

POLICEJNÍ AKADEMIE ČESKÉ REPUBLIKY V PRAZE

Fakulta bezpečnostně právní
katedra kriminologie

Daňová kriminalita - kriminologický pohled

Tax crime - criminological view

Diplomová práce

Diploma thesis

VEDOUCÍ PRÁCE

doc. JUDr. Ivana ZOUBKOVÁ, CSc.

AUTOR PRÁCE

Bc. Martin NÝDRLE

PRAHA
2022

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že mnou předložená práce je mým původním autorským dílem, které jsem vypracoval samostatně. Veškerou literaturu a další zdroje, z nichž jsem čerpal, v diplomové práci řádně cituji a všechny jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Rovněž jsem neshledal důvod proti zpřístupnění této závěrečné práce v souladu se zákonem č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) v platném znění.

V Žatci, dne 25.srpna 2022

Bc. Martin NÝDRLE

.....

ANOTACE

Předkládaná diplomová práce je stručným pohledem z kriminologického pohledu na rozsáhlé téma daňové kriminality. Věnuje se daňové kriminalitě jako celku, jejím pachatelům a preventivním opatřením. V úvodní části diplomové práce je popsána charakteristika hospodářské kriminality, jejíž nespornou součástí je daňová kriminalita, jsou objasněny příčiny a kriminogenní faktory hospodářské kriminality.

Na tuto základní část navazuje krátké představení historie daňových trestných činů, a to od roku 1835 do současné doby. Je zde věnována i pozornost jednotlivým změnám v oblasti daní. V následující části diplomové práce je proveden krátký rozbor dvou nejvíce užívaných trestných činů v oblasti daňové kriminality, a to trestný čin „zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby“ a trestný čin „neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby“.

Diplomová práce je věnována i fenomenologii registrovaných daňových trestných činů, charakteristice pachatelů této trestné činnosti, a to jak fyzických, tak právnických osob, trestní odpovědnosti jednotlivých pachatelů daňových trestných činů. Samostatná kapitola je věnována trestní odpovědnosti právnických osob za daňové trestné činy.

V závěru diplomové práce je provedena analýza vybraných kauz z praxe a jsou řešeny otázky prevence v oblasti daňových trestných činů. Pro aplikovatelnost diplomové práce v praxi jsou uvedeny návrhy preventivních opatření de lege ferenda.

Klíčová slova

Daňová kriminalita; hospodářská kriminalita; statistická analýza; charakteristika pachatelů; analýza trestních kauz.

ANOTACE

The presented diploma thesis is a brief view from a criminological point of view on the extensive topic of tax crime. It deals with tax crime, its perpetrators and preventive measures. The introductory part of the diploma thesis describes the characteristics of economic crime, of which tax crime is an indisputable part, the causes and criminogenic factors of economic crime are clarified.

This basic part is followed by a short presentation of the history of tax crimes, from 1835 to the present day. Attention is also paid here to individual changes in taxes. In the following part of the thesis, a short analysis of the two most used crimes in the field of tax crime is carried out, namely the crime of "reduction of tax, fee and similar mandatory payments" and the crime of "failure to pay tax, social security premiums and similar mandatory payments".

The diploma thesis is also devoted to the phenomenology of registered tax crimes, the characteristics of the perpetrators of this criminal activity, both natural and legal persons, and the criminal responsibility of individual perpetrators of tax crimes. A separate chapter is devoted to the criminal liability of legal entities for tax crimes.

At the end of the diploma thesis, an analysis of selected cases from practice is carried out and issues of prevention in the field of tax crimes are addressed. For the applicability of the thesis in practice, suggestions of preventive measures de lege ferenda are presented.

KEYWORDS

Tax crime; economic crime; statistical analysis; characteristics of offenders; analysis of criminal cases.

Poděkování

Na tomto místě bych si dovolil vyjádřit vřelé poděkování vedoucí diplomové práce doc. JUDr. Ivaně Zoubkové, CSc. za ochotu, podnětné rady, trpělivost a odborné vedení mé diplomové práce, kolegům na pracovišti za podnětné připomínky, rady a cenné poznatky z praxe a v neposlední řadě i své manželce Haně Nýdrlové.

Obsah

Úvod.....	7–9
1. Pojem hospodářská.....	10-12
1.1 Základní pojmu hospodářská kriminalita.....	12-18
1.2 Příčiny a kriminogenní faktory hospodářské kriminality.....	18-24
2. Daňová kriminalita.....	25
2.1 Historický vývoj daňových trestných činů	25-28
2.2 Vybrané skutkové podstaty daňových trestných činů	28
2.1.1 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle ustanovení § 240 tr. zákoníku.....	29-33
2.1.2 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby dle ustanovení § 240 tr. zákoníku.....	33-35
2.1.3 Zvláštní ustanovení o účinné lítosti dle ustanovení § 242 tr. zákoníku	35-36
2.3 Vybrané způsoby páchaní daňových trestných činů.....	37-41
3. Fenomenologie registrovaných daňových trestných činů.....	42-47
3.1 Charakteristika pachatelů daňových trestných činů.....	47-49
3.2 Podíl fyzických osob na daňových trestných činech.....	49-50
3.3 Podíl právnických osob na daňových trestných činech.....	51-52
3.4 Podíl způsobených škod daňovými trestnými činy na celkových škodách u zjištěné veškeré kriminality.....	53-55
4. Trestní odpovědnost pachatelů daňové kriminality.....	56-57
5. Trestní odpovědnost právnických osob za trestné činy daňové.....	58-61
5.1 Kriminalita „Bílých límečků“.....	61-62
5.2 Účinná lítost ve vztahu k trestní odpovědnosti právnických osob....	62-63
6. Analýza vybrané daňové trestní kauzy z praxe.....	64-72
7. Prevence daňové kriminality.....	73-74
8. Návrhy preventivních opatření v oblasti daňové trestné činnosti.....	75-78
Závěr	79-80
Seznam použitých zkratk	81
Seznam použitých zdrojů.....	81-83
Seznam grafů.....	83
Seznam obrázků.....	83
Citovaná soudní rozhodnutí.....	84
Citované zákony.....	84
Internetové odkazy.....	84

Úvod

Diplomová práce, jak ostatně vyplývá ze samotného názvu, se zabývá z kriminologického pohledu daňovou kriminalitou. Daňová kriminalita, která je jednou ze součástí celku hospodářské kriminality, vzniká jako reakce na negativní dění ve společnosti, které je spojené s podnikatelským prostředím a zároveň odráží negativní jevy, které souvisí se samotným podnikáním. Demokratická společnost si nastavením přiměřených podmínek trestní represe, tedy podmínek, kdy je společensky žádoucí trestat protiprávní aktivitu týkající se daňových úniků či jiných machinací v oblasti daní, v zásadě vymezuje rámec celé hospodářské kriminality vznikající ve společnosti. Současná aplikace práva v případě daňové kriminality vnímá společenskou škodlivost těchto činů za vysokou a nemůže se proto obejít bez subsidiarity trestní represe v rovině.

V samotné práci budou rozebrány dva nejzávažnější a z praxe nejvíce viditelné trestné činy. Jde o trestný čin „zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby“ dle ustanovení § 240 trestního zákoníku a trestný čin „neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby“ dle ustanovení § 241 tr. zákoníku¹.

Vyhotovením samostatné práce a tedy jejím cílem je, že bych si rád rozšířil znalosti z oblasti jak finančního práva, kdy problematika daní, odvodu daní do státního rozpočtu, je v současné době primární záležitostí naší společnosti, tak problematika oblasti trestního práva, kdy právě naše společnost se snaží všemi dostupnými prostředky chránit před touto komplikovanou a rafinovanou trestnou činností. Zvláště pak v současné době, kdy vzniká velký tlak na výdaje ze státního rozpočtu, kdy se hledají nemalé úspory v schváleném rozpočtu, tak aby současný deficit státního rozpočtu byl na konci roku 2022 co nejnižší. Jedná se o stěžejní důvody, proč jsem si dané téma zvolil.

¹ ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník: komentář*. Praha: C. H. Beck, 2010. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-109-3

V samotné práci se budu zabývat nejen vymezením pojmu hospodářská kriminalita, jejími příčinami a kriminogenními faktory, ale ve zkratce zmíním i historický vývoj daňových trestných činů, a to až do současné právní úpravy.

Jak bylo shora naznačeno, první kapitola je věnována vysvětlení pojmu hospodářská kriminalita, objasnění jejích příčin a kriminogenních faktorů, a to z důvodu, že daňová trestná činnost je jednou z nedílných složek celkové hospodářské kriminality páchané v České republice. Historický vývoj a trestněprávní úprava daňové kriminality v České republice tvoří druhou kapitolu. V této kapitole jsou analyzována a okomentována ustanovení jednotlivých skutkových podstat trestných činů dle § 240, § 241 a § 242 trestního zákona. Třetí kapitola osvětluje fenomenologii daňové kriminality v České republice s pododdíly charakteristika pachatelů daňových trestných činů, podíl fyzických a právnických osob na daňových trestných činech. V závěru kapitoly je zpracován přehled podílu způsobených škod daňovými trestnými činy na celkových škodách způsobených u zjištěné veškeré kriminality.

Kapitola čtvrtá a pátá se zabývá trestní odpovědností pachatelů fyzických osob daňové kriminality a trestní odpovědností právnických osob za trestné činy daňové. V pododdíle této kapitoly je objasněn pojem „kriminalita bílých límečků“ a vztah účinné lítosti k trestní odpovědnosti právnických osob.

Kapitola šestá analyzuje vybrané daňové kauzy z praxe, a to zejména oblast neodvádění zákonných poplatků za zaměstnance společností jako právnickou osobou, tak předsedou představenstva jako osoba, která společnost zastupovala, jednala a rozhodovala o jejím chodu, tak daňovou kauzu týkající se zkrácení televizních a rozhlasových poplatků.

V závěrečných kapitolách je objasněna prevence daňové kriminality a jsou zde uvedeny návrhy preventivní opatření v oblasti daňové trestné činnosti de lege ferenda.

V práci jsou využity logicko-teoretické metody, a to zejména analýza, syntéza, indukce a dedukce.

Ze seznamu použité literatury, který je uveden v závěru práce je patrné, z jaké dostupné literatury bylo vycházeno, z jakých knižních publikací čerpáno, tak aby práce byla ucelená, přehledná a splnila svůj stanovený cíl.

Závěrem této části je možno konstatovat, že daňovou kriminalitu je velice složité odhalovat a vyšetřovat. Daňová trestná činnost je komplikovanou trestnou činností, kdy rafinovanost, odborná způsobilost jejích pachatelů, prostředí, ve kterém je tato sofistikovaná činnost páchána, je na vysoké úrovni a v současné době je to problém celé společnosti. Činností těchto pachatelů stát přichází výrazně o nemalé finanční prostředky do státního rozpočtu a zejména u svých občanů ztrácí kredit. Z tohoto hlediska je nutno trestné činnosti v daňové oblasti věnovat více pozornosti a zároveň na její potírání vynakládat přiměřené finanční prostředky.

1. Pojem hospodářská kriminalita

Negativním jevem v posledních několika letech je nepochybně nárůst kriminality, která zejména v poslední době nabývá nových forem (vyjma tzv. „covidové roky“). Velmi vysoká je zejména hospodářská a majetková kriminalita. Velký rozsah a nemalá intenzita hospodářské trestné činnosti ovlivňuje velmi zásadním způsobem chod života naší společnosti. Kromě jiných aspektů se tato kriminalita dotýká základních příjmových složek státu (daní, cel, poplatků), jejichž ohrožení zpochybňuje dlouhodobé a kvalitní fungování státního mechanismu.

Hospodářská kriminalita v České republice dosáhla již takových rozměrů, že stabilitu celého hospodářství a právní vědomí občanů je narušena. Uplynulé roky ukázaly iniciativnost, drzost a operativnost pachatelů této trestné činnosti, přičemž orgány státní správy (výkonné a kontrolní), včetně orgánů činných v trestním řízení, byly novými formami této kriminality zaskočeny, a ještě v současné době do značné míry zůstávají bezmocné, často bezzubé. Vychází to z toho, že v předešlých létech je možno vysledovat nedostatečnou vůli státu aktivně a účinně bojovat proti shora uvedeným fenoménům této kriminality.

Jak už bylo řečeno, trestné činy hospodářské tvoří významnou část kriminality uvedenou v trestních zákonících jednotlivých rozvinutých a demokratických zemí. Pokud se týče hospodářské kriminality v našem trestním zákoníku, s existencí a jejím postihem se počítá, a to proto, že můžeme naši zemi – Českou republiku, počítat mezi země demokratické a rozvinuté. Množství důvodů, pro které je třeba chránit všechny společenské vztahy uvnitř ekonomické sféry, je velké množství. Zde je například možno uvést skutečnost, že protiprávním jednáním se lze bránit jen velice obtížně mimotrestními prostředky (životní prostředí, odvody daní apod.). Stěží lze si představit, že bez použití hrozby trestní sankce chránit vztahy mezi státem a podnikateli nelze a to např. v oblasti daňové, životního prostředí nebo v oblasti korupce státních úředníků.

V čem spočívá význam trestního práva v ekonomice. Tento obecný význam lze nacházet již samotné pohrůžce trestem, kdy tato pohrůžka působí na určitou

oblast jako významný nástroj pro plnění právních povinností od osob. Odhalování, vyšetřování a případné trestání protiprávních jednání, preventivní účinek pohružky trestem podporuje. Nedostatečná činnost státních orgánů zejména orgánů činných v trestním řízení nastavenou prevenci kriminality výrazně snižuje.

Trestní právo samo o sobě není způsobilé odstranit jevy tvořící kriminalitu v hospodářských oblastech státu. Právo působí jako podpůrný, avšak nenahraditelný prostředek ochrany jeho ekonomických vztahů. Úlohu trestního práva nelze podceňovat jak při realizaci prevence, tak i v její represi. Bohužel, trestní právo však nedisponuje takovými prostředky, aby mohlo samo odstranit či snížit jednotlivé faktory, které tuto kriminalitu vyvolávají. V tomto směru může trestní právo působit jen jako "ultima ratio", tedy jako možnost, která vystupuje do popředí až tam, kde jsou již hospodářské vztahy natolik vážně či dlouhodobě rozvráceny, a k jejich nápravě již nestačí prostředky mimotrestních právních odvětví a v nich uvedených represí. Můžeme tedy mluvit o jaké si „nápomocné roli“ trestní represe v hospodářské oblasti.

V legislativním vývoji po roce 1989 nebyla zmíněná skutečnost vždy při tvorbě nových zákonů či ustanovení jednotlivých trestních paragrafů respektována. Po zrušení starých skutkových podstat některých „hospodářských „např. trestných činů rozkrádání majetku v socialistickém zřízení apod.) došlo k tendenci zasahování do ekonomických procesů s vůlí ponechat co největší prostor působení trhu a svobodě podnikání občanům. Rázem se začalo postupně projevovat špatné chápání úlohy trestního práva v rozvíjející se ekonomice. Začaly se objevovat tendence spíše opačné, a to řešení negativních jevů v podnikatelské sféře trestním postihem. Tato tendence vzbuzovala obavy o možnou kriminalizaci celé ekonomiky státu a jejich občanů. Dalším vývojem práva se dospělo do určitému bodu, byl stanoven kompromis, kdy nastaly malé zásahy trestního práva, a to zejména do oblasti dodavatelsko odběratelských vztahů mezi hospodářskými a jinými subjekty. Zároveň je možné mluvit o tom, že tímto krokem došlo k posílení prvků vymazujících administrativní rámec podnikání, tedy byly nastaveny jaké si „mantinely“, v rámci kterých musí soupeřící podnikatelské a jiné subjekty působící na scéně podnikatelského prostředí, pohybovat.

Z tohoto je zřejmé, že rozhodující vliv v této oblasti musí sehrát jiné než trestněprávní nástroje, zejména kvalitní mimotrestní rámec podnikání, a to ať hospodářská soutěž či soutěž v oblasti jednotlivé výroby. Tento vliv by měl zahrnovat odpovídající hmotněprávní úpravu právních vztahů spojených s podnikáním a s ekonomickou činností vůbec, ale měla by být nastavena i procesní pravidla umožňující co nejrychlejší vynutitelnost porušeného práva. Svou významnou roli hrají i takové faktory, jako dostatečné kontrolní mechanismy, kvalitní státní aparát nebo podnikatelská morálka apod.

1.1 Základní vymezení pojmu hospodářská kriminalita

Co lze si tedy pod pojmem hospodářská kriminalita představovat.

Hospodářská kriminalita je „protiprávní ekonomické jednání, kterým byl dosažen finanční nebo jiný prospěch na úkor konkrétního ekonomického subjektu (stát, obchodní společnost, fond, fyzická osoba apod.), které naplňuje zákonné znaky skutkových podstat konkrétních trestných činů“.²

Vymezením uvedených pojmů se poměrně obsáhle zabýval právník Jan Chmelík, který hospodářskou kriminalitu obecně definoval jako zaviněné společensky nebezpečné jednání popsané ve zvláštní části trestního zákona, poškozující nebo ohrožující hospodářský pořádek, systém ekonomických a souvisejících právních vztahů, jejich fungování, práva a oprávněné zájmy subjektů těchto vztahů.³

Hospodářskou kriminalitou jsou tedy rozuměna zejména ta protiprávní jednání, která:

² GŘIVNA, Tomáš, SCHEINOST, Miroslav, ZOUBKOVÁ, Ivana. *Kriminologie. 4., aktualiz. vyd.* Praha: Wolters Kluwer, 2014, ISBN 9788074786143, s. 278.

³ CHMELÍK, Jan, HÁJEK, Pavel, NEČAS, Stanislav. *Úvod do hospodářské kriminality.* Plzeň: Aleš Čeněk, 2005.

- bez ohledu na postavení pachatele naplňují skutkovou podstatu některých trestných činů vyjmenovaných ve druhé hlavě zvláštní části trestního zákona,
- naplňují skutkovou podstatu jiného trestného činu, pokud při jeho páchání jsou pachatel či poškozený v postavení subjektů vykonávajících podnikatelskou činnost a trestná činnost souvisí s jejich podnikáním
- naplňují skutkovou podstatu jiného trestného činu, pokud k němu došlo ve vztazích založených obchodním nebo pracovním právem k tíži zaměstnavatele, nebo na základě jiného právního vztahu souvisejícího s hospodářstvím, ekonomikou nebo financemi
- naplňují skutkovou podstatu trestných činů veřejných činitelů a trestných činů souvisejících s úplatkářstvím, pokud je spáchal představitel veřejné správy při výkonu své pravomoci v souvislosti s plněním hospodářských úkolů v obecném zájmu nebo takové jednání proti tomuto představiteli směřovalo,
- slouží k legalizaci trestné činnosti, nebo
- jsou zařazena do hospodářské kriminality v mezinárodních dokumentech (Corpus juris).⁴

Do hospodářské kriminality se takto nejčastěji řadí některé majetkové trestné činy spáchané za výše uvedených okolností (např. podvod, zpronevěra, porušování povinností při správě cizího majetku, tzv. úpadkové trestné činy). V takovém smyslu je chápé také např. trestněprávní praxe, když v policejních statistikách jsou právě tyto trestné činy vykazovány spolu v jedné kapitole.

Finanční kriminalita představuje jednu z nejdůležitějších oblastí hospodářské kriminality a je zpravidla definována jako trestná činnost směřující proti fungování bankovního systému, kapitálového trhu a finančních institucí, zejména bank, burz, pojišťoven, investičních společností a investičních fondů, penzijních fondů, v poslední době i fondů Evropské unie.⁵

⁴ CHMELÍK, Jan, HÁJEK, Pavel, NEČAS, Stanislav. *Úvod do hospodářské kriminality*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2005.

⁵ Šámal, Pavel a kol.: *Podnikání a ekonomická kriminalita v ČR*, Praha, C. H. Beck 2001, str. 174.

Při posuzování trestné činnosti související s podnikáním se na jedné straně uplatní všechny výše uvedené obecné základy trestní odpovědnosti, na druhé straně se však tento druh kriminality vyznačuje řadou společných specifik bez ohledu na to, o který čin jde, a podle kterých ustanovení trestního zákona je nakonec posuzován. Mezi základní rysy hospodářských trestných činů může řadit:

1) – shodná konstrukce skutkových podstat – skutkové podstaty těchto trestných činů jsou obdobně konstruovány. Z hlediska právní jistoty je žádoucí, aby byly zákonné znaky jednotlivých trestných činů vymezeny co nej přesněji, úplným a dopodrobna uvedeným výčtem v návaznosti na související mimotrestní normy. Ale i zde je riziko spočívající v tom, že takový postup vyžaduje rozsáhlou a velmi složitou trestněprávní úpravu. Tento postup je spojen zároveň i s rizikem, že se ani nepodaří podchytit všechny formy trestné činnosti páchané v oblasti hospodářské trestné činnosti. Dopadem tohoto by mohlo být časté novelizace a mohlo by tak dojít k nepřehlednosti jednotlivých právních ustanovení. Současný výrazný rozvoj podnikání a s tím spojený rozmach kriminality je provázen nejen neustálými změnami velkého množství právních předpisů. Objevují se ale nové typy kriminality (např. kyberkriminalita), které není možno s dostatečným předstihem předvídat.

2) – návaznost na mimoresortní právní normy – charakteristickým rysem většiny skutkových podstat souvisejících s podnikáním je jejich úzká návaznost na řadu mimotrestních právních norem. Proto řada skutkových podstat přímo odkazuje na mimotrestní právní normy, resp. podmiňuje vznik trestní odpovědnosti tím, že došlo k porušení těchto norem (např. k jednání, které je v rozporu "s předpisy upravujícími soutěž v hospodářském styku"). Tyto normy jsou však relevantní i v případech, kdy skutková podstata trestného činu na ně neodkazuje přímo, ale obsahuje tzv. normativní znak, jehož obsah je nutno vykládat podle těchto norem (např. pojem "daň" v § 240 tr. zákoníku). Zároveň je však pravdou, že tyto mimotrestní předpisy podléhají častým změnám než obecněji formulované skutkové podstaty. Toto ztěžuje práci samotných orgánů činných v trestním řízení

a zejména jejich orientaci v složitějších skutkových podstatách hospodářských trestných činů.

Z výše uvedeného vyplývá, že pro správný výklad a aplikaci hospodářských trestných činů je nezbytná dobrá znalost rozsáhlé právní úpravy i v jiných právních odvětvích, např. v oblastech občanského, finančního, správního nebo finančního práva. Toto platí i při orientaci v oblastech týkajících se finančních, bankovních, účetních, daňových, celních, či investičních aktivit atd.

3) – neoprávněnost – jednotlivé skutkové podstaty hospodářských trestných činů často podmiňují trestnost neoprávněností pachatelova počínání. Znak „neoprávněnosti“ je důsledkem skutečnosti, že jednání jinak trestné může být za splnění zákonných podmínek stanovených mimotrestní právní úpravou činností nezávadnou či přímo užitečnou. O tomto lze hovořit i pro samotné podnikání, které lze vykonávat zcela legálně, ovšem v případě „neoprávněného“ (bez patřičného povolení) je neoprávněné podnikání trestným činem podle ustanovení trestního zákoníku. Proto je nezbytné, je-li znak „neoprávněnosti“ vyjádřen přímo výslovně ve skutkové podstatě, stává se jejím znakem, a i ve vztahu k němu je třeba k trestnosti dovést zavinění.

4) - trestní odpovědnost – tuto lze u hospodářských trestných činů je možné dovést i v případech, kdy trestnímu stíhání nepředcházelo jiné, mimotrestní řízení, v němž by bylo zjištěno porušení předpisů z jiného právního odvětví (např. daňové řízení). S tím souvisí i vyřešení tzv. „předběžné otázky“, kdy možnost trestního postihu není podmíněna předchozím, byť i neúspěšným uplatněním jiných sankcí podle jiných právních odvětví.

