

**UNIVERZITA KARLOVA**

**Právnická fakulta**

**Ing. Ondřej Sák**

**Aktuální otázky trestní odpovědnosti za  
zkrácení daně**

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Bc. Vladimír Pelc, Ph.D.

Katedra: Trestního práva

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 14. 3. 2022

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracoval samostatně, že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny a že práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 239 269 znaků včetně mezer.

.....  
Ing. Ondřej Sák

V Praze dne 14. 3. 2022

Děkuji JUDr. Bc. Vladimíru Pelcovi Ph.D., vedoucímu mé diplomové práce, za umožnění a spolupráci při zadání individuálního tématu a zejména mu děkuji za neocenitelné rady a připomínky při vypracování této práce. Dále děkuji mé manželce a dětem za jejich podporu po celou dobu studia.

# Obsah

Úvod .....	1
1 Daňové právo obecně .....	3
1.1 Pojem a zařazení daňového práva .....	3
1.2 Daňová soustava a základní dělení daní .....	4
1.2 Prameny práva z hlediska trestného činu zkrácení daně .....	7
2 Skutková podstata trestného činu zkrácení daně poplatku a podobné platby .....	13
2.1 Zařazení daňových trestných činů v systému trestního práva a jejich výskyt .....	13
2.2 Objekt trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle § 240 trestního zákoníku .....	15
2.3 Objektivní stránka trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle § 240 trestního zákoníku .....	17
2.4 Subjektivní stránka trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle § 240 trestního zákoníku .....	20
2.5 Subjekt trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle § 240 trestního zákoníku .....	23
2.6 Rozsah zkrácení daně .....	25
2.7 Pokračování trestného činu zkrácení daně .....	30
2.8 Kvalifikované skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně poplatku a podobné povinné platby .....	33
3 Příprava a pokus trestného činu zkrácení daně .....	37
4 Účinná lítost .....	42
5 Spolupachatelství a účastenství v případech zkrácení daně .....	48
6 Otázka Ne bis in idem .....	54
7 Aktuální formy páchání trestného činu zkrácení daně .....	60
7.1 Opatření proti krácení daně .....	61
7.2 Klasifikace daňových podvodů .....	65
7.2.1 Zatajení daňových skutečností (nepodání daňových přiznání) .....	65

7.2.2 Osobní spotřeba na účet právnické osoby .....	66
7.2.3 Vztahy spojených osob.....	67
7.2.4 Neekonomické plnění.....	68
7.2.5 Neregistrovaný plátce DPH.....	69
7.2.6 Nevyvezené zboží a reverse charge .....	70
7.2.7 Fiktivní fakturace .....	71
7.2.8 Nepravý dodavatel.....	73
7.2.9 Podvod na principu missing trader .....	73
8 Odhalování daňových podvodů.....	79
9 Statistické vyhodnocení daňové kriminality a porovnání se Slovenskou republikou .....	83
Závěr.....	94
Seznam použitých zkratk.....	97
Seznam použitých zdrojů .....	98
Abstrakt .....	109
Abstract .....	110

## Úvod

Daně jsou neodmyslitelnou součástí každodenního života každého z nás a zajišťují téměř polovinu příjmů státního rozpočtu. Na jedné straně je zde povinnost daně řádně přiznávat a platit a na druhé straně je zde legitimní očekávání, že stát za to poskytne protiplnění tím, že takto získané prostředky využije v zájmu státu, jeho občanů a podnikatelských subjektů na jeho území působících. Nikomu by tedy nemělo být lhostejné, zda jsou daně řádně placeny a jak je následně s daňovým výnosem nakládáno. Bohužel i v oblasti placení daní, stejně jako v každé lidské činnosti, existují lidé poctiví i nepoctiví, proto je zcela logické, že je řádné placení daní předmětem trestně právní úpravy.

Daňová kriminalita se řadí mezi hospodářskou kriminalitu a stává se jejím stále významnějším segmentem a je předmětem zájmu nejenom orgánů činných v trestním řízení, ale i politiků a ekonomů. Tento zájem není způsoben četností výskytu těchto trestných činů, ale zejména výší škody, která je těmito trestnými činy způsobena a dosahuje miliardových částek. Nejvýznamnějším daňovým trestným činem je bezesporu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, který je jednak nejčastěji páchaným daňovým trestným činem a jsou jím působeny největší škody, které mají dopad do státního rozpočtu.

Hlavním tématem této diplomové práce je trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, a to pro jeho významnost jak mezi daňovými, tak obecně mezi hospodářskými trestnými činy. Po úvodní části zaměřené obecně na daňové právo, jeho prameny a systém daní se další část práce zaměří na zařazení předmětného trestného činu v systému práva a jeho skutkovou podstatu s využitím aktuální judikatury. Cílem této kapitoly bude rovněž porovnání četnosti výskytu trestného činu zkrácení daně s ostatními daňovými trestnými činy. Na skutkovou podstatu naváže problematika pokusu a přípravy trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Další samostatné kapitoly se budou týkat aktuálních otázek spojených s tímto trestným činem. Mezi takové bezesporu patří asi v současné době nejdiskutovanější otázka uplatnění zásady *ne bis in idem*, ale rovněž nelze opomenout spolupachatelství ve vztahu k účastenství a v neposlední řadě problematiku účinné lítosti. Cílem práce je popsat tyto otázky nejenom ve světle odborné literatury, ale zejména s ohledem na aktuální judikaturu a skutečnou praxi.

V současné době se jedná o jednu z nejvíce se dynamicky měnících forem trestné činnosti, co do způsobu jednání pachatelů, proto bude významná část diplomové práce zaměřena na aktuální způsoby páchaní trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, kdy cílem

je popsat nejčastější způsoby páchaní, se zaměřením na jejich specifika, ale zároveň hledat průniky mezi nimi, protože ani jednání pachatelů nebývá zaměřeno jen na jeden konkrétní způsob jednání. V úplném závěru se práce dotkne specifík odhalování tohoto trestného činu a spolupráce jednotlivých složek státní moci, které se na jeho odhalování podílejí.

# 1 Daňové právo obecně

Trestný čin zkrácení daně poplatku a podobné povinné platby podle § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku (dále jen trestního zákoníku) nelze posuzovat jen optikou trestního zákoníku, ale je nezbytné používat celou řadu dalších předpisů, proto je nezbytné si v první části vymezit další prameny právy vztahující se k tomuto trestnému činu. Dále je nutné uvést základní charakteristiky daňové soustavy s akcentem na ty druhy daní a poplatků k jejichž zkrácení dochází nejčastěji.

## 1.1 Pojem a zařazení daňového práva

Daňové právo není samostatným právním oborem, ale je součástí veřejnoprávního oboru práva, a to práva finančního, které není kodifikováno v jednom uceleném nebo zcela dominantním předpisu, kterým je například občanský zákoník pro právo občanské. Finanční právo tvoří souhrn právních norem, které upravují vztahy vznikající v procesu tvorby, rozdělování a používání peněžní masy a jejích částí. Toto vymezení finančního práva je ovšem nutno chápat v kontextu s charakteristikou finančněprávních vztahů, neboť některé formy či aspekty finanční činnosti mohou být upravovány normami, které patří do jiných právních oborů. Finančním právem jsou upravovány především ty vztahy, ve kterých vystupuje či do nichž zasahuje stát, a které se přímo nebo alespoň zprostředkovaně týkají peněžní masy nebo jejích částí.<sup>1</sup>

Daňové právo úzce souvisí s dalším podoborem finančního práva, s právem rozpočtovým, protože daně jsou nejvýznamnějším příjmem veřejných rozpočtů. Z materiálu ministerstva financí vyplývá, že do zrušení superhrubé mzdy představovaly kolem 50 % příjmů státního rozpočtu, ale i poté zůstaly jeho nejvýznamnějším příjmem.<sup>2</sup> Stát má tedy eminentní zájem na řádném a včasném stanovení a následném výběru daní, proto nesplnění povinnosti řádně přiznat a odvést daň může mít i trestně právní následky.

Vlastní daňové právo upravuje materializaci tvorby veřejných rozpočtů, to znamená, že konkrétní právní konstrukci daní a stanovením pravidel pro jejich správu vytváří podmínky pro tvorbu příjmů veřejných rozpočtů. Daňové právo je souborem právních norem a dalších pravidel upravujících daně. Obecně lze daň definovat jako zákonnou povinnost odvádět státu finanční prostředky, přičemž tato povinnost je ukládána jak fyzickým, tak právnických osobám.

---

<sup>1</sup> BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana a kol. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 11.

<sup>2</sup> Ministerstvo financí - Sekce veřejné rozpočty. *Státní rozpočet 2021 v kostce kapesní příručka Ministerstva financí ČR*. [online]. Praha: Ministerstvo financí, 2021 [cit. 24.8.2021]. s. 16. ISBN 978-80-7586-046-0. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2021-41404>.



Daňové právo v užším slova smyslu je souborem právních pravidel upravujících peněžitá plnění, která materiálně naplňují definici daně a která jsou jako daň označena.<sup>3</sup> Obecně lze daně definovat v užším slova smyslu následujícím způsobem. Daně jsou nenávratná, nedobrovolná, neekvivalentní peněžitá plnění ukládaná na základě zákona a spravovaná státem nebo jinými osobami vykonávajícími finanční veřejnou správu, která jsou veřejnými příjmy veřejných rozpočtů, a to příjmy zpravidla neúčelovými, řádnými, pravidelnými a plánovanými.<sup>4</sup> V širším slova smyslu se jedná nejenom o plnění vybíraná státem, která jsou jako daně označena, ale také o poplatky a další obdobné platby, které jsou vybírány jako částečná náhrada nákladů státu za poskytnutá plnění fyzickým a právnickým osobám.

## 1.2 Daňová soustava a základní dělení daní

Souhrn daní ukládaných v určitém státě tvoří daňovou soustavu. V žádném státě se nesetkáme s takovou daňovou soustavou, kterou by tvořila jediná daň. Naopak, ve většině případů jde o široké spektrum daní.<sup>5</sup> Daně jsou nejčastěji rozlišovány na daně přímé a nepřímé. Jako přímé se označují ty daně, které postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku, kdežto nepřímé daně se spojují s příjmem při jeho upotřebení. Přímými daněmi v naší daňové soustavě jsou především daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Nepřímými daněmi jsou daně, které se uvalují na spotřebu a které hradí výrobce nebo prodejce z objemu své produkce nebo svých prodejů.<sup>6</sup> Nepřímá daň je typicky zahrnuta v konečné ceně produktu či služby a hradí jí tedy odběratel, kterým je často konečný spotřebitel, ale odvádí jí ten, kdo produkt či službu dodavateli poskytl. Nejtypičtějšími zástupci nepřímých daní jsou daň z přidané hodnoty, energetické a spotřební daně. Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních v § 1 odst. 3 vymezuje, že spotřebními daněmi jsou daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů, daň z tabákových výrobků, daň ze zahřívání tabákových výrobků a daň ze surového tabáku. Spotřební daň je vybírána Celní správou České republiky, která rovněž provádí kontroly spojené s touto daní.

Daně přímé se dále dělí na daně důchodové a daně majetkové. Majetkovou daní je například dědická daň, která je z hlediska periodicity zároveň daní případovou, protože dopadá na konkrétní nahodilou událost. Důchodovou daní jsou výše uvedené daně z příjmů, o kterých lze hovořit jako o daních periodických, tedy pravidelně se opakujících. Periodickou daní je rovněž

---

<sup>3</sup> KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. s. 142-143.

<sup>4</sup> KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. s. 150.

<sup>5</sup> KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. s. 145.

<sup>6</sup> PROUZA, Daniel. *Daňová kriminalita*. Stráž pod Ralskem, Justiční akademie ČR, 2005. s. 17.

daň z přidané hodnoty, kde se daňová přiznání podávají měsíčně nebo čtvrtletně. Další daní, kterou je nutno zmínit je daň z hazardních her, která je zařazena mezi daně přímé. Hazardní hrou zákon chápe hru, sázku nebo los, do nichž sázející vloží sázku, jejíž návratnost se nezaručuje, a kde o výhře nebo prohře rozhoduje zcela nebo zčásti náhoda nebo neznámá okolnost. Daň je založena na podobném principu jako daň z příjmu. I ona zdaňuje příjem provozovatele hazardních her. Provozovateli umožňuje zohlednit „náklady“ ve formě vyplacených výher a vrácených vkladů.<sup>7</sup>

Kontrolou v oblasti hazardních her je stejně jako u spotřebních daní pověřena Celní správa České republiky, která jako svou hlavní náplň vyměřuje a vybírá clo ze zboží, které je dováženo ze zemí, které nejsou v EU. Při celním řízení rozhoduje, zda bude zboží propuštěno na celní území EU, případně do jakého režimu. Obdobně Celní správa ČR rozhoduje, zda může být zboží vyváženo z EU, případně provázeno přes území EU. Při té příležitosti kontroluje, zda jsou dodržovány všechny zákazy a omezení. Clo je vybíráno na základě celních prohlášení, přičemž 75 % vybraného cla je zasíláno do rozpočtu EU, jako takzvaný „tradiční vlastní zdroj“ a 25 % jde do rozpočtu České republiky. Celkové množství vybraného cla činí ročně přibližně 9 miliard Kč.<sup>8</sup> Lze konstatovat, že clo naplňuje veškeré znaky daně. K těmto znakům přistupuje ještě zvláštní znak spočívající v ukládání cla v souvislosti s přechodem zboží přes celní hranici. Clo je nenávratné, nedobrovolné, neekvivalentní a nesankční peněžité plnění ukládané na základě zákona v souvislosti s přechodem zboží přes celní hranici spravovanou státem, které je veřejným příjmem veřejných rozpočtů, a to příjmem neúčelovým, řádným, pravidelným a plánovaným.<sup>9</sup> Cla se co do své povahy člení na dovozní cla - vybíraná při dovozu zboží, vývozní cla – vybíraná při vývozu zboží a vyrovnávací cla – vyrovnávací prémie a subvence poskytnuté na zhotovení, výrobu nebo vývoz zboží.<sup>10</sup>

Složitá oblast cel skýtá pachatelům zkrácení daně množství možností. V tomto je clo obdobně slibné, jako DPH, daň z příjmů či spotřební daň. Na druhou stranu pro zkrácení daně ve velkém rozsahu je třeba uskutečnit velké dovozy zboží. Toho jsou pak schopny jen na trhu zavedené společnosti, které páchání daňové trestné činnosti nemají zapotřebí.<sup>11</sup> V praxi tedy ke zkrácení

---

<sup>7</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KRŘÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. s. 6-7.

