

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní

Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby
Bakalářská práce

2023

Kristýna Němcová

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2022/2023

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Kristýna Němcová**
Osobní číslo: **E19109**
Studijní program: **B0488A050001 Hospodářská politika a veřejná správa**
Specializace: **Finanční správa**
Téma práce: **Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby**
Zadávající katedra: **Ústav správních a sociálních věd**

Zásady pro vypracování

Cílem bakalářské práce je rozebrat a přehledně popsat trestný čin krácení daně, poplatku a podobné povinné platby, odlišit tento čin od ostatních daňových trestných činů, zanalyzovat možné tresty, jakož i provést analýzu svláštního ustanovení o účinné lítosti.

Osnova:

- Vymezení daní, poplatků a podobných povinných plateb.
- Rozbor skutkové podstaty.
- Popis možných trestů.
- Zvláštní ustanovení o účinné lítosti.
- Problematika daňových rájů.
- Shrnutí a vyhodnocení situace.

Rozsah pracovní zprávy: **35 stran**
Rozsah grafických prací:
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

HRUBÁ, SMRŽOVÁ, P., & MRKÝVKA, P. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020. ISBN 978-80-7380-796-2.
HUŠÁKOVÁ, Z. *meritum Daň z přidané hodnoty 2021*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2021. ISBN 978-80-7676-081-3.
JELÍNEK, J. *Trestní odpovědnost právnických osob v České republice: problémy a perspektivy*. Praha: Leges, 2019. ISBN 978-80-7502-351-3.
LICHNOVSKÝ, O., VUČKA, J., & KRÍSTEK, L. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. ISBN 978-80-7400-800-9.
NOVOTNÁ, M., JORDANOVÁ, K., KRUPÍČKOVÁ, L., & ŠOTNÍK, J. *Daňové řízení*. Praha: C.H. Beck, 2019. ISBN 978-80-7400-730-9.
VYCHOPENĚ, J. *meritum Daň z příjmu 2021*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2021. ISBN 978-80-7676-084-4.

Vedoucí bakalářské práce: **JUDr. Barbora Kovářová**
Ústav správních a sociálních věd

Datum zadání bakalářské práce: **1. září 2022**
Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2023**

prof. Ing. Jan Stejskal, Ph.D. v.r.
děkan

L.S.

Ing. Jan Fuka, Ph.D. v.r.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 1. září 2022

Prohlašuji:

Práci s názvem Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby jsem vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 7/2019 Pravidla pro odevzdávání, zveřejňování a formální úpravu závěrečných prací, ve znění pozdějších dodatků, bude práce zveřejněna prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 18.04.2023

Kristýna Němcová

PODĚKOVÁNÍ

Ráda bych tímto poděkovala své vedoucí práce paní JUDr. Barboře Kovářové za cenné rady, ochotu, trpělivost a věcné připomínky při zpracování mé bakalářské práce. Dále bych ráda poděkovala svým přátelům a rodině, kteří mi byli cennou podporou.

ANOTACE

Bakalářská práce se zabývá popisem trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby v oblasti českého trestního práva. V teoretické části jsou na úvod popsány daně, poplatky a podobné povinné platby. Dále se teoretická část zabývá trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, skutkovou podstatou, popisem možných sankcí za spáchání trestného činu a účinnou lítostí. Praktická část se zabývá problematikou daňových rájů a porovnáním dvou vybraných daňových rájů.

KLÍČOVÁ SLOVA

Daně, trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, daňové ráje.

TITLE

The crime of reducing tax, fee and similar mandatory payment.

ANNOTATION

The bachelor thesis deals with the description of the crime of reducing tax, fee and similar mandatory payment in the area of Czech criminal law. In the theoretical part, taxes, fees and other similar mandatory payments are described. Further, the theoretical part deals with the offence of tax evasion, fee and similar mandatory payment, the facts of the case, the description of possible sanctions for committing the offence and effective remorse. The practical part deals with the issue of tax havens and a comparison of two selected tax havens.

KEYWORDS

Taxes, the crime of reducing tax, fee and similar mandatory payment, tax havens.

OBSAH

ÚVOD.....	11
1. Vymezení daní, poplatků a podobných povinných plateb	13
1.1. Pojem daně.....	13
1.2. Funkce daní.....	14
1.3. Dělení daní	14
1.3.1. Přímé daně	15
1.3.2. Nepřímé daně	16
1.4. Pojem poplatků a jeho dělení	18
1.4.1. Správní poplatky	18
1.4.2. Soudní poplatky	18
1.4.3. Místní poplatky	19
1.4.4. Ostatní poplatky	19
1.5. Podobné povinné platby.....	20
2. Rozbor skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby	21
2.1. Historie trestného činu podle §240	21
2.2. Skutková podstata trestného činu podle § 240.....	23
2.2.1. Objekt.....	24
2.2.2. Objektivní stránka.....	25
2.2.3. Subjekt	25
2.2.4. Subjektivní stránka	26
2.3. Vývojová stadia trestné činnosti	26
2.3.1. Příprava trestného činu	27
2.3.2. Pokus o trestný čin.....	27
2.3.3. Dokonání trestného činu	28
2.4. Odlišení § 240 TrZ od ostatních daňových trestných činů	29
2.4.1. Trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby.....	29
2.4.2. Trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení	30
2.4.3. Trestný čin porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží .	30
2.4.4. Trestný čin padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti	30
2.4.5. Trestný čin padělání a pozměnění známek	31
2.5. Statistika trestných činů v ČR podle § 240 TrZ za rok 2022.....	31
3. Popis možných trestů	33
3.1. Trest odnětí svobody.....	36
3.2. Zákaz činnosti	37
4. Zvláštní ustanovení o účinné lítosti	38
4.1. Účinná lítost podle § 33 TrZ.....	39
4.2. Účinná lítost podle § 242 TrZ.....	40
5. Problematika daňových rájů	42

5.1.	Základní termíny problematiky daňových rájů.....	42
5.1.1.	Seznam nekooperujících zemí v rámci daňové transparentnosti EU.....	44
5.2.	Charakteristika vybraných daňových rájů	45
5.2.1.	Monako	45
5.2.2.	Seychely.....	47
5.2.3.	Delaware, USA	48
5.2.4.	Britské Panenské ostrovy	49
6.	Srovnání daňových rájů Panama a Bahamy	51
6.1.	Panama.....	51
6.1.1.	Daně.....	52
6.1.2.	Status rezidenta	53
6.1.3.	Panamské dokumenty (Panama Papers)	53
6.2.	Bahamy	56
6.2.1.	Daně.....	56
6.2.2.	Status rezidenta	57
6.2.3.	Bahamské dokumenty (Bahamas leaks)	58
6.3.	Srovnání států Panama a Bahamy.....	58
6.3.1.	Financial Secrecy Index.....	59
6.3.2.	Prvotní náklady v souvislosti se získáním rezidenství.....	62
6.3.3.	Kauzy	63
6.3.4.	Shrnutí.....	64
ZÁVĚR		66

SEZNAM TABULEK, SCHÉMAT A GRAFŮ

Grafické znázornění č. 1: Vývojová stadia trestného činu	27
Grafické znázornění č. 2: Počet trestných činů podle § 240 TrZ v krajích ČR za rok 2022	32
Grafické znázornění č. 3: Jednotlivé identifikátory a jejich hodnoty obou jurisdikcí	60
Grafické znázornění č. 4: Žebříček zemí dle velikosti FSI.....	61
Grafické znázornění č. 5: Počáteční náklady	62
Obrázek 1: Poloha Monaka.....	45
Obrázek 2: Poloha Seychel	47
Obrázek 3: Poloha Delaweru	48
Obrázek 4: Poloha Britských Panenských ostrovů	49
Obrázek 5: Poloha Panamy	51
Obrázek 6: Poloha Baham	56
Schéma č. 1: Dělení daní	15
Schéma č. 2: Taxativně vymezená ustanovení v § 33 TrZ	40
Schéma č. 3: Zvláštní ustanovení o účinné lítosti napříč TrZ.....	41

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

BSD	bahamský dolar
BVI	Britské Panenské ostrovy
ČR	Česká republika
Daň z příjmů FO	daň z příjmů fyzických osob
Daň z příjmů PO	daň z příjmů právnických osob
DPH	daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
FO	fyzická osoba
ICIJ	International Consortium of Investigative Journalist (v překladu Mezinárodní konsorcium investigativních novinářů)
Kč	česká koruna
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
PO	právnická osoba
SCR	seychelská rupie
TrZ	zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
TZ	zákon č. 85/1950 Sb., trestní zákon
USA	Spojené státy americké
USD	americký dolar
ZTOPO	zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim

ÚVOD

Daňové trestné činy vznikly de facto momentem zavedení povinnosti hrazení daní, poplatků a podobných povinných plateb. Poplatníci se snažili najít různé způsoby, jak se hrazení vyhnout, a to buď prostým neodvedením nebo zkrácením daně, poplatku a podobné povinné platby. Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je státem trestán ve větší míře a přísněji nežli trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby. S výše uvedeným se pojí také problematika daňových rájů vzhledem k množství peněz, které státy po celém světě díky daňovým rájům ztrácejí.

Cílem bakalářské práce je podrobné rozebrání a popsání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, jakožto odlišení daného trestného činu od ostatních daňových trestných činů, zanalyzování možných sankcí v případě spáchání trestného činu a také zanalyzování zvláštního ustanovení o účinné lítosti.

První kapitola bakalářské práce vymezuje pojem daně, poplatku a také podobné povinné platby jakožto i daňový systém s vymezením jednotlivých druhů daní vybíraných na území ČR. V rámci první kapitoly jsou blíže popsány jednotlivé funkce daní spolu s jejich dělením na nejnámější dělbu na daně přímé a nepřímé se zařazením jednotlivých daní. U poplatků se nachází vymezení pojmu a následně i dělení poplatků na místní, správní, soudní a ostatní s konkrétními příklady se kterými se můžeme setkat v průběhu života.

Druhá kapitola rozebírá skutkovou podstatu trestného činu, tedy jeho objekt, objektivní stránku, subjekt a subjektivní stránku a také vymezení trestného činu v trestním zákoníku. Dále jsou zde rozebrána vývojová stadia trestné činnosti, konkrétně příprava trestného činu, pokus a dokonání. Mimo jiné kapitola obsahuje odlišení trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby od ostatních daňových trestných činů. Na konci kapitoly se nachází statistika trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby za rok 2022 dle jednotlivých krajů ČR.

Třetí kapitola popisuje možné tresty za spáchání trestného činu v případě spáchání činu fyzickou osobou, ale také právnickou osobou. Je zde vymezen pojem trest a jeho účel spolu s konkrétními tresty, které obsahuje ustanovení § 240 TrZ o trestném činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, a to trest odnětí svobody a zákaz činnosti.

Čtvrtá kapitola se zabývá ustanovením o účinné lítosti a to dle § 33 TrZ ve kterém se nachází výčet trestných činů, u kterých může být účinná lítost použita. V daném výčtu se

nachází i trestný čin podle § 240 TrZ. Ve druhé části je vymezeno zvláštní ustanovení o účinné lítosti. U daňových trestných činů je možné využít pouze zvláštní ustanovení o účinné lítosti podle § 242 TrZ na trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 TrZ.

Pátá kapitola obsahuje problematiku daňových rájů. Vymezuje termíny používané v souvislosti s daňovými ráji. Dále se zde nachází popis seznamu nekooperujících jurisdikcí, který obsahuje země, jež neučinily potřebné kroky k úpravě vlastní legislativy ke splnění globálních daňových standardů. Konec kapitoly je věnován charakteristice čtyř vybraných daňových rájů rozdílné svou velikostí a polohou ve světě.

Poslední kapitola bakalářské práce se zaměřuje na bližší vymezení dvou daňových rájů, které vešly ve známost díky uniklým dokumentům s citlivými údaji o statisících společnostech. Panama i Bahamy patří mezi nejstarší daňové ráje světa primárně díky nulové dani z příjmu u příjmů pocházejících mimo území daného státu. Pro porovnání byla vybrána 3 kritéria na základě kterých je posouzeno, jaký z těchto daňových rájů je výhodnější, co se týče daňové optimalizace. Prvním kritériem je hodnocení organizace Tax Justice Network, která sestavuje žebříček zemí pomocí Financial Secrecy Index. Druhé kritérium spočívá v posouzení prvotních nákladů k získání rezidenství, tedy v nákladech a rychlosti vyřízení získání rezidenství. Poslední kritérium posuzuje jednotlivé kauzy v obou státech, díky kterým se na ně zaměřila EU a OECD. Na základě výsledků těchto kritérií je nakonec posouzeno, jaká země je pro legální daňovou optimalizaci výhodnější.

1. VYMEZENÍ DANÍ, POPLATKŮ A PODOBNÝCH POVINNÝCH PLATEB

V první kapitole bakalářské práce je vymezen pojem daně, poplatku a podobné povinné platby. Dále jsou zde vymezeny funkce daní, nejčastější dělení daní na daně přímé a nepřímé a stručný popis jednotlivých daní. Svě místo zde nalezne i definice poplatků, jejich dělení a popis vybraných příkladů poplatků. Na konci kapitoly jsou popsány podobné povinné platby jakožto jejich vybrané příklady.

1.1. Pojem daně

Pojem daň lze vymežit jako veřejný příjem (peněžitá plnění), transfer peněz ze soukromého sektoru do veřejného. Do daní se řadí daň z příjmů fyzických osob a právnických osob, daň z nemovitých věcí, silniční daň, daň z hazardních her, daň z přidané hodnoty, spotřební a energetické daně. Daň obsahuje také daňový odpočet, ztrátu příslušenství daně, kam řadíme úroky, penále, pokuty a náklady řízení (Novotná, Jordanovová, Krupičková a Šotník, 2019, s. 9).

Daň je nenávratnou, povinnou a zákonem určenou platbou do rozpočtu, která je také neekvivalentní a neúčelová. V případě daní chápeme neekvivalentnost jako stav, kdy poplatník nezíská službu nebo statek v přesné hodnotě jeho platby. Neúčelovost v tomto případě znamená, že daná daň nebude použita ke konkrétnímu účelu. Peněžní prostředky poputují do veřejného rozpočtu, z kterého budou následně použity k uspokojení všeobecných potřeb společnosti. Daň může být pravidelně se opakující nebo nepravidelná. Upravuje ji § 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Daní se rozumí také poplatky, cla a ostatní platby (Hrubá Smržová, Mrkývka a kolektiv, 2020, s. 291).

Konstrukční prvky daní jsou dány zákonem pro každou z daní. Prvním prvkem je subjekt daně, tedy daňový subjekt. Tím může být FO nebo PO a dále se dělí na poplatníka a plátce. Poplatníkem je osoba, jejíž příjmy podléhají dani a plátcem je osoba, která daň odvádí od poplatníků. Druhým prvkem je objekt daně, který dani podléhá, může jím být věc, úkon, majetek nebo příjem. Od objektu daně se odvozuje i název daně, například silniční daň. Třetím prvkem je základ daně a na základě něj se vyměřuje daň. Čtvrtým prvkem je sazba daně, která je u každé daně stanovena a na základě níž se stanoví daň z daňového základu. Ta se dále dělí na sazbu progresivní a lineární. U první zmíněné sazby se zvyšují její procenta v případě zvyšujícího se daňového základu. U druhé zmíněné jsou procenta stejná bez závislosti na

zvyšujícím se daňovém základu. Posledním konstrukčním prvkem daní je splatnost daně, tedy moment, do kterého je nutné daň uhradit (Sovová a Fiala, 2009, s. 26-27).

1.2. Funkce daní

Daně mají funkce redistribuční, alokační, fiskální a stabilizační.

Redistribuční funkce se jinak nazývá přerozdělovací. Pomocí této funkce se finance přerozdělují tak, aby se zmírnily rozdíly mezi třídami ve společnosti, tedy přenáší určitou část peněžních prostředků od bohatších k chudším jedincům. Funkce alokační zabezpečuje prostředky pro financování určitých částí trhu, které byly podhodnoceny nebo naopak ubírá prostředky tam, kde jich je příliš. Uplatňuje se v momentě, kdy se na trh prodírá neefektivnost při rozmístění daných zdrojů. Alokační funkce je nejčastěji teoreticky používané měřítko efektivnosti ekonomiky. Fiskální funkce se považuje za nejdůležitější funkci a to proto, že zabezpečuje finance do veřejných rozpočtů, které jsou následně použity k financování veřejných výdajů. Tato funkce je nejstarší a je zahrnuta i v ostatních funkcích. Cílem stabilizační funkce je minimalizace ekonomických výkyvů, tedy stabilita makroekonomických agregátů, kterými jsou nezaměstnanost, inflace, HDP a platební bilance. Ohledně stabilizační funkce se nachází i názory, které vytykají snahu stabilizace, jelikož je dle nich příčinou nestability trhu (Hrubá Smržová, Mrkývka a kolektiv, 2020, s. 295).

1.3. Dělení daní

Daně je možno dělit několika způsoby. Nejčastěji se však třídí na daně přímé a nepřímé. Rozdíl je v tom, jakým způsobem dopadá daň na příjem poplatníka (Hrubá Smržová, Mrkývka a kolektiv, 2020, s. 295).

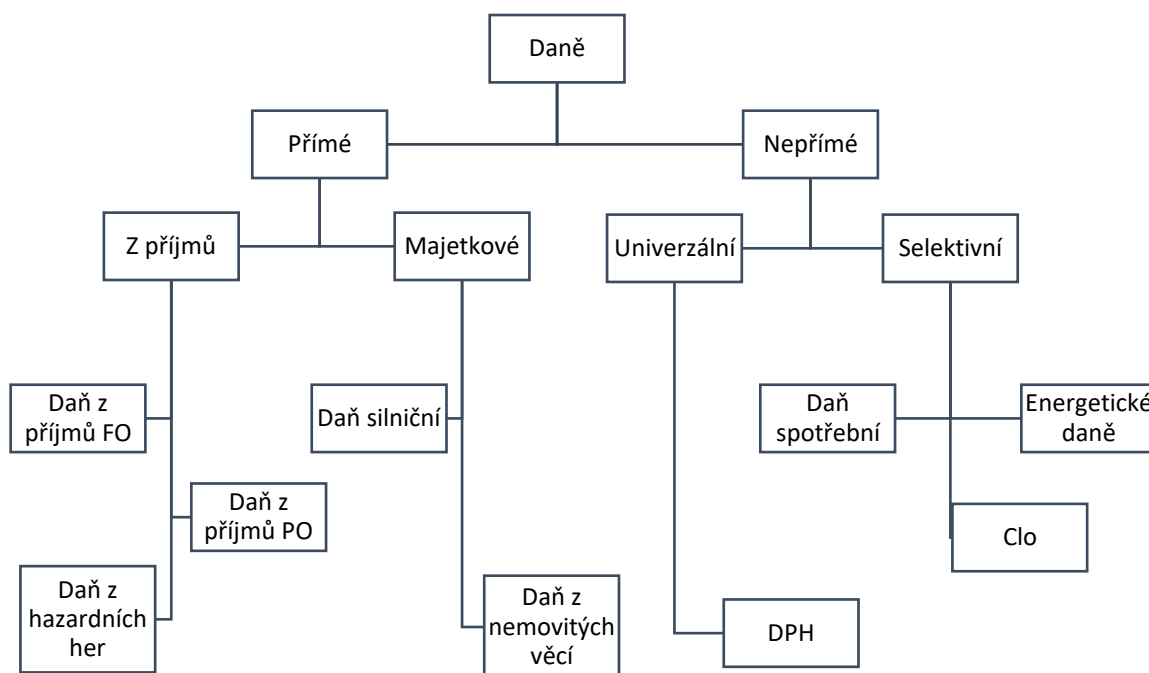


Schéma č. 1: Dělení daní

Zdroj: zpracováno dle (Hrubá Smržová, Mrkývka a kolektiv, 2020)

1.3.1. Přímé daně

Přímé daně jsou takové daně, které jsou vázány přímo na poplatníka, na jeho důchod, který napadají při jeho vzniku (Hrubá Smržová, Mrkývka a kolektiv, 2020, s. 295-296).

Prvním druhem přímých daní jsou daně z příjmů, které jsou jednou z největších složek státního rozpočtu. Daně z příjmů dále dělíme na daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob a daň z hazardních her. Daně z příjmů upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů a daň z hazardních her zákon č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve znění pozdějších předpisů (Hrubá Smržová, Mrkývka a kolektiv, 2020, s. 297-298).

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou příjmy ze závislé činnosti, samostatné činnosti, z kapitálového majetku, z nájmu a ostatní příjmy. Sazba daně standardně činí 15 %. Poplatníkem jsou fyzické osoby, které mají na území České republiky bydliště, zdržují se zde alespoň 183 dnů v daném kalendářním roce nebo fyzické osoby, které na území ČR nemají bydliště ani se zde nezdržují, ale jejich příjmy plynou ze zdrojů na území ČR (Vychopeň, 2021, s. 1-5).