5) – ohrožovací trestné činy – značnou část hospodářských trestných činů lze charakterizovat i jako trestné činy ohrožovací (k dokonání se nevyžaduje způsobení konkrétní škody, stačí ohrožení individuálního objektu, jímž mohou být např. zájmy státu ve fiskální sféře, řádný výkon funkce peněz, hospodářská kázeň

apod. Způsobení škody pak bývá často okolností podmiňující vyšší trestní sazbu ve vyšších odstavcích příslušné skutkové podstaty.⁶

Zde je tedy možno konstatovat, že trestní právo umožňuje dovodit trestní odpovědnost jak fyzické, tak konkrétní fyzické osoby, která spáchala trestný čin jednáním učiněným jménem právnické osoby, v jejím zastoupení nebo v rámci činnosti právnické osoby. Toto platí u trestných činů, které spočívají v neplnění povinností uložených právnickým osobám nebo k jejichž spáchání dojde v rámci činnosti právnických osob.

6) – zavinění – trestní zákon stojí důsledně na zásadě odpovědnosti za vlastní zavinění, neexistuje zde objektivní odpovědnost nebo odpovědnost za cizí zavinění. U hospodářských trestných činů platí, že až na malé výjimky se jedná o úmyslné trestné činy.

7) – omyl – souvislost trestných činů v podnikatelské sféře s mimotrestní právní úpravou má významné důsledky i z hlediska posuzování omylu, a to zejména omylu právního negativního. Pokud jde o právní normy, na které trestní zákon odkazuje nebo se jich dovolává ve svých ustanoveních s tzv. blanketní dispozicí (např. ustanovení o nekalé soutěži), platí stejná zásada jako se znalostí trestního zákona, tedy neznalost zákona neomlouvá, tudíž nevědomost pachatele o obsahu takových právních norem nebo jejich mylný výklad není překážkou trestní odpovědnosti. Podobný právní omyl o mimotrestních normách, jichž se trestní zákon přímo nedovolává, ale na jejich obsah váže některý ze znaků skutkové podstaty (např. daň, clo, pojistné podle § 240 tr. zákoníku) se posuzuje podle zásad o skutkovém omylu, tzn. v úvahu by z forem zavinění přicházela pouze nevědomá nedbalost, která však, jak již bylo uvedeno výše, u hospodářských trestných činů není trestná.

V praxi se poté ukazuje, že dopad zásady „neznalost zákona neomlouvá“ je příliš tvrdý, zejména tam, kde se jedná o mimotrestní problematiku, tedy právě

⁶ CHMELÍK, Jan, HÁJEK, Pavel, NEČAS, Stanislav. *Úvod do hospodářské kriminality*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2005

v daňové oblasti, kdy tato je často novelizována novými výklady, které se postupem času také opět mění.

8) – trestný čin může být spáchán jak jednoduchým jednáním (např. nepodáním daňového přiznání za určité období) - v důsledku realizace celé řady na sebe navazujících jednání, která teprve ve svém souhrnu naplňují skutkovou podstatu trestného činu a vypovídají o skutečném úmyslu zúčastněných osob (např. různé převody cenných papírů do zahraničí a ze zahraničí s úmyslem vyhnout se jejich zdanění) může být spáchán jednoduchým jednáním trestný čin. Proto jednotlivá majetková operace, posuzovaná izolovaně bez souvislosti s dalšími se může jevit jako seriózní a legální, i když ve skutečnosti je součástí trestně postižitelné podnikatelské aktivity.⁷

9) – majetek právnických osob – skutečnost ovlivňující možnost trestní odpovědnosti za hospodářské trestné činy, je charakteristika majetkových poměrů právnických osob, zejména ve společnostech a družstvech. Tyto samostatné právnické osoby mají svůj vlastní majetek, odlišný od majetku svých společníků, a s tímto svým majetkem podnikají a hospodaří.

10) – pojem škoda – většina skutkových podstat operuje s pojmem "škoda", kterou je třeba rozumět skutečnou škodu vzniklou na cizím majetku. Toto významné kritérium rozhoduje mnohdy o tom, zda vůbec půjde o trestný čin, a pokud ano, podle kterého odstavce a podle které trestné sazby bude pachatel potrestán. Při stanovení výše škody se vychází z ceny, za kterou se věc, která byla předmětem útoku, v době a místě činu obvykle prodává. Nelze-li takto výši škody zjistit, vychází se z účelně vynaložených nákladů na obstarání stejné nebo obdobné věci nebo uvedení v předešlý stav. Věcí se rozumí i ovladatelná přírodní síla, a dále i cenné papíry, ať již existují v papírové podobě nebo v elektronické podobě na nosičích informací.

11) – úloha trestní represe – trestní zákoník neposkytuje ochranu před negativními důsledky toho, že podnikatel správně neodhadne velikost svého

⁷ Šámal, Pavel a kol.: *Podnikání a ekonomická kriminalita v ČR*, Praha, C. H. Beck 2001, str. 274.

podnikatelského rizika, že svůj právní vztah s jiným podnikatelem nezajistí dobrou smlouvou, že doplatí na platební neschopnost svého obchodního partnera apod. trestní zákoník nestanoví obecně sankci za porušení těch povinností, které vyplývají z obchodních a jiných smluv, pokud nejde o jiné protiprávní jednání, např. zpronevěru či podvod. Nelze tedy zneužívat pohrůžky trestním postihem vůči obchodním partnerům nebo dokonce iniciovat zahájení trestního stíhání ve věci, která nepřekračuje hranice obchodního sporu.⁸

1.2 Příčiny a kriminogenní faktory hospodářské kriminality

Kriminologický přístup

V české kriminologii se objevuje vymezení hospodářské kriminality jako trestné činnosti *„spáchané při podnikání ekonomických subjektů zejména osobami působícími uvnitř těchto subjektů, poškozující nebo ohrožující individuální a kolektivní práva v hospodářské sféře, zneužívající slabiny hospodářského systému nebo jeho institucí, způsobující oslabení důvěry v ekonomický a společenský systém, motivované ziskem nebo touhou po moci, latentní povahy a ve své masové formě ohrožující podstatu fungování právního státu“*⁹.

Při realizaci boje proti hospodářské kriminalitě nelze pochybovat o skutečnosti, že účinnost tohoto boje je závislá na rozpoznání jejich příčin a faktorů. Tyto příčiny a faktory výrazně napomáhají rychlému šíření hospodářské kriminality. Některé jsou dlouhodobého charakteru, ale zároveň v důsledku vývoje společnosti a jejího rozmachu v hospodářské oblasti se objevují nové prvky. V každém případě hospodářská trestná činnost reflektuje stav a vývoj ekonomické a společenské sféry i určité formy a stupně jejich vztahu navzájem.

Z obsahového hlediska lze tyto příčiny a faktory dělit na tři základní skupiny:

- ekonomické faktory
- organizačně technické faktory

⁸ ŠÁMAL, Pavel a kol.: *Podnikání a ekonomická kriminalita v ČR*, Praha, C. H. Beck 2001, str. 273.

⁹ VÁLKOVÁ, Helena, KUČHTA Josef, HULMÁKOVÁ, Jana. J. *Základy kriminologie a trestní politiky*. 3. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2019, s. 373.

- sociálně kulturní faktory¹⁰.

Ekonomické faktory

K základním a neodstranitelným faktorům patří samotné hodnoty, které jsou předmětem hospodářské činnosti, i míra liberalizace hospodářského systému¹¹.

Velice výrazný vliv na rozšiřování hospodářské kriminality má v současné době rozvoj všech národohospodářských technologií založených na technickém pokroku. Tento rozvoj výrazně zrychluje komunikaci a mobilitu společnosti, umožňuje přesuny a jednotlivé, ne vždy předvídatelné pohyby pachatelů trestné činnosti, zlepšuje funkčnost řetězového mechanismu páčání trestné činnosti, a v neposlední řadě i rychlost a účinnost zakrývání jejich stop. Trendem doby je, že podnikatelé, kteří se dostali nezávinně do finančních problémů, se nyní pokoušejí zachránit své firmy a své finanční prostředky kriminálními způsoby. Je pravdou, že převážná většina těchto podnikatelů má snahu jít cestou legitimacy. Pachatelé, kteří vstoupili na cestu kriminální éry, tito často páchají podvody zejména s falšování účetních dokladů, jejich padělání. V době, kdy mezi lidmi ve společnosti je dostatek peněz, existuje proto snaha investovat a výhodně ukládat dosažené zisky. Tato činnost posléze vytváří půdu pro neoprávněné podnikání, či jiný druh trestné činnosti podvodného charakteru. K nelegálnímu sebe obohacení je možno využít některé instituty hospodářského života, např. burzy cenných papírů, dotační programy apod. Jako kriminogenní právní forma hospodářské kriminality bývá často označována společnost s ručením omezeným, která bývá jako poměrně jednoduchá a levná forma často zneužívána k páčání hospodářské kriminality i vzhledem k neexistenci osobní odpovědnosti jejích společníků za její závazky¹².

Organizačně technické faktory

¹⁰ VÁLKOVÁ, Helena, KUČHTA, Josef, HULMÁKOVÁ, Jana. J. *Základy kriminologie a trestní politiky*. 3. vydání. V Praze: C. H. Beck, 2019, s. 379-380.

¹¹ VÁLKOVÁ, Helena, KUČHTA, Josef, HULMÁKOVÁ, Jana. J. *Základy kriminologie a trestní politiky*. 3. vydání. V Praze: C. H. Beck, 2019, s. 380.

¹² BALOUN, Vladimír. *Finanční kriminalita v České republice*. Praha: IKSP, 2004, s. 44 a 45

Mezi tyti kriminogenní faktory lze zařadit zejména velké mezery v současné legislativě. Tyto změny jsou poznamenány privatizačním procesem, při kterém u nás v krátkém časovém období došlo v historii k ojedinělému přechodu vlastnictví k obrovským hodnotám¹³. Tyto změny proběhly v takové rychlosti, že tehdy platná legislativa nestačila reflektovat, právní řád se stal nepřehledným. Chaos v ekonomické a právní oblasti byl znásoben tím, že se zcela a vědomě upřednostnila ekonomika před právem (tzv. útěk ekonomiky před právníky). V daném okamžiku takový postup mohl přinést hospodářský efekt, ale po opadnutí porevoluční euforie se opět prosadil egoistický pohled a pragmaticky byly využity nedostatky v legislativě. Vyvolaný stav vyhovoval různým lobbistickým skupinám apod. K právním úpravám, pokud k nim došlo, chyběla komplexnost a provázanost, což bylo způsobeno množstvím nových jevů v ekonomické oblasti a scházejícími zkušenostmi s jejich právní úpravou. Často se postupovalo metodou pokusu a omylu, docházelo k častému měnění či doplňování již jednou přijatých zákonů. Právní úprava byla nedostatečná a málo konkrétní¹⁴.

K dalšímu z kriminogenních faktorů je možno podřadit i značné nedostatky ve fungování a kontrole základních institutů tržního systému a v činnosti orgánů zabývajících se hospodářskou kriminalitou. V těchto devadesátých letech fakticky neexistovala žádná kontrolní oddělení v soukromých společnostech ani v podnicích se stání majetkovou účastí, kontrolní orgány často vykazovaly svoji činnost jen formálně, funkce v dozorčích radách, státních společnostech byly obsazovány osobami spřátelenými s „kriminálním podsvětím“. Na některá místa byly dosazováni lidé, kteří neměli správnou kvalifikaci, byli tam dosazeni svými „kamarády“ popř. „dřívějšími kamarády ze strany“. Od začátku nového tisíciletí byl přijat poměrně obecně koncipovaný zákon o kontrole veřejné správy, který upravuje kontrolu nakládání s veřejnými prostředky. Práci ale ztěžovala neprovázanost a absence spolupráce jednotlivých kontrolních orgánů. Rovněž tak

¹³ VÁLKOVÁ, Helena, KUČTA, Josef, HULMÁKOVÁ, Jana. J. *Základy kriminologie a trestní politiky*. 3. vydání. V Praze: C. H. Beck, 2019, s. 380.

¹⁴ VÁLKOVÁ, Helena, KUČTA, Josef, HULMÁKOVÁ, Jana. J. *Základy kriminologie a trestní politiky*. 3. vydání. V Praze: C. H. Beck, 2019, s. 381.

přílišná úprava povinnosti mlčenlivosti neprospívala řádnému fungování kontrolního systému¹⁵.

V té době se byl patrný vážný problém s vymahatelností práva a samotnou činností příslušných státních orgánů. Někde se objevily značné průtahy v obchodním rozhodování soudů (např. Krajský soud v Ústí nad Labem). Lze říci, že tento nešvar mimo jiné přetrvává do dnešní doby. Zároveň byly zjištěny nedostatky jak v práci orgánů činných v trestním řízení, kdy technické a materiální vybavení policie nebylo na takové úrovni, tak v práci jiných orgánů státní správy. Zkušenosti či znalosti policistů nemohly konkurovat osobám páchající hospodářskou trestnou činností, neboť se jednalo o mladé, začínající vyšetřovatele. Objasňování této trestné činnosti hospodářského charakteru trvalo nepřiměřeně dlouho, a to nejen z důvodu špatné spolupráce mezi jednotlivými útvary policie, ale i špatné spolupráce s jinými kontrolními orgány, např. finančními úřady. Zde vyšetřovatelé skoro vždy naráželi na povinnost mlčenlivosti ve prospěch podezřelých osob. V systému policie byl „zažit“ tzv. „čárkový systém“, který znevýhodňuje objasňování skutkově složitých a časově náročných případů hospodářské kriminality. Převládá trvale nedostatek schopných, vyškolených a kvalifikovaných policistů. Prováděná školení jsou pouze formální, někde tyto školení nemají ani oporu v praxi. Takto nastavená policejní reforma se potom od roku 2007 vyčerpala nejen organizačními, ale i administrativními opatřeními, které se projevovaly ve vztahu k objasňování trestné činnosti spíše negativně (útvary policie byly členěny podle jiného územního principu, byla zrušena finanční policie apod.). V posledních letech lze spatřovat ve složkách policie určitý nepokoj, řada kvalifikovaných a zkušených policistů odchází, je činěn silný politický tlak na samotné vyšetřovatele závažných případů, a to jak ze strany veřejnosti, tak ze strany samotného vedení policie. Pracovníci jsou často vystavováni výhrůžkám samotných pachatelů a v neposlední řadě i korupčním snahám. Dochází také k únikům tajných informací. Obdobné problémy řeší rovněž státní zastupitelství a soudy¹⁶.

¹⁵ VÁLKOVÁ, Helena, KUČHTA, Josef, HULMÁKOVÁ, Jana. J. *Základy kriminologie a trestní politiky*. 3. vydání. V Praze: C. H. Beck, 2019, s. 379-380.

¹⁶ VÁLKOVÁ, Helena, KUČHTA Josef, HULMÁKOVÁ, Jana. J. *Základy kriminologie a trestní politiky*. 3. vydání. V Praze: C. H. Beck, 2019, s. 381-382.

Poslední místo, kde je možno hledat kriminogenní faktory, je oblast personální. Zde se potrhují nízké profesionální i etické nároky na osoby, kterým se svěřují místa a funkce v hospodářském životě, případně, které vykonávají kontrolní, dozorčí nebo povolovací činnost. Nová právní úprava i přes aplikaci tzv. lustračního zákona neumožňuje z tohoto hlediska plnou realizaci nové personální politiky. Dochází ke kuriózním situacím, kdy na vedoucí řídicí místa v hospodářských institucích jsou dosazovány osoby, které byly za trestnou činnost opakovaně odsouzeny. S tímto úzce souvisí i velice benevolentní imigrační politika státu umožňující usídlování a zapojení se na české území řadě podnikatelů jak z asijských, tak bývalých post ruských zemí, kteří nedobrovolně podnikají, dopouštějí se různých daňových, celních deliktů a zejména deliktů proti průmyslovým a autorským právům¹⁷.

Sociálně kulturní faktory

Mezi sociálně kulturní faktory lze označit negativní vlivy na hospodářskou kriminalitu. Mezi tyto vlivy se významným dílem se podílí nedostatečná právní úprava. Pokud je nedostatečná právní úprava je i právní vědomí národa nízké. Pokud je právní vědomí nízké u občanů, pak jsou i rozdílné nároky na etiku podnikání a nevědomost o trestněprávních aspektech některých podnikatelských záměrů. Neznalost právních předpisů zejména u podnikajících osob, samotné podnikatele zbavuje trestní odpovědnosti jen podmínky uvedené podle § 19 TrZ (právní omyl). Jejich nízká úroveň právního vědomí je jednou z hlavních příčin vysoké tolerance veřejnosti ke kriminalitě. Růst trestné činnosti je způsoben přesvědčením, že se trestná činnost vyplácí, podporovaným ještě navíc obecně známou skutečností, že se nejen nedaří dostat pachatele zjištěných závažných trestných činů před soud, ale selhávají i opatření zaměřená k odnímání majetkového prospěchu způsobenou trestnou činností pachatelů hospodářských trestných činů či jejich příbuzných¹⁸. Tzv. „podnikání“ porušováním předpisů a zákonů v hospodářském prostředí slouží jako návod proto, že takové to podnikání je možné a nutné a zejména nově začínající podnikatelé jsou přesvědčeni, že

¹⁷ VÁLKOVÁ, Helena, KUČHTA Josef, HULMÁKOVÁ, Jana. J. *Základy kriminologie a trestní politiky*. 3. vydání. V Praze: C. H. Beck, 2019, s. 382.

¹⁸ VÁLKOVÁ, Helena, KUČHTA, Josef, HULMÁKOVÁ, Jana. J. *Základy kriminologie a trestní politiky*. 3. vydání. V Praze: C. H. Beck, 2019, s. 383.

takto se musí právě chovat, z důvodu, aby se prosadili v podnikatelském prostředí. Přitom opakem je nedostatek tzv. kladných vzorů, tedy občanů – podnikatelů, kteří by přesvědčili další občany, že podnikat se dá i v mezích předpisů a zákonů (např. zesnulý Petr Kellner – bankovní služby, Radim Jančura – dopravní služby Regiojet, Karel Janeček – matematik, Tomáš Baťa ml. – obuvnický průmysl apod.).

Kriminogenním faktorem v podnikatelském prostředí může být i jinak obecně akceptovatelná snaha se uplatnit na pracovišti a touha po kariéře zejména u mladých lidí, kteří nejsou schopni se v začátcích své kariéry orientovat v nečistých praktikách a mohou být ke kriminálním praktikám nejprve nevědomě zneužiti a poté donuceni¹⁹. Je možno i říct, že ke kriminalitě mnohdy vybízí i shovívavější přístup zákonodárců, policie a justice k pachatelům hospodářské trestné činnosti, vyvolaný jejich mnohdy významným ekonomickým i společenským postavením²⁰.

Lze shrnout, že k nejzávažnějším kriminogenním faktorům v této oblasti patřily a dosud patří změna morálky a právního vědomí ve společnosti, neodůvodněná ekonomická nerovnost, vysoká nezaměstnanost, nedostatečná reforma státní správy, neúspěšné prosazování nových právních norem, neuspokojivý stav justice a vymahatelnosti práva, nedostatečný legální kapitál pro podnikání, rozbujelá korupční prostředí²¹.

Na přítomnost latentní ekonomické kriminality v ekonomické sféře a v konkrétních podnicích lze usuzovat na základě např. těchto kriminogenních faktorů:

- management firmy je ovládán úzkou skupinou osob bez působení kontrolního orgánu,
- porušování zákonných i interních norem včetně norem interního auditu,
- nadstandartní životní úroveň jednotlivých členů představenstev a členů ve vedení firem či podniků, která neodpovídá jejich zákonným příjmům, a která

¹⁹ VÁLKOVÁ, Helena, KUČHTA, Josef, HULMÁKOVÁ, Jana. J. *Základy kriminologie a trestní politiky*. 3. vydání. V Praze: C. H. Beck, 2019, s. 383.

²⁰ VÁLKOVÁ, Helena, KUČHTA, Josef, HULMÁKOVÁ, Jana. J. *Základy kriminologie a trestní politiky*. 3. vydání. V Praze: C. H. Beck, 2019, s. 384.

²¹ VÁLKOVÁ, Helena, KUČHTA, Josef, HULMÁKOVÁ, Jana. J. *Základy kriminologie a trestní politiky*. 3. vydání. V Praze: C. H. Beck, 2019, s. 384. Srovnej: BALOUN, Vladimír. *Organizovaný zločin a jeho možné projevy ve finančním sektoru ekonomiky*. Praha. IKSP, 1999, s. 36 a násl.

se projevuje zejména v neúměrné přesčasové práci zaměstnance, zpravidla hlavního vedoucího pracovníka, který odmítá delegovat úkoly na jiné osoby,

- zřizování bankovních účtů a tzv. „offshoreových společností“ v daňových rájích (v poslední měsících např. bývalý předseda vlády Andrej Babiš),
- neobvyklé hospodářské a finanční transakce vyplývající z toho, že pachatelé – podnikatelé potřebují své „špinavé peníze“ tzv. „vyprat“ na čisté, aby jejich použití bylo legalizováno²².

²² VÁLKOVÁ, Helena, KUČHTA, Josef, HULMÁKOVÁ, Jana. J. *Základy kriminologie a trestní politiky*. 3. vydání. V Praze: C. H. Beck, 2019, s. 384. Srovnej: CHMELÍK, Jan, HÁJEK, Pavel a NEČAS, Stanislav. *Úvod do hospodářské kriminality*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2005, s. 41.

2. Daňová kriminalita

Daňová kriminalita je českým trestním právem postihována zejména dvěma trestnými činy, a to trestný čin zkrácení dané, poplatku a podobné povinné platby dle ustanovení § 240 tr. zákoníku a trestný čin neodvedení dané, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby dle ustanovení § 241 tr. zákoníku. Uvedené skutkové podstaty jsou svým vývojem stabilizované, přesto neustále vyvstává řada problémů spojených jednak s trestní odpovědností a jednak s dokazováním. Tato skutečnost plně souvisí s vývojem práva v této oblasti (judikatura Evropského soudu pro lidská práva a na ni navazující rozhodnutí českých nejvyšších soudu, popř. novelizace zákona o trestní odpovědnosti právnických osob či zákona o DPH), ale rovněž i s faktory mimoprávními. Zde je možno uvést třeba politická opatření vlády České republiky proti daňové kriminalitě.

2.1 Historický vývoj daňových trestných činů.

V první části této kapitoly bude rozebrán ve stručnosti historický vývoj daňových trestných činů. Trestněprávní i mimotrestní právní úprava související s daňovými delikty, která v celé své historii doznala značných změn, tvoří nezbytný rámec pro odhalování, postih a omezování latence daňových trestných činů²³. Relativně moderní soustava daní a poplatků se na území českých zemí začala etablovat v druhé polovině 19. století. Zastaralé principy daní a poplatků vystřídaly nové koncepce. Vycházelo se zejména z centralizace daňového systému, rozšíření počtu daní a poplatků, které sloužily jako příjem státu nebo opuštění principu rovné daně a její nahrazení principem daňové spravedlnosti. Od roku 1848 byl zaveden princip všeobecné daňové povinnosti, ve kterém byly jasně stanovené výjimky (např. kdy panovník nebo osoby s nepatrným ročním příjmem musely řádně platit daně²⁴).

Co se týče oblasti daní a poplatků, tak v první polovině 19. století (dříve označovaných jako berně a taxy) byly normativní akty z dob absolutismu. Mezi

²³ PÚRY, František a KUČTA, Josef. *Poznámky k daňové kriminalitě v České republice*. Časopis pro právní vědu a praxi, Brno: MU, 2/2013, ISSN 1210-9126, s. 118–128.