<sup>8</sup> CELNÍ SPRÁVA ČR. *O Celní správě České republiky* [online]. 25.06.2021 [cit. 24.8.2021]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/o-nas/Stranky/o-ceske-cs.aspx>

<sup>9</sup> KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. s 154.

<sup>10</sup> DRAŠTÍK, Antonín, FREMR Robert, DURDÍK, Tomáš, RŮŽIČKA, Miroslav a SOTOLÁŘ, Alexander a kol. *Trestní zákoník, Komentář. II. Díl*. Praha: Wolters Kluwer, a.s. s. 1661. ISBN: 978-80-7478-790-4

<sup>11</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KRŘÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. s. 15.

daně prostřednictvím neodvedení cla často nedochází, přesto se Celní správa České republiky zapojuje do trestního řízení v roli policejního orgánu, a to v oblasti odhalování trestné činnosti, přičemž nemůže vést prověřování v libovolné trestní věci, ale pouze u trestných činů, kde jí byla svěřena pravomoc, jedná se například o trestné činy spojené s nelegální přepravou drog, chráněných rostlin a živočichů. V oblasti daňové se pravomoc Celní správy České republiky omezuje pouze na trestnou činnost spojenou s daní z přidané hodnoty. Specifikou trestního řízení prováděného pověřenými orgány Celní správy České republiky je, že z přípravného řízení provádí pouze fázi prověřování. Pokud jejich zjištění nasvědčují, že byl spáchán trestný čin a že jej spáchala určitá osoba předávají věc Policii České republiky, která již zahajuje trestní stíhání konkrétního pachatele pro konkrétní trestný čin ve smyslu § 160 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (dále jen trestní řád) a vede následné vyšetřování.

V obecném výčtu daní a poplatků nemůžou na závěr chybět pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, které jsou spjaty s trestným činem neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby ve smyslu § 241 trestního zákoníku. Pojistné na sociální zabezpečení zahrnuje pojistné na důchodové pojištění, pojistné na nemocenské pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Pojistné na sociální zabezpečení je tak množinou dalších pojistných, pročež dává vzniknout legislativní zkratce „pojistné“.<sup>12</sup> Výše pojistného na sociální zabezpečení se odvíjí od vyměřovacího základu, který se odvíjí od úhrnu příjmů a stanovuje se zvlášť za zaměstnance a potom za zaměstnavatele. Pojistné jak za sebe, tak za zaměstnance odvádí zaměstnavatel České správě sociálního zabezpečení. Pojistné na veřejné zdravotní pojištění je finanční částka, kterou jsou všichni jeho plátcí povinni platit, a to zpravidla za jednotlivé kalendářní měsíce. Pojistné se odvádí na účet Všeobecné zdravotní pojišťovny ČR nebo jiné zdravotní pojišťovny provádějící veřejné zdravotní pojištění, u níž je pojištěnec pojištěn. Pojištěnec je plátcem pojistného vždy, kdy tuto povinnost nemá stát. Plátcem pojistného je pojištěnec především z titulu pracovního poměru zaměstnance, za kterého se považují i další osoby (jejich taxativní výčet je uveden v zákoně), dále ze samostatné výdělečné činnosti, nebo je-li osobou bez zdanitelných příjmů. Pokud má osoba samostatně výdělečně činná souběžně i příjmy ze zaměstnání, platí pojistné na zdravotní pojištění z příjmů z obou těchto činností. Osoba samostatně výdělečně činná platí pojistné na zdravotní pojištění i v případě, že patří do kategorie, za kterou platí pojistné také stát.<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KRÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. s. 15.

<sup>13</sup> KOLDINSKÁ, Kristina a TRÖSTER, Petr. *Právo sociálního zabezpečení*. 7., podstatně přepracované vydání. Praha: C.H. Beck, 2018. s. 112.

## 1.2 Prameny práva z hlediska trestného činu zkrácení daně

V případě trestného činu zkrácení daně poplatku a podobné povinné platby ve smyslu § 240 trestního zákoníku (dále také jen zkrácení daně) nejsou pramenem práva jen trestně právní předpisy, při posuzování případů tohoto trestného činu se rovněž téměř vždy pracuje s předpisy daňovými a rovněž je nutné mít na paměti ústavní základ. Dále uvedený výčet pramenů není taxativní, ale mělo by se jednat o prameny s nimiž se lze nejčastěji setkat.

Ústavním základem daní, poplatků a jiných podobných povinných plateb je obsažen v čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, kde je doslova uvedeno, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.<sup>14</sup> Toto ustanovení vylučuje, aby daňovou povinnost stanovovala exekutiva. Naopak v případě daní jde o prerogativu Parlamentu, jenž je obdařen exkluzivní kompetencí zdaňovat. Ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod také vyjadřuje ústavní zmocnění pro Parlament k legitimnímu omezení vlastnického práva skrze jím přijatý zákon. Do autonomní sféry jednotlivce, kterou spolu definuje i vlastnické právo, je tak veřejné moci umožněno zasáhnout z důvodu ústavně aprobovaného veřejného zájmu, jehož podstata v případě daní spočívá ve shromažďování finančních prostředků na zabezpečování různých typů veřejných statků. Legitimita zdaňování vyplývá mj. z toho, že výsledky zdaňování jsou používány i k ochraně a vytváření podmínek pro rozvoj vlastnictví, přičemž tuto ochranu a vytváření podmínek je nutno samozřejmě z něčeho platit. Tento účel zdaňování ale není jediný; daňový zásah do majetkové a právní sféry jednotlivce nabývá na ospravedlnění právě rovnoměrností rozdělení těchto břemen.<sup>15</sup>

Trestný čin zkrácení daně je de lege lata upraven v trestním zákoníku, konkrétně v hlavě šesté trestné činy hospodářské, dílu druhém trestné činy daňové, poplatkové a devizové. Z hlediska trestních předpisů je samozřejmě dalším základním pramenem trestní řád. V posledních letech se v případech zkrácení daně objevuje velmi často mezinárodní prvek, ať již v podobě do podvodu zapojených obchodních korporací se sídlem mimo Českou republiku nebo cizinců v orgánech českých obchodních korporací. Vzhledem k tomu je často nezbytná spolupráce s justičními orgány jiných států, a to formou právní pomoci, která je upravena v zákoně č. 104/2013 Sb., o mezinárodní justiční spolupráci ve věcech trestních. Při trestním řízení v souvislosti s trestným činem zkrácení daně dochází v praxi také velmi často k zajištění majetku, proto je mezi prameny práva nutno rovněž zařadit zákon č. 279/2003 Sb., o výkonu

---

<sup>14</sup> Usnesení č. 2/1993 Sb., předsednictva České národní rady o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, Čl. 11

<sup>15</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08

zajištění majetku a věcí v trestním řízení a o změně některých zákonů. Vzhledem k tomu, že se ke zkrácení daně dochází většinou skrze daňovou povinnost právnických osob je dalším z významných pramenů zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim. Samozřejmě mezi prameny práva uvedeného trestného činu z hlediska trestních předpisů mohou patřit i další trestní předpisy jako například zákon č. 269/1994 Sb., o rejstříku trestů nebo zákon č. 137/2001 Sb., o zvláštní ochraně svědka a dalších osob v souvislosti s trestním řízením a o změně zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád.

Jak již bylo v úvodu této kapitoly řečeno v případě trestného činu zkrácení daně nelze vycházet pouze z trestně právních předpisů, ale je nezbytné pracovat rovněž s předpisy daňovými. Jedná se o velmi rozsáhlou oblast upravenou celou řadou zákonných i podzákonných norem. Jako příklad podzákonných norem lze zmínit například pokyny Generálního finančního ředitelství nebo pokyny Ministerstva financí. Základní procesněprávní normou je zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen daňový řad), který upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, jak je uvedeno v § 1 odst. 1 daňového řádu. Procesněprávní úprava daňového práva je rovněž v zákoně č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní, s jehož aplikací se lze setkat v takových řízeních vedených správci daně, která souvisí s daňovými podvody, neboť se v nich často vyskytuje mezinárodní prvek a orgány finanční správy si pomocí mezinárodních dožádání opatřují potřebné informace. Práva, povinnosti a postupy uplatňované při evidenci tržeb upravuje zákon č. 112/2016 Sb. o evidenci tržeb.

Jistě nejpoužívanějšími hmotněprávními předpisy z oblasti daňového práva jsou zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen zákon o dani z přidané hodnoty) a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu (dále jen zákon o daních z příjmu), protože většina případů zkrácení daně se týká právě daně z přidané hodnoty a daně z příjmu právnických, popřípadě fyzických osob. Jako další pramen práva z oblasti daňových předpisů lze uvést zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních nebo zákon č. 187/2016 S., o dani z hazardních her.

V souvislosti s pandemií nemoci covid-19 je nutné mezi prameny práva související s trestným činem zkrácení daně zařadit i zákony upravující nejrůznější kompenzace, které stát poskytl. Jako příklad lze uvést zákon č. 95/2021 Sb., o kompenzačním bonusu pro rok 2021 nebo zákon č. 461/2020 Sb., o kompenzačním bonusu v souvislosti se zákazem nebo omezením podnikatelské činnosti. Zařazení těchto předpisů je nutné, neboť finanční správa ke dni 20. 8. 2021 podala 126 trestních oznámení v souvislosti s pokusy o zneužití vyplácení takzvaného

kompensačního bonusu pro osoby samostatně výdělečně činné, společníky malých firem i zaměstnance pracující na dohodu. Škodu vyčíslila na 61,8 milionů korun. Finanční správa za dobu existence příspěvku pro podnikatele, společníky malých firem nebo pracovníky na dohodu vyřídila zhruba 2,4 milionů žádostí a vyplatila 44 miliard korun. Příspěvek je spravován jako daň podle daňového řádu a finanční správa podává zpravidla trestní oznámení na vylákání daňové výhody.<sup>16</sup>

Mimo výše uvedených pramenů práva nelze opomenout další předpisy, práce s nimiž, je nezbytná pro řešení případů daňové trestné činnosti. Mezi takové patří zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen občanský zákoník), který upravuje mimo jiné například právnické osoby. Dalšími takovými předpisy jsou zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích a zákon č. 304/2013 Sb. o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěrenských fondů. Při hospodářské trestné činnosti a při daňových podvodech zvlášť se lze často setkat s platbami v hotovosti, a to zejména z důvodu jejich anonymity, proto je nutné uvést dva další zákony a to zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, který v aktuálně účinném znění stanoví limit pro platbu v hotovosti 270 000,-Kč. S tímto zákonem souvisí zákon č. 253/2008 Sb., některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, který upravuje některá opatření proti výnosům z trestné činnosti a stanoví některá práva a povinnosti fyzických a právnických osob při uplatňování opatření proti legalizaci výnosů.

Úpravu daňového práva lze nalézt rovněž v právu Evropské unie. Daňová politika v Evropské unii se skládá ze dvou částí: z přímých daní, které zůstávají ve výhradní kompetenci členských států a z nepřímých daní, které ovlivňují volný pohyb zboží a služeb na jednotném trhu. Pokud jde o nepřímé zdanění, Evropská unie koordinuje a harmonizuje zákon o dani z přidané hodnoty a spotřební daně. Dbá na to, aby hospodářská soutěž na vnitřním trhu nebyla narušována rozdíly mezi sazbami a systémy nepřímých daní, čímž by podniky v jedné zemi měly nespravedlivou výhodu ve srovnání s ostatními.<sup>17</sup> Příkladem evropského předpisu může být nařízení Rady Evropské unie č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty.<sup>18</sup> Toto nařízení směřuje proti daňovým únikům, přičemž čl.