U daně z příjmů právnických osob jsou předmětem příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Sazba daně činí standardně 19 %. Poplatníkem je

právnícká osoba, organizační složka státu, podílový fond, svěřenecký fond atp. Pokud má poplatník sídlo případně místo svého vedení na území ČR, vztahuje se na něj daňová povinnost na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR a ze zahraničí. V případě sídla mimo ČR se na něj vztahuje daňová povinnost pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR (Vychopenš, 2021, s. 144-145).

Daň z hazardní hry je poslední složkou přímých daní. Daň je mířena na provozovatele. Hazardní hra je taková hra, která je navržena ve smyslu přijímání peněžitě částky od hráče za účelem nejistého zisku s tím, že zisk či prohra je v rukou náhody. V rámci této daně je třeba připomenout, že ve společnosti panuje jisté stigma z důvodu vysoké závislosti na daných hrách. Z tohoto důvodů je sazba daně vysoká a činí tak 23 %. U některých her může být daň vyšší (Lichnovský, Vučka, Křístek, 2020, s. 6-7).

Druhým druhem přímých daní jsou daně majetkové, které obsahují daň z nemovitých věcí. Tato daň se skládá z daně z pozemků, ze staveb a jednotek a upravuje ji zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů. Prostředky z daně jsou příjmem obcí. Jejím předmětem jsou pozemky, které jsou na území ČR zaevidované v katastru nemovitostí a zdanitelné stavby a jednotky. Dále obsahuje daň silniční, u které jsou předmětem motorová vozidla a přípojná vozidla v případě, že jsou v ČR registrovaná, provozovaná a používána pro podnikatelskou činnost. Silniční daň je upravena zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů (Hrubá Smržová, Mrkývka a kolektiv, 2020, s. 333, 351).

1.3.2. Nepřímé daně

Oproti přímým daním se počítá s tím, že subjekt platící danou daň ji neplatí ze svého příjmu, ale přenáší ji na jiný subjekt. Nepřímá daň nenapadá důchod při jeho vzniku, nýbrž při spotřebě a projevuje se zvýšením ceny (Hrubá Smržová, Mrkývka a kolektiv, 2020, s. 296).

Jako první druh nepřímých daní jsou daně univerzální, kam spadá daň z přidané hodnoty (tzv. DPH). Předmětem této daně je dodání zboží s místem plnění v ČR za předpokladu, že jde o placené dodání osobou povinnou k dani a také dovoz zboží ze třetích zemí tedy mimo Evropskou unii. DPH dopadá na konečného spotřebitele. Do státního rozpočtu daň odvádějí daňové subjekty, které jsou registrovány jako plátcí DPH. Daň upravuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (Hušáková, 2021, s. 1).

Dalším druhem jsou daně selektivní. Do této kategorie spadá daň spotřební a energetická daň. Předmětem daně spotřební jsou vybrané výrobky vyrobené nebo dovezené na území EU. Upravuje ji zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. U energetické daně je předmět daně rozdílný v závislosti na daném druhu daně (daň z elektřiny, ze zemního plynu a z pevných paliv). Energetické daně jsou součástí zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (Hrubá Smržová, Mrkývka a kolektiv, 2020, s. 298).

Clo je povinná platba, která je stanovena právními předpisy a její inkasování probíhá při přechodu zboží přes hranice ČR. Rozlišuje se na clo dovozní (splatné při dovozu), vývozní (splatné při vývozu) a průvozní (zboží v tranzitu) (Hrubá Smržová, Mrkývka a kolektiv, 2020, s. 398). Členské státy EU mezi sebou nemají celní poplatky a jejich postup s vybíráním těchto poplatků při přechodu zboží z nečlenského státu je totožný. Vybíráním cel je pověřena Celní správa ČR. Ta se řídí zákonem č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (Lichnovský, Vučka, Křístek, 2020, s. 14-15).

Pojistné na sociální zabezpečení svou charakteristikou připomíná také daň, i když tak není fakticky nazýváno. Pojistné je souhrnem dalších složek, a to pojistným na důchodové pojištění, na nemocenské pojištění a příspěvkem na státní politiku zaměstnanosti. Tyto tři pojistné v jednom má na starosti Česká správa sociálního zabezpečení. Sazba pojištění je rozdílná u osob, které mají příjmy ze samostatné činnosti a u osob s příjmy ze závislé činnosti. První zmínění mají sazbu jedinou. Druzí mají přidělené sazby dvě, a to tak, že první sazba 24,8 % dopadá na zaměstnavatele a zbylých 6,5 % na zaměstnance. Částka se vypočítává z vyměřovacího základu. Toto pojistné upravuje zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (Lichnovský, Vučka, Křístek, 2020, s. 15-16).

Zdravotní pojištění také připomíná daň, i když se k nim stále neřadí. Je obsaženo v Listině základních práv a svobod, a to v článku 31, který říká, že občané mají právo na ochranu zdraví a na bezplatnou péči v rámci veřejného pojištění. Avšak zdravotní péče není bezplatná, jelikož je hrazení pojištění povinné. Správu zdravotního pojištění mají na starosti zdravotní pojišťovny. Sazba pojistného je podobná pojištění na sociální zabezpečení a to tím, že osoby s příjmy ze samostatné činnosti mají jednu sazbu a osoby s příjmy ze závislé činnosti mají dvě. U druhé skupiny osob se odvádí 13,5 % s tím, že dvě třetiny odvádí zaměstnavatel a zbývající třetinu zaměstnanec. Částka se vypočítává také z vyměřovacího základu (Lichnovský, Vučka, Křístek, 2020, s. 16-17).

1.4. Pojem poplatek a jeho dělení

Poplatek je zákonem stanovená povinná platba, která se vybírá za služby poskytované orgánem veřejné moci. Na rozdíl od daní se jedná o účelovou platbu za konkrétní službu a statek. Poplatky se dělí na správní, soudní, místní a ostatní poplatky (Hrubá Smržová, Mrkývka a kolektiv, 2020, s. 407).

Poplatky, bez ohledu na jejich výši, mohou být uloženy jen na základě zákona konkrétně na základě čl. 11 odst. 5 ústavního zákona č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod (Hrubá Smržová a kolektiv, 2022, s. 14).

1.4.1. Správní poplatky

Jsou vybírány za výkon státní správy od osob, které využívají služby veřejné správy, a to z toho důvodu, aby vynaložené náklady za úkon neplatili všichni občané, ale přímo osoba, která o výkon státní správy měla zájem. Zavedení správních poplatků také přispělo ke zmenšení počtu zbytečných podání. Správní poplatky jsou upraveny v zákoně č. 643/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Zpoplatněné úkony, pevné částky za jejich provedení, osvobození od poplatků a podobně jsou obsaženy v sazebníku v příloze zákona (Radvan, 2015, s. 94).

Pokud jde o řízení, které bylo zahájeno z úřední povinnosti, poplatky se nehradí. Uhrazení poplatku je tedy nutné v případě, že se jedná o řízení zahájené na žádost občana. Poplatek se hradí při podání žádosti nebo také na podnět správního orgánu a je možné jej uhradit v hotovosti, kolkem, případně převodem na bankovní účet správního orgánu. V případě uhrazení vyšší částky, než je stanovená částka poplatku, musí žadatel sám zažádat o vrácení přeplatku (Sovová a Fiala, 2009, s. 121).

1.4.2. Soudní poplatky

Cílem soudních poplatků je získat alespoň část nákladů, které vznikají státu vykonáváním soudnictví. Díky poplatkům se snižuje počet nepromyšlených návrhů na zahájení soudních řízení. Soudní poplatky nalezneme v zákoně č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (Lichnovský, Vučka, Křístek, 2020, s. 17).

Je možné se setkat s poplatky za řízení (před soudy), za úkony (které provedou soudy a správa soudů) a poplatky za zápisy do veřejného rejstříku (za zápisy daných skutečností notářem). Tyto poplatky jsou příjmem do státního rozpočtu, platí se pouze v české měně a do

výše 5 000 Kč je možné platit kolkovými známkami s výjimkami (Hrubá Smržová, Mrkývka a kolektiv, 2020, s. 412-413).

Poplatek není vybírán od sociálně slabých žadatelů nebo v případě zahájení řízení z úřední povinnosti, a to z toho důvodu, že poplatek nemá být překážkou přístupnosti soudního řízení. Poplatek je vybírán od žadatelů nebo navrhovatelů při podání návrhu, žaloby nebo na výzvu soudu. U pravomocných rozhodnutí má výherní strana nárok na úhradu poplatku od neúspěšné strany. Pokud není poplatek uhrazen při podání nebo ani na výzvu soudu, řízení se zastaví usnesením soudu. Pevné částky nebo procenta poplatku jsou obsažena v sazebníku, který je přílohou zákona (Sovová a Fiala, 2009, s. 118-119).

1.4.3. Místní poplatky

V případě místních poplatků je třeba se řídit zákonem č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, který definuje jejich podobu a rozsah částky k uhrazení. Místní poplatky vybírají přímo obce, které díky nim navyšují své příjmy (Hrubá Smržová, Mrkývka a kolektiv, 2020, s. 407).

Místním poplatkem se rozumí např. poplatek ze psů, poplatek z pobytu, poplatek za užívání veřejného prostranství, poplatek ze vstupného, poplatek za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst, poplatky za komunální odpad atp. Zmíněné poplatky nemusí zavést každá obec, je to v jejich samostatné působnosti, ale musejí postupovat v souladu se zákonem. Obecně závaznou vyhláškou se zavádějí a schvalují se na základě rozhodnutí zastupitelstva obce (Hrubá Smržová a kolektiv, 2022, s. 29-31).

Poplatky jsou vybírány jak od FO, tak od PO v závislosti na místě bydliště nebo sídla společnosti. Obec rozhoduje o výši poplatků, a tak je možné je na žádost snížit nebo je dokonce odpustit. Zákon o místních poplatcích obsahuje ustanovení § 12, které pojednává o zániku práva a také jeho promlčení k vyměření a vymáhání poplatku. Lhůta pro vyměření či doměření dlužného poplatku je v délce tří let od konce roku, v jakémž povinnost uhradit poplatek vznikla (Sovová a Fiala, 2009, s. 123).

1.4.4. Ostatní poplatky

Jedná se o poplatky, které není možné zařadit pod místní, správní nebo soudní poplatky. Jde například o mýtné, poplatek za odebrané množství podzemní vody, poplatek z vysílání reklamy, poplatek za právo plout pod státní vlajkou ČR atd. (Hrubá Smržová, Mrkývka a kolektiv, 2020, s. 413-414).

Například poplatky za užívání pozemních komunikací upravuje zákon č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů. Osvobození od tohoto poplatku jsou například vozidla integrovaného záchranného systému apod. V případě uzavírky je možné užít komunikaci bez nutnosti hrazení poplatku (Radvan, 2015, s. 98).

1.5. Podobné povinné platby

Podobnou povinnou platbou se rozumí výčet plateb, které jsou charakteristicky nejbližší poplatkům, avšak řazení mezi ně nelze uskutečnit. Uhrazení takové platby je povinné, existují však výjimky. Mezi podobné povinné platby se řadí odvod z elektřiny slunečního záření, zpoplatnění pozemních komunikací aj. Výčet těchto povinných plateb není konečný a řazení mezi ně je velmi individuální (Lichnovský, Vučka, Křístek, 2020, s. 21).

Nejčastěji se za podobnou povinnou platbu považuje televizní a rozhlasový poplatek. Díky vybírání televizního poplatku dochází k financování České televize, která je televizí veřejnoprávní, má tedy stanoveny jisté povinnosti a práva. Poplatek za rozhlas je vybírán k financování Českého rozhlasu, který je určen veřejnosti a spolu s tím má stanoveny povinnosti a práva. Oba poplatky jsou upraveny zákonem č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích a o změně některých zákonů. Dané poplatky je možné hradit měsíčně, kvartálně i ročně. Výše televizního poplatku činí 135 Kč měsíčně a rozhlasového poplatku 35 Kč měsíčně.

2. ROZBOR SKUTKOVÉ PODSTATY TRESTNÉHO ČINU ZKRÁCENÍ DANĚ, POPLATKU A PODOBNÉ POVINNÉ PLATBY

Ve druhé kapitole je popsána historie a rozbor skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Nechybí zde ani popis základních složek skutkové podstaty, kterými jsou objekt, objektivní stránka, subjekt a subjektivní stránka. Následně jsou zde popsána vývojová stadia trestného činu a to příprava, pokus a dokonání, přičemž u dokonání je provedeno srovnání dvou pohledů autorů odborné literatury na moment dokonání trestného činu. Poslední podkapitolou je statistika trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby za rok 2022 v ČR.

2.1. Historie trestného činu podle §240

Ucelená daňová a poplatková soustava se na tehdejším území ČR (Čech, Moravy a Slezska) začala utvářet kolem druhé poloviny 19. století. Počátkem 20. století si výběr daní a poplatků přebíral z větší části stát, i když stále jisté druhy daní a poplatků byly vybírány soukromými subjekty. Roku 1835 vstoupil v platnost trestní zákon důchodkový, který se zaměřoval na přestupky v oblasti cla, mýtného, potravní daně, loterie atd. Tento trestní zákon pozbyl platnosti v polovině 20. století. Během poloviny 19. století byl na území v platnosti princip 3 přímých daní. Jednalo se o daň pozemkovou, výdělkovou a domovní. Vzhledem ke konfliktům způsobených válkou se k dosavadním třem daním přidala daň z příjmů. V daném období se začaly používat přírážky k daním, které způsobily celospolečenský pokles morálky vůči hrazení daní, což vedlo k většímu množství daňových podvodů. Následně se zřídilo Ministerstvo financí a správa daní se tak sjednotila (Kocina, 2014, s. 25-26).

V roce 1852 vstoupil v platnost zákon č. 117/1852 Ř. z., zákon trestní o zločinech, přečinech a přestupcích. V trestním zákoně nebyla skutková podstata daňových trestných činů nijak charakterizována. Trest za trestný čin zkrácení daně byl peněžitý a byl třikrát až devětkrát větší než zkrácená částka. S pokutou pachatel hradil i částku, která se rovnala zkrácení daně. V případě nemožnosti určení přesné výše zkrácené částky byla použita pravděpodobná výše. Zánik trestní odpovědnosti nastal v případě opravení nebo doplnění údajů poplatníkem předtím, než mu bylo doručeno oznámení nebo předvolání k výslechu. Pokud nebyl v úseku pěti let pachatel souzen, došlo k promlčení trestného činu (Kocina, 2014, s. 30-32).

Roku 1927 se uskutečnila reforma přímých daní. Pomocí reformy bylo stanoveno trestní daňové právo na celém území tehdejší Československé republiky. V rámci zkrácení daně byly

v zákoně č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daní, uvedeny tři druhy trestné viny. Prvním druhem, a i tím nejzávažnějším, bylo spáchání daného činu s přímým úmyslem nebo pokud došlo k oklamání úředníků. Druhým stupněm se pachatel zavinil vědomostí spolu s úmyslem ohledně svých nesprávných údajů. Poslední stupeň spočíval v hrubší nebo menší nedbalosti. Sankcí byla peněžitá pokuta nebo trest vězení. Pokud pachatel zkrátil daň o více než 5 000 Kč a zároveň částka převyšovala 15 % zákonné daně nebo pokud pachatel oklamal úřady, mohl být sankciován pobyt ve vězení, a to na jeden den až na dva roky s tím, že bylo nutné, aby uhradil částku, o kterou byla daň zkrácena. K trestu vězení mohl být odsouzen i pachatel, který trestný čin již spáchal a úmyslně ho znovu spáchal do 4 let po odsouzení. K tomu mohl být pachatel zveřejněn v tisku nebo v obci s tím, že náklady uhradil on sám (Kocina, 2014, s. 36-37).

V polovině roku 1950 byl přijat zákon č. 86/1950 Sb., trestní zákon (dále jen „TZ“). TZ byl podstatný v oblasti daňových trestných činů, jelikož poprvé charakterizoval skutkovou podstatu trestného činu zkrácení daně. Do doby účinnosti TZ se daňové trestné činy stíhaly dle speciálních daňových zákonů. Trestní postihy byly 2 a určovaly se na základě závažnosti činu vůči společnosti. Prvním postihem bylo úmyslné zkrácení a ohrožení daně ve značném rozsahu, který patřil do jurisdikce obecných trestních soudů a nacházel se v ustanovení § 148 TZ. Druhým bylo zkrácení a ohrožení daně z nedbalosti a úmyslným zkrácením v menším rozsahu. Tímto typem se zabývaly národní výbory, jelikož šlo o skutkovou podstatu přestupku a podle TZ nebyl trestný. Spácháním trestného činu zkrácení daně mohl být pachateli uložen peněžitý trest, trest vězení až na 5 let nebo veřejné pokárání v závislosti na závažnosti (Kocina, 2014, s. 41-42).

Roku 1961 se stal účinným nový trestní zákon č. 140/1961 Sb., který byl nahrazen koncem roku 2009 (Kocina, 2014, s. 48). První znění trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby se nacházelo v ustanovení § 148 v následujícím znění:

„(1) Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou jim podobnou povinnou platbu, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo peněžitým trestem.

(2) Stejně bude potrestán, kdo vyláká výhodu na některé z povinných plateb uvedených v odstavci 1.

(3) Odnětím svobody na jeden rok až osm let bude pachatel potrestán,

a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nebo 2 nejméně se dvěma osobami,

b) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo

c) způsobí-li takovým činem značnou škodu.

(4) Odnětím svobody na pět až dvanáct let bude pachatel potrestán, způsobí-li činem uvedeným v odstavci 1 nebo 2 škodu velkého rozsahu.“

Trestní odpovědnost tohoto trestného činu spočívala ve zkrácení ve větším rozsahu. Až do roku 1990 nebyly dané přesné částky, které by stanovily přesný rozsah škod. Používaly se obecné termíny a rozsah stanovovala judikatura soudů (Kocina, 2014, s. 52).

Pokud pachatel zkrátil daň nebo poplatek ve větším rozsahu, byla mu uložena sankce formou odnětí svobody až na 3 roky, peněžitého trestu nebo nápravného opatření. Pokud pachatel trestný čin spáchal nejméně se 2 osobami, nebo pokud porušil úřední uzávěry nebo zavinil značnou škodu, mohl být potrestán odnětím svobody na 1 rok až 5 let. Značná škoda v té době představovala nejméně 50násobek nejnižší měsíční mzdy a škoda velkého rozsahu nejméně 250násobek nejnižší měsíční mzdy (Kocina, 2014, s. 52-53). Následně vstoupil v platnost nynější trestní zákoník č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.

S platností TrZ od roku 2009 došlo k dvěma významným změnám v rámci § 240. První změnou je spojení skutkové podstaty zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby s vylákáním výhody na dani, poplatku a podobné povinné platby do odst. 1. Druhou změnou je nahrazení pojmů v odst. 2 písm. c) a odst. 3 „ve značném rozsahu“ a „ve velkém rozsahu“ za pojmy „značná škoda“ a „škoda velkého rozsahu“ (Kuchta, 2013, s. 40-41).

Za zmínku stojí zmínit i zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZTOPO“). Před zavedením tohoto zákona neexistovala jasná právní úprava, která by se problematice trestní odpovědnosti PO věnovala (Jelínek, 2019, s. 154). Zákon upravuje postup v řízení proti PO, tresty a podmínky trestní odpovědnosti. Skládá se z 5 částí a nabyl účinnosti 1. 1. 2012.

2.2. Skutková podstata trestného činu podle § 240

Základní a stěžejní ustanovení pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby se nachází v zákoně č. 40/2009 Sb., trestním zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „TrZ“), v hlavě VI, která pojednává o hospodářských trestných činech. Konkrétním ustanovením je pak § 240 v následujícím znění:

„(1) Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek

nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti.

(2) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán,

- a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně se dvěma osobami,*
- b) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo*
- c) spáchá-li takový čin ve značném rozsahu.*

(3) Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán,

- 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.“

Výše uvedené ustanovení je základním ustanovením v TrZ, co se týče daňových trestných činů vzhledem k tomu, že obsahuje také clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatky a také podobné povinné platby. Autoři v knize říkají: „*Domníváme se navíc, že největší objem daní uchází státu právě díky trestným činům podle tohoto paragrafu*“ (Lichnovský, Vučka, Křístek, 2020, s. 62).

Skutková podstata je souhrn znaků určitého trestného činu a je také jedním z formálních znaků trestného činu. Obligatorními znaky skutkové podstaty jsou objekt, objektivní stránka, subjekt a subjektivní stránka, které jsou blíže popsány v následujících podkapitolách. Fakultativními znaky jsou např. motiv, doba spáchání trestného činu atp. (Novotný a kolektiv, 2017, s. 94-95).

