie znalosti práva¹⁴⁹ Preventívne opatrenia by mali zahŕňať hodnotenie rizika podvodu, posilnenie etického prostredia na zvýšenie morálky daňových poplatníkov, rôzne procedúry na poznanie daňového poplatníka, školenia zamestnancov vo verejnej správe, rôzne kontrolné mechanizmy zapracované do celkových procesov od registrácie na daň až po proaktívnu analýzu dát, daňovú kontrolu a vymáhanie dane. Odhaľovanie má zahŕňať opatrenia na anonymné/dôverné oznamovanie kriminality, auditné a monitorovacie mechanizmy.¹⁵⁰

V Českej republike zriadilo Ministerstvo spravodlivosti ČR *Institut pro kriminologii a sociální prevenci*, ktorý je teoretickým, analytickým a výskumným pracoviskom medziodborového zamerania. Tento Inštitút sa zaoberá skúmaním prejavov a príčin kriminality a s ňou združených sociálne patologických javov a prognózovaním vývoja kriminality, ďalej výskumnou, študijnou a analytickou činnosťou v oblasti práva a justície pre potreby rezortu Ministerstva spravodlivosti ČR, otázkami trestnej a bezpečnostnej politiky a kontroly zločinnosti, ako z pohľadu trestnej represie tak aj z hľadísk prevencie, a to hlavne účinnosťou trestných sankcií a alternatívnych opatrení, zachádzaním s páchatel'mi a ďalšou penologickou problematikou, Sociálnou prevenciou zločinnosti a prevenciou z hľadiska obetí trestných činov na úrovni primárnej, sekundárnej ale aj terciárnej prevencie.

¹⁴⁷ Fryšták, M. *Hospodářská kriminalita z pohledu teorie a praxe*, 1. vydání, Ostrava: 2007, KEY Publishing s.r.o., s. 184 – 188.

¹⁴⁸ Fryšták, M. *Hospodářská kriminalita z pohledu teorie a praxe*, 1. vydání, Ostrava: 2007, KEY Publishing s.r.o., s. 188.

¹⁴⁹ Fryšták, M. *Hospodářská kriminalita z pohledu teorie a praxe*, 1. vydání, Ostrava: 2007, KEY Publishing s.r.o., s. 189.

¹⁵⁰ *Daňové delikty – záležitost' pre auditorov?* [online]. KPMG, 2011, [cit. 11. 3. 2014]

Dôvod, prečo má skutočne význam investovať do prevencie vyplýva z podielu škody daňovej kriminality na celkovej škode. Pre zaujímavosť uvádzam porovnanie podielu škody spôsobenej daňovou kriminalitou na tej celkovej, jedná sa aktuálne čísla zo štatistík Polície ČR z roku 2013. Práve takéto vysoké čísla vedú k záveru, že sa naozaj oplatí investovať napríklad do vzdelávania orgánov činných v trestnom konaní, či iných útvarov podieľajúcich sa na napr. na odhaľovaní.

Vzniknutá škoda za rok 2013 (v tis. Kč)		
	Krátenie dane	Kriminalita celkom
Január	362 552	3 060 118
Február	951 587	6 381 316
Marec	1 207 452	8 565 362
Apríl	1 611 206	12 423 940
Máj	2 806 700	15 306 453
Jún	3 051 143	15 969 836
Júl	3 257 485	17 699 726
August	3 755 470	19 422 000
September	5 033 505	22 511 336
Október	5 496 450	25 228 305
November	5 754 361	27 596 538
December	6 843 153	29 054 421
Celkom	40 131 064 (cca 20%)	203 219 351

16.2.1 Daňová kobra

Kriminálny úrad finančnej správy Slovenskej republiky vykonáva pôsobnosť na celom území Slovenskej republiky a plní najmä úlohy v rámci plnenia povinností v oblasti daní a ciel. Jeho špecializovaným odborom, spolupracujúcim s Ministerstvom vnútra je aj odbor pôsobiaci pod názvom "Daňová kobra"

Ministerstvo vnútra českej republiky taktiež po vzore Slovenska chystá špeciálny tím, ktorý sa bude zameriavať hlavne na podvody s DPH. Malo by ho tvoriť 60 odborníkov

zložených z policajtov, colníkov zástupcov finančnej správy.¹⁵¹ Hlavný cieľ teda budú karuselové obchody, prípady bielych koní.