---

<sup>16</sup> Český rozhlas. *Škoda dosahuje 61,8 milionů korun. 'Finanční správa vyzývá k vrácení příspěvků ze zneužitých kompenzací* [online]. 20.08.2021 [cit. 27.8.2021]. Dostupné z: [https://www.irozhlaz.cz/zpravy-domov/financi-sprava-trestni-oznameni-kompencacni-bonusy-zneuzeni\\_2108201021\\_pat](https://www.irozhlaz.cz/zpravy-domov/financi-sprava-trestni-oznameni-kompencacni-bonusy-zneuzeni_2108201021_pat).

<sup>17</sup> Úřad pro publikace Evropské unie. *Daně* [online]. [cit. 27.8.2021]. Dostupní z: <https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/21.html>

<sup>18</sup> Dostupné z <http://data.europa.eu/eli/reg/2010/904/oj>

1 odst. 1 nařízení stanoví podmínky, za kterých příslušné orgány členských států odpovědné za uplatňování právních předpisů o DPH spolupracují mezi sebou navzájem a s Komisí za účelem zajištění dodržování těchto předpisů. Dále je v dané oblasti vydána celá řada směrnic, které musí národní státy implementovat do svých právních řádů.<sup>19</sup>

K oboru mezinárodního práva se váže celá řada mezinárodních smluv. V podoboru práva daňového jsou významné především zejména dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Jde o prezidentské smlouvy, jejichž účelem je eliminovat nežádoucí dvojí zdanění příjmů nebo majetku osob a jiných jednotek v obou smluvních státech.<sup>20</sup> Příkladem je smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku uzavřená dne 16.9.1993 a vyhlášená ve sbírce zákonů č. 32/1994.<sup>21</sup>

V kontinentálním typu, kam patří i Česká republika, právní kultury rozhodnutí vyšších soudů nejsou formálně obecně závazná a vymahatelná, ale klíčové judikáty, vytvořené podle zákonů a normativních právních smluv mají quasiprecedenční význam.<sup>22</sup> Gerloch judikaturu řadí mezi prameny práva v gnozeologickém pojetí.<sup>23</sup> Z hlediska pramenů práva ve formálním smyslu má zvláštní význam judikatura Ústavního soudu. Za pramen práva se bezpochyby považuje soudní rozhodování, ve kterém Ústavní soud vystupuje jako negativní zákonodárce, tj. v souladu s čl. 87 odst. 1 písm. a) a b) Ústavy ruší zákony (či jejich jednotlivá ustanovení) pro rozpor s ústavní pořádkem nebo podzákoné právní předpisy (či jejich jednotlivá ustanovení) pro rozpor s ústavní pořádkem. Složitější je otázka závaznosti ostatních rozhodnutí Ústavního soudu.<sup>24</sup> Podle čl. 89 odst. 2 Ústavy platí, že „vykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu jsou závazná pro všechny orgány i osoby“. Z tohoto ustanovení se pozitivisticky dovozuje závaznost rozhodnutí Ústavního soudu.<sup>25</sup> Za závazná se považují však pouze

---

<sup>19</sup> Směrnice Rady 2009/132/ES ze dne 19. října 2009, kterou se vymezuje oblast působnosti čl. 143 písm. b) a c) směrnice 2006/112/ES, pokud se jedná o osvobození některých druhů zboží od daně z přidané hodnoty při konečném dovozu

<sup>20</sup> KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. s. 84.

<sup>21</sup> Ministerstvo financí ČR. *Přehled platných smluv* [online]. 26.7.2021 [cit. 27.8.2021]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>

<sup>22</sup> GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 7. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2017. s. 82.

<sup>23</sup> GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 7. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2017. s. 80.

<sup>24</sup> JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 7. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2019. s. 57-58.

<sup>25</sup> ŠÁMAL, Pavel., RAIMONDI, Guido., LENAERTS, Koenraad. a kol. *Závaznost soudních rozhodnutí - vnitrostátní a mezinárodní náhledy*. 1. vydání. – Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. s. 45.

meritorní rozhodnutí Ústavního soudu tedy nálezy, nikoliv usnesení. Je bráno jako samozřejmé, že závazná má být ta část odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu, která se přímo pojí s výrokem.<sup>26</sup> Z nálezu je podle judikatury Ústavního soudu závazný jeho výrok a nosné důvody, které však není snadné určit, neboť, je nelze zcela ztotožňovat s právní větou, kterou vytváří soudce zpravodaj a analytické oddělení Ústavního soudu.<sup>27</sup>

Rozhodnutí obecných soudů nejsou zařazena mezi prameny práva, v českém právním řádu neexistuje ustanovení o závaznosti vykonatelných rozhodnutí obecných soudů, přesto však nelze opomínat význam a úlohu judikatury obecných soudů. Za dominantní přístup pro současný kontinentální systém tak lze považovat chápání judikatury vyšších soudů především jako vhodný zdroj argumentace, který by měl soudce zohlednit. Pokud se soudce od judikatury soudů vyššího stupně odchýlí, neznamená to automatický důvod pro zrušení jeho rozhodnutí, takovéto odchýlení musí být nicméně přesvědčivě odůvodněno.<sup>28</sup> V trestních věcech se musí odklon od dosavadní judikatury odůvodňovat zvláště pečlivě, a to zejména pokud by taková změna způsobila zhoršení postavení pachatele. V otázce závaznosti, odlišujeme závaznost soudního rozhodnutí v téže věci neboli závaznost kasační a závaznost obecnou neboli precedenční. Závaznost soudního rozhodnutí v téže věci se projevuje především vázaností soudu nižšího stupně právním názorem a dále povinností provést úkony a doplnění, která vyšší soud nařídil. Právním názorem, jímž je tento orgán vázán, se rozumí stanovisko vyššího soudu vyjádřené v jeho kasačním rozhodnutí k otázkám výkladu a aplikace norem hmotného a procesního práva. Může jít např. v trestním řízení o právní názor k užití trestního zákoníku, trestního řádu, případně jiného zákona či jiného právního předpisu v trestněprávní oblasti.<sup>29</sup> Z hlediska trestního řízení se k věci vyjádřil Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 20.3.2002, sp. Zn. I. ÚS 615/01, kde uvedl, že koncepce trestního soudnictví v České republice vychází z principu dvojinstančnosti, přičemž odvolací soud je oprávněn vyslovit vůči soudu I. stupně závazný právní názor a je oprávněn rovněž tomuto soudu nařídít provést úkony a doplnění, které soud I. stupně je povinen provést (§ 264 odst. 1 trestního řádu). Nerespektování právního názoru nebo nařízených pokynů odvolacího soudu znamená porušení zmíněného principu

---

<sup>26</sup> ŠÁMAL, P., RAIMONDI, G., LENAERTS, K. a kol. *Závaznost soudních rozhodnutí - vnitrostátní a mezinárodní náhledy*. 1. vydání. – Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. s. 50.

<sup>27</sup> JELÍNEK, Jiří. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 7. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2019. s. 58.

<sup>28</sup> ŠÁMAL, P., RAIMONDI, G., LENAERTS, K. a kol. *Závaznost soudních rozhodnutí - vnitrostátní a mezinárodní náhledy*. 1. vydání. – Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. s. 71.

<sup>29</sup> Tamtéž s. 72



dvojinstančnosti soudního rozhodování a ve svých důsledcích zatěžuje vydaná rozhodnutí vadou dosahující ústavně právní intenzity.

## **2 Skutková podstata trestného činu zkrácení daně poplatku a podobné platby**

Skutková podstata trestného činu je jedním z formálních znaků trestného činu. Jde o právní formu vyjadřující typové znaky trestného činu uvedené v trestním zákoně. Obligatorními znaky skutkové podstaty trestného činu jsou objekt, objektivní stránka, pachatel (subjekt) a subjektivní stránka.<sup>30</sup>

Trestný čin zkrácení daně poplatku a podobné povinné platby je v aktuálně účinném znění § 240 trestního zákoníku definován následujícím způsobem:

**(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.

### **2.1 Zařazení daňových trestných činů v systému trestního práva a jejich výskyt**

Daňové trestné činy jsou v trestním zákoníku řazeny mezi hospodářské trestné činy. Hospodářskou kriminalitu postihuje trestní právo především pomocí skutkových podstat trestných činů, které jsou v hlavě šesté zvláštní části trestního zákoníku pod rubrikou Trestné

---

<sup>30</sup> JELÍNEK, Jirí a kol. *Kriminologie*. Praha: Leges, 2021. s. 168-171

činy hospodářské. Tato hlava je rozdělena do čtyř dílů, které obsahují trestné činy proti měně a platebním prostředkům (díl první - § 233 až 239 trestního zákoníku), trestné činy daňové, poplatkové a devizové (díl druhý § 240 až 247 trestního zákoníku), trestné činy proti závazným pravidlům tržní ekonomiky a oběhu zboží ve styku s cizinou (díl třetí - § 248 až 267 trestního zákoníku), trestné činy proti průmyslovým právům a proti autorskému právu (díl čtvrtý - § 268 až 271 trestního zákoníku).<sup>31</sup> Hospodářskými trestnými činy rozumíme skupinu trestných činů, která chrání různé vztahy a zájmy související s hospodářskou činností subjektů působících v tržní ekonomice, jinými slovy jde o ochranu zájmů na dodržování závazných pravidel stanovených pro ekonomickou činnost na trhu výrobků a služeb a na finančních trzích<sup>32</sup>. Hospodářská kriminalita je v zemích s vyspělou tržní ekonomikou proto obecně považována za závažný trestně politický problém, a to zejména z hlediska rozsahu způsobených materiálních a nevyčíslitelných morálních škod.<sup>33</sup> Někdy se hospodářská kriminalita označuje jako kriminalita ekonomická, neboť narušuje nejvíc právě systém ekonomických vztahů a zasahuje do oprávněných zájmů ekonomických subjektů.<sup>34</sup> Ohrožovat nebo narušovat hospodářský řád mohou i závažné případy některých dalších trestných činů systémově řazených i v jiných částech trestního zákoníku, jako typický příklad, lze uvést trestné činy proti majetku proti majetku (hlava V), především podvod (§ 209 trestního zákoníku), zpronevěra (§ 206 trestního zákoníku), krádež (§ 205 trestního zákoníku), podílnictví (§ 214 až 215 trestního zákoníku), legalizace výnosů z trestné činnosti (§ 216 až 217 trestního zákoníku), porušení povinnosti při správě cizího majetku (§ 220 až 221 trestního zákoníku), poškození věřitele (§ 222 trestního zákoníku), zvýhodnění věřitele (§ 223 trestního zákoníku), porušení povinnosti v insolvenčním řízení (§ 225 trestního zákoníku) a způsobení úpadku (§ 224 trestního zákoníku).<sup>35</sup>

V posledních letech dochází k stále většímu prorůstání organizovaného zločinu právě do hospodářské kriminality, neboť tato poskytuje možnost dalšího významného zdroje příjmů vedle, pro organizovaný zločin klasické, drogové či násilné kriminality, navíc mnohdy s menším rizikem odhalení a s nižšími tresty. Odlišujícím znakem mezi organizovaným zločinem a hospodářskou kriminalitou je to, že organizovaný zločin legální ekonomiku doplňuje, obrací se primárně na zákazníka – klienta, který se snaží nějakou službu, tedy

---

<sup>31</sup> JELÍNEK, Jiří a kol. *Kriminologie*. Praha: Leges, 2021. s. 376.

<sup>32</sup> ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. s. 2326.

<sup>33</sup> KUČHTA, Josef a kol. *Kurs trestního práva: trestní právo hmotné: zvláštní část*. Praha: C.H. Beck, 2009. s. 230.

<sup>34</sup> JELÍNEK, Jiří a kol. *Kriminologie*. Praha: Leges, 2021. s. 375.

<sup>35</sup> GRÍVNA, Tomáš, SCHEINOST, Miroslav, ZOUBKOVÁ, Ivana. a kol. *Kriminologie*. 5. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 333.

nepůsobí mu přímo nějakou škodu, zatímco hospodářská kriminalita ekonomiku napadá a poškozuje přímo. Organizovaný zločin poškozuje ekonomiku nepřímo, například nekalou soutěží nebo právě krácením daňové povinnosti. Obě formy trestné činnosti se mohou prolínat a přerůstat jedna v druhou.<sup>36</sup> Dalším aspektem hospodářských trestných činů je jejich častý přeshraniční přesah, který lze zřejmě nejvíce pozorovat v souvislosti s jednotným evropským trhem na trestných činech spojených se zkrácením daně a jedná se o jeden ze znaků, který charakterizuje rovněž organizovaný zločin.