2.2.1. Objekt

V rámci ustanovení § 240 TrZ se jedná o ochranu příjmu a výdajů rozpočtů a ochranu daňové politiky ČR. Spácháním trestného činu, resp. porušením daného ustanovení, je takový zájem objektem trestného činu. Spolu s tím jde také o zabezpečení financí, které stát získává výběrem daní. Daně jsou největší položkou státního rozpočtu. Menšími ale ne méně důležitými položkami rozpočtu jsou pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, správní, soudní poplatky atd. Návrh státního rozpočtu vypracuje Ministerstvo

financí, následně návrh schvaluje vláda ČR a předkládá jej Poslanecké sněmovně ČR (Kocina, 2014, s. 119-120).

2.2.2. Objektivní stránka

Zjednodušeně řečeno objektivní stránka trestného činu charakterizuje jeho vnější pohled. V objektivní stránce jde o to, že pachatel zkrátil daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vylákal výhodu na některé z těchto povinných plateb. Rozdíl mezi daní, poplatkem nebo podobnou povinnou platbou, kterou poplatník uhradil a mezi částkou, kterou měl skutečně uhradit, se nazývá výše zkrácení. V případě nevyměření nebo nepřiznání daně je výše zkrácení výší skutečné daně, kterou měl poplatník uhradit. Pokud byla daň či jiná platba bez chyby vyměřena a uhrazena, tak se nejedná o spáchání trestného činu dle § 240 TrZ (Kocina, 2014, s. 126-127).

V souvislosti s tímto daňovým podvodem nelze vyměřovat zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby jinak než dle finanční výše zkrácené daně, která se posuzuje jako „škoda“ dle § 138 TrZ. V odstavci 1 daného ustanovení se pojmem ve větším rozsahu rozumí zkrácení nejméně o 100 000 Kč, v odstavci 2 se pojmem ve značném rozsahu rozumí zkrácení nejméně o 1 000 000 Kč a v posledním odstavci, tedy 3, se pojmem ve velkém rozsahu rozumí zkrácení nejméně o 10 000 000 Kč (Lichnovský, Vučka, Křístek, 2020, s. 77).

Na zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby nelze užít občanskoprávní řízení formou podáním žaloby, ale je třeba vydání platebního výměru finančním úřadem či jiným oprávněným orgánem. Platebním výměrem se vyměřuje daň poplatníkovi (Kocina, 2014, s. 128).

2.2.3. Subjekt

Subjektem trestného činu je pachatel, tedy člověk, který trestný čin spáchal. Zkrácením daně se může provinít trestně odpovědná fyzická osoba, subjektem však může být i právnická osoba. Pachatel i spolupachatel je ten, kdo svými činy úmyslně způsobil nevyměření daně, poplatku a podobné povinné platby nebo kdo vylákal výhodu na dani, poplatku nebo podobné povinné platbě. V rámci § 240 subjekt daně a subjekt trestného činu nemusí být nutně stejný. Příkladem je daňová povinnost právnické osoby, kterou je povinna priznat formou daňového priznání. To za něj vyřizuje povoláná fyzická osoba, která nese trestní odpovědnost v případě úmyslného zatajení daňové povinnosti (Borčevský, 2023, s. 370).

Pachatelem může být osoba starší 15 let, která je příčetná, tedy uvědomuje si své chování a činy i jejich následky. Ustanovení o zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby nemá specifické předpoklady o subjektu trestného činu, může jím být kdokoliv (Lichnovský, Vučka, Křístek, 2020, s. 49). V rámci trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby není stěžejní, aby obohacení vzniklo na straně pachatele. Pachatelem nemusí být nutně poplatník zkrácené daně, poplatku nebo podobné povinné platby (Lichnovský, Vučka, Křístek, 2020, s. 62).

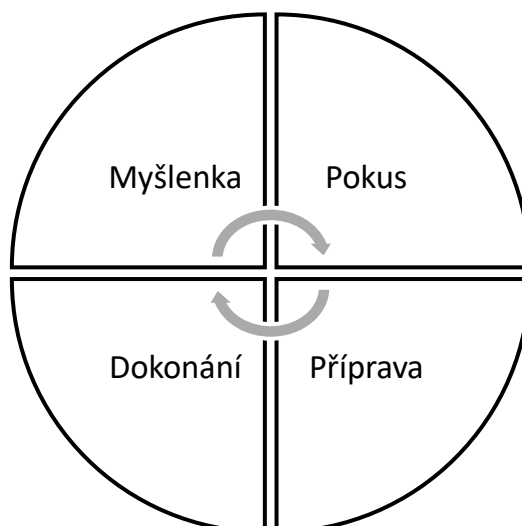
2.2.4. Subjektivní stránka

Úmysl trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby nemusí být přímý, tzn. že pachatel si byl vědom svých činů a cílů svého jednání. V tomto případě je k naplnění skutkové podstaty postačující i úmysl nepřímý a tedy, že si byl pachatel vědom, co by se jeho činy mohlo zapříčinit a bral v úvahu potencionální riziko zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Skutková podstata trestného činu je tak naplněna přímým i nepřímým úmyslem a je naplněna i v rámci vylákání výhody na dani. Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby nedbalostním jednáním není považováno za trestný čin. Na jednání pachatele je třeba pohlížet v rámci celého jeho počínání, jelikož se před uskutečněním daňových trestných činů vyskytuje příprava na samotný trestný čin, která se projevuje například zásahem do účetnictví nebo podezřelou komunikací k partnerům či správním orgánům (Kocina, 2014, s. 143).

2.3. Vývojová stadia trestné činnosti

V rámci trestné činnosti se rozdělují vývojová stadia trestné činnosti na pojetí úmyslu (myšlenka), přípravu, pokus a dokonání trestného činu. Samotná myšlenka na trestný čin není trestná (Lichnovský, Vučka, Křístek, 2020, s. 83).

Trestný čin zpravidla začíná u myšlenky pachatele na jeho spáchání. Dále pokračuje určitou přípravou, uskutečněním a dokonáním. Po dokonání někteří pachatelé přecházejí k ukončení trestného činu a následnému zahlazení stop nebo snaze zakrýt svou trestnou činnost. Daný postup se nemusí vyskytovat u všech daňových trestných činů, jelikož pachatel může přejít ke spáchání trestného činu náhle s okamžitým dokonáním. Pokud pachatel jen započal myšlenkou ke spáchání trestného činu, ale nijak ji nerealizoval, není nijak trestán. Myšlenka sama o sobě není ohrožující pro společnost (Kocina, 2014, s. 109).



Grafické znázornění č. 1: Vývojová stadia trestného činu

Zdroj: zpracováno dle (Lichnovský, Vučka, Křístek, 2020)

2.3.1. Příprava trestného činu

Pojem příprava se nachází v obecném pojetí v § 20 odst. 1 TrZ. V rámci daňových trestných činů je přípravou chápáno především opatřování podkladů pro nesprávné daňové tvrzení. Příprava je trestná. Jednou z forem přípravy je návod, kterým má pachatel v úmyslu přesvědčit jinou osobu k uskutečnění trestného činu. S tím souvisí také pomoc k přípravě trestného činu. Příprava jako taková spočívá ve vytváření prostředí ke spáchání trestného činu (Chmelík, Novotný a Stočesová, 2016, s. 155-157).

2.3.2. Pokus o trestný čin

Pokus je stadiem trestného činu, který je obecně trestným bez ohledu na druh trestného činu. Pachatel je tak trestně odpovědný i v případě nenaplnění všech znaků skutkové podstaty. § 21 odst. 1 TrZ vymezuje pojem pokus. Je to takové jednání, kterým se pachatel pokusil spáchat trestný čin, ale neuspěl k jeho dokonání (Šíma a Suk, 2015, s. 314).

Pokusem o spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je stav, kdy nedošlo k vyměření nižší daně nebo k nevyplacení vylákané výhody. V oblasti daňových trestných činů je třeba nahlížet na pokus dle stadia ukončení a zdroje nezpůsobilosti. Existuje pokus ukončený a neukončený. Rozdělení pomáhá při posouzení trestní odpovědnosti pachatele v návaznosti na splnění zákonných podmínek pro zánik trestní odpovědnosti z důvodu dobrovolného upuštění od dokončení trestného činu. Při neukončeném pokusu tak

pachatel může dobrovolně upustit od dokončení trestného činu. Při zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby se tak může stát situace, kdy pachatel předá správci daně padělané dokumenty na jejichž základě vypočítává správce daně výši daně a po předání pachatel upustí od dokončení trestného činu a správci daně předá správné dokumenty ke správnému vyměření daně. Dále existuje způsobilý a nezpůsobilý pokus. Pokus je možné spáchat na nezpůsobilém předmětu útoku, nezpůsobilým subjektem trestného činu a nezpůsobilými prostředky. U daňových trestných činů je možné se setkat se všemi možnostmi. Předmět útoku je daň, poplatek nebo podobná povinná platba. Nezpůsobilý předmět útoku tak znamená úmysl zkrácení nebo neodvedení jiné platby. Nezpůsobilými prostředky se rozumí snaha o zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby pomocí falešných dokumentů. Nezpůsobilý subjekt trestného činu může být kdokoliv, jelikož je subjekt všeobecný (Kocina, 2014, s. 115-116).

2.3.3. Dokonání trestného činu

Posledním a také tím nejzávažnějším krokem vývojového stádia trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je dokonání. Je to úmyslné jednání, které naplňuje všechny zákonné znaky skutkové podstaty. Pachatel svým jednáním způsobí nevyměření daně, vyměření nižší daně nebo vyplacení vylákané výhody. V návaznosti na pojem dokonání se pojí i dokončení trestného činu, jímž se rozumí naplnění představ pachatele o cíli jeho konání spácháním trestného činu, jedná se tedy více o subjektivní pocit pachatele (Kocina, 2014, s. 117).

Dokonání trestného činu je různě formulované napříč literaturou zabývající se daňovými trestnými činy. Níže jsou popsány dva pohledy.

Dokonání trestného činu dle autora knihy *Daňové trestné činy*: pokud se pachatel pokusí o dokonání trestného činu, ale jeho jednání nenaplní cíl očekávání a nevznikne mu žádný prospěch, nejedná se o dokonání trestného činu ale stále o pokus. Záleží především na správci daně a jeho postupu. Pakliže správce daně vydá rozhodnutí o vyměření nižší daně nebo zbaví pachatele daňové povinnosti na základě falešných údajů poskytnutých pachatelem, bude se jednat o dokonání trestného činu. Jestliže správce daně nevydá rozhodnutí a obrátí se na orgány činné v rámci trestního řízení, půjde o pokus o trestný čin. V případě nepřiznání a nepřihlášení zboží celní kontrole jde také o dokonání trestného činu (Kocina, 2014, s. 118).

Dokonání trestného činu dle autorů knihy *Trestní právo daňové*: trestný čin podle § 240 TrZ je dokonán v okamžiku podání nesprávného daňového přiznání. Momentem podání pachatel oklamal správce daně a také si ponechal finanční částku, která je rovna částce zkrácené

platby. Dalším postupem správce daně je možné určit, zda se na podvod přišlo či nikoliv, ale není to podstatné pro moment dokonání trestného činu (Lichnovský, Vučka, Křístek, 2020, s. 84).

Dle komentáře k TrZ je dokonání trestného činu spojeno s periodickým závazkem hrazení daní, poplatků a podobných povinných plateb. Poplatník by měl platbu přiznat a uhradit v určitém termínu a pokud se tak nestane, platbu neuhradí a částku zatají, jedná se o trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby na základě § 240 TrZ. V případě podání nepravdivého přiznání, kterým se chce poplatník domoci uhrazení nižší částky, než by ve skutečnosti měl uhradit nebo na základě něhož chce získat výhodu na dani, se jedná o pokus, ale pouze pokud nedošlo k vyměření daně nebo vyplacení výhody (Ščerba, 2020, s. 1951).

Osobně se přikláním spíše k první variantě, a tedy i ke komentáři k TrZ.

2.4. Odlišení § 240 TrZ od ostatních daňových trestných činů

Spolu s trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby se mezi daňové trestné činy řadí i trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby, trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení, trestný čin porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží, trestný čin padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti a trestný čin padělání a pozměnění známek. Všechny tyto daňové činy nalezneme v TrZ, konkrétně se jedná o § 240 až § 246. Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby se liší v nemožnosti jednočinného souběhu s ostatními daňovými trestnými činy (Lichnovský, Vučka, Křístek, 2020, s. 95-98).

2.4.1. Trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby

Znění nalezneme v § 241 TrZ. Jedná se trestný čin, který nastává při neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení nebo podobné povinné platby. Oproti trestnému činu podle § 240 TrZ se pachatel nedopouští zkreslení výše daňové povinnosti, ale „jednoduše“ platbu neodvede. § 240 je tak významnější z důvodu rozsáhlejší intervence do celospolečenského zájmu ochrany daňové politiky. Jedná se i o případy, kdy zaměstnavatel neodvede platby za své zaměstnance, taková povinnost je stanovena přímo zákonem. V rámci tohoto trestného činu se v § 242 nachází zvláštní ustanovení o účinné lítosti, které je určeno k případům, kdy pachatel svou povinnost uhradit platbu uskutečnil dříve, než se vyhlásil rozsudek u soudu prvního

stupně. Při užití účinné lítosti je třeba uhradit jen platby bez penále či úroků (Borčevský, 2023, s. 371-373).

2.4.2. Trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení

Znění nalezneme v § 243 TrZ. Jde o trestné činy, kdy pachatel nesplní svou povinnost oznámení správci daně na základě zákona. K tomu, aby se jednalo o trestný čin, musí pachatel ohrozit včasné a řádné stanovení daně ve větším rozsahu. Škoda ve větším rozsahu je vyčíslena v ustanovení § 138 odst. 1 písm. c) TrZ ve výši nejméně 100 000 Kč. Oznamovací povinnost mohou mít zákonem uložené nejen daňové subjekty, ale také banky, veřejné instituce a tak podobně. Jedná se například o nesplnění oznamovací povinnosti na základě výzvy správce daně (Lichnovský, Vučka, Křístek, 2020, s. 96-97).

2.4.3. Trestný čin porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží

Znění nalezneme v § 244 TrZ a týká se spotřební daně. Jedná se o případy, kdy pachatel manipuloval s nálepkami, kontrolními páskami nebo jinými předměty k označení zboží za účelem spáchání škody jinému člověku nebo k vlastnímu prospěchu. V daném ustanovení není uveden rozsah škody. Jedná se také o případy, kdy pachatel skladuje, dováží nebo zavádí produkty k užívání do společnosti bez daného označení (Lichnovský, Vučka, Křístek, 2020, s. 97). V rámci trestného činu podle § 244 je jednočinný souběh s trestným činem podle § 240 vyloučen (Jelínek a kolektiv, 2017, s. 382).

2.4.4. Trestný čin padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti

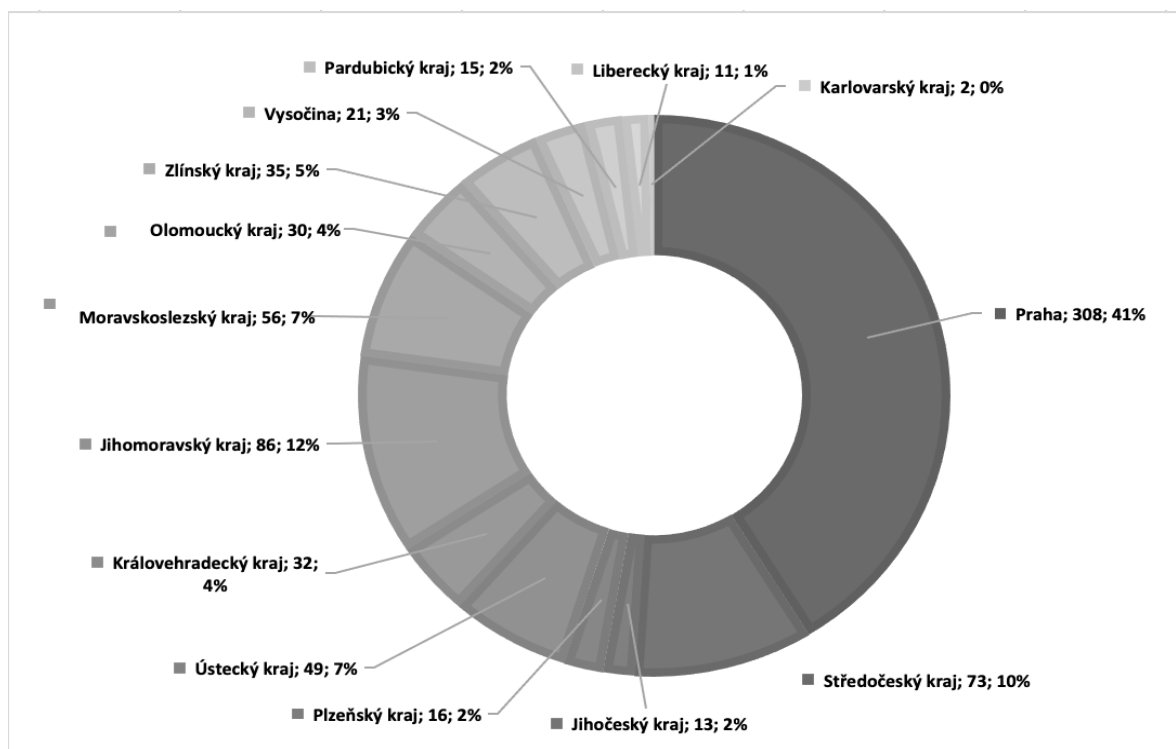
Znění nalezneme v § 245 TrZ. Tento trestný čin souvisí s trestným činem podle § 244 TrZ. Jedná se o případy, kdy pachatel padělá či změní nálepky, kontrolní pásy nebo jiné předměty, které se používají k označení zboží pro daňové účely. Může se jednat i o padělání či pozměnění předmětů, které vydává orgán veřejné moci po úhradě poplatku. Pachatel tak činí za účelem spáchání škody jiné osobě nebo usiluje o získání prospěchu sobě samému. Také jde o případy, kdy pachatel označení vydává za pravé nebo je uvádí do společnosti k užití. Příkladem může být padělání nebo pozměnění dálniční známky (Lichnovský, Vučka, Křístek, 2020, s. 97-98). Tento trestný čin může spáchat i právnická osoba (Jelínek a kolektiv, 2017, s. 382).

2.4.5. Trestný čin padělání a pozměnění známek

Znění posledního z daňových trestných činů nalezneme v § 246 TrZ. Pojednává o padělání nebo pozměnění kolků nebo poštovních známek za účelem způsobení škody nebo prospěchu. S tímto trestným činem se úzce pojí trestný čin podvodu podle § 209 TrZ (Lichnovský, Vučka, Křístek, 2020, s. 98).

2.5. Statistika trestných činů v ČR podle § 240 TrZ za rok 2022

Na území ČR se za rok 2022 událo celkem 747 trestných činů zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a celková škoda byla vyčíslena na necelých 2 500 000 000 Kč. Z těchto případů se celkem 172 objasnilo ihned po registraci Policií ČR. Registrací se rozumí trestný čin, u kterého bylo zahájeno trestní řízení. Z ihned objasněných trestných činů jich celkem 20 spáchaly osoby opakovanou trestnou činností a 35 bylo spácháno cizinci. Dalších 137 případů bylo objasněno dodatečně. Celkem ze 747 případů jich bylo objasněno 309, což činí zhruba 41% úspěšnost objasnění. 308 případů spáchání tohoto trestného činu se uskutečnilo v Praze, tedy nejvíce ze všech krajů. Ve Středočeském kraji bylo spácháno 73 trestných činů, v Jihočeském kraji 13 trestných činů, v Plzeňském kraji 16 trestných činů, v Ústeckém kraji 49 trestných činů, v Královéhradeckém kraji 32 trestných činů, v Jihomoravském kraji 86 trestných činů, v Moravskoslezském kraji 56 trestných činů, v Olomouckém kraji 30 trestných činů, ve Zlínském kraji 35 trestných činů, na Vysočině 21 trestných činů, v Pardubickém kraji 15 trestných činů, v Libereckém kraji 11 trestných činů a v Karlovarském kraji 2 trestné činy. Největší úspěšnost objasnění případů měli za rok 2022 v Libereckém kraji, kdy z 11 případů bylo objasněno 9, tedy s poměrně vysokou úspěšností necelých 82 % (Policie ČR, 2022).