Aktivita daňovej kobry na Slovensku z pohľadu médií:

- ◆ Daňová kobra rozbila skupinu nekalých obchodníkov s drevom¹⁵²
- ◆ Daňová kobra zachránila Slovensku viac ako 90 miliónov eur¹⁵³
- ◆ Daňová kobra odhalila miliónový podvod s diamantovým práškom¹⁵⁴
- ◆ Daňová kobra odhalila tri podvody za takmer päť miliónov eur¹⁵⁵

16.3 Páchatelia daňovej kriminality

Typizácia páchatel'ov ekonomickej kriminality prevedeny' Institutem pro kriminologii a sociální prevenci v Praze:¹⁵⁶

- ◆ typ naivného a ľahkomysel'ného páchatel'a (je mladší ako 30 rokov a podniká skôr v menšom rozsahu, vplyvom svojej neskúsenosti môže byť využitý taktiež ako tzv. „biely kôň“)
- ◆ typ páchatel'a športovca (je si dobre vedomý toho, že sa dopúšťa trestnej činnosti a dopúšťa sa jej zámerne. Odhalenie takejto činnosti berie ako určité riziko, ktoré akceptuje a počíta s ním)
- ◆ typ bezohľadného dobrodruha (zo začiatku podniká v súlade so zákonom. Pre následnú trestnú činnosť sa rozhodne vedome, pretože v nej vidí možnosť získania väčších finančných obnosov. Sú cynickí a bezohľadní a zastávajú názor, že „ovce treba strihať“.
- ◆ typ páchatel' manipulátor (jedná sa o biele goliere, bez kriminálnej minulosti a bez väzby na kriminálne prostredie, má bohaté teoretické ale aj praktické skúsenosti, pričom ťaží zo svojej dobrej povesti)

¹⁵¹ Šnidl, V. *Na podvody má zaútočiť "daňová kobra". Ministerstvo vnútra chystá špeciálny tím* [online] IHNEC.cz [cit. 18. 3. 2014].

¹⁵² *Daňová kobra rozbila skupinu nekalých obchodníkov s drevom* [online] Webnoviny.cz [cit. 18. 3. 2014].

¹⁵³ *Daňová kobra zachránila Slovensku viac ako 90 miliónov eur* [online] Webnoviny.cz [cit. 18. 3. 2014].

¹⁵⁴ *Daňová kobra odhalila miliónový podvod s diamantovým práškom* [online] Webnoviny.cz [cit. 18. 3. 2014].

¹⁵⁵ *Daňová kobra odhalila tri podvody za takmer päť miliónov eur* [online] Webnoviny.cz [cit. 18. 3. 2014].

¹⁵⁶ Fryšták, M. *Hospodářská kriminalita z pohledu teorie a praxe*, 1. vydání, Ostrava: 2007, KEY Publishing s.r.o., s. 184.

- ♦ typ páchatel'a *velikáša* (jedná sa o typ, ktorý vplyvom rýchleho zisku alebo rýchlej kariéry v mladom veku nadobudne pocit o svojich mimoriadnych schopnostiach. Im typické suverénne a ambiciózne chovanie vystupovanie paradoxne pôsobí aspoň zo začiatku v ich prospech.

Charakteristika páchatel'ov nazývaných biele goliere spočíva v tom, že títo páchatelia sú cieľavedomí, vytrvalí, vypočítaví, túžiaci po majetku, spoločenskom uznaní a moci, sú citovo chladní bezohľadní, bezcitní, majúci sklon k velikášstvu a egoizmu, ďalej sú rafinovaní, vzdelaní, dobre situovaní a majú kombinačné schopnosti.¹⁵⁷ Psychológovia tvrdia smerom k vnímaniu kriminality bielych golierov to, že oproti konvenčným trestným činom máme problém vnímať kriminálnika a obdivuhodnú osobu v jednom, vyskytuje sa tu dvojznačnosť vnímania (z angl. *ambiguity*). V podstate sa však jedná vo svojej podstate o taký istý trestný čin, ako bežné trestné činy, avšak rozdiel je v reakcii spoločnosti. Nie je jasné, akú kriminalitu bielych golierov (z angl. *white collar*) označuje. Tento typ kriminality sa nachádza v spoločenskom kontexte, ktorý je oproti bežným trestným činom akceptovanejší. Neurčitý status tohto druhu kriminality je zapríčinený nepripravenosťou spoločnosti na kriminalizáciu tejto kriminality (rozpor medzi hodnotami a sociálnymi nákladmi) Páchatelia kriminality bielych golierov sami seba nevidia ako páchatel'ov trestného činu a taktiež nie bežná spoločnosť. Táto kriminalita môže byť vnímaná nie ako patologická ale ako činnosť zahrňujúca obyčajné aspekty podnikania. Spoločné znaky organizovaného zločinu a kriminality majú spoločné znaky spočívajúce v podobných technikách, v zdieľaní ilegálneho know-how, v zdieľaní rovnakých hodnôt (dokonca aj v prípade, že pochádzajú z iného spoločenského prostredia).¹⁵⁸

Je teda kriminalita bielych golierov naozaj kriminalitou? Svet vysokých financií obsahuje subkultúru mladých ľudí, ktorých žijú život v rýchlejšom jazdnom pruhu a peniaze sú pre nich najväčším motívom. Považujú sa títo páchatelia vôbec za páchatel'ov? Títo mladí draví ľudia postupujú v zmysle hesla najlepší spôsob ako okradnúť banku, je jednu vlastniť.