## **2.2 Objekt trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle § 240 trestního zákoníku**

Objektem trestného činu rozumíme právní hodnoty a zájmy, na jejichž zachování má společnost zvláštní zájem, takže jim stát poskytuje trestněprávní ochranu. Jedná se o abstraktní duchovní hodnoty společenského řádu, které jsou předmětem ochrany v trestním právu, a nikoli o konkrétní reálné předměty.<sup>37</sup> Objektem tohoto trestného činu je zájem státu na správném a řádném vyměření a odvedení daně, cla, pojistného na sociální zabezpečí nebo zdravotní pojištění, poplatku nebo podobné povinné platby a na příjmech z těchto povinných plateb.<sup>38</sup> Jedná se však pouze o příjmy České republiky nebo Evropské unie, pokud je vybírá český stát, nikoliv cizích veřejných rozpočtů, jiné členské státy nevyjímaje. Například zkrácení německé DPH nebude zkrácením daně dle českého zákona pročež za tuto činnost nemůže být nikdo českými soudy odsouzen.<sup>39</sup> Nejvyšší soud k tomu ve svém usnesení ze dne 31.10.2012, sp. zn. 5 Tdo 666/2012 uvádí, že objektem tohoto trestného činu tak je ochrana zájmu na správném vyměření a výběru cla nejen v té části, ve které je v konečném důsledku příjmem České republiky, ale i v té části, ve které je Česká republika, jež clo vybrala, povinna jej odvést jako příjem do rozpočtu Evropské unie. Z tohoto hlediska je nepochybně trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby § 240 trestního zákoníku ve vztahu k trestnému činu poškození finančních zájmů Evropských společenství podle § 260 trestního zákoníku, ustanovením primárním, a proto je jejich jednočinný souběh vyloučen pro poměr subsidiarity. Při posuzování konkrétního případu tedy nebude hrát roli kam jsou finanční prostředky vybrané formou cla odvedeny. Vzhledem k tomu, že trestní zákoník nesankcionuje v tomto ustanovení

---

<sup>36</sup> VÁLKOVÁ, Helena, KUČHTA, Josef, HULMÁKOVÁ, Jana a kol. *Základy kriminologie a trestní politiky*. 3. vydání. Praha: C.H. Beck, 2019. s. 484.

<sup>37</sup> ŠÁMAL, Pavel, GRIVNA, Tomáš, BOHUSLAV, Lukáš, NOVOTNÝ, Oto, HERCZEG, Jiří, VANDUCHOVÁ, Marie a kol. *Trestní právo hmotné*. 9. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022. s. 133.

<sup>38</sup> KUČHTA, Josef a kol. *Kurs trestního práva: trestní právo hmotné: zvláštní část*. Praha: C.H. Beck, 2009. s. 274.

<sup>39</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KRÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. s. 72.

pouhé neodvedení uvedených povinných plateb, ale jejich zkrácení,<sup>40</sup> jedná se v podstatě o zvláštní případ podvodu ve vztahu je každému individuálně určenému objektu, anebo ve vztahu k více z nich.<sup>41</sup>

Objekt zkrácení daně jde však ještě dál než pouze k celkovým příjmům veřejných rozpočtů, neboť chrání řádné a včasné vyměření daně ve vztahu ke každému daňovému subjektu zvlášť. Jinými slovy zkrácením daně bude i případ, kdy jeden daňový subjekt bude mít daňovou povinnost nesprávně o tolik nižší, o kolik vyšší ji bude mít nesprávně jeho obchodní partner. Veřejné rozpočty sice ve výsledku nepřišly ani o korunu příjmů, ale u jednoho subjektu došlo k vykazování nesprávné daňové povinnosti v neprospěch daňových rozpočtů, a tudíž formální znaky trestného činu byly u tohoto subjektu naplněny. Platí tak, že středobodem zkrácení daně je daňová povinnost konkrétního daňového subjektu.<sup>42</sup> S tímto názorem se ztotožňuje i Nejvyšší soud ve svém usnesení ze dne 29. 9. 2015, sp. zn. 5 Tdo 946/2015-47, přičemž uvádí, že každý subjekt daně musí plnit svou daňovou povinnost v rozsahu, který mu zákon určuje, a to na podkladě správně vedených a úplných účetních podkladů. Nelze vůbec přijmout hypotézu dovolatele, že by plnění vznikající ze smluvních vztahů mohlo být z hlediska určení výše daně smluvních subjektů mezi nimi „přenášeno“. Každý povinný musí přiznat a odvést příslušnou daň ve výši odpovídající jeho hospodářskému výsledku, který může vykazovat značné odlišnosti a nelze tak čistě „matematicky“ tvrdit, že pokud jeden neodvede daň řádně, tj. v zákonném rozsahu, může druhý subjekt daně „napravit“ takové pochybení tím, že odvede daň v souladu se zákonnými pravidly. K tomuto lze doplnit, že v praxi je subjektem, který by měl napravit pochybení a odvést řádně daň, většinou reálně nefungující obchodní korporace založená nebo pachateli získaná za tímto účelem, kde maximálně dojde k podání daňového přiznání, ale nikoliv k odvedení v přiznání tvrzené daně. Na druhou stranu může dojít i k případu, že nesprávně stanovená daň nepovede ke spáchání trestného činu zkrácení daně poplatku a podobné platby podle § 240 trestního zákoníku, a to v případě, že dojde k chybám výpočtu pouze u jedné osoby, aniž by to mělo vliv na její výslednou daňovou povinnost.<sup>43</sup>

---

<sup>40</sup> ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. s. 2416.

<sup>41</sup> JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 7. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2019. s. 706.

<sup>42</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KRÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. s. 72-73.

<sup>43</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KRÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. s. 73.

## 2.3 Objektivní stránka trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle § 240 trestního zákoníku

Objektivní stránka, trestného činu zahrnuje především jednání, následek a příčinný vztah mezi jednáním a následkem.<sup>44</sup> V případě trestného činu zkrácení daně záleží objektivní stránka v tom, že pachatel 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 platbu nebo vyláká výhodu na některé z těchto plateb.<sup>45</sup> Objektivní stránky není spojena pouze s aktivním konáním, jako je například podání úmyslně nesprávného přiznání k dani z přidané hodnoty, v němž jsou zahrnuty fiktivní daňové doklady, ale i úmyslným opomenutím, kterým může být úmyslné nepodání daňového přiznání. Pachatelé takové úmyslné nepodání daňového přiznání často využívají u tzv. ztracených společností, které jsou častěji označovány jako missing trader.

Podle usnesení Nejvyššího soudu ze dne 25. 1. 2012, sp. zn. 8 Tdo 29/2012 se zkrácením daně rozumí jakékoli jednání pachatele, jednajícího za poplatníka, v důsledku něhož, je tomuto vyměřena nižší daň nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde. Zkrácení příslušné povinné platby v uvedeném smyslu lze dosáhnout jak jednáním aktivním (konáním), např. podáním úmyslně zkresleného daňového přiznání, v němž se předstírají vyšší výdaje (náklady) vynaložené na dosažení příjmu a zatajuje se ve skutečnosti dosažený zisk, v důsledku čehož tak dojde k zaplacení daně v nižší částce, než jaká odpovídá zákonu, tak i opomenutím takového konání, ke kterému byl daňový subjekt povinen (§ 89 odst. 2 trestního zákoníku), např. úmyslným nepodáním daňového přiznání ze skutečně dosaženého příjmu. Při zkrácení daně nebo podobné povinné platby jde zpravidla o zvláštní případ podvodného jednání, jímž se v rozporu se zákonem ovlivňuje daňová či obdobná platební povinnost určitého subjektu tak, že ten v rozporu se skutečností předstírá nižší rozsah této povinnosti nebo předstírá, že takovou povinnost vůbec nemá. Pachatel tedy zfalšuje příslušné výkazy či podklady pro stanovení uvedených povinných plateb, nepořídí je, úmyslně je zkreslí nebo je vůbec nevede, aby tím dosáhl nižšího výpočtu daně či podobné platby nebo aby vůbec zatajil, že má určitou daňovou nebo jinou podobnou povinnost.

---

<sup>44</sup> JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část. 7.* aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2019. s. 172.

<sup>45</sup> JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část. 7.* aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2019. s. 706.

Nejvyšší soud dále v tomto usnesení k vylákání výhody uvádí, že za vylákání daňové výhody skutečně nelze považovat pouhé neoprávněné snížení skutečně existující daňové povinnosti, které je zkrácením daně, ale fingované předstírání skutečnosti, z níž má vyplývat povinnost státu poskytnout neoprávněně plnění tomu, kdo zpravidla ani není plátcem příslušné povinné platby, od níž se výhoda odvíjí (podobně jako předchozí alternativa je proto považováno za zvláštní případ podvodu). Smyslem zde totiž je postihnout případy, „kdy pachatel nezkracuje plnění vůči státu, ale naopak od státu daňovou výhodu v podobě peněžní výplaty uvedením nepravdivých tvrzení vyžaduje“. Vylákání výhody na některé povinné platbě lze obecně definovat jako předstírání okolnosti, na základě níž, vzniká povinnost státu (resp. jiného příjemce povinné platby) poskytnout plnění subjektu, který podle zákona ve skutečnosti nemá nárok na takové plnění nebo jenž vůbec není plátcem či poplatníkem takové povinné platby (např. daně z přidané hodnoty), ve vztahu, k níž je výhoda (poskytované plnění) poskytována. Výhoda je tudíž neoprávněná a může mít konkrétní podobu např. vrácení fingovaného přeplatku na dani (resp. nadměrného odpočtu), vrácení daně, která však ve skutečnosti zaplacená nebyla apod. V trestním zákonu č. 140/1961 Sb., který platil do konce roku 2009 byla legislativně oddělená samostatná skutková podstata sankcionující vylákání povinné výhody na některé z povinných plateb (§ 148 odst. 2 zákona č. 140/1961 Sb.) byla převedena do základní skutkové podstaty obsahující klasické zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240 odst. 1 trestního zákoníku) čímž, byla odstraněna dosavadní nemožnost sčítat vylákanou výhodu na povinné platbě se zkrácením daně, poplatku nebo podobné povinné platby. To má význam jak z hlediska naplnění základní skutkové podstaty („větší rozsah“), tak i z hlediska okolností podmiňujících použití vyšší trestní sazby („značný rozsah“ a „velký rozsah“).<sup>46</sup>

Zkrácením daně nebo jiné povinné platby však není její pouhé neodvedení, byla-li příslušná platba správně vypočtena, přiznána nebo vyměřena, resp. nebyla-li zatajena skutečnost, odůvodňující vznik daňové, celní, poplatkové atd. povinnosti. Zkrácením rovněž není za těchto okolností samotné nezaplacení daně nebo jiné povinné platby, jejíž výše nebyla zkrácena. Neodvedená či nezaplacená daň nebo jiná povinná platba se předepsaným způsobem vymáhá, zejména v exekučním řízení.<sup>47</sup>

Pro naplnění znaků skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku je rozhodující okamžik podání daňového

---

<sup>46</sup> KUCHTA, Josef a kol. *Kurs trestního práva: trestní právo hmotné: zvláštní část*. Praha: C.H. Beck, 2009. s. 273.

<sup>47</sup> ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. s. 2424.

přiznání obsahujícího nepravdivé nebo zkreslené údaje. S podáním daňového přiznání úzce souvisí rovněž otázka místní příslušnosti, protože rozhodujícím z hlediska místní příslušnosti je sídlo místně příslušného finančního úřadu, kam bylo nebo mělo být předmětné přiznání podáno, přičemž toto hledisko je opakovaně uváděno v usneseních Nejvyššího soudu pro příklad lze uvést například usnesení Nejvyššího soudu ze dne 3. 9. 2019, sp. zn. 7 Td 54/2019 nebo usnesení Nejvyššího soudu ze dne 20. 12. 2001, sp. zn. 11 Nd 340/2001. Místní příslušnost finančních úřadů dle § 13 daňového řádu, ze řídí u fyzické osoby jejím místem pobytu; pro účely správy daní se místem pobytu fyzické osoby rozumí adresa místa trvalého pobytu občana České republiky, nebo adresa hlášeného místa pobytu cizince, a nelze-li takto místo pobytu fyzické osoby určit, rozumí se jím místo na území České republiky, kde se fyzická osoba převážně zdržuje, u právnické osoby jejím sídlem; pro účely správy daní se sídlem právnické osoby rozumí adresa, pod kterou je právnická osoba zapsaná v obchodním rejstříku nebo obdobném veřejném rejstříku, nebo adresa, kde právnická osoba sídlí skutečně, pokud se tato osoba do těchto rejstříků nezapíše. Z těchto uvedených pravidel je možná výjimka a na základě § 18 daňového řádu, který umožňuje delegaci místní příslušnosti, a to jak na základě žádosti správce daně, tak daňového subjektu. Nejblíže společně nadřizený správce daně může delegovat místní příslušnost na jiného věcně příslušného správce daně, jestliže to shledá účelným nebo jsou-li pro výkon správy daní potřebné mimořádné odborné znalosti. Účelnost lze spatřovat především tam, kde by jinak správa daní daňových subjektů byla neefektivní a nevhodná, mimo jiné tedy právě v případech, kdy se skutečné sídlo právnické osoby liší od sídla zapsaného do veřejného rejstříku, nebo obdobně u fyzické osoby, pokud má místo trvalého pobytu jinde než provozovnu (tedy než skutečně podniká).<sup>48</sup> V praxi se tak často děje právě z důvodu odlišnosti sídel zapsaných v obchodním rejstříku a sídel skutečných, tedy společnost nebo podnikatel má sídlo zapsané většinou v Praze, ale veškeré podnikatelské aktivity vykonává v úplně jiném městě. Důvodem, proč toto společnosti dělají je zejména ten, že Praha nebo jiné město jim poskytuje mnohem větší anonymitu a vzhledem k mnohonásobně vyšší koncentraci podnikatelských subjektů je zde až několikanásobně nižší pravděpodobnost kontroly ze strany místně příslušného finančního úřadu. Dochází například k situacím, kdy se obchodní korporace léta formálně i fakticky sídlící na stejné adrese například v běžném okresním městě formálně přesídli do Prahy jen z důvodu, aby nebyla vybrána k daňové kontrole

---

<sup>48</sup> Finanční správa. *Metodická pomůcka k delegaci místní příslušnosti*. [online] 7.11.2014. [cit. 27.9.2021]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2014\\_MetPom-k-delegaci-mistni-prislusnosti.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2014_MetPom-k-delegaci-mistni-prislusnosti.pdf)



nebo právě po daňové kontrole, která odhalila jeho pochybení. V takové situaci správci daně žádají o delegaci místní příslušnosti právě z důvodu účelnosti.