²⁴ STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, ISBN 978-80-87109-15-1, s. 88–91.

základní právní předpisy patřil „monopolní řád“ č. 63/1835 Sb. z. p., kolkový a taxovní patent č. 404/1840 Sb. z. s. a „poplatkový zákon“ č. 50/1850 ř. z. V té době bylo dělení daní na daně přímé a daně nepřímé²⁵.

Hlavním zákonem v daňové oblasti se stal zákon č. 220/1896 Sb. ř. z., o osobních daních přímých, který zůstal v platnosti až do roku 1927, a představoval v té době, přechod k moderní soustavě přímých daní. Postupem času se až do vzniku Československé republiky zaváděly různé přímé daně, ať už to byla daň výnosová nebo daň osobní příjmová²⁶. U nepřímých daní však žádná právní norma, která by daně sjednocovala, nebyla přijata, a proto byly daně přijímány nejednotně (např. daň z cukru, daň z piva, daň z vína, nebo potravní daň z masa)²⁷. V důsledku to, že vyvstala potřeba ochrany daní vznikl tzv. trestní zákon důchodkový řád, jenž obsahoval nejen hmotněprávní, ale též procesní ustanovení. Tento zákon byl sepsán tzv. na principu inkvizičního řízení²⁸. Nejdůležitějším pramenem trestního práva se tak stal v 19. století zákon č. 117/1852 Ř. z., o zločinech, přečinech a přestupcích²⁹, který určil, že nejzávažnější zločiny, které mohly být spáchány, mohly mít jedině formu zlého úmyslu³⁰. V této souvislosti je nutno i uvést, že daňové trestné činy byly zahrnuty i v jiných právních předpisech (např. správní řízení).

Významným mezníkem v historii českého práva byl vznik Československa dne 28. 10. 1918³¹. Různými zákony byly zavedeny nové daně, ty, které platily, byly novelizovány, popř. upraveny. Změnou zákona nazvaného jako „Englišova daňová reforma“ z roku 1927, bylo zjednodušit daňový systém v oblasti přímých daní. Trestní řízení, na rozdíl od předešlého důchodkového řádu z roku 1835, se

²⁵ STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, ISBN 978-80-87109-15-1, s. 90.

²⁶ STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, ISBN 978-80-87109-15-1, s. 94.

²⁷ STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, ISBN 978-80-87109-15-1, s. 104.

²⁸ STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, ISBN 978-80-87109-15-1, s. 132.

²⁹ Zákon č. 117/1852 Ř. z., o zločinech, přečinech a přestupcích, ve znění předpisů jej měnících a doplňujících ke dni 1. 1. 1927, Čl. I.

³⁰ PROUZA, Daniel. *Daňová kriminalita*. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, ISBN 80-239-6622-7, s. 80.

³¹ PROUZA, Daniel. *Daňová kriminalita*. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, ISBN 80-239-6622-7, s. 82.

zakládalo na principech oficiality, materiální pravdy, ústnosti a povinné součinnosti poplatníka³². U nepřímých daní, tak pro sankcionování pachatelů i nadále platil důchodkový řád, který byl zrušen až zákonem č. 89/1950 Sb., o trestním řízení správním (trestní řád správní)³³.

Po druhé světové válce, v době nástupu komunistického režimu, v oblasti trestního práva daňového³⁴ výraznou změnu v daňovém systému přinesl zákon č. 75/1952 Sb., o důchodové dani družstev a jiných organizací. Tento zákon zavedl dvojkolejnost právní úpravy důchodových daní. Další skupiny předmětné soustavy tvořily poplatky, které byly vybírány jak od organizací, tak od obyvatel a které byly upraveny ve zvláštních zákonech³⁵.

Po listopadové revoluci v roce 1989, z důvodu změny společenské situace, nastala reforma daňové soustavy a to zákonem č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, který nastolil zcela novou systematiku daní. V průběhu dalších let zákonodárci přijali další zákony pro úpravu přímých či nepřímých daní, mimo jiné zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který představoval jednotnou kodifikaci společnou všem hmotněprávním daňovým předpisům. Tento zákon byl posléze nahrazen zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem³⁶. V 50 letech daňové právo bylo ovlivněno nástupem budování socialismu a bylo poznamenáno doktrínou třídního boje³⁷. Stávající trestní zákon v hlavě druhé upravoval trestné činy hospodářské. Stalo se tak poprvé, kdy daňové trestné činy v českém trestním právu tvořily samostatnou kategorii spadající výslovně do okruhu hospodářské trestné činnosti. Stěžejním trestným činem byl trestný čin zkrácení a ohrožení daně, jenž byl upraven ve třech variantách v § 148–150³⁸. Zásadní změnu

³² STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, ISBN 978-80-87109-15-1, s. 131-132.

³³ PROUZA, Daniel. *Daňová kriminalita*. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, ISBN 80-239-6622-7, s. 79.

³⁴ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, ISBN 978-80-7380-442-8, s. 40.

³⁵ STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, ISBN 978-80-87109-15-1, s. 172-180.

³⁶ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, ISBN 978-80-7380-442-8, s. 45-46.

³⁷ SCHEINOST, Miroslav a kol. *Výzkum ekonomické kriminality*. Institut pro kriminologii a sociální prevenci [online]. Praha: Institut pro kriminologii a sociální prevenci, 2004, s. 12. [cit. dne 17. 10. 2020]. ISBN 80-7338-031-5. Dostupné z: <http://www.ok.cz/iksp/docs/308.pdf>.

³⁸ PROUZA, Daniel. *Daňová kriminalita*. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, ISBN 80-239-6622-7, s. 83-84.

v českém trestním právu tak přinesl zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ale v rámci daňových trestných činů se výraznějšího rozšíření dotkla až uskutečněná novela zákonem č. 253/1997 Sb., kde daňové trestné činy byly vymezeny v § 145a, a dále v § 147 až § 148b trestního zákona.

V současné době je, co se týče daňových trestných činů v platnosti zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník. Zde je možno skutkové podstaty týkající se daňových trestných činů najít v ustanoveních §§ 240–245³⁹. Novinkou od roku 2016 je mezi daňovými trestnými činy i trestný čin „porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku“ § 227 TrZ, který akceptuje novou změnu některých zákonů přijatých v souvislosti s prokazováním původu majetku.

Při shrnutí údajů tohoto bloku je nutno uvést, že všechny shora uvedené historické údaje byly použity z veřejně přístupných otevřených zdrojů, většinou publikací. Samotná historie daňových trestných činů je velice rozsáhlá, a legislativně byla vždy řešena několika modifikacemi trestního práva⁴⁰.

2.2 Vybrané skutkové podstaty daňových trestných činů

Jak už bylo v předešlém bloku uvedeno, z dostupných listinných materiálů a archiválií je zřejmé, že v době fungování feudální společnosti byli poddaní povinni odvádět různé formy plateb, které feudálové vybírali pro zajištění chodu společnosti. I v této době se vyskytovali jedinci, kteří se poplatkům úmyslně vyhýbali, nebo se snažili odvádět co možná nejnižší částky. Z předmětných pramenů je možno konstatovat, že toto by mohl být začátek vzniku daňové trestné činnosti, i když v podobě, jakou ji známe dnes, byla formovaná dlouhá léta⁴¹.

Daňová trestná činnost není z pohledu míry společenské škodlivost nijak zanedbatelná. Jedná se o druh z celkové hospodářské kriminality, který v současné době stále vzrůstá, vyvstává do popředí. S tím souvisí i růst závažných dopadů pro ekonomiku společnosti, které přináší. Samotné úniky na

³⁹ PÚRY, František a KUČHTA, Josef. *Poznámky k daňové kriminalitě v České republice*. Časopis pro právní vědu a praxi, Brno: MU, 2/2013, ISSN 1210-9126, s. 118-128.

⁴⁰ TÓGLOVÁ, Markéta. *Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby*. Diplomová práce. Univerzita Karlova, Právnická fakulta, rok 2021, s. 1-103.

⁴¹ CHMELÍK, Jan a Eduard BRUNA. *Hospodářská a ekonomická trestná činnost*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2015. Eupress. ISBN 978-80-7408-109-5, s. 74.

daních připravují stát ročně o nemalé finanční prostředky, které následně ve státním rozpočtu znatelně chybí. Je to i zapříčiněno složitostí daňového systému.

2.2.1 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle ustanovení § 240 tr. zákoníku

Pro účely této diplomové práce budou rozebrány skutkové podstaty pouze vybraných daňových trestných činů, kterými budou zkrácení a neodvedení daně. Jak vyplývá z různých judikatur a výkladových stanovisek, sám stát nijak nezastírá, že přijetím zmíněných ustanovení trestního zákoníku jde pouze o vymožení dluhu, když dává poplatníkovi možnost se trestní odpovědnosti zbavit zaplacením dlužné částky daně, respektive pojistného (zánik trestní odpovědnosti účinnou lítostí dle § 242 tr. zákoníku).

Pro pochopení daňové trestné činnosti je třeba si v úvodu nutno říci, co je to vůbec „daňový únik“. Odbornou veřejností a orgány veřejné moci je daňový únik používán pro označení rozmanitých deliktů, ale jsou to i jednání, jež nejsou protiprávní. Z aplikace tohoto pojmu lze např. vyjmenovat jeho použití na jednání spočívající v nezákonném stejně jako zákonném vyhýbání se daňové povinnosti, zneužití daňového práva k získání majetkového prospěchu apod.⁴².

Příslušné ustanovení trestního zákoníku Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby zní:

- (1) Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň. do. pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti.
- (2) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán.
 - a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně se dvěma osobami,
 - b) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo
 - c) spáchá-li takový čin ve značném rozsahu.

⁴² MARTINEZ, Jean-Claude. Daňový únik. 1.vyd. Praha: HZ Editio, 1995, ISBN 80-901918-3-5, s. 17.

- (3) Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán,
a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu, nebo
b) spáchá-li čin uvedený v odstavci 2 písm. c) ve spojení s organizovanou skupinou působící ve více státech.

(4) Příprava je trestná.

Jde o základní ustanovení trestního zákona proti daňovým podvodům, resp. berním podvodům, protože pokrývá i clo a další povinné platby, které lze nazvat jako berné. Jak už bylo řečeno, největší objem daní uchází státu právě díky trestným činům podle tohoto paragrafu.

U uvedeného trestného činu rozdělujeme několik stadií páčání:

- pojetí úmyslu (pachatel chce spáchat trestný čin).
- příprava (pachatel si vytvoří a připraví podmínky pro spáchání trestného činu).
- pokus (pachatel se pokusí spáchat trestný čin, ale za naplnění některých okolností dosud k tomu nedojde).
- dokonání (pachatel dokoná trestný čin).

Při rozboru tohoto trestného činu je nutné, jakým jednáním zkrácení daně může být:

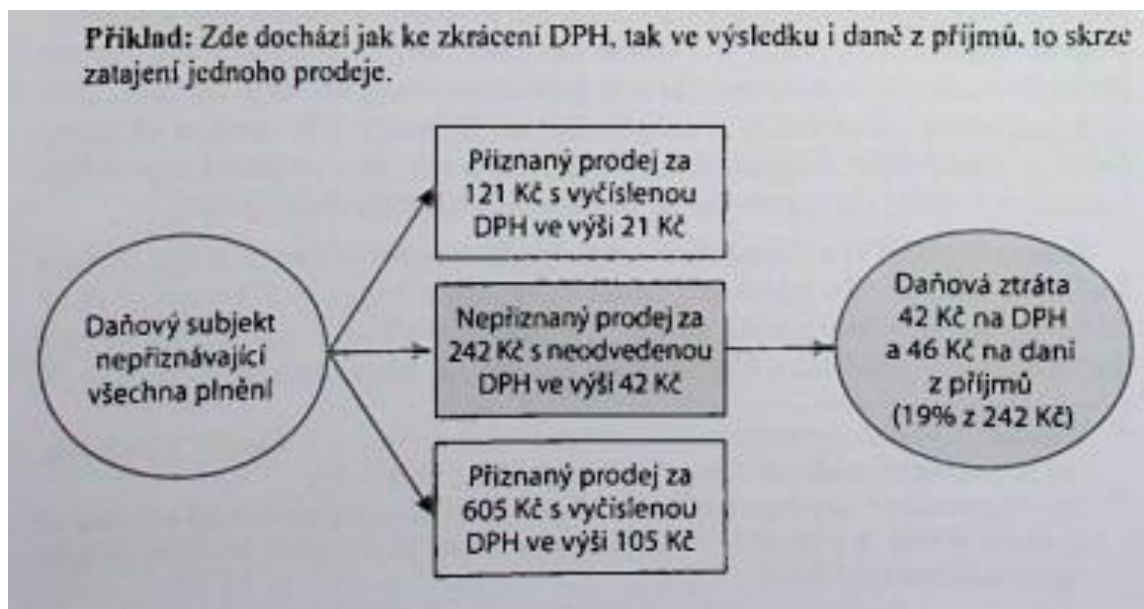
- zatajení příjmu podléhajícího dani z příjmů a nepodání daňového přiznání.
- snižování základu daně z příjmu fiktivními náklady.
- neevidování části prodejů.
- vykazování zboží podléhajícího spotřební dani jako jiné položky s nižší sazbou daně.
- skrytá výroba a prodej zboží podléhajícího spotřební dani.

Co si lze představit pod pojmem „vylákáním výhody“:

- fiktivní vývoz a požadavek na vrácení DPH na vstupu.
- koupě zboží pro osobní potřebu podnikatele a požadavek na vrácení DPH na vstupu.
- podvodné vykazování vyšší sazby DPH na vstupu a nižší na výstupu.⁴³

⁴³ LICHNOVSKÝ Ondřej, VUČKA Jan, KŘÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. 1.vydání. Praha, vydavatelství C.H.BECK, 2020, ISBN 978-80-7400-800-9, str. 82.

Obr. č. 1 Příklad, jak způsobem je možno krátit daň



Zdroj: LICHNOVSKÝ Ondřej, VUČKA Jan, KRÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. ISBN 978-80-7400-800-9.

Objektem trestného činu zkrácení daně je především zájem na ochraně veřejných příjmů České republiky nebo Evropské unie (např. zkrácení německé DPH nebude zkrácením daně dle českého zákona, přičemž za tuto činnost nemůže být nikdo českými soudy odsouzen). Není-li objekt skutkové podstaty porušen, logicky nelze hovořit o trestném činu zkrácení daně. Objekt zkrácení daně jde však ještě dál než pouze k celkovým příjmům veřejných rozpočtů, neboť chrání řádné a včasné vyměření daně ve vztahu ke každému daňovému subjektu zvlášť. Jinými slovy zkrácením daně bude i případ, kdy jeden daňový subjekt bude mít daňovou povinnost nesprávně o tolik nižší, o kolik vyšší ji bude mít nesprávně jeho obchodní partner (například pokud si z fiktivní faktury daňový subjekt odečte DPH, avšak jeho dodavatel tu samou částku státu odvede; případně chybný transfer pricing, avšak v rámci ČR, takže nedojde ke zvýhodnění vlivem různých daňových sazeb). Veřejné rozpočty sice ve výsledky nepřišly ani o korunu příjmů, ale u jednoho subjektu došlo k vykázání nesprávné daňové povinnosti v neprospěch veřejných rozpočtů, a tudíž formální znaky trestného činu byly u tohoto subjektu naplněny. Vystává však otázka, jaká by byla společenská

nebezpečnost takového činu a aplikovatelnost trestního práva coby prostředku ultima ratio (srov. § 12 odst. 2 TrZ), pokud se zkrácení u jednoho subjektu a přeplatek u druhého subjektu vyruší anebo lze uvedené zohlednit při ukládání trestu. Platí tak, že středobodem zkrácení daně je daňová povinnost konkrétního daňového subjektu.⁴⁴

Pokud se týče objektivní stránky zmíněného trestného činu zkrácení daně, tato je naplněna, pokud pachatel podá daňové přiznání, ve kterém ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na statní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo na některé z těchto povinných plateb vyláká výhodu⁴⁵.

Pachatelem tohoto trestného činu zkrácení daně je v tomto případě kdokoliv, to znamená, že jim může být nejen plátce daně, ale kdokoliv, kdo svým úmyslným jednáním zapříčiní, že daň nebo jiná z uvedených povinných plateb nebyla řádně vyměřena eventuálně odvedena. Je tedy zřejmé, že pachatelem může být jak fyzická, tak právnická osoba, tedy každá, trestně odpovědná osoba, která způsobí, že ona sama či jiná osoba zkrátí daň nebo vyláká na dani výhodu:

- člen statutárního orgánu.
- zaměstnanec.
- externí účetní.
- právní poradce.
- osoba bez formálních vazeb, která využívá faktického vlivu na vykázaní daně jinou osobou.⁴⁶ Nevyžaduje se přitom obohacení na straně pachatele.⁴⁷

⁴⁴ LICHNOVSKÝ Ondřej, VUČKA Jan, KRÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. 1.vydání. Praha, vydavatelství C.H.BECK, 2020, ISBN 978-80-7400-800-9, str. 72-73.

⁴⁵ CHMELÍK, Jan a Eduard BRUNA. *Hospodářská a ekonomická trestná činnost*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2015. Eupress. ISBN 978-80-7408-109-5, s. 131.

ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník: komentář*. Praha: C. H. Beck, 2010. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-109-3, s. 1449.

⁴⁶ Viz. rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 5 Tdo 826/2013: K naplnění uvedeného znaku kvalifikované skutkové podstaty v daném případě tedy není nutná vzájemná součinnost mezi jednotlivými osobami, či dokonce dělba určitých úkonů vedoucích k dokonání činu (viz Rt 37/1965). avšak trestní odpovědnost za zavinění kvalifikačního znaku „čin spáchán nejméně se dvěma osobami“ je podmíněna minimálně srozuměním pachatele o tom, že na spáchání činu participují nejméně dvě další osoby. Musí tudíž vědět o jejich existenci a mít alespoň hrubou představu, že jeho a jejich jednání směřuje k naplnění shodného cíle.

⁴⁷ LICHNOVSKÝ Ondřej, VUČKA Jan, KRÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. 1.vydání. Praha, vydavatelství C.H.BECK, 2020, ISBN 978-80-7400-800-9, str. 62.

Pokud se týče zavinění, jedná se o jedno z kritických míst v řízeních o daňových trestných činech. Všechny daňové trestné činy lze spáchat pouze úmyslně. Krácení daně z nedbalosti není dle právní judikatury trestným činem. Pachatel musí buď chtít, aby došlo ke zkrácení daně, nebo s takovým výsledkem musí být alespoň srozuměn (tzn. že vykazuje daň, která je odchylná od správné daňové povinnosti). Proto je nutné pečlivě posoudit všechny skutkové okolnosti, z nichž lze určit formu případného zavinění.⁴⁸ Naproti tomu zkrácení daně nemusí být pachatelův cíl. Cíl, motiv a úmysl nejsou jedno a totéž. Může se stát, že pachatel chce určitou transakcí získat zcela jinou výhodu než daňovou, ale zkrácení daně je vedlejší efekt, se kterým pachatel počítá jako s jedním z nevyhnutelných následků. Pokud takové zkrácení daně pachatel vyvolal a pokud předem věděl, že nastane, pak jednal úmyslně a mohl spáchat trestný čin podle § 240 TrZ. Pokud věděl spolehlivě, že takový následek nastane, jednalo se o úmysl přímý. Pokud jej bral jako možný a byl s tím smířen, jednalo se o úmysl nepřímý. Dobrá víra ve správnost svého jednání vylučuje úmyslné zavinění vůči zkrácení daně.⁴⁹

Pokud se týče výše rozsahu zkrácení daně, novelou zákona č. 333/2020 Sb. byly tyto peněžní hodnoty navýšeny. Ve znaku větší rozsah nad částku 100 000 Kč, značný rozsah nad 1 milión korun a velký rozsah nad částku 10 miliónu korun. Rozsah zkrácení daně se počítá pro všechny daně a všechna období, která jsou součástí jednoho skutku.

2.2.2 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby dle ustanovení § 241 tr. zákoníku.

Předmětné ustanovení § 241 TrZ dopadá na případy, kdy subjekt správně vykáže určité povinnosti, ale neprovede odpovídající platbu (ať už samotné berně, nebo záloh). Ve velké většině případů dochází k tomuto trestnému činu u podniků, které jsou ve špatné hospodářské situaci, sice vyplácejí čisté mzdy, ale finanční prostředky odpovídající povinným odvodům místo poukázání na účet

⁴⁸ LICHNOVSKÝ Ondřej, VUČKA Jan, KŘÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. 1.vydání. Praha, vydavatelství C.H.BECK, 2020, ISBN 978-80-7400-800-9, str. 64.

⁴⁹ LICHNOVSKÝ Ondřej, VUČKA Jan, KŘÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. 1.vydání. Praha, vydavatelství C.H.BECK, 2020, ISBN 978-80-7400-800-9, str. 66.

oprávněných institucí používají pro vlastní potřebu např. k hrazení jiných nákladových položek, a to ve snaze udržet podnik v chodu.

Příslušné ustanovení trestného činu „Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby“ zní:

- (1) Kdo ve větším rozsahu nesplní jako zaměstnavatel nebo plátce svoji zákonnou povinnost odvést za zaměstnance nebo jinou osobu daň, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistné na zdravotní pojištění, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta nebo zákazem činnosti.
- (2) Odnětím svobody najeden rok až pět let nebo peněžitým trestem bude pachatel potrestán, získá-li činem uvedeným v odstavci 1 pro sebe nebo pro jiného značný prospěch.
- (3) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán, získá-li činem uvedeným v odstavci 1 pro sebe nebo pro jiného prospěch velkého rozsahu.

Předmětem ochrany tohoto trestného činu neodvedení daně a povinných plateb, je ochrana zájmu státu na řádném vyměření a následném uhrazení daně, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti anebo pojistného na zdravotní pojištění, které zaměstnavatel nebo plátce srazil z mezd svých zaměstnanců, a také pojistného na úrazové pojištění zaměstnanců, které zaměstnavatel nebo plátce odvádí ve prospěch svých zaměstnanců⁵⁰.

Objektivní stránku tohoto trestného činu neodvedení daně je možno rozdělit na dvě samostatné skutkové podstaty. První z nich je naplněna, když zaměstnavatel ve větším rozsahu si nesplní svou zákonnou povinnost a neodvede za své zaměstnance či jinou osobu daň, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti anebo zdravotní pojištění. Ta druhá je naplněna, pokud zaměstnavatel ve větším rozsahu nesplní svou zákonnou povinnost odvést pojistné na úrazové pojištění svých zaměstnanců⁵¹.

⁵⁰ ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník: komentář*. Praha: C. H. Beck, 2010. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-428-5, s. 1450.

⁵¹ ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník: komentář*. Praha: C. H. Beck, 2010. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-428-5, s. 1451.

Ze shora uvedeného je patrné, že pachatelem uvedeného trestného činu může být pouze zaměstnavatel. I zde je nutná podmínka, že pachatelem může být jak fyzická, tak právnická osoba⁵².

Z pohledu subjektivní stránky se jedná o úmyslný trestný čin, tudíž je vyžadováno úmyslné zavinění⁵³. Pokud subjekt ani nemá dostatek prostředku na povinné odvody (to je nutné v trestním řízení zjistit), nedopouští se tohoto trestného činu. V tom případě je ovšem zřejmě ve stavu insolvence a může upřednostňováním jedné skupiny plateb před jinými páchat jiný trestný čin zvýhodnění věřitele podle § 223 TrZ.⁵⁴

2.2.3 Zvláštní ustanovení o účinné lítosti dle ustanovení § 242 tr. zákoníku.

Uvedené ustanovení trestního zákoníku hovoří o tom, že:

- trestní odpovědnost za trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počat vylašovat rozsudek. Stanovenou peněžitou povinností musí pachatel splnit za celé období a v celém rozsahu, jak je uvedeno ve skutku, o kterém je trestní řízení vedeno. Splnění peněžité povinnosti se nevztahuje na ale penále, popřípadě uložené sankce, které jsou s nesplněním zákonné povinnosti úzce spojeny⁵⁵. Podobně jako u účinné lítosti u zkrácení daně, je třeba uhradit povinné odvody v plné výši včetně těch promlčených, buď přímo obviněným, nebo z jeho iniciativy jinou osobou. Penále, úroky apod. není nutné pro aplikaci účinné lítosti hradit. Zápočet platby oprávněnou institucí na jiný dluh také nebrání účinné lítosti. Jinak je tomu u účinné lítosti podle § 33 TrZ, kdy není požadována dobrovolnost, dokonce postačuje

⁵² CHMELÍK, Jan a Eduard BRUNA. *Hospodářská a ekonomická trestná činnost*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2015. Eupress. ISBN 978-80-7408-109-5, s. 133.