Trestné právo nie je schopné samo zabrániť javom tvoriacich hospodársku kriminalitu, pôsobí len podporne. Rozhodujúci vplyv tu majú mimotrestné inštitúty (podnikania hospodárskej súťaže). Nosnou úpravou by preto mala byť úprava súkromného práva, správneho práva, či práva finančného.

¹⁵⁷ Fryšták, M. Hospodárska kriminalita z pohľadu teórie a praxe, 1. vydání, Ostrava: 2007, KEY Publishing s.r.o., s. 184.

¹⁵⁸ Maguire, M., Morgan, R., Reiner, R. *The Oxford handbook of Criminology*. 5th edition, 2012, Oxford : Oxford university press, s. 623-655.

16.4 Prognózy do budúcnosti

Medzi najdoširenejšie aktivity sú odborníkmi z oblasti kriminológie v Českej republike odhadované na rok 2015: korupce, drogy, obchodování s lidmi, počítačová kriminalita, praní peněz, krádeže automobilů, *daňové podvody*, podvody s platebními kartami, výpalné, obchodování se zbraněmi, prostituce. Z kvalitatívneho hľadiska sa očakáva, že svetová a európska ekonomická situácia sa odrazí v najbližších 5 rokoch aj v českej republike a na nárast organizovaného zločinu môže mať vplyv najmä rast nezamestnanosti a nárast nelegálnej migrácie. Predpokladajú sa rozsiahle bankové podvodné transakcie, tunelovanie dotácií zo štátneho rozpočtu a prostriedkov Európskej únie, špekulácie organizovaného zločinu pri prístupu Českej republiky na menu euro. Očakávajú sa sofistikované podvody v oblasti daňové kriminality, reťazce spoločností prevádzkujúce obchody s bezcenným tovarom, na ktorého konci je fiktívny vývoz a navýšení ceny s prídavkom vrátenia DPH; podvody s neodvádzaním spotrebných daní u pohonných hmôt, liehu a cigariet. Očakáva sa aj nárast podvodov s nehnuteľnosťami.¹⁵⁹

¹⁵⁹ Zoubková, I., Firstová, J. a kol. *Kriminologie - aktuální problémy*. Praha: Policejní akademie České republiky v Praze, 2013. s. 161-161.

17. Zhrnutie súčasného stavu a návrhy de lege ferenda

Trestný čin skrátenia dane, tak ako obecne daňová kriminalita je kriminalitou, kde individuálne netrpí nikto, avšak kolektívne všetci. Boj proti daňovej kriminalite je však častokrát dvojsečnou zbraňou pretože často spôsobuje administratívne väčšiu záťaž, a tým aj zhoršenie podnikateľského prostredia, k čomu by však taktiež nemalo v tržnom hospodárstve dochádzať. Boj proti daňovej kriminalite by preto mal byť efektívny. Táto práca ponúkla prehľad prístupov, ktoré by mohli byť uplatniteľné v rámci takéhoto efektívneho boja (lepšia spolupráca s daňovými rajmi, ekonomický prístup a pod.). Lepší výber daní tak znamená príležitosť na zníženie daní alebo na zvýšenie platieb na sociálny systém pre občanov.

Daňová kriminalita však už nie je len záležitosťou vnútroštátnou. S rozvíjajúcim sa obchodom, a to najmä vďaka znižovaniu administratívnej záťaže a zjednodušeniu pohybu tovaru, služieb, kapitálu a osôb v rámci Európskej únie, sa taktiež rozvíjajú aj možnosti pre páchatel'ov daňových trestných činov. V práci bol uvedený obľúbený model páchatel'ov trestného činu skrátenia dane, a to karuselové obchody, ktoré sú toho dobrým príkladom. Taktiež problematika optimalizácie a obchodovania „offshore“ potvrdzujú, že v budúcnosti by rozhodne malo dôjsť k lepšej medzinárodnej spolupráci, a to v smere rozšírenia jednotlivých právomocí daňovej správy, polície, resp. jej vyšetrovacích tímov a pod. V tejto súvislosti však treba zdôrazniť význam vzdelávania subjektov podieľajúcich sa na odhaľovaní tejto trestnej činnosti. Problematika daní je sama z pohľadu vnútroštátneho veľmi zložitá a medzinárodný aspekt jej na jednoduchosti rozhodne nepridáva. Ako bolo načrtnuté, Európska únia už zahájila politiku boja proti kráteniu daní a zneužívaniu „offshore“ podnikania, a preto by jej český zákonodarca rozhodne nemal stáť v ceste. V tejto súvislosti nutne podporiť záujem štátov na jednaní s daňovými rajmi, a to hlavne v oblasti spolupráce v rámci vymieňania informácií potrebných na odhaľovanie obecne hospodárskej kriminality

