

Masarykova univerzita
Ekonomicko-správní fakulta

BAKALÁRSKA PRÁCA

2020

Monika ZELINKOVÁ

Masarykova univerzita
Ekonomicko-správní fakulta

Študijný odbor: Financie a právo

MUNI
ECON

SANKCIE V DAŇOVOM PRÁVE
Sanctions in tax law

Bakalárska práca

Vedúci bakalárskej práce:
doc. JUDr. Petr Mrkývka, Ph.D.

Autor:
Monika ZELINKOVÁ

Brno, 2020

ZADÁNÍ
BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Akademický rok: 2019/2020

Studentka:	Monika Zelinková
Program:	Finance a právo
Název práce:	Sankce v daňovém právu
Název práce anglicky:	Sanctions in tax law
Cíl práce, postup a použité metody:	Cíl práce: vytvořit katalog sankcí v daňovém právu (sensu stricto) a zhodnotit jejich vztah k přestupkovému a trestnímu právu. Postup: 1. Charakteristika berního práva a vymezení daňového práva sensu stricto, 2. Patologické jevy v oblasti daní a jejich správy, 3. Vymezení činů správně a soudně trestných, 4. Katalog sankcí, 5. Procesní specifika, 6. Judikatura a aplikační praxe, 7. Hodnocení stavu a eventuální závěry, úvahy, de lege applicata et de lege ferenda. Metody: deskripce, analýza, syntéza, statistické metody, práce s judikaturou Ústavního soudu, Nejvyššího soudu a Nejvyššího správního soudu a s metodickými pokyny MF, GFR a GRC.
Rozsah grafických prací:	Podle pokynů vedoucího práce
Rozsah práce bez příloh:	35 – 45 stran
Literatura:	MRKÝVKA, Petr a Petra JANOŠÍKOVÁ. <i>Finanční a daňové právo</i> . 2. a doplněné. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2016. 492 s. učebnice. ISBN 978-80-7380-639-2. FRYŠTÁK, Marek a Milana HRUŠÁKOVÁ. <i>Nové jevy v hospodářské kriminalitě se zaměřením na kriminalitu finanční</i> . 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2017. 172 s. ISBN 978-80-210-8675-3. RADVAN, Michal. <i>Následky porušení povinností při správě daní a zásada ne bis in idem</i> . In K. Frumarová. <i>Správní trestání</i> . 1. vyd. Praha: Leges, 2017. s. 312-325, 14 s. Teoretik. ISBN 978-80-7502-250-9. PRŮCHA, Petr. <i>Pojem přestupku v nové právní úpravě</i> . In Leges, Praha. Frumarová, K. a kol.: <i>Správní trestání</i> . Praha, 2017. Praha: Leges, Praha, 2017. s. 22-34, 13 s. teoretik, 451. ISBN 978-80-7502-250-9.
Vedoucí práce:	doc. JUDr. Petr Mrkývka, Ph.D.
Pracoviště vedoucího práce:	Katedra finančního práva a národního hospodářství

Datum zadání práce: 4. 2. 2019

Termín odevzdání bakalářské práce a vložení do IS je uveden v platném harmonogramu akademického roku.

V Brně dne: 27. 4. 2020

Bibliografický záznam

Autor: MONIKA ZELINKOVÁ
Ekonomicko-správní fakulta
Masarykova univerzita

Názov práce: Sankcie v daňovom práve
Študijný program: Financie a právo
Študijný odbor: Financie a právo
Vedúci práce: doc. JUDr. Petr Mrkývka, Ph.D.
Rok: 2020
Počet strán: 67

Anotácia

Cieľom práce je vytvorenie katalógu sankcií, uložitelných v daňovom práve sensu stricto a vymedzenie ich vzťahu k prestupkovému a trestnému právu. V úvode práce sa nachádza vymedzenie základnej teórie daňového práva, ktorá je kľúčová pre pochopenie problematiky, ktorou sa práca zaoberá. Jadro práce je tvorené vymedzením daňových činov v správnom a trestnom konaní a vytvorením katalógu sankcií, ktoré sú osobe uložitelné za vykonanie daňového činu, v zmysle dane sensu stricto. Záverečné kapitoly práce obsahujú základné špecifiká daňového procesu, vybranú judikatúru v oblasti zásady ne bis in idem, ale aj úvahy de lege ferenda v oblasti zistenia a postihu daňových činov.

Kľúčové slová:

Daňové právo, Daň, Trestné činy, Priestupky, Sankcie, Správne trestanie, Súdne trestanie, Judikatúra, Ne bis in idem

Bibliographic record

Author: MONIKA ZELINKOVÁ
Faculty of Economics and Administration
Masaryk University

Title of Thesis: Sanctions in tax law
Degree Programme: Finance and law
Field of Study: Finance and law
Supervisor: doc. JUDr. Petr Mrkývka, Ph.D.
Year: 2020
Number of Pages: 67

Abstract:

The aim of the work is to create a catalog of sanctions, that can be imposed in tax law *sensu stricto* and to define their relationship to misdemeanor and criminal law. In the introduction, there is a definition of the basic theory of tax law, which is key to understanding the issues, that the work deals with. The core of the work is formed by the definition of tax acts in administrative and criminal proceedings and the creation of a catalog of sanctions, that are imposed on a person for the execution of a tax act in the sense of tax law *sensu stricto*. The final chapters contain the basic specifics of the tax process, selected case law in the field of *ne bis in idem*, but also considerations *de lege ferenda* in the field of detection and punishment of tax acts.

Keywords:

Tax Law, Tax, Crimes, Offenses, Sanctions, Administrative Punishment, Judicial Punishment, The case law, *Ne bis in idem*

ČESTNÉ PREHLÁSENIE

Prehlasujem, že bakalársku prácu na tému Sankcie v daňovom práve som spracovala samostatne pod vedením doc. JUDr. Petra Mrkývku, Ph.D. a uviedla v nej všetky použité literárne a iné odborné zdroje v súlade s právnymi predpismi, vnútornými predpismi Masarykovej univerzity a vnútornými aktami konania Masarykovej univerzity a Ekonomicko-správnej fakulty MU.

V Brne 1. apríla 2020

Monika Zelinková

POĎAKOVANIE

Moje poďakovanie patrí doc. JUDr. Petrovi Mrkývkovi, Ph.D., za vedenie mojej bakalárskej práce a za jeho cenné a odborné rady. V neposlednom rade moje poďakovanie patrí mojej rodine, priateľom a blízkym, ktorí ma po celú dobu môjho štúdia podporovali.

OBSAH

ÚVOD.....	10
1 CHARAKTERISTIKA BERNÍHO PRÁVA A VYMEDZENIE DAŇOVÉHO PRÁVA SENSU STRICTO.....	11
1.1 Vznik berního práva.....	11
1.2 Charakteristika pojmu berne a vymedzenie dane.....	12
1.3 Charakteristika berního a daňového práva sensu stricto.....	14
2 PATOLOGICKÉ JAVY V OBLASTI DANÍ A ICH SPRÁVY	16
2.1 Hospodárska kriminalita.....	16
2.2 Daňová trestná činnosť	17
2.3 Najčastejšie spôsoby páchania daňovej kriminality.....	18
3 VYMEDZENIE ČINOV SPRÁVNE A SÚDNE TRESTNÝCH.....	20
3.1 Vzťah daňové práva k právu prestupkovému a právu trestnému.....	20
3.2 Daňové delikty.....	20
3.2.1 Činy súdne trestné.....	21
3.2.2 Činy správne trestné.....	31
4 KATALÓG SANKCIÍ.....	33
4.1 Sankcie upravené v Trestnom zákonníku.....	33
4.1.1 Tresty	33
4.1.2 Ochranné opatrenia	36
4.2 Sankcie upravené v Zákone č. 280/2009 Sb., Daňový poriadok.....	39
4.2.1 Sankcie za porušenie povinností nepenažnej povahy.....	39
4.2.2 Sankcie za porušenie povinností peňažnej povahy	42
4.3 Sankcie podľa Zákona č. 586/1992 Sb., o daniach z príjmu	47
4.3.1 Pokuta za neoznámenie oslobodeného príjmu.....	47
4.3.2 Penále pri stanovení dane podľa pomôcok zvláštnym spôsobom	48
4.4 Sankcie upravené v Zákone č. 250/2016 Sb., o zodpovednosti za priestupky a konaní o nich 48	
4.4.1 Napomenutie.....	49
4.4.2 Pokuta.....	49
4.4.3 Prepadnutie veci alebo jej náhradnej hodnoty	49
4.5 Sankcie podľa Zákona č. 235/2004 Sb., o dani z pridanej hodnoty.....	50
4.6 Sankcie podľa Z353/2003 SB., o spotrebných daniach	51
5 PROCESNÉ ŠPECIFIKÁ.....	52
6 VYBRANÝ PROBLÉM APLIKAČNEJ PRAXE	54
6.1 Zásada <i>ne bis in idem</i>	54

6.2	Vybraná judikatúra v oblasti zásady <i>ne bis in idem</i>	55
7	HODNOTENIE STAVU A EVENTUÁLNE ZÁVERY, ÚVAHY, DE LEGE APLICATA ET DE LEGE FERENDA 58	
	ZÁVER	59
	ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY	62
	ZOZNAM POUŽITEJ JUDIKATÚRY A POUŽITÝCH PRÁVNÝCH PREDPISOV	64
	ZOZNAM POUŽITÝCH ONLINE PUBLIKÁCIÍ.....	65
	ZOZNAM POUŽITÝCH SKRATIEK A POJMOV	66
	ZOZNAM POUŽITÝCH TABULIEK	67

ÚVOD

Bakalárska práca, ktorou sa autorka zaoberala je zameraná na zhromaždenie sankcií, ktoré môžu správne orgány alebo orgány činné v trestnom konaní podľa platného práva Českej republiky uložiť páchatel'ovi daňového činu, v rámci daňového práva *sensu stricto*.

Vytvorenie katológu sankcií považuje autorka práce za vhodné, ak nie potrebné, vzhľadom k skutočnosti, že daňového činu sa môže dopustiť nie len daňový subjekt, ktorý môže byť zastúpený ako fyzickou, tak aj právnickou osobou, ale aj iné osoby. Problematika sankcií v rámci národného daňového práva *sensu stricto* sa tak dotýka veľkého rozsahu osôb. Ďalším dôvodom, prečo si autorka práce zvolila za svoj cieľ vytvoriť súhrnný katalóg možných postihov páchatel'a je roztrieštenosť noriem upravujúcich daňové právo v rámci viacerých právnych predpisov, a teda aj nejednotnosť umiestnenia kvalifikovaných sankcií, ktorých zhrnutie by mohlo byť do budúca veľmi praktické.

Aby bolo možné pochopiť problematiku sankcií v daňovom práve *sensu stricto*, je potrebné definovať základné pojmy ako daňové právo, daň a ich význam v zmysle *sensu stricto*, ktorých vymedzenie autorka práce vložila do prvej kapitoly svojej práce.

Hlavná časť práce predstavuje pomerne podrobné vysvetlenie daňových činov, prejednatel'ných v správnom a trestnom konaní. Pri kvalifikovaní činov autorka vychádzala v rámci daňových činov súdne trestných zo Zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ktorý obsahuje súhrnnú úpravu trestných činov daňových. V rámci popisu daňových činov správne trestných autorka používala prevažne Zákon č. 280/2009 Sb., daňový rád, ale aj iné daňové predpisy, týkajúce sa konkrétnych daní *sensu stricto*. Na základe týchto predpisov je v rámci práce následne vypracované ťažisko práce, ktorého podstatou je vytvorenie katalógu sankcií za vymedzené daňové činy.

Na záver autorka doplnila prácu o poznatky v oblasti charakteristických znakov, ktorými sa daňový proces výrazne odlišuje od procesov vedených v ostatných odvetviach práva. Autorka považovala okrem iného za dôležité v závere spomenúť zásadu *ne bis in idem* a s ňou spojené významné judikáty aplikačnej praxe. Obohatenie práce spočíva v napísaní záverečnej kapitoly, v rámci ktorej autorka práce popísala v súvislosti s daňovým právom pár úvah *de lege ferenda*.

Bakalárska práca je spracovaná v znení predpisov platnému k 1.4.2020.

1 CHARAKTERISTIKA BERNÍHO PRÁVA A VYMEDZENIE DAŇOVÉHO PRÁVA SENSU STRICTO

1.1 Vznik berního práva

Berní právo, dnes už menej zaužívané synonymum daňového práva v Českej republike, má svoje korene už v 14. storočí, a to v období, kedy v krajine panovala vláda Luxemburgovcov. Toto tvrdenie sa zakladá najmä na skutočnosti, že v listine zachovanej z roku 1310 sa po prvýkrát objavuje pojem berne, a to v podobe *collecta generalis, quae vulgariter berna dicitur*, čo v preklade znamená daň alebo pomoc obecná, bežne označovaná ako berne (vlastný preklad).¹

Výber tejto obecnej berne mal charekter nepravidelných platieb a spočíval v zhromažďovaní naturálií alebo finančných prostriedkov od veškerého obyvateľstva s výnimkou občanov, ktorí boli od výberu berne oslobodení. Okrem spomenutej berne obecnej sa počas doby Luxemburgovcov na rozpočte štátu podielal aj príjem z berne zvláštnej a berne židovskej. Zvláštna berne bola uvalovaná výhradne na kráľovské mestá a duchovné ústavy, ktoré boli pokladané za majetok kráľa. Samostatnou skupinou obyvateľstva boli židia, ktorí nemali povinnosť platiť obecnú ani zvláštnu daň. Ich prínos do štátneho rozpočtu spočíval v odvode ročného úroku, prípadne v odvedení zvláštnej berne židovskej, ktorú mohol, narozdiel od zvyšných spomenutých, kráľ vyberať vždy keď sa ocitol vo finančnej núdzi.² Postupom času na pokrytie výdajov nepostačoval príjem z jedinej platby odvádzanej jednotkou, a tak dochádzalo k vytváraniu ďalších berní ale aj poplatkov, cla či mýta a časom k vytvoreniu daňovej sústavy.

¹ JÁNOŠÍKOVÁ, P. K bernictví v době Lucemburků. In: Peníze v proměnách času V. Ostrava: MARQ, 2006, s. 7-21. ISBN 80-86840-27-1.

² JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. Finanční a daňové právo. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639, s. 279.

1.2 Charakteristika pojmu berne a vymedzenie dane

Vzhľadom na vyššie uvedené možno považovať za jednu z najvýstižnejších charakteristík berne definíciu, ktorú sformuloval Matura takto: „*Berní rozumí se majetkové plnění ve prospěch veřejné korporace nebo fondu, stanovené autoritativně, pokud to není plnění uložené na základe normy soukromoprávní nebo jako sankce pro chování, odporující právnímu řádu.*“³

Výraz berne sa bežne používal v českých právnych predpisoch až do roku 1948, kedy bol dôkladne nahradený slovom daň.⁴ Poznamenať však treba skutočnosť, že pojmy berne a daň nemožno považovať za obsahovo totožné, vzhľadom na existenciu rôznej interpretácie pojmu daň.

Zatiaľ čo berne možno chápať ako súhrnný pojem pre veškeré verejné príjmy, daň možno vnímať v užšom aj širšom zmysle.⁵

Aj napriek absencii definície pojmu daň v českých právnych predpisoch, daň možno vymedziť na základe §2 časti prvej zákona číslo 280/2009 Sb., zákon Daňový rád (ďalej len Daňový poriadok), a to ako peňažné plnenie označované zákonom ako daň v zmysle *sensu stricto*, poplatok, clo ale aj príslušenstvo dane, daňový odpočet či daňovú stratu. Takéto vymedzenie dane sa v českom práve označuje ako daň *sensu largo*, o ktorej sa hovorí tiež ako o legislatívnej skratke daň.⁶ Na základe tohoto vymedzenia možno tvrdiť, že daň v zmysle *sensu largo* významovo zodpovedá pojmu berne.

Daň *sensu stricto* možno vymedziť ako čiastku povinne odvádnú do verejného peňažného fondu, odčerpávanú spravidla pravidelne, a to na nenávratnom princípe. Táto čiastka sa ekonomickému subjektu odčerpáva z jeho nominálneho dôchodu bez existencie protiplnenia zo strany verejného sektoru a má zákonný charakter. Zákonný charakter dane znamená, že k zavedeniu, zmene či zrušeniu dane môže dôjsť len na základe zákona, čo vyplýva z ustanovení článku 11 odseku 5 Listiny základných práv a slobôd. Žiaden štátny orgán či orgán

³ MATURA, Alois. Změnitelnost správních aktů berních. Bratislava: Hospodárstvo a právo 1937, s. 28.

⁴ MADAR, Zdeněk. Slovník českého práva. 3. rozš. a podstatně přeprac. vyd. Praha: Linde, 2002. ISBN 80-7201-377-7.

⁵ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. Finanční a daňové právo. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639, s. 295.

⁶ § 2 Zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád ve znění pozdějších předpisů.

samosprávy tak rozhodovať o daniach nemôže, a to ani vo forme nariadení či vyhlášok, pokiaľ im to zákon výslovne nepovoľuje.⁷

Neexistencia protiplnenia sa považuje za jeden zo základných prvkov, ktorý odlišuje daň *sensu stricto* od dane *sensu largo*, ktorá obsahuje navyše poplatky definované ako peňažné plnenie s existenciou protiplnenia od verejného sektoru v podobe poskytovania služieb.⁸

TABUĽKA 1 – Dane v zmysle *sensu stricto*

DANE v Českej republike
<ul style="list-style-type: none">• daně z příjmů<ul style="list-style-type: none">➤ daň z příjmů fyzických osob➤ daň z příjmů právnických osob• daň z přidané hodnoty• daně spotřební<ul style="list-style-type: none">➤ daň z minerálních olejů➤ daň z piva➤ daň z lihu➤ daň z vína a meziproductů➤ daň z tabákových výrobků➤ daň ze zahříváných tabákových výrobků➤ daň ze surového tabáku• daně energetické<ul style="list-style-type: none">➤ daň ze zemního plynu a některých dalších plynů➤ daň z pevných paliv➤ daň z elektřiny• daň z nemovitých věcí• daň z nabytí nemovitých věcí• daň silniční• daň z hazardních her

Vlastné spracovanie

Zdroj : MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Studijní text ke zvláštní části úřednické zkoušky pro obor státní služby Daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění a hazardní hry : Daňová soustava a daňový systém České republiky. Praha 2019. Dostupného na: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/personalni-informace/urednicka-zkouska>

⁷ RADVAN, Michal. Finanční právo a finanční správa - berní právo. Brno: Masarykova univerzita, 2008. ISBN 978-80-210-4732-7, s.23.