⁵³ CHMELÍK, Jan a Eduard BRUNA. *Hospodářská a ekonomická trestná činnost*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2015. Eupress. ISBN 978-80-7408-109-5, s. 133.

ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník: komentář*. Praha: C. H. Beck, 2010. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-428-5, s. 2416.

⁵⁴ LICHNOVSKÝ Ondřej, VUČKA Jan, KŘÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. 1.vydání. Praha, vydavatelství C.H.BECK, 2020, ISBN 978-80-7400-800-9, str. 96.

⁵⁵ CHMELÍK, Jan a Eduard BRUNA. *Hospodářská a ekonomická trestná činnost*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2015. Eupress. ISBN 978-80-7408-109-5, s. 133.

ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník: komentář*. Praha: C. H. Beck, 2010. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-428-5, s. 2416.

splnění ve stadiu řízení před soudem, avšak ještě před vyhlášením rozsudku prvostupňovým soudem. Při zrušení rozsudku je opět možno plnit, dokud prvostupňový soud nezačne znovu vyhlášovat rozsudek.

Na tomto místě je nutno zmínit rozhodnutí Ústavního soudu vedeného pod sp. zn. IV. ÚS 3093/2008⁵⁶, kde je nepřímo tvrzeno, že by na zkrácení daně měla být aplikována výhodnější speciální účinná lítost (nyní tedy v § 242 tr. zákoníku), a to z důvodu, že neodvedení je „*terminologicky významnější zásah do chráněného zájmu státu*“. Z praxe však dosud vyplývá, že je nutno tento výklad víceméně odmítnout. Vychází se z toho, že zákonný znak objektivní stránky *jednání* spočívající v neodvedení povinných plateb, je naopak mnohem méně závažnější nežli podání třeba nepravdivého daňové přiznání⁵⁷.

Pokud se týče aplikace účinné lítosti ve smyslu § 33 tr. zákoníku, tato se aplikuje pouze tehdy, napraví-li pachatel dobrovolně škodlivý následek, tzn., že dojde k úhradě všech plateb i penále.

Účinná lítost dle § 242 tr. zákoníku spočívá v dodatečném splnění povinnosti, tzn. doplacení pachatelem dlužné částky na povinných odvodech, do doby vyhlášení rozsudku prvostupňového soudu. I zde však postačí k zániku trestní odpovědnosti uhrazení dlužných částek, a nemusí být projevena lítost pachatele. Je však nutné uvést, že k naplnění daného ustanovení musí být splacení dluhu realizováno aktivních činností pachatele, tedy dobrovolností jeho jednání. Na druhou stranu však nelze uplatnit toto ustanovení, pokud pachatel provede úhradu v rámci insolvenčního řízení nebo prostřednictvím exekuce⁵⁸.

Závěrem lze tedy uvést, že pro zánik trestní odpovědnosti za zkrácení daně (§ 240 tr. zákoníku) i neodvedení povinných plateb (§ 241 tr. zákoníku), postačí jakýkoliv aktivní krok pachatele či jím pověřené osoby k úhradě veškerého dluhu vůči státu, a to nejpozději do vyhlášení rozsudku prvostupňovým soudem. Lze říci, že využití tohoto ustanovení je v současné praxi čím dál tím více patrnější.

⁵⁶ Nález Ústavního soudu ČR ze dne 28. 7. 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/08.

⁵⁷ Trestný čin zkrácení daně je vlastně speciálním druhem podvodu. viz. rozhodnutí NS ČR, sp. zn. 1 Tzn 20/96.

⁵⁸ ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník: komentář*. Praha: C. H. Beck, 2010. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-109-3, s. 2230-2236.

2.3 Vybrané způsoby páchaní daňových trestných činů.

Jak bylo již uvedeno v předchozích kapitolách, daňové trestné činy jsou nejčastějšími trestnými činy vyskytující se v rámci páchaní hospodářské trestné činnosti. Tato skutečnost se opírá jednak o vysoký počet subjektů mající vztah k daňovému řízení a zároveň i komplikovaným daňovým systémem⁵⁹.

Pokud se týče jednotlivých oblastí – daní, můžeme říci, že nejčastěji jsou kriminalizovány daně:

- z příjmů fyzických osob;
- z příjmů právnických osob;
- daň z přidané hodnoty;
- karuselové podvody⁶⁰.

Co se týče oblasti daně z příjmů fyzických osob je zřejmé, že v této oblasti dochází k zatajení zdanitelné příjmů pachatele, přičemž se jedná především o jeho tržby, které využívá k nákupu věci osobní potřeby, ať už se jedná o užívání motorových vozidel, nákup zařízení do domácnosti nebo zahraniční dovolené. Dalším způsobem je vkládání do daňových výdajů sporných a neprůkazných výdajů za služby nebo vykazuje služby nadhodnocené⁶¹.

Oblast daně z příjmů právnických osob pachatel řádně je převážně realizována nezaúčtováním všech získaných tržeb, nevidováním steren tržeb a v neposlední řadě i manipulací s maržemi. Jsou do účetnictví zahrnovány odpisy hmotného investičního majetku, který však není obsahem majetku společnosti. Dochází k i předkládání fiktivních účetních dokladů za různá školení či reklamní činnost, které však nikdy neproběhly a jsou pouze fiktivně vytvořeny.⁶²

Oblast DPH je charakterizována tím, že pachatel uplatňuje nárok na odpočet daně, aniž by disponoval daňovými doklady nebo u prodaného zboží zatají daň za provedené zdanitelné plnění. V případě přivezeného zboží ze zahraničí nedojde k

⁵⁹ Poznámky k daňové kriminalitě v České republice. *Časopis pro právní vědu a praxi* [online]. 2013, 18-128 [cit. 2020-04-05]. ISSN 1805-2789. Dostupné z: <https://journals.muni.cz/cpvp/article/view/5759/4850>

⁶⁰ CHMELÍK, Jan a Eduard BRUNA. *Hospodářská a ekonomická trestná činnost*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2015. Eupress. ISBN 978-80-7408-109-5, s. 74

⁶¹ CHMELÍK, Jan a Eduard BRUNA. *Hospodářská a ekonomická trestná činnost*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2015. Eupress. ISBN 978-80-7408-109-5, s. 74.

⁶² CHMELÍK, Jan a Eduard BRUNA. *Hospodářská a ekonomická trestná činnost*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2015. Eupress. ISBN 978-80-7408-109-5, s. 74.

jeho řádnému proclení, čímž dochází k čerpání nadměrných odpočtů a krácení daně.

Poslední oblastí je oblast karuselových podvodů. Jedná se o velmi rozsáhlou oblast, a proto bude tato oblast zmíněna jen velmi stručně a zjednodušeně. Podvod na principu missing trader je velice aktuální typ podvodů na dani z přidané hodnoty, jakási královská disciplína mezi podvody. Jeho odhalování je zpravidla věci velmi složitou a zdlouhavou. Základ, na kterém tento podvod stojí, je založen na využití mezery přechodného režimu DPH. Ten u přeshraničního dodání toto osvobozuje od DPH. Dochází tak k tomu, že dodání jednoho a téhož zboží jednou dani podléhá, a jednou je od ní osvobozeno. To ve výhradní závislosti na tom, zda se jedná o dodání za hranice (osvobozeno) či o dodání vnitrostátní (podléhá dani). Osoba odběratele (jeho geografické určení) tak zcela mění způsob zdanění transakce. Je-li tuzemským plátcem, plnění se navýší o DPH. Je-li plátcem v jiném členském státě, kam je mu zboží dodáno, plnění se od daně osvobodí. Tedy že pouze teritoriální okolnosti obchodního případu rozhodují o tom, zda prodej bude uskutečněn s daní, či bude od ní osvobozen. Podvodníci těží právě z této skutečnosti. Nejdříve nakoupí zboží od daně osvobozené (například při nákupu z jiného členského státu), aby jej následně prodali s daní (například ve svém státě, kde jsou registrováni k dani). Tím dosáhnou toho, že po určitou dobu budou mít na svém účtu daň z celého plnění, kterou by za obvyklých okolností měli po skončení zdaňovacího období odvést státu.⁶³

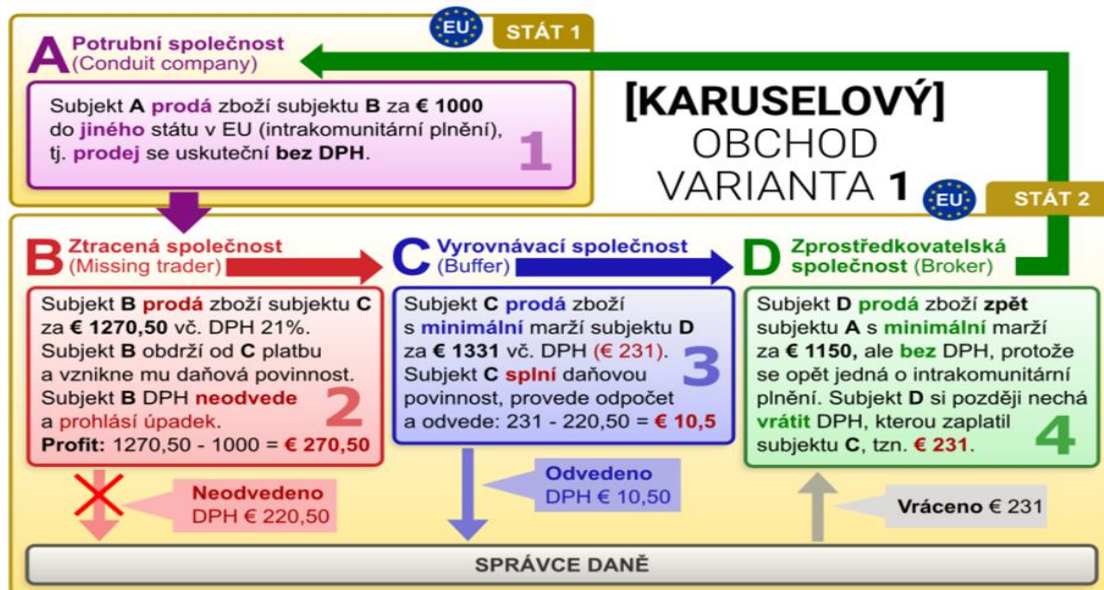
Fungování celého systému lze popsat následovně:

- „A“ (“conduit company”) uskuteční dodávku osvobozenou od daně „B“ (“carousel trader” nebo “missing trader“) z členského státu „X“ do členského státu „Y“.
- „B“. který získal zboží, aniž by odvedl DPH. je v rámci daného členského státu „Y“ prodá „C“ (“broker”), od něhož získá daň. a zmizí hned poté, aniž by daň odvedl do státní pokladny.
- „C“ si odečte DPH odpovídající jeho nákupu od “B” a distribuuje zboží v rámci trhu země „Y“ účtuje DPH. Škoda státní pokladny se rovná částce, kterou „C“ uhradil „B“ jenž ji neodvedl. V některých případech za účelem skrytí vztahu mezi,“

⁶³ LICHNOVSKÝ Ondřej, VUČKA Jan, KŘÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. 1.vydání. Praha, vydavatelství C.H.BECK, 2020, ISBN 978-80-7400-800-9, str. 143.

B" a „C“ vstupuje do řady jedna nebo více společností „D“ („intermediary companies“ nebo „buflers“). „Řetězec“ nabývá podoby tzv. „kolotoče“, když agent „C“ místo aby se omezil na území „Y“, uskuteční dodání osvobozené od daně subjektu, který sídlí ve státě, z něhož pochází zboží. „X“, což může být také „společnost sloužící jako nástroj“. „A“. Na území daného státu je možno tuto lest uskutečnit opakovaně. Podvod se projeví při vrácení požadovaném „C“. Tyto podvody je možné charakterizovat tak, že v rámci obchodního řetězce, který může zahrnovat desítky společností, se vytváří fiktivní obchody mezi navzájem propojenými společnostmi, a to z důvodu možného nezjištění organizátora celého podvodného řetězce. Karuselové podvody fungují často jako organizované skupiny v úseku přeshraničního obchodu v rámci Evropské unie. Zboží postupně prochází obchodním řetězcem, ve kterém v určité jeho části, nedojde k přiznání ani zaplacení daně a příslušný plátce, označovaný jako „missing trader“, který zboží získal z jiného státu, je nekontaktní nebo fakticky neexistuje. V tomto jednání lze spatřovat trestný čin zkrácení daně, konkrétně daň z přidané hodnoty.⁶⁴

Obr. č. 2 Schéma karuselového obchodu



Zdroj: HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. ISBN 978-80-260-8723-6.

⁶⁴ LICHNOVSKÝ Ondřej, VUČKA Jan, KŘÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. 1.vydání. Praha, vydavatelství C.H.BECK, 2020, ISBN 978-80-7400-800-9, str. 143.

Specifika dokazování

Jako každá oblast dokazování spáchání trestných činů má svá specifika, ne jinak je tomu i při dokazování daňových trestných činů. Tato forma dokazování je velice specifická, má svá úskalí a je nutno při jejím dokazování být velice opatrný. Z praxe je možno vyzorovat, že dokazování daňové trestné činnosti by nebylo možné bez značného přispění finančních orgánů, neboť tyto, jako správci daní státu mají veškerý přehled o podaných daňových přiznáních a předaných účetních dokladech. Sám orgán činný v trestním řízení sice vyvíjí svoji iniciativu ve vztahu k odкрыtí daňové kriminality, ale většinou se jedná o jednotky případů, kdy tato aktivita je vedena přímo od samotného orgánu činného v trestním řízení, tzv. „vlastní operativním šetřením“. Je to způsobeno zejména možností k přístupu k informacím z daňového řízení, i když v posledních letech vznikem specializovaného týmu „KOBRA“ jsou tyto informace daleko přístupnější.

Jsou-li trestní oznámení týkající se daňových trestných činů podávána fyzickou či právnickou osobou, mnohdy obsahují pouze náznaky možného spáchání daňového trestného činu, které nelze ověřit nebo je jejich ověření velmi náročné. Důkazní nouze v těchto případech nezřídka vede k odložení věci, neboť nelze prokázat, že se jedná o trestný čin⁶⁵.

Na základě získaných poznatků, ať již podaných trestních oznámení nebo jiných podnětů místně příslušný pověřený policejní orgán po kvalifikovaném vyhodnocení rozhodne, co s takovými podněty dále. Existují možnosti a to, že shledá oprávněnost, následně zahájí úkony trestního řízení v souladu s ustanovením § 158 odstavce 3 tr. řádu. V průběhu tohoto přípravného řízení si opatřuje důkazy svědčící o tom, že byl spáchán daňový trestný čin nebo jiný trestný čin uvedený v trestním zákoníku, že ho spáchala konkrétní osoba, ať už fyzická či právnická, jaká byla míra zavinění jednotlivých aktů a jaký byl podíl aktérů na příslušném daňovém trestném činu. Na druhou stranu je možné, že provedeným vyšetřováním nebudou zjištěny takové skutečnosti, o kterých by se bezpochyby dalo říci, že byl spáchán daňový trestný čin. V průběhu samotného vyšetřování je povinen opatřovat veškeré listinné důkazní prostředky, provádět

⁶⁵ CHMELÍK, Jan a BRUNA, Eduard. *Hospodářská a ekonomická trestná činnost*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2015. Eupress. ISBN 978-80-7408-109-5, s. 76.

výslechy osob, zajišťovat techniku využívanou pro páchaní předmětné trestné činnosti (zejména počítače, notebooky, flash disky apod.), vyhodnocováním zajištěných bankovních výpisů rozebrat finanční toky dotčených fyzických i právnických osob. Zároveň je nutné zpracovávat „vztahové analýzy“, ze kterých jsou následně patrné někdy velice složitě propletené vazby pachatelů, jejich pomocníků. Nezřídka se ukáže, že na trestné činnosti hlavního pachatele – podnikatele se podílí všichni rodinní příslušníci.

Pro řádné, právně přesvědčivé zadokumentování daňové trestné činnosti je zapotřebí zejména zajištění listinných materiálů z účetnictví pachatele nebo pachatelů, zajištění potřebných listinných výstupů z různých finančních institucí, na základě, kterých jsou posléze vypracovávány znalecké posudky z odvětví ekonomika, obor vedení účetnictví, daňové řízení apod., které jsou, co se týče obsahu, velice obsáhlé a odborně složité.

Nelze zde ani opomenut důraz na provádění jednotlivých výsledků jak samotných pachatelů, tak i svědků, zejména zaměstnanců společností, účetních apod. V tomto stádiu, pokud jsou k tomu dány důvody je možno vést i „vazební vyšetřování“, což znamená že pachatel je ve vazbě, a to z důvodů, aby nemohl ovlivňovat svým jednáním svědky, nebo aby nemohl v trestné činnosti dále pokračovat anebo je zde důvod, že by před svým trestním stíháním mohl uprchnout do ciziny a zde se skrývat, tak aby se vyhnul případnému odsouzení a trestu. V případě karuselových obchodů a obchodů se zahraničními firmami, je nutno při vyšetřování daňových trestných činů vždy využívat právní pomoci k tomu, aby byly řádně zajištěny všechny důkazní prostředky v souladu s právním systémem České republiky.

3. Fenomenologie registrovaných daňových trestných činů

Popis kriminality jako sociálně patologického jevu se zaměřuje kriminální fenomenologie. Údaje o tom, jaká je kriminalita na určitém území, jak se vyvíjí během časového období, jaká je její struktura, mají značný přínos při objasňování příčin kriminality, a také hledání vhodných trestně politických přístupů a následně i při hodnocení jejich efektivity⁶⁶.

Dalším pojmem, se kterým se můžeme setkat v odborných publikacích je **rozsah kriminality**, který znamená, že *počet činů, které lze z hlediska trestního práva definovat jako trestné činy, případně činy jinak trestné, za předpokladu, že osoba, která je spáchala, není trestně odpovědná, spáchaných na vymezeném území* (např. území státu, obce), *za určité časové období, zpravidla za rok*. Rozsah kriminality je nejčastěji vyjádřen v absolutních číslech⁶⁷.

Hlavním problémem, který je spatřován při využití údajů o rozsahu kriminality je ten, že tento údaj neodráží demografické vlivy, a tím může nastat zkreslení skutečného stavu. Se stejnými problémy je možné se shledat i při sledování vývoje kriminality s ohledem na změny v počtu obyvatel v průběhu času. Proto se při popisu kriminality zjišťuje tzv. **intenzita kriminality**, která je dána rozsahem kriminality v přepočtu na počet obyvatel na vymezeném území. Je vyjádřena indexem, který získáme způsobem (obr. 2)⁶⁸.

Obr. č. 3 Vyjádření indexu

$$\text{index} = \frac{\text{počet trestných činů}}{\text{počet obyvatel na vymezeném území}} \times 100\,000 \text{ (ev. } 10\,000)$$

Zdroj: VÁLKOVÁ, Helena, a spol. *Základy kriminologie a trestní politiky*.

⁶⁶ VÁLKOVÁ, Helena, KUČHTA Josef, HULMÁKOVÁ, Jana. *Základy kriminologie a trestní politiky*. 3. vydání. V Praze: C. H. Beck, 2019, s. 141.

⁶⁷ VÁLKOVÁ, Helena, KUČHTA Josef, HULMÁKOVÁ, Jana. *Základy kriminologie a trestní politiky*. 3. vydání. V Praze: C. H. Beck, 2019, s. 141.

⁶⁸ ZAPLETAL, Jiří a kol. *Kriminologie. I. díl. Obecná část*. Praha: policejní akademie ČR, 2000, s. 18.

Z hlavních ukazatelů může být **struktura kriminality**, kdy jde o *rozložení kriminality podle různých hledisek*. Jedná se o věk, pohlaví pachatele, druhu kriminality, popř. v jaké míře se na kriminalitě podílejí recidivisté. Naznačené údaje nám umožňují lépe charakterizovat samotnou kriminalitu. Při interpretaci informací o kriminalitě je velmi důležité zabývat se její strukturou také proto, že příčiny kriminality i typy pachatelů se u jednotlivých druhů kriminality mohou významně lišit⁶⁹.

Na tomto místě nesmí chybět ani pojem **dynamika kriminality**. Tato sleduje *změny v rozsahu, intenzitě a struktuře kriminality v průběhu času*. V návaznosti na toto se v závislosti, zda došlo k poklesu či nárůstu kriminality, či její významné změně uvádí, že kriminalita má *sestupnou či vzestupnou tendenci nebo že stagnuje*⁷⁰.

Pro hledání účinnějších nástrojů trestní politiky a také preventivních strategií, mají význam také **prognózy** budoucího vývoje kriminality. Samotné prognózování kriminality je velice obtížné s ohledem na vývoj kriminality, který je závislý na mnoha faktorech⁷¹.

Analýza celkové kriminality v České republice za rok 2021

Na základě předešlých informací, v další části práce je provedena krátká analýza zjištěné kriminality v České republice za rok 2021. K tomuto přehledu byly využity statistické údaje poskytované Policií České republiky a publikované údaje ve Výroční zprávě o stavu kriminality za rok 2021. Celkový nápad kriminality v roce 2021 činí **153 233 registrovaných skutků**. Základní statistika meziročního srovnání období 1. ledna – 31. prosince 2020 a 1. ledna – 31. prosince 2021 tak vykazuje **pokles celkové kriminality o -7,4 % (o 12 292 skutků)**. **Objasněnost meziročně naopak vzrostla o 0,3 %**, teda na **47,3 %** (bez dodatečně objasněných skutků). Statisticky problémová, nicméně přesto uváděná „**celková**

⁶⁹ VÁLKOVÁ, Helena, KUČHTA Josef, HULMÁKOVÁ, Jana. *Základy kriminologie a trestní politiky*. 3. vydání. V Praze: C. H. Beck, 2019, s. 142.

⁷⁰ NOVOTNÝ, Oto, ZAPLETAL, Jiří. *Kriminologie*, Praha: Eurolex Bohemia, 2001, s. 56.

⁷¹ VÁLKOVÁ, Helena, KUČHTA Josef, HULMÁKOVÁ, Jana. *Základy kriminologie a trestní politiky*. 3. vydání. V Praze: C. H. Beck, 2019, s. 143.

objasněnost“ (i s dodatečně objasněnými skutky) je pak **57,3 %** (meziročně + 1 %) viz. graf č. 1.