Grafické znázornění č. 2: Počet trestných činů podle § 240 TrZ v krajích ČR za rok 2022

Zdroj: zpracováno dle (Policie ČR, 2022)

3. POPIS MOŽNÝCH TRESTŮ

Ve třetí kapitole je charakterizován trest jako následek trestného činu a jeho účel. Jsou zde blíže specifikovány zásady trestání a nechybí ani rozdělení věznic v ČR. Podrobněji je zde rozebrán trest právnickým osobám spolu s příklady sankcí, to samé pro fyzické osoby. Dále jsou zde charakterizovány dvě sankce uvedené přímo § 240 TrZ, konkrétně jde o trest odnětí svobody a zákaz činnosti.

Trest je právní následek trestného činu, který ukládá pouze nezávislý státní orgán oprávněný vykonávat soudní moc, a to pouze na základě zákona (Šíma a Suk, 2015, s. 323). Druhy trestních sankcí nalezneme v hlavě V, díle 1 TrZ, konkrétně v § 36.

Účelem trestu je zabránění pachateli v dalším páčání trestné činnosti. S tím dojde k ochraně společnosti, která je primárním zájmem státu. Trest má funkci odplatnou, která stanoví, že trest by měl odpovídat způsobené újmě. Dále má funkci odstrašující, která má za cíl pachatele odstrašit od páčání trestné činnosti. Funkci nápravnou, která se pokouší o znovuzapojení pachatele do společnosti v souvislosti s jeho nápravou chování. Funkci eliminační, která se projevuje například trestem odnětí svobody ve formě izolování pachatele ve věznicí. Funkci kompenzační, která usiluje o nápravu vztahů ve společnosti, které byly porušeny spácháním trestného činu, a to formou náhrady škody atp. A nakonec funkci smíšenou, z níž vychází spojení výše uvedených funkcí do jedné (Svatoš, 2012, s. 80-82).

V zájmu ochrany společnosti před pachateli a jejich trestnými činy se za trestné činy ukládají zákonem dané tresty. Ochrana společnosti je primárním zájmem a provádí se pomocí speciální a generální prevence. Speciální prevencí se rozumí snaha o převýchovu pachatele, zamezení spáchání dalších trestných činů pachatelem a také snaha o znovuzapojení pachatele zpět do společnosti, do které by se měl následně začlenit bez potřeby páchat trestné činy. K tomu dopomáhá i uložení trestu ve smyslu výše trestu, což závisí na mnoha faktorech, především se bere v úvahu styl života pachatele, jeho chování, snaha o nahrazení škody, odstranění následků trestného činu atp. Během účinnosti trestu je třeba počítat i s generálně preventivním účinkem. Jedná se o to, že pomocí spravedlivě ukládaných trestů má mít společnost kladný vztah k právu a má rozumět tomu, že právo má opravdu úlohu ochrany společnosti. Společnost má být také varována ohledně možných následků, které mohou nastat porušením nastavených pravidel, zákonů. Budoucí možní pachatelé trestných činů tak mohou být odrazeni od spáchání trestného činu, jelikož počítají s oprávněným trestem, který jim v případě spáchání trestného činu hrozí (Borčevský, 2021, s. 243).

V rámci ukládání trestů jsou soudy povinni dodržovat obecné zásady sankcionování. Ty se nacházejí v TrZ. První z nich je zásada zákonnosti, která se nachází v § 37 odst. 1 TrZ. Tato zásada říká, že tresty mohou být uloženy pouze na základě zákona. Další zásadou je zásada humanity sankcí, která se nachází v § 37 odst. 2 TrZ. Z ní plyne zákaz ukládání nespravedlivých trestů pachatelům a zákaz potupení pachatele. Následně se jedná o zásadu přiměřenosti, která se nachází v § 38 odst. 1 TrZ. Ukládá, že trest je třeba uložit v přiměřené míře v závislosti na závažnosti trestného činu a jeho povaze. V § 38 odst. 3 se nachází zásada zohlednění zájmu poškozeného, která říká, že při ukládání sankcí je třeba nahlížet i na práva poškozených osob trestným činem (Chmelík, Novotný a Stočesová, 2016, s. 198).

Výše uvedené zásady nejsou jediné a v rámci sankcionování existují i další zásady, které je možné nalézt v TrZ. Jedná se o zásadu personalitu, dle které by měl být trest mířen primárně na pachatele a dopady trestu by neměly ovlivnit okolí (rodinu) nebo by měly být alespoň co nejmenší. Dále jde o zásadu jednoty prevence a represe, která znázorňuje rovnováhu mezi prevencí a represí. Jednou z dalších je i zásada neslučitelnosti určitých druhů trestů dle které není možné uložení trestů, které jsou podobného charakteru a vzájemně jsou neproveditelné. V rámci ukládání trestů existují významné pojmy nazývající se individualizace a zákonnost. První zmíněný pojem znamená vybrání příhodného trestu vzhledem ke konkrétnímu případu. Zákonností se rozumí vybrání takového nástroje, který bude nejvhodnější pro uložení trestu, a zvláště k dosažení jeho účelu (Borčevský, 2021, s. 244-245).

V hlavě V, díle 2 TrZ, jsou obsaženy § 41 a § 42. § 41 pojednává o polehčujících okolnostech a § 42 o přitěžujících okolnostech. K nim přihlíží soudy při ukládání trestů, výši a druhu. Polehčující okolnosti mají vliv na mírnější nebo kratší trest a přitěžující za tvrdší nebo delší trest. Mezi polehčující okolnosti patří například: spáchání trestného činu poprvé, pod vlivem hrozby nebo nátlaku, pod tlakem závislosti nebo podřízenosti, z nedostatku životních zkušeností, ve věku blízkém věku mladistvých nebo před spácháním trestného činu vedl řádný život atd. Mezi přitěžující okolnosti patří např.: spáchání trestného činu s rozmyslem nebo po předchozím uvážení, spáchání trestného činu z pomsty, z nenávisti (rasové atp.), surovým způsobem, využívajíc nouze, bezbrannosti jiné osoby nebo pokud pachatel zneužil svého zaměstnání, funkce a tak dále (Chmelík, Novotný a Stočesová, 2016, s. 202-204).

Trestné činy jsou definovány vždy jako protiprávní jinak řečeno nedovolené, a právě proto TrZ upravuje 5 okolností vylučujících protiprávnost. Ty se zasluhují o ochranu osob, které svým jednáním naplnily všechny znaky skutkové podstaty trestného činu, avšak bez protiprávního jednání. Takové jednání není společensky škodlivé, jedná se o krajní nouzi,

nutnou obranu, přípustné riziko, svolení poškozeného a oprávněné použití zbraně (Šíma a Suk, 2015, s. 319-320).

Za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby hrozí pachateli dle § 240 TrZ odst. 1 odnětí svobody na 6 měsíců až 3 roky nebo zákaz činnosti. Pokud však trestný čin spáchá nejméně se 2 osobami, poruší úřední uzávěru nebo spáchá trestný čin ve větším rozsahu, hrozí pachateli odnětí svobody na 2 roky až 8 let. A v případě spáchání tohoto trestného činu ve velkém rozsahu nebo ve značném rozsahu ve spojení s organizovanou skupinou hrozí pachateli odnětí svobody ve výši 5 let až 10 let. Trest odnětí svobody, který je uložen v rozsahu do 3 let, může být podmíněně odložen o jeden rok až pět let na zkušební dobu (Lichnovský, Vučka, Křístek, 2020, s. 93).

V ustanovení § 7 ZTOPO se nachází výčet trestných činů na které se zákon nevztahuje, mezi nimi není žádný z daňových trestných činů, a tak se ZTOPO může použít i u trestného činu podle § 240 (Lichnovský, Vučka, Křístek, 2020, s. 124).

Sankce za spáchání trestného činu PO nalezneme v ZTOPO, a to v ustanovení § 15. Jednotlivé tresty jsou blíže popsány v § 16 až § 22 ZTOPO. Konkrétně jde o 8 druhů trestů, kterými jsou zrušení PO, propadnutí majetku, peněžitý trest, propadnutí věci nebo jiné majetkové hodnoty, zákaz činnosti, zákaz plnění veřejných zakázek, účasti v koncesním řízení nebo ve veřejné soutěži, zákaz přijímání dotací a subvencí a uveřejnění rozsudku. Trest zrušení PO soudy ukládají pouze PO se sídlem v ČR a v případě, že zaměření PO souviselo alespoň z části s páčáním trestné činnosti. Trest propadnutí majetku je možné uložit jen PO za spáchání zvláště závažného zločinu, kterým se snažila domoci získání majetkového prospěchu sobě nebo jiné osobě. Pokud nedojde ke splnění daných podmínek, bude možné uložení tohoto trestu PO pouze v případě, kdy to v daném ustanovení TrZ výslovně uvádí. Peněžitým trestem se trestají PO v případě, kdy nedojde k újmě na jeho právech s tím, že minimální denní sazba činí 1 000 Kč a maximální denní sazba činí 2 000 000 Kč v závislosti na majetkových poměrech PO. Trest propadnutí věci nebo jiné majetkové hodnoty se ukládá pouze za podmínek upravených v TrZ. Trest zákazu činnosti je možno uložit PO v rozsahu 1 roku až 20 let, pokud byl trestný čin spáchán v rámci této činnosti. Trest zákazu plnění veřejných zakázek, účasti v koncesním řízení nebo ve veřejné soutěži se ukládá PO jen v případě spáchání trestného činu v souvislosti s veřejnými zakázkami, koncesním řízením nebo veřejné soutěži (uzavírání smluv nebo účast). Trest zákazu přijímání dotací a subvencí je možné uložit PO jen tehdy, když spáchání trestného činu souviselo s dotacemi nebo subvencemi. Trest uveřejnění rozsudku je PO uložen tehdy, kdy je třeba společnost informovat o vyslovení viny PO. Za trestný čin

zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby tak PO hrozí sankce formou peněžitého trestu, zrušením PO, propadnutím majetku nebo zákazem činnosti (Bohuslav, 2014, s. 96-98).

3.1. Trest odnětí svobody

Trest odnětí svobody je nejpřísnějším trestem za spáchání trestného činu. Lze jej uložit u všech trestných činů uvedených v TrZ. Nachází se v § 55 TrZ a dále ho upravuje zákon č. 169/1999 Sb., o výkonu trestu odnětí svobody a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Jeho úlohou je dočasné omezení svobody pachatele od jeho standardního života a izolování jej od společnosti díky čemuž pachatel nemůže pokračovat v páchaní trestné činnosti a hrozba vůči společnosti pomine. V rámci účinnosti trestu by pachatel měl dodržovat režim, kázeň a pořádek ve věznici (Chmelík, Novotný a Stočesová, 2016, s. 216).

Trest pachatelé vykonávají ve věznicích nebo ve zvláštních odděleních vazebních věznic. Tato forma trestu má preventivně výchovnou funkci, avšak právě z jejího pohledu je problematická. Pobyt ve vězení má pozitivní i negativní účinky. Délka takového trestu by tedy měla být vyvážená. Ve vězení by odsouzený pachatel mohl navázat kontakty díky kterým by po propuštění mohl pokračovat ve své trestné minulosti, což je přesně opačný účinek trestu, který mu soud uložil. Proto je třeba vůči odsouzenému i celé společnosti, aby byl odsouzený propuštěn ve správný čas, a to v momentě, kdy trest naplnil svůj účel a kdy pozitivní účinky trestu stále převažují nad těmi negativními (Borčevský, 2021, s. 274-275).

V roce 2017 zákonem č. 58/2017 Sb. došlo ke snížení počtu typů věznic pouze na věznice s ostrahou a věznice se zvýšenou ostrahou. Toto dělení je uzpůsobeno dle režimu výkonu trestu, vnějšího střežení a zajištění bezpečnosti. Věznice s ostrahou se dále odlišuje v závislosti na stupni zabezpečení na mírný stupeň, střední stupeň a vysoký stupeň zabezpečení. O tom, do jakého typu věznice bude odsouzený zařazen, rozhoduje soud. Pokud soud rozhodne o umístění do věznice s ostrahou, o stupni zabezpečení rozhodne přímo vězeňská služba po vyhodnocení vnitřních a vnějších rizik. Vnější rizikem se rozumí nebezpečnost odsouzeného pachatele pro celou společnost. Přihlíží se k trestnému činu, který odsouzený spáchal a k délce trestu případně také k faktu, zda je odsouzený prvně sankcionován trestem odnětí svobody. Vnitřním rizikem se rozumí riziko ohrožení bezpečnosti v průběhu pobytu ve věznici. V TrZ jsou obsaženy také určité nástroje, kterými je možné odsouzené podnítit k rychlejší nápravě nebo pokud odsouzení neplní své povinnosti a porušují kázeň. Tyto nástroje soudy mohou využít, není to jejich povinností. Jedná se například o přeražení odsouzeného do jiného typu věznice v průběhu

výkonu trestu odnětí svobody z důvodu efektivnější nápravy odsouzeného nikoliv jako odměnu. Ustanovení o přeřazení odsouzeného se nachází v § 57. Může se jednat i o přeřazení do věznice vyššího stupně, pokud odsouzený například opakovaně porušuje kázeň. Dalším příkladem je podmíněné propuštění z výkonu trestu odnětí svobody podle § 88 TrZ. Tento nástroj soudy využijí v případě zřetelného dosažení účelu trestu odnětí svobody alespoň výkonem z části. Zjednodušeně řečeno tak odsouzený nemusí vykonat trest v celé jeho délce díky shovívavosti státu, a to v šesti případech. Z daných 6 případů je u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TrZ možné využít pouze 2 případy. Jedná se o podmínku, že odsouzený vykonal alespoň polovinu trest a jeho chování vykazuje známky polepšení. Dále se jedná o podmínku vykonání alespoň třetiny trestu, pokud nejde o výkon trestu za zvlášť závažný zločin a pokud je to pachatelův první výkon odnětí svobody (Borčevský, 2021, s.275-278).

3.2. Zákaz činnosti

Zákaz činnosti nalezneme v § 73 TrZ. Jedná se o velmi častou formu trestu, který spočívá v zákazu výkonu určitých činností pachatele, díky kterým by mohl nadále vykonávat trestnou činnost nebo díky kterým by mohl opakovat trestnou činnost. V případě uložení trestu zákazu činnosti se zvyšuje šance na neopakování trestného činu, i když samozřejmě existují výjimky a pachatelé v trestné činnosti pokračují i po uložení zákazu činnosti (Šíma a Suk, 2015, s. 327).

V § 73 odst. 3 jsou uvedeny formy zákazů činností, které soud může zakázat. Jedná se například o výkon zaměstnání, povolání, funkce, činností, ke kterým je třeba zvláštní povolení nebo které jsou upraveny zvláštním předpisem. Zákaz činnosti je možné uložit pouze v případě, kdy lze dokázat přímou souvislost mezi činností a trestným činem. Doba trvání trestu je od 1 roku až na 10 let. Zajímavostí je, že soud může pachateli zakázat i činnost ke které neměl oprávnění. Pokud by se tedy v průběhu trestu snažil dané oprávnění získat, bude neúspěšný (Borčevský, 2021, s. 294-296).

Soudy mohou uložit zákaz činnosti jako samostatný trest ale i jako vedlejší. Pokud pachatel nebude dodržovat zákaz činnosti, páchá jiný trestný čin, a to trestný čin maření výkonu úředního rozhodnutí a vykázání. Tento trestný čin je obsažen také v TrZ, konkrétně v § 337, a pachateli za něj může být uložen trest odnětí svobody až na 2 roky. § 74 odst. 2 TrZ uvádí, že pokud pachatel řádně vykonal trest zákazu činnosti, pohlíží se na něj jako kdyby nebyl trestán. Trest zákazu činnosti může být uložen i PO a to podle § 20 ZTOPO (Chmelík, Novotný a Stočesová, 2016, s. 250).

4. ZVLÁŠTNÍ USTANOVENÍ O ÚČINNÉ LÍTOSTI

Ve čtvrté kapitole jsou vymezena ustanovení o účinné lítosti, která se vztahují na daňové trestné činy. Konkrétně je zde blíže rozebrána účinná lítost podle § 33 TrZ vztahující se na trestný čin podle § 240 a zvláštní ustanovení podle § 242 TrZ vztahující se na trestný čin podle § 241 spolu s popisem ostatních zvláštních ustanovení o účinné lítosti nacházejících se napříč TrZ.

Účinnou lítost vztahující se k daňovým trestným činům je možné nalézt v § 33 TrZ, který obsahuje obecné podmínky použitelné u trestných činů přímo uvedených v daném ustanovení a v § 242 TrZ, který zahrnuje podmínky užití účinné lítosti pouze pro trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby. Účinná lítost je odlišně upravena v § 242 TrZ, jelikož dopad následků spácháním trestného činu není tak enormní jako v případě § 240 TrZ (Kuchta, 2013, s. 44).

Účinná lítost je jednou z okolností zániku trestní odpovědnosti pachatele, která vznikla na základě jeho činů, které vedly ke spáchání trestného činu. Lze ji použít pouze u dokonáných trestných činů před tím, než dojde k vydání rozsudku soudu prvního stupně. Ve starém trestním zákoně byla účinná lítost ukotvena v § 66 a nová obecná úprava v § 33 TrZ se rozšířila o nové skutkové podstaty trestných činů. V případě zvláštních ustanovení o účinné lítosti došlo také k rozšíření skutkových podstat trestných činů, na které je možné je použít (Stočasová, 2011, s. 61).

Ukotvením účinné lítosti dal trestní zákoník najevo svou preferenci na ochraně svého zájmu, kterým je primárně správnost vyměření daně před trestním stíháním pachatele. O účinnou lítost se jedná v případě, kdy pachatel zamezí nebo napraví společensky nežádoucím následkem trestného činu, který spáchal, a to na základě TrZ, který ho při užití ustanovení o účinné lítosti zbaví trestní odpovědnosti. V případě splnění veškerých podmínek v ustanovení o účinné lítosti dojde k nenávratnému zániku trestní odpovědnosti pachatele za daný trestný čin. Stát tak definitivně přijde o možnost uložení sankce pachateli a vyslovení jeho viny za spáchání trestného činu (Kocina, 2014, s. 202-203). V § 11 odst. 1 písm. a) a b) ZTOPO se nachází ustanovení o účinné lítosti PO a podmínky užití jsou totožné jako v § 33 TrZ viz následující podkapitola.

I v případě splnění podmínek účinné lítosti a následným zánikem trestní odpovědnosti se za trestné činy mohou ukládat například ochranná opatření. Zánik trestní odpovědnosti neznamená zánik faktu spáchání trestného činu. Pokud jsou podmínky účinné lítosti z části

splněny ale ne úplně, stále se jedná o trestný čin. Ke splnění z části bude následně přihlížet soud při rozhodování o formě a délce trestu (Stočasová, 2011, s. 63).

4.1. Účinná lítost podle § 33 TrZ

Podmínky účinné lítosti se nacházejí v § 33 TrZ v hlavě IV, díle 1 písm. a) a b) v následujícím znění:

„a) škodlivému následku trestného činu zamezil nebo jej napravil, nebo

b) učinil o trestném činu oznámení v době, kdy škodlivému následku trestného činu mohlo být ještě zabráněno; oznámení je nutno učinit státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu, voják může místo toho učinit oznámení nadřízenému.“

V ustanovení § 33 TrZ písm. a) a b) jsou uvedeny podmínky, z nichž alespoň jednu je třeba splnit k užití účinné lítosti i v rámci § 240 TrZ. První podmínkou je snaha pachatele o zamezení nebo napravení následku trestného činu. Tím je myšleno splacení a přiznání správné výše daňové povinnosti. Druhou podmínkou je možné splnit pomocí oznámení o spáchání trestného činu, a to policejnímu orgánu nebo státnímu zástupci, případně svému nadřízenému, pokud oznámení učinil voják. Oznámit trestný čin je třeba v době, kdy je stále nějaká možnost zabránění společensky nežádoucích následků. Jednu z podmínek je třeba splnit dobrovolně, tedy na základě vlastní vůle. Aby byl možný zánik trestní odpovědnosti, musí pachatel doplatit svůj celý „dluh“, není možné doplacení necelé částky nebo sjednání splátkového kalendáře, i kdyby se částka snížila pod minimální hranici částky trestného činu podle § 240 odst. 1, tedy pod 100 000 Kč. Příslušenství daně však nemusí být uhrazeno, aby mohlo dojít k zániku trestní odpovědnosti. Doplacení penále či úroků má následně za úkol daňové řízení. Pokud došlo ke zkrácení daně obchodní společností a FO, která byla pachatelem trestného činu pozici v obchodní společnosti opustila ale zároveň oznámila spáchání trestného činu podle § 240, společnost tak na základě oznámení daň doplatila a bylo by tak možné užít § 33 písm. a), jelikož se FO dobrovolně snažila o napravení následků jeho trestného činu (Lichnovský, Vučka, Křístek, 2020, s. 87-88).