K samotnej skutkovej podstate trestného činu skrátenia dane boli síce vytknuté terminologické nejasnosti v súvislosti s daňovými predpismi, avšak, ako aj vyplýva z historického vývoja daní, ambície na sprehľadnenie daňového systému sú ambíciami nereálnymi. Obecne skutková podstate trestného činu skrátenia dane je podľa môjho názoru nastavená vhodne (k čomu nepochybne prispela skutočnosť, že nová právna úprava reagovala na predchádzajúcu judikatúru Nejvyššího soudu ČR).

Nedostatky trestnej úpravy by sa dali však nájsť predovšetkým v nastavení inštitútu účinnej ľútosti, a to vo vzťahu k daňovým predpisom. Problematický aspekt tejto úpravy sa

premieta hlavne do znižovania motivácie uhradiť skrátenú daň. V tomto zmysle by bolo možné navrhnúť úpravu založenú na samotnom nezaplatení dane v značnom rozsahu (nemá význam podľa môjho názoru z pohľadu spoločenskej škodlivosti takto prísne sankcionovať väčší rozsah). Na takúto úpravu však podľa môjho názoru, je potrebné nazerať s určitou proporionalitou, a to z toho dôvodu, že sa jedná o postih prísnejší. Aby takáto úprava naozaj nasledovala svoj cieľ, bolo by potrebné ju prijať so špeciálnou úpravou účinnej ľútosti, ktorá by okamžik dobrovoľnosti posúvala benevolentnejšie tak, aby sa páchatel mohol „vykúpiť“ zo svojho trestu (pre porovnanie by mohla slúžiť taktiež špeciálna úprava účinnej ľútosti § 242 TRZ). Za týchto podmienok by bola zachovaná jednak proporcionalita a jednak by bol naplnený sledovaný účel, a to znížiť daňové straty.

Potenciál vidím taktiež v samotnej daňovej kontrole a systéme, akým je prevádzaná. Ako bolo v práci uvedené každý finančný úrad postupuje pri výbere subjektov k daňovej kontrole podľa vlastného kľúča. Aj v tejto oblasti by sa dala navrhnúť lepšia spolupráca medzi jednotlivými finančnými úradmi a zjednotenie postupu pri výbere kontrolovaného subjektu, prípadne navrhnutie efektívnejšieho algoritmu takéhoto výberu, založených napríklad na podozrivo vysokých nadmerných odpočtoch, dlhodobej daňovej straty a pod. Najväčšie očakávania však mám v súvislosti so špecializovanou jednotkou tzv. „daňovou kobrou“. Dlhodobé problémy v odhaľovaní daňovej kriminality spočívali predovšetkým v odbornosti páchatel'ov, ktorí boli vždy o niekoľko krokov dopredu pred políciou. Nakoľko daňová kriminalita spôsobuje obrovské výpadky príjmov verejných rozpočtov, je naozaj efektívne špecializovať orgány činné v trestnom konaní v spolupráci s finančnou správou na odhaľovanie práve najproblematickejšie prípady karuselových obchodov a v nich vystupujúcich bielych koní. Nemožno než odporučiť prijať úpravu „daňovej kobry“ po vzore slovenskej úpravy.

V neposlednom rade však veľký potenciál jednak v prevencii, či odhaľovaní daňovej kriminality majú samotné daňové zákony. V práci boli spomínané zmeny mimotrestných predpisov, ku ktorým došlo v rámci boja proti daňovým únikom. Smer, ktorým sa zákonodarca uberá však značne zvyšuje administratívnu záťaž a prenáša rizika nezaplatenia konkrétne DPH na podnikateľov. Domnievam sa však, že takéto zmeny by mali byť prijímané s ohľadom na načrtnutý ekonomický prístup, či atraktivnosť optimalizácie za pomoci daňových rajov veľmi opatrne.

Obecne všetky opatrenia musia byť prijímané tak, aby sa udržala rovnováha medzi opatreniami na boj proti daňovej kriminalite a nákladmi na tieto opatrenia. Náklady na

opatrenia nezahŕňajú len vládne výdavky, ale aj administratívne zaťaženie všetkých čestných podnikateľov.