Graf č. 1 Vývoj počtu registrovaných trestných činů na území ČR

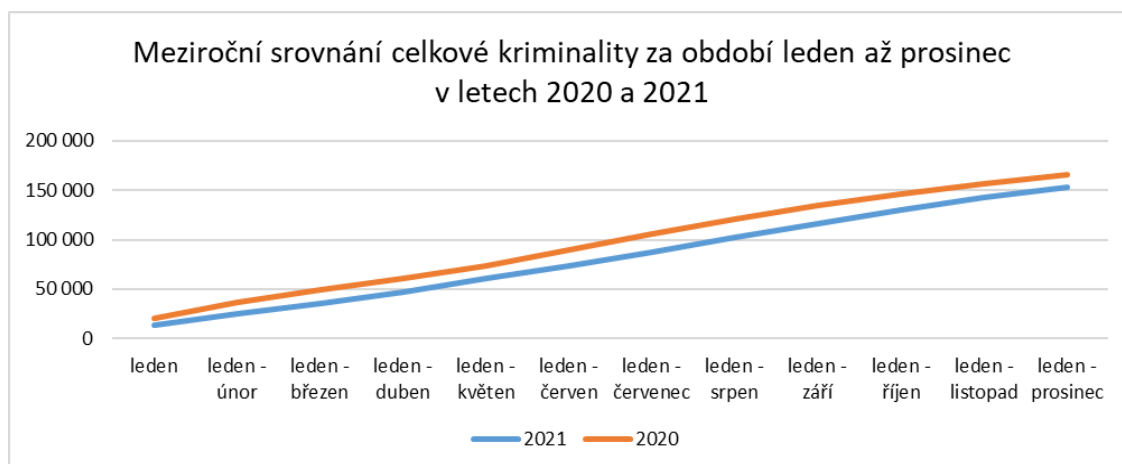
	2019	2020	2021
Celkový počet registrovaných skutků	199 221	165 525	153 233
Objasněné skutky	93 202	77 786	72 493
Objasněnost (v %)	46,7	47,0	47,3
Dodatečně objasněno skutků	12 792	15 354	15 251
Objasněné skutky, včetně dodatečně objasněných	105 994	93 140	87 744
Objasněnost celkem (v %)	53,2	56,3	57,3

Zdroj: Statistické přehledy. Dostupné na: <https://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-za-rok-2021.aspx>.

Z uvedeného grafu č. 1 je tedy patrné, že dlouhodobý pokles celkové registrované kriminality *souvisí především s poklesem majetkové kriminality (nutno zdůraznit, že jde o rozdělení dle TSK, tzn., že neodpovídá systematické zvláštní části Trestního zákoníku, což je velmi výrazné u majetkových a hospodářských trestných činů).*

Z absolutních čísel, zaznamenaných v grafu, je patrné, že meziroční rozdíl v nápadu byl způsoben zejména situací v měsících leden a únor, kdy se Česká republika v roce 2020 ještě nepotýkala s pandemií. Dále je **vývoj**, jak znázorňuje následující graf, téměř **konstantní**.

Graf č. 2 Meziroční srovnání celkové kriminality za období leden až prosinec v letech 2020-2021.



Zdroj: Statistické přehledy. Dostupné na: <https://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-za-rok-2021.aspx>.

Graf č. 3 Podíl druhů trestné činnosti na celkové kriminalitě.



Zdroj: Statistické přehledy. Dostupné na: <https://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-za-rok-2021.aspx>

Z výše uvedené grafu je možné konstatovat, že největší podíl na celkové kriminalitě za období roku 2021 je mimo ostatní a zbyvajících kriminalitu, patrný výrazný podíl majetkové trestné činnosti. Podíl hospodářské trestné činnosti v celkové kriminalitě má i své přední místo. Přesto je možno hovořit o tom, že tento podíl je oproti minulým létům opět nižší.

Výrazný pokles nápadu je evidován u registrované **hospodářské kriminality**, a to v meziročním srovnání leden–prosinec 2021 o **-32,5 %** (leden–březen–44 %; leden–duben–38 %; leden–červenec -34,4 %, leden–říjen -34,6 %, leden–prosinec -32,5 %).

leden-listopad -33,6 %). Tento pokles lze vysvětlit jednak tím, že od 1. ledna 2021 došlo k celé řadě změn v TSK a nelze tak de facto statistické řady srovnávat (skončilo např. vykazování podílnictví). Dále můžeme výrazný pokles přisuzovat lepšímu nastavení bezpečnostních standardů v činnosti bankovních institucí, podstatnému nárůstu ceny nemovitostí na trhu a s tím související menší poptávce, vykazování právnické a fyzické osoby v trestním řízení. Významným faktorem je rovněž skutečnost, že v roce 2021 se začala koordinovat činnost v sériově páchané trestné činnosti (SKPV, SZ a soudu), kdy se věci slučují do tzv. společného řízení, což ovlivňuje podstatně statistické vykazování⁷².

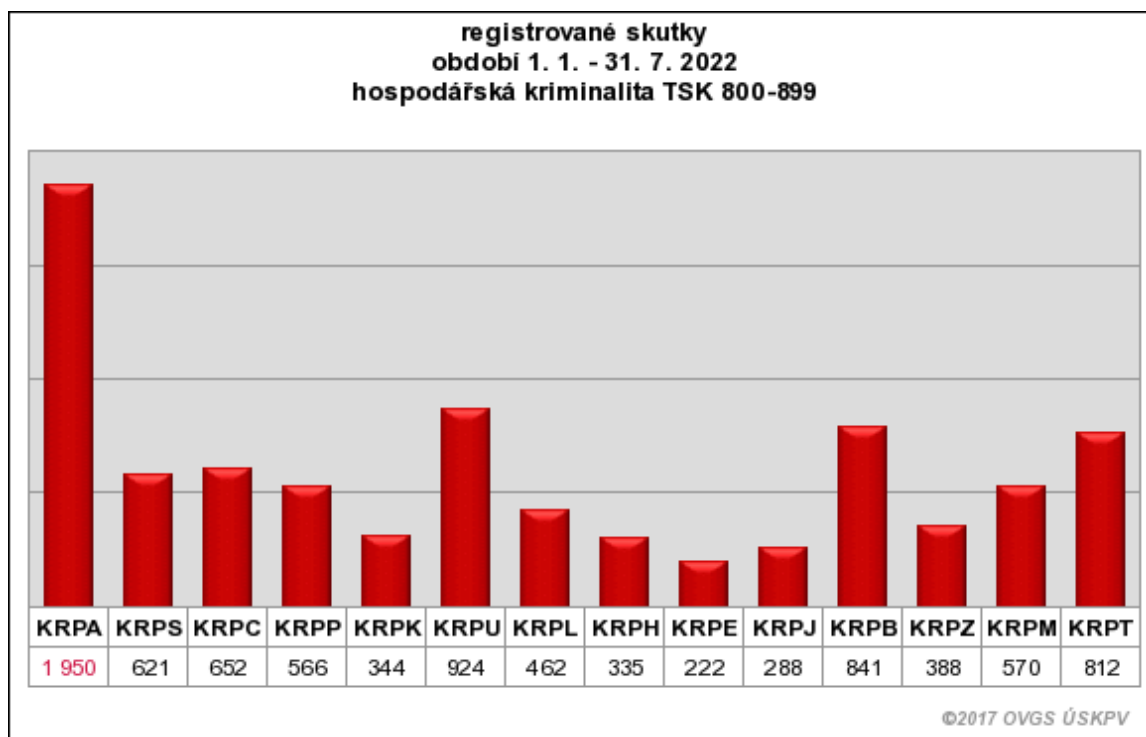
Nejčastějšími hospodářskými trestnými činy jsou úvěrový podvod (2 192 skutků, meziroční pokles o 451 skutků, tedy o -17,1 %), neoprávněný přístup a poškození záznamu v počítačovém systému, opatření a přechovávání přístupového zařízení a hesla (1 866 skutků, meziročně nárůst o 579 skutků, tedy o 45 %), **zkrácení daně** (744, meziročně pokles o 78, tedy o -9,5 %). Nejvýraznější pokles je u trestných činů neoprávněné opatření, padělání, a pozměnění platebního prostředku (meziročně o 5 439 skutků), úvěrový podvod (meziročně o 451 skutků) a **zkrácení daně** (meziročně o 78 skutků)⁷³.

Na doplnění statistických dat a dokreslení shora uvedených informací je níže zpracováno grafické znázornění s registrovanými skutky za období leden-červenec 2022, týkající se hospodářské kriminality v jednotlivých krajích.

⁷² Statistické přehledy. Dostupné na: <https://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-za-rok-2021.aspx>.

⁷³ Statistické přehledy. Dostupné na: <https://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-za-rok-2021.aspx>.

Obr. č. 4 Registrované skutky za období leden-červenec 2022 týkající se hospodářské kriminality po jednotlivých krajích.



Zdroj: Statistické přehledy. Dostupné na: <https://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-za-rok-2021.aspx>

3.1 Charakteristika pachatelů daňových trestných činů

Na základě informací z provedené analýzy kriminality za rok 2021 je možné konstatovat, že pachatelé, kteří se dopouštějí hospodářské trestné činnosti, se od sebe liší svými osobními charakteristikami a vlastnostmi a motivy. S jistotou můžeme říci, že neexistuje vyhraněný typ jednoho pachatele hospodářské kriminality. Můžeme říci, že každý člověk, který projeví svoji vůli spáchat trestný čin, se může tohoto jednání dopustit. V oblasti hospodářské kriminality je možno hovořit o tom, že pachatelé většinou trestnou činností páchají z důvodů udržitelnosti svého podnikání, své firmy. Zároveň ale jsou pachatelé, jejichž motivací je pokušení a potřeba riskovat. Zpravidla se jedná o pachatele, kteří chtějí ostatním dokázat, že na „to mají“, že s „jejich chytrostí, znalostí jak prostředí, tak samotných lidí“ je nemůže nikdy nikdo chytit. V obou případech se patrně jedná o pachatele, kteří na podnikatelském poli působí legálně, řádně podnikají, a pro nelegální podnikání se rozhodují teprve tehdy, když se jim naskytne příležitost.

Nelze ale opomíjet ani skupinu pachatelů, která již od počátku směřuje svoji činnost k dosažení co největšího nelegálního zisku, a svojí údajnou obchodní činností se snaží k zakrytí svých nelegálních praktik. Z výše uvedeného vyplývá, že příležitost je **základní objektivní podmínkou** k páčání hospodářské, respektive daňové trestné činnosti.

Z tohoto je kvalifikovaným posouzením možno vyvodit, že pachateli daňové trestné činnosti mohou být osoby z vyšších či středních společenských vrstev, kteří mají vyšší postavení ve společnosti, zejména státní správě. Jedná se o osoby, které disponující hospodářským vlivem a mocí.

Samostatnou kapitolou (kapitola 5.1 této diplomové práce) je kriminalita tzv. „bílých límečků“. Jedná se o osoby, které se vystupují ze střední společenské vrstvy (manažeři) a jejich růst jim umožňuje technický vývoj společnosti. Jedná se o osoby mající rozhodovací pravomoc a přístup k hospodářským informacím, a to jak v jím řízených společnostech, tak ve společnostech státních. Vlastní nemalé finanční prostředky, které svojí nelegální činností znásobují (cenné papíry, vlastnictví nemovitostí v zahraničí apod.).

Společenské postavení těchto osob v systému společenské výroby a obchodu je pak v páčání trestné činnosti umocňováno některými osobnostními charakteristikami pachatelů, k nimž často náleží odvaha hraničící až s hazardem, cílevědomost a vytrvalost, vypočítavost, touha po majetku, společenském uznání a po moci, citová chladnost, bezohlednost, bezcitnost, sklony k velikášství atd.⁷⁴

Z hlediska výše uvedeného a ve vztahu k přijímání preventivních opatření je Scheinostovo vyjádření typů pachatelů hospodářské trestné činnosti podle charakteru jejich jednání. Tito pachatelé jsou děleni na:

- Typ naivního a lehkomyšlného pachatele – obvykle mladé osoby, které se dostávají do problémů svou důvěřivostí, nezkušeností, nereálným odhadem

⁷⁴ VÁLKOVÁ, Helena, KUČTA Josef. HULMÁKOVÁ, Jana. *Základy kriminologie a trestní politiky*. 3. vydání. V Praze: C. H. Beck, 2019, s. 375-376.

situace a svých možností. Většinou se vymlouvají na smůlu a nepodařené hospodářské záměry.⁷⁵

- Typ pachatele – sportovce – dopouští se trestné činnosti záměrně, po odhalení ji nezapírá, akceptuje trest a počítá s ním.
- Typ bezohledného dobrodruha – jde o běžné podnikatele, kteří v trestné činnosti vidí rychlejší způsob obohacení nebo řešení svých problémů, k obětem se chovají bezohledně, svou trestnost činnost popírají.
- Typ pachatele manipulátora – ve sféře zejména finanční kriminality. Postavení získali legálně, mají příležitost manipulovat se svěřenými prostředky, spoléhají na to, že nebudou odhaleni, nemají vazby na kriminální prostředí.
- Typ pachatele autoritativního, který pod vlivem rychlých počátečních úspěchů nebo rychlé kariéry nabude přesvědčení o svých mimořádných schopnostech, rozhoduje bez ohledu na pravidla, snaží se takto uskutečnit nereálné sny a ambice.⁷⁶

3.2 Podíl fyzických osob na daňových trestných činech

Provedenou analýzou registrovaných skutků u trestného činu zkrácení daně v letech 2010-2021, sestavenou po jednotlivých krajích, lze vidět, že od roku 2015 měla tato trestná činnost stoupající charakter, a to až do roku 2019. Poslední dva roky je vidět úbytek těchto skutků, což je zapříčiněno nemocí covid. Z analýzy za rok 2021 je patrné, že největší podíl na celkovém počtu 744 registrovaných skutků trestného činu zkrácení daně v rámci České republiky má hlavní město Praha s 308 skutky, což výrazně převyšuje celkový průměr za celou Českou republiku. Toto je dáno nejspíše skladbou obyvatelstva a strukturou osob podnikajících na teritoriu hlavního města Prahy. Je zde patrná základní podmínka pro páčání této trestné činnosti a tou je – **příležitost**. (viz. obr. č.5).⁷⁷

⁷⁵ VÁLKOVÁ, Helena, KUČHTA Josef. HULMÁKOVÁ, Jana. *Základy kriminologie a trestní politiky*. 3. vydání. V Praze: C. H. Beck, 2019, s. 376.

⁷⁶ VÁLKOVÁ, Helena, KUČHTA Josef. HULMÁKOVÁ, Jana. *Základy kriminologie a trestní politiky*. 3. vydání. V Praze: C. H. Beck, 2019, s. 376.

⁷⁷ Statistické přehledy. Dostupné na: <https://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-za-rok-2021.aspx>.

Obr. č. 5 Registrované skutky trestného činu zkrácení daně po krajích

	Registrované skutky v ČR po krajích TSK 819 zkrácení daně															Česká republika
	KRPA	KRPS	KRPC	KRPP	KRPK	KRPU	KRPL	KRPH	KRPE	KRPJ	KRPB	KRPZ	KRPM	KRPT	ŘSCP	
2010	110	43	43	12	6	72	21	27	23	31	65	41	52	55	0	601
2011	136	49	31	31	16	77	26	37	22	44	59	42	52	82	0	704
2012	204	75	29	24	7	113	33	38	28	42	126	41	60	96	0	916
2013	453	57	37	23	13	89	38	50	36	43	70	40	59	106	0	1114
2014	253	57	45	22	17	82	15	42	18	53	68	40	40	106	0	858
2015	256	96	27	21	16	88	23	78	15	57	137	33	59	109	0	1015
2016	295	73	40	39	19	96	23	64	37	35	51	27	114	128	2	1043
2017	290	118	36	67	9	100	17	50	27	39	41	59	138	116	0	1107
2018	476	154	59	26	4	84	38	50	22	43	69	40	88	143	0	1296
2019	357	135	36	32	9	39	70	38	16	41	80	78	63	102	0	1096
2020	292	90	22	47	8	40	40	27	11	19	80	54	38	54	0	822
2021	308	81	9	25	2	14	42	22	4	31	59	53	39	55	0	744

Zdroj: Statistické přehledy. Dostupné na: <https://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-za-rok-2021.aspx>

V další části práce je provedena analýza stíhaných osob podle pohlaví a věku jednotlivých pachatelů trestného činu zkrácení daně. Pro názornost a následně k využití v této diplomové práci jsem vybral statistická data pouze za období leden-červenec 2022, tedy data nejčerstvější. Z této analýzy je patrné, že největší podíl na této trestné činnosti mají osoby ve věku 40-49 let a to celkem 98 osob, na druhém místě jsou osoby ve věku 30-39 let, vše z celkového počtu 264 dospělých fyzických osob 18 a více (viz. obr. č. 6).⁷⁸

Jako zajímavost vycházející z této analýzy je skutečnost, že daňové trestné činnosti se dopustili i pachatelé ve věku 65 a více (a to celkem v 6-ti případech za sledované období).

⁷⁸ Statistické přehledy. Dostupné na: <https://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-za-rok-2021.aspx>.

Obr. č. 6 Stíhané osoby podle pohlaví a věku u trestného činu zkrácení daně za Českou republiku v období leden-červenec 2022.

stíhané osoby podle pohlaví a věku, tr. činy spáchané na území ČESKÁ REPUBLIKA TSK 819 zkrácení daně (§ 240) období 1. 1. - 31. 7. 2022			
	muž	žena	celkem
nezletilí (do 14 let vč.)	0	0	0
15 let(vč.) a více	219	45	264
mladiství (15-17let)	0	0	0
děti celkem (do 17 let vč.)	0	0	0
18-19 let	0	1	1
dospělí 18 let(vč.) a více	219	45	264
20-29 let	31	4	35
30-39 let	67	16	83
40-49 let	83	15	98
50-59 let	39	7	46
60 let a starší	5	3	8
65 let a starší	3	3	6
fyz. osoby celkem	219	45	264
<i>stíhané právnické osoby</i>			43

stíhané osoby podle pohlaví a věku (členění dle Českého statistického úřadu), tr. činy spáchané na území ČESKÁ REPUBLIKA TSK 819 zkrácení daně (§ 240) období 1. 1. - 31. 7. 2022			
	muž	žena	celkem
nezletilí (do 14 let vč.)	0	0	0
mladiství (15-17let)	0	0	0
děti celkem (do 17 let vč.)	0	0	0
18-24 let	12	2	14
25-29 let	21	3	24
30-44 let	100	25	125
45-59 let	84	13	97
60 let a starší	5	3	8
fyz. osoby celkem	219	45	264
<i>stíhané právnické osoby</i>			43

stíhané osoby podle pohlaví a věku (členění dle zprávy "Justice, Crime"), tr. činy spáchané na území ČESKÁ REPUBLIKA TSK 819 zkrácení daně (§ 240) období 1. 1. - 31. 7. 2022			
	muž	žena	celkem
děti do 18 let vč.	0	1	1
19-24 let	12	1	13
25-30 let	25	4	29
31-40 let	68	15	83
41-50 let	81	16	97
51-60 let	34	7	41
61-64 let	1	0	1
61 let a starší	4	3	7
65 let a starší	3	3	6
fyz. osoby celkem	219	45	264
<i>stíhané právnické osoby</i>			43

Vysvětlivky:

- souhrnné počty NELZE získat součtem jednotlivých hodnot, osoba může spáchat různou trestnou činnost v různém věku
- statistika PČR neřeší (zatím?) změnu pohlaví pachatele v průběhu páchání tr. činnosti

Zdroj: Statistické přehledy. Dostupné na: <https://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-za-rok-2021.aspx>

3.3 Podíl právnických osob na daňových trestných činech

Z analýzy provedené na základě statistických údajů z níže uvedených tabulek je zřejmé, že ve sledovaném období leden-červenec 2022 po jednotlivých krajích bylo statisticky evidováno celkem za Českou republiku 183 stíhaných právnických osob. Je patrné, že opět nejvyšší podíl na tomto statistickém čísle má hlavní město Praha s 33 skutky. Tato skutečnost je opět odvíjena z postavení hlavního města Prahy, a to jak geografického, tak příležitostmi k zakládání obchodních společností a firem, které poskytuje. Zvláštností tohoto statistického výstupu je i údaj, že Karlovarském kraji není evidován žádný skutek. Toto může být zapříčiněno skladbou obyvatelstva a zejména polohou kraje, kdy se jedná o příhraniční kraj sousedící s Německou spolkovou republikou a z tohoto důvodu je odliv osob podnikajících v České republice malý. Většinou se jedná o drobné firmy. Velké společnosti, které mají sice své areály na území České republiky, ale co se týče daňových povinností, tyto částečně plní ve svých rodných zemích. (viz. obr. č. 7, poslední řádek).

Obr. č. 7 Stíhané osoby podle pohlaví a věku u trestného činu zkrácení daně za Českou republiku v období leden-červenec 2022

maximální hodnota v řádku, minimální hodnota v řádku

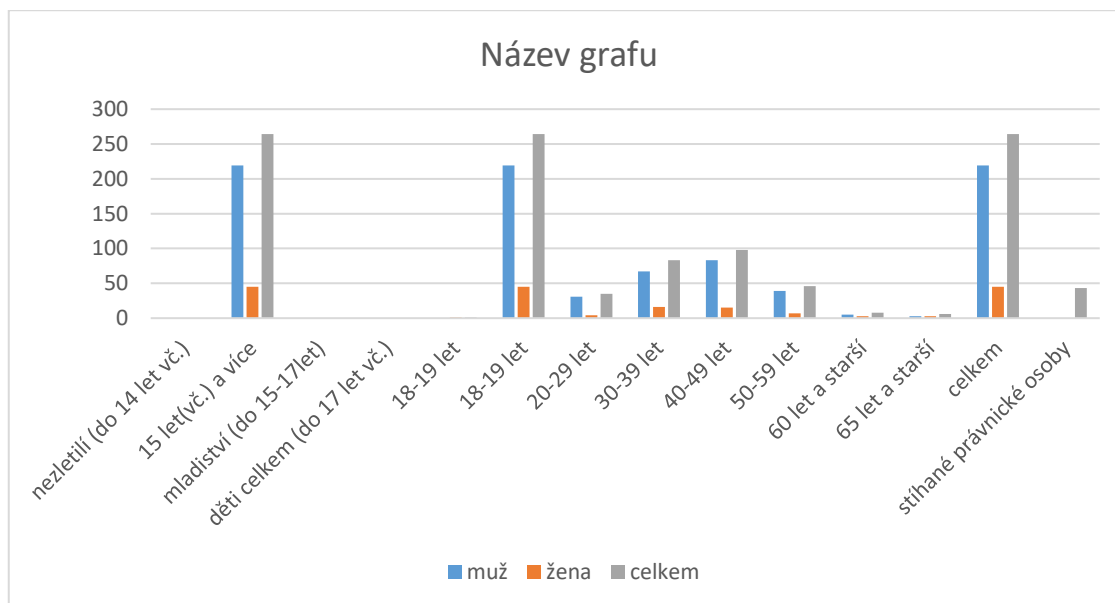
STÍHANÉ OSOBY - CELKOVÁ KRIMINALITA															
rozsah TSK: 0-999															
území: Česká republika															
období: 1. 1. - 31. 7. 2022															
	ČR celkem	KRPA 00	KRPS 01	KRPC 02	KRPP 03	KRPK 19	KRPU 04	KRPL 18	KRPH 05	KRPE 17	KRPJ 16	KRPB 06	KRPZ 15	KRPM 14	KRPT 07
celkem osob	43 994	5 730	5 139	2 759	2 494	1 428	5 468	2 219	1 873	1 649	1 540	4 016	1 822	2 699	5 767
věk:															
- do 15ti let	1 079	64	88	55	45	28	188	56	59	34	45	90	41	84	210
- 15-17let - mladiství	1 076	81	86	49	53	33	156	50	63	48	45	124	53	67	197
- do 18ti let - děti celkem	2 150	145	174	104	97	61	343	106	121	82	90	214	94	151	406
- 18-19let	1 570	179	181	114	73	53	210	81	88	77	62	171	84	88	246
- 20-23let	3 919	555	418	287	238	126	535	203	180	152	166	372	141	261	548
- 24-29let	8 251	1 148	992	591	495	241	1 125	441	376	318	319	774	354	484	1 140
- 30-39let	13 930	2 017	1 823	877	909	507	1 836	756	580	479	442	1 288	577	880	1 933
- 40-49let	8 991	1 377	1 151	581	498	343	1 201	458	359	351	304	846	377	538	1 110
- 50-59let	3 640	487	474	231	203	98	384	199	148	155	143	375	182	270	492
- 60 a více let	1 730	214	238	125	91	57	163	96	91	68	57	181	103	124	192
trestní minulost:															
- opakovaně trestané osoby	18 588	1 960	1 955	1 187	1 097	689	2 639	980	833	756	523	1 674	710	822	3 015
- tj. % ⁽¹⁾	42,3	34,2	38,0	43,0	44,0	48,2	48,3	44,2	44,5	45,8	34,0	41,7	39,0	30,5	52,3
- dosud netrestaní	14 175	1 702	1 558	935	977	357	1 351	839	697	649	794	1 409	789	991	1 819
- tj. %	32,2	29,7	30,3	33,9	39,2	25,0	24,7	37,8	37,2	39,4	51,6	35,1	43,3	36,7	31,5
muži:	36 813	4 825	4 325	2 249	2 126	1 224	4 462	1 869	1 537	1 407	1 330	3 312	1 510	2 244	4 899
- tj. %	83,7	84,2	84,2	81,5	85,2	85,7	81,6	84,2	82,1	85,3	86,4	82,5	82,9	83,1	84,9
- věk do 15ti let	888	55	69	45	39	21	158	42	55	24	40	75	36	74	177
- věk 15-17 let - mladiství	948	79	92	43	48	31	163	46	56	43	40	115	54	62	187
- věk do 18ti let - děti celkem	1 831	134	161	88	86	52	320	88	110	67	80	190	90	136	363
ženy:	6 998	872	788	501	363	202	982	343	323	231	202	676	302	451	861
- tj. %	15,9	15,2	15,3	18,2	14,6	14,1	18,0	15,5	17,2	14,0	13,1	16,8	16,6	16,7	14,9
- věk do 15ti let	191	13	20	11	7	8	34	15	7	10	5	18	10	18	35
- věk 15-17let - mladistvé	128	13	5	8	5	3	15	10	10	10	8	17	5	10	27
- věk do 18ti let - děti celkem	319	26	25	19	12	11	49	25	17	20	13	35	15	28	62
cizinci:	4 335	1 240	557	214	331	123	286	200	145	160	158	427	133	179	300
- tj. %	9,9	21,6	10,8	7,8	13,3	8,6	5,2	9,0	7,7	9,7	10,3	10,6	7,3	6,6	5,2
právnícké osoby	183	33	26	9	5	2	24	7	13	11	8	28	10	4	7

(1) položky "tj. %" jsou počítány jako podíl na všech stíhaných osobách
- počet "ČR celkem" není součtem hodnot v krajích, osoba se může dopustit tr. činnosti ve více regionech a byla by započítána duplicitně

Zdroj: Statistické přehledy. Dostupné na: <https://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-za-rok-2021.aspx>

Pro následnou přehlednost jsou shora uvedená data podílu jednotlivých osob na daňové trestné činnosti zpracována do přehledného grafu (viz. graf č.4)

Graf. č. 4 Podíl jednotlivých osob na daňové trestné činnosti



Zdroj: Statistické přehledy. Dostupné na: <https://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-za-rok-2021.aspx>

3.4 Podíl způsobených škod daňovými trestnými činy na celkových škodách u zjištěné veškeré kriminality

I přes pokles registrované daňové kriminality je však opačný trend (a tedy nárůst) u způsobeného následku (viz. obr. č.9), a to zejména jak při porovnání s předchozími roky (u trestných činů podle § 240 trestního zákoníku), tak i při porovnání s razantním poklesem nápadu u trestného činu podle § 241 trestního zákoníku (viz. obr. č 8).