⁸ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. Daňové právo de lege lata. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-503-6, s. 20-23.

1.3 Charakteristika berního a daňového práva sensu stricto

Berní právo, alebo inak nazývané daňové právo, je na území Českej republiky označované ako pododvetvie finančného práva zaraďované do jeho zvláštnej časti, konkrétnejšie časti fiskálnej.⁹

Jeho definíciu prvorepubliková veda formulovala ako súbor noriem upravujúcich povinnosti súvisiace s autoritatívne ukladaným majetkovým plnením, ktoré sa nezakladá na norme súkromnoprávnej či norme sankčnej. Berní právo taktiež predstavuje právnu reguláciu takých spoločenských vzťahov, ktorých objektom sú nie len dane ale aj poplatky či iné odvody tvorice verejný príjem.¹⁰

Berní právo môže byť podobne ako ďalšie právne odvetvia českého práva diferencované na časť obecnú a časť zvláštnu. Obecná časť berního práva sa zaoberá všeobecnými poznatkami ohľadom daňového práva ako napríklad jeho predmet, normy či daňové vzťahy a býva označovaná ako právo formálne, procesné. Naopak, zvláštna časť nazývajú aj ako právo materiálne alebo právo hmotné sa zaoberá predovšetkým hmotneprávnou úpravou jednotlivých daňových noriem.¹¹

Všetky normy daňového práva v Českej republike nemajú ucelenú úpravu, a tak sa s nimi nemožno oboznámiť v rámci jediného zákoníka. Ich úpravu je potrebné dohľadať v množstve zákonov platných pre jednotlivé dane či v daňovom poriadku.

Časť úpravy procesne právnych noriem sa nachádza v konkrétnych zákonoch o daniach, no prevažnú väčšinu možno nájsť predovšetkým v Daňovom poriadku, ktorý od 1.1.2012 nahradil Zákon Českej národnej rady o správe daní a poplatkov z roku 1992. Daňový poriadok je považovaný za právny predpis *lex generalis*, čo znamená, že obsahuje ustanovenia spoločné pre všetky daňové predpisy.

⁹ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. Finanční a daňové právo. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2, s. 294.

¹⁰ RADVAN, Michal. Finanční právo a finanční správa - berní právo. Brno: Masarykova univerzita, 2008. ISBN 978-80-210-4732-7, s. 43.

¹¹ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. Daňové právo de lege lata. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-503-6, s.13.

Úprava hmotneprávných noriem sa naopak nachádza predovšetkých v jednotlivých zákonoch o daniach, ktoré sa používajú ako predpisy *lex specialis*, no určitú časť úpravy možno vyčítať aj z daňového poriadku.¹²

Aj napriek množstvu predpisov upravujúcich daňové právo možno hovoriť o existencii určitej systematiky, ktorá berní právo ďalej diferencuje na viacero subodvetví, a to konkrétne daňové právo *sensu stricto*, poplatkové právo a colné právo.¹³

Vzhľadom na zameranie tejto bakalárskej práce je v neposlednom rade potrebné vymedziť samostatne daňové právo *sensu stricto*. Na základe vyššie zmieneného možno vyvodiť, že subsystém berního práva, daňové právo *sensu stricto* sa zaoberá úpravou noriem týkajúcich sa daní výhradne v užšom zmysle, a tak napriek faktu, že jeho definícia sa v českých právnych predpisoch neobjavuje, daňové právo *sensu stricto* možno vymedziť ako súbor noriem upravujúcich spoločenské vzťahy, ktorých objektom je daň v zmysle *sensu stricto*.

¹² JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. Daňové právo de lege lata. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-503-6, s. 14.

¹³ RADVÁN, Michal. Finanční právo a finanční správa - berní právo. Brno: Masarykova univerzita, 2008. ISBN 978-80-210-4732-7, s. 66.

2 PATOLOGICKÉ JAVY V OBLASTI DANÍ A ICH SPRÁVY

2.1 Hospodárska kriminalita

Hospodárska kriminalita je jedným z najzávažnejších problémov spoločnosti, a to predovšetkým kvôli nezanedbateľnému rozsahu škôd, ktoré spôsobuje. Aj napriek absencii jej definície v odbornej literatúre možno hospodárku kriminalitu vymedziť ako zavinené jednanie, ktoré má za následok poškodenie alebo ohrozenie hospodárskeho poriadku, fungovania jeho systémových vzťahov či záujmov subjektov týchto vzťahov. Za ďalšie vymedzenie možno považovať aj tvrdenie, že hospodárska kriminalita je trestná činnosť páchaná ekonomickými subjektami pri podnikaní. Táto činnosť nemusí výhradne pôsobiť len voči individuálnym, prípadne kolektívnym záujmom ale môže napadať priamo systém tržného hospodárstva.¹⁴

Zo spomenutého teda možno všeobecne uviesť, že je to určité ohrozenie fungovania spoločnosti, pri ktorom páchatelia zneužívajú medzery a slabiny hospodárskeho systému z rôznych dôvodov ako napríklad túžba po moci, snaha dosiahnuť čo najvyšší zisk či z iných ekonomických alebo sociálnych príčin. Následkom hospodárskej kriminality býva oslabená dôvera zo strany spoločnosti v ekonomický systém a riešenie tohto problému vyžaduje, vzhľadom na vynaliezavosť páchatelov, časté inovácie znalostí a špeciálnu odbornosť.¹⁵

Trestné činy napadajúce záujmy a vzťahy súvisiace s hospodárskou činnosťou právna úprava Českej republiky súhrnne označuje ako hospodárske trestné činy, zakotvené v Hlave VI Zákona č. 40/2009 Sb., zákon trestní zákoník (ďalej len Trestný zákonník). Treba však poznamenať, že hospodárske trestné činy tvoria nehomogénnu skupinu, ktorá je ďalej rozčlenená do 4 dielov.

¹⁴ KOCINA, Jan. Daňové trestné činy. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8, s. 13-16.

¹⁵ KOCINA, Jan. Daňové trestné činy. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8, s.11.

Podľa chráneného záujmu, ktorý je dotknutý sa Hlava VI delí na:

- Diel 1 – Trestné činy proti mene a platobným prostriedkom
- Diel 2 – Trestné činy daňové, poplatkové a devizové
- Diel 3 – Trestné činy proti záväzným pravidlám tržnej ekonomiky a obehu tovaru v styku s cudzinou
- Diel 4 – Trestné činy proti priemyslovým právam a proti autorskému právu

V tejto súvislosti treba poznamenať že rozsah trestného postihu je zásadou subsidiarity trestnej represie čiastočne obmedzený a uplatňuje sa princíp *ultima ratio*.¹⁶

2.2 Daňová trestná činnosť

Protiprávne konanie, ktorým sa porušujú normy nie len daňového ale zároveň aj trestného práva možno súhrnne nazvať daňová kriminalita alebo daňová trestná činnosť.¹⁷

Daňová kriminalita nie je pojem 21. storočia. Jej existenciu možno spájať s existenciou daní ako takých. Už od počiatku daní v spoločnosti panovala prirodzená snaha o elimináciu výdajov a minimalizáciu daňovej povinnosti, teda daňovú optimalizáciu, aby zostávalo k dispozícii čo najviac prostriedkov na prípadnú ďalšiu budúcu činnosť. Toto chovanie je považované za ekonomicky racionálne, do určitej miery je preto považované za legálne a často býva spájané s využívaním služieb daňových poradcov. Tu sa vynára potreba zaitiť správne konštruovaný daňový systém, na základe ktorého by dochádzalo k zaisteniu dostatočnej čiastky na krytie štátnych výdajov. V opačnom prípade by dochádzalo k zneužívaniu daňového systému a k vytváraniu daňových únikov, čo by malo nepriaznivý vplyv na verejné rozpočty a ďalší vývoj ekonomiky. Správa daní má však za cieľ okrem stanovenia daní aj zabezpečenie ich úhrady čo je vďaka kreativite páchatel'ov často veľmi náročné.¹⁸

¹⁶ KOCINA, Jan. Daňové trestné činy. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8, s. 18.

¹⁷ ŠEFČÍK, MICHAL. K pojmu podvody na DPH. In: Nové jevy v hospodářské kriminalitě se zaměřením na kriminalitu finanční: sborník příspěvků z konference. Brno: Masarykova univerzita, 2017. s. 9-23. ISBN 978-80-210-8675-3, s. 14.

¹⁸ KOCINA, Jan. Daňové trestné činy. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8, s. 81-89.

Vzhľadom k uvedenému je teda v rovine prevencie ako aj v rovine represie nepostradateľné zaistenie adekvátnej zákonnej úpravy a trestneprávnej ochrany ekonomického systému. Ako už bolo uvedené, právna úprava daňovej trestnej činnosti je v rámci Českej republiky systematicky zaradená v Hlave VI Trestného zákonníka. Tento úsek zákona sa venuje trestným činom hospodárskym, taktiež zväčša v zahraničí nazývaným ekonomickým trestným činom. Hospodárska trestná činnosť je však okrem daňovej trestnej činnosti tvorená aj trestnou činnosťou súvisiacou s platobnými prostriedkami či menou, páchaním trestnej činnosti proti pravidlám trhnej ekonomiky a obehu tovarov v styku s cudzinou či trestnými činmi v oblasti autorských a priemyslových práv. Preto sa Hlava VI trestného zákonníka ďalej diferencuje vzhľadom na dotknutý záujem na 4 diely, pričom daňové trestné činy sú zakotvcené v diely 2 ktorého doslovný názov je Trestné činy daňové, poplatkové a devizové.¹⁹

2.3 Najčastejšie spôsoby páchania daňovej kriminality

V poslednej verejne dostupnej správe Ministerstva vnútra Českej republiky v oblasti vnútornej bezpečnosti a verejného poriadku za rok 2018 je v sekcii označenej ako daňová kriminalita uvedené, že za rok 2018 zastupujú daňovú kriminalitu z hľadiska predmetu útoku v najpočetnejšom množstve porušenia predpisov v súvislosti

- zo skrátením dane z pridanej hodnoty v spojitosti s vývozom a dovozom tovarov,
- s neoprávneným vylákaním výhody na dani uplatnením nároku na odpočet za fiktívne plnenia
- či vylákaním výhody na dani prostredníctvom karuselových obchodov (nazývach aj obchody reťazové či kolotočové), kedy niektorý z daňovníkov neuhradil daň ktorá mu bola stanovená.²⁰
-

Všetky tieto konania možno považovať za zneužívanie daňového systému protiprávnym konaním vo forme daňových podvodov, daňových únikov či vyhýbaniu sa daniam.²¹

¹⁹ Zákon č. 40/2009 Sb., zákon trestní zákoník ve znění pozdějších předpisů.

²⁰ Zpráva o situaci v oblasti vnitřní bezpečnosti a veřejného pořádku na území České republiky v roce 2018. Praha 2019. Dostupné na: <https://www.mvcr.cz/clanek/statistiky-kriminality.aspx>.

²¹ BABČÁK, V. A kol. Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva). UPJS. Košice. 2018. 472 s. ISBN 978-80-8152-661-9, s. 9.

Pri trestnom čine skrátenia dane v súvislosti s vývozom a dovozom tovarov nedochádza k zníženiu majetku daňového subjektu, a to z dôvodu nepriznania svojej daňovej povinnosti vzniknutej v súvislosti s vývozom a dovozom tovaru.²²

Daňového podvodu v zmysle neoprávneného uplatnenia nároku na odpočet sa dopustí páchatel', ktorý klamlivo prestiera splnenie podmienok na zákonné uplatnenie nároku na odpočet. Najčastejším spôsobom dopustenia sa neoprávneného vylákania výhody na dani uplatnením nároku na odpočet je deklarovanie dodania tovaru vymyslenému vývozcovi predkladaním falošných dokumentov a faktúr o vývoze tovaru v úmysle zabezpečiť sebe alebo inej osobe prospech, na ktorý v skutočnosti nevzniká nárok.²³

Podstata vylákania výhody na dani prosredníctvom karuselových obchodov sa zakladá na distribúcií tovarov cez hranice viacerých členských štátov Európskej únie, pričom si daňový subjekt uplatní nárok na odpočet dane, ktorú inú daňový subjekt z reťazca nepriznal a neuhradil čím dôjde ku kráteniu dane.²⁴

²² ŠRAMKO, Peter. Daňové podvodové konania a ich dokazovania. Wolters Kluwer. 2015. ISBN 978-80-8168-262-9, s. 14.

²³ ČENTÉŠ, Jozef. Trestnoprávny postih neoprávneného uplatňovania nároku na vrátenie dane z pridanej hodnoty. In: FRYŠTÁK, Marek a Eva BRUCKNEROVÁ, ed. Nové jevy v hospodárskej kriminalitě: juristický, kriminalistický a kriminologický pohľad : sborník příspěvků z konference. Brno: Masarykova univerzita, 2014. s. 21-31. ISBN 978-80-210-7515-3, s. 24.

²⁴ ŠEFČÍK, MICHAL. K pojmu podvody na DPH. In: Nové jevy v hospodárskej kriminalitě se zaměřením na kriminalitu finanční: sborník příspěvků z konference. Brno: Masarykova univerzita, 2017. s. 9-23. ISBN 978-80-210-8675-3, s. 15.

3 VYMEDZENIE ČINOV SPRÁVNE A SÚDNE TRESTNÝCH

Vzhľadom na zameranie práce budú súčasťou tejto kapitoly objasnené súdne trestné a správne trestné činy iba v súvislosti s daňou sensu stricto.

3.1 Vzťah daňové práva k právu prestupkovému a právu trestnému

Daňové právo má rovnako ako iné právne odvetvia v právnom systéme svoju nezastupiteľnú funkciu. V spoločnosti je toto odvetvie práva chápané predovšetkým ako súbor noriem upravujúcich spoločenské vzťahy, ktoré vznikajú, menia sa alebo zanikajú v súvislosti so stanovením a výberom dane. Na to aby boli normy daňového práva efektívne vzniká potreba ich vynutiteľnosti, ktorá úzko súvisí s trestným a priestupkovým právom vzhľadom k skutočnosti, že vynutiteľnosť právnej normy možno vymedziť ako určitý následok nedodržania právnej normy.²⁵ Pri porušení niektorej z právnych noriem daňového práva sa prejavuje dopad trestného práva, na základe ktorého by bola poskytnutá ochrana pred závažným porušovaním právneho poriadku či priestupkového práva pri jednaní porušujúcom právne normy s nižšou mierou škodlivosti.

3.2 Daňové delikty

Daňové delikty je všeobecné označenie protispoločenských jednaní v oblasti daňových povinností. V súčasnosti sa definícia tohto pojmu v právnej úprave nenachádza no pre účely tejto práce bude pod týmto pojmom možno rozumieť nie len naplnenie skutkovej podstaty trestného činu ale aj skutkovej podstaty priestupku. V rámci širšieho poňatia sem možno zaradiť taktiež také porušenie daňových predpisov, ktoré nenaplní skutkovú podstatu ani jedného spomenutého.²⁶

²⁵ HARVÁNEK, Jaromír. Právní teorie. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-458-9, s.29.

²⁶ ŠEFČÍK, MICHAL. K pojmu podvody na DPH. In: Nové jevy v hospodářské kriminalitě se zaměřením na kriminalitu finanční: sborník příspěvků z konference. Brno: Masarykova univerzita, 2017. s. 9-23. ISBN 978-80-210-8675-3, s. 11.

3.2.1 Činy súdne trestné

Ako už bolo spomenuté, v rámci Českej republiky sa úprava daňových činov súdne trestných, známych tiež ako trestné činy daňové, nenachádza v Daňovom poriadku ani v žiadnom zvláštnom daňovom zákone ale v Diely 2 Hospodárskych trestných činov Trestného zákonníku, ktorý sa zaoberá trestnými činmi daňovými, poplatkovými a devizovými. Práve táto skupina trestných činov je spomedzi všetkých hospodárskych trestných činov páchaná a postihovaná v najpočetnejšom množstve.²⁷

Jedným zo základných dôvodov nezariadenia trestných činov daňových pod majetkové trestné činy je ten, že pri trestných činoch daňových nevzniká škoda na majetku, čo je charakteristický znak majetkových trestných činov. V rámci trestných činov daňových sa majetok iba nerozšíri o čiastku, o ktorú bola daňová povinnosť skrátená.²⁸

Daňové trestné činy možno vymedziť ako činnosť, ktorou páchatel' nelegálne skrácuje svoju daňovú povinnosť. Pre trestnosť takto vymedzeného trestného činu je potrebný úmysel, inak by sa hovorilo o takzvanom neúmyselnom daňovom úniku, ku ktorému mohlo dôjsť napríklad na základe nesprávnej interpretácie predpisov, pričom by trestnosť takéhoto konania zanikla.²⁹

Z dielu 2 hlavy VI Trestného zákonníku teda možno za daňovú kriminalitu považovať celkom päť trestných činov de lege lata, ktorých skutkové podstaty sú upravené v §240 - §245 Trestného zákonníku. Na základe obsahového znenia skutkových podstát možno daňové trestné činy rozdeliť na daňovú kriminalitu na úseku dane z pridanej hodnoty (§240, §243 DŘ), na úseku dane z príjmu (§241 DŘ) a na úseku spotrebných daní (§244, §245 DŘ).³⁰

²⁷ KOCINA, Jan. Daňové trestné činy. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8, s. 107.