V případě spáchání trestného činu podle § 240 odst. 2 písm. a) a odst. 3 písm. b), tedy ve větším počtu osob, se posuzuje naplnění účinné lítosti individuálně u každého z pachatelů (Jelínek a kolektiv, 2017, s. 69).



Schéma č. 2: Taxativně vymezená ustanovení v § 33 TrZ

Zdroj: zpracováno dle (§ 33 TrZ)

4.2. Účinná lítost podle § 242 TrZ

Zvláštní ustanovení o účinné lítosti podle § 242 nalezneme v TrZ v hlavě VI, díle 2 v následujícím znění:

„Trestní odpovědnost za trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241) zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlášovat rozsudek.“

Zvláštní ustanovení o účinné lítosti podle § 242 TrZ se vztahuje pouze na trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 TrZ. Nevztahuje se tak ani na trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TrZ. Oproti účinné lítosti podle § 33 v tomto případě nemusí splatit pachatel své dluhy na daních dodatečně dobrovolně, ale postačuje, aby je uhradil před vynesemím rozsudku soudu prvního stupně, a tím dojde k zániku trestní odpovědnosti pachatele (Jelínek a kolektiv, 2017, s. 380-381). Uhrazení závazků pachatele nemusí být splněno přímo jím, ale kýmkoliv v případě, že podnět k uhrazení dal sám pachatel (Stočesová, 2011, s. 66).

Z rozsudku nejvyššího soudu z 24. 7. 2019, spisová značka 6 Tdo 739/2019, je patrné, jakým způsobem zákonodárci záleží na příjmech státního rozpočtu vzhledem k rozdílné úpravě

účinné lítosti u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TrZ a trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 TrZ. Obecné ustanovení dle § 33 obsahuje přísnější podmínky užití účinné lítosti oproti zvláštnímu ustanovení dle § 242, konkrétně co se týče momentu, do kdy je možné pohledávky vůči státu uhradit a také ohledně dobrovolnosti k uhrazení takových pohledávek. Jak už bylo řečeno, je tedy zřejmé, že trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je pro stát přednější než trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (Borčevský, 2021, s. 237).

Zvláštní ustanovení o účinné lítosti se nenachází pouze v ustanovení § 242 TrZ, ale také v ustanovení § 197 týkající se trestného činu zanedbání povinné výživy, v ustanovení § 248a týkající se trestného činu poručení předpisů o pravidlech hospodářské soutěže, v ustanovení § 312b týkající se trestného činu účasti na teroristické skupině a v ustanovení § 362 týkající se účasti na organizované zločinecké skupině (Borčevský, 2021, s. 236).

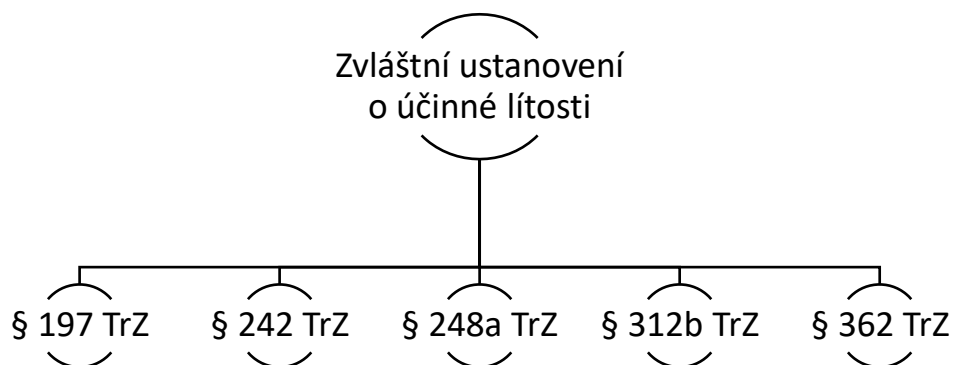


Schéma č. 3: Zvláštní ustanovení o účinné lítosti napříč TrZ

Zdroj: zpracováno dle (Borčevský, 2021)

5. PROBLEMATIKA DAŇOVÝCH RÁJŮ

V páté kapitole jsou vymezeny důležité termíny potřebné pro orientaci v problematice daňových rájů jako například samotný pojem daňový ráj, offshore společnost, Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj a další. Následně je zde rozebrán seznam nekooperujících zemí EU v oblasti daňové transparentnosti spolu s výčtem zemí, které se na něm nacházejí. Dále jsou zde rozebrány 4 daňové ráje, jejich základní charakteristika a výhody v oblasti daňového zvýhodnění.

5.1. Základní termíny problematiky daňových rájů

K rozšíření užití termínu daňového ráje došlo od poloviny 20. století. Oproti tomu termín daňového vyhýbání se hojně užíval již od poloviny 19. století. Odborníci napříč stoletími se shodli na jednom a to, že termín daňový ráj nelze přesně definovat a jeho užití je kolikrát kontroverzní a sporné (Palan, Murphy a Chavagneux, 2010, s. 17).

Daňový ráj se nejčastěji vymezuje tím, že se jedná o určitou zemi, která má velmi nízkou stanovenou daňovou povinnost a tím láká firmy k usídlení v zemi za účelem obcházení daňových povinností firem. Země, které bývají nazývány daňovým rájem, se ve většině případů nedělí o informace s orgány cizích zemí týkajícími se majitelů, názvů společností, obchodních činností a tak podobně, a to až do takové míry, že jsou schopni zajistit stoprocentní anonymitu majitelů společností a jejich činností. Z tohoto důvodu nazývají odborníci daňové ráje spíše pojmem daňové skryše (Transparency International, 2022).

Daňové ráje se pohybují na pomezí legálních a nelegálních daňových úniků. Daňový únik je možné chápat jako vyhýbání se své daňové povinnosti, které je zákonem nepovolené a v určitých případech i sankcionované. Pokud dojde k využití mezer v daňových zákonech, nejedná se o daňový únik. Rozlišení, zda se jedná o legální nebo nelegální únik, je individuální v závislosti na specifických údajích případu od případu. Legální a nelegální daňový únik se v anglické terminologii vymezuje jako tax avoidance a tax evasion a rozlišení těchto termínů tkví v legálnosti, tedy v jaké míře daňový subjekt jednal legálně či jeho jednání už přešlo do nelegálních praktik. Tax avoidance v překladu znamená vyhýbání se daním, jejich úhradě, a to pouze legální formou. Cílem je odvést co nejmenší možnou částku. Tax evasion v překladu znamená daňový podvod/únik, a to již formou nelegálních praktik (Kocina, 2014, s. 230-231).

Důležitým termínem v problematice daňových rájů jsou offshore společnosti. Jedná se o takové společnosti, které mají sídlo v daňovém ráji. Činnost, kterou offshore společnost

vykonává, se uskutečňuje mimo území daňového ráje. Výše zdanění je v každém daňovém ráji jiná, ale vždy bývá nižší. Díky založení offshore společnosti v daňovém ráji je poskytnuta jistá míra anonymity vlastníkům společností. Offshore společnost je možné získat i rychleji než založením, a to zakoupením již založené společnosti, jež se nazývá ready-made offshore společnost, která nemá žádnou historii podnikatelské činnosti. Za výhody offshore společností lze považovat optimalizaci daňových nákladů, anonymitu a ochranu bohatství (Parker & Hill, 2023). Zakládáním offshore společností se zabývá spousta firem nevyjímaje firem působících v ČR. Být vlastníkem offshore společnosti nemusí nutně znamenat zapojení vlastníka do nelegálních činností spojených s daňovými úniky.

Primárním důvodem k využití daňových rájů je daňová optimalizace. Dalším podstatným důvodem bývá také úsilí o skrytí informací o strukturách společností, tedy snaha o anonymitu. Využívají je nejčastěji takové společnosti, které ukrývají peněžní prostředky/majetek z nelegálních činností ale také nejbohatší lidé světa.

Roku 1998 byly Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“) určeny 4 faktory, které se používají k určení, zda je země daňový ráj anebo nikoliv. Prvním faktorem jsou malé nebo žádné daňové povinnosti nerezidentů, tedy firem, které nemají sídlo v dané zemi. Země s nízkou nebo dokonce žádnou daňovou povinností jsou považované za daňový ráj ostatními zeměmi, které je kritizují, jelikož daně by původně měly jít do jejich státních rozpočtů a existencí daňových rájů jsou o ně ochuzeni. Sama OECD uznala, že země mohou mít stanovené pouze takové daně, které si zvolí, a proto kritérium výše daňové povinnosti není úplně směrodatné. Druhým faktorem je nedostatek transparentnosti ve smyslu neefektivního uplatňování právních norem dané země například při uvalení daní jen na některé společnosti atd. Třetím faktorem je nevykonávání činnosti firmy na území daňového ráje. Ve většině daňových rájů neexistuje podmínka ohledně výkonu činnosti firmy přímo na jeho území. Posledním faktorem je nedostatečná výměna informací s ostatními zeměmi (Stieranka, 2013, s. 23-25).

OECD se zabývá řešením globálních problémů. Sama organizace je sdružením členských zemí, které stále přibývají. Řešení problémů nabízejí formou programů nebo zavedených norem a celé společenství je postaveno na vzájemném sdílení hodnot a znalostí. Primárním zájmem všech sdružených zemí je odhalení úniku financí, které daňoví poplatníci přesouvají nebo skrývají do zemí s nízkou daňovou zátěží. Členské země spolu brojí proti daňovým únikům. Celkem se jedná o více než 160 jurisdikcí, které se starají o zvýšení transparentnosti a sdílení informací ohledně daňových údajů, a to díky 2 mezinárodním normám. První norma stanoví

mezinárodní výměnu informací. Správce daně si tak o potřebné informace zažádá a následně jej obdrží od úřadů druhé země. Norma se v anglickém znění nazývá exchange of information on request. Druhá norma stanoví automatickou mezinárodní výměnu informací a její název v anglickém jazyce zní automatic exchange of information. V tomto případě se každoročně automaticky vyměňuje soubor, který je předem definovaný ohledně bližších informací o společnostech a jednotlivcích. Mezi členy OECD jsou země EU a dále například Peru, Nový Zéland, Thajsko, Spojené státy Americké a další (OECD, 2023).

Na základě odhadu organizace Tax Justice Network se v daňových rájích skrývají finanční aktiva v hodnotě 21 až 32 bilionů USD. Jedná se o odhad, jelikož takové finanční prostředky jsou skryté a veřejné záznamy o přesných sumách neexistují. Tax Justice Network také odhaduje, že země po celém světě ztrácejí každoročně zhruba 427 miliard dolarů na daních kvůli daňovým rájům (Tax Justice Network, 2023).

5.1.1. Seznam nekooperujících zemí v rámci daňové transparentnosti EU

Státy, které jsou považovány za daňové ráje, se jinak nazývají nekooperující země. Jsou to takové země, které EU zařadila na seznam tzv. blacklist zemí nespolupracujících v daňových záležitostech.

Koncem roku 2016 pověřila Rada EU speciální skupinu, která měla za úkol sestavit a uskutečnit přípravu k vydání seznamu zemí, které nekooperují s EU v oblasti daňových standardů, tedy nesdílejí potřebné informace za účelem výběru daní od osob nebo podniků, které se jim vyhýbají. První takový seznam byl přijat Radou EU koncem roku 2017 a bylo na něm uvedeno 17 států, které EU pokládala za pochybné v daňové oblasti. Seznam nespolupracujících zemí je aktualizován dvakrát ročně, a to z toho důvodu, aby v případě podepsání dohody obsahující daňové standardy měl stát čas na eventuální změny v legislativě. Seznam je zveřejněn v Úředním věstníku. K tomu, aby stát byl pro EU považován za spolupracující a byl tak vyřazen ze seznamu je třeba, aby splnil určité podmínky. První důležitou podmínkou je daňová transparentnost a tedy to, aby byla možná výměna daňových údajů napříč členskými státy ať už pomocí systému, který byl zřízen OECD nebo na žádost orgánu jiného státu. Transparentnost by měla být dodržována i pomocí Mnohostranné úmluvy OECD o pomoci při řešení daňových záležitostí. Další podmínkou je spravedlivé zdanění. Tím je na mysli konkrétně neumožnění offshorových společností a daňová opatření státu by měla být spravedlivá vůči všem. Daných podmínek, kritérií, je větší množství a výše zmíněná jsou považována za nejdůležitější. Cílem zavedení a udržování seznamu nekooperujících jurisdikcí

je snaha o změnu legislativ napříč celým světem, a tedy i snaha o správný a spravedlivý výběr daní. V příloze seznamu jsou uvedeny země, které se zavázaly k dodržování daňových standardů, jež reálně nedodržují. Pokud takové země svým závazkům dostojí, po aktualizaci seznamu a přílohy se na něm již neobjeví (European Council, 2023). Díky založení a aktualizování daného seznamu a přílohy se EU zasloužila o změnu v daňových záležitostech zemí napříč celým světem. S každou aktualizací lze spatřit změny, které jsou země schopny učinit, aby se vyhnuly zařazení na seznam. Změny lze pozorovat již od založení seznamu, jelikož v roce 2017 se na něm nacházelo 17 jurisdikcí a v příloze celkem 47 jurisdikcí. Začátkem roku 2018 se na seznamu nacházelo již jen 9 jurisdikcí a celkem 62 jich bylo uvedeno v příloze (European Commission, 2023).

Aktuálně se na seznamu nekooperujících jurisdikcí nachází například Anguilla, Bahamy, Britské Panenské ostrovy, Kostarika, Fidži, Palau, Panama, Samoa, Americké Panenské ostrovy. Rusko bylo také zařazeno na seznam začátkem roku 2023. Počet zemí, které se na seznamu již nenacházejí, ale stále nesplnily všechny závazky vůči EU, je zhruba 18 a nachází se ve zmíněné příloze (European Council, 2023).

5.2. Charakteristika vybraných daňových rájů

V této podkapitole jsou rozebrány blíže 4 vybrané daňové ráje. Některé jsou známější, jiné nikoliv. U těchto daňových rájů jsou podrobněji popsány jejich výhody, proč si je lidé a společnosti vybírají v tak hojné míře.

5.2.1. Monako

Jedná se o stát nacházející se na středomořském pobřeží (viz obrázek 1) a jeho rozloha činí 2,02 km². Počet obyvatel je kolem 37 800. Monako je druhý nejmenší stát. Úředním jazykem je francouzština, ale používá se zde i italština. Monako vzniklo v roce 1419. Oficiální měnou je euro. Monte Carlo je čtvrť Maroka, která je nejslavnější.



Obrázek 1: Poloha Monaka

Zdroj: (Whereigo.com, 2023)

V monacké fiskální politice je primární nulové přímé zdanění. Existují však 2 výjimky. První je u společností, jejichž část obrátu, konkrétně 25 % obrátu, se získá mimo území Monaka nebo společnosti, jejichž činnost spočívá v zisku z uměleckých, literárních nebo patentových práv. Daň ze zisku u takových společností činí 33,33 %. Pokud jde o společnosti, tak až na výše zmíněné výjimky, se nehradí žádná daň ze zisku. Druhou výjimkou jsou státní příslušníci z Francie, kteří nemohou prokázat, že v Monaku pobývali po dobu pěti let před 31. říjnem roku 1962. U individuálních osob s bydlištěm v Monaku se to má tak, že neplatí žádnou daň z příjmu nebo daň z majetku. Monako má však dědickou daň. Pokud se jedná o dědictví v přímé linii, tedy dědic je dítětem zemřelého, neplatí se daň z dědictví. V případě dědění mezi sourozenci se jedná o 8% daň, mezi strýci a synovci jde o 10% daň, mezi příbuznými jde o 13% daň a mezi nepříbuznými o 16% daň (Monaco, 2023).

K tomu, aby mohla FO v Monaku získat status rezidenta, tedy trvalé bydliště, musí být starší 16 let a chtít se usadit v Monaku nebo zde trávit alespoň 3 měsíce v roce. Dále je třeba, aby žadatel prokázal své ubytování formou dokladu. Tím je myšleno buď předložení kupní smlouvy o zakoupení nemovitosti v Monaku nebo smlouvy o pronájmu nemovitosti v Monaku na minimálně 1 rok nebo je třeba, aby žadatel měl funkci ředitele společnosti vlastnící nemovitost v Monaku nebo dokladu o pronájmu či vlastnictví nemovitosti příbuzného, se kterým bude žadatel v Monaku bydlet. Další podmínkou je prokázání finanční soběstačnosti žadatele, čímž je myšleno buď založení účtu v místní bance na jméno žadatele s minimálním vkladem 500 000 eur nebo předložením smlouvy o zaměstnání ve firmě se sídlem v Monaku nebo je možné, aby žadatel založil novou společnost v Monaku s tím, že bude schopna vytvořit minimálně 10 dalších pracovních pozic nebo zasláním podporujícího dopisu od příbuzného se kterým má v plánu žadatel v Monaku žít. Monacké občanství je možné získat po deseti letech, kdy má žadatel trvalé bydliště v Monaku (Zenturo Ltd., 2023).

O rezidentství v Monaku mají nejčastěji zájem známí sportovci nebo obecně lidé s vysokými příjmy, kteří nechtějí, aby podléhaly zdanění v místě, kde momentálně žijí. Tímto způsobem se tak vyhnou hrazení vysokých daní a nebudou přicházet o část svých příjmů.

5.2.2. Seychely

Jedná se o stát složený ze 115 ostrovů, jež se nachází v Indickém oceánu (viz obrázek 2) a jejich rozloha činí 459 km². Počet obyvatel je kolem 92 000. Úředními jazyky jsou angličtina, francouzština a seychelská kreolština. Jedná se o prezidentskou republiku, která vznikla v roce 1976. Oficiální měnou je seychelská rupie. Začátkem tisíciletí patřily Seychely mezi nejoblíbenější daňové ráje, kde si lidé ukryvali majetek před zdaněním v jejich zemi.



Obrázek 2: Poloha Seychel

Zdroj: (Whereig.com, 2023)

Koncem roku 2017 byla v zemi zavedena daň z příjmu a daň z nepeněžitých výhod. Daní z nepeněžitých výhod se rozumí daň, kterou hradí zaměstnavatel z benefitů, jež poskytl zaměstnanci. Jde například o ubytování, stravné, pojištění nebo transport. V polovině roku 2018 došlo k řadě změn v sazbách daní a šlo o progresivní režim zvýšení daní. Existují 4 koše zdanění příjmů, které jsou rozděleny podle hrubého měsíčního příjmu FO. Do prvního koše spadají lidé, kteří vydělají 0 až 8 555,50 SCR. V přepočtu tedy hrubý příjem od 0 Kč do zhruba 14 350 Kč. U prvního koše je sazba zdanění 0 % a to jak pro občany, tak i pro cizince. Do druhého koše spadají příjmy od 8 555,51 SCR do 10 000 SCR, v přepočtu jde o příjmy od cca 14 351 Kč do 16 773 Kč. Občané platí daň 15 % z částky přesahující 8 555,50 SCR a cizinci 15 % z částky nepřesahující 10 000 SCR. Do třetího koše spadají příjmy od 10 000,01 do 83 333 SCR, v přepočtu od 16 774 Kč do 139 779 Kč. Pro občany daň činí 216 SCR, v přepočtu 362 Kč, plus 20 % z částky přesahující 10 000 SCR. Pro cizince daň činí 1 500 SCR, v přepočtu 2 516 Kč, plus 20 % z částky přesahující 10 000 SCR. V posledním koši jsou lidé s příjmy nad 83 333,01 SCR, v přepočtu cca 139 780 Kč. Občané hradí daň 14 883,28 SCR (cca 24 965 Kč) a 30 % z částky převyšující 83 333 SCR. Cizinci zaplatí daň 16 166,60 SCR (cca 27 117 Kč) a 30 % z částky převyšující 83 333 SCR. Daň z příjmu je v Seychelách sražena z příjmu zaměstnance zaměstnavatelem, který ji měsíčně hradí státu. U společnostech, kde je zisk získaný mimo Seychely, lze uplatnit nízké či nulové zdanění (SRC, 2023).

Koncem roku 2021 byly Seychely vyřazeny ze seznamu nekooperujících jurisdikcí EU. V tuto chvíli však stále nesplnily veškeré daňové standardy k tomu, aby byly považovány za

spolupracující zemi. V roce 2017 došlo ke změně právních předpisů a nově tak společnosti musejí ukládat účetní záznamy na území Seychel a pokud daňové úřady požádají o záznamy, musí společnost oznámit přesnou adresu, kde se nacházejí. K tomu společnosti musí přiložit seznamy se jmény ředitelů, akcionářů a vlastníků společnosti u registrátora. Tyto seznamy v případě zažádání úřadu musí vydat (Terr Invest, 2017).

Z výše uvedeného se tedy Seychely dají i nadále považovat za daňový ráj. Anonymita zde stále existuje, avšak pokud si o informace společnosti zažádá úřad z jiné země, seychelský úřad mu seznam jmen zašle.