## **2.4 Subjektivní stránka trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle § 240 trestního zákoníku**

Subjektivní stránka trestného činu je jedním z typových znaků trestného činu a vystihuje vztah psychiky pachatele ke spáchanému trestnému činu. Obligatočním znakem subjektivní stránky trestného činu je zavinění, které se dělí na úmyslnou a nedbalostní formu. Zavinění je nezbytným předpokladem pro to, aby mohla být naplněna skutková podstata trestného činu, a mohlo tak dojít ke spáchání trestného činu.<sup>49</sup> Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je trestným činem úmyslným, přičemž se nevyžaduje úmysl přímý podle § 15 odst. 1 písm. a) trestního zákoníku, ale postačí i prokázání úmyslu nepřímého ve smyslu § 15 odst. 1 písm. b) trestního zákoníku. Úmysl pachatele se musí vztahovat i na to, že daň nebo jiná povinná dávka je zkracována nebo je vylákávána výhoda na dani nebo jiné povinné platbě. Na takový úmysl je třeba usuzovat z celého jednání pachatele, přičemž důležitými signály o jeho úmyslném zavinění mohou být různé formy a způsoby zásahu do účetnictví, způsob vedení a uschovávání účetních a jiných dokladů, projevy ústní i písemné učiněné ke státním orgánům nebo k obchodním partnerům apod.<sup>50</sup>

Skutková podstata trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku není normou s tzv. blanketní či odkazovací dispozicí, takže v popisu skutku, v němž je uvedený trestný čin shledáván, nemusí být uveden odkaz na příslušná ustanovení daňových nebo jiných zákonů, jejichž porušení vedlo k neoprávněnému snížení (či zatajení) daňové nebo podobné povinnosti. Podstatná je konkretizace toho, o jaký druh daně nebo jiné povinné platby jde, jakými úkony a ve vztahu k jakým skutečnostem byla její výše neoprávněně snížena (či zatajena) a v jaké výši se tak stalo. Odkaz na odpovídající zákonná ustanovení, z nichž vyplývá neoprávněnost posuzovaného daňového nebo podobného úniku, pak postačí uvést v odůvodnění odsuzujícího rozsudku, jak uvádí ve svém usnesení ze dne 1. 3. 2005, sp. zn. 5 Tdo 191/2005 Nejvyšší soud. Případný omyl pachatele stran obsahu příslušných zákonů zejména z daňové oblasti je proto nutné posuzovat nikoliv jako omyl

---

<sup>49</sup> ŠÁMAL, Pavel, GRIVNA, Tomáš, BOHUSLAV, Lukáš, NOVOTNÝ, Oto, HERCZEG, Jiří, VANDUCHOVÁ, Marie a kol. *Trestní právo hmotné*. 9. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022, s. 203.

<sup>50</sup> ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. s. 2432.

právní, ale jako omyl skutkový.<sup>51</sup> O skutkový omyl pachatele však nepůjde v případě, že jsou pachateli známy skutečnosti rozhodné pro vznik daňové povinnosti, např. že dosáhl za určité období zdanitelného příjmu.<sup>52</sup>

Z toho plyne, že i subjektivní stránku tohoto trestného činu je třeba prokazovat stejně jako každý jiný znak skutkové podstaty.<sup>53</sup> Protože duševní pochody člověka nelze spolehlivě zjišťovat přímo, je potřeba vycházet z jeho projevů navenek. Napíše-li někdo chybnou cifru do formuláře daňového přiznání, není to samo o sobě důkaz úmyslu, neboť totéž lze snadno učinit i z nedbalosti. Naopak pachatel, který si vyrobil padělek faktury, tak musel činit úmyslně, neboť jde o příliš komplexní a příliš cílené jednání.<sup>54</sup> Lze tedy souhlasit s tím, že úmyslné zavinění musejí orgány činné v trestním řízení prokazovat pomocí důkazů. Jako důkaz může sloužit zachycená komunikace pachatelů obsahující domluvu na zkrácení daně, ekonomická iracionalita transakce (může být zisková jen za předpokladu, že dojde ke zkrácení daně), falšování účetních dokladů, vědomě nepravdivé vyplnění jednotlivých kolonek daňového přiznání a podobně. Pokud podezřelý o takových okolnostech není, nebo mu alespoň není prokázáno, že by o nich věděl, pak nemá být vůči němu zahajováno trestní stíhání.<sup>55</sup>

S problematikou úmyslu, je nutné zmínit tzv. bílé koně, tedy osoby, které jsou dosazováni do statutárních orgánů obchodních korporací, aniž by se následně jakkoliv podíleli na jejich činnosti. Většinou jsou tyto osoby přímo nebo nepřímo řízení skutečnými pachateli, kteří celý daňový podvod organizují a řídí. Tyto osoby se při páchání daňové trestné činnosti nejvíce využívají u společností s ručením omezeným, kde se často stávají jak 100 % společníky tak jednateli, aniž by věděli, co takový vstup do obchodní korporace znamená a jaká mají práva a povinnosti. Jejich činnost se zpravidla omezuje na zřízení bankovního účtu a případné hotovostí výběry, které činí dle instrukcí hlavních pachatelů, jimž odevzdávají vybrané peníze. Jejich odměnou za vstup do společnosti a následné služby bývá pár tisícikorun. Soudy u nich mohou shledat zavinění ve formě nepřímého úmyslu, i když o samotném nesprávném vykazování daně

---

<sup>51</sup> KUČHTA, Josef a kol. *Kurs trestního práva: trestní právo hmotné: zvláštní část*. Praha: C.H. Beck, 2009. s. 273.

<sup>52</sup> PELC, Vladimír a PELC Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy: komentář k zákonu č. 321/2016 Sb., charakteristika daňových prvků a pojmů normy, předchozí legislativní iniciativy, daňové trestné činy*. Olomouc: ANAG, 2017. s. 200.

<sup>53</sup> ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. s. 2433.

<sup>54</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KRÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. s. 64.

<sup>55</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KRÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. s. 70.

korporací nic netušili, zejména pokud bílí koně věděli o všeobecně pochybném charakteru celé věci a museli tušit, že není něco v pořádku.<sup>56</sup>

Dalším problémem souvisejícím se zaviněním je odlišné vnímání této problematiky správci daně tedy finančními úřady na jedné straně a orgány činnými v trestním řízení, tedy zejména policií. Správce daně nemusí v daňovém řízení prokazovat úmysl zkrátit daň, vyjma doměření daně z důvodu účasti na daňovém podvodu jiné osoby (podvod na principu missing trader), kde však správci daně stačí prokázání na úrovni „věděl nebo měl vědět“ (příčemž i podmínku „měl vědět“ si mnohé finanční úřady vykládají značně volně až šikanózně. Neboť podnikatel není detektiv a nemůže zjišťovat finanční toky u dodavatelova dodavatele a podobně). Proto nelze v bezmezně důvěře vycházet ze závěrů správce daně. Ale je nutné prokazovat úmyslné zavinění samostatně v trestním řízení.<sup>57</sup> Jako příklad, že je nutno posuzovat zavinění opětovně v trestním řízení, lze uvést českou obchodní korporaci, která si najímá zahraniční společnost na poskytnutí služeb, které spočívají v uvedení výrobků české společnosti na zahraniční trh, přičemž za tímto účelem se dělá různá reklamní a propagační činnost jako je inzerce, výroba propagačních materiálů, jednání s potencionálními odběrateli nebo účast na odborných výstavách. Zahraniční společnost předmětné plnění poskytne, přičemž toto dokladuje české společnosti, která nikterak nerozporuje kvantitu ani kvalitu poskytnutých služeb a uhradí předmětné faktury. Správce daně, v rámci daňové kontroly, za pomoci mezinárodních dožádání zjistí, že z účtů zahraničního dodavatele docházelo převážně k úhradám nikterak nesouvisející s obchodním vztahem s českou obchodní korporací. Vzhledem k tomu správce daně jednak doměří českému subjektu příslušnou daň a jednak podá trestní oznámení, které argumentačně stojí právě na uvedených zjištěních o zahraničním dodavateli, s tím, že došlo ke zkrácení daně, protože deklarované služby nebyly poskytnuty a český subjekt si neoprávněně tyto uplatnil jako daňově uznatelný náklad při výpočtu daně z příjmu právnických osob. Skutečnost, že služby nebyly zahraniční společností poskytnuty je dovozena v podstatě pouze na tom jak zahraniční společnost nakládala s došlými platbami. V popsaném případě by dalšího nešlo v trestním řízení dovodit úmysl odpovědné osoby jednající za českou společnost, protože argumenty, možná postačující v řízení dle daňového řádu, nejsou dostatečné v trestním řízení a bez dalších důkazů nelze tvrdit, že zástupce české společnosti věděl, jak jeho zahraniční partner nakládá s penězi, zvláště v situaci, kdy české společnosti bylo opakovaně plnění služeb dokladováno. V trestním řízení je tedy nezbytné vždy závěry správce daně ohledně zavinění opětovně vyhodnotit a rozhodnout

---

<sup>56</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KRÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. s. 70.

<sup>57</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KRÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. s. 67.

v souladu s předpisy a se zásadami trestního práva. Při opětovném vyhodnocení ze strany orgánů činných v trestním řízení může dojít k tomu, že věc bude odložena nebo jinak zastavena dle aktuální fáze trestního řízení, ačkoliv správce daně bude mít zcela opačný a dle něj vyargumentovaný názor.

## **2.5 Subjekt trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle § 240 trestního zákoníku**

Trestní zákoník vymezuje pojem pachatele v ustanovení § 22, ze kterého je třeba dovodit, že pachatel, který je ve smyslu trestního zákona (§ 110) trestně odpovědný, musí vykonat činnost, která je popsána v příslušném ustanovení zvláštní části trestního zákoníku (pachatel na dokonaném trestném činu), nebo ji alespoň připravovat či se o ni pokusit (pachatel přípravy nebo pokusu). Pachatelem je tedy ten, kdo bezprostředně spáchal trestný čin, neboť pachatel může mít spolupachatele či účastníky (organizátora, návodce a pomocníka), a proto je třeba ustanovení § 22 odst. 1 chápat především ve smyslu odlišení pachatele, který svým jednáním sám naplnil všechny znaky trestného činu, od spolupachatelů a účastníků.<sup>58</sup> Pachatelem trestného činu zkrácení daně může být kdokoliv. Tedy nejen subjekt daně, poplatku a podobné povinné platby, ale i ten, kdo svým úmyslným jednáním způsobí zkrácení daně poplatku a podobné povinné platby.<sup>59</sup> Může jím být každá trestně odpovědná osoba, fyzická či právnická, která způsobí, že ona sama, či jiná osoba zkrátí daň nebo vyláká výhodu na dani.<sup>60</sup> Otázka, zda je určitá osoba daňovým subjektem či není, není relevantní ani pro posuzování tzv. nepřímého pachatelství (§ 22 trestního zákoníku), spolupachatelství (§ 23 trestního zákoníku) nebo účastenství (§24 trestního zákoníku).<sup>61</sup> Subjekt (poplatník, plátce) daně a subjekt trestného činu podle § 240 trestního zákoníku nemusejí být totožní, a proto nelze zaměňovat daňovou odpovědnost (tedy povinnost přiznat a zaplatit daň) a trestní odpovědnost za zkrácení daně. Uvedený závěr se uplatní typicky též tam, kde plátcem či poplatníkem daně je právnická osoba (např. obchodní společnost nebo družstvo), za niž je v daňovém řízení oprávněna a povinna jednat – zejména podat daňové přiznání – příslušná fyzická osoba (např. jako člen statutárního orgánu či jako zaměstnanec), která by pak nesla trestní odpovědnost za zkrácení daně, jestliže

---

<sup>58</sup> ŠÁMAL, Pavel, GRÍVNA, Tomáš, BOHUSLAV, Lukáš, NOVOTNÝ, Oto, HERCZEG, Jiří, VANDUCHOVÁ, Marie a kol. *Trestní právo hmotné*. 9. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022, s. 166.

<sup>59</sup> JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 7. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2019, s. 707.

<sup>60</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KRÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020, s. 62.

<sup>61</sup> PELC, Vladimír a PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy: komentář k zákonu č. 321/2016 Sb., charakteristika daňových prvků a pojmů normy, předchozí legislativní iniciativy, daňové trestné činy*. Olomouc: ANAG, 2017, s. 201.