²⁸ KOCINA, poznámka 33, s. 23.

²⁹ KOCINA, poznámka 33, s. 83.

³⁰ Nové jevy v hospodárskej kriminalitě se zaměřením na kriminalitu finanční: sborník příspěvků z konference. Brno: Masarykova univerzita, 2017. ISBN 978-80-210-8675-3, s. 13.

3.2.1.1 TRESTNÝ ČIN SKRÁTENIA DANE

Vymedzenie skutkovej podstaty trestného činu skrátenia dane možno nájsť v §240 Trestného zákonníku, ktorého doslovné znenie je skrátenie dane, poplatku a podobnej povinnej platby. Trestná činnosť uvedená v tomto paragrafe môže mať dve podoby, a to skrátenie dane alebo vylákание výhody na dani, ku ktorých porušeniu môže dochádzať súčasne ale aj osobitne.

Prvým spôsobom trestnej činnosti skutkovej podstaty skrátenia dane je skrátenie dane ako také, ktoré predstavuje podvod, na základe ktorého je oplyvnená daňová povinnosť. Toto skrátenie dane možno definovať ako úmyselné jednanie páchatel'a, v ktorého následku je povinnej osobe vymeraná daňová povinnosť nižšia, než aká je v skutočnosti, prípadne konanie, v ktorého dôsledku k vymeraniu daňovej povinnosti vôbec nedôjde. Skrátenie dane teda možno vykonať ako aktívnym jednaním (napríklad znižovaním základu dane rôznymi nezákonnými spôsobmi alebo fiktívnym navyšovaním nákladov), tak aj opomenutím (nepodaním daňového tvrdenia, čo môže vyvolať u správcu dane pocit, že u daňového subjektu vznikla nulová daňová povinnosť, kedy daňové tvrdenie nie je za určitých okolností potrebné podávať). Z uvedeného vyplýva, že skrátenie dane možno vykonať len v štádiu vymerania dane, a to do okmžiku, kedy bude správne vymeraná daň zaplatená.³¹

Druhým spôsobom vykonania skutkovej podstaty skrátenia dane je vylákание výhody, ktorého charakteristickým znakom je požadovanie určitej daňovej výhody v podobe peňažnej výplaty od štátu. Pri vylákání výhody na dani ide o predstieranie, v následku ktorého vzniká štátu povinnosť poskytnúť plnenie daňovému subjektu, ktorému vznikol nárok v rozpore so zákonom na základe klamlivých alebo fiktívnych informácií. Najčastejším spôsobom vylákания výhody na dani je už vyššie vymedzený neoprávnený odpočet na dani.³²

Subjektom skutkovej podstaty skrátenia dane je akákoľvek osoba, ktorá svojím jednaním naplní znaky tohto trestného činu. Páchatel'om môže byť teda ako osoba fyziká, tak aj osoba právnická, ktorá nemusí byť ani len poplatníkom či platcom dane. Môže sa ním stať napríklad aj osoba, ktorej určité predpisy ukladajú povinnosť pri vymeraní, zrážke či vyberaní dane.³³

³¹ KOCINA, Jan. Daňové trestné činy. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8, s. 131-145.

³² DRAŠTÍK, Antonín. Trestní zákoník: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-790-4, s. 1679-1680.

³³ PROUZA, Daniel. Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005. ISBN 80-239-6622-7, s. 159.

Na to aby bola osoba trestne zodpovedná je potrebné aby bolo konanie vykonané úmeselne, pričom sa nevyžaduje úmysel priamy, ale postačuje vedomosť páchatel'a o tom, že svojím konaním môže naplniť skutkovú podstatu skrátenia dane. Dokazovanie je však v tejto oblasti veľmi náročné vzhľadom na tenkú hranicu medzi nepriamym úmyslom a vedomou nedbalosťou.³⁴

Vzhľadom k už uvedenému, Trestný zákonník v §240 ukladá trest odňatia slobody na šesť mesiacov až tri roky alebo trest zákaz činnosti tomu, kto vo väčšom rozsahu skráti daň alebo na tejto dani vyláka výhodu. Spojením "vo väčšom rozsahu" sa v tomto ustanovení myslí skrátenie dane o minimálne 50 000kč, pričom by bol takto bymedzený čin považovaný za prečin.³⁵ V prípade, že by sa na jednaní podieli s páchatel'om minimálne dve ďalšie osoby alebo by pri takomto jednaní došlo k porušeniu uradnej uzávery (zaistenie tovarov pomocou plomby, pečate alebo iného ochranného prostriedku v snahe zabrániť v manipulácií s tovarom) by šlo o zločin trestaný odňatím slobody na 2 až 8 rokov.³⁶ Zvýšená trestná zodpovednosť sa použije taktiež v prípade kedy dôjde ku skráteniu dane v značnom rozsahu chápanom ako skrátenie dane minimálne o 500 000kč.³⁷ Najvyšší trest aký možno uložiť páchatel'ovi v spojitosti so zločinom skrátenia dane je odňatie slobody na 5 až 10 rokov a to vo chvíli kedy došlo ku skráteniu dane o minimálne 5 000 000kč, čo predstavuje skrátenie dane vo veľkom rozsahu³⁸, alebo o skrátenie dane v značnom rozsahu teda 500 000kč vykonanom v spojitosti s organizovanou skupinou pôsobiacou vo viacerých štátoch.³⁹

Zánik trestnej zodpovednosti v súvislosti s trestným činom je možný premlčaním trestnej zodpovednosti zakotvenej v §34 TZ a uplatnením inštitútu účinnej ľútosti podľa §33TZ.⁴⁰

V rámci skutkovej podstaty skrátenia dane sa za trestný nepovažuje len dokonaný trestný čin ale aj jeho príprava.

³⁴ KOCINA, Jan. Daňové trestné činy. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8, s. 143-144.

³⁵ NOVOTNÝ, Oto, Tomáš GRIVNA, Pavel ŠÁMAL a Rudolf VOKOUN. Trestní právo hmotné. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. ISBN 978-80-7357-960-9, s. 273.

³⁶ §240 ods. 2 Zákona č. 40/2009 Sb., zákon trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

³⁷ DRAŠTÍK, Antonín. Trestní zákoník: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-790-4, s. 1686.

³⁸ KOCINA, Jan. Daňové trestné činy. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8, s.127.

³⁹ §240 ods. 3 Zákona č. 40/2009 Sb., zákon trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁰ DRAŠTÍK, poznámka 43, s. 1688.

3.2.1.2 TRESTNÝ ČIN NEODVEDENIA DANE

Zavedením trestného činu neodvedenia dane štát pod hrozbou sankcie vyžaduje od povinnej osoby plnenie povinností vyplývajúcich z pracovneprávných vzťahov, čím výrazne zasahuje do oblasti, ktorej sa verejnoprávna úprava týka len sčasti. Hlavným dôvodom zavedenia tejto skutkovej podstaty boli enormne sa zvyšujúce dlhy na daniach, v následku čoho sa objavila potreba chrániť fiskálne záujmy štátu a tento trestn čin bol kriminalizovaný.⁴¹

Skutkovú poodstatu neodvedenie dane možno na základe Trestného zákonníku vymedziť ako nesplnenie zákonnej povinnosti zamestnávateľa alebo iného platcu dane odvieť daň za zamestnanca alebo inú povinnú osobu.⁴²

Z takto formulovaného tvrdenia možno dospieť k záveru, že daň, o ktorej Trestný zákonník v tomto ustanovení hovorí je konkrétne daňou z príjmu fyzických osôb, presnejšie zo závislej činnosti a z funkčných pôžitkov, a to na základe charakteristického vzťahu zamestnávateľa a zamestnanca.⁴³

Na základe uvedeného sa za páchatel'a trestného činu neodvedenia dane považuje zamestnávateľ alebo iný platca dane, či už ako fyzická alebo právnická osoba, ktorý síce neskrýval svoju povinnosť, no napriek tomu z určitých dôvodov túto zákonom stanovenú povinnosť odvieť daň nesplnil. Toto konanie páchatel'a musí byť ako u iných daňových trestných činoch vykonané úmyselne, aj keď postačuje úmysel nepriamy, Z dôvodu čoho je potrebné dôkladné preverovanie dôkazov a zisťovanie dôvodov, ktoré viedli páchatel'a trestného činu k neodvedeniu dane.⁴⁴

Trestná zodpovednosť a sankcionovateľnosť sa odvíja od skutočnosti, či platca dane mal k dispozícii dostatočné množstvo finančných prostriedkov, pričom sa za trestné považuje konanie platcu, pri ktorom finančné prostriedky určené na odvedenie dane buď úmyselne na tento účel nevyužil, alebo ich použil na účel iný. V prípade kedy sa platca dane dostal do určitej finančnej tiesne a z toho dôvodu neodviedol daň, nemusí byť konanie platcu ihneď považované za trestné. Zákon k takýmto okolnostiam prihliada a neodvedenie dane strpí, pokiaľ platca dočasne splní svoju povinnosť aspoň čiastočne, v záujme splácať všetky svoje záväzky

⁴¹ PROUZA, Daniel. Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005. ISBN 80-239-6622-7, s. 114-115.

⁴² Zákon č. 40/2009 Sb., zákon trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

⁴³ KOCINA, Jan. Daňové trestné činy. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8, s.146.

⁴⁴ PROUZA, Daniel. Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005. ISBN 80-239-6622-7, s. 131-137.

pomerne a rovnomerne alebo v situácií, kedy využije prostriedky na zaplatenie záväzkov potrebných k udržaniu podniku. V týchto situáciách však musí byť jasná perspektíva prežitia tohto podniku v budúcnosti, z čoho vyplýva, že ak je jasné, že podnik nie je udržateľný, nemôže dochádzať k neodvediu dane na úkor iných záväzkov, ale podnikanie musí byť ukončené.⁴⁵ K zániku trestnej zodpovednosti môže okrem uvedených okolností dôjsť aj v prípade uplynutia premlčacej doby či zvláštnym ustanovením o účinnej ľútosti zakotvenom v §242 TZ, vzťahujúceho sa výhradne k trestnému činu neodvedenia dane.⁴⁶

V situácií, kedy dôjde k neodvedeniu dane v dôsledku skrátenia dane platcom dane je konanie považované iba za spáchanie trestného činu skrátenia dane, čím je vylúčený jednočinný súbeh trestných činov vymedzených v §240 a §241 TZ. Vylúčené naopak nie je súbežné trestanie skrátenia dane a neodvedenia dane za okolností, že platca dane určitému okruhu zamestnancov daň neoprávnene skrátí a inému okruhu zamestnancov daň neodvedie.⁴⁷

O trestný čin, presnejšie uvedené o prečin, sa jedná pokiaľ si platca dane nesplní svoju zákonom stanovenú povinnosť vo väčšom rozsah, za čo mu bude udelený trest v podobe odňatia slobody až na 3 roky alebo zákazu činnosti. Zločinu neodvedenia dane sa dopustí platca dane v situácií, kedy svojím protiprávnym konaním získa pre seba alebo pre inú osobu buď značný prospech, za čo Trestný zákonník udeľuje trest odňatia slobody na 1 až 5 rokov alebo peňažný trest, alebo prospech veľkého rozsahu, ktorý je trestaný odňatím slobody na 2 až 8 rokov.⁴⁸

Vzhľadom na vývojové štádia príprava trestného činu neodvedenia dane zakotvenom v §241 TZ trestná nie je, ale pokus o neodvedenie dane je vzhľadom na trestnú zodpovedosť postihnutel'ný rovnako ako dokonaný trestný čin.⁴⁹

⁴⁵ PROUZA, Daniel. Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005. ISBN 80-239-6622-7, s. 132-134.

⁴⁶ KOCINA, Jan. Daňové trestné činy. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8, s. 157.

⁴⁷ PROUZA, Daniel. Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005. ISBN 80-239-6622-7, s. 145.

⁴⁸ §241 Zákona č. 40/2009 Sb., zákon trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁹ DRAŠTÍK, Antonín. Trestní zákoník: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-790-4, s. 1709.

3.2.1.3 NESPLNENIE OZNAMOVACEJ POVINNOSTI V DAŇOVOM KONANÍ

Skutkovú podstatu trestného činu nesplnenie oznamovacej povinnosti v daňovom konaní naplní páchatel', ktorý nesplní oznamovaciu povinnosť voči správcovi dane stanovenú zákonom, následkom čoho ohrozí vo väčšom rozsahu riadne a včasné stanovenie daňovej povinnosti inému alebo jej vymáhanie od iného.⁵⁰ V prevažnej väčšine prípadov je zákonná oznamovacia povinnosť podmienená výzvou od správcu dane.⁵¹

Prečin nesplnenia oznamovacej povinnosti je spojený výlučne s opomenutím a je považovaný za trestný čin omisivný. Vzhľadom k uvedenému, k naplneniu skutkovej podstaty postačí ohrozenie včasného a riadneho vymerania dane, pričom k nesprávnemu vymeraniu dane v konečnom dôsledku vôbec dôjsť nemusí.⁵²

Ustanovenie v §243 Trestného zákonníku sa v žiadnom prípade netýka oznamovacej povinnosti súvisiacej s konaním o iných povinných platbách. Zmienovaný paragraf sa vzťahuje výhradne k potrebám daňového konania, pričom zákonná oznamovacia povinnosť je stanovená osobám odlišným od platcu a poplatníka dane.⁵³

Páchatel'om trestného činu nesplnenie oznamovacej povinnosti môže byť ako fyzická, tak aj právnická osoba odlišná od platcu a poplatníka konkrétnej dane, ktorej zákon ukladá voči správcovi dane konkretizovanú oznamovaciu povinnosť vzhľadom k tomu, že disponuje dôležitými informáciami, ktoré sú rozhodné pre vznik, plnenie a vymáhanie daňovej povinnosti.⁵⁴

K trestnej zodpovednosti je ako u ostatných daňových trestných činov potrebný úmysel, pričom plne postačuje úmysel nepriamy. Trestný zákoník v súvislosti s nesplnením oznamovacej povinnosti vymedzuje trest páchatel'ovi v podobe odňatia slobody až na dva roky alebo v podobe zákazu činnosti. V situácií, kedy páchatel' naplní kvalifikovanú skutkovú podstatu trestného činu nesplnenia oznamovacej povinnosti podľa § 243 TZ, teda ohrozí riadne a včasné stanovenie dane inému alebo jej vymáhanie od iného v značnom rozsahu hrozí páchatel'ovi odňatie slobody na 1 až 4 roky alebo peňažný trest.⁵⁵ K zániku trestnej

⁵⁰ §243 Zákona č. 40/2009 Sb., zákon trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

⁵¹ NOVOTNÝ, Oto, Tomáš GRIVNA, Pavel ŠÁMAL a Rudolf VOKOUN. Trestní právo hmotné. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. ISBN 978-80-7357-960-9, s. 279.

⁵² KOCINA, Jan. Daňové trestné činy. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8, s. 162.

⁵³ DRAŠTÍK, Antonín. Trestní zákoník: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-790-4, s. 1727.

⁵⁴ KOCINA, Jan. Daňové trestné činy. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8, s. 158.

⁵⁵ §243 Zákona č. 40/2009 Sb., zákon trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

zodpovednosti v súvislosti s §243 Trestného zákoníku môže dôjsť premlčaním trestného činu ale aj prejavom účinnej ľútosti podľa §33 TZ.⁵⁶

V neposlednom rade treba zmieniť, že v prípade vývojového štádia prípravy osoba trestne zodpovedná nie je, zatiaľ čo v prípade pokusu o nesplnenie oznamovacej povinnosti je jednanie považované za trestný čin dokonaný.⁵⁷

3.2.1.4 PORUŠENIE PREDPISOV O NÁLEPKÁCH A INÝCH PREDMETOCH K OZNAČENIU TOVAROV

Objektívna stránka trestného činu porušenia predpisov o nálepkách a iných predmetoch k označeniu tovarov spočíva v jednaní páchatel'a, ktoré možno trestneprávne postihnúť. Páchatel'om môže byť fyzická aj právnická osoba, ktorej jednanie spočíva v manipulácií s predmetmi určenými k označeniu pre daňové účely, presnejšie nakladaní s nimi v rozpore s právnymi predpismi alebo ich absenciou tam, kde sú podľa zákona požadované. Znenie ustanovenia vymedzeného v §244 poskytuje ochranu iba predmetom využívaným k označeniu pre daňové účely vydávaných v tuzemsku.⁵⁸

V odstavci 1 zmieneného paragrafu možno nájsť vymedzenie dvoch základných podstát súvisiacich s týmto trestným činom.⁵⁹ K naplneniu znakov prvej základnej podstaty podľa odstavcu 1 §244 Trestného zákoníku je potrebné aby páchatel' nakladal s nálepkami, kontrolnými páskami a inými predmetmi slúžiacimi k označeniu pre daňové účely v rozpore s právnymi predpismi a zároveň v úmysle zabezpečiť sebe alebo inej osobe neoprávnený prospech alebo spôsobiť inej osobe škodu.⁶⁰

Znaky druhej skutkovej podstaty, vymedzené v odstavci 1 spomínaného paragrafu, naplní páchatel', ktorý v rozpore s právnymi predpismi daváža, skladuje, prepravuje alebo uvádza tovar do obehu bez predmetov slúžiacich k označeniu pre daňové účely.⁶¹

⁵⁶ KOCINA, Jan. Daňové trestné činy. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8, s. 164.

⁵⁷ DRAŠTÍK, Antonín. Trestní zákoník: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-790-4, s. 1730.

⁵⁸ DRAŠTÍK, Antonín. Trestní zákoník: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-790-4, s. 1736.