Obr. č. 8 Porovnání způsobeného následku u zkrácení daně.

	§ 240	Škoda (v tis. Kč)
2016	1043	5 686 096
2017	1107	3 980 480
2018	1296	3 746 824
2019	1096	4 758 683
2020	822	5 250 403

Zdroj: Zpráva o činnosti národního korespondenta pro boj proti daňové kriminalitě za rok 2020. Brno 2021.

Obr. č. 9 Porovnání způsobeného následku u neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby.

	§ 241	Škoda (v tis. Kč)
2016	510	136 019
2017	660	156 291
2018	682	144 894
2019	822	203 498
2020	279	169 940

Zdroj: Zpráva o činnosti národního korespondenta pro boj proti daňové kriminalitě za rok 2020. Brno 2021.

Pro páčání daňové kriminality (především u § 240 trestního zákoníku – zkrácení daně) je pak charakteristická vyšší sofistikovanost, organizovanost a zapojení mezinárodního prvku. Daňová kriminalita tak i přes dokladovaný pokles nadále zůstává závažným negativním společenským fenoménem s významnými dopady na ekonomiku státu.

Lze konstatovat, že postih daňové kriminality klade stále vyšší nároky nejen na odbornost orgánů činných v trestním řízení, ale současně i na vzájemnou komunikaci a výměnu informací mezi orgány činnými v trestním řízení a orgány daňové správy. V tomto směru důležitým a nadále efektivním prvkem v boji proti daňové kriminalitě byl i v roce 2020 projekt „Daňové kobry“ (jak centrální, tak i regionální v rámci jednotlivých krajů).

Z provedené analýzy způsobených škod hospodářskými trestnými činy, mezi ně patří i daňové trestné činy, za období let 2010-2021 je zřejmé, že dochází od roku 2015 k nepatrnému zvyšování způsobených škod hospodářskou trestnou činností (viz. obr. č. 10).

Obr. č.10 meziroční porovnání škod registrovaných skutků v tisících Kč

celková škoda, odcizeno, zajištěno na místě tr. činu
 kliknutím na TSK kód vypíše podrobně podle jednotlivých TSK

		ČESKÁ REPUBLIKA													
TSK takticko-statistická klasifikace		1. 1. - 31. 12. 2010	1. 1. - 31. 12. 2011	1. 1. - 31. 12. 2012	1. 1. - 31. 12. 2013	1. 1. - 31. 12. 2014	1. 1. - 31. 12. 2015	1. 1. - 31. 12. 2016	1. 1. - 31. 12. 2017	1. 1. - 31. 12. 2018	1. 1. - 31. 12. 2019	1. 1. - 31. 12. 2020	1. 1. - 31. 12. 2021		
0-999	celková kriminalita	24 103 859	23 951 252	34 214 705	29 054 416	28 696 738	26 898 574	24 790 150	20 289 012	18 029 429	24 262 637	22 501 352	27 109 562		
		6 596 391	6 248 122	6 207 111	6 176 046	4 528 723	3 923 583	2 902 262	2 458 055	2 269 815	2 269 459	1 852 432	1 834 761		
		100 108	67 160	60 798	63 941	48 951	418 321	41 531	29 092	24 524	28 665	25 637	21 860		
100-699	obecná kriminalita	9 304 996	9 527 144	9 034 092	8 918 222	7 316 255	5 882 468	5 272 583	6 134 067	5 973 556	5 858 204	5 365 023	6 925 941		
		5 855 105	5 558 249	5 328 154	5 404 262	4 143 564	3 413 965	2 650 456	2 344 773	2 119 120	2 147 469	1 698 196	1 792 903		
		97 814	62 835	49 249	57 097	47 036	44 669	34 585	25 693	20 998	26 738	20 116	17 233		
100-199	násilná TČ	204 198	360 607	612 206	177 545	95 710	71 367	95 490	121 708	101 253	69 774	37 630	79 476		
		92 002	99 241	98 061	64 390	51 408	21 982	66 779	57 273	20 293	8 436	8 932	12 759		
		6 416	6 320	4 523	443	4 219	548	3 050	351	23	99	859	50		
100-106	vraždy	1 005	3 459	700	34 577	25	58	224	60	0	312	1 102	380		
		75	3 047	44	204	4	0	7	60	0	21	69	0		
		0	10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
200-299	mravnostní TČ	118	66	28	207	85	75	90	21	124	53	1 128	64		
		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
300-599	majetková TČ celkem	8 380 596	8 485 161	7 553 751	8 008 156	6 554 129	5 377 513	4 456 627	4 126 400	4 689 858	4 931 682	4 345 387	4 897 831		
		5 763 103	5 459 008	5 230 093	5 339 872	4 092 156	3 391 983	2 583 676	2 287 500	2 098 827	2 138 966	1 686 958	1 772 060		
		91 398	56 507	44 726	56 653	42 817	44 121	31 535	25 336	20 975	25 440	17 575	17 174		
300-399	krádeže vloupáním	2 331 750	2 432 183	1 992 897	2 280 919	1 717 077	1 361 502	1 057 130	929 856	899 241	1 062 119	882 110	1 330 534		
		1 916 523	1 959 941	1 647 396	1 839 701	1 402 217	1 126 258	835 686	741 217	695 132	806 908	659 591	1 045 818		
		33 298	9 206	10 961	11 960	7 618	16 387	3 268	4 042	4 173	7 204	2 408	6 906		
400-499	krádeže prosté	4 521 044	4 039 421	4 028 416	3 849 929	3 039 222	2 509 860	2 041 184	1 874 500	1 668 862	1 751 329	1 354 831	930 483		
		3 740 222	3 366 465	3 472 665	3 278 252	2 593 582	2 170 295	1 697 488	1 499 134	1 349 263	1 324 279	1 024 190	723 089		
		52 200	47 049	33 154	44 551	34 579	27 117	28 005	21 160	16 475	18 181	15 156	10 230		
500-599	ostatní majetková TČ	1 527 802	2 013 557	1 532 439	1 877 308	1 797 830	1 506 152	1 358 313	1 322 044	2 121 755	2 118 235	2 108 446	2 636 814		
		106 358	132 603	110 032	221 919	96 357	95 430	50 502	47 149	54 432	7 778	3 178	3 153		
		5 900	252	611	142	621	617	261	134	327	55	12	38		
600-699	ostatní TČ	720 084	681 311	868 106	732 314	666 331	433 513	720 375	1 885 938	1 182 320	856 694	980 878	1 948 570		
		0	0	0	0	0	0	1	0	0	67	2 306	8 084		
		0	9	0	0	0	0	0	6	0	1 200	1 682	9		
700-799	zbývající TČ	642 399	524 144	1 038 449	549 121	530 185	765 129	732 341	477 489	1 416 106	1 079 171	1 304 957	1 474 425		
		0	0	0	0	0	0	0	0	0	1 529	328	754		
		0	0	0	0	0	0	0	0	0	6	0	0		
800-899	hospodářská TČ	14 153 831	13 899 509	24 135 980	19 587 073	20 850 299	20 250 978	18 779 626	13 677 456	10 639 767	17 322 427	15 830 923	18 703 171		
		741 285	689 872	878 956	771 784	385 159	509 618	251 807	113 282	150 695	120 421	153 908	41 104		
		2 294	4 325	11 549	6 845	1 915	373 652	6 946	3 399	3 527	1 921	5 521	4 627		

Zdroj: Statistické přehledy. Dostupné na: <https://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-za-rok-2021.aspx>

4. Trestní odpovědnost pachatelů daňové kriminality

Samotná trestní odpovědnost pachatelů je charakterizována jako odpovědnost za trestný čin (v právních publikacích a judikátech čin soudně jinak trestný), neboť je vycházeno ze základních znaků skutkové podstaty trestného činu.

Trestní odpovědnost může být přičtena pouze fyzické osobě, která se na trestném činu přímo či nepřímo podílela, tzn. že naplnila kromě obecné znaky subjektu, kterým jsou věk (§ 25 tr. zákoníku) a přičetnost (§ 26 tr. zákoníku). V případě mladistvého pachatele je nutno brát na zřetel i jeho dostatečné rozumové a mravní vyspělosti (viz. § 5 odst. 1 zákona č. 218/2013 Sb., zákon o soudnictví ve věcech mládeže, ve znění pozdějších předpisů). Trestní odpovědnost může být přičtena rovněž osobě, za níž jednala, tzn. právnické osobě. Platí ale, že vinen je vždy jen ten, komu je přičítán následek (to co způsobil)⁷⁹.

Princip trestního práva hmotného *nullum crimen sine lege*, který je uveden v ustanovení § 12 odst. 1 tr. zákoníku, je uplatněn v každém protiprávním jednání, které musí nést všechny znaky uvedeného trestného činu. Sama protiprávnost jednání má svou materiální stránku, která je výslovně uvedena v § 12 odst. 2 tr. zákoníku: cituji „trestní odpovědnost ... lze uplatňovat jen v případech společensky škodlivých...“⁸⁰.

V případě, že chceme vyvozovat z protiprávního jednání jednotlivou trestní odpovědnost, musí toto jednání pachatele mít charakter jednání zaviněného, úmyslného. V současném trestním zákoníku je převážně u většiny trestných činů vyžadováno úmyslné zavinění, u kvalifikovaných skutkových podstat některých

⁷⁹ KELSEN, Hans. *Hauptprobleme der Staatsrechtslehre: Entwickelt aus der Lehre vom Rechtssatze*. 2., photo-mechanisch gedr., um eine vorr. vermehrte Aufl. Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1923, s. 143.

⁸⁰ KOTLÁN, Pavel. *Trestní odpovědnost a ekonomická kriminalita*. Disertační práce, Právnická fakulta Masarykovy univerzity obor Trestní právo, Katedra trestního práva, r. 2021, s. 40.

trestných činů však postačuje zavinění ve formě nedbalosti (viz § 17 tr. zákoníku)⁸¹ např. ublížení na zdraví z nedbalosti.

Jak už bylo uvedeno v předešlých kapitolách, osoba pachatele daňových trestných činů, je každá trestně odpovědná osoba, která nese trestní odpovědnost za spáchané protiprávní jednání, ať už se jedná o osobu fyzickou či právnickou, a která svým jednáním úmyslně zkrátí daň nebo úmyslně na dani vyláká výhodu. Musí zde být patrné, že pachatel již od počátku svého jednání měl v úmysl zkrátit daň, popř. získat výhodu na některé z daní.

Na tomto místě je nutno zmínit i okolnosti týkající se ohrožení zájmů chráněných trestním zákonem. Jedná se o jednání mající charakter pokusu (ust. § 20 tr. zákoníku) nebo přípravy trestného činu (ust. § 21 tr. zákoníku). V právních publikacích a judikátech se chráněným zájmem myslí ochrana hodnot spojených s osobami jak fyzickými (sražené povinné platby z řádné mzdy a jejich odvod státu), tak právnickými (majetek společnosti), ale zároveň jako ochrana veřejného zájmu. Zde hovoříme o tzv. „ohrožovacím následku“, kdy zákonem chráněný objekt není ohrožen přímo, ale jeho postavení v důsledku ohrožení je změněné.⁸²

⁸¹ KOTLÁN, Pavel. *Trestní odpovědnost a ekonomická kriminalita*. Disertační práce, Právnická fakulta Masarykovy univerzity obor Trestní právo, Katedra trestního práva, r. 2021, s. 41.

⁸² KRATOCHVÍL, Vladimír. *Trestní právo hmotné: obecná část*. 2. vyd. V Praze: C. H. Beck, 2012. s. 259.

5. Trestní odpovědnost právnických osob za trestné činy daňové

Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim (dále jen TOPO) zavedl s účinností od roku 2012 trestní odpovědnost právnických osob za některé trestné činy. Podle ustanovení § 7 TOPO je trestní odpovědnost právnických osob možná u všech daňových trestných činů. Klíčový pro vznik odpovědnosti na straně právnické osoby je uveden v ustanovení § 8 TOPO: Některé trestné činy budou páčány přímo v zájmu právnické osoby (návěti u § 8 odst. 1 TOPO); například zkrácení daně z příjmů, kterou měla obchodní společnost odvést, aby měla společnost více volných peněžních prostředků,

Ustanovení - § 8 Trestní odpovědnost právnické osoby:

(1) Trestným činem spáchaným právnickou osobou je protiprávní čin spáchaný v jejím zájmu nebo v rámci její činnosti, jednal-li tak:

a) statutární orgán nebo člen statutárního orgánu, anebo jiná osoba ve vedoucím postavení v rámci právnické osoby, která je oprávněna jménem nebo za právnickou osobu jednat,

b) osoba ve vedoucím postavení v rámci právnické osoby, která u této právnické osoby vykonává řídicí nebo kontrolní činnost, i když není osobou uvedenou v písmenu a),

c) ten, kdo vykonává rozhodující vliv na řízení této právnické osoby, jestliže jeho jednání bylo alespoň jednou z podmínek vzniku následku zakládajícího trestní odpovědnost právnické osoby, nebo

d) zaměstnanec nebo osoba v obdobném postavení (dále jen „zaměstnanec“) při plnění pracovních úkolů, i když není osobou uvedenou v písmenech a) až c). jestliže ji ho lze přičítat podle odstavce 2.

(2) Právnické osobě lze přičítat spáchání trestného činu uvedeného v § 7, jestliže by! spáchán:

a) jednáním orgánů právnické osoby nebo osob uvedených v odstavci 1 písm. a) až c), nebo

b) zaměstnancem uvedeným v odstavci 1 písm. d) na podkladě rozhodnutí, schválení nebo pokynu orgánů právnické osoby nebo osob uvedených v odstavci 1 písm. a) až c) anebo proto, že orgány právnické osoby nebo osoby uvedené v odstavci 1 písm. a) až c) neprovedly taková opatření, která měly provést podle jiného právního předpisu, nebo která po nich lze spravedlivě požadovat, zejména neprovedly povinnou nebo potřebnou kontrolu nad činností zaměstnanců nebo jiných osob, jimž jsou nadřízeny, anebo neučinily nezbytná opatření k zamezení nebo odvrácení následků spáchaného trestného činu.

(3) Trestní odpovědnosti právnické osoby nebrání, nepodaří-li se zjistit, která konkrétní fyzická osoba jednala způsobem uvedeným v odstavcích 1 a 2.

(4) Ustanovení odstavců 1 a 2 se užijí i tehdy, jestliže:

a) k jednání uvedenému v odstavcích 1 a 2 došlo před vznikem právnické osoby.

b) právnická osoba vznikla, ale soud rozhodl o neplatnosti právnické osoby,

c) právní úkon, který měl založit oprávnění k jednání za právnickou osobu, je neplatný nebo neúčinný, nebo

d) jednající fyzická osoba není za takový trestný čin trestně odpovědná.

(5) Právnická osoba se trestní odpovědnosti podle odstavců 1 až 4 zprostí, pokud vynaložila veškeré úsilí, které na ní bylo možno spravedlivě požadovat, aby spáchání protiprávního činu osobami uvedenými v odstavci 1 zabránila.⁸³

a) Subjektivní stránka u skupiny osob

- tento bod se týká převážně velkých společností, kdy na řešení jejího zdanění se může podílet přímo či nepřímo více osob. Z praxe je známa spousta případů, kdy nelze ukázat na konkrétní fyzickou osobu, která má být stíhána. Teoreticky se

⁸³ ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník: komentář*. Praha: C. H. Beck, 2010. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-109-3.

může stát, že se podaří s jistotou omezit okruh osob, z nichž každý bude v postavení přičitatelnosti⁸⁴, ale mezi nimi již nelze spolehlivě určit pachatele⁸⁵.

b) Vyvinění se právnické osoby

- právnická osoba, která se chce vyvinít z trestní odpovědnosti, nese důkazní břemeno. Jak stanoví zákon, je povinna doložit, že v minulosti „vynaložila veškeré úsilí“, tzn. že řídila a dodržovala všechny nastavené interní akty společnosti, za pomoci kterých zvládá či omezuje rizika, které usnadňují, napomáhají páchání trestné činnosti. Není však rozhodující, zda-li existuje interní předpis v písemné podobě.⁸⁶

c) Souběh vlastní škody a vlastní trestní odpovědnosti

- zde musí být naplněn znak „v jejím zájmu“. Právnická osoba bude vždy odpovědná, neboť bude splněna druhá podmínka “v rámci její činnosti“ a utrpění vlastní škody nebrání pozici obviněného.

d) Volba obhájce

- z praxe vyplývá, že právo na obhajobu, zahrnující i právo na volbu obhájce dle vlastního výběru, bude mít obvykle přednost před doslovným výkladem ustanovení § 34 odst. 4 TOPO⁸⁷.

V kontextu s daňovými trestnými činy je velmi zajímavé ustanovení § 28 „vztah k řízení o správním deliktu“ zákona TOPO, kde je stanoveno, že zahájení trestního stíhání proti právnické osobě brání tomu, aby o témže skutku proti téže právnické osobě probíhalo řízení o správním deliktu.

Jak bylo zmíněno v předešlých kapitolách v trestním řízení není řešeno, zda daň byla odvedena či nikoliv, ale je řešeno, zda pachatel jednal s úmyslem, aby mu daňová povinnost byla vyměřena nižší nebo žádná nebo, že pachatel,

⁸⁴ Pokud se neznámý pachatel nachází ve skupině osob, musí být také zvlášť prokázáno, že každá z těchto osob je v pozici přičitatelnosti vůči právnické osobě. Pokud by byl jediný z více potencionálních pachatelů nesplňoval tuto podmínku, nelze hovořit o prokázání trestní odpovědnosti právnické osoby.

⁸⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA, Jan, KŘÍSTEK, Lukáš. Trestní právo daňové, 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020, s. 125.

⁸⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA, Jan, KŘÍSTEK, Lukáš. Trestní právo daňové, 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020, s. 125-126.

⁸⁷ Nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 3139/19

v daném případě zaměstnavatel, daň zaměstnancům srazil ze mzdy, ale již ji neodvedl správci daně.

5.1 Kriminalita „Bílých límečků“

Samotný termín „kriminalita bílých límečků“ („White-Collar Criminality“) je jedním z pojmů, které nemají v kriminologii jednotný význam a které jsou rozličně interpretovány. Existují přinejmenším dvě koncepce vymezující tento pojem, z nichž jedna vychází z původní definice amerického kriminologa Edwina H. Sutherlanda, že jde o zločin páchaný váženou osobou ve vysokém postavení v rámci jejího povolání nebo profese, tj. definuje tuto trestnou činnost podle pachatele a typu trestné činnosti, zatímco druhá definice zjednodušeně řečeno chápe kriminalitu bílých límečků jako druh zejména nenásilné hospodářské nebo obecněji majetkové i nemajetkové kriminality, ať již je pachatelem osoba fyzická, nebo právnická, tedy vychází z konkrétního trestného činu bez ohledu na pachatele.⁸⁸

Jaká je samotná podstata kriminality označované jako „kriminalita bílých límečků“. Jak uvádí E. H. Sutherland ve svých několika publikacích v podnikání se nejčastěji projevuje takto nazvaná kriminalita ve formě zkreslení účetních závěrek společnosti, manipulací na burze, podplácením při obchodních transakcích, přímého nebo nepřímého uplácení státních úředníků veřejné správy za účelem zajištění výhodných smluv a právních předpisů pro firmy, klamavé reklamy, zpronevěry a nesprávného použití finančních prostředků, poškozování spotřebitele, daňových podvodů, nesprávného použití finančních prostředků v konkurzních správcovstvích a bankrotech.⁸⁹

Dalším zkoumáním, zejména statistických dat a informacemi z praxe, E. H. Sutherland uvádí, že trestnou činností pachatelů z řad „bílých límečků“ jsou způsobovány rozsáhlé majetkové škody převyšující škody způsobené běžnou kriminalitou. Neméně důležité jsou škody, které způsobuje tato kriminalita na společenských vztazích. Trestná činnost bílých límečků způsobuje ztrátu důvěry,

⁸⁸ BROWN, Stephen. E., ESBENSEN, Finn-Aage, GEIS, Gilbert: *Criminology. Explaining Crime and Its Contents*. 9th ed., Oxon: Routledge, 2015, s. 497.

⁸⁹ SUTHERLAND, Edwin H.: *White-Collar Crime*, *American Sociological Review*, 1940, 5, č. 1, s. 1–2.

vytváří nedůvěru, která snižuje sociální morálku a působí velkou sociální dezorganizaci.⁹⁰ Dalším kriminologickým poznatkem autora bylo, že pachatelé z řad bílých límečků mohou také ovlivňovat lépe obsah práva, zejména trestního práva ve svůj prospěch než pachatelé z nižších sociálních skupin.