úmyslně zatajila nebo zkreslila daňovou povinnost takové právnické osoby.<sup>62</sup> Nejvyšší soud ve svém usnesení sp. zn. 8 Tdo 144/2021, ze dne 28.4.2021 připomíná, že pachatelem může být též daňový poradce podnikatele, kterého podnikatel zmocnil, aby za něj zpracoval a správci daně odevzdal daňové přiznání, pokud by daňový poradce v daňovém přiznání úmyslně zkreslil výši daňové povinnosti podnikatele způsobem, který by bylo možné hodnotit jako zkrácení daně. Na druhou stranu daňový poradce nemůže nést trestní odpovědnost za zkrácení daně, jestliže mu příslušný daňový subjekt neposkytl všechny potřebné podklady k podání pravdivého daňového přiznání nebo zcela zatajil skutečnosti odůvodňující vznik a výši určité daně. Nejvyšší soud se v tomto usnesení dále zabývá otázkou trestní odpovědnosti správce daně v situaci, ve které obvinění ve svých dovoláních namítali to, že na nepřiznání daní, které jsou předmětem projednávané věci, se podílel svou nečinností i finanční úřad, tím že nevyužil pomůcek ke zjištění základu daně a ke stanovení výše daně a předpokládal, že daňovému subjektu v příslušném období nevznikla daňová povinnost. Nejvyšší soud dospěl k závěru, že takovém případě správce daně není povinen stanovit výši nepřiznané daně podle pomůcek, ale je oprávněn předpokládat u daňového subjektu nulovou výši daně. Ke zkrácení daně pak dojde v důsledku nepodání daňového přiznání a zatajení zdanitelného plnění, nikoli v příčinné souvislosti s údajnou nečinností správce daně.<sup>63</sup> Nicméně v praxi se stává, že se na této trestné činnosti podílejí i pracovníci finanční správy, kteří jejichž role většinou spočívá v zabránění provedení kontrol u spřízněných daňových subjektů, popřípadě zajištění, aby kontrola proběhla bez zjištění, které by vedly k doměření příslušné daně, popřípadě až k podání trestního oznámení. Pokud nemají příslušní pracovníci dostatečný vliv k zabránění nebo ovlivnění průběhu kontroly, může jejich role spočívat v upozornění, že se taková kontrola nebo například zajišťovací příkaz chystá. Takováto trestná činnost bývá kvalifikována jako trestný čin zneužití pravomoci úřední osoby podle § 329 trestního zákoníku, popřípadě trestný čin přijetí úplatku podle § 331 trestního zákoníku.

V judikatuře Nejvyššího soudu nalezneme další příklad, který potvrzuje, že pachatelem nemusí být přímo subjekt daně nebo osoba oprávněná za daňový subjekt jednat. Trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 tr. zák. spočívajícího ve zkrácení cla ve větším rozsahu se může dopustit i pachatel, který jako statutární orgán obchodní společnosti odpovědný za provozování soukromého celního skladu zřízeného pro tuto společnost provedl změnu režimu dovezeného zboží podléhajícího clu a uloženého v tomto

---

<sup>62</sup> PÚRY, František. Aktuální otázky trestního postihu daňových úniků. *Trestněprávní revue*. Praha: C.H. Beck, 2005, 4(1), s. 1–10. ISSN 1213-5313

<sup>63</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21. 7. 2005, sp. zn. 8 Tdo 790/2005

skladě (např. rozhodl o vyskladnění neprocleného zboží do volného oběhu a o jeho prodeji), pokud uvedenou změnu zatajil celním orgánům, takže v jejím důsledku nebylo vyměřeno clo na takové zboží. Překážkou spáchání uvedeného trestného činu není ani skutečnost, že celní dluh, jehož se týká zkrácení cla, byl zajištěn ručením.<sup>64</sup>

V současné době se často objevují pachatelé, kteří sami nejsou daňovým subjektem, o kterém se vede řízení a ani v daňovém subjektu nezastávají žádnou oficiální pozici, tedy nejsou ani statutárními zástupci, daňovými poradci ani pověřenými zaměstnanci. Jedná se o osoby, které daňové subjekty ovládají prostřednictvím nastrčených osob, tyto osoby mývají při páchání trestné činnosti různou úlohu, která může spočívat jak v organizování a řízení celé operace, tak ve vykonávání dílčích úkolů jako zprostředkování pokynů od skutečně řídicích osob k formálním jednatelům, pokud je nutná jejich součinnost. Příkladem může být například provedení hotovostního výběru v bance skutečným jednatelem a předáním peněz skutečně ovládající osobě. Smyslem využití takových prostředníků je zamezení osobního kontaktu mezi formálním jednatelem a hlavním pachatelem a zabránění odhalení hlavních pachatelů v případě policejního vyšetřování. Pokud bílý kůň opravdu nezná osobu hlavního pachatele nemůže o ní nic při výslechu nic vypovědět. Prostředník, který zná obě strany zapojených osob je již z pohledu hlavního pachatele mnohem spolehlivější osobou, protože jeho zapojení je již natolik silné, že jeho pravdivá výpověď by sice bezpochyby vedla k odhalení hlavního pachatele, ale pravděpodobně by znamenala i trestní odpovědnost prostředníka. Dalším faktorem je, že zatímco jako tzv. „bílý koně“ se volí osoby nižšího vzdělání, bez znalostí podnikání a ideálně v ekonomické tísní, tak zprostředkovatel bude osobou vzdělanější, mající tuto činnost jako poměrně lukrativní příjem a nezřídka i osobou s kriminální minulostí, a tedy znalý metod a práce policie.

## **2.6 Rozsah zkrácení daně**

V základní skutkové podstatě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 trestního zákoníku je uvedeno, že aby jednání v popsané bylo trestným činem je nezbytné, aby pachatel zkrátil daň, poplatek nebo podobnou povinnou platbu nebo na takové povinné platbě vylákal výhodu nejméně ve větším rozsahu, tj. nejméně 100 000 Kč. Trestní zákoník neobsahuje výklad pojmu větší rozsah, ale protože si lze těžko představit jiné než peněžní vyjádření, používá se k výkladu za použití analogie § 138 odst. 1 trestního zákoníku, který určuje hranice výše škod. Z tohoto lze dovodit rozsah zkrácení daně uvedený

---

<sup>64</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 11. 1. 2006, sp. zn. 8 Tdo 1525/2005

v kvalifikovaných skutkových podstatách, tj. částku 1 000 000 Kč v případě značného rozsahu, jak je uvedeno v druhém odstavci písm. c) a 10 000 000 Kč v případě odstavce třetího písm. a), kde je k nutné, aby čin uvedený v prvním odstavci spáchal ve velkém rozsahu. Takto byla výše škod stanovena novelou trestního zákoníku provedenou zákonem č. 333/2020 Sb., účinnou od 1.10.2010, dle dosavadní úpravy byla hranice jednotlivých rozsahů zkrácení daně poloviční. Konkrétní hranice zkrácení daně a jiné povinné platby je stanovena proto, aby nedocházelo k přepínání trestní represe při méně závažných porušeních povinnosti plátců tam, kde dojde k dílčímu drobnému nedostatku. Praxe opakovaně potvrzuje, že vedení účetní evidence a na ní navázané placení daní zcela bez jakéhokoli nedostatku je dosti komplikované především u větších podnikatelských subjektů.<sup>65</sup>

Nejvyšší soud se k otázce škody ve vztahu k trestnému činu zkrácení daně vyjadřuje opakovaně z různých úhlů pohledu, přičemž v jednom ze svých usnesení uvádí, že škodu způsobenou trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby představuje částka, o kterou pachatel zkrátil daň ve smyslu § 148 odst. 1 tr. zák., resp. § 240 odst. 1 tr. zákoníku, nebo kterou vylákal jako daňovou výhodu ve smyslu § 148 odst. 2 tr. zák., resp. § 240 odst. 1 tr. zákoníku (viz rozhodnutí pod č. 22/2005-II. Sb. rozh. tr.). V případě zkrácení daně tedy škoda představuje nedostatek přírůstku na majetku státu či jiného příjemce daně, který bylo možné důvodně očekávat, kdyby pachatel řádně přiznal a zaplatil daň v zákonem stanovené výši a nezatajil existenci daňové povinnosti či nezkreslil její výši. Jde-li o vylákání daňové výhody, pak lze škodu spatřovat v majetkovém plnění, kterého se neoprávněně dostalo pachateli či jiné osobě od státu nebo od jiného subjektu v souvislosti s určitou daní jako její přeplatek, nadměrný odpočet apod.<sup>66</sup>

S touto problematikou bez pochyby souvisí, jakým způsobem bude orgány činnými v trestním řízení kvantifikován rozsah zkrácení daně poplatku a podobné povinné platby. Základní premisou je skutečnost, že nelze vycházet pouze z výše zkrácené daně uvedené správcem daně v trestním oznámení, popřípadě sdělené policejnímu orgánu na základě zákonné žádosti o sdělení, zda u konkrétního subjektu byla provedena daňová kontrola nebo postup k odstranění pochybností a s jakým výsledkem. V trestním řízení mohou být tytéž důkazy vyhodnoceny odlišně, než tomu tak bylo v řízení vedeném správcem daně. Nejvyšší soud k tomuto uvedl, že rozhodnutí finančního orgánu o daňové povinnosti obviněného jako daňového subjektu není v řízení o trestném činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1

---

<sup>65</sup> ŠČERBA, Filip a kol. *Trestní zákoník: komentář*. [Praha]: C.H. Beck, 2020. s. 1950.

<sup>66</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 24. 7. 2013, sp. zn. 5 Tdo 1112/2012-147

trestního zákoníku pro soud závazné, a to ohledně skutkových i právních otázek, neboť řešení daňové povinnosti a rozsahu zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody je otázkou viny ve smyslu § 9 odst. 1 trestního řádu. Proto soud nemůže bez dalšího odkázat na takové rozhodnutí správce daně, aniž by jeho závěry přezkoumal po skutkové stránce a zabýval se správností a odůvodněností v něm učiněných právních názorů na rozhodnou daňovou otázku, a to především z hlediska uplatněné obhajoby.<sup>67</sup>

Nezřídkou se stává, že správce daně vychází při stanovení výše zkrácené daně ve svém řízení ze skutečnosti, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a neprokázal oprávněnost např. daňově uznatelného nákladu u daně z příjmu nebo oprávněnost odpočtu daně z přidané hodnoty. V trestním řízení je však nutné tento závěr z daňového řízení opětovně prověřit a následně náležitě prokázat, toto však z nejrůznějších důvodů v některých případech není možné. Takovými důvody bývá například velký časový odstup od zahájení daňové kontroly k podání trestního oznámení, který často způsobí také to, že subjekt, na kterého je podáváno trestní oznámení má dostatek času zahladit stopy, které by mohly vést k jeho usvědčení v trestním řízení. Může nastat i komplikovanější situace, a to že daňový subjekt uskuteční komplexní obchodní transakci, která jako celek byla v rozporu s daňovými předpisy, resp. Uplatněné daňové schéma bylo nezákonné. Některé dílčí operace této komplexní transakce snižovaly neoprávněně daňovou povinnost, zatímco jiné dílčí operace zvyšovaly daňovou povinnost. Správce daně doměří daň pro tu část operací, které neoprávněně snižovaly daňovou povinnost. Orgán činný v trestním řízení však musí pokládat celou transakci za jeden skutek a vzít v úvahu plusové i minusové položky.<sup>68</sup> Nejvyšší soud rovněž ve svém rozhodnutí ze dne 18. 6. 2014, sp. zn. 5 Tdo 567/2014, potvrdil, že konstrukce odpovědnosti v daňovém řízení a v řízení trestním, pokud jde o povinnost prokazování rozhodných skutečností, je zakotvena odlišně. A tak zatímco v daňovém řízení je to daňový subjekt, který musí prokazovat správnost a reálnost dokladů a skutečností (uskutečněných zdanitelných plnění a jím odpovídajících dokladů), v řízení trestním je tato povinnost naopak na orgánech činných v trestním řízení. Rozsah daňové povinnosti (dříve škoda) v daňovém řízení při neuznání fiktivních faktur představuje jejich plnou výši a v tomto rozsahu se promítá v dodatečných platebních výměrech. Rozsah zkrácení daně v trestním řízení by měl v zásadě představovat rozdíl mezi uplatněnými a oprávněnými náklady (toto navýšení se obviněný pokusil vylákat, a tím v příslušném rozsahu zkrátit daň).<sup>69</sup> Z citovaného usnesení Nejvyššího soudu tedy vyplývá, že orgány činné

<sup>67</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. 2. 2015, sp. zn. 8 Tdo 1049/2014-37

<sup>68</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KRÍSTEK Lukáš. Trestní právo daňové. Praha: C.H. Beck, 2020. s. 75.