⁵⁹ NOVOTNÝ, Oto, Tomáš GŘIVNA, Pavel ŠÁMAL a Rudolf VOKOUN. Trestní právo hmotné. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. ISBN 978-80-7357-960-9, s. 280.

⁶⁰ §244 Zákona č. 40/2009 Sb., zákon trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

⁶¹ NOVOTNÝ, Oto, Tomáš GŘIVNA, Pavel ŠÁMAL a Rudolf VOKOUN. Trestní právo hmotné. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. ISBN 978-80-7357-960-9, s. 280.

Pre daňové účely sú v súčasnosti označované nálepkami, kontrolnými páskami a inými predmetmi k tomu určenými iba tabakové výrobky, lieh a minerálne oleje.⁶²

Páchateľovi, ktorý sa dopustí naplnenia niektorej z dvoch vyššie vymedzených skutkových podstát je na základe Trestného zákonníku udelený postih v podobe odňatia slobody na 2 až 8 rokov, prípadne zákaz činnosti. V prípade, že sa niektorej zo skutkových podstát dopustí páchatel' v spolupráci s minimálne dvoma ďalšími osobami alebo svojim jednaním zabezpečí pre seba alebo inú osobu prospech v značnom rozsahu, dôjde k naplneniu kvalifikovanej skutkovej podstaty tohto trestného činu. Za tento prečin vymedzuje Trestný zákonník páchatateľovi trest odňatia slobody na 1 až 5 rokov. Odňatie slobody na 2 až 8 rokov predstavuje Trestný zákonník ako potrestanie páchatel', ktorý sa dopustí zločinu tým, že získa prospech pre seba alebo inú osobu vo veľkom rozsahu.⁶³

K naplneniu trestnej zodpovednosti trestného činu porušenia predpisov o nálepkách a iných predmetoch k označeniu tovarov je v prípade základných skutkových podstát potrebné, aby páchatel' spáchal trestný čin úmyselne, pričom postačuje úmysel nepriamy. Inak tomu je v situácií, kedy páchatel' svojim jednaním naplní niektorú z kvalifikovaných skutkových podstát. V takejto situácií k naplneniu trestnej zodpovednosti postačuje porušenie predpisov z nebanlivosti. Aj napriek skutočnosti, že sa na trestný čin vymedzený v §244 nevťahuje inštitút účinnej ľútosti k zániku trestnej zodpovednosti páchatel'a zákon pripúšťa premlčanie trestného činu.⁶⁴

Pokiaľ ide o trestnú zodpovedosť za zvyšné vývojové štádia tohto trestného činu je nutné poznamenať, že vývojové štádium pokus je trestné rovnako ako dokonaný trestný čin, zatiaľ čo príprava trestnou nie je.⁶⁵

⁶² DRAŠTÍK, Antonín. Trestní zákoník: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-790-4, s. 1737.

⁶³ §244 Zákona č. 40/2009 Sb., zákon trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

⁶⁴ DRAŠTÍK, Antonín. Trestní zákoník: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-790-4, s. 1744-1746.

⁶⁵ DRAŠTÍK, poznámka 68, s. 1739.

3.2.1.5 FALŠOVANIE A POZMENENIE PREDMETOV K OZNAČENIU TOVAROV PRE DAŇOVÉ ÚČELY

Trestný čin zakotvený v §245 Trestného zákonníku obsahuje tak ako §244 v odstavci jedna charakteristiku dvoch základných skutkových podstát, pričom obe z týchto podstát predstavujú porušenie zákona definované ako prečin. Významom prvej skutkovej podstaty je jednanie, ktorým sa páchatel' dopustí pozmenenia - vykonania zmeny niektorej z náležitosti - alebo sfašovania – vyhotovenia napodobeniny - nálepky, kontrolnej pásky alebo iného predmetu k označeniu tovarov, slúžiacich prioritne pre daňové účely. Toto konanie musí obsahovať takzvaný druhý úmysel, čo znamená, že páchatel' tento trestný čin vykonáva v úmysle spôsobiť škodu inej osobe alebo zaopatriť inej osobe alebo sebe neoprávnený prospech.⁶⁶ Druhá základná skutková podstata, vymedzená v odstavci 1 §244 TZ je definovaná ako použitie sfašovaných alebo pozmenených nálepiek, kontrolných pásek alebo predmetov slúžiacich k označeniu tovarov pre daňové účely ako pravých alebo ich prosté uvedenie do obehu.⁶⁷

Za použitie predmetov slúžiacich k daňovým účelom ako pravých autor zákona považoval predovšetkým ich uplatenie spôsobom, ktorý zodpovedá ich určeniu a uvedením do obehu predaj takýchto predmetov, ich záměna za niečo iné, ich darovanie či akákoľvek iná forma rozširovania na trhu, súčasťou ktorej sú všetky možné druhy ponuky týchto predmetov tretím osobám.⁶⁸

Je nutné podotknúť, že ochrana, ktorú vytvára zákonná úprava Českej republiky v súvislosti s fľašovaním a pozmenením predmetov k označeniu tovarov pre daňové účely sa vzťahuje ako u §244 iba na tuzemské predmety používané k označeniu tovarov pre daňové účely.⁶⁹

Páchatel'om trestného činu vymedzeného v §245 TZ môže byť akákoľvek fyzická či právnická osoba, ktorá naplní niektorú to základných skutkových podstát v tomto ustanovení trestného zákonníku.⁷⁰

⁶⁶ NOVOTNÝ, Oto, Tomáš GRIVNA, Pavel ŠÁMAL a Rudolf VOKOUN. Trestní právo hmotné. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. ISBN 978-80-7357-960-9, s. 281.

⁶⁷ §245 Zákona č. 40/2009 Sb., zákon trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

⁶⁸ DRAŠTÍK, Antonín. Trestní zákoník: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-790-4, s. 1754.

⁶⁹ DRAŠTÍK, Antonín. Trestní zákoník: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-790-4, s. 1748.

⁷⁰ NOVOTNÝ, Oto, Tomáš GRIVNA, Pavel ŠÁMAL a Rudolf VOKOUN. Trestní právo hmotné. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. ISBN 978-80-7357-960-9, s. 282.

K dosiahnutiu trestnej zodpovednosti páchatel'a, ktorý naplní znaky niektorej zo základných skutkových podstát, je ako u zvyšných trestných činov daňových potreba úmyslu páchatel'a, a to minimálne úmyslu nepriameho. Pri naplnení základnej skutkovej podstaty falšovania alebo pozmenenia predmetov slúžiacich pre daňové účely je okrem nepriameho úmyslu potrebný taktiež už spomínaný druhý úmysel, a to úmysel spôsobiť inej osobe škodu alebo úmysel zaopatriť sebe alebo inej osobe neoprávnený prospech.⁷¹ Pokiaľ ide o páchatel'a, ktorý svojim jednaním naplnil znaky niektorej z kvalifikovaných skutkových podstát, k naplneniu trestnej zodpovednosti plne postačuje nedbalosť.⁷²

Za obe skutkové podstaty vymedzené v §245 je možné podľa Trestného zákonníku uložiť páchatel'ovi týchto prečinov trest v podobe odňatia slobody až na jeden rok, prepadnutie veci alebo zákaz činnosti. V prípade že sa páchatel' dopustí kvalifikovanej skutkovej podstaty, ktorej významom je spáchanie niektorej zo základných skutkových podstát vymedzených v odstavci 1 paragrafu 245 Trestného zákonníku v značom rozsahu, prípadne že takýmto jednaním získa pre seba alebo iného neoprávnený prospech v značom rozsahu je podľa Trestného zákonníku páchatel' potrestaný odňatím slobody na 6 mesiacov až 5 rokov alebo peňažným trestom. Ak páchatel' získa jednaním vymedzeným v niektorej zo základných skutkových podstát podľa §245 pre seba alebo inú osobu prospech veľkého rozsahu, bude mať jeho trest podobu odňatia slobody na 2 až 8 rokov čo predstavuje naplnenie podmienok potrebných pre spáchanie zločinu.⁷³

Trestný čin vymedzený v §245 je premlčateľný, čím možno dôjsť k zániku trestnej zodpovednosti páchatel'a.⁷⁴

Vzhľadom k vývojovému štádiu trestného činu je potrebné spomenúť, že zatiaľ čo príprava tohto trestného činu trestná nie je, pokus je z hľadiska trestnej zodpovednosti povýšený na dokonaný trestný čin a tak trestným je.⁷⁵

⁷¹ NOVOTNÝ, Oto, Tomáš GRIVNA, Pavel ŠÁMAL a Rudolf VOKOUN. Trestní právo hmotné. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. ISBN 978-80-7357-960-9, s. 282.

⁷² DRAŠTÍK, Antonín. Trestní zákoník: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-790-4, s. 1755-1756.

⁷³ §245 Zákona č. 40/2009 Sb., zákon trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

⁷⁴ DRAŠTÍK, Antonín. Trestní zákoník: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-790-4, s. 1757.

⁷⁵ DRAŠTÍK, Antonín. Trestní zákoník: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-790-4, s. 1751.

3.2.2 Činy správně trestné

Okrem jednanja porušujúceho predpisy v podobe trestných činov daňových sa môže páchatel' dopustiť svojím konaním aj činov správne trestných, pôvodne chápaných ako priestupky a iné správne delikty. Podľa novej právnej úpravy platnej k 1.7.2017 sa tieto pojmy zjednotili, a tak sú činy správne trestné obecné nazývané ako priestupky. Narozdiel od trestných činov daňových, pri výkone priestupkov nedochádza k súdnemu trestaniu páchatel'a, ale k trestaniu správne, radenému do správneho práva trestného, v závislosti na čom trestanie týchto priestupkov spadá do právomoci orgánov verejnej správy, čo predstavuje naplnenie funkcie mocenskej ochrany.⁷⁶

Ako je uvedené v Zákone č.250/2016 Sb., zákon o zodpovednosti za priestupky a konaní o nich, za priestupok možno považovať protiprávny spoločensky-škodlivý čin vykazujúci znaky stanovené zákonom, pričom sa nejedná o trestný čin. Takýto čin musí byť za priestupok zákonom výslovne označený.⁷⁷

Vzhľadom k skutočnosti, že sa povaha a princípy trestných a správnych deliktov často prelínajú, ich rozdiel možno nájsť v miere škodlivosti. Zatiaľ čo páchatel' trestných činov daňových, považovaných za činy s vyššou mierou škodlivosti, je postihovaný sankciami trestnými, vymedzenými v trestnom zákonníku, v prípade vykonania činu správne trestného je jednanie páchatel'a postihované miernejším postihom, a teda správnym trestom vymedzeným v Zákone o zodpovednosti za priestupky a konaní o nich.⁷⁸

Medzi činy správne trestné možno spomedzi daňových predpisov zaradiť napríklad porušenie povinnosti mlčanlivosti vymedzenej v § 246 Daňového poriadku. Vykonanie priestupku spočíva v porušení mlčanlivosti, ktorá osob vychádza predovšetkým z jednej zo základných zásad správy daní, a to zásady neverejnosti zakotvene v § 9 Daňového poriadku. §9 DŘ pritom hovorí, že správa daní je neverejná, a tak majú úradné osoby a osoby zúčastnené na správe daní povinnosť zachovávať mlčanlivosť o všetkom tom, čo sa dozvedeli v spojitosti

⁷⁶ PRŮCHA, Petr. Správní trestání a jeho příklon k povaze trestání soudního. KALVODOVÁ, Věra, Marek FRYŠTÁK a Jan PROVAZNÍK, ed. Trestní právo (stále) v pohybu: pocta Vladimíru Kratochvílovi. Brno: Masarykova univerzita, 2018. s. 311-322. ISBN 978-80-210-8921-1, s. 312.

⁷⁷ Zákon č. 250/2016 Sb., zákon o zodpovednosti za priestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů.

⁷⁸ PRŮCHA, Petr. Správní trestání a jeho příklon k povaze trestání soudního. KALVODOVÁ, Věra, Marek FRYŠTÁK a Jan PROVAZNÍK, ed. Trestní právo (stále) v pohybu: pocta Vladimíru Kratochvílovi. Brno: Masarykova univerzita, 2018. s. 311-322. ISBN 978-80-210-8921-1, s. 314.

so správou daní. Povinnosť mlčanlivosti sú takto vymedzené osoby povinné dodržiavať, a to za podmienok stanovených v Daňovom poriadku či inom zákone.⁷⁹

Z ustanovení Zákona o stabilizácii verejných rozpočtov sa za čin správne trestný považuje napríklad §27 v Časti 45 Zákona o stabilizácii verejných rozpočtov, venujúci sa problematike dane zo zemného plynu a niektorých ďalších plynov. Tento priestupok spočíva v konaní páchatel'a, ktorý nevystaví daňový doklad alebo doklad o predaji plynu, prípadne dodá plyn osobe, ktorá nie je držiteľom povolenia k jeho nadobudnutiu. Obdobne sa za činy správne trestné považujú aj §26 Časti 46 zmieneneho zákona zaoberajúcej sa daňou z pevných palív či §27 Časti 47 tohto zákona venujúci sa problematike dane z elektriny.⁸⁰

Činy správne trestné upravené v zákone o spotrebných daniach možno nájsť v Časti 9 tohto zákona nazvanej "Priestupky". Táto časť je následne rozdelená na desať hláv, pričom hlava I-VIII sa zaoberajú konkrétnymi priestupkami vykonateľnými páchatel'om na rôznych úsekoch správy spotrebných daní.⁸¹

⁷⁹ Zákon č. 280/2009 Sb., zákon daňový rád, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁰ Zákon č. 261/2007 Sb., zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

⁸¹ Zákon č. 353/2003 Sb., zákon o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

4 KATALÓG SANKCIÍ

Katalóg sankcií, ktorý nájdete v tejto kapitole mojej bakalárskej práce obsahuje všetky sankcie, ktoré sú z môjho uhla pohľadu uložitelné za vykonanie niektorého z činov správne či súdne trestného v oblasti daňového práva sensu stricto.

4.1 Sankcie upravené v Trestnom zákonníku

Trestný zákonník v Hlave IV, konkrétne v §36 vymedzuje, že za trestné sankcie uložitelné v súvislosti so spáchaním trestného činu sú považované tresty a ochranné opatrenia.

4.1.1 Tresty

Tresty, ktoré má Trestný zákonník v tomto ustanovení na mysli možno nájsť v ďalších ustanoveniach tohto predpisu a to konkrétne v §52 nazvanom Druhy trestov. Pre oblasť trestných činov daňových v zmysle dane sensu stricto sú však použiteľné iba niektoré druhy týchto trestov, a to konkrétne:

4.1.1.1 ODŇATIE SLOBODY

Vzhľadom na závažnosť vykonaného trestného činu sa výkon odňatia slobody delí na tri spôsoby a to konkrétne:

- nepodmienené odsúdenie k trestu odňatia slobody,
- podmienené odsúdenie k trestu odňatia slobody
- a podmienený trest odňatia slobody s dohľadom.⁸²

Pri výkone trestu odňatia slobody v podobe nepodmieneného odsúdenia je páchatel'ovi súdom uložený trest odňatia slobody až do dĺžky 20 rokov, pričom za trestný čin, u ktorého je horná hranica trestnej sazby neprevyšujúca 5 rokov môže súd udeliť páchatel'ovi podmienené

⁸² ods. 2, §52, Zákon č. 40/2009 Sb., zákon trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

odsúdenie k trestu odňatia slobody. Takéto uloženie trestu je však podmienené tým, že uloženie iného trestu by zjavne nevedlo k vedeniu riadneho života páchatelom.⁸³

Pokiaľ ide o trestné činy daňové v zmysle dane sensu stricto, udelenie odňatia slobody súd ukladá v súvislosti s trestným činom

- skrátenie dane podľa § 240 TZ v rozmedzí šesť mesiacov až desať rokov,
- neodvedenie dane podľa § 241 TZ s hornou hranicou trestnej sadzby osem rokov,
- nesplnenie oznamovacej povinnosti podľa §243 TZ s trestnou sadzbou dva až štyri roky,
- porušenie predpisov o nálepkách a iných predmetoch k označeniu tovarov podľa §244 TZ s hornou hranicou trestnej sadzby osem rokov
- a falšovanie a pozmenenie predmetov k označeniu tovarov pre daňové účely podľa §245 TZ s trestnou sadzbou maximálne osem rokov.

Pod pojmom odňatie slobody možno v určitých prípadoch, kedy páchatelovi hrozí za vykonanie zvlášť závažného trestného činu minimálne 20 rokov odňatia slobody, rozumieť aj výnimočný trest⁸⁴, ktorý sa však v súvislosti s trestnými činmi daňovými, vzhľadom na ich hornú hranicu trestnej sadzby odňatia slobody, neukladá.

4.1.1.2 *PENAŽNÝ TREST*

Trestanie páchatel'a udelením sankcie peňažný trest spočíva v určení čiastky, tvorenej dennou sadzbou vo výške 100kč -50 000kč, vo výmere 20 -730 celých denných sadzieb, ktorú musí páchatel' zaplatiť.⁸⁵

Peňažný trest možno na základe Trestného zákonníku udeliť páchatel'ovi, ktorý sa dopustil v súvislosti s daňovým právom sensu stricto trestnej činnosti v podobe:

- neodvedenia dane podľa §241 TZ, ak takýmto jednaním získal pre seba alebo inú osobu značný prospech,
- nesplnenia oznamovacej povinnosti v daňovom konaní podľa §243 TZ, ak spáchal tento trestný čin v značnom rozsahu

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

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

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

- alebo falšovania a pozmenenia predmetov k označeniu tovarov pre daňové účely podľa §245 TZ, pokiaľ tento trestný čin vykonal v značnom rozsahu alebo ním získal pre seba alebo inú osobu značný prospech.