5.2.3. Delaware, USA

Jedná se o stát ležící na východním pobřeží Spojených států amerických (viz obrázek 3) a jeho rozloha činí 6 452 km². Počet obyvatel je kolem 900 000. Byl to první stát, který ratifikoval Ústavu USA roku 1787. USA je třetí nejlidnatější zemí skládající se z 50 států. Oficiální měnou je americký dolar. Úřední jazyk oficiálně není žádný, ale formálně jím je angličtina.



Obrázek 3: Poloha Delaweru

Zdroj: (The Nations Online Project, 2023)

V USA je celkem 5 států z 50, kde se nehradí daň z obratu, jsou jimi Aljaška, Delaware, Montana, New Hampshire a Oregon. I tak v některých městech těchto států mohou být vybírány spotřební daně nebo daně z příjmů. V Delawaru se však vybírá vysoká daň z příjmů (výjimka je u majitelů firem, kteří nejsou rezidenty) díky čemuž se na území tohoto státu nevybírá daň z nemovitosti, daň z obratu a také daň z přidané hodnoty (Investopedia, 2022).

Díky tomu je možné zboží v Delawaru zakoupit a poté prodat bez nutnosti hrazení daně z přidané hodnoty. Společnosti s ručením omezením hradí roční paušální poplatek státu ve výši 300 amerických dolarů. Korporace platí v rozmezí 175 až 400 amerických dolarů v závislosti na typu korporace a počtu akcií. Díky paušálnímu poplatku mají firmy jasno, co se týče plánů ohledně daňových povinností a přináší jim to pocit jistoty. Delaware nezveřejňuje obchodní

rejstříky veřejnosti, stále je zachována anonymita. Také je politicky a ekonomicky stabilní, a to primárně z důvodu, že USA patří mezi nejsilnější země celého světa ekonomicky i politicky (Tetra consultants, 2022).

Z těchto důvodů je Delaware hodně využíváný a oblíbený. Dlouho se o něm mluvilo jako o tajném daňovém ráji, jelikož ho neprovází množství kauz o daňových únicích jako například Britské Panenské ostrovy nebo Panamu.

5.2.4. Britské Panenské ostrovy

Jedná se o souostroví skládající se z více než 50 ostrovů (viz obrázek 4) spadajících pod Spojené království, jejichž zámořské území a rozloha činí 153 km². Počet obyvatel je kolem 22 000. Britské Panenské ostrovy byly prvně osídleny kolem roku 100 před naším letopočtem. Oficiální měnou je americký dolar. Úředním jazykem na území Britských Panenských ostrovů je angličtina.



Obrázek 4: Poloha Britských Panenských ostrovů

Zdroj: (Whereig.com, 2023)

Britské Panenské ostrovy (dále jen „BVI“) jsou jedny z nejznámějších daňových rájů na světě, a to z několika důvodů jako například ekonomická stabilita, reputace a díky britskému právnímu systému. Společnosti mohou vydat akcie na jméno majitele, avšak musejí zůstat na území BVI a fyzicky zůstat u registrátora. Právní norma BVI offshore společností je pojmenována jako International Business Company. Tyto společnosti nemohou podnikat či uzavírat obchody s rezidenty a také mohou vlastnit pouze své sídlo na území BVI, žádné jiné nemovitosti. Takovéto společnosti nehradí BVI daň z příjmu a mohou mít minimálně 1 jednatel, který není rezidentem BVI. BVI má velkou část svých příjmů z daně ze mzdy, dovozních cel, licenčních poplatků atd. (Parker & Hill, 2023).

Společnosti (International Business Company) hradí každoročně poplatek BVI v závislosti na výši akcií. V případě základního kapitálu do 50 000 amerických dolarů se hradí poplatek 350 amerických dolarů ročně. Pokud je základní kapitál větší než 50 001 amerických

dolarů, hradí se poplatek 1 100 amerických dolarů. Daň z kapitálových výnosů není vybírána. Stejně tak daň z přidané hodnoty a srážkové daně. Pokud osoba není zaměstnancem BVI, daň z příjmů není vybírána. Daň ze mzdy činí 10 % pro malé firmy a až 14 % pro velké firmy v případě, že se jedná o zaměstnavatele podnikající v BVI. Sociální pojištění hradí zaměstnanec ve výši 4 % a zaměstnavatel ve výši 4,5 % (GSL, 2023).

6. SROVNÁNÍ DAŇOVÝCH RÁJŮ PANAMA A BAHAMY

Poslední kapitola bakalářské práce je zaměřena na bližší porovnání dvou daňových rájů, Panamy a Baham. Charakteristika čtyř daňových rájů výše slouží k nastínění fungování různých daňových rájů po celém světě k lepšímu porozumění porovnání daňových rájů Panamy a Baham. Nachází se zde popis obou států, vymezení jednotlivých daní, které se na území vybírají a také historie v souvislosti se zařazením na seznam nekooperujících jurisdikcí EU. Koncem kapitoly je shrnuto několik kritérií, které byly použity k porovnání těchto dvou určených daňových rájů, z nichž jedno je zhodnocení jednotlivých kauz, které pohnuly celým světem a díky nimž se problematikou daňových rájů intenzivněji začala věnovat sama EU, OECD a další světové organizace.

6.1. Panama

Panama je stát nacházející se mezi Jižní a Severní Amerikou, konkrétně propojuje Střední a Jižní Ameriku (viz Obrázek 5). Sousedí s Kostarikou a Kolumbií. Hlavním městem Panamy je Panama. Počet obyvatel je kolem 4 000 000. Úředním jazykem je španělština, ale větší množství obyvatel používá také angličtinu. Panama se rozléhá na 75 517 km² a nachází se zde známý Panamský průplav. Oficiální měnou je panamská balboa a americký dolar, který převzala v roce 1904 jako první latinskoamerická země (Countryaah.com, 2022).



Obrázek 5: Poloha Panamy

Zdroj: (Countryaah.com, 2022)

Panama se na seznamu nespolupracujících zemí s EU objevila již v roce 2017. V první polovině roku 2018 byla přemístěna na tzv. šedý seznam, tedy do přílohy seznamu, kde jsou uvedeny země, které se zaslíbily ke splnění globálních daňových standardů. Ve druhé polovině stejného roku se nacházela stále v šedém seznamu. Již začátkem roku 2020 se Panama znovu objevila na blacklistu EU a během aktualizací seznamu se na něm nacházela bez výjimky. Poslední aktualizace seznamu proběhla v únoru roku 2023 (European Commission, 2023).

S EU je Panama druhou smluvní stranou Asociační dohody EU, kde je v obchodní části dohody vyobrazena představa o zóně volného obchodu mezi smluvními stranami. Spolu s tím je zde popsána snaha o vytyčení podmínek, které by pomohly oběma stranám k růstu investic a kapitálu. Dále se v dohodě nachází ustanovení o snížení cel, otevření trhu s veřejnými zakázkami, ochranu zeměpisných označení a tak podobně. Panama i EU se dohodly na plnění závazků, jež vyplývají z Asociační dohody, a dokonce přiloží ruku k dílu větším podílem, než bylo předem dohodnuto. Přímou s ČR má Panama podepsáno několik dohod jako například dohodu o zabránění dvojímu zdanění z roku 2012 nebo dohodu o podpoře a vzájemné ochraně investic z roku 2000. Panama není pro ČR prioritní zemí k zahraniční spolupráci a jejímu rozvoji, jelikož není zemí výjimečnou vzhledem ke zbytku světa a také k její poloze (BusinessInfo.cz, 2023).

6.1.1. Daně

Daň z příjmu je hrazena na základě určení, zda jsou příjmy domácí tzv. byly získané na území Panamy nebo zda jsou zahraniční, FO nebo PO má sice sídlo v Panamě, ale příjmy získává mimo ni. Tedy příjmy získané na jejím území vždy podléhají dani z příjmu bez ohledu na to, zda je daňovým subjektem rezident či nerezident. Rezidenství je rozhodující u dani z příjmu FO, u zaměstnanců, kdy zaměstnavatel ze mzdy vybírá srážkovou daň např. na sociální zabezpečení atp. Společnosti, které získávají zisk na území Panamy, mají fixně stanovenou daň z příjmu a to na 25 %. A společnosti, které nezískávají zisk na jejím území, jsou od daně osvobozeny (Pwc, 2023).

Daň z příjmu FO je stanovena ve třech sazbách následovně. Pokud dostává FO roční odměnu za odvedenou práci na území Panamy do 11 000 USD, neodvede daň žádnou. V případě ročního příjmu od 11 001 USD do 50 000 USD je daň stanovena sazbou ve výši 15 %. Jestliže FO dosahuje příjmu nad 50 000 USD ročně, odvede daň ve výši 25 %. Cizinci, kteří získávají zisk v Panamě a pobývají na jejím území alespoň 183 dní v roce, nejsou osvobozeni od daně a hradí ji stejným způsobem jako občané země (BusinessInfo.cz, 2023).

Daň z přidané hodnoty je v Panamě ve výši 7 %. Jedná se o obecnou sazbu daně. Vyšší sazba je u alkoholických nápojů ve výši 10 % a u tabákových výrobků ve výši 15 %. DPH nedopadá na vývoz. Od DPH jsou osvobozeny některé výrobky jako například léky a kojenecká výživa. Clo dopadá na veškeré zboží, které bylo dovezeno do Panamy. Cla mají na starost panamské celní úřady a pouze ony je mohou vyměřovat. Panama má daň nazvanou selektivní spotřební daň, která se vztahuje na zboží, služby a potraviny. Zbožím je na mysli například

drahé automobily, šperky, tabák nebo také alkoholické nápoje. Službami se rozumí například satelitní televize nebo mobilní služby a u potravin je známá například daň z cukru, kdy je navýšená daň u výrobků, které obsahují nadbytečný cukr (Pwc, 2023).

Poplatek za společnost se hradí každoročně. První rok poplatek činí 250 USD (zhruba 5 625 Kč) a každý další rok 300 USD (cca 6 749 Kč) (BusinessInfo.cz, 2023).

Sociální zabezpečení odvádí zaměstnavatel platbou ve výši 12,25 % z celkové mzdy a zaměstnanec hradí 9,75 % (Deloitte, 2023).

Daň z nemovitých věcí dopadá na nemovitosti, které jsou využívány k trvalému pobytu vlastníka a také ke komerčnímu užití. Sazby daně u nemovitostí, které využívá vlastník, jsou rozděleny dle tržní hodnoty nemovitosti. Do tržní hodnoty 120 000 USD je sazba daně 0 %. Za nemovitost v hodnotě od 120 001 USD do 700 000 USD se hradí daň sazbou 0,5 % a za nemovitosti nad 700 001 USD je sazba daně 0,7 % z tržní hodnoty (Deloitte, 2023).

6.1.2. Status rezidenta

K získání rezidenství v Panamě lze dospět několika možnostmi. První možností je investice do panamského programu znovuoživení lesů ve výši 40 000 USD (899 920 Kč) nebo 80 000 USD (1 799 840 Kč). Po jednorázové investici dostane investor vízum, které je třeba obnovit každý rok a v případě investice vyšší částky je po roce možné získání permanentního rezidenství. Pokud investor uhradí menší částku, permanentní rezidenství mu bude uděleno po pěti letech. Po pěti letech je také možné zažádat o občanství. Možností k získání rezidenství je i vlastnění nemovitosti na území Panamy v minimální výši 500 000 USD (11 249 000 Kč) (La Vida, 2023).

Nejlevnější možností je investice do zmíněného programu, ale nejefektivnější je vlastnění nemovitosti vzhledem k rychlejšímu procesu získání rezidenství.

6.1.3. Panamské dokumenty (Panama Papers)

Panamské dokumenty, v anglickém znění Panama Papers, jsou souborem více než jedenácti milionů dokumentů z průběhu let 1977 až 2015, které byly předány německým novinám *Suddeutsche Zeitung* anonymní osobou. Dokumenty obsahovaly vnitřní komunikaci panamské advokátní firmy Mossack Fonseca, která byla založena roku 1977 a zabývala se poskytováním finančních služeb firmám nebo osobám, které chtěly ukrýt finanční prostředky a majetek. Mossack Fonseca byla v době svého působení čtvrtou největší firmou poskytující finanční služby v zakládání offshore společností. Firma poskytla služby více než 300 000

společností, z nichž zhruba polovina byla registrována v BVI, a i ve Velké Británii. Pro efektivnější praktiky firmy se zakládáním a následným prodejem offshore společností bylo potřeba získat na jejich stranu alespoň nějaké finanční instituce. Právě i takové informace se objevily v uniklých dokumentech. Konkrétně se Mossack Fonseca domluvila s několika bankami na spolupráci. Dané banky porušovaly předpisy sloužící k zabránění praní peněz a také otevíraly účty společnostem, které neměly jasného majitele. Mezi nimi se objevila i již zkrachovalá banka z ČR eBanka, která spadala pod skupinu České pojišťovny. Dokumenty následně převzalo a do hloubky se jimi zabývalo Mezinárodní konsorcium investigativních novinářů, v anglickém znění International Consortium of Investigative Journalists („dále jen ICIJ“), a to ve složení více než 379 investigativních novinářů celkem ze 109 zemí. Primárním cílem bylo zanalyzování dokumentů k objasnění nelegálních daňových úniků po celém světě (Investigace.cz, 2016).

Mossack Fonseca nabízela také službu laicky řečeno praní nezákonně získaných peněz. Tedy nelegálně získané peníze se mají zdát jako získané z legální činnosti. Jde o úmyslné převedení nebo přeměnu peněžních prostředků s tím, že dotyčný převádějící nebo přeměňující prostředky vynakládá snahu o skrytí informací o jejich skutečném původu. Mossack Fonseca na tuto činnost zřídila speciální oddělení nazývajícím se MF Escrow. Přes něj se veškeré tyto činnosti řídily, především tedy převody peněžních prostředků mezi vlastními firmami a zákazníky s tím, že ve finále se transakce jeví jako naprosto legitimní a standardní. Za tyto praktiky si firma účtovala 10 % z peněžních prostředků, které chtěl zákazník převést. Příkladem, který se dostal na veřejnost díky úniku dat, jsou manažeři značky Siemens, kteří si přes MF Escrow objednali převody, které nakonec skončily na švýcarských a jiných účtech. Peníze tak prošly přes několik účtů v různých koutech světa. Pro klienty z EU tuto službu poskytovala i firma pocházející ze Slovenska. Po úniku dat se firma Mossack Fonseca stala nejznámější firmou poskytující finanční služby v oblasti založení offshore firem. Firma ztratila svou pověst a důvěru klientů. Proto dne 14. března roku 2018 vydala své poslední prohlášení ve kterém oznamuje ukončení své činnosti z důvodu pošpinění reputace firmy a dopadu na jejich činnost vzhledem k enormnímu zájmu ze strany veřejnosti a politických činitelů po celém světě (Investigace.cz, 2016).

Anonym předal dokumenty německým novinářům v roce 2015 a první zveřejněné články byly vydány v první polovině roku 2016 s odhalením a vysvětlením praktik několika významných osobností a společností. Zanalyzování dokumentů trvalo investigativním novinářům přes jeden rok. I po pár letech od první zmínky od Panama Papers se stále vyšetřují

některé daňové úniky soudně po celém světě. Například na Maltě byl obviněn náčelník štábu bývalého premiéra z praní peněz pocházejících z nelegálních činností a podvodů. V Peru se kandidát na prezidenta snažil o zastavení soudního řízení ohledně jeho osoby v souvislosti s praním peněz pocházejících z nelegálních činností a v USA se díky Panama Papers začalo připravovat několik právních předpisů týkajících se daňových podvodů. Několik desítek vlivných osobností díky odhalení přišlo o práci a někteří také o svobodu. Politici přišli o místa v zemích jako je Mongolsko, Španělsko apod. V Pákistánu byl odsouzen premiér Nawaz Sharif k 10 letům vězení a pokutě v řádech milionů dolarů (ICIJ, 2021).

V dokumentech se objevili i Češi, kterých se týkalo přes 250 000 dokumentů z 11 000 000. Češi tak figurují ve více než 2 % uniklých dokumentů. V dokumentech se také objevila jména zhruba 140 významných politiků z více než 50 zemí. Unikly primárně dokumenty jako zakládací listiny, akcie, ale také komentáře ke smlouvám a přímá e-mailová komunikace. Češi měli nejraději na základě uniklých dokumentů daňové ráje jako Seychely, Britské Panenské ostrovy, Panamu apod. Firmu Mossack Fonseca využívali nejvíce majitelé solárních elektráren, developři, obchodníci s diamanty, majitelé firem provozujících služby IT apod. Mezi uniklými českými jmény se objevily lidé jako například slavný tenista Tomáš Berdich, který spoluvlastnil solární elektrárnu s Petrem Skopalem. Unikla i e-mailová komunikace z konce druhého tisíciletí o převodu peněžních prostředků mezi firmou Mossack Fonseca a českým podnikatelem Radovanem Krejčířem, který je momentálně ve výkonu trestu odnětí svobody v Jihoafrické republice za vraždu a další zločiny. Další známou osobou nacházející se v Panama Papers je Daniel Křetínský, který je českým miliardářem, spoluvlastníkem fotbalových klubů AC Sparta Praha a West Ham United FC. Křetínského firma nazývající se Wonderful Yacht Holdings registrovaná na BVI také vzbudila zájem českých úřadů. Posledním příkladem zajímavé osoby vyskytující se v uniklých dokumentech je Petr Kellner, který měl spolu se svou manželkou několik společností registrovaných v BVI (Investigace.cz, 2016).

Vzhledem k odhalení offshore společností v takovém měřítku se zemím po celém světě podařilo získat zhruba 1,36 miliardy dolarů na neodvedených daních a pokutách. I přes to se stále vyšetřují stovky otevřených případů. Vláda Panamy se ke kauze zpočátku stavěla skepticky, ale i přes to podepsala Mnohostrannou úmluvu OECD o výměně informací v daňových záležitostech (ICIJ, 2021).

6.2. Bahamy

Bahamy se celým svým názvem nazývají Bahamské společenství. Jedná se o stát nacházející se v blízkosti Floridy, USA a Kuby (viz obrázek 6). Je to ostrovní stát ležící v Atlantském oceánu skládající se z 30 větších ostrovů a stovek menších ostrovů. Hlavním městem je Nassau. Rozloha Baham je 13 940 km². Úředním jazykem je angličtina. Počet obyvatel činí kolem 390 000. Státním zřízením Baham je konstituční monarchie, kde však monarcha nezastává výkonnou moc. Oficiální měnou je bahamský dolar (GEOGRAF.IN, 2023).



Obrázek 6: Poloha Baham

Zdroj: (GEOGRAF.IN, 2023)

Bahamy se na seznamu nekooperujících zemí EU poprvé objevily až v prvním čtvrtletí roku 2018. V polovině téhož roku byly Bahamy přemístěny na šedý list, tedy do přílohy seznamu zemí, které se zavázaly ke splnění globálních daňových standardů a tím ke snížení ztrát na daních, které zažívá většina zemí na světě, primárně země nacházející se v EU. Na šedém seznamu se Bahamy nacházely do konce roku 2019 a to z toho důvodu, že Bahamy splnily potřebné kroky neboli reformy ve svých vlastních právních předpisech a tím splnily kritéria EU v daňové oblasti. Tím také dokázaly jako jeden z nejnámějších daňových rájů snahu o zastavení daňových úniků a finančních zločinů odehrávajících se na jejich území. Na seznamu se nenacházely 3 roky, znovu se na seznamu však objevily koncem roku 2022 a setrvávají na něm dodnes. Znovuzařazení na seznam bylo dle EU z toho důvodu, že Bahamy nebyly schopné nadále opatřit dodržování EU předpisů a výměny informací v daňové oblasti (European Commission, 2023).

6.2.1. Daně

Na Bahamách byla začátkem roku 2015 v rámci reformy daňového systému zavedena daň z přidané hodnoty, a to ve dvou sazbách. První sazba je ve výši 0 % a druhá sazba ve výši 10 %. 0% sazba daně dopadá na zboží, které je z Baham vyvážené do zahraničí ke koncovým

zákazníkům, takové zboží může být rovnou i osvobozené od DPH. Obě sazby se pak vztahují na služby nebo zboží, jež se dováží na Bahamy nebo které se kupuje a prodává k využití na Bahamách (Department of inland revenue, 2023).