<sup>69</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 10. 4. 2019, sp. zn. 4 Tdo 381/2019-I.



v trestním řízení by se měly zabývat výší oprávněných nákladů. Nemělo by tedy docházet k situaci, kdy se v trestním řízení označí jako podvodná pouze strana obchodu a druhou stranou se orgán činný v trestním řízení vůbec nezabývá. Takovýto jednostranný přístup pak může vést v situacím, že v rámci trestního řízení jsou zjištěny výrazně vyšší příjmy, než subjekt deklaroval v jím podaném přiznání k dani z příjmu a na základě těchto příjmů je pro potřeby trestního řízení stanovena nová výše daňové povinnosti. Problémem je, pokud se orgán činný v trestním řízení nevypořádá se skutečností, zda zjištěné vyšší příjmy představovaly pro daňový subjekt i vyšší náklady. Pokud tak neučiní může najednou subjektu, v jehož oboru je nákladovost běžně kolem 80 %, vyjít nákladovost o desítky procent nižší, z čehož vyplývá, že takovéto jednostranné posouzení věci většinou nepovede ke správnému a řádně odůvodněnému stanovení rozsahu daně. Tento názor koresponduje s usnesením Nejvyššího soudu ze dne 23. 5. 2018, sp. zn. 7 Tdo 479/2018, kde se uvádí, že v rámci zjišťování rozsahu zkrácení daně ve smyslu trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 trestního zákoníku musí orgány činné v trestním řízení zohlednit tzv. optimalizaci daňové povinnosti. Pravidlo vyjádřené v § 7 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, podle kterého nelze způsob uplatnění výdajů zpětně měnit, platí pro daňové řízení, ale nelze ho použít v trestním řízení. Jestliže tedy pachatel jako poplatník daně z příjmů fyzických osob ze samostatné činnosti vykázal v daňovém tvrzení nepravdivě snížené příjmy a k nim uplatnil náklady jedním ze způsobů uvedených v citovaném ustanovení zákona o daních z příjmů, stanoví se pro účely trestního řízení rozsah zkrácení zmiňovaného druhu daně s ohledem na takový způsob uplatnění výdajů, který je pro pachatele výhodnější.

V některých případech naopak může být naopak v trestním řízení zjištěný větší rozsah daně, než je tomu v řízení daňovém a opět to může být způsobeno nejrůznějšími důvody. Asi nejtypičtějším příkladem je, že daňová kontrola je z důvodu prekluzivní lhůty omezena pouze na některá zdaňovací období, ale policejní orgán není tímto omezen a své šetření rozšíří i do předcházejících období. Lhůta pro stanovení daně neboli prekluzivní lhůta, představuje lhůtu, po kterou může správce daně zahájit daňovou kontrolu za již uplynulá zdaňovací období a daň stanovit v odlišné výši, než byla daň vyměřena. Lhůta pro stanovení daně je v České republice v porovnání s jinými zeměmi poměrně krátká. Lhůta pro stanovení daně je vymezena v § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, který stanoví, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí tři roky, přičemž lhůta pro stanovení daně počíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení (například u správních poplatků,

keré se řídí daňovým řádem).<sup>70</sup> Také může nastat situace, že v rámci prověřování trestního oznámení jsou zjištěny další okolnosti zakládající podezření ze zkrácení daně nad rámec údajů obsažených v trestním oznámení. Například správce daně zjistil pouze u jednoho dodavatele kontrolovaného subjektu, že vy se mohlo jednat o daňový podvod, ale v trestním řízení jsou zjištěni ještě další rovněž fiktivní dodavatelé, které finanční úřad z nejrůznějšího důvodu pokládal za řádné a plnění od nich vykázané uznal jako řádné.

Jak již bylo výše uvedeno v trestním řízení nelze při stanovení rozsahu zkrácení daně vycházet pouze z údajů uvedených v trestním oznámení a je nutno všechny skutečnosti opětovně věc posoudit v trestním řízení. Pokud provedené prověřování vede k závěru, že existuje důvodné podezření, že se konkrétní osoba dopustila trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku, je nutné před zahájením trestního stíhání ve smyslu § 160 odst. 1 trestního řádu stanovit přesně rozsah zkrácení daně na podkladě údajů zjištěných v rámci prověřování. Toto nemůže provádět orgán činný v trestním řízení, byť by disponoval dostatečnými znalostmi, ale provádí ho buďto správce daně formou odborného vyjádření nebo je nutné přibrat znalce z oboru ekonomika. V minulosti se vedla polemika, zda odborné vyjádření může provádět správce daně, který prováděl předmětnou kontrolu, přičemž se ustálila praxe, že takové odborné vyjádření nevypracovává přímo územní pracoviště finančního úřadu, které vedlo řízení dle daňového řádu, ale pro tyto záležitosti specializované oddělení z nadřízené krajské součásti, popřípadě přímo Generální finanční ředitelství. Tato praxe je v souladu s usnesením Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 4. 2008, sp. zn. 3 To 67/2007, ve kterém je uvedeno že výše, v jaké pachatel zkrátil daň trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 tr. zák., může být v řízení o tomto trestném činu určena na základě odborného vyjádření (§ 105 odst. 1 trestního řádu) zpracovaného příslušným správcem zkrácené daně nebo nadřízeným orgánem tohoto správce daně. Vrchní soud rovněž nesdílí názor krajského soudu o potřebě vypracování znaleckého posudku z oboru ekonomika, odvětví účetnictví, z důvodu, že je zde pochybnost o nepodjatosti zpracovatele odborného vyjádření, který je ve svém důsledku poškozeným. O odbornosti finančního úřadu či finančního ředitelství ve věcech daní snad nemůže být pochyb. Uvedený orgán je orgánem státu, který má náplň práce jasně stanovenou právními předpisy, a bez vznesení pochybnosti o nepodjatosti zcela konkrétní osoby tohoto subjektu nelze odmítnout zpracování odborného vyjádření jako podané osobou, u níž lze mít pochybnost o nepodjatosti.

---

<sup>70</sup> DUGOVÁ, Jana. *Jak dlouho může finanční úřad kontrolovat daňové přiznání?* In: Daneprolidi.cz [online]. 29.3.2018 [cit. 1.11.2021]. Dostupné z: <https://www.daneprolidi.cz/clanek/jak-dlouho-muze-financni-urad-kontrolovat-danove-priznani.htm>

Otázkou se rovněž zabýval Ústavní soud ve svém usnesení ze dne 26.6.2014, sp. zn. I. ÚS 1682/13 ve kterém stěžovatelka napadala, že Krajský soud v Ostravě neprovedl znalecký posudek z oboru ekonomiky, který se měl vyjádřit k výši tvrzeného zkrácení daně z přidané hodnoty a cla, a spokojil se pouze s vyjádřeními Celního ředitelství v Brně a Finančního úřadu pro Prahu 1, přičemž Ústavní soud tento postup Krajského soudu neshledal jako chybný a uvedl, že pokud jde o rozsah dokazování Ústavní soud respektuje, že rozhodnutí o něm spadá do výlučné kompetence obecného soudu, který má v rámci normativního obsahu aplikovaných podústavních norem dostatečný prostor pro to, aby individuálně posoudil, zda pro zjištění skutkového stavu je či není třeba provedení dalších důkazů, např. znaleckého posudku odborníka v daňové oblasti. Ani z citovaného usnesení Ústavního soud tedy nelze dovodit, že by rozsah zkrácení daně musel být stanoven výhradně znaleckým posudkem, ale odborné vyjádření vypracované správcem daně je přípustným postupem. Nicméně v řadě případů bude i pro orgány činné v trestním řízení vhodnější volit znalce, a to zejména v případech složitých, kde je předpoklad, že v následném řízení před soudem bude žádoucí provést výslech znalce. V obou případech je nezbytné správné vymezení otázek, na které má odborné vyjádření či znalecký posudek odpovídat. Znalecká činnost má totiž za cíl poskytnutí odborně korektních, objektivních a verifikovatelných závěrů o zkoumané otázce. Prvním takovým krokem předcházejícím podání znaleckého posudku, který má potenciál zásadním způsobem ovlivnit znalecké závěry, je samotné zadání znaleckého posudku. V jeho rámci totiž dochází k závaznému stanovení znaleckého úkolu, tedy položení otázek zadavatelem znaleckého posudku znalci, a to otázek, které mají vést ke zjištění odpovědi na odbornou skutkovou otázku. Znalci přitom nepřísluší zodpovídat otázky právní.<sup>71</sup>

## **2.7 Pokračování trestného činu zkrácení daně**

S rozsahem zkrácení daně velmi úzce souvisí otázka pokračování v trestném činu, které je definováno v § 116 trestního zákoníku, kde se uvádí, že se jím rozumí takové jednání, jehož jednotlivé dílčí útoky vedené jednotným záměrem naplňují, byť i v souhrnu, skutkovou podstatu stejného trestného činu, jsou spojeny stejným nebo podobným způsobem provedení a blízkou souvislostí časovou a souvislostí v předmětu útoku. Škody způsobené pokračováním v trestném činu se sčítají. U trestných činů, jejichž znakem skutkové podstaty je škoda na

---

<sup>71</sup> PÚRY, František a RICHTER, Martin. Vliv nového znaleckého práva na zjišťování škody v trestním řízení. *Bulletin advokacie* [online]. Praha: Česká advokátní komora v Praze, 20.11. 2020, 2020(11), s. 23 [cit. 1.11-2021]. ISSN 2571-3558. Dostupné z: [https://advokatnidenik.cz/wp-content/uploads/BA\\_11\\_2020\\_web.pdf](https://advokatnidenik.cz/wp-content/uploads/BA_11_2020_web.pdf)

majetku, může být tato okolnost důležitá z hlediska naplnění znaků kvalifikované skutkové podstaty. Všechny dílčí útoky pokračování tvoří jediné jednání, které má i jediný následek.<sup>72</sup>

U trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 trestního zákoníku je dílčím útokem pokračování v trestném činu (§ 116 trestního zákoníku) zkrácení povinné platby za jednotlivé zdaňovací období. Dílčím útokem pokračujícího skutku však u tohoto trestného činu není neuvedení některého z více příjmů představujících základ daně plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období (§ 5 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů). Takový jednotlivý nezdaněný příjem, tj. nepřiznaný či neuvedený v daňovém přiznání, je pouze součástí jediného jednání, které je ukončeno okamžikem, kdy je daň přiznána.<sup>73</sup> Samostatným skutkem, pro který je třeba zahájit trestní stíhání a podat obžalobu, je tedy v případě zkrácení daně každé jednotlivé zkrácení určité daně určitým subjektem, v procesním slova smyslu navíc i každé jednotlivé neodvedení určité daně v určitém zdaňovacím období, tvořící jinak dílčí útok pokračujícího trestného činu zkrácení daně.<sup>74</sup>

Celkový rozsah zkrácení daně, pro určení právní kvalifikace se stanoví jako součet výše zkrácení předmětných daní za všechna dílčí zdaňovací období, která jakožto dílčí útoky tvoří dohromady jeden skutek. Nicméně pokud se pachatel dopustí zkrácení různých daní, je zkrácení každé z nich samostatným dílčím útokem, jak vyplývá například z usnesení Nejvyššího soudu ze dne 27. 2. 2008, sp. zn. 7 Tdo 197/2008, kde se uvádí, že zkrácení více druhů daní a ve více zdaňovacích obdobích, která na sebe bezprostředně navazují, může být za splnění ostatních podmínek pokračováním v trestném činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby ve smyslu § 116 a § 240 odst. 1 trestního zákoníku. V takovém případě se rozsah zkrácení všech daní a za všechna zdaňovací období sčítá a představuje škodu způsobenou uvedeným trestným činem jako okolnost, která podmiňuje použití vyšší trestní sazby.

Abychom mohli hovořit o pokračování je nutné zkoumat také další z jeho zákonných znaků a to časovou souvislost, která v případě trestného činu zkrácení daně může být naplněna i v případě, že mezi jednotlivými útoky je delší časový odstup, než by byl přípustný například u klasické majetkové trestné činnosti, přičemž Nejvyšší soud k tomu uvedl, že i když u daně z příjmů fyzických osob zákon stanoví roční zdaňovací období, tato skutečnost sama o sobě

---

<sup>72</sup> JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 7. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2019. s. 160.

<sup>73</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 25. 5. 2016, sp. zn. 8 Tz 16/2016

<sup>74</sup> DRAŠTÍK, Antonín, FREMR Robert, DURDÍK, Tomáš, RŮŽIČKA, Miroslav a SOTOLÁŘ, Alexander a kol. *Trestní zákoník, Komentář. II. Díl*. Praha: Wolters Kluwer, a.s. s. 1671.

neznamená, že je vyloučeno naplnění zákonného znaku pokračování v trestném činu spočívajícího v „blízké souvislosti časové“ ve smyslu § 116 trestního zákoníku, pokud pachatel tuto daň zkrátí ve dvou či více po sobě následujících zdaňovacích obdobích. Při posuzování této podmínky pokračování v trestném činu není rozhodující jen samotný okamžik dokonání činu (tj. vlastní zkrácení daně z příjmů za příslušné zdaňovací období), ale je třeba vzít v úvahu i počátek a průběh celého přípravného jednání pachatele k tomu směřujícího (např. časový odstup mezi vyhotovením jednotlivých fingovaných faktur sloužících ke snížení základu daně, jejich zanesení do účetní evidence apod.). Za splnění dalších zákonných podmínek může být zkrácení této daňové povinnosti ve dvou či více po sobě následujících zdaňovacích obdobích posouzeno jako pokračování v trestném činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 trestního zákoníku. spáchané dvěma či více dílčími útoky.<sup>75</sup> V trestním zákoníku ani v judikatuře nicméně není exaktně stanoveno, že by jednotlivá zdaňovací období na sebe musela bezvýhradně navazovat, popřípadě jaké je nejdelší přípustné časové rozmezí mezi jednotlivými útoky. Lze si jistě představit případ, ve kterém půjde například o zkrácení daně z přidané hodnoty měsíčním plátcem, který se předmětné trestné činnosti dopouštěl například po dobu dvou let, ale ve výčtu dílčích útoků budou nějaká zdaňovací období z předmětných dvou let chybět. Přesto bude věc hodnocena jako pokračující trestný čin zkrácení daně, pokud z provedeného dokazování vyplyne, že pachatel jednal po celou dobu se stejným záměrem, ale vinou nejrůznějších okolností se mu nepodařilo zkrátit daň v každém jednotlivém zdaňovacím období předmětného časového intervalu. Na druhou stranu, pokud sice zkrátí daň z přidané hodnoty ve třech zdaňovacích obdobích, ale mezi jednotlivými útoky bude rozmezí více měsíců a útoky nebude nic konkrétního pojit, bude jednat o tři samostatné skutky a rozsah zkrácení daně nebude možné sčítat.