4.1.1.3 PREPADNUTIE VECI

Vzhľadom na povahu trestu “prepadnutie veci“ je uloženie tohto trestu výslovne uvedené iba v súvislosti s trestným činom falšovanie a pozmenenie predmetov k označeniu tovarov pre daňové účely vymedzenom v §245 TZ. Takéto trestanie postihuje páchatel’a, ktorému vec určená k prepadnutiu náleží, pričom prepadnutá vec pripadá do vlastníctva štátu.⁸⁶

4.1.1.4 ZÁKAZ ČINNOSTI

Súd môže v súvislosti s vykonávaním trestnej činnosti páchatel’ovi činu uložiť trest v podobe zákazu činnosti na dobu jeden až desať rokov⁸⁷, pričom v súvislosti s trestnými činmi daňovými je jeho uloženie možné pri vykonaní ktoréhokol’vek z trestných činov daňových vymedzených v Trestnom zákonníku.

Výkon tohto trestu spočíva v zákaze výkonu zamestnania, povolania, funkcie či inej činnosti, ku výkonu ktorej je potrebné disponovať zvláštnym povolením alebo je jej výkon upravený iným právnym predpisom.⁸⁸

4.1.1.5 ULOŽENIE TRESTU PODĽA §53/2 TZ

Trestný zákonník v §53, nazvanom Ukladanie viacerých trestov samostatne a vedľa seba, vymedzuje v odstavci dva navyše tresty, ktoré možno uložiť samostatne aj v prípade, kedy trestný zákonník výslovne tento druh trestu pre niektorý trestný čin nestanovuje. Pri uložení niektorého z týchto trestov však musia byť naplnené obecné podmienky uloženia trestu vymedzené v obecnej časti Trestného zákonníku⁸⁹. V súvislosti s trestaním trestných činov

⁸⁶ §70, Zákon č. 40/2009 Sb., zákon trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁷ §73, Zákon č. 40/2009 Sb., zákon trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁸ NOVOTNÝ, František a Česko. Trestní zákoník 2010: stav k 1.4.2010 : komentář, judikatura, důvodová zpráva. Praha: Eurounion, 2010. s. 177. ISBN 978-80-7317-084-4. Dostupné také z: <https://kramerius5.nkp.cz/uuid/uuid:3fd5a6e0-6b24-11e6-b2a7-5ef3fc9ae867>

⁸⁹ DRAŠTÍK, Antonín. Trestní zákoník: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-790-4, s. 432. Dostupné také z: <https://kramerius5.nkp.cz/uuid/uuid:9ff30b50-aab8-11e8-99aa-005056827e51>

teda možno dôjsť aj k uloženiu trestu, ktorý pre tieto činy nie je výslovne uvedený, a to konkrétne trestu v podobe:

- domáceho väzenia,
- obecné prospešných prác,
- peňažného trestu,
- zákazu vstupu na športové, kultúrne a iné spoločenské akcie ,
- vyhostenia
- a zákazu pobytu.

Okrem splnenia podmienky obecnej uložitelnosti trestu je k uloženiu trestu v podobe zákazu pobytu možno dôjsť len pri spáchaní úmyselného trestného činu, ktorého horná trestná sazdba odňatia slobody neprevyšuje tri roky.⁹⁰

4.1.2 Ochranné opatrenia

Za sankciu ukladanú páchatel'ovi môže byť v súvislosti s vykonaním trestného činu považované aj ochranné opatrenie ukladané súdom. Takéto opatrenie možno uložiť nie len osobe trestne zodpovednej ale aj osobe, ktorá trestne zodpovedná nie je,⁹¹ a to vo chvíli, kedy je ochranné opatrenie primerané povahe a závažnosti činu vykonaného páchatel'om a nebezpečeniu hroziaceho zo strany páchatel'a voči chránenému záujmu či voči nemu samému a jeho pomerom.⁹²

4.1.2.1 Ochranné liečenie

Ochranné liečenie je páchatel'ovi ukladané, v úmysle nápravy, súdom maximálne na dva roky, pričom o jeho predĺžovaní môže súd opätovne rozhodovať až do chvíle, kedy dôjde k naplneniu jeho účelu.⁹³ Tento druh sankcie súd ukladá páchatel'ovi vo chvíli kedy:

- páchatel' nie je pre svoju nepríčetnosť trestne zodpovedný,
- je pobyt páchatel'a na slobode nebezpečný,

⁹⁰ DRAŠTÍK, Antonín. Trestní zákoník: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-790-4, s. 432.

⁹¹ DRAŠTÍK, Antonín. Trestní zákoník: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-790-4, s. 659.

⁹² §96, Zákon č. 40/2009 Sb., zákon trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

⁹³ ods. 6, §96, Zákon č. 40/2009 Sb., zákon trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

- by bolo možné dosiahnuť nápravy páchatel'a, ktorý spáchal trestný čin v stave zmenšenej príčetnosti alebo v stave vyvolanom duševnou poruchou, pričom k vyvolaniu takéhoto stavu nedošlo v súvislosti s návykovými látkami
- alebo páchatel' spáchal trestný čin v súvislosti so zneužívaním návykovej látky – ochranné opatrenie sa však neuloží, ak je zrejmé že účelu tohto opatrenia nemožno vzhľadom na páchatel'a dosiahnuť.⁹⁴

V prípade, kedy je zrejmé, že k náprave páchatel'a pomocou ochranného liečenia nedôjde, môže súd rozhodnúť o ukončení ochranného liečenia. V takejto situácii môže súd páchatel'ovi v snahe prevencie pred spáchaním ďalšieho trestného činu udeliť páchatel'ovi dohľad nad jeho chovaním na dobu 5 rokov.⁹⁵

4.1.2.2 Zabezpečovacia detencia

Zabezpečovacia detencia je ochranné opatrenie súdom ukladané páchatel'ovi

- ktorý naplnil znaky zločinu a pre svoju nepríčetnosť nie je trestne zodpovedný,
- ktorý vykonal zločin v stave zmenšenej príčetnosti alebo v stave, ktorý mu vyvolala duševná porucha,
- ktorý opätovne vykonal zločin pod vplyvom návykovej látky,

príčom je pobyt páchatel'a na slobode nebezpečný a k budúcej ochrane spoločnosti nepostačuje uloženie ochranného liečenia.⁹⁶

Takéto opatrenie je ukladané bez uvedenia konkrétnej dĺžky trvania, a to na dobu potrebnú k ochrane spoločnosti, pričom každého pol roka dochádza k preverovaniu neplnoletej osoby a každý rok k preverovaniu osoby plnoletej v snahe zistiť, či u páchatel'a stále existujú dôvody na ponechanie v zabezpečovacej detencii.⁹⁷

Výkon zabezpečovacej detencie prebieha v na to určenom ústave.⁹⁸

⁹⁴ §99, Zákon č. 40/2009 Sb., zákon trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

⁹⁵ NOVOTNÝ, František a Česko. Trestní zákoník 2010: stav k 1.4.2010 : komentář, judikatura, důvodová zpráva. Praha: Eurounion, 2010. s. 211. ISBN 978-80-7317-084-4.

⁹⁶ §100 Zákon č. 40/2009 Sb., zákon trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

⁹⁷ NOVOTNÝ, František a Česko. Trestní zákoník 2010: stav k 1.4.2010 : komentář, judikatura, důvodová zpráva. Praha: Eurounion, 2010. s. 213. ISBN 978-80-7317-084-4.

⁹⁸ ods. 4, §100, Zákon č. 40/2009 Sb., zákon trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

4.1.2.3 Zabranie veci

Trestný zákonník zakotvuje v §101 možnosť zabrať vec, ktorá je považovaná za nástroj trestnej činnosti, predstavuje bezprostredný výnos alebo nazanedbateľný sprostredkovaný výnos z takejto činnosti, prípadne je držaná v rozpore s niektorým z právnych predpisov. K zabraneniu veci možno dôjsť ak takáto vec náleží

- páchatel'ovi trestného činu, ktorého nie je možné stíhať alebo odsúdiť,
- páchatel'ovi trestného činu, u ktorého došlo k upusteniu od potrestania,
- inej osobe, na ktorú bola páchatel'om prevedená alebo ju nadobudla iným spôsobom,
- zvereneckému či podielovému fondu, prípadne inému obdobnému zariadeniu
- alebo ak takáto vec ohrozuje bezpečnosť spoločnosti a majetku, prípadne hrozí jej opätovné použitie k spáchaniu zločinu.⁹⁹

Namiesto zabrania veci môže súd okrem iného uložiť povinnosť takúto vec pozmeniť (tak aby nebola použiteľná pre spoločnosti-nebezpečný účel), odstrániť z nej určité zariadenia alebo označenia alebo obmedziť nakladanie s touto vecou. Vyslovením niektorej z týchto povinností súdom tak dochádza k obmedzeniu trestu zabrania veci, o ktorom môže byť opätovne rozhodnuté v prípade, že si páchatel' svoju povinnosť udelenú súdom nesplní v lehote, ktorá mu bola súdom stanovená.¹⁰⁰

V prípade, kedy páchatel' znemožní zabranie veci jej znehodnotením, zúžitkovaním alebo iným možným spôsobom môže súd udeliť zabranie náhradnej hodnoty, a to v rozsahu, ktorý zodpovedá hodnote veci, ktorá mala byť zabraná.¹⁰¹

4.1.2.4 Zabranie časti majetku

Sankciou zabranie časti majetku možno potrestať páchatel'a, ktorý sebe alebo inej osobe zabezpečil alebo sa pokúšal zabezpečiť majetkový prospech, pričom má súd za preukázané, že časť majetku páchatel'a pochádza práve z trestnej činnosti. Sankciu možno uložiť iba v prípade, že páchatel' bol pred súdom uznaný za vinného z vykonania úmyselného trestného činu, pričom

⁹⁹ §101, Zákon č. 40/2009 Sb., zákon trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

¹⁰⁰ NOVOTNÝ, František a Česko. Trestní zákoník 2010: stav k 1.4.2010 : komentář, judikatura, důvodová zpráva. Praha: Eurounion, 2010. s. 215. ISBN 978-80-7317-084-4.

¹⁰¹ DRAŠTÍK, Antonín. Trestní zákoník: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-790-4, s. 719.

za takýto trestný čin možno uložiť trest odňatia slobody s hornou hranicou trestnej sadby odsúdenia na minimálne 4 roky.¹⁰²

K zabraneniu majetku nadobudnutého v dôsledku vykonania trestnej činnosti môže dôjsť aj po tom, čo páchatel takýto majetok previedol či nadobudol do majetku manželov.¹⁰³

V prípade, že nie je jasné kde sa vec podliehajúca zabraneniu nachádza, že majú na veci podliehajúcej zabraneniu práva tretie osoby, alebo že v dôsledku konania páchatel'a dôjde k jej zničeniu, znehodnoteniu alebo znemožneniu z iného dôvodu, môže súd uložiť páchatel'ovi zabranie náhradnej hodnoty stanovenej na základe znaleckého posudku alebo iného odborného vyjadrenia.¹⁰⁴

4.2 Sankcie upravené v Zákone č. 280/2009 Sb., Daňový poriadok

Sankcie upravené v Daňovom poriadku predstavujú správne trestanie páchatel'a orgánom verejnej správy, pri porušení povinnosti ukladanej Daňovým poriadkom. Sankcie nachádzajúce sa v tomto predpise možno rozdeliť na sankcie za porušenie povinností peňažnej povahy a sankcie za porušenie povinností nepenažnej povahy.

4.2.1 Sankcie za porušenie povinností nepenažnej povahy

Pod sankciami za porušenie povinností nepenažnej povahy možno rozumieť Pokutu za porušenie povinnosti mlčanlivosti (§246 DŘ), Poriadkovú pokutu (§247 DŘ), Pokutu za nesplnenie povinnosti nepenažnej povahy (247a DŘ) a Pokutu za opozdené tvrdenie dane (§250 DŘ).

4.2.1.1 Pokuta za porušenie povinnosti mlčanlivosti

Právna úprava pokuty za porušenie povinnosti mlčanlivosti nachádza svoju úpravu v § 246 Daňového poriadku. Táto pokuta predstavuje sankciu za konanie fyzickej osoby spočívajúce v porušení povinnosti mlčanlivosti, ktorou je osoba viazaná pri správe daní za podmienok stanovených Daňovým poriadkom, pričom je uloženie pokuty možné až do výšky 500 000kč.¹⁰⁵

¹⁰² §102a, Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰³ ods. 3, §102a, Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰⁴ ods. 4, §102a, Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

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

4.2.1.2 *Poriadková pokuta*

Právne zakotvenie poriadkovej pokuty sa nachádza v §247 Daňového poriadku. Poriadková pokuta v tomto prípade predstavuje peňažnú sankciu ukladanú daňovému subjektu, ktorý pri jednaní vedenom správcom dane napriek predošlému upozorneniu ruší poriadok alebo sa chová urážlivo, či subjektu, ktorý nepočúva pokyny úradných osôb. Z uvedeného vyplýva, že poriadkovú pokutu využíva správca dane pri regulácii jednania a postihovaní jeho narušovania.¹⁰⁶

Takéto chovanie považuje daňový poriadok za snahu subjektu o závažné sťažovanie správy, v dôsledku čoho je možné osobe sťažujúcej správu daní uložiť pokutu až do výšky 50 000kč. Pokutu v rovnakej výške možno uložiť aj daňovému subjektu ktorý vykoná hrubo urážlivé podanie.¹⁰⁷

Uloženie poriadkovej pokuty správcom dane až do výšky 500 000kč hrozí tomu, kto závažným spôsobom sťažuje alebo marí správu daní. Za marenie či sťažovanie správy daní závažným spôsobom sa považuje nereagovanie osoby na výzvu správcu dane v lehote, ktorá mu bola stanovená, čím si osoba nesplní svoju procesnú povinnosť, ktorú jej stanovuje zákon.¹⁰⁸

Poriadkovú pokutu možno daňovému subjektu ukladať opakovane, avšak najneskôr do jedného roku odo dňa, kedy vznikol dôvod pre uloženie tejto pokuty.¹⁰⁹

4.2.1.3 *Pokuta za nesplnenie povinnosti nepenažnej povahy*

Právna úprava Pokuty za nesplnenie povinnosti nepenažnej povahy sa nachádza podľa súčasnej platnej úpravy v §247a Daňového poriadku. Dôvodom zavedenia tejto sankcie, ktorá má dopĺňať poriadkovú pokutu, bola snaha o zefektívnenie naplňovania zásady súčinnosti, a s tým súvisiacim dobrovoľným plnením stanovených povinností.¹¹⁰

Takto vymedzená pokuta, ktorej výška môže dosahovať až 500 000 Kč, postihuje dva okruhy nesplnenia povinností, a to nesplnenie ohlasovacej, registračnej, oznamovacej, záznamnej či evidenčnej povinnosti alebo nerešpektovanie povinnosti vykonať podanie podľa

¹⁰⁶ KOCINA, Jan. Daňové trestné činy. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8, s. 451.

¹⁰⁷ ods. 3, §247, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰⁸ ods. 2, § 247, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

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

¹¹⁰ LICHNOVSKÝ, Ondřej. Daňový řád: komentář. 3. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 845-847.

§72 ods. 1 elektronicky. S ohľadom na odstavec 4 tohto ustanovenia je však nutné spomenúť, že v prípade, že v dôsledku nevykonania podania elektronickým spôsobom dôjde k závažnému sťažovaniu správy daní, správca dane môže daňovému subjektu uložiť navyše pokutu až do výšky 50 000kč.¹¹¹

O tom, či daňovému subjektu vzniká povinnosť zaplatiť pokutu za nesplnenie povinnosti nepeňažnej povahy rozhoduje platobným výmerom príslušný správca dane. Pokuta je následne správcom dane predpísaná do evidencie daní a je splatná do 30 dní odo dňa oznámenia platobného výmeru, pričom sa nehľadí na jeho právnu moc.¹¹²

4.2.1.4 Pokuta za opozdené tvrdenie dane

Pokuta za opozdené tvrdenie dane má svoju právnu úpravu zakotvenú v §250 Daňového poriadku. Zmyslom zavedenia tejto sankcie je trestanie daňového subjektu, ktorý daňové tvrdenie nepodá v lehote, ktorá je pre podanie tvrdenia stanovená.

Obecne sú lehoty pre podanie daňového tvrdenia vymedzené v ustanoveniach Daňového poriadku, no ich úprava sa môže v konkrétnych daňových predpisoch odlišovať. Začiatok behu lehoty pokuty sa v tomto prípade nezačína uplynutím lehoty pre podanie tvrdenia, ale toleruje sa omeškanie 5 pracovných dní.¹¹³

Výška pokuty sa v súvislosti s opozdeným daňovým tvrdením odvíja od dĺžky opozdenia a výšky stanovenej dane, daňového odpočtu či daňovej straty, pričom výška pokuty sa v prípade dane a daňového odpočtu počíta ako 0.05% stanovenej dane, daňového odpočtu za každý nasledujúci deň opozdenia a 0.01% stanovenej daňovej straty za každý nasledujúci deň opozdenia. Všetky tieto pokuty však možno udeliť v maximálnej výške 5% stanovenej dane, daňového odpočtu či daňovej straty, ktorá nemôže presahovať 300 000kč.¹¹⁴

Vzhľadom na súčinnosť daňového subjektu sú pri ukladaní pokuty stanovené určité hranice kedy daňovému subjektu povinnosť zaplatiť pokutu nevzniká, je mu znížená na polovicu alebo mu naopak vzniká v najvyššej možnej hranici.

¹¹¹ §247a, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹² LICHNOVSKÝ, Ondřej. Daňový rád: komentář. 3. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 845-847.

¹¹³ LICHNOVSKÝ, Ondřej. Daňový rád: komentář. 3. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 850-855.

¹¹⁴ KOCINA, Jan. Daňové trestné činy. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8, s. 452.