Ako zhrnutie dielčích problémov, s ktorými sa podľa môjho názoru musí vysporiadať zákonodarca (pričom je dôležité opäť zdôrazniť medzinárodnú spoluprácu, a to z dôvodu, že najväčšie daňové úniky sa dejú práve na *ihrisku* viacerých štátov) sú šedá ekonomika (hotovostné transakcie, práca „na čierne“ a pod.), problematika „bielych koní“, reťazenie obchodov, chýbajúce etické prostredie, fiktívne faktúry, oceňovanie tovaru, zámerné nesprávne platby DPH a daňové raje.

Záver

Po revolúcií v roku 1989 sa na území Českej republiky začala hospodárska kriminalita rozvíjať vo veľkom štýle. Zmena politického systému a prechod na trhové hospodárstvo so sebou priniesli aj nové možnosti pre páchatel'ov. Daňové úniky či iné hospodárske trestné činy nenechali na seba dlho čakať, a to aj s ohľadom na nízku schopnosť právneho poriadku reagovať na tieto zmeny. Je to už 25 rokov a stále sa nedá povedať, že sme boj s daňovou kriminalitou vyhrali, alebo aspoň máme k víťazstvu našliapnuté. Práve naopak.

V práci som sa zamerala na najproblematickejšie aspekty trestného činu krátenia daní v kontexte daňovej kriminality. Samotná úprava trestného činu skrátenia dane bola podrobená v práci na základe judikatúry rozboru, na základe ktorej som navrhla nové návrhy a prístupy, ktoré by mohli prispieť k zmenšeniu daňových únikov a v rámci kriminologického prístupu boli ponúknuté možnosti prevenčných nástrojov. Prínosom práce je teda pohľad na problematiku trestného činu skrátenia dane, jeho problematické aspekty a možné návrhy právnych predpisov de lege ferenda.

Problematika daňových trestných činov si naozaj zaslúži veľkú pozornosť. Samotná úprava daní je však natoľko zložitá, že sa takmer s určitosťou dá povedať, že páchatelia budú vždy o krok vpredu. Je teda otázne, či by svoj výrok ohľadom daní obhájl Benjamin Franklin aj dnes...

Zoznam použitých zdrojov

Odborná literatúra

1. Cink, L. *Trestní právo důchodkové*. Praha, V. Linhart, 1933.
2. Fenyk, J., Hájek, R., Stříž, I., Polák, P. *Trestní zákoník a Trestní řád. Průvodce trestněprávními předpisy a judikaturou*. 1. vyd. Praha: Linde, 2010, s. 486. ISBN 978-80-7201-803-1.
3. Fryšták, M. *Hospodářská kriminalita z pohledu teorie a praxe*. 1. vydání, Ostrava: KEY Publishing s.r.o., 2007, s. 205, ISBN 978-80.87071-18-2.
4. Fuller L., *Morálka práva*. Praha: OIKOYMENH, 1998. 229 s. ISBN: 80-86005-65-8.
5. Hamerníková, B., Maaytová, A. a kol. *Veřejné finance*. 2.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, 340 s. ISBN 978-80-7357-497-0.
6. Holcr, K. a kol. *Kriminologie*. Bratislava: IURA EDITION spol. s r.o. 2008, 403 s. ISBN 978-80-8078-206-1.
7. Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažic, I. a kol. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, 525 s. 978-80-7380-155-7.
8. Knapp, V. *Teorie práva*. Praha: C. H. Beck, 1995, 247 s. ISBN 8071790281.
9. Kocina J., *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, 358 s. ISBN 978-80-7380-442-8.
10. Kratochvíl, V. a kol. *Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Obecná část*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009, 797 s. ISBN 978-80-7400-042-3.
11. Kuchta, J. a kol. *Kurs trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část*. 1.vydanie. Praha 2009, 617 s. ISBN 978-80-7400-047-8.
12. Kuchta, J. *Úprava účinné lítosti v novém trestním zákoníku*. In Stočesová, S. a kol. *Reforma trestního práva po prvním roce účinnosti nového trestního zákoníku*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2011, s. 62. ISBN 978-80-7380-360-5.
13. Madar, Z. a kol. *Slovník českého práva. I. díl, A-O*. 3. vydání, Praha: Linde, 2002, 983 s. ISBN: 807-20-1377-7.
14. Maguire, M., Morgan, R., Reiner, R. *The Oxford handbook of Criminology*. 5th edition, 2012, Oxford: Oxford university press, s. 1185, ISBN:978-0-19-959027-8.
15. Novotný, O., Vokoun, R., Šámal, P. a kol. *Trestní právo hmotné obecná část*. 6. vydání, Praha: WoltersKluwer ČR, a.s., 2010, 583 s. ISBN 978-80-7357-509-0.