Na Bahamách se každoročně vybírá daň z nemovitých věc, záleží však na vlastnictví. Tyto sazby jsou vybírány u nemovitostí, které jsou užívané vlastníkem. 0,75 % odvádí vlastníci nemovitostí za nemovitost, jejichž tržní hodnota činí 250 000 BSD až 500 000 BSD. U nemovitostí, jejichž tržní hodnota přesahuje 500 000 BSD, ale nepřesahuje 5 000 000 BSD, se hradí daň z nemovitých věcí ve výši 1 %. Pokud jde o pozemek, na němž nebyla vybudována žádná budova, sazba daně činí 100 BSD v případě tržní hodnoty pozemku do 7 000 BSD a u tržní hodnoty pozemku přesahující 7 000 BSD sazba daně činí 1,5 % z tržní hodnoty. U ostatního nemovitého majetku tržní hodnoty do 500 000 BSD je sazba stanovena na 1 % z tržní hodnoty a u majetku tržní hodnoty přesahující 500 000 BSD sazba daně činí 2 % ročně z tržní hodnoty (Department of inland revenue, 2010).

Bahamský daňový systém nestanovuje žádnou daň z příjmu, ať už pro FO nebo PO. To stejné platí pro daň z kapitálových výnosů a srážkovou daň. Na Bahamách jsou vybírány jen daně z nemovitých věcí, DPH a pojistné na sociální zabezpečení ve výši 9,8 %, kdy 3,9 % hradí přímo zaměstnavatel a zbylých 5,9 % hradí zaměstnanec. U osob samostatně výdělečně činných daň činí 8,8 % z průměrného měsíčního příjmu s maximální hranicí 3 077 BSD měsíčně (cca 70 209 Kč) (Delloite, 2022).

6.2.2. Status rezidenta

Status rezidenta lze získat několika způsoby. Prvním je uzavření manželského sňatku s občanem Baham s tím, že je možné po 5 letech požádat o rezidenství nebo o občanství. Poplatek za žádost o občanství činí 200 BSD a 10 BSD za poštovní známku. Druhým způsobem je vlastnění nemovitosti na území Baham, kdy vlastník může získat identifikační kartu vlastníka domu, což je určitý druh povolení k pobytu. Bahamská vláda také uvádí, že v případě pořízení nemovitosti ve výši 750 000 BSD (zhruba 17 113 137 Kč) a výše, bude jeho žádost o rezidenství rychleji posouzena. Dále policisté a vězeňští pracovníci pracující pro vládu mohou získat status s tím, že ve služebním poměru odpracovali minimálně 10 let, to samé platí u pracujících zdravotních sestřiček nebo bratrů a učitelů. Za žádost se hradí poplatek ve výši 200 BSD a 10 BSD za poštovní známku. Poplatek za certifikát o rezidenství činí 15 000 BSD (337 470 Kč) (The Government of The Bahamas, 2023).

Nejjednodušší cestou k získání rezidenství je tak pořízení nemovitosti. Ceny se pohybují v řádech statisíců BSD. Nejrychlejší cestou je pak pořízení dražší nemovitosti v hodnotě přes 750 000 BSD.

6.2.3. Bahamské dokumenty (Bahamas leaks)

Bahamské dokumenty, v anglickém znění Bahamas leaks, jsou uniklé dokumenty, které jako v případě kauzy Panama Papers obdržely německé noviny Süddeutsche Zeitung spolu s ICIJ. Jde o soubor 1 300 000 interních dokumentů z obchodního rejstříku na Bahamách v průběhu let 1990 až 2016. Data obsahují informace o offshore společnostech, konkrétně jména ředitelů a akcionářů zhruba 176 000 společností (The Guardian, 2016). První články ke kauze, které odhalily známé osobnosti a politiky, vyšly v roce 2016.

Nejvýznamnější osobou uveřejněnou v souvislosti s Bahamas leaks je bývalá komisařka EU pro hospodářskou soutěž Neelie Kroes, jež se v dokumentech objevila v pozici ředitelky společnosti mezi lety 2000 až 2009. Komisařkou EU se stala v roce 2004, přičemž komisaři nemohou vykonávat jinou profesionální činnost. Další politickou osobou, jejíž jméno se vyskytovalo v dokumentech, je bývalý ministr dolů a energetiky v Kolumbii (Euronews., 2016).

Bahamy podepsaly bilaterální dohody o výměně informací dohromady se zhruba 30 zeměmi mezi nimiž jsou i jiné daňové ráje. I přes to úředníci vyšetřující daňové podvody či úniky nemohou získat informace o jednotlivcích jednoduše. Aby je mohli získat, musí znát alespoň název banky, u které má daňový subjekt účet nebo přímo název offshore společnosti daňového subjektu. V bahamských bankách je ukryto něco kolem 250 miliard USD. Na konferencích offshore poskytovatelů finančních služeb se mezi partnery nachází také pečeť Bahamského společenství. Primárními 2 důvody, proč si lidé vybírají Bahamy, jsou anonymita a absence daní z příjmů, ze zisků a dědictví (The Guardian, 2016).

6.3. Srovnání států Panama a Bahamy

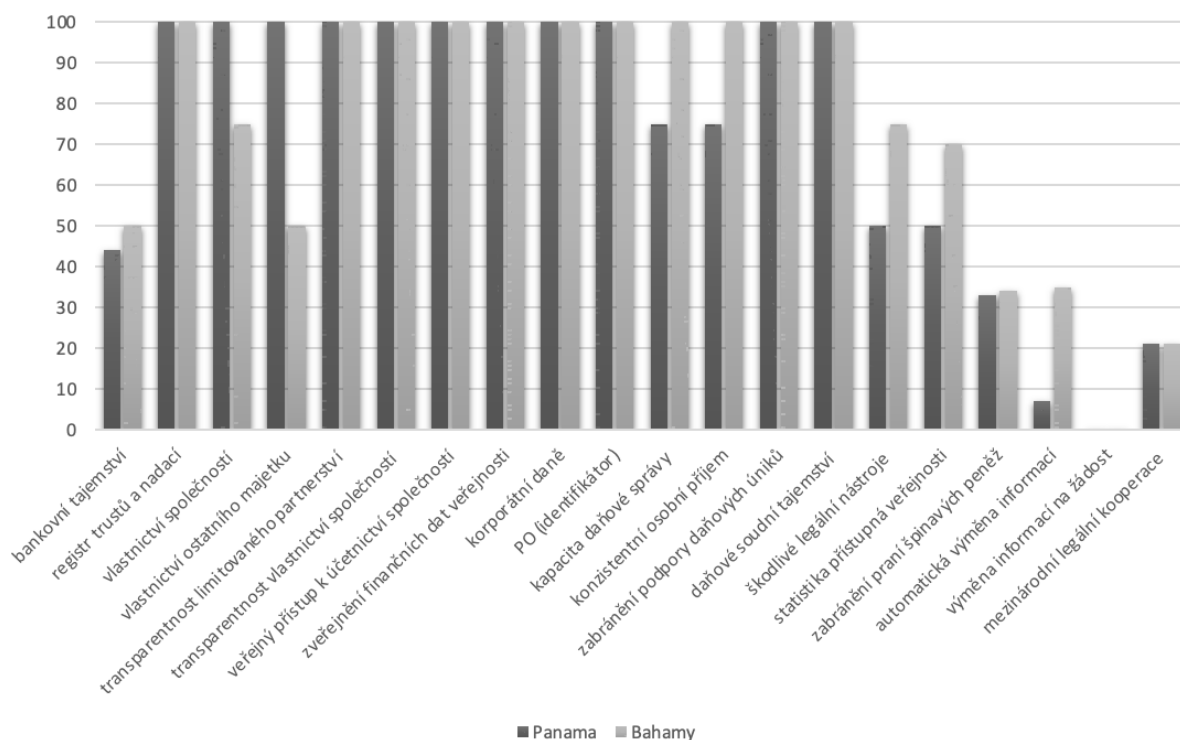
V této podkapitole je kladen důraz na 3 různá kritéria k porovnání těchto daňových rájů. Prvním je Financial Secrecy Index, jež sestavuje organizace Tax Justice Network na základě veřejně přístupných informací o jednotlivých zemích s ohledem na rozsah jejich finančních aktivit, finančního tajemství země apod. Druhým je získání rezidenství v jednotlivých státech a s tím spojenými náklady. Posledním kritériem je posouzení velikosti kauz s ohledem na jejich dopad na daňový ráj.

6.3.1. Financial Secrecy Index

Financial Secrecy Index je index, který sestavuje žebříček zemí na základě jejich údajů jako jsou ekonomika, finanční tajemství země, rozsah finančních aktivit atd. Stanovuje jej organizace Tax Justice Network.

Skóre tajnosti mají obě země na podobné úrovni. Dané skóre lze vyčíslit od 0 do 100, kdy 0 představuje nulovou míru finančního tajemství dovoleného právním a finančním systémem země a 100 představuje neomezený rozsah finančního tajemství. Skóre se skládá z několika složek: registrace vlastníka, transparentnost společnosti, integrita daňové a finanční regulace a mezinárodní standardy a kooperace. Všechny složky se dále skládají z indikátorů. První indikátor se nazývá bankovní tajemství, který posuzuje, jaké informace jsou banky povinny shromažďovat a oznamovat, jestli jsou dané informace přístupné úřadům a zda jsou v právních předpisech uvedeny nějaké následky porušení bankovního tajemství. Dalším indikátorem je registr trustů a nadací, který posuzuje rozsah dostupnosti informací na internetu o trustech a nadacích. Dále vlastnictví společností posuzující, zda jurisdikce požaduje informace o vlastnících společností při založení a oznámení při případných změnách. Indikátor vlastnictví ostatního majetku, který hodnotí, zda jurisdikce zveřejňuje informace o vlastnících například nemovitého majetku. Následující indikátor se nazývá transparentnost limitovaného partnerství a ten posuzuje danou transparentnost na základě záznamů o vlastnictví. Mezi další indikátory patří indikátor transparentnosti vlastnictví společností ve smyslu, zda jurisdikce požadují veškeré informace o vlastníkovi a zda jsou takové informace přístupné. Indikátor veřejného přístupu k účetnictví společností a zda je požaduje jurisdikce k následnému zveřejnění přístupnému veřejnosti, indikátor zveřejnění finančních dat veřejnosti ke komparaci s ostatními zeměmi, indikátor korporátních daní ve smyslu zveřejňování smluv apod., indikátor právnické osoby, tedy zda jurisdikce vyžaduje používání identifikačního čísla pro PO při využívání finančních transakcí, indikátor kapacity daňové správy ve smyslu zaopatřování dat a následného zpracování ve snaze o spravedlivé vyměření daně u PO snažících se o uniknutí hrazení daní, indikátor konzistentního osobního příjmu, tedy zda jurisdikce ukládá daň z příjmů FO a jaké jsou podmínky pro rezidenty a nerezidenty. Dále se jedná o indikátor zabránění podpory daňových úniků, indikátor daňového soudního tajemství posuzujícího transparentnost soudů v daňových případech, indikátor škodlivých legálních nástrojů v oblasti práva, indikátor veřejné statistiky ve smyslu přístupu veřejnosti ke statistikám v oblasti finanční, investiční transparentnosti apod., indikátor zabránění praní špinavých peněz, indikátor automatické výměny informací v daňové oblasti s ostatními zeměmi, indikátor výměny informací na žádost

úřadů z jiné země a posledním indikátorem je mezinárodní legální kooperace tedy to, jakým způsobem se země účastní. Jednotlivé indikátory jsou zhodnoceny na základě informací o dané zemi a následně vyděleny počtem indikátorů z čehož vyjde hodnocení země jako celku. Celkové skóre Panamy je na úrovni 73/100 a Bahamy získaly 75/100 (Tax Justice Network, 2022).



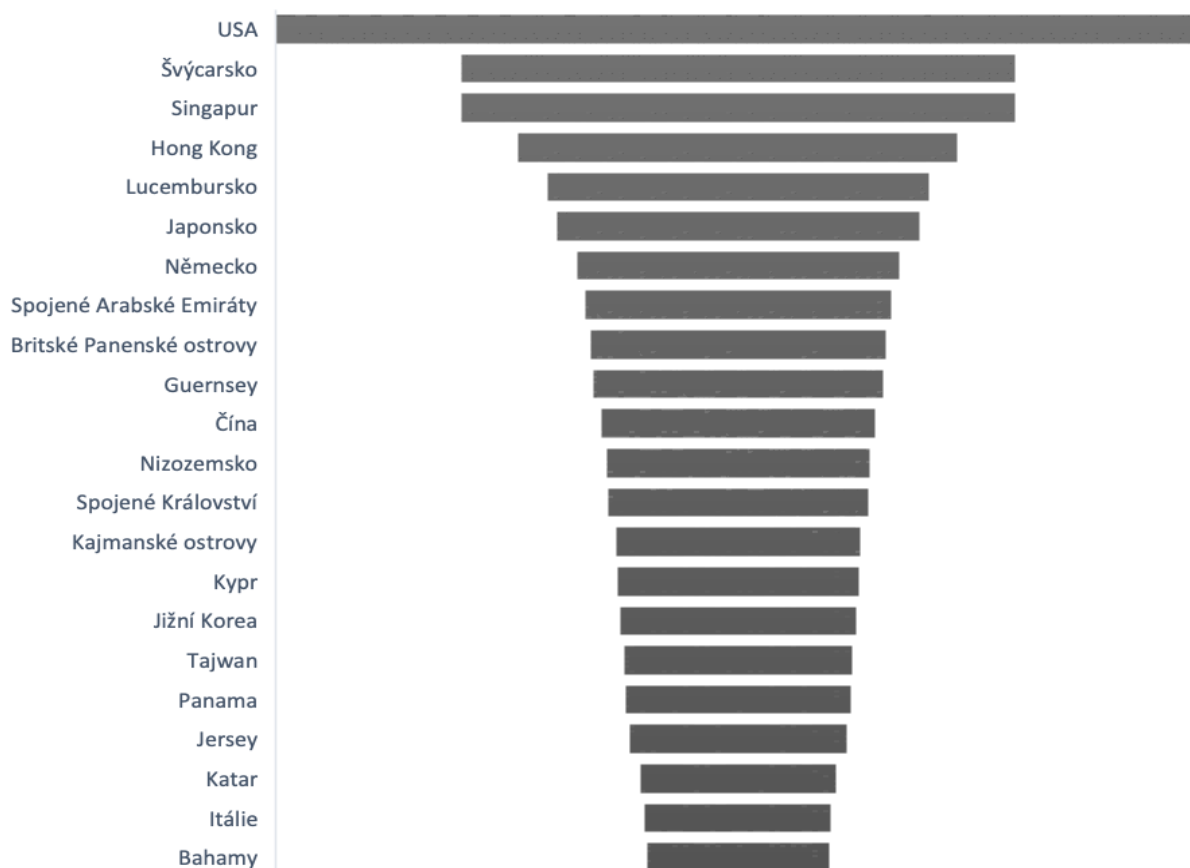
Grafické znázornění č. 3: Jednotlivé identifikátory a jejich hodnoty obou jurisdikcí

Zdroj: zpracováno dle (Tax Justice Network, 2022)

Dále záleží na měřítku globální váhy země ve vztahu k ostatním zemím. Tím je myšleno, kolik služeb ve finanční oblasti daná země poskytuje rezidentům jiných zemí. Hodnoty jsou uvedeny jako procento všech finančních služeb poskytovaných globálně nerezidentům. Panama získala 0,188 % a Bahamy pouze 0,072 %. Konečným měřítkem je Financial Secrecy Index, který je kombinací skóre tajnosti a měřítka globální váhy. Panama má ve výsledku 474 bodů a Bahamy 385. Panama se na žebříčku nachází na 18. místě a Bahamy jsou na 22. místě (Tax Justice Network, 2022).

V níže uvedeném grafickém znázornění se nachází prvních 22 zemí, které mají nejvyšší Financial Secrecy Index. Na prvním místě se nachází USA s 1 951 body, druhé místo obdrželo Švýcarsko s 1 167 body, třetí místo Singapur se stejným počtem bodů jako Švýcarsko avšak s menším skóre tajnosti, na čtvrtém místě Hong Kong s 927 body, dále Lucembursko

s 804 body, Japonsko se 765 body, Německo s 681 body, Spojené Arabské Emiráty s 648 body, Britské Panenské ostrovy s 621 body, Guernsey s 610 body, Čína s 578 body, Nizozemsko s 556 body, Spojené Království s 547 body, Kajmanské ostrovy s 516 body, Kypr s 510 body, Jižní Korea se 499 body, Tajwan se 482 body, Panama se 474 body, Jersey se 459 body, Katar se 412 body, Itálie se 393 body a Bahamy se 385 body. Česká republika se na žebříčku umístila až na 92. místě se 114 body (Tax Justice Network, 2022).



Grafické znázornění č. 4: Žebříček zemí dle velikosti FSI

Zdroj: zpracováno dle (Tax Justice Network, 2022)

6.3.2. Prvotní náklady v souvislosti se získáním rezidenství



Grafické znázornění č. 5: Počáteční náklady

Zdroj: vlastní zpracování

Počátečními náklady v grafickém znázornění viz výše je myšleno především získání rezidentství a s tím spojené poplatky a výše daně z nemovitostí a z příjmu. V obou státech je nejjednodušším způsobem získání rezidentství a tím i získání možnosti provádění daňové optimalizace pomocí nákupu nemovitostí. Na Bahamách je třeba zakoupit nemovitost v minimální výši alespoň 17 113 137 Kč. Z této částky je třeba odvádět každoročně daň z nemovitých věcí ve výši 171 131,37 Kč. Celkové poplatky za získání statusu rezidenta činí 343 194,58 Kč a skládají se z poplatku za žádost a poplatku za vystavení certifikátu o trvalém bydlišti. Na Bahamách se v případě podnikání a získávání zisku nevybírá žádná daň z příjmu. Celkové náklady by tak činily 17 626 463 Kč (Department of inland revenue, 2010).

V prostředním sloupci jsou rozebrány celkové náklady prvního roku v Panamě. Pořízení nemovitosti není nejlevnější možností získání rezidentury, avšak je nejrychlejší. Nemovitost je třeba zakoupit v minimální výši 11 249 000 Kč. Sazba daně z nemovitých věcí je při dané tržní hodnotě nemovitosti ve výši 0,5 %, což činí daň ve výši 56 245 Kč. Tuto daň je třeba hradit každoročně a jedná se o sazbu daně pro nemovitost, jež se využívá k permanentnímu

rezidenství. Daň z příjmů není vybírána v případě, že zisky pocházejí ze zahraničí. Poplatky za žádost o rezidenství činí 5 625 Kč a jedná se o jednorázový náklad. Celkové náklady by činily 11 305 245 Kč (Deloitte, 2023).

V posledním sloupci pojmenovaném „Panama II“ jsou vyobrazeny počáteční náklady v případě investice do vládního programu. Panamská vláda nabízí v rámci programu znovuzalesnění Panamy investorovi rezidenství. Nižší investicí získá člověk vízum na rok a po 5 letech má možnost získání permanentního rezidenství. V tomto případě je třeba investovat do vládního programu minimálně 899 920 Kč. Poplatky za žádost o rezidenství činí jako v předchozím případě 5 625 Kč. Celkové náklady by činily 905 545 Kč. Vyšší investicí do programu ve výši 1 799 840 Kč by mohl investor získat rezidenství již do jednoho roku. V daném případě byla brána v potaz levnější cesta ke statusu rezidenta (La Vida, 2023).

Z výše uvedeného vyplývá, že počáteční investice k získání rezidenství je dražší na Bahamách než v obou případech Panamy. Nejlevnější variantou je investování do panamského vládního programu, avšak i tak je třeba určitý kapitál k uskutečnění této cesty k získání statusu rezidenta. Druhým rokem rezidentury není brána v potaz cena za nemovitost ani jednorázové poplatky za udělení rezidentury. Nejlevněji je tak na tom rezidentura v Panamě v případě jednorázové investice do vládního programu, na druhém místě je Panama v případě zakoupení nemovitosti s nižší sazbou daně z nemovitosti ve výši 56 245 Kč a nejméně výhodné jsou Bahamy v případě zakoupení nemovitosti s každoroční daní z nemovitých věcí ve výši 171 131,37 Kč.

6.3.3. Kauzy

První unikly dokumenty z panamské advokátní kanceláře. Svým obsahem a množstvím dokumentů byly do té doby nejskandálnější kauzou. Až poté unikly dokumenty z bahamského rejstříku, které nebyly tak detailní jako panamské dokumenty. Svět více zasáhla právě panamská kauza, která odhalila daňové úniky osobností a politiků po celém světě v obrovském měřítku. I tak ale bahamská kauza odhalila praktiky vlivných osobností jako v případě bývalé komisařky EU pro hospodářskou soutěž. I po více než 6 letech se trestní následky obou kauz vyšetřují v několika zemích po celém světě.

Panamská kauza odhalila praktiky a fungování offshore společností s detailním popisem objednávek, audio záznamů a dalších dokumentů, které nikdy neměly vyjít na povrch. Díky anonemu, který dokumenty předal německým novinám, se svět dozvěděl o možnosti ukrytí a obcházení daňových systémů zemí po celém světě, které praktikují i ti nejbohatší lidé.