- V prípade, že daňový subjekt dodatočne daňové tvrdenie podá, čím mu vznikne pokuta za opozdené tvrdenie dane vo výške maximálne 200kč, daňovému subjektu povinnosť uhradiť túto pokutu nevzniká.
- Pokuta za opozdené tvrdenie dane je znížená na polovicu daňovému subjektu, ktorý si splní svoju povinnosť dodatočne, a to do 30 dní odo dňa, kedy mu márne uplynula lehota pre podanie daňového tvrdenia a zároveň u neho nebolo v danom kalendárnom roku zistené žiadne iné omeškanie v súvislosti s podaním daňového tvrdenia.
- Pokiaľ subjekt nepodá daňové tvrdenie ani dodatočne, kým ešte má možnosť toto tvrdenie podať, použije sa pri výpočte výšky pokuty za opozdené tvrdenie dane horná hranica, pričom pokuta musí byť udelená vo výške minimálne 500kč.¹¹⁵

Splatnosť pokuty sa odvíja od doručenia platobného výmeru daňovému subjektu a to konkrétne do 30 dní od doručenia.¹¹⁶

4.2.2 Sankcie za porušenie povinností peňažnej povahy

Pod sankciami za porušenie povinností nepeňažnej povahy možno rozumieť Penále (§251 DŘ), Úrok z omeškania (§252 DŘ), Úrok z neoprávneného jednanja správcu (§254 DŘ) Úrok z daňového odpočtu (§254a DŘ), a Úrok z vrátiteľného preplatku a Úrok z odkladu platenia čiastky, ktoré sú vymedzené v ďalších ustanoveniach Daňového poriadku.

4.2.2.1 Penále

Vznik sankcie v podobe penále upravenej v §251 Daňového poriadku súvisí s nesprávnym tvrdením a odvedením dane zo strany subjektu, ktorý zo zákona nesie dôkazné bremeno.¹¹⁷

Pri počítaní výšky penále je významná výška domeranej dane. V prípade, že správca dane dospeje k záveru, že daňový subjekt v daňovom tvrdení uviedol daňovú povinnosť nižiu než je jeho daňová povinnosť v skutočnosti, vzniká daňovému subjektu povinnosť zaplatiť

¹¹⁵ §250, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹⁶ ods. 6, §250, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹⁷ LICHNOVSKÝ, Ondřej. Daňový rád: komentář. 3. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 856-860.

sankciu v podobe penále počítaného ako 20 % z domeranej dane. V situácií kedy dôjde k zisteniu, že daňový subjekt vykazoval v daňovom tvrdení vyšší daňový odpočet alebo vyššiu daňovú stratu, správca dane subjektu uloží sankciu v podobe penále vo výške 20% z rozdielu uvedeného a skutočného daňového odpočtu a 1% z rozdielu uvedenej a skutočnej daňovej straty.¹¹⁸

V prípade, že daňovému subjektu vznikla povinnosť platiť penále z dôvodu upltnenia zníženej daňovej straty, správca dane vymeria subjektu penále vypočítané ako 20% navýšenia dane znížené o 1% znižovanej daňovej straty.¹¹⁹

Vznik povinnosti platiť sankciu je ovplyvnený súčinnosťou daňového subjektu. Pokiaľ daňový subjekt podá dodatočné daňové priznanie, na základe ktorého mu bude daň domeraná, daňovému subjektu povinnosť zaplatiť penále nevznikne.¹²⁰

4.2.2.2 Úrok z omeškania

Úrok z omeškania, vymedzený v §252 Daňového poriadku vzniká daňovému subjektu v situácií, kedy daňový subjekt neuhradí daň v priebehu lehoty stanovenej pre splatenie dane. Neuhradením splatnej dane včas sa daňový subjekt dostáva v deň nasledujúci po marnom uplynutí lehoty do omeškania, za čo mu vzniká povinnosť uhradiť úrok z omeškania predstavujúci sankciu daňovému subjektu za ekonomickú náhradu očakávaného príjmu z dane, ktorú musia verjné rozpočty dočastne získať z iných zdrojov.¹²¹

Daňovému subjektu vzniká povinnosť uhradiť úrok z omeškania za dni započaté piatym pracovným dňom po marnom uplynutí splatnosti dane až do dňa platby dane, vrátane. V prípade podania dodatočného daňového tvrdenia vzniká daňovému subjektu aj náhradný deň splatnosti dane. Táto skutočnosť však nemení nič na plynutí úroku z omeškania započatého piatym dňom po uplynutí pôvodného dňa splatnosti.¹²²

¹¹⁸ KOCINA, Jan. Daňové trestné činy. Plzeň: Vydavateľství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavateľství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8, s. 453.

¹¹⁹ ods. 2, §251, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů.

¹²⁰ ods. 4, §251, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů.

¹²¹ KOCINA, Jan. Daňové trestné činy. Plzeň: Vydavateľství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavateľství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8, s. 453.

¹²² LICHNOVSKÝ, Ondřej. Daňový rád: komentář. 3. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 861-864.

Výška úroku z omeškania predstavuje výšku ročnej repo sazby stanovenej Českou národnou bankou platnej k prvému dňu príslušného kalendárneho polroka navýšenej o 14 percentných bodov.¹²³

Výnimkou zo vzniku povinnosti daňového subjektu uhradiť úrok z omeškania je úhrada úroku nižšieho ako 200kč vymedzená v ods. 1 §253 DŘ. V prípade nedoplatkou na príslušenstve dane a peňažnom plnení, ktorý je splatný v rámci delenej správy sa inštitút úroku z omeškania nevyužíva.¹²⁴

4.2.2.3 Úrok z neoprávneného jednania správcu dane

Sankciou uložitelnou správcovi dane je úrok z neoprávneného jednania správcu dane upravený v §254 Daňového poriadku.

Vznik nároku daňového subjektu na úrok z neoprávneného jednania správcu dane pripadá v úvahu, pokiaľ daňový subjekt na základe rozhodnutia správcu dane uhradil daň, pričom došlo k následnej zmene alebo zrušeniu rozhodnutia v dôsledku nezákonnosti rozhodnutia spôsobeného pochybením správcu dane.¹²⁵

Doba po ktorú náleží daňovému subjektu úrok počína dňom po splatnosti dane a výška úroku z neoprávneného jednania správcu dane sa rovná výške ročnej repo sazby navýšenej o 14 percentných bodov. Zmienou repo sadzbou má toto uznesenie na mysli repo sadzbu stanovenú Českou národnou bankou, platnou k prvému dňu príslušného kalendárneho polroka.¹²⁶

V prípade, že bolo vzhľadom na rozhodnutie správcu dane neopravnene vedené voči daňovému subjektu exekučné konanie, výška úroku náležiacého daňovému subjektu je počas vedenia exekučného konania dvojnásobná.¹²⁷

Na predpísanie úroku na osobný daňový účet oprávneného daňového subjektu má správca dane 15 dennú lehotu plynúcu odo dňa účinnosti nového rozhodnutia.¹²⁸

¹²³ ods. 2, §252, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů.

¹²⁴ §253, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů.

¹²⁵ KOCINA, Jan. Daňové trestné činy. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8, s. 454.

¹²⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej. Daňový rád: komentář. 3. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 866-871.

¹²⁷ ods. 2, §254, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů.

¹²⁸ ods. 3, §254, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů.

4.2.2.4 Úrok z daňového odpočtu

Úrok z daňového odpočtu predstavuje sankciu za porušenie povinnosti peňažnej povahy zo strany správcu dane. Vymedzenie tejto sankcie sa nachádza ako jednej z mála sankcií mimo časti štvrtej Daňového poriadku, a to v časti piatej tohto poriadku, konkrétne v § 254a.

Úrok z daňového odpočtu patrí daňovému subjektu, ktorému vznikol daňový odpočet a napriek tejto skutočnosti mu ho správca dane do 4 mesiacov od uplynutia lehoty na podanie daňového tvrdenia, z ktorého vyplýva vznik daňového odpočtu, nevrátil ani ho nepoužil na úhradu iných vzniknutých nedoplatkov, najneskôr však do uplynutia lehoty určenej pre vrátenie daňového odpočtu. Takýto úrok náleží daňovému subjektu od prvého dňa, nasledujúceho po uplynutí 4 mesiacov až do doby vrátenia daňového odpočtu alebo jeho využitia na úhradu iných nedoplatkov, a to vo výške ročnej repo sadzby stanovenej Českou národnou bankou, platnej pre prvý deň príslušného kalendárneho polroku zvýšenej o 2 percentné body.¹²⁹

Takto vypočítaný úrok má správca dane povinnosť predpísať na osobný daňový účet daňového subjektu najneskôr do 15 dní od doručenia rozhodnutia o stanovení daňového odpočtu spolu s vrátiateľným preplatkom, ak takýto preplatok daňovému subjektu vznikol.¹³⁰

Opozdené vrátenie daňového odpočtu možno ďalej sankcionovať ako úrok z vrátiateľného preplatku podľa §155 ods. 5 Daňového poriadku.¹³¹

4.2.2.5 Úrok z vrátiateľného preplatku

V Daňovom poriadku sa okrem už zmienených sankcií definovaných v im náležitých samostatných ustanoveniach nachádza aj vymedzenie úroku z vrátiateľného preplatku, skryté v ods. 5 §155.

V tomto ustanovení je zakotvený vznik úroku z vrátiateľného preplatku náležiacého daňovému subjektu. Úrok z vrátiateľného preplatku predstavuje sankciu, ktorá postihuje správcu dane v prípade, že daňovému subjektu vráti vrátiateľný preplatok po uplynutí lehoty,

¹²⁹ §245a, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů.

¹³⁰ ods. 4, §254a, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů.

¹³¹ LICHNOVSKÝ, Ondřej. Daňový rád: komentář. 3. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 872-878.

ktorá mu bola na vrátenie stanovená, čím daňovému subjektu skrátil právo na včasné obdržanie platby.¹³²

Nárok na úrok z vrátiteľného preplatku vzniká daňovému subjektu dňom nasledujúcim po márnom uplynutí lehoty stanovenej pre vrátenie vrátiteľného preplatku a končí dňom odpísania tohoto preplatku z účtu správcu dane, pričom výška úroku z vrátiteľného preplatku, náležiaco daňovému subjektu, zodpovedá výške ročnej repo sadzby navýšenej o 14 percentných bodov, platnej k prvému dňu príslušného kalendárneho polroka podľa Českej národnej banky.¹³³

Evidencia daňového preplatku na účte daňového subjektu zaniká po uplynutí 6 rokov od konca roku, v ktorom daňovému subjektu daňový preplatok vznikol. Pokiaľ si daňový subjekt o vrátiteľný preplatok do uplynutia tejto lehoty nepožiadá, nárok na preplatok mu zaniká a stáva sa príjmom rozpočtu, slúžiaco k hradeniu činnosti príslušného správcu dane.¹³⁴

4.2.2.6 Úrok z odkladu platenia čiastky

Poslednou sankciou upravenou v Daňovom poriadku je úrok z odkladu platenia čiastky upravený v §157 Daňového poriadku, ktorý úzko súvisí s inštitútom odloženia platby. Vznik úroku z odkladu platenia čiastky predstavuje sankciu ukladanú daňovému subjektu za predĺženie lehoty na úhradu čiastky.

Nárok daňového subjektu na odloženie platieb do budúcnosti naväzuje na rozhodnutie správcu dane o umožnení odkladu platenia na základe žiadosti podanej daňovým subjektom. Týmto rozhodnutím dochádza k upusteniu od povinnosti platenia úroku z omeškania, pričom daňovému subjektu vzniká povinnosť platiť úrok z odkladu platenia čiastky.¹³⁵

Zmyslom žiadosti o odklad platby je úmysel daňového subjektu platiť úrok nižší, než úrok z omeškania, keďže výška úroku z odkladu platby čiastky predstavuje výšku ročnej repo sadzby platnej k prvému dňu príslušného kalendárneho polroka, navýšenej o 7 percentných bodov podľa Českej národnej banky.¹³⁶

¹³² LICHNOVSKÝ, Ondřej. Daňový řád: komentář. 3. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 577-585.

¹³³ ods. 5, §155, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

¹³⁴ ods. 7, §155, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

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

¹³⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej. Daňový řád: komentář. 3. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 590-591.

Úrok z odkladu platenia čiastky je splatný do 30 dní odo dňa doručenia platobného výmeru daňovému subjektu, ktorý správca dane vydá bezodkladne po ukončení odkladu platenia. V prípade, kedy úrok z odkladu platenia nepresiahne výšku 100 Kč, k predpísaniu platobného výmeru daňovému subjektu nedôjde.¹³⁷

4.3 Sankcie podľa Zákona č. 586/1992 Sb., o daniach z príjmu

V ustanoveniach Zákona č. 586/1992 Sb., o daniach z príjmu možno nájsť dve sankcie uložitelné daňovému subjektu pri správe daní a to konkrétne Pokutu za neoznámenie oslobodeného príjmu a Penále pri stanovení dane podľa pomôcok zvláštnym spôsobom.

4.3.1 Pokuta za neoznámenie oslobodeného príjmu

Sankcia ukladaná daňovému poplatníkovi v podobe pokuty za neoznámenie oslobodeného príjmu je upravená v §38w Zákona o dani z príjmu a tvorí príjem štátneho rozpočtu. Povinnosť uhradiť pokutu podľa §38w vzniká na základe platobného výmeru od správcu dane daňovému subjektu, ktorý nepodá správcovi dane oznámenie o oslobodených príjmoch náležiacich fyzickej osobe. O uložení pokuty môže správca dane rozhodnúť do dňa, kedy lehota pre stanovenie dane uplynie.¹³⁸

Výška udelenej pokuty závisí na súčinnosti daňového subjektu pri správe daní.

- V prípade že daňový subjekt svoju povinnosť splní dodatočne bez toho, aby k nej bol vyzvaný správcom dane sa výška pokuty počíta ako 0,1% z neoznámenej časti príjmu.
- Pokiaľ ku splneniu povinnosti podať oznámenie o oslobodených príjmoch fyzickej osoby dôjde v dôsledku vyzvania správcom dane v priebehu náhradnej lehoty udelenej správcom dane je daňovému subjektu uložená pokuta vo výške 10% z čiastky neoznámeneho príjmu.
- Povinnosť zaplatiť pokutu vo výške 15% z čiastky neoznámeneho príjmu vzniká subjektu, ktorý si svoju povinnosť podať oznámenie nesplnil ani po výzve zo strany správcu dane dane v stanovenej náhradnej lehote.¹³⁹

¹³⁷ ods. 3, §157, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů.

¹³⁸ §38w, Zákon č. 586/1992 Sb., České národní rady o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹³⁹ PELC, V., Zákon o daních z příjmů. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck. 2015. ISBN 978-80-7400-517-6. s. 1181-1184.

Splatnosť pokuty, ktorú je daňový subjekt povinný uhradiť správcovi dane uplynie 15 dňom od nadobudnutia právnej moci platobného výmeru.

V prípade, že k nesplneniu povinnosti daňového subjektu došlo s ospravedlniteľných dôvodov môže správca dane rozhodnúť o upustení od udelenia pokuty daňovému subjektu z časti ale aj v celom rozsahu.

4.3.2 Penále pri stanovení dane podľa pomôcok zvláštnym spôsobom

Sankcia v podobe penále, upravená v §38zb, predstavuje povinnosť poplatníka uhradiť isté penále z čiastky dane, ktorú správca dane na základe nesúčinnosti daňového subjektu na správe daní stanovil zvláštnym spôsobom na základe pomôcok. Poplatník má povinnosť uhradiť penále vo výške 50% zo stanovenej dane, pričom v prípade, že nesúčinnosť daňového subjektu viedla k bráneniu alebo závažnému sťaženiu stanovenia dane je penále navýšené až do plnej výšky dane stanovenej pomocou pomôcok.¹⁴⁰

4.4 Sankcie upravené v Zákone č. 250/2016 Sb., o zodpovednosti za priestupky a konaní o nich

Zákon o zodpovednosti za priestupky a konaní o nich vymedzuje v §35 druhy trestov uložitelných za vykonanie priestupku. Medzi tieto tresty patrí Napomenutie, Pokuta, Zákaz činnosti, Prepadnutie veci alebo náhradnej hodnoty a Zverejnenie rozhodnutia o priestupku.¹⁴¹

Nie všetky z týchto sankcií sú však uložitelné v súvislosti s daňovým právom sensu stricto. Podmienky ukladania správnych trestov podľa zmieneného zákona je ukotvené v 36 tohto zákona, ktorý uvádza, že obecné uložitelné za priestupok sú iba napomenutie, pokuta a prepadnutie veci alebo náhradnej hodnoty, pričom k uloženiu trestu prepadnutie veci alebo náhradnej hodnoty možno dôjsť len za podmienok stanovených zákonom. Správne tresty zákaz činnosti a zverejnenie rozhodnutia o priestupku možno uložiť iba pokiaľ takéto trestanie zákon výslovne uvádza, k čomu v prípade daňových priestupkov nedochádza.¹⁴²

¹⁴⁰ §38zb, Zákon č. 586/1992 Sb., České národní rady o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴¹ §35, Zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴² JEMELKA, L., Vetešník P. Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. Zákon o některých přestupcích. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020, ISBN 978-80-7400-772-9, s. 289.