16. Petrovič, P. a kol. *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování*. 1. vydání, Beroun, Martin Novotný – NEWSLETTER – vydavatelství 2002. 632 s., ISBN 80-86394-816
17. Prouza, D. *Daňová kriminalita*. Justiční akademie ČR, 2005. 250 s. ISBN 80-239-6622-7.
18. Radvan, M. a kol. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. 1. vyd. Brno: Nakladatelství Doplněk a Masarykova univerzita, 2008, 512 s. ISBN: 978-80-7239-230-8.
19. Richter, T. *Insolvenční právo*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008, 471 s. ISBN 978-80-7357-329-4.
20. Šámal, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář*, 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. v-xiv, 1451-3586. ISBN 978-80-7400-428-5.
21. Šámal, P. a kol. *Trestní odpovědnost právnických osob. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s.8. ISBN 978-80-7400-116-1.
22. Vojáček, L., Schelle, K., Knoll, V. *České právní dějiny*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2010. ISBN 978-80-7380-257-8.
23. Zoubková, I., Firstová, J. a kol. *Kriminologie - aktuální problémy*. Praha: Policejní akademie České republiky v Praze, 2013. s. 161-161 ISBN 978-80-7251-395-6.
24. *Zborník základných materiálov XIII. Kongresu Medzinárodnej spoločnosti pre trestné právo (AIDP)*. Bratislava: Právnický ústav Ministerstva spravodlivosti Slovenskej socialistickej republiky, 1985, zväzok 54.

Odborné články

1. Franke, S., Hranice mezi optimalizací daní a trestným činem v daňové oblasti – z aspektů německého práva. *Trestněprávní revue*. 2004, č. 9, s. 253, ISSN 1801-2779.
2. Hajdušek, T. Důvody pro zahájení daňové kontroly-jak dál? *Daňový expert*. 2011, roč. 7, č. 6, s. 6-11, ISSN 1801-2779.
3. Kučera, P. Nový trestní zákon a pokus trestného činu. *Trestní právo*. Praha: Lexis Nexis, 2009, č. 11, s. 13-28, ISSN 1211-2860.
4. Půry, F. Zkrácení daně jako trestný čin-I. část. *Daňový expert*, 2005, roč. 1, č.5, s. 17. ISSN 1801-2779.
5. Půry, F. Zkrácení daně jako trestný čin-II.část. *Daňový expert*, 2006, roč. 2, č.1, s.27. ISSN 1801-2779.

6. Púry, F., Kuchta, J. Poznámky k daňové kriminalitě v České republice. *Časopis pro právní vědu a praxi*, Brno: MU, 201, č. 2, s. 118-128. ISSN 1210-9126.
7. Rozehnal, T. Odpočet daně z přidané hodnoty ve světle právní jistoty plátce daně. *Daňový expert*. 2012, č. 1, s. 12-22, ISSN1801-2779.
8. Šefl, V. Trestní odpovědnost daňového poradce. *Daňový expert*. 2012, č. 1, s. 36, ISSN 1801-2779.

Elektronické pramene

1. A huge problem. The fight against tax fraud and tax evasion. [online] European Commission. [cit. 9. 3. 2014]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/a_huge_problem/index_en.htm
2. Baxa, J. a kol. *Komentář k zákonu daňový řád*. In: *ASPI* [právní informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 23. 2. 2013].
3. Becker, G. *Redistribution and the Well-Being of the Poor* [online]. The Becker-Posner Blog.[cit. 17. 3. 2014]. Dostupné z: <http://www.becker-posner-blog.com/2013/12/redistribution-and-the-well-being-of-the-poor-becker.html>
4. *Daňové delikty záležitost pre auditorov?*[online]. KPMG, 2011, [cit. 11. 3. 2014]. Dostupné z: <http://www.kpmg.com/sk/sk/issuesandinsights/articlespublications/stranky/danove-delikty%E2%80%93z%C3%A1ležitost-pre-auditorov.aspx>
5. *Daňová kobra rozbila skupinu nekalých obchodníkov s drevom* [online] Webnoviny.cz [cit. 18. 3. 2014]. Dostupné z: <http://www.webnoviny.sk/slovensko/danova-kobra-rozbila-skupinu-nekalych/768056-clanok.html>
6. *Daňová kobra zachránila Slovensku viac ako 90 miliónov eur* [online] Webnoviny.cz [cit. 18. 3. 2014]. Dostupné z: <http://www.webnoviny.sk/ekonomika/clanok/767991-danova-kobra-zachranila-slovensku-viac-ako-90-milionov-eur/>
7. *Daňová kobra odhalila miliónový podvod s diamantovým práškom* [online] Webnoviny.cz [cit. 18. 3. 2014]. Dostupné z: <http://www.webnoviny.sk/ekonomika/clanok/752016-danova-kobra-odhalila-milionovy-podvod-s-diamantovym-praskom/>