Bahamská kauza byla objemem dat zhruba velikosti jedné desetiny panamské kauzy, proto její dopad neměl tak enormní zájem ze strany médií.

Bahamská ani panamská kauza nejsou ojedinělými kauzami co se týče daňových rájů, další, co se udály v nedávné minulosti, se nazývají Swiss Leaks, Luxembourg Leaks, Pandora Papers, Paradise Papers atd.

Po zveřejnění kauz se EU a světové organizace zabývající se ekonomickými otázkami začaly blíže věnovat problematice daňových rájů a s tím spojenými daňovými úniky, a to z důvodu úniků, které by původně poputovaly do jejich státních rozpočtů (jednotlivých zemí). Jednotlivé země tak ztrácejí na daních dle odhadů miliardové částky, které by mohly posloužit k různým účelům např. zlepšení kvality školství, zdravotnictví nebo klidně i infrastruktury, což se jim pochopitelně nezamlouvá. Boj proti daňovým únikům a daňovým rájům se může zdát jako neviditelný, ale malá zlepšení jsou vidět každým rokem. Svou rukou k dílu přispěla i EU založením a udržováním zmíněného seznamu nespolupracujících jurisdikcí. Ve vývoji seznamu od jeho prvního zveřejnění lze spatřit snahu jurisdikcí o vymazání ze seznamu a s tím spojenou úpravu jejich právních předpisů. Díky Radě EU a OECD vznikla Mnohostranná úmluva o výměně informací v daňové oblasti. Pokud vlády zemí takovou dohodu podepíší, sdílí informace se správci daní členských jurisdikcí ať už automaticky nebo na žádost. Země mohou také využít výhrad k úmluvě a tím ji lehce poupravit.

6.3.4. Shrnutí

Vzhledem k výše uvedenému je možné posoudit, jaký z těchto dvou nejstarších daňových rájů nacházejících se na seznamu nekooperujících jurisdikcí je nejlepší v rámci daňové optimalizace, která se nachází na pomezí legálnosti a nelegálnosti.

Prvním kritériem je skóre Financial Secrecy Indexu, který hodnotí jednotlivé jurisdikce pomocí finančních aktivit a tajemství. Oproti blacklistům EU a dalších organizací se do hodnocení nezapočítává jakákoli politická aktivita ve smyslu například podpory daňových úniků, neshod s jinou zemí atp. Panama se nachází na 18. místě a Bahamy na 22. místě. Bodově se od sebe moc nerozcházejí, ale stupnicově vychází jako výhodnější daňový ráj Panama.

Dalším kritériem je daňové zatížení v souvislosti se získáním rezidenství a s tím spojenými podmínkami. Optimálnější daňové zatížení spolu se získáním rezidentství je výhodné primárně pro FO. Co se týká společností, ty mohou získat rezidenství založením společnosti na území dané země. Na Bahamách je třeba zakoupení nemovitosti v řádech několika milionů českých korun. S tím je spojena následná každoroční povinnost hrazení daně

z nemovitých věcí, která se pohybuje v řádech statisíců korun českých. Druhou možností je zajištění sňatku s občanem Baham, ale v rámci tohoto kritéria je zaměřeno na co nejrychlejší možnost získání rezidenství. Panama je na tom podobně jako Bahamy pouze s tím rozdílem, že jejich daň z nemovitých věcí se pohybuje pouze v řádech desetitisíců korun českých. Druhou možností získání rezidenství je investování do vládního programu znovuzalesnění. Z daného porovnání vyšlo nejlépe získání rezidentury v Panamě pomocí investice do vládního programu, následně zakoupení nemovitosti v Panamě a jako nejméně výhodné zakoupení nemovitosti na Bahamách, případně uskutečnění sňatku s občanem Baham.

Posledním kritériem je velikost kauz týkajících se daného daňového ráje vzhledem k nutnosti posouzení, jak moc je daňový ráj bezpečný a jestli i přes všechny jeho výhody není vhodné vybrání jiného daňového ráje pro daňovou optimalizaci. Panamská kauza je, co se velikosti týče, první kauzou, která doslova pohnula světem. Na základě ní padly vlivné osobnosti, někde dokonce celé vlády. Země přistoupily k tvrdším pravidlům v rámci daňové transparentnosti a sdílení informací, avšak některým stále vyhovuje být daňovým rájem, kde se skrývají peníze z nelegálních aktivit například drogových kartelů. Bahamská kauza už nevnese takové enormní ohromení po celém světě, ale také napomohla k boji proti daňovým únikům. Vzhledem k okolnostem úniku dat jsou obě kauzy zajímavé v tom, že data odevzdal německým novinám pravděpodobně přímý nebo alespoň velmi blízký člověk ve vztahu k panamské advokátní kanceláři a bahamským úřadům spravujících registr vlastníků. V tomto boji tak není vítězem ani jedna země, jelikož lidé, kteří informace mohou vynést na povrch světla, se mohou nacházet úplně všude.

Panama se tedy jeví jako výhodnější daňový ráj vzhledem k nižší dani z nemovitých věcí v případě takového vlastnictví a také k nulové dani z příjmu v případě příjmu plynoucího ze zahraničí. Panama je díky kauze uniklých dokumentů velmi známým daňovým rájem, ale i tak neztratila na své popularitě.

ZÁVĚR

Cílem bakalářské práce bylo především vymežit trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. S tímto druhem trestné činnosti, jejíž specifika byla v práci podrobně rozebrána, se úzce pojí problematika daňových rájů, jelikož se také jedná o daňové úniky vzhledem k zatajování pravdivých informací o majetku jednotlivců i firem. A právě těm byla věnována praktická část práce.

V teoretické části práce byl podrobně rozebrán a popsán trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby spolu se základními termíny, které se s daným trestným činem pojí. V dané části práce došlo také k odlišení tohoto trestného činu od ostatních daňových trestných činů. Dále jsou zde popsány možné sankce, které mohou být uloženy pachateli daného trestného činu v případě jeho spáchání FO i PO. V poslední části je rozebráno ustanovení o účinné lítosti podle § 33 TrZ, který je používán pro § 240 TrZ a zvláštní ustanovení o účinné lítosti podle § 242, které je možné použít pouze u trestného činu podle § 241 TrZ.

Každoročně státy ztratí na daních zhruba 427 miliard USD kvůli daňovým rájům. Také se v nich nachází finanční aktiva v hodnotě kolem 25 bilionů USD. Kdyby daňové ráje neexistovaly, země by mohly navýšit své státní rozpočty a finanční prostředky vložit do vylepšení určitých okruhů jako například školství, zdravotnictví nebo také infrastruktury, s vyšším státním rozpočtem by si poradila každá země dle vlastního uvážení, a proto je také problematika daňových rájů tématem, kterému se věnuje hned několik světových organizací s cílem zlepšení či vyřešení situace.

Na základě dané problematiky byly vybrány dva daňové ráje, které patří mezi nejstarší a také nejznámější. Cílem porovnání daňových rájů bylo zhodnocení, jaký z těchto dvou rájů je vhodnější pro daňovou optimalizaci na základě 3 vybraných kritérií.

Prvním kritériem byla velikost Financial Secrecy Indexu hodnotícího jednotlivé země na základě rozsahu finančních aktivit a finančního tajemství, tedy v jakém měřítku dochází k složitým finančním mechanismům ke skrytí majetku, které užívají bohatí jednotlivci, zločinci ale i nadnárodní korporace. Čím výše je země na žebříčku, tím více je považována za pomocnou ruku bohatým nebo zločincům k praní špinavých peněz či úniku na daních v jejich zemi. Panama se na žebříčku umístila na 18. místě a Bahamy na 22. místě. Panama je tedy považována za „rizikovější“ zemi vzhledem k jednotlivým faktorům na základě kterých se index sestavuje.

Druhým kritériem byla možnost získání rezidenství a s tím spojené náklady a rychlost vyřízení. Panamská vláda díky investičnímu programu nabízí získání rezidenství za mnohem

jednodušších podmínek, sice se jedná o nejlevnější metodu, ale není nejrychlejší. Oproti tomu zakoupení nemovitosti na Panamě je daleko efektivnější. Počáteční náklady se sice vyšplhají k zhruba 11 milionům Kč, ale následné hrazení daně z nemovitosti ve výši desetitisíců Kč není tak zatěžující jako na Bahamách. Na Bahamách je třeba zakoupení nemovitosti ve výši alespoň 17 milionů Kč, jejich každoroční daň z nemovitých věcí činí částku ve výši statisíců Kč. V případě získání rezidentury jsou tak podmínky na Panamě snáz dosažitelné a zatížení daní z nemovitých věcí není tak razantní jako na Bahamách.

Posledním kritériem byla velikost kauz o úniku tajných informací o jednotlivcích a také nadnárodních společnostech. Důvodem začlenění kauz do kritérií byl fakt, že lidé mají rádi známé a spolehlivé funkční systémy. Panama i Bahamy byly známými daňovými ráji již před únikem daných kauz, ale díky mediálnímu tlaku a zájmu se dostaly do bližšího hledáčku EU a organizací zabývajících se finanční situací jednotlivých zemí a světa. První uniklé dokumenty pocházely právě z Panamy a odhalily citlivé informace o více než 200 000 offshore společnostech. V této kauze se objevila jména politiků větších i menších států, jejichž majetek a praktiky jeho ukryvání byly odhaleny světu. V kauze z Baham figurují také slavné osobnosti, přičemž nejzajímavější z nich je bývalá komisařka EU, která figurovala jako majitelka offshore firmy. Obě kauzy přitáhly pozornost světa právě k problematice daňových rájů, a i když se velikostně na základě množství dokumentů dají porovnat, jejich dopad na společnost porovnat nelze. Některé státy byly zasaženy více první kauzou a jiné tou druhou.

Na základě vyhodnocení těchto kritérií je možné konstatovat, že Panama je pro legální daňovou optimalizaci vhodnější více než Bahamy. Daně vybírané na území Panamy jsou pro jednotlivce i společnosti výhodnější v případě zisku mimo její území.

POUŽITÁ LITERATURA

- [1] BOHUSLAV, L. *Trestní odpovědnost právnických osob*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. ISBN 978-80-7380-473-2.
- [2] BORČEVSKÝ, P. *Trestní právo hmotné v otázkách a odpovědích*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2021. ISBN 978-80-7380-866-2.
- [3] BORČEVSKÝ, P. *Trestní právo hmotné. Zvláštní část*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2023. ISBN 978-80-7380-909-6.
- [4] HRUBÁ SMRŽOVÁ, P a kolektiv. *Daňové právo de lege lata*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2022. ISBN 978-807-3808-815.
- [5] HRUBÁ, SMRŽOVÁ, P., & MRKÝVKA, P. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020. ISBN 978-80-7380-796-2.
- [6] HUŠÁKOVÁ, Z. *meritum Daň z přidané hodnoty 2021*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2021. ISBN 978-80-7676-081-3.
- [7] CHMELÍK, J., NOVOTNÝ F. a STOČESOVÁ S. *Trestní právo hmotné: obecná část*. 14. doplněné vydání. Plzeň: C.H. Beck, 2016. ISBN 978-807-3805-838.
- [8] JELÍNEK, J. *Trestní odpovědnost právnických osob v České republice: problémy a perspektivy*. Praha: Leges, 2019. ISBN 978-80-7502-351-3.
- [9] JELÍNEK, J. *Trestní zákoník a trestní řád: s poznámkami a judikaturou*. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-230-1.
- [10] KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. ISBN 978-80-7380-442-8.
- [11] KUČHTA, J. *Aktuální problémy daňové kriminality*. Brno: Právnická fakulta Masarykovy univerzity, 2013. ISBN 978-80-2106-082-1.
- [12] LICHNOVSKÝ, O., VUČKA, J., & KŘÍSTEK, L. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. ISBN 978-80-7400-800-9.
- [13] NOVOTNÁ, M., JORDANOVOVÁ, K., KRUPIČKOVÁ, L., & ŠOTNÍK, J. *Daňové řízení*. Praha: C.H. Beck, 2019. ISBN 978-80-7400-730-9.

- [14] NOVOTNÝ, F. *Trestní právo hmotné*. 4. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2017. ISBN 978-80-7380-651-4.
- [15] PALAN, R., MURPHY R a CHAVAGNEUX Ch. *Tax Havens: How Globalization Really Works*. Cornell University Press, 2010. ISBN 978-0-8014-4735-8.
- [16] RADVAN, M. *Daně a správa daní*. Brno: Masarykova univerzita, 2015. ISBN 978-80-210-7746-1.
- [17] SOVOVÁ, O. a FIALA Z. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-223-3.
- [18] STIERANKA, J. *Odhalovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013. ISBN 978-80-7380-456-5.
- [19] STOČESOVÁ, S. *Reforma trestního práva po prvním roce účinnosti nového trestního zákoníku*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2011. ISBN 978-80-7380-360-5.
- [20] SVATOŠ, R. *Kriminologie*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2012. ISBN 978-807-3803-896.
- [21] ŠČERBA, F. *Trestní zákoník: komentář*. Praha: C.H. Beck, 2020. ISBN 978-80-7400-807-8.
- [22] ŠÍMA, A. a SUK M. *Základy práva pro střední a vyšší odborné školy*. 14. doplněné vydání. V Praze: C.H. Beck, 2015. ISBN 978-80-7400-583-1.
- [23] VYCHOPENĚ, J. *meritum Daň z příjmu 2021*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2021. ISBN 978-80-7676-084-4.

INTERNETOVÉ ZDROJE

- [1] BusinessInfo.cz: *Panama* [online]. 16.03.2023 [cit. 2023-03-16]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/panama-vc-volne-zony-souhrnna-teritorialni-informace/2/#2.4>
- [2] Countryaah.com: *Where is Panama Located?* [online]. 2022 [cit. 2023-03-16]. Dostupné z: <https://www.countryaah.com/panama-location/>
- [3] Deloitte: *Bahamas highlights 2022* [online]. 01.2022 [cit. 2023-03-18]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-bahamashighlights-2022.pdf>
- [4] Deloitte: *Panama highlights 2023* [online]. 01.2023 [cit. 2023-03-18]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-panamahighlights-2023.pdf>
- [5] Department of inland revenue: *About – VAT* [online]. 2023 [cit. 2023-03-17]. Dostupné z: <https://inlandrevenue.finance.gov.bs/value-added-tax/about-vat/>
- [6] Department of inland revenue: *Real property tax* [online]. 2010 [cit. 2023-03-17]. Dostupné z: <https://inlandrevenue.finance.gov.bs/wp-content/uploads/2015/10/bha112689.pdf>
- [7] Euronews.: *The Bahamas Leak explained* [online]. 22.09.2016 [cit. 2023-03-18]. Dostupné z: <https://www.euronews.com/2016/09/22/the-bahamas-leak-explained>
- [8] European Commission: *Evolution of the eu list of non-cooperative jurisdictions* [online]. 14.02.2023 [cit. 2023-03-16]. Dostupné z: <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-02/eu-list-update-14-02-202.pdf>
- [9] European Council: *EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes* [online]. 2023 [cit. 2023-03-12]. Dostupné z: <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/#when>
- [10] GEOGRAF.IN: *Bahamské společenství (Bahamy)* [online]. 2023 [cit. 2023-03-16]. Dostupné z: https://www.geograf.in/cs/country.php?id_country=11
- [11] GSL: *British Virgin Islands tax system: taxation of BVI companies and individuals. Tax treaties of the BVI* [online]. 2023 [cit. 2023-03-14]. Dostupné z: <https://gsl.org/en/taxes/tax-zones/british-virgin-islands/>

- [12] ICIJ: *Five years later, Panama Papers still having a big impact* [online]. 03.09.2021 [cit. 2023-03-17]. Dostupné z: <https://www.icij.org/investigations/panama-papers/five-years-later-panama-papers-still-having-a-big-impact/>
- [13] Investigace.cz: *PanamaPapers* [online]. 03.04.2016 [cit. 2023-03-17]. Dostupné z: <https://www.investigace.cz/panamapapers/>
- [14] Investopedia: *Which States Have the Lowest Sales Tax?* [online]. 06.05.2022 [cit. 2023-03-14]. Dostupné z: <https://www.investopedia.com/articles/personal-finance/112415/5-states-without-sales-tax.asp>
- [15] La Vida: *Panama* [online]. 2023 [cit. 2023-03-18]. Dostupné z: <https://www.goldenvisas.com/panama>
- [16] Monaco: *Tax system* [online]. 2023 [cit. 2023-03-14]. Dostupné z: <https://www.monte-carlo.mc/en/business-congress/tax-system/>
- [17] OECD: *About us* [online]. 2023 [cit. 2023-03-09]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/transparency/who-we-are/about/>
- [18] Parker & Hill: *Britské panenské ostrovy* [online]. 2023 [cit. 2023-03-14]. Dostupné z: <https://parkerhill.cz/britske-panenske-ostrovy/>
- [19] Parker & Hill: *Offshore společnosti* [online]. 2023 [cit. 2023-03-14]. Dostupné z: <https://parkerhill.cz/offshore-spolecnosti/>
- [20] Policie ČR: *Statistické přehledy kriminality za rok 2022* [online]. 2022 [cit. 2023-01-19]. Dostupné z: <https://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-za-rok-2022.aspx>.
- [21] Pwc: *Panama* [online]. 17.01.2023 [cit. 2023-03-16]. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/panama/corporate/taxes-on-corporate-income>
- [22] SRC: *Income and Non-Monetary Benefits Tax* [online]. 2023 [cit. 2023-03-14]. Dostupné z: https://www.src.gov.sc/income-and-non-monetary-benefits-tax/#income_tax
- [23] Tax Justice Network: *Bahamas* [online]. 2022 [cit. 2023-03-18]. Dostupné z: <https://fsi.taxjustice.net/country-detail/#country=BS&period=22>
- [24] Tax Justice Network: *FINANCIAL SECRECY INDEX 2022* [online]. 2022 [cit. 2023-03-18]. Dostupné z: <https://fsi.taxjustice.net>

- [25] Tax Justice Network: *How much money is in tax havens?* [online]. 2023 [cit. 2023-03-21]. Dostupné z: <https://taxjustice.net/faq/how-much-money-is-in-tax-havens/>
- [26] Tax Justice Network: *Panama* [online]. 2022 [cit. 2023-03-18]. Dostupné z: <https://fsi.taxjustice.net/country-detail/#country=PA&period=22>
- [27] Terr invest: *Seychely – konec jednoho daňového ráje* [online]. 22. 10. 2017 [cit. 2023-03-14]. Dostupné z: <https://www.danovyraj.cz/seychely-konec-jednoho-danoveho-raje-25.html>
- [28] Tetra consultants: *4 reasons why Delaware is a tax haven* [online]. 03.06.2022 [cit. 2023-03-14]. Dostupné z: <https://www.tetraconsultants.com/blog/top-reason-why-delaware-is-tax-haven/>
- [29] The Government of The Bahamas: *PERMANENT RESIDENCE* [online]. 2023 [cit. 2023-03-18]. Dostupné z: <https://www.immigration.gov.bs/permits-and-residencies/permanent-residence/>
- [30] The Guardian: *Bahamas files leaks expose politicians' offshore links* [online]. 21.09.2016 [cit. 2023-03-18]. Dostupné z: <https://www.theguardian.com/business/2016/sep/21/leaked-bahamas-files-expose-politicians-offshore-links>
- [31] The Nations Online Project: *Map of Delaware (DE)* [online]. 2023 [cit. 2023-03-12]. Dostupné z: https://www.nationsonline.org/oneworld/map/USA/delaware_map.htm
- [32] Transparency International: *Daňové ráje jako globální problém, který dopadá na kvalitu života v Česku* [online]. 2022 [cit. 2023-03-07]. Dostupné z: <https://www.transparency.cz/danove-raje-jako-globalni-problem-ktery-dopada-na-kvalitu-zivota-v-cesku/>
- [33] Whereig.com: *Where is British Virgin Islands?* [online]. 2023 [cit. 2023-03-12]. Dostupné z: <https://www.whereig.com/british-virgin-islands/>
- [34] Whereig.com: *Where is Monaco?* [online]. 2023 [cit. 2023-03-12]. Dostupné z: <https://www.whereig.com/monaco/>
- [35] Whereig.com: *Where is Seychelles?* [online]. 2023 [cit. 2023-03-12]. Dostupné z: <https://www.whereig.com/seychelles/>

- [36] Zákon č. 140/1961, *trestní zákon*. In: Sbíрка zákonů České republiky 1961. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1961-140>.
- [37] Zákon č. 40/2009, *trestní zákoník*. In: Sbíрка zákonů České republiky 2009. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-40>.
- [38] Zenturo Ltd.: *Monaco residency for international applicants* [online]. 2023 [cit. 2023-03-14]. Dostupné z: <https://monaco-citizenship.info>