4.4.1 *Napomenutie*

Páchateľovi činu správne trestného môže byť ako sakcia za vykonanie priestupku uložené napomenutie upravené v § 45 zákona o zodpovednosti za priestupky a konaní o nich spočívajúce v upozornení páchatel'a na následky, ktoré mu hrozia v prípade pokračovania vo vykonávaní protiprávneho jednaní.¹⁴³

4.4.2 *Pokuta*

Ďalšou zo sankcií, uložitelných páchatel'ovi orgánom verejnej správy, je pokuta. V zákone o zodpovednosti za priestupky a konaní o nich sa nachádza iba obecná úprava tejto sankcie a informácie o výške a podmienkách jej uloženia obsahujú daňové zákony pre konkrétne priestupky v oblasti daní. V prípade, že sa k výške pokuty daňový zákon nevyjadruje, jej výška nesmie presiahnuť hodnotu 1000kč.¹⁴⁴

4.4.3 *Prepadnutie veci alebo jej náhradnej hodnoty*

Vec, ktorá bola použitá alebo získaná pri spáchaní priestupku, prípadne bola poskytnutá ako portíhodnota za spáchanie priestupku môže byť prepadnutá v prospech štátu. Tento druh správneho trestu postihuje páchatel'a, ktorý priestupok vykonal, čo je dôvodom podmienky, že prepadnutiu môže podliehať iba vec náležiaci tomuto páchatel'ovi.¹⁴⁵

Situáciu kedy páchatel' vec, ktorá má byť prepadnutá v prospech štátu znehodnotí, zničí či iným spôsobom zmarí jej prepadnutie upravuje zákon o zodpovednosti za priestupky a konaní nich v § 49, a to uložením trestu v podobe prepadnutia náhradnej hodnoty zodpovedajúcej hodnote veci, ktorá mala byť prepadnutá.¹⁴⁶

¹⁴³ §45, Zákon č. 250/2016 Sb., o zodpovednosti za priestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴⁴ §46, Zákon č. 250/2016 Sb., o zodpovednosti za priestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴⁵ §48, Zákon č. 250/2016 Sb., o zodpovednosti za priestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴⁶ §49, Zákon č. 250/2016 Sb., o zodpovednosti za priestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů.

4.5 Sankcie podľa Zákona č. 235/2004 Sb., o dani z pridanej hodnoty

V rámci ustanovení Zákona o dani z pridanej hodnoty (ďalej len zákona o DPH) možno v §101h vymedziť pokutu za porušenie povinnosti súvisiacej s kontrolným hlásením.

Povinnosť kontrolné hlásenie podať vyplýva z §101c Zákona o DPH, a to konkrétne platcovi, ktorý uskutočnil alebo prijal zdaniteľné plnenie na území Tuzemska, prípadne za zdaniteľné plnenie už prijal alebo poskytol úplatu. Povinnosť podať kontrolné hlásenie má aj osoba, ktorá v zvláštnom režime premenila zlato na investičné zlato alebo investičné zlato osobne vyrobila, uskutočnila jeho dodanie či v režime pre investičné zlato prijala sprostredkovanú službu, v rámci ktorej došlo k uplatneniu dane.¹⁴⁷

Pokuta za nesplnenie povinnosti súvisiacej s kontrolným hlásením tak postihuje platcu vymedzeného v §101c Zákona o DPH, ktorý si svoju povinnosť nesplnil v lehote, ktorá mu bola na to zákonom stanovená, prípadne si ju splnil a následne bol nesúčinný pri výzve správcu dane doplniť či upraviť údaje v kontrolnom hlásení. Výška pokuty uloženej správcom dane sa pohybuje v rozmedzí 1000kč - 50 000kč v závislosti na súčinnosti platcu dane. Okrem spomenutého môže správca dane platcovi, ktorý si nesplnil svoju zákonnú povinnosť, čím závažne sťažoval alebo maril správu daní uložiť dodatočnú pokutu do výšky 500 000kč.¹⁴⁸

Povinnosť platcu dane uhradiť pokutu, súvisiacu s povinnosťou podať kontrolné hlásenie, naväzuje na rozhodnutie správcu v podobe platobného výmeru, pričom splatnosť pokuty plynie 15 dní od právnej moci rozhodnutia.¹⁴⁹

¹⁴⁷ §101c, Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z pridanej hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴⁸ §101h, Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z pridanej hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴⁹ §101h, Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z pridanej hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

4.6 Sankcie podľa Z353/2003 SB., o spotrebných daniach

Sankciu v podobe pokuty upravenej v §43 Zákona o spotrebných daniach postihujúcej:

- prevádzkovateľa daňového skladu,
- príjemcu oprávneného opakovane príjmať vybrané výrobky,
- oprávneného odosielača
- alebo užívateľa

môže uložiť správca dane v prípade, kedy bolo k úhrade dane nutné zaistenie dane správcom dane. Výška pokuty predstavuje v tomto prípade 10% z dane zaistenej správcom dane k účelu úhrady dane.¹⁵⁰

¹⁵⁰ §43, Zákon č. 353/2003 Sb., o spotrebných daních, ve znění pozdějších předpisů.

5 PROCESNÉ ŠPECIFIKÁ

Daňový proces, pod ktorým možno rozumieť Daňový poriadok a postupy ním upravené, ale aj postupy všetkých účastníkov daňových vzťahov, je pojem zastrešujúci správu dane a s ňou súvisiace daňové konanie. Zatiaľ čo správa dane predstavuje pojem užší než daňový proces, ktorým možno rozumieť postupy daňových subjektov vymedzených Daňovým poriadkom, daňové konanie je pojmom najúžším a predstavuje postup, ktorého účelom je správne zistenie, stanovenie a zaistenie úhrady dane.¹⁵¹

Daňové konanie využíva narozdiel od procesov ostatných právnych odvetví inštrumenty, ktoré daňový proces charakterizujú a sú preň špecifické. Jedným zo základných rozdielov, ktorým sa daňové konanie odlišuje od ostatných konaní, je kontinuálne plynutie jednotlivých daňových konaní v závislosti na konkrétnych druhoch daní a ich jednotlivých zdaňovacích obdobiach, čo je potrebné zohľadniť aj v spise vedenom správcom dane.¹⁵²

Ďalšou z odlišností daňového konania je skutočnosť, že v daňovom konaní vznikajú osobám procesné práva a povinnosti vrchnostensky podradením aj mimo režimu zahájeného konania, čoho následkom je odlišné ponímanie účasti vychádzajúceho z dvojstranného charakteru daňovej povinnosti, ktorým rozumieme vzťah medzi daňovým subjektom a štátom. Zatiaľ čo daňový subjekt predstavuje nositeľa daňovej povinnosti, postavenie štátu reprezentuje správca dane, vystupujúci ako orgán verejnej správy a zároveň ako dlžník, eventuálne veriteľ. O tretích osobách v prípade daňového konania nemožno hovoriť ako o účastníkoch konania.¹⁵³

V súvislosti s dokazovaním v daňovom konaní je špecifikom uloženie dôkazného bremena daňovému subjektu, čo predstavuje zásadný rozdiel od trestného konania. Pri trestnom konaní dôkazné bremeno nesie žalobca a pri pochybnostiach dokazovania platí prezumpcia nevinny obvineného, čím je uplatňované pravidlo “pri pochybnostiach v prospech“. V daňovom konaní naopak platí pre daňový subjekt nesúci dôkazné bremeno takzvané pravidlo “pri pochybnostiach v neprospech“.¹⁵⁴

¹⁵¹ HALFAR, Bohuslav, Damian CZUDEK, Pavel GODICKÝ, Michal KOZIEL, Jana MARTINÍKOVÁ, Petr MRKÝVKA a Vladimír TÝČ. Právo. 5. přepracované a doplněné vydání. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2015. ISBN 978-80-248-3859-5, s. 133.

¹⁵² KARFÍKOVÁ, Marie-KARFÍK, Zdeněk. Právní úprava procesního daňového práva v České republice. In Finance publiczne i prawo finansowe – realia i perspektyvy zmian. Białystok : Temida 2, 2012. ISBN 978-83-62813-23-0, s. 447.

¹⁵³ MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Reforma daňového procesu (PDF dokument), s. 8. In: Reforma daňového systému 2010 - Teze pro veřejnou diskusi (kompletní materiál), Dostupného na: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2008/2008-04-03-tiskova-zprava-5605-5605>

¹⁵⁴ Dokazovanie v civilnom a trestnom konaní. Pezinok: Justičná akadémia Slovenskej republiky, 2012. 268 s. ISBN 978-80-970207-4-3, s. 108.

Za charakteristický znak možno ďalej považovať členenie daňového konania na viacero čiastočných konaní, či spôsob jeho ukončenia a to uplynutím lehoty pre stanovenie či úhradu dane.¹⁵⁵

Poslednou odlišnosťou daňového konania, ktorá bude v tejto práci zmienená je právomoc prvoinstančného správcu dane k ostraňovaniu väd konania, pričom možnosť odstraňovať vady konania v stanovenej lehote vyplýva prvoinstančnému správcovi dane z pokynu odvolacieho orgánu.¹⁵⁶

¹⁵⁵ MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Reforma daňového procesu (PDF dokument), s. 8. In: Reforma daňového systému 2010 - Teze pro veřejnou diskusi (kompletní materiál), Dostupného na: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2008/2008-04-03-tiskova-zprava-5605-5605>

¹⁵⁶ MINISTERSTVO FINANCÍ. Studijní text ke zvláštní části úřednické zkoušky pro obor státní služby Daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění a hazardní hry : Daňová soustava a daňový systém České republiky. Praha 2019, s. 23. Dostupného na: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/personalni-informace/urednicka-zkouska>.

6 VYBRANÝ PROBLÉM APLIKAČNEJ PRAXE

V aplikačnej praxi sa možno stretnúť s prípadmi, kedy skutok páchatel'a naplní ako skutkovú podstatu trestného činu daňového, tak aj správneho deliktu. Vzhľadom k tejto skutočnosti považujem za potrebné zaradiť do mojej práce aj časť, zaoberajúcu sa judikatúrou rozhodnou v spojitosti s vnútroštátnymi účinkami zásady *ne bis in idem*.

6.1 Zásada *ne bis in idem*

Význam zásady *ne bis in idem* preložiteľnej ako "nie dvakrát v tej istej veci" spočíva v zákaze dvojitého stíhania, súdenia a potrestania páchatel'a za ten istý skutok.¹⁵⁷

Právna úprava tejto zásady sa nachádza v národnom práve Českej republiky v Listine základných práv a slobôd (ďalej len Listina), konkrétne v článku 40 ods. 5, ktorý znie: „*Nikdo nemůže být trestně stíhán za čin, pro který již byl pravomocně odsouzen nebo zproštěn obžaloby. Tato zásada nevyklučuje uplatnění mimořádných opravných prostředků v souladu se zákonem.*“

¹⁵⁸ Okrem Listiny možno nájsť zakotvenie zásady zákazu dvojitého stíhania aj v Trestnom zákonníku¹⁵⁹ či v Súdnom správnom poriadku¹⁶⁰.

Uplatnenie zásady *ne bis in idem* však presahuje hranice národného práva, a to zakotvením zásady v medzinárodnom práve, konkrétne v článku 4 Protokolu č. 7 Európskej úmluvy o ochrane ľudských práv (ďalej len Úmluva),¹⁶¹ článku 14 ods. 7 Medzinárodného paktu o občianskych a politických právach, článku 54 Schengenského dohovoru či článku 50 Listiny základných práv Európskej únie.

¹⁵⁷ ŠRAMKO, Peter. Daňové podvodové konania a ich dokazovania. Wolters Kluwer. 2015. ISBN 978-80-8168-262-9, s. 378.

¹⁵⁸ čl. 40, ods. 5, Usnesení č. 2/1993 Sb., Usnesení předsednictva České národní rady o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součástí ústavního pořádku České republiky

¹⁵⁹ ods. 1 (písm. f,g,h), §11, Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶⁰ ods. 1 (písm. a), §46, Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶¹ čl. 4 ods. 1, Protokol č. 7, Sdělení č. 209/1992 Sb., federálního ministerstva zahraničních věcí o sjednání Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a Protokolů na tuto Úmluvu navazujících: „*Nikdo nemůže být stíhán nebo potrestán v trestním řízení podléhajícím pravomoci téhož státu za trestný čin, za který již byl osvobozen nebo odsouzen konečným rozsudkem podle zákona a trestního řádu tohoto státu.*“

6.2 Vybraná judikatúra v oblasti zásady *ne bis in idem*

V súvislosti s uplatňovaním zásady *ne bis in idem* existuje bohatá judikatúra. Pre potreby tejto práce budú spomenuté niektoré z najvýznamnejších rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Českej republiky a Európskeho súdu pre ľudské práva.

Vzhľadom k skutočnosti, že pod základnými predpoklami aplikácie zásady *ne bis in idem* rozumieme existenciu trestného obvinenia, totožnosť skutku a totožnosť páchatel'a skutku¹⁶² sú za prelomové judikáty považované rozhodnutia Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len ESLP) vo veci Engel a ďalší proti Holandsku a vo veci Zolotukhin vs. Rusko.

Rozsudok ESLP vo veci **Engel a ďalší proti Holandsku zo dňa 8. júna 1976** bol v oblasti zásady *ne bis in idem* prelomový vymedzením kritérií, na základe ktorých dochádza k rozhodovaniu, či ide v konkrétnom skúmanom prípade o trestný delikt v zmysle Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a s tým súvisiace trestné obvinenie v zmysle zásady *ne bis in idem*. Prvým kritériom je kvalifikácia skutku v rámci vnútroštátneho práva. Pokiaľ je jednanie páchatel'a vo vnútroštátnej právnej úprave kvalifikované ako trestný čin, považuje sa za trestný delikt. V prípade, že takéto jednanie ako trestný čin v rámci vnútroštátneho práva kvalifikované nie je, dochádza k uplatneniu druhého kritéria, vzťahujúceho sa k povahe deliktu. Za delikt s trestnou povahou možno považovať delikt upravený vo vnútroštátnom práve normou, smerujúcou k vopred neurčenému adresátovi, ktorým môže byť ktokoľvek. Pokiaľ nemožno ani na základe druhého kritéria považovať delikt za trestný dochádza k rozlišovaniu na základe posledného kritéria, podľa ktorého sa delikt považuje za trestný vo chvíli, kedy je účel sankcie preventívno-represívny.¹⁶³

Druhým dôležitým rozhodnutím ESLP je rozsudok **Zolotukhin vs. Rusko zo dňa 10. februára 2009**. V rámci tohoto rozsudku ESLP vymedzil, že totožnosť skutku podľa čl. 4 Protokolu 7 k Úmluve je naplnená, pokiaľ sú oba činy rovnaké alebo v podstatných rysoch rovnaké, sú spáchané tou istou osobou a zároveň sú neoddeliteľne spojené v čase a mieste.¹⁶⁴

¹⁶² ŠRAMKO, Peter. Daňové podvodové konania a ich dokazovania. Wolters Kluwer. 2015. ISBN 978-80-8168-262-9, s. 387.

¹⁶³ KOPA, Martin. Bludný Holanďan správniho trestání v soutěžních věcech. 2015. [online]. Dostupní na: <https://jinepravo.blogspot.com/2015/05/bludny-holandan-spravniho-trestani-v.html>., ŠRAMKO, Peter. Daňové podvodové konania a ich dokazovania. Wolters Kluwer. 2015. ISBN 978-80-8168-262-9, s. 388., Rozsudok ESLP Engel a ďalší proti Holandsku zo dňa 8. júna 1976.

¹⁶⁴ RADVAN, Michal. Následky porušení povinnosti při správě daní a zásada ne bis in idem. In K. Frumarová. *Správni trestání*. 1. vyd. Praha: Leges, 2017. s. 312-325, 14 s. Teoretik. ISBN 978-80-7502-250-9, s. 316., Rozsudok ESLP Zolotukhin vs. Rusko zo dňa 10. februára 2009.

Veľmi významným rozsudkom bolo v súvislosti zo zásadou *ne bis in idem* rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky (ďalej len NSSČR) pod spis. zn. **11 TDO 738/2003 zo dňa 22. júla 2004**, v rámci ktorého bolo súdom objasnené, že pri preklade čl. 4 protokolu 7 Úmluvy do českého jazyka došlo k nepresnosti, na základe ktorej bolo anglické slovo “offence“ preložené ako trestný čin, pričom jeho skutočný preklad predstavuje porušenie zákona kvalifikované ako trestný čin aj priestupok. Naplnením právnej moci rozsudku tak došlo k rozšíreniu rozsahu zásady *ne bis in idem* z trestných činov aj na priestupky, čím sa stala zásada *ne bis in idem* aplikovateľnou v rámci celého verejného práva.¹⁶⁵

V zhl'adom na zameranie práce je významný aj rozsudok ESĽP vo veci **Lucky Dev vs. Švédsko zo dňa 27. novembra 2014**, kedy sa súd zaoberal zbavením obžaloby za daňový trestný čin na základe zásady *ne bis in idem* v spojitosti s uložením daňového penále. V spojitosti s určovaním porušenia zásady je veľmi dôležité zaoberať sa skutočnosťou, či má sankcia uložitelná za vykonaný priestupok trestnú povahu. V rámci tohto rozsudku súd dospel k názoru, že uloženie daňového penále je trestným obvinením a teda daňové konanie má trestnú povahu. Takýto záver by na základe zásady *ne bis in idem* vylučoval následné zahájenie trestného konania za daňový trestný čin.¹⁶⁶

Prevratným rozhodnutím sa vo veci súbežného daňového a trestného konania stal preto rozsudok ESĽP vo veci **A. a B. vs. Nórsko, z 15. novembra 2016**. Na základe tohoto rozsudku došlo k zmene aplikačnej praxe vyplývajúcej z rozsudku Lucky Dev vs. Švédsko, na základe ktorého zásada *ne bis in idem* zakazovala zahájenie trestného konanie potom čo bolo zahájené konanie daňové alebo naopak.

Prípád A. a B. vs. Nórsko sa týkal daňových subjektov, ktorí v svojom daňovom priznaní nevykazovali príjem plynúci zo zahraničia, čím si neoprávnene znížili svoju zákonnú daňovú povinnosť. Týmto jednaním sa dopustili páchatelia trestného činu skrátenia dane na základe čoho bolo voči nim zahájené trestné konanie. Na základe dôkazov získaných v trestnom konaní bolo v priebehu trestného konania voči páchatel'om zahájené aj správne konanie, v ktorom došlo k uloženiu sankcie v podobe daňového penále, ktoré páchatelia ešte pred ukončením trestného konania vyplatili. Násedne boli páchatelia v trestnom konaní uznaní za vinných s tým, že im súd uložil trest odňatia slobody v nižšej miere, čím zohľadnil skutočnosť

¹⁶⁵ Rozsudok NSSČR 11 TDO 738/2003 zo dňa 22. júla 2004.