8. *Daňová kobra odhalila tri podvody za takmer päť miliónov eur* [online] Webnoviny.cz [cit. 18. 3. 2014]. Dostupné z: <http://www.webnoviny.sk/slovensko/clanok/743531-danova-kobra-odhalila-tri-podvody-za-takmer-pat-milionov-eur/>
9. *European Initiatives on eliminating tax Haven and offshore financial transactions and impact of these constructions on the Union's own resources and budget.* [online] European Parliament [cit. 8. 3. 2014] Dostupné z: <http://www.europarl.europa.eu/committees/en/studies.html>
10. *Hrubý národný produkt. Šedá ekonomie.* [online] Wikipedia. [cit. 17. 3. 2014]. Dostupné z: http://cs.wikipedia.org/wiki/Hrub%C3%BD_n%C3%A1rodn%C3%AD_produkt
11. Kollárová, Z. *Rok 2014: 12 najväčších zmien pre podnikateľov* [online]. Trend.sk [cit. 15. 3. 2014]. Dostupné z: <http://podnikanie.etrend.sk/podnikanie-firemne-financie/rok-2014-12-najvacsich-zmien-pre-podnikatelov.html>
12. Madzharová, B., *The effect of Low Corporate tax rate on Payroll tax evasion*[online]. Social Science Research Network. [cit. 17. 3. 2014]. Dostupné z: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1965751
13. Pilařová, I. *Základní změny v DPH, účetnictví a nemovitých věcech od roku 2014.* [online]. iPortal.Pohoda.cz [cit. 15. 3. 2014]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/zakon-a-pravo/finance-a-dane/zakladni-zmeny-v-dph,-ucetnictvi-a-nemovitych-vece/>
14. *Podpis dohody o výměně informací v daňových záležitostech s Bahamským společenstvím.* [online] BusinessInfo.cz [cit. 8. 3. 2014]. Dostupné z: http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/podpis-dohody-o-vymene-informaci-v-danovych-zalezitostech-s-bahamskym-spolecenstvim-47616.html?utm_source=portal&utm_medium=web&utm_campaign=clanky_souvisejici
15. Samaš, O., Stiffel, H., Toman, P. *Komentár k Zákonu Trestný zákon.* In: ASPI [právny informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 23. 3. 2013].
16. Schneider, F. *The Shadow Economy and Work in the Shadow: What Do We (Not) Know?*[online]. Social Science Research Network. [cit. 17. 3. 2014]. Dostupné z: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2031951.
17. Schneider, F., Buehn, A., Montenegro, C. E. *Shadow Economies all over the World: New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007*[online]. Johannes Kepler Universitat, 2010 [cit. 17. 3. 2014]. Dostupné z:

http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/LatestResearch2010/SHA_DOWECONOMIES_June8_2010_FinalVersion.pdf.

18. Šnidl, V. *Na podvody má zaútočit "daňová kobra". Ministerstvo vnitra chystá speciální tým*[online] IHNET.cz [cit. 18. 3. 2014]. Dostupné z: <http://zpravy.ihned.cz/c1-61713370-na-podvody-zautoci-danova-kobra>.
19. Trubač, O. *Trestní právo daňové*. Epravo.cz [online] 2010 [cit. 2014-03-17]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/trestni-pravo-danove-60585.html?mail>.

Právne predpisy

1. Zákon č. 117/1852 ř. z., O zločinech, přečinech a přestupcích. In: *ASPI* [právní informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit.13. 2. 2014].
2. Zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, v znení neskorších predpisov. In: *ASPI* [právní informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 20. 3. 2014].
3. Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, v znení neskorších predpisov. In: *ASPI* [právní informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 20. 3. 2014].
4. Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, v znení neskorších predpisov. In: *ASPI* [právní informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 20. 3.2014].
5. Zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, v znení neskorších predpisov. In: *ASPI* [právní informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 20. 3.2014].
6. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v znení neskorších predpisov. In: *ASPI* [právní informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 20. 3.2014].
7. Zákon č. 300/2005 Z.z., trestný zákon, v znení neskorších predpisov. In: *ASPI* [právní informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 20. 3.2014].
8. zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR.