5.2 Účinná lítost ve vztahu k trestní odpovědnosti právnických osob

V případě zkrácení daně i neodvedení povinných odvodů za zaměstnance přichází v úvahu zánik trestní odpovědnosti v důsledku účinné lítosti. V zásadě je nutné aplikovat obecnou účinnou lítost dle § 33 tr. zákoníku na zkrácení daně (§ 240 tr. zákoníku) a výhodnější speciální účinnou lítost dle § 242 tr. zákoníku na neodvedení povinných plateb (§ 241 tr. zákoníku). Je zde však problematické rozhodnutí Ústavního soudu vedeného pod sp. zn. IV. ÚS 3093/2008⁹¹, ve kterém se nepřímou tvrdí, že by na zkrácení daně měla být aplikována výhodnější speciální účinná lítost, tedy v § 242 tr. zákoníku, protože neodvedení je „*terminologicky významnější zásah do chráněného zájmu státu*“. Tento názor však praxe musí odmítnout. Možno konstatovat, že zákonný znak objektivní stránky jednání spočívající v nesplnění povinnosti tzn. neodvedení povinných plateb, je naopak mnohem méně závažnější než využití falešného daňového přiznání⁹².

Obecnou lítost ve smyslu ustanovení § 33 tr. zákoníku lze aplikovat tehdy, pokud pachatel dobrovolně napraví škodlivý následek, tzn. že nejen uhradí způsobenou škodu, ale i veškeré příslušenství⁹³. V této části je možno se zamyslet nad pojmem používaného výrazu "dobrovolně". Co to slovo znamená? Z pohledu trestního práva platí, že pokud je požadována lítost upřímná, je to zákonodárcem *verbis expressis* vyjádřeno jako polehčující okolnost ve smyslu § 41 písm. n) tr. zákoníku.

Speciální účinná lítost dle § 242 tr. zákoníku spočívá v (dodatečném) splnění povinnosti, tj. doplacení dlužné částky na povinných odvodech, nejpozději do doby vyhlášení rozsudku prvostupňového soudu. U tohoto institutu nejsou žádné pochybnosti o tom, že k zániku trestní odpovědnosti postačí uhrazení dlužných

⁹⁰ SUTHERLAND, Edwin H.: White-Collar Crime, American Sociological Review, 1940, č. 1, s. 4.

⁹¹ Nález Ústavního soudu ČR ze dne 28. 7. 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/08.

⁹² Trestný čin zkrácení daně je vlastně speciálním druhem podvodu. NS ČR, sp. zn. 1 Tzn 20/96.

⁹³ Jak správně uvádí Nejvyšší soud, pro aplikaci účinné lítosti, nutno "napravit všechny významnější škody (újmy)". Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 2. 7. 2014, sp. zn. 5 Tdo 749/2014.

částek, aniž by pachatel toho (upřímně) litoval. To lze shledávat v souladu se shora prezentovaným přístupem k obecné účinné lítosti, kde rovněž nelze z názvu ustanovení dovozovat požadavek na skutečnou lítost. Souhlasím s tím, že i v případě speciální účinné lítosti dle § 242 tr. zákoníku musí být splacení dluhu realizováno vždy aktivním přičiněním pachatele, tedy, že úhrada v rámci insolvenčního řízení nebo prostřednictvím exekuce splněním povinnosti není. U obecné účinné lítosti je to zřejmé patrné z termínu slova „dobrovolně“.

Závěrem lze dodat, že shora uvedené interpretace obou účinných lítostí vedou k závěru, že podmínky jejich aplikace jsou velmi podobné i přesto, že mají jiný název. V zásadě pro zánik trestní odpovědnosti za zkrácení daně (§ 240 tr. zákoníku) i neodvedení povinných plateb (§ 241 tr. zákoníku) postačí, jak bylo již shora řečeno, aktivní krok k úhradě (veškerého) dluhu vůči státu a to do doby, než začne vyhlášení rozsudku prvostupňovým soudem.

6. Analýza vybrané daňové trestní kauzy z praxe

Pro svoji diplomovou práci jsem si vybral trestní kauzu, která se týká trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle ustanovení § 240 tr. zákoníku. Tuto kauzu jsem si vybral k analýze zejména proto, že zkrácení televizních a rozhlasových poplatků je v praxi poměrně málo viditelné. Jako druhou kauzu jsem si vybral případ, který vychází z mé dlouholeté praxe vyšetřovatele hospodářské kriminality a týká se řádného neodvedení poplatků právníkou osobou.

Předmětná první kauza je popsána ve vydaném judikátu Nejvyššího soudu ČR pod sp. zn. 7 Tdo 1229/2020⁹⁴ „Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby“. Předmětný trestný čin se obžalovaní měli dopustit tím, že Z. K. v období od 11. 8. 2005 do 31. 3. 2008 jako osoba samostatně výdělečně činná provozoval v městě V. a r. T. s šestnácti pokoji a v období od 1. 10. 2009 do 30. 11. 2016 provozoval rovněž ve městě V. H. Z. h. s osmnácti pokoji, na obou hotelích v souvislosti s poskytováním ubytovacích služeb používal televizní přijímače, a dále Z. K. společně s J. K. vykonávali funkce jednatelů společnosti G. I., která v období od 1. 4. 2008 do 30. 11. 2016 provozovala výše uvedený H. a r. T. s šestnácti pokoji včetně televizních přijímačů, přičemž podle § 6 odst. 2, 5 zákona č. 252/1994 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích, účinného do 12. 9. 2005, byl Z. K. povinen do patnácti dnů oznámit místně příslušné provozovně pošty den, kdy se stal držitelem televizních přijímačů, a posléze podle § 8 odst. 2 zákona č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích a o změně některých zákonů, byli Z. K. a J. K. povinni do patnácti dnů oznámit provozovateli televizního vysílání České televizi, že se stali poplatníky televizního poplatku, popřípadě že se jím stala společnost G. I., a následně platit České televizi poplatek z každého používaného televizoru v období do 30. 9. 2005 ve výši 75 Kč měsíčně, v období od 1. 10. 2005 do 31. 12. 2006 ve výši 100 Kč měsíčně, v období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 ve výši 120 Kč měsíčně a v období od 1. 1. 2008 do 30. 11. 2016 ve výši 135 Kč měsíčně, což řádně neučinili, neboť v různých, v obžalobě

⁹⁴ Usnesení Nejvyššího soudu ČR pod sp. zn. 7 Tdo 1229/2020

specifikovaných obdobích neoznámili, že jsou či společnost G. I. je poplatníkem televizního poplatku, a celkem tak Z. K. sám za uvedené období zkrátil poplatek o 179 820 Kč a společně s J. K. zkrátili poplatek o 147 690 Kč (dohromady 327 510 Kč). Po řádném zadokumentování případu policejním orgánem a podání obžaloby státním zástupcem u Okresního soudu v Prachaticích, bylo usnesením Okresního soudu v Prachaticích ze dne 12. 8. 2019, č. j. 1 T 165/2018-819, podle § 314c odst. 1 písm. a), § 188 odst. 1 písm. c) a § 172 odst. 1 písm. b) tr. ř. zastaveno trestní stíhání obviněných Z. K., J. K. a právnické osoby G. I., pro skutky kvalifikované podanou obžalobou jako přečin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku, neboť samosoudce dospěl k závěru, že žalované skutky nejsou trestným činem a není důvod k postoupení věci. Ve věci bylo posléze podáno až dovolání k Nejvyššímu soudu ČR, který provedl vlastní analýzu případu a podal výklad k některým sporným bodům v rámci této kauzy.

Pro další rozbor kauzy je nutno uvést, co je to vlastně televizní poplatek. Jak konstatuje ve svém rozhodnutí Nejvyšší soud ČR důležitým znakem je, že platba televizního poplatku je uložena a podrobně upravena zákonem, konkrétně zák. č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích. V předmětném dovolání, které je součástí rozhodnutí, jsou podrobně rozvedeny jednotlivé zákonem upravené prvky právního vztahu mezi Českou televizí a poplatníkem (viz výše), mimo jiné předmět poplatku, okruh poplatníků, sazba, evidence poplatníků, sankce aj. O příbuznosti mezi televizními poplatky a daněmi a poplatky ve smyslu § 240 tr. zákoníku svědčí analogická konstrukce zákonných ustanovení upravujících jejich předmět, základ, sazby, přírážky či penále, podmínky osvobození od plateb apod.

Nejpodstatnější informací z předmětného rozhodnutí je, že samotná povinnost platit vzniká přímo ze zákona, nevyžaduje se dispozitivní úkon (takovým úkonem v tomto smyslu není nabytí televizního přijímače, stejně jako například u daně z nemovitosti se jím nerozumí koupě nemovitosti; ani u povinnosti platit daň z nemovitosti z toho nelze dovozovat soukromoprávní povahu vztahu mezi poplatníkem a příjemcem daně). Rovněž obsah právního vztahu mezi poplatníkem televizního poplatku a Českou televizí je podrobně a ve všech podstatných

částech upraven zákonem, který neobsahuje dispozitivní ustanovení typická pro soukromoprávní vztahy rovnoprávných účastníků.

Televizní poplatky jsou svého druhu daní z majetku (konkrétně daní z vlastnictví, držení či obecně z užívání televizního přijímače jako movité hmotné věci) se zvlášť poukázaným výnosem nikoliv ve prospěch státního rozpočtu, ale ve prospěch zákonem určeného provozovatele vysílání (srov. *Telec, I., Tůma, P. Autorský zákon: komentář*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2007, s. 701, a též *Rozeňal, A.: Zákon o České televizi. Komentář*. Wolters Kluwer. Praha 2018, dostupný v ASPI). Svou konstrukcí se televizní poplatky staly skutečnými majetkovými daněmi, když jsou placeny pravidelně, a ne vždy je za ně poskytnuta odpovídající protihodnota (Radvan, M.: *Rozhlasový a televizní poplatek aneb daň z rádia a z televizoru*. Daně a finance. Praha: LexisNexis CZ, 2006, roč. 14, č. 3, s. 16-18).

Pro účely tohoto rozhodnutí, tj. posouzení trestnosti zkrácení televizního poplatku jakožto povinné platby podobné dani, označil Nejvyšší soud ČR za nejpodstatnější změnu, kterou přinesl zákon č. 252/1994 Sb., naopak považovat změnu konstrukce televizního poplatku na v podstatě daň z majetku (jak to bylo v zásadě deklarováno i v důvodové zprávě k tomuto zákonu), přičemž důvodem modifikace zákonné úpravy v otázce samostatného hospodaření České televize a vymáhání dlužných poplatků byla jedinečně eliminace přímé závislosti této veřejnoprávní instituce na státu, zejména na moci výkonné.

Zároveň v rozhodnutí je konstatováno, že veřejný zájem na řádné platbě je u televizních (i rozhlasových) poplatků intenzivní. Platby chráněné citovaným ustanovením trestního zákoníku nemusí mít jen čistě ekonomický či materiální význam a nemusí spočívat v uspokojování hmotných potřeb. Podstatné je, že jde o úhradu činností vykonávaných ve veřejném zájmu. Výnos daní slouží k podpoře či rozvíjení různých činností, na kterých je veřejný zájem. Může jít např. o podporu zaměstnanosti a sociální soudržnosti nebo zajištění dopravní obslužnosti. V případě pojistného na veřejné zdravotní pojištění jde o veřejný zájem na zajištění úhrady nákladů zdravotní péče atd. Bez ohledu na mechanismy platby a vymáhání dlužných plateb je třeba vzít v úvahu podstatu těchto plateb. Je zde zmíněno i to, že i předpisy Evropské unie zohledňují mimořádný význam veřejného vysílání.

Tzv. Amsterodamský protokol, přijatý Radou ministrů EU, který vstoupil v platnost 1. 5. 1999, stanovil, že systém veřejného vysílání ve členských státech má přímý vztah k demokratickým, sociálním a kulturním potřebám společnosti a k potřebě zachovat pluralismus médií.

Na základě všech zjištěných skutečností, výkladů, dospěl Nejvyšší soud ČR k níže uvedeným závěrům:

- Česká televize je veřejná instituce zřízená státem k veřejnému účelu stanovenému zákonem o České televizi, jejímž hlavním úkolem je poskytování veřejné služby v oblasti televizního vysílání. Z hlediska kritérií stanovených Ústavním soudem jde o typickou veřejnou instituci. Její postavení je zásadně odlišné od soukromých subjektů působících v mediálním prostoru. Není podstatné, že nevykonává pravomoc formou vrchnostenských úkonů.
- rozhodné není ani to, že Česká televize hospodaří s vlastním majetkem a není napojena na státní rozpočet. Podstatné je, že jde o veřejnou instituci hospodařící s televizními poplatky jakožto prostředky určenými pro veřejný účel, a to pod institucionalizovaným dohledem státu. Podmínkou podřaditelnosti platby pod ustanovení § 240 tr. zákoníku není to, aby platby fyzických a právnických osob byly placeny do státního rozpočtu, případně do rozpočtu krajů nebo obcí, a odtud přerozdělovány (viz např. hospodaření zdravotních pojišťoven).
- povinnost platit televizní poplatek je stanovena a podrobně upravena zákonem, přičemž tato úprava je konstruována podobně jako např. u daní. Vznik ani obsah platební povinnosti není založen dispozitivními úkony účastníků právního vztahu. V zákoně o rozhlasových a televizních poplatcích převažují prvky veřejnoprávní úpravy.
- televizní poplatek je – stejně jako jiné veřejnoprávní poplatky – platbou povinnou, vynutitelnou, nenávratnou a neekvivalentní. Jde o svého druhu daň z majetku. Tato povaha televizního poplatku byla zdůrazněna už v zák. č. 252/1994 Sb. a v důvodové zprávě k němu. Nejde o úhradu za poskytnutí služby. Zaplacení poplatku neodpovídá nárok na příjem vysílání v nějakém rozsahu (v nějakém čase).

- s ohledem na význam veřejnoprávního vysílání České televize je i společenský význam řádného placení televizních poplatků značný a převyšuje význam některých jiných plateb uvedených v § 240 odst. 1 tr. zákoníku. Totéž lze dovodit srovnáním se zahraničními právními úpravami a s předpisy Evropské unie.

Z tohoto hlediska Nejvyšší soud ČR vyslovil právní názor, že **televizní poplatky** podle zákona č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích, **jsou „jinou podobnou povinnou platbou“ ve smyslu § 240 odst. 1 tr. zákoníku**. Tento závěr lze vztáhnout i na poplatky rozhlasové podle téhož zákona. Na základě těchto vlastních závěrů Nejvyšší soud ČR posléze rozhodl a vrátil věc k novému rozhodnutí prvoinstančnímu soudu s tím, aby respektoval jeho právní názor.

Z analýzy předmětné kauzy lze vyvodit pro praxi, že veřejnoprávní poplatky jsou povinnou platbou, tak jak vyžaduje trestní zákoník, a proto stíhání pachatelů těchto deliktů je oprávněné. Jedná se o ochranu jak veřejného zájmu, tak o ochranu veřejných prostředků, které jsou prostředky státního rozpočtu.⁹⁵

Trestní kauza týkající se právnické osoby.

Jako druhou kauzu ve své analýze případů z praxe jsem si vybral trestní kauzu z vlastní praxe, kdy jako vyšetřovatel – orgán činný v trestním řízení, jsem se podílel na vyšetřování této kauzy a řešil jsem mnohé problémy a právní úskalí. Jedná se zejména o řešení problémů s trestním stíháním a dokazováním viny u právnické osoby, respektive u osoby, která společnost zastupovala, rozhodovala o jejím chodu.

Rozsudkem Okresního soudu v Lounech ze dne 12. 12. 2017, sp. zn. 15 T 84/2016⁹⁶, byli obviněný P. P. (dále také jen „obviněný“) a obviněná právnická osoba H. M. S. (dále také jen „obviněná“), uznáni vinnými ze spáchání zločinu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 odst. 1, 3 tr. zákoníku, kterého se podle skutkových zjištění jmenovaného soudu dopustili tím, že:

⁹⁵ Zdroj: ASPI - server aspi.str.aa:6665 - stav k 23.8.2022 do částky 110/2022 Sb.

⁹⁶ Zdroj: ASPI - server aspi.str.aa:6665 - stav k 23.8.2022 do částky 110/2022 Sb.

„I. obviněný P. P. jako člen představenstva obchodní společnosti H. M. S., se sídlem XY, se skutečným sídlem v XY, a jako osoba, která společnost zastupovala, jednala a rozhodovala o jejím chodu za období detailně popsaná v zmiňovaném rozsudku, způsobila státním institucím škodu přesahující řádově miliony korun,

II. právnická osoba H. M. S. se sídlem XY, se skutečným sídlem v XY, v rámci své činnosti, z pokynů předsedy představenstva R. R. (v období od prosince 2012 do 27. 9. 2013) a člena představenstva obžalovaného P. P. (v období od 27. 9. 2013 do 21. 10. 2013) za období detailně popsaná v zmiňovaném rozsudku, způsobila státním institucím škodu přesahující řádově milióny korun.

Obviněné právnické osobě H. M. S. byl za uvedené jednání podle [§ 241 odst. 3 tr. zákoníku](#) a [§ 18 odst. 1, 2 zákona č. 418/2011 Sb.](#), o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „[TOPO](#)“ či „zákon o trestní odpovědnosti právnických osob“) uložen peněžitý trest ve výši 500 000 Kč, který se skládá ze 100 denních sazeb ve výši 5 000 Kč.

Nejvyšší soud po prostudování předloženého spisového materiálu uvedl, že z rozsudku soudu prvního stupně je zjevné, že se finanční situací obviněné zabýval, když konstatoval, že bylo vůči ní vyhlášeno insolvenční řízení dne 21. 10. 2013 s účinky k témuž dni, dále prováděl jako listinný důkaz znalecký posudek ke stanovení obvyklé ceny majetkové podstaty dlužníka (obviněné), vycházel z výpovědí svědků a dalších provedených důkazů. Důkaz účetnictvím neprovedl. Zároveň nalézací soud zjistil, že obviněná vyplácela svým zaměstnancům mzdy v plné výši a že povinné platby ve smyslu [§ 241 tr. zákoníku](#) z mezd zaměstnanců skutečně strhávala, nýbrž svou zákonnou povinnost odvést tyto povinné platby za své zaměstnance nesplnila. Dále bylo zjištěno, že byla schopna nakupovat materiál, byla schopna vyrábět, tedy hradit provozní náklady. Existence jejího úpadku, coby reálného ekonomického stavu dlužníka však blíže zkoumána nebyla.

Trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle [§ 241 odst. 1, 3 tr. zákoníku](#) se dopustí ten, kdo nesplní jako zaměstnavatel nebo plátce svoji zákonnou povinnost odvést za zaměstnance nebo jinou osobu daň, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek

na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistné na zdravotní pojištění a získá tím pro sebe nebo pro jiného prospěch velkého rozsahu.

Porušení zákonné povinnosti odvést za poplatníka daň, pojistné na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění nebo příspěvek na státní politiku zaměstnanosti znamená neodvedení těch plateb, resp. jejich částí, které je povinen platit zaměstnanec (poplatník) z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků prostřednictvím zaměstnavatele (plátce), jenž mu je srazil při výplatě mzdy nebo platu, tedy plateb, které je zaměstnavatel povinen odvést podle příslušných zvláštních zákonů. Pachatelem trestného činu podle uvedeného ustanovení může být jen zaměstnavatel nebo plátce, který nesplní za poplatníka výše uvedenou zákonnou povinnost.

Trestnost jednání spočívajícího v neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle [§ 241 odst. 1 tr. zákoníku](#) je podmíněna zjištěním, že zaměstnavatel měl k dispozici potřebné finanční prostředky, tj. že příslušné částky na platby uvedené v [§ 241 tr. zákoníku](#) ze mzdy svým zaměstnancům z jejich hrubých mezd skutečně srazil a v rozporu se zákonem je neodvedl oprávněným příjemcům, ale použil je k jiným účelům. Tuto skutečnost je třeba v trestním řízení prokázat ([§ 2 odst. 5, 6 tr. ř.](#)).

K trestnému činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle [§ 241 tr. zákoníku](#) Nejvyšší soud uvedl, že k naplnění subjektivní stránky tohoto trestného činu je potřeba zkoumat také dobu, po kterou nebyla zákonná povinnost plněna. Jestliže zaměstnavatel použije stržené částky z mezd zaměstnanců na zachování chodu společnosti a zároveň existuje reálný předpoklad, že se nepříznivá ekonomická situace pachatele (zaměstnavatele) v přiměřeném časovém horizontu zlepší a že bude moci poté dostát svým zákonným povinnostem, subjektivní stránka nebude naplněna. Zároveň však judikatura toto liberalizační hledisko vyvažuje názorem, že pokud podnikatel zjistí, že není schopen hradit tyto povinné platby, musí přizpůsobit hospodaření společnosti tak, aby mohl dostát též svým zákonným povinnostem (případně takové podnikání ukončit).

Na druhou stranu však platí, a to je třeba podtrhnout, že nemá-li zaměstnavatel dostatek peněžních prostředků k odvedení povinných částek v plné výši (je-li tedy

insolventní nebo předlužen), měl by všechny své závazky uspokojit poměrně a rovnoměrně, a to včetně výplaty mezd svým zaměstnancům a úhrady plateb svým obchodním partnerům, jinak se za splnění dalších předpokladů vystavuje nebezpečí trestního stíhání pro trestný čin zvýhodňování věřitele podle [§ 256a tr. zák.](#) (nyní zvýhodnění věřitele podle [§ 223 tr. zákoníku](#)), jak se podává např. z rozhodnutí uveřejněným pod č. [30/2001 Sb. rozh. tr.](#) (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 11. 4. 2012, sp. zn. [8 Tdo 316/2012](#)). Úplným vyplácením čistých mezd na úkor ostatních závazků (tj. i na úkor odvedení daně z příjmů, pojistného na zdravotní pojištění apod.) by totiž zaměstnavatel (resp. za něj jednající fyzická osoba) mohl úmyslně, třeba i v úmyslu nepřímém, zmařit uspokojení pohledávek příjemců uvedených plateb (stát, zdravotní pojišťovny) a tím se dopustit trestného činu zvýhodnění věřitele podle [§ 223 tr. zákoníku](#).

V usnesení Nejvyššího soudu ze dne 17. 12. 2014, sp. zn. [5 Tdo 1500/2014](#), je uvedeno, že byl-li zaměstnavatel insolventní a zvýhodnil by jiného věřitele zaplacením jeho pohledávky v úmyslu zmařit tím uspokojení pohledávek jiných svých věřitelů, a kdyby úhrada takových závazků odporovala zásadám poměrného a rovnoměrného uspokojení všech věřitelů ve smyslu zákona č. [182/2006 Sb.](#), o úpadku a způsobech jeho řešení ([insolvenční zákon](#)), ve znění pozdějších předpisů, nebylo by možné obviněného (zaměstnavatele) činit trestně odpovědným za trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle [§ 241 tr. zákoníku](#).

Česká koncepce trestní odpovědnosti právnických osob není založena na akcesoritě trestní odpovědnosti právnické osoby, a proto ji neváže na trestní odpovědnost konkrétní fyzické osoby, jejíž jednání je právnické osobě přičítáno. Právnické osobě lze přičítat spáchání trestného činu, jestliže trestný čin byl spáchán přímo vlastním jednáním členů jejích orgánů nebo ovládajících osob, anebo jednáním jejího zaměstnance nebo osoby v obdobném postavení (dále jen „zaměstnanec“) na podkladě rozhodnutí, schválení nebo pokynu orgánů právnické osoby či ji ovládajících osob, nebo proto, že její orgány nebo jiné odpovědné osoby neprovedly taková opatření, která měly provést podle zákona nebo která po nich lze spravedlivě požadovat, zejména neprovedly povinnou nebo potřebnou kontrolu nad činností zaměstnanců nebo jiných osob, jimž jsou nadřizeny, anebo

neučinily nezbytná opatření k zamezení nebo odvrácení následků spáchaného trestného činu (Šámal. P. a kol., Trestní odpovědnost právnických osob, 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 171). Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob tedy vychází z principu, že sama právnická osoba trestný čin nepáchá, ale právnické osobě se pouze přičítá za podmínek uvedených v § 8 odst. 2 spáchání trestného činu, je-li spáchán osobami uvedenými v § 8 odst. 1 písm. a), b), c) nebo d), a to příp. ve spojení s podmínkami uvedenými v odstavci 3 a 4⁹⁷.