¹⁶⁶ Rozsudok ESĽP Lucky Dev vs. Švédsko zo dňa 27. novembra 2014.,

RADVAN, Michal. Následky porušení povinnosti při správě daní a zásada *ne bis in idem*. In K. Frumarová. Správní trestání. 1. vyd. Praha: Leges, 2017. s. 312-325, 14 s. Teoretik. ISBN 978-80-7502-250-9, s. 317.

že páchatelia domeranu daň aj daňové penále pred ukončením trestného stíhania doplatili. Uloženie trestnu odňatia slobody však páchatelia trestného činu považovali za porušenie zásady *ne bis in idem*, keďže už daňové penále uložené v správnom konaní malo trestnú povahu.¹⁶⁷

ESLP sa v tomto prípade prvýkrát odlišil od aplikačnej praxe, ktorá takýto súbeh konaní za porušenie zásady *ne bis in idem* považovala. ESLP po preskúmaní prípadu vo svojom rozhodnutí dospel k záveru, že k porušeniu zásady *ne bis in idem* nedošlo, a to z dôvodu, že medzi súbežným správnym a trestným konaním bola úzka vecná a časová súvislosť.¹⁶⁸

Vecnou súvislosťou možno na základe rozhodnutia súdu považovať skutočnosť, že kombinácia konaní bola predvídateľná, pričom obe konania sledovali vzájomne sa doplňujúce ciele. Súd vecnú súvislosť konaní podporil taktiež skutočnosťou, že pri vedení konaní dochádzalo k súčinnosti orgánov, čím bolo zabránené opakovaniu pri zhromažďovaní a hodnotení dôkazov ako aj skutočnosť, že pri rozhodnutí v trestnom konaní bol pri ukladaní sankcie aplikovaný mechanizmus istého započítavania sankcie uloženej v skoršom konaní, čím bola zaistená primeranosť trestu a tak nedošlo k nadmernému zaťaženiu páchatel'a.¹⁶⁹

Spolu s vecnou súvislosťou musí dôjsť zároveň k úzkej časovej súvislosti vedených konaní. Podľa názoru ESLP však nie je potrebné aby boli konania vedené a ukončené súčasne, ale k zachovaniu časovej súvislosti postačí vedenie konaní postupne, v záujme dospieť k riadnemu a efektívnemu výkonu spravodlivosti, pokiaľ ide o rozdielne spoločenské účely. Takto postupne vedené konania však nemôžu spôsobovať sťažovateľovi neprimeranú újmu, ktorá by ho obmedzovala na ochrane pred neistotou, prierahmi či inými zbytočnými predĺžovaniami konaní.¹⁷⁰

Rozhodnutím ESLP vo veci A. a B. vs. Nórsko tak došlo k najvýznamnejšej zmene aplikačnej praxe, na základe ktorej došlo k podstatnému objasneniu pôsobnosti zásady *ne bis in idem* v rámci daňového konania.

¹⁶⁷ Rozsudok ESLP Frisvold vs. Nórsko a Flom Jacobsen vs. Nórsko zo dňa 15. novembra 2015.

¹⁶⁸ ŠRAMKO, Petre. A. a B. proti Nórsku - prelom vo výklade zásady *ne bis in idem* pri daňových trestných činoch. 2017 [online]. Dostupného na: <http://www.pravnelisty.sk/clanky/a530-a-a-b-proti-norsku-prelom-vo-vyklade-zasady-ne-bis-in-idem-pri-danovych-trestnych-cinoch>

¹⁶⁹ RADVAN, Michal. Následky porušení povinnosti při správě daní a zásada *ne bis in idem*. In K. Frumarová. Správní trestání. 1. vyd. Praha: Leges, 2017. s. 312-325, 14 s. Teoretik. ISBN 978-80-7502-250-9, s. 319.

¹⁷⁰ *Bulletin: Zásada ne bis in idem v kontextu duality daňového a trestního řízení* [online]. Oddělení analytiky a srovnávacího práva, Nejvyšší soud, 2016 (4). ISSN 2464-8531. s. 7. Dostupné na: [http://www.nsoud.cz/Judikatura/ns_web.nsf/0/03261A39550A5B1CC125809100431B0A/\\$file/Bulletin%20%5B2016%5D%204.pdf](http://www.nsoud.cz/Judikatura/ns_web.nsf/0/03261A39550A5B1CC125809100431B0A/$file/Bulletin%20%5B2016%5D%204.pdf)

7 HODNOTENIE STAVU A EVENTUÁLNE ZÁVERY, ÚVAHY, DE LEGE APLICATA ET DE LEGE FERENDA

Ako už bolo v práci zmienené pri rozsahu škôd, ktoré hospodárska trestná činnosť (najpočetnejšie zastupovaná daňovou trestnou činnosťou) spôsobuje, sa vynára potreba neustálej snahy o zlepšovanie fungovania daňového procesu, ale aj procesov v ostatných odvetviach práva s ním súvisiacich. Škodu, spôsobenú daňovou trestnou činnosťou predstavuje predovšetkým úbytok finančných prostriedkov v štátnom rozpočte, potrebných k zaisteniu správneho fungovania štátu, v snahe daňových subjektov znížiť si svoju zákonnú daňovú povinnosť nelegálnymi únikmi na dani, čo predstavuje závažný problém, ktorého eliminácia je nesmierne obtiažna. Náročnosť odstraňovania medzier práva, umožňujúcich páchanie daňovej kriminality, možno vyvodit' aj z množstva novelizácií, úprav či zavádzaní nových ustanovení daňových a iných predpisov v snahe predchádzať, objaviť či potrestať vznik daňových únikov.

Medzi úvahy de lege ferenda uplatniteľné v súvislosti s bojom proti daňovej kriminalite možno zaradiť myšlienku zdôraznenia prevencie daňovej kontroly. Periodicita daňových kontrol je v niektorých častiach Českej republiky natoľko nízka, že k odhaľovaniu daňových únikov nedochádza, v súvislosti s čím by bolo vhodné zdôrazniť preventívnu povahu daňovej kontroly stanovením, pre ktoré dane sa bude vykonávať daňová kontrola periodicky a pre ktoré len podľa potreby. Zavedenie periodicity by však mohlo predstavovať značný problém na územiach v ktorých je k dani zaregistrovaných príliš veľa subjektov. Medzi takéto územia patrí napríklad hlavné mesto Praha, v ktorom ku vykonaniu periodických daňových kontrol nie je kapacitný dostatok príslušných zamestnancov verejnej správy.

Ďalšou možnosťou ako dospieť k zefektívneniu fungovania daňového systému by mohlo byť zavedenie novej sankcie v Trestnom zákonníku, ktorá by predstavovala trestanie páchatel'a odňatím slobody počas dní pracovného pokoja a sviatkov s povinnosťou splácať náklady, ktoré štátu v spojitosti s odňatím slobody páchatel'a vznikajú. Sankcia by vzhľadom na potrebu zdržiavať sa isté dni v priestoroch väznice pôsobila na páchatel'a trestného činu, ale zároveň by ponechávala páchatel'ovi možnosť udržať si sociálny život a zabezpečovať financie použiteľné na úhradu zmienených nákladov štátu či zabezpečenie normálneho fungovania rodiny.

ZÁVER

Hlavným cieľom práce bolo vytvorenie katalógu sankcií, k uloženiu ktorých môže v správnom alebo trestnom konaní dôjsť v následku porušenia povinností stanovených zákonom v rámci daňového práva *sensu stricto*.

V rámci prvej kapitoly tejto práce sa autorka zaoberala teóriou daňového práva, v rámci ktorej vymedzila daňové právo *sensu stricto* ako súbor noriem upravujúcich spoločenské vzťahy, ktorých objektom je daň v užšom zmysle, vymedziteľná ako čiastka, ktorú daňový subjekt odvádza do verejného peňažného fondu na základe povinnosti stanovenej zákonom spravidla pravidelne, bez existencie protilnenia zo strany štátu, pričom je odvod čiastky založený na nenávratnom princípe.

V jadre práce autorka pristúpila k vymedzeniu daňových činov *sensu stricto* a to ako činov súdne trestných, tak aj činov trestných správne.

Činmi súdne trestnými, definovanými tiež ako trestné činy daňové rozumieme podľa Zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník Skrátenie dane, Neodvedenie dane, Nesplnenie oznamovacej povinnosti v daňovom konaní, Porušenie predpisov o nálepkách a iných predmetoch k označeniu tovarov či Falšovanie a pozmenenie predmetov slúžiacich k označeniu tovarov pre daňové účely.

Činy správne trestné boli v rámci práce popísané prevažne všeobecne. Činom správne trestným možno podľa Zákona č. 250/2016 Sb., o zodpovednosti za prešľupky a řízení o nich považovať priestupky, pod ktorými možno podľa úpravy platnej od 1.7.2017 rozumieť ako priestupky, tak aj iné správne delikty.

Vzhľadom k skutočnosti, že kvalifikácia daňových činov spočíva vo vymedení protispoločenského jednania, je veľmi podstané aj vymedzenie sankcií, ktoré možno za jednanie páchatel'a uložiť. V rámci práce preto autorka vytvorila na základe viacerých právnych predpisov katalóg sankcií v daňovom práve *sensu stricto*, v ktorom konkrétne sankcie aj vymedzila.

Autorka svoju pozornosť okrem daňových činov a ich sankcionovateľnosti venovala v ďalších kapitolách aj zmieneniu základných špecifik daňového procesu ako napr. kontinuálnosť plynutia konaní, uloženie dôkazného bremena daňovému subjektu či iné.

V závere práce považovala autorka práce za vhodné venovať jednu kapitolu zásade *ne bis in idem*, spočívajúcej v zamedzení dvojitého stíhania osoby za ten istý čin a aplikačne praxi s ňou spojenou. Spomedzi judikatúry zaoberajúcej sa zásadou *ne bis in idem* autorka spomenula niektoré z najvýznamnejších rozhodnutí Európskeho súdu pre ľudské práva a Najvyššieho správneho súdu Českej republiky.

Riešenú problematiku autorka v záverečnej kapitole uzavrela načrtnutím úvah *de lege ferenda*, a to konkrétne v oblasti zahájenia daňovej kontroly ako prevencie vzniku daňovej kriminality a zavedením novej sankcie daňového práva postihujúcej páchatel'a daňového činu.

ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY

- BABČÁK, V. A kol. Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva). UPJS. Košice. 2018. 472 s. ISBN 978-80-8152-661-9.
- ČENTÉŠ, Jozef. Trestnoprávny postih neoprávneného uplatňovania nároku na vrátenie dane z pridanej hodnoty. In: FRYŠTÁK, Marek a Eva BRUCKNEROVÁ, ed. Nové jevy v hospodárskej kriminalitě: juridický, kriminalistický a kriminologický pohľad : zborník príspevků z konferencie. Brno: Masarykova univerzita, 2014. s. 21-31. ISBN 978-80-210-7515-3.
- Dokazovanie v civilnom a trestnom konaní. Pezinok: Justičná akadémia Slovenskej republiky, 2012. 268 s. ISBN 978-80-970207-4-3.
- DRAŠTÍK, Antonín. Trestní zákoník: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-790-4.
- HALFAR, Bohuslav, Damian CZUDEK, Pavel GODICKÝ, Michal KOZIEŁ, Jana MARTINÍKOVÁ, Petr MRKÝVKA a Vladimír TÝČ. Právo. 5. přepracované a doplněné vydání. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2015. ISBN 978-80-248-3859-5.
- HARVÁNEK, Jaromír. Právní teorie. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-458-9.
- JÁNOŠÍKOVÁ, P. K bernictví v době Lucemburků. In: Peníze v proměnách času V. Ostrava: MARQ, 2006, s. 7-21. ISBN 80-86840-27-1.
- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. Daňové právo de lege lata. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-503-6.
- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. Finanční a daňové právo. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639.
- JEMELKA, L., Vetešík P. Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. Zákon o některých přestupcích. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020, ISBN 978-80-7400-772-9.
- KARFÍKOVÁ, Marie-KARFÍK, Zdeněk. Právní úprava procesního daňového práva v České republice. In: Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian. Białystok : Temida 2, 2012. ISBN 978-83-62813-23-0.
- KOCINA, Jan. Daňové trestné činy. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej. Daňový řád: komentář. 3. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-604-3.
- MADAR, Zdeněk. Slovník českého práva. 3. rozš. a podstatně přeprac. vyd. Praha: Linde, 2002. ISBN 80-7201-377-7.
- MATURA, Alois. Změnitelnost správních aktů berních. Bratislava: Hospodárstvo a právo 1937.
- NOVOTNÝ, Oto, Tomáš GRIVNA, Pavel ŠÁMAL a Rudolf VOKOUN. Trestní právo hmotné. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. ISBN 978-80-7357-960-9.
- PELC, V. Zákon o daních z příjmů. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck. 2015. ISBN 978-80-7400-517-6.
- PROUZA, Daniel. Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005. ISBN 80-239-6622-7.
- PRŮCHA, Petr. Správní trestání a jeho příklon k povaze trestání soudního. KALVODOVÁ, Věra, Marek FRYŠTÁK a Jan PROVAZNÍK, ed. Trestní právo (stále) v pohybu: pocta Vladimíru Kratochvílovi. Brno: Masarykova univerzita, 2018. s. 311-322. ISBN 978-80-210-8921-1.
- RADVAN, Michal. Finanční právo a finanční správa - berní právo. Brno: Masarykova univerzita, 2008. ISBN 978-80-210-4732-7.

ŠEFČÍK, MICHAL. K pojmu podvody na DPH. In: Nové jevy v hospodářské kriminalitě se zaměřením na kriminalitu finanční: sborník příspěvků z konference. Brno: Masarykova univerzita, 2017. s. 9-23. ISBN 978-80-210-8675-3.

ŠRAMKO, Peter. Daňové podvodové konania a ich dokazovania. Wolters Kluwer. 2015. ISBN 978-80-8168-262-9.

ZOZNAM POUŽITEJ JUDIKATÚRY A POUŽITÝCH PRÁVNÝCH PREDPISOV

Rozsudok ESLP Engel a ďalší proti Holansku zo dňa 8. júna 1976.

Rozsudok ESLP Frisvold vs. Nórsko a Flom Jacobsen vs. Nórsko zo dňa 15. novembra 2015.

Rozsudok ESLP Lucky Dev vs. Švédsko zo dňa 27. novembra 2014.

Rozsudok ESLP Zolotukhin vs. Rusko zo dňa 10. februára 2009.

Rozsudok NSSČR 11 TDO 738/2003 zo dňa 22. júla 2004.

Sdělení č. 209/1992 Sb., federálního ministerstva zahraničních věcí o sjednání Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a Protokolů na tuto Úmluvu navazujících

Usnesení č. 2/1993 Sb., předsednictva České národní rady o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součástí ústavního pořádku České republiky.

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

Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

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

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 586/1992 Sb., České národní rady o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

ZOZNAM POUŽITÝCH ONLINE PUBLIKÁCIÍ

- Bulletin: Zásada ne bis in idem v kontextu duality daňového a trestního řízení [online]. Oddělení analytiky a srovnávacího práva, Nejvyšší soud, 2016 (4). ISSN 2464-8531. s. 7. Dostupné na: [http://www.nsoud.cz/Judikatura/ns_web.nsf/0/03261A39550A5B1CC125809100431B0A/\\$file/Bulletin%20%5B2016%5D%204.pdf](http://www.nsoud.cz/Judikatura/ns_web.nsf/0/03261A39550A5B1CC125809100431B0A/$file/Bulletin%20%5B2016%5D%204.pdf)
- KOPA, Martin. Bludný Holanďan správního trestání v soutěžních věcech. 2015. [online]. Dostupní na: <https://jinepravo.blogspot.com/2015/05/bludny-holandan-spravniho-trestani-v.html>.
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Studijní text ke zvláštní části úřednické zkoušky pro obor státní služby Daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění a hazardní hry : Daňová soustava a daňový systém České republiky. Praha 2019, Dostupného na: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/personalni-informace/urednicka-zkouska>.
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Reforma daňového procesu (PDF dokument), In: Reforma daňového systému 2010 - Teze pro veřejnou diskusi (kompletní materiál), Dostupní na: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2008/2008-04-03-tiskova-zprava-5605-5605>.
- MINISTERSTVO VNITRA ČESKÉ REPUBLIKY. Zpráva o situaci v oblasti vnitřní bezpečnosti a veřejného pořádku na území České republiky v roce 2018. Praha 2019. Dostupné na: <https://www.mvcr.cz/clanek/statistiky-kriminality.aspx>.
- ŠRAMKO, Petre. A. a B. proti Nórsku - prelom vo výklade zásady ne bis in idem pri daňových trestných činoch. 2017 [online]. Dostupného na: <http://www.pravnelisty.sk/clanky/a530-a-a-b-proti-norsku-prelom-vo-vyklade-zasady-ne-bis-in-idem-pri-danovych-trestnych-cinoch>

ZOZNAM POUŽITÝCH SKRATIEK A POJMOV

č. – číslo

čl. – článok

Daňový poriadok , DŘ – Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Listina – Usnesení č. 2/1993 Sb., předsednictva České národní rady o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součástí ústavního pořádku České republiky.

napr. – například

ods. – odstavec

s. – strana

Sb. – Sbírka zákonů

Trestný zákonník, TZ – Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Úmluva – Sdělení č. 209/1992 Sb., federálního ministerstva zahraničních věcí o sjednání Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a Protokolů na tuto Úmluvu navazujících

ZOZNAM POUŽITÝCH TABULIEK

TABUĽKA 1 – Dane v zmysle sensu stricto	13
---	----