Súdne rozhodnutia

1. Uznesenie Nejvyššího soudu ČR z dňa 29. 3. 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012. In: *ASPI* [právnny informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 23. 2. 2013].
2. Uznesenie Nejvyššího soudu ČR z dňa 28. 3. 2012, sp. zn. 15 Tdo 1671/2011 In: *ASPI* [právnny informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 23. 2. 2013].
3. Nález Ústavního soudu ČR z dňa 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 In: *ASPI* [právnny informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 7. 3. 2013].
4. Stanovisko Pléna Ústavního soudu ČR z dňa 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS -st33/11 In: *ASPI* [právnny informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 7. 3. 2013].
5. Uznesenie Nejvyššího soudu ČR z dňa 8. 8. 2012, sp. zn. 3 Tdo 854/2012 In: *ASPI* [právnny informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 7. 3. 2013].
6. Uznesenie Nejvyššího soudu ČR z dňa 13. 3. 2013, sp. zn. 5 Tdo 1575/2012. In: *ASPI* [právnny informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 3.2014].
7. Rozsudok Nejvyššího soudu, sp. zn. 11 Tdo 917/2004 z dňa 22. 9. 2004. In: *ASPI* [právnny informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 3.2014].
8. Uznesenie Nejvyššího soudu z dňa 12. 2. 2003, sp. zn. 11 Tdo 265/2002. In: *ASPI* [právnny informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 3.2014].
9. Uznesenie Nejvyššího soudu ČR z dňa 21. 7. 2005, sp. zn. 8 Tdo 790/2005. In: *ASPI* [právnny informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 3.2014].
10. Uznesenie Nejvyššího soudu ČR z dňa 28. 3. 2012 sp. zn. 15 Tdo 1671/2011 In: *ASPI* [právnny informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 3.2014].
11. Uznesenie Nejvyššího soudu ČR z dňa 19. 10. 2011 sp. zn. 5 Tdo 1243/2011. In: *ASPI* [právnny informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 3.2014].
12. Rozsudok Krajského soudu v Hradci Králové z dňa 21.12.2004, sp. zn. 10 To 369/2004. In: *ASPI* [právnny informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 3.2014].
13. Uznesenie Nejvyššího soudu ČR z dňa 25. 8. 2010 sp. zn. 5 Tdo 130/2010. In: *ASPI* [právnny informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2. 3.2014].
14. Uznesenie Nejvyššího soudu z dňa 7. 12. 2011, sp.zn. 5 Tdo 1451/2011. In: *ASPI* [právnny informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2. 3.2014].
15. Uznesenie Nejvyššího soudu z dňa 15. 3. 2012, sp. zn. 7 Tdo 45/2012-25. In: *ASPI* [právnny informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2. 3.2014].

16. Rozsudok Súdneho dvora (tretieho senátu) z dňa 6. 7. 2006 (žiadosť o rozhodnutie o predbežnej otázke Cour de cassation – Belgicko) – Axel Kittel v. Belgický štát, vec C-439/04. In: ASPI [právny informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 5. 3.2014].
17. Uznesenie Nejvyššího soudu z dňa 30. 1. 2013. 5 Tdo 1405/2012-71. In: ASPI [právny informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 6. 3.2014].
18. Uznesenie Nejvyššího soudu z dňa 25. 9. 2013 sp. zn. 5 Tdo 1003/2013. In: ASPI [právny informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 6. 3.2014].
19. Uznesenie z dňa 12. 5. 2010 sp. zn. 7 Tdo 404/2010. In: ASPI [právny informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 6. 3.2014].
20. Uznesenie Nejvyššího soudu z dňa 15. 3. 2012, sp. zn. 7 Tdo 45/2012. In: ASPI [právny informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 6. 3.2014].
21. Uznesenie Nejvyššího soudu z dňa 31. 10. 2012, sp. zn. 5 Tdo 1055/2012. In: ASPI [právny informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 6. 3.2014].
22. Uznesenie Nejvyššího soudu ČR z dňa 7. 12. 2011 sp. zn. 5 Tdo 1451/2011, In: ASPI [právny informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 6. 3.2014].
23. Uznesenie Nejvyššího soudu ČR z dňa 29. 3. 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012 In: ASPI [právny informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 7. 3.2014].
24. Nález Ústavního soudu z dňa 28. 7. 2009 sp. zn. IV. ÚS 3093/08. In: ASPI [právny informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 7. 3.2014].
25. Uznesenie Nejvyššího soudu ČR z dňa 28. 4. 2010, sp. zn. 8 Tdo 1452/2009. In: ASPI [právny informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 7. 3.2014].
26. Uznesenie Nejvyššího soudu z dňa 9. 11. 2011 sp. zn. 3 Tdo 1134/2011. . In: ASPI [právny informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 7. 3.2014].
27. Uznesenie Nejvyššího soudu z dňa 31. 10. 2012 sp. zn. 5 Tdo 666/2012. In: ASPI [právny informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 7. 3.2014]
28. Rozsudok Nejvyššího správního soudu z dňa 30. 8. 2013 sp. zn. 5 Afs 1/2013. . In: ASPI [právny informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 7. 3.2014].
29. Rozsudok Súdneho dvora (piateho senátu) z dňa 21. 6. 2012 (žádost o rozhodnutí o predbežné otázce Corte suprema di cassazione — Itálie) — Ministero dell’Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate v. Elcom, vo veci C-294/11. In: ASPI [právny informačný systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 7. 3.2014].