Závěrem této trestní kauzy lze uvést, že rozhodnutím Nejvyššího soudu byla celá věc vrácena zpět až státnímu zástupci k došetření, zejména v okolnostech prokázání úmyslu u právnické osoby. Sám soud konstatoval, že s ohledem na dobu od spáchání, rozsáhlost a zajištěné důkazy bude nesnadné tuto okolnost řádně došetřit. Celá kauza je již ukončena usnesením státního zástupce, kdy trestní stíhání proti právnické osobě zastavil.

Co uvést k shrnutí u této kauzy. Jak již bylo napsáno a jak byl soudem vysloven právní názor, prokazování úmyslu spáchat konkrétní trestný čin u právnické osoby, je velice složitý proces. Vždy záleží na tom, jaké důkazy byly opatřeny v rámci vyšetřování, popř. v rámci dokazování před příslušným soudem. Praxe ukazuje, že trestní stíhání právnických osob je velice zdlouhavý, právně složitý proces, který ne vždy skončí odsuzujícím rozsudkem. Z daného případu vyplývá poučení pro další obdobné případy, kdy je zapotřebí již v rámci vyšetřování řádně právně kvalifikovat určitá jednání, která by měla být trestným činem a posléze, řádně, za pomoci všech důkazních prostředků, se snažit plně a prokazatelně prokázat úmysl jak u fyzické, tak zejména u právnické osoby.

⁹⁷ Zdroj: ASPI - server aspi.str.aa:6665 - stav k 23.8.2022 do částky 110/2022 Sb.

7. Prevence daňové kriminality.

Preventivní politika jako rovnocenná součást kriminální politiky s cílem efektivní vyváženosti represivních a preventivních aspektů se v České republice začala systematicky formovat na úrovni vlády od roku 1993⁹⁸. preventivní politika České republiky je realizována na základě níže uvedených základních principů:⁹⁹

- prevence kriminality jako předpoklad pro udržitelný rozvoj a růst společnosti,
- spolupráce, koordinace, sdílení kompetencí a odpovědnosti,
- sdílení a analýza informací,
- diferenciací a komplexnost preventivních opatření,
- příklady dobré praxe¹⁰⁰.

Z preventivního hlediska musí preventivní opatření vytvořit jednotný a propojený systém. Příklady opatření, kterým lze v souvislosti s hospodářskou trestnou činností předejít, jistě zahrnují například posílení fáze řízení před soudem na úkor přípravného řízení (novela č. 265/2001 Sb., účinná od 1. ledna 2002). Další výhodou byla trestní odpovědnost právnických osob¹⁰¹. Preventivní opatření se promítla i do mimo trestního práva. Preventivní opatření by měla zahrnovat hodnocení rizika podvodu, posílení etického prostředí s cílem zvýšit morálku daňových poplatníků, školení zaměstnanců ve veřejné správě, různé kontrolní mechanismy začleněné do celkových procesů od daňové evidence až po proaktivní analýzu dat, daňovou kontrolu a vymáhání daní. Odhalování zahrnuje opatření pro anonymní/důvěrné oznamování trestné činnosti¹⁰².

V České republice zřídilo Ministerstvo spravedlnosti ČR Institut kriminologie a sociální prevence, který je teoretickým, analytickým a výzkumným centrem

⁹⁸ VÁLKOVÁ, Helena, KUČHTA, Josef, HULMÁKOVÁ, Jana a kol. *Základy kriminologie a trestní politiky*. 3. vydání. Praha. C. H. Beck, 2019, s. 266.

⁹⁹ Strategie prevence kriminality v České republice na léta 2016-2020. Ministerstvo vnitra ČR, Odbor bezpečnostní politiky a prevence kriminality, <http://www.mvcr.cz/clanek/strategie-prevence-kriminality-v-ceske-republice-na-leta-2016-az-2020.aspx>

¹⁰⁰ VÁLKOVÁ, Helena, KUČHTA, Josef, HULMÁKOVÁ, Jana a kol. *Základy kriminologie a trestní politiky*. 3. vydání. Praha. C. H. Beck, 2019, s. 267.

¹⁰¹ FRYŠTÁK, Marek. *Hospodářská kriminalita z pohledu teorie a praxe*, 1. vydání, Ostrava: 2007, KEY Publishing s.r.o., s. 188.

¹⁰² FRYŠTÁK, Marek. *Hospodářská kriminalita z pohledu teorie a praxe*, 1. vydání, Ostrava: 2007, KEY Publishing s.r.o., s. 189.

interdisciplinárního zaměření. Tento ústav se zabývá zkoumáním projevů a příčin trestné činnosti a s ní spojených sociálně patologických jevů a prognózování vývoje kriminality, výzkumné, studijní a analytické činnosti v oblasti práva a spravedlnosti pro potřeby Ministerstva spravedlnosti ČR, problematiky trestní a bezpečnostní politiky a trestní kontroly, a to jak z hlediska trestní represe, tak z hlediska prevence, zejména účinností trestních sankcí a alternativních opatření, zacházením s pachateli a dalšími trestněprávními otázkami, sociální prevencí trestné činnosti a prevencí z pohledu obětí trestných činů na úrovni primární, sekundární a terciární prevence.

Významnou úlohu preventivní úlohu mají i kontrolní orgány netrestní povahy, jejichž koncepci je potřeba permanentně přizpůsobovat novým jevům jak v oblasti celé hospodářské kriminality, tak zejména v oblasti daňové kriminality. Jako praktické se ukazuje sestavovat katalogy požadovaných preventivních opatření na konkrétní úrovni ve vztahu k daňové trestné činnosti. Ve společensko-vzdělávací oblasti je potřeba zvýšit úroveň znalostí práva i znalostí finančních, účetních a jiných operací jak u občanů, tak u zaměstnanců státu, kontrolních pracovníků, policistů, státních zástupců a soudců¹⁰³.

¹⁰³ VÁLKOVÁ, Helena, KUČTA, Josef, HULMÁKOVÁ, Jana a kol. *Základy kriminologie a trestní politiky*. 3. vydání. Praha. C. H. Beck, 2019, s. 385-387.

8. Návrhy preventivních opatření v oblasti daňové trestné činnosti.

Pokud se podíváme na současné aktuální problémy spojené s daňovou kriminalitou, můžeme v první řadě uvést, že dochází čím dál častěji ke zneužívání informací veřejně nepřístupných, chráněných státem. Jedná se zejména o informace z daňového řízení, kdy informace z probíhající daňové kontroly jsou často nástrojem pro případnou další trestnou činnost nebo nástrojem pro získání dalšího majetkového prospěchu. Za účelem zisku jsou prodávány různé údaje, data státních orgánů, institucí i soukromých osob soukromému sektoru, které naopak nejsou poskytovány s odkazem na povinnost mlčenlivosti jiným orgánům, které mají trestnou činnost odhalovat¹⁰⁴.

Obecně, vycházejí z výkladových stanovisek různých publikací, učebnic apod., lze mít za to, že existují tři okruhy, jak dělit preventivních opatření. Prvním okruhem je **primární prevence**, která je cílena na medializaci odhalených daňových kauz a v neposlední řadě i na výchovu v rodinách, školách, směřující k dodržování zákonů a norem společnosti. Druhým okruhem je **sekundární prevence**, která je cílena na osoby, které by se mohly dopustit trestného jednání (např. daňové subjekty). Vklad společnosti do tohoto okruhu výrazně přináší pro společnost prospěch. Třetím okruhem je **terciární prevence**, která v sobě zahrnuje všechny činnosti, které se provádí v souvislosti s resocializací kriminálně narušených osob, tzn. že jsou prováděny činnosti, úkony, které směřují k tomu, aby pachatel, který byl odsouzen za trestný čin, se obdobného jednání již nedopouštěl. Je v zájmu společnosti, aby takový pachatelé byly znovu prospěšní svojí činností ve prospěch celé společnosti.

Samotným problémem je vymahatelnost práva a činnost k tomu příslušných orgánů. Jsou dobře známy průtahy v obchodním soudnictví. Orgány činné v trestním řízení mnohdy suplují známou nečinnost obecných soudů. Tímto způsobem jsou využívány a zneužívány k tomu, aby jejich prostřednictvím oznamovatelé, respektive jejich advokáti, získali zdarma informace, které mohou

¹⁰⁴ VÁLKOVÁ, Helena, KUČHTA, Josef, HULMÁKOVÁ, Jana a kol. *Základy kriminologie a trestní politiky*. 3. vydání. Praha. C. H. Beck, 2019, s. 378-379.

použít např. při podání soukromoprávních žalob, v daňových řízeních apod. Takto se dostanou k bankovním informacím.

Dalším z problémů v současnosti je technické a materiální vybavení orgánů činných v trestním řízení, jejich odborná připravenost, fundovanost a psychická vyspělost. Často jsou vystavovány nátlaku ze strany veřejnosti, médií, výhrůžkám samotných pachatelů, ale i korupčním snahám.

Z kvalitativního hlediska se očekává, že se globální a evropská ekonomická situace v příštích letech odrazí i v České republice, zejména nárůst organizované trestné činnosti¹⁰⁵, nárůst nezaměstnanosti a s ohledem na současnou válku na Ukrajině i nárůst nelegální i legální migrace.

Předpokládají se rozsáhlé bankovní podvodné transakce, tunelování dotací ze státního rozpočtu a fondů Evropské unie. Očekává se sofistikovaný daňový podvod, řetězce společností provozujících obchody s bezcenným zbožím, na jejichž konci dochází k fiktivnímu vývozu a zvyšování cen s vrácením DPH, podvody při neplacení spotřebních daní z pohonných hmot, alkoholu a cigaret.

Daňová trestná činnost však již není jen vnitrostátní záležitostí. S rozvojem obchodu, zejména snižováním administrativní zátěže a usnadňováním pohybu zboží, služeb, kapitálu a osob v rámci Evropské unie, se také rozvíjejí příležitosti pro daňové delikventy.

Problematika optimalizace a obchodování "offshore" také potvrzuje, že do budoucna by měla existovat lepší mezinárodní spolupráce ve směru k rozšiřování jednotlivých pravomocí daňové správy, policie či jejich vyšetřovacích týmů a to v příhraničních oblastech apod.

V neposlední řadě, jako jedno z opatření boje proti daňové kriminalitě, by se měl zvýraznit význam vzdělávání všech složek zapojených do odhalování daňových trestných činů. Ať se jedná o policisty, státní zástupce, tak i soudce. Samotná otázka zdanění je z národního hlediska velmi složitá a mezinárodní aspekt rozhodně nepřispívá k její jednoduchosti. Sama Evropská unie již zahájila politiku boje proti daňovým škrtům a zneužívání "offshore" podnikání vydáním

¹⁰⁵ HOLCR, Květoň a kol. *Kriminologie*. Bratislava: IURA EDITION spol. s r.o. 2008, s. 17.

svých opatření, a proto by jí český zákonodárce rozhodně neměl stát v cestě a aktivně se zapojit do této činnosti.

Rovněž je nezbytné podporovat zájmy států na řešení daňových rájů, zejména v oblasti spolupráce výměny důležitých informací nezbytných pro odhalování závažné hospodářské trestné činnosti.

Co se týče skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, dle mého názoru je vhodně nastavena (k čemuž nepochybně přispěla skutečnost, že nová právní úprava reagovala na předchozí judikatury Nejvyššího soudu České republiky). Nedostatky trestněprávních předpisů však lze nalézt zejména ve zřízení institutu účinné lítosti ve vztahu k daňovým právním předpisům. Problematický aspekt této úpravy se odráží především ve snížení motivace k placení snížené daně.

V tomto smyslu by bylo možné navrhnout úpravu založenou na nezaplacení samotné daně ve značné míře. Je třeba na takovou úpravu pohlížet s určitou proporcionalitou z toho důvodu, že se jedná o přísnější sankci. Aby taková úprava skutečně sledovala svůj cíl, bylo by nutné ji přijmout se zvláštní úpravou účinné lítosti, která by posunula okamžik dobrovolného dobrovolnictví benevolentněji tak, aby se pachatel mohl "vykoupit" ze svého trestu (pro srovnání, zvláštní úprava účinné lítosti by mohla sloužit i u § 242 Tr.Z). Za těchto podmínek by byla zachována proporcionalita a na druhé straně by byl splněn sledovaný cíl, kterým je snížení daňových ztrát. Potenciál vidím také v samotné daňové kontrole a v systému, v němž je prováděna. Jak je uvedeno v práci, každý finanční úřad postupuje při výběru subjektů k daňové kontrole podle vlastního klíče.

I v této oblasti by mohla být navržena lepší spolupráce mezi jednotlivými finančními úřady a sjednocení postupu výběru osoby, případně návrh efektivnějšího výpočtu takového výběru, založený například na podezření vysokých nadměrných odpočtech, dlouhodobé daňové ztrátě apod.

V neposlední řadě mají daňové zákony samy o sobě velký potenciál při prevenci nebo odhalování daňové kriminality. Dosud udávaný směr zákonodárce však výrazně zvyšuje nemalá administrativní zátěž, která přenáší riziko nezaplacení konkrétní DPH na samotné podnikatele.

Lze se domnívat, že tyto změny by měly být přijaty velmi opatrně s ohledem na nastíněný ekonomický přístup nebo přitažlivost optimalizace s pomocí daňových rájů. Z praxe platí, že všechna opatření musí být přijata tak, aby byla zachována rovnováha mezi opatřeními pro boj proti daňové trestné činnosti a náklady na tato opatření.

Náklady na opatření zahrnují nejen vládní výdaje, ale také administrativní zátěž pro všechny poctivé podnikatele. Jako shrnutí problémů, kterými se musí v současné době zákonodárce zabývat (přičemž je důležité znovu zdůraznit mezinárodní spolupráci, protože k největším daňovým únikům dochází právě na hřišti několika států), je šedá ekonomika (hotovostní transakce, pracovní "černá" atd.), problematika tzv. "bílých koní", řetězení obchodů, nedostatek etického prostředí v daňové oblasti, fiktivní faktury, úmyslné nesprávné platby DPH a v neposlední řadě daňové ráje.

Závěr

Jak už bylo řečeno v úvodu diplomové práce, daňová kriminalita, která tvoří podstatnou většinu hospodářské trestné činnosti, je reakcí na negativní aspekty v současné společnosti. Je spjata s podnikatelským prostředím, s negativními jevy v podnikání a je proto velice důležité nastavení přiměřených podmínek trestní represe. Samotná aplikace trestního práva vnímá daňovou kriminalitu, jakou si společenskou škodlivost.

Diplomová práce byla rozčleněna do několika bloků. První blok je charakterizován vymezením základních pojmů hospodářská kriminalita, příčiny a kriminogenní faktory této kriminality. V druhém bloku je v úvodní části krátce popsán již historický vývoj daňových trestných činů, a jsou zde popsány vybrané skutkové podstaty daňových trestných činů. Byly zmíněny i vybrané způsoby páchaní daňových trestných činů. Ve třetím bloku je nastíněna fenomenologie registrovaných trestných činů, je zde popsána problematika pachatelů daňových trestných činů a statistickým vyjádřením jsou zde zpracovány jednotlivé podíly fyzických, právnických osob na daňových trestných činech, a to jak za celou Českou republiku, tak p jednotlivých krajích. Rovněž je zde rozebrán statisticky podíl způsobených škod těmito trestnými činy na celkových škodách u zjištěné veškeré kriminality. Následující bloky se týkaly trestní odpovědnosti pachatelů jak fyzických osob, tak právnických osob. Závěrečné tři bloky se týkaly analýzy vybraných trestních kauz, prevence a návrhů na preventivní opatření v oblasti daňové trestné činnosti.

Je možno se domnívat, že stanovený cíl práce, a tedy přínos této diplomové práce pro praxi byl naplněn. Práce se pokusila zefektivnit pohled na trestní represí daňové kriminality, s vymezením v celkové sféře hospodářské kriminality. Také upozornila na některé aspekty současných problémů při objasňování daňové kriminality. Byly předeštěny i nedostatky u vybraných kauz, na základě kterých je nutno se poučit a využít tyto poznatky k zlepšení jednak vyšetřování samotných daňových trestných činů, tak zlepšení dokazování k prokázání úmyslu spáchat konkrétní trestný čin jak pachatelům fyzickým osobám, tak osobám právnickým.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti diplomovou práci zakončuji latinskou poučkou, která je příhodná i pro zkoumání kriminologických aspektů daňových trestných činů. „***Vigintabulis iura – právo přeje bdělým***“. Lze si přát, aby společnost zůstala vůči kriminálnímu prostředí bdělá a lze doufat, že v určitých aspektech možná na bdělosti či ostražitosti přidá.

Seznam použitých zkratk:

Tr.Z - trestní zákon

EURO - označení měny EURO

DPH - daň z přidané hodnoty

EU - Evropská unie

ČR - Česká republika

SKPV - Služba kriminální policie a vyšetřování

SZ - státní zastupitelství

TOPO - trestní odpovědnost právnických osob

TSK - takticko-statistická klasifikace

Seznam použité literatury:

BALOUN, Vladimír. *Finanční kriminalita v České republice*. Praha: IKSP, 2004,

BROWN, Stephen. E., ESBENSEN, Finn-Aage, GEIS, Gilbert: *Criminology. Explaining Crime and Its Contents*. 9th ed., Oxon: Routledge, 2015.

FRYŠTÁK, Marek. *Hospodářská kriminalita z pohledu teorie a praxe*, 1. vydání, Ostrava: 2007, KEY Publishing s.r.o..

GŘIVNA, Tomáš., SCHEINOST, Miroslav, ZOUBKOVÁ Ivana. *Kriminologie. 4., aktualiz. vyd.* Praha: Wolters Kluwer, 2014.

HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. ISBN 978-80-260-8723-6,

HOLCR, Květoň a kol. *Kriminologie*. Bratislava: IURA EDITION spol. s r.o. 2008.

CHMELÍK, Jan a Eduard BRUNA. *Hospodářská a ekonomická trestná činnost*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2015. Eupress. ISBN 978-80-7408-109-5.

CHMELÍK, Jan, HÁJEK, Pavel, NEČAS, Stanislav. *Úvod do hospodářské kriminality*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2005.

- KELSEN, Hans. Hauptprobleme der Staatsrechtslehre: Entwickelt aus der Lehre vom Rechtssatze. 2., photo-mechanisch gedr., um eine vorr. vermehrte Aufl. Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1923,
- KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, ISBN 978-80-7380-442-8.
- KOTLÁN, Pavel. *Trestní odpovědnost a ekonomická kriminalita*. Disertační práce, Právnická fakulta Masarykovy univerzity, obor Trestní právo, Katedra trestního práva, r. 2021.
- KRATOCHVÍL, Vladimír. Trestní právo hmotné: obecná část. 2. vyd. V Praze: C. H. Beck, 2012.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA, Jan, KŘÍSTEK, Lukáš. Trestní právo daňové, 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020.
- MARTINEZ, Jean-Claude. Daňový únik. 1.vyd.Praha: HZ Editio, 1995, ISBN 80-901918-3-5.
- NOVOTNÝ, Oto, ZAPLETAL, Jiří. *Kriminologie*, Praha: Eurolex Bohemia, 2001.
- PROUZA, Daniel. *Daňová kriminalita*. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, ISBN 80-239-6622-7.
- PÚRY, František a KUČHTA, Josef. *Poznámky k daňové kriminalitě v České republice*. Časopis pro právní vědu a praxi, Brno: MU, 2/2013, ISSN 1210-9126.
- SCHEINOST, Miroslav a BALOUN, Vladimír. *Výzkum ekonomické kriminality*. Praha: Institut pro kriminologii a sociální prevenci, 2004.
- STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, ISBN 978-80-87109-15-1.
- SUTHERLAND, Edwin H.: White-Collar Crime, American Sociological Review, 1940, č.1.
- ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník: komentář*. Praha: C. H. Beck, 2010. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-109-3.

ŠÁMAL, Pavel. *K trestněprávní odpovědnosti právnických osob*. Bulletin advokacie. 2011.

TÓGLOVÁ, Markéta. *Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby*. Diplomová práce. Univerzita Karlova, Právnická fakulta, rok 2021.

VÁLKOVÁ, Helena, KUČHTA Josef. HULMÁKOVÁ, Jana. J. *Základy kriminologie a trestní politiky*. 3. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2019.

Seznam grafů:

Graf č. 1 Vývoj počtu registrovaných trestných činů na území ČR.

Graf č. 2 Meziroční srovnání celkové kriminality za období leden až prosinec v letech 2020-2021.

Graf č. 3 Podíl druhů trestné činnosti na celkové kriminalitě

Graf. č.4 Podíl jednotlivých osob na daňové trestné činnosti

Seznam obrázků:

Obr. č. 1 Příklad, jak způsobem je možno krátit daň

Obr. č. 2 Schéma karuselového obchodu

Obr. č. 3 Vyjádření indexu

Obr. č. 4 Registrované skutky za období leden-červenec 2022 týkající se hospodářské kriminality po jednotlivých krajích

Obr. č. 5 Registrované skutky trestného činu zkrácení daně po krajích

Obr. č. 6 Stíhané osoby podle pohlaví a věku u trestného činu zkrácení daně za Českou republiku v období leden-červenec 2022

Obr. č. 7 Stíhané osoby podle pohlaví a věku u trestného činu zkrácení daně za Českou republiku v období leden-červenec 2022

Obr. č. 8 Porovnání způsobeného následku u zkrácení daně

Obr. č. 9 Porovnání způsobeného následku u neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby

Obr. č.10 meziroční porovnání škod registrovaných skutků v tisících Kč

Citovaná soudní rozhodnutí:

Usnesení Nejvyššího soudu ČR pod sp. zn. 7 Tdo 1229/2020
Rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 5 Tdo 826/2013.
Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR, sp. zn. 1 Tzn 20/96.
Rozsudek Nejvyššího soudu, sp. zn. 5 Tdo 749/2014.
Nález Ústavního soudu ČR ze dne 28. 7. 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/08.
Usnesení Ústavního soudu ČR ze dne 19. 12. 2000, sp. zn. II. ÚS 178/2000.
Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 2. 7. 2014, sp. zn. 5 Tdo 749/2014.

Citované zákony:

„monopolní řád“ č. 63/1835 Sb. z. p.,
kolkový a taxovní patent č. 404/1840 Sb. z. s.
„poplatkový zákon“ č. 50/1850 ř. z.
patent č. 63/1835 Sb. z. p., označovaný jako tzv. trestní zákon důchodkový řád,
zákon č. 117/1852 Ř. z., o zločinech, přečinech a přestupcích
zákon č. 76/1927 Sb. z.a n., o přímých daních
zákon č. 89/1950 Sb., o trestním řízení správním
zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon
zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu
zákon č. 418/2011 o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim

Internetové odkazy:

Statistiky kriminality [online]. policie.cz. [cit. 10. 4. 2020].
<https://www.policie.cz/statistiky-kriminalita.aspx>.

Poznámky k daňové kriminalitě v České republice. *Časopis pro právní vědu a praxi* [online]. 2013, 18-128 [cit. 2020-04-05]. ISSN 1805-2789. Dostupné z:
<https://journals.muni.cz/cpvp/article/view/5759/4850>

Statistické přehledy. Dostupné na: <https://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-za-rok-2021.aspx>.