Z hlediska trestného činu zkrácení daně je rovněž důležité, že pokračování v trestném činu je vyloučeno, jestliže některé útoky jinak pokračující trestné činnosti jsou spáchány ve formě pachatelství, popř. spolupachatelství a jiné ve formě účastenství, škody způsobené těmito různými formami trestné činnosti nelze sčítat.<sup>76</sup> Toto pravidlo dokazuje, že u trestného činu zkrácení daně je nutné pečlivě rozlišovat mezi pachatelstvím, spolupachatelstvím a účastenstvím a mělo by se tak správně dít u každého dílčího útoku.

---

<sup>75</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 23. 6. 2004, sp. zn. 11 Tdo 640/2004

<sup>76</sup> Rozhodnutí Nejvyššího soudu České socialistické republiky ze dne 24. 4. 1978, sp. zn. 3 To 11/78

## 2.8 Kvalifikované skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně poplatku a podobné povinné platby

Kvalifikovaná skutková podstata obsahuje buď některé další znaky, které základní skutková podstata neobsahuje (znaky základní skutkové podstaty však musejí být splněny i u skutkové podstaty kvalifikované), nebo dochází k modifikaci některého znaku základní skutkové podstaty. Kvalifikovaná skutková podstata tak cílí na závažnější jednání pachatele, přičemž tato větší míra závažnosti nemusí ve zde probíraném případě spočívat nutně ve větším dopadu trestného činu do majetkové sféry státu.<sup>77</sup>

V odstavci druhém a třetím trestného činu zkrácení daně poplatku a podobné povinné platby je popsáno celkem pět kvalifikovaných skutkových podstat. Dvě z nich se týkají čistě rozsahu zkrácení daně, a to konkrétně je-li uvedený trestný čin spáchán ve značném, popřípadě ve velkém rozsahu.

S otázkou subjektu trestného činu zkrácení daně úzce souvisí kvalifikovaná skutková podstata obsažená v odst. 2 písm. a), kde se říká, že odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně se dvěma osobami. Tyto osoby nemusejí vědět o sobě navzájem, každý z nich nemusí svým vlastním jednáním překročit limit 100 000 Kč na zkrácené dani, ani mezi nimi nemusejí být rozdělené role (na rozdíl od organizované skupiny). Podstatné je, že hlavní pachatel si je vědom jejich zapojení a že díky nim v souhrnu zkrátí daň ve výši alespoň 100 000 Kč. Může jít o fyzické či právnické osoby.<sup>78</sup> Je-li pachatelem fyzická osoba, která se činu dopustila v rámci nebo v souvislosti s činností právnické osoby, nelze tuto právnickou osobu zahrnout mezi osoby ve smyslu tohoto znaku podmiňujícího použití vyšší trestní sazby.<sup>79</sup> Spáchání činu nejméně se dvěma osobami předpokládá, že celkově musí jít alespoň o tři osoby (tj. včetně pachatele). Typicky půjde o spolupachatele, není však vyloučeno, aby další osoby páchaly trestný čin ve formě účastenství, např. organizátorství nebo v některé z forem pomoci, nebo aby šlo dokonce o osoby trestně neodpovědné.<sup>80</sup> Tyto osoby však mají mít alespoň nejzákladnější povědomí o tom, že se účastní daňového podvodu, jinak by šlo pouze o zneužití živé nástroje. Taktéž se musejí na trestné činnosti samy aktivně podílet,

---

<sup>77</sup> LOJDA, Jiří. Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240 TZ). In: *Epravo.cz* [online]. 4.3.2014 [cit. 1.11.2021]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/zkraceni-dane-poplatku-a-podobne-povinne-platby-240-tz-93764.html>

<sup>78</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KRÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. s. 62.

<sup>79</sup> ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012, s. 2433.

<sup>80</sup> PELC, Vladimír a PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy: komentář k zákonu č. 321/2016 Sb., charakteristika daňových prvků a pojmů normy, předchozí legislativní iniciativy, daňové trestné činy*. Olomouc: ANAG, 2017. s. 201.

pouhá vědomost o páčání trestného činu jinou osobou nebo pouhý návod poskytnutý jiné osobě není tím vztahem, který má na mysli § 240 odst. 2 písm. a) trestního zákoníku.<sup>81</sup> Nejvyšší soud ve svém usnesení ze dne 2. 10. 2013, sp. zn. 5 Tdo 826/2013-I k tomu uvádí, že k naplnění okolnosti podmiňující použití vyšší trestní sazby u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a) trestního zákoníku spočívající ve „spáchání činu nejméně se dvěma osobami“ se vyžaduje, aby pachatel ve smyslu ustanovení § 17 písm. b) trestního zákoníku věděl, že se na jeho činu podílejí nejméně dvě další osoby, přičemž z povahy této okolnosti vyplývá, že pachatel je s jejich účastí na činu přinejmenším srozuměn. Z uvedeného vyplývá, že se musí jednat minimálně o úmysl nepřímý.

Kvalifikovanou skutkovou podstatu obsaženou v odstavci druhém písmenu b) spáchá pachatel, který k usnadnění činu uvedeného v základní skutkové podstatě poruší úřední uzávěru. Úřední uzávěrou se rozumí zvláštní způsob zajištění věcí správními orgány (např. ochrannou páskou). Úřední uzávěrou je např. úřední uzávěra používaná v souvislosti s daní z lihu, celní uzávěra, nebo úřední uzávěra podle daňového řádu.<sup>82</sup> Celní orgány mohou při celním dohledu zajistit totožnost zboží nebo zajistit zboží podléhající celnímu dohledu celní závěrou, kterou je třeba také považovat za úřední uzávěru. Celní závěrou se rozumí zajištění totožnosti zboží nebo zajištění zboží v dopravních prostředcích, kontejnerech, obalech a v místnostech plombou, pečeti, známkou nebo jinými prostředky tak, aby z nich nebylo možno zboží vyjmout nebo do nich vložit, aniž zůstanou viditelné stopy lomu zajištěného prostoru nebo poškození celní závěry. Úřední uzávěra je výrazem určitého zákonného opatření a vyjadřuje určitý faktický stav (např. potvrzuje totožnost zboží nebo zajišťuje výrobní zařízení, aby veškeré množství vyrobeného produktu bylo změřeno) nebo právní stav (např. že zboží je pod celní kontrolou). Ve vztahu k této okolnosti podmiňující použití vyšší trestní sazby se vyžaduje, aby pachatel ve smyslu § 17 písm. b) věděl o skutkových okolnostech vztahujících se k úřední uzávěře (o porušení plomby, ocelové pásky u plomby apod.), aniž by muselo být známo, že jde o úřední uzávěru.<sup>83</sup>

K naplnění poslední kvalifikované skutkové podstaty dojde, spáchá-li pachatel zkrácení daně ve spojení s organizovanou skupinou působící ve více státech, a to nejméně ve značném

---

<sup>81</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KRÍSTEK Lukáš. Trestní právo daňové. Praha: C.H. Beck, 2020. s. 62-63.

<sup>82</sup> PELC, Vladimír a PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy: komentář k zákonu č. 321/2016 Sb., charakteristika daňových prvků a pojmů normy, předchozí legislativní iniciativy, daňové trestné činy*. Olomouc: ANAG, 2017. s. 202.

<sup>83</sup> ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. s. 2433.

rozsahu, tedy ve výši minimálně 1 milion Kč, čímž se dopustí zvlášť závažného zločinu. Trestní zákoník zná jako přitěžující okolnost organizovanou skupinu, kterou nedefinuje. Vymezení pojmu je záležitostí soudní judikatury. Organizovanou skupinou se dnes rozumí sdružení více osob, v kterém je provedena určitá dělba úkolů mezi jednotlivé členy sdružení a jehož činnost se vyznačuje plánovitostí a koordinovaností, což zvyšuje úspěšnost trestného jednání, a tak jeho škodlivost a závažnost. Organizovaná skupina nemusí mít trvalejší charakter, o organizovanou skupinu se může jednat i v případě jednorázového trestného činu.<sup>84</sup> Tímto se odlišuje od pojmu organizovaná zločinecká skupiny, která je definována v § 129 trestního zákoníku. Organizovaná zločinecká skupina se od organizované skupiny odlišuje pevnější organizační strukturou a zaměřením na soustavné páchaní úmyslné trestné činnosti. U organizované zločinecké skupiny je jako jeden ze znaků vyžadována vnitřní organizační struktura, která je charakterizována vztahy nadřízenosti a podřízenosti, relativní stabilitou a přísným dodržováním pravidel (kodex organizace), včetně utajení organizace, její struktury i akcí. Nestačí pouhá dělba úkolů mezi členy skupiny. Musí jít o společenství stálé, a ne utvořené ad hoc za účelem spáchání jednoho nebo dvou činů, přičemž již při založení organizované zločinecké skupiny je zde záměr soustavně páchat úmyslnou trestnou činnost. Páchání trestné činnosti lze považovat za soustavné, jestliže jednotliví pachatelé trestné činnosti ve prospěch organizované zločinecké skupiny jednájí nepřetržitě a pravidelně po delší dobu, nebo, když navazují na předchozí obdobně páchanou trestnou činnost.<sup>85</sup> K pojmu organizované skupiny se ve svých rozhodnutích také opakovaně vyjádřil Nejvyšší soud, například ve svém usnesení ze dne 5. 8. 2015, sp. zn. 11 Tdo 504/2015-57 uvedl, že organizovanou skupinou“ se rozumí sdružení nejméně tří osob, jejichž vzájemná součinnost na trestné činnosti se vyznačuje plánovitostí, odpovídajícím rozdělením úloh mezi jednotlivé členy a koordinací jejich jednání v takové míře, že to zvyšuje pravděpodobnost úspěšného provedení trestného činu. Organizovaná skupina působí „ve více státech“, jestliže působí na území nejméně dvou států, přičemž postačí, že jedním z těchto dvou států je Česká republika (rozhodnutí č. 34/2005 Sb. rozh. tr.). Spáchání činu „ve spojení“ s organizovanou skupinou působící ve více státech předpokládá takový vztah mezi pachatelem a uvedenou skupinou, při kterém je pachatel sám přímo zapojen do činnosti takové skupiny nebo alespoň podporuje její činnost, těží z její činnosti, navazuje na její činnost apod. Zákonou dikcí „ve spojení“ jsou postiženy i volnější

---

<sup>84</sup> KOUDELKA, Zdeněk. Organizovaná zločinecká skupina. In: *Bulletin-advokacie.cz* [online]. 11.5.2018 [cit. 14.11-2021]. Dostupné z: <http://www.bulletin-advokacie.cz/organizovana-zlocinecka-skupina>

<sup>85</sup> KOUDELKA, Zdeněk. Organizovaná zločinecká skupina. In: *Bulletin-advokacie.cz* [online]. 11.5.2018 [cit. 14.11-2021]. Dostupné z: <http://www.bulletin-advokacie.cz/organizovana-zlocinecka-skupina>



formy vztahu pachatele k uvedené skupině, než je jeho členství ve skupině. Citovaná dikce rovněž nevyžaduje, aby pachatel sám byl zároveň v pozici organizátora trestné činnosti. Kvalifikovaná skutková podstata týkající se organizované skupiny působící ve více státech je v trestním zákoníku až od 1.7.2016, kdy došlo k nabytí účinnosti zákona č. 163/2016 Sb., který mimo jiné novelizoval trestní zákoník.

### 3 Příprava a pokus trestného činu zkrácení daně

Trestný čin je dokonán okamžikem, kdy pachatel naplnil všechny znaky skutkové podstaty, jde tedy o kategorii objektivně právní, která je spojena s vyvoláním následku. Dokončení trestného činu spočívá v dosažení bezprostředního cíle, o nějž pachatel trestným činem usiloval; jde tedy o kategorii subjektivně faktickou, která je spojena s vyvoláním účinku. Pokus a příprava jsou vývojovými stadii trestného činu předcházejícími dokonání, která jsou za určitých okolností trestná. Vývojová stadia trestného činu zachycují chronologický průběh jeho geneze a páchání. Jeden trestný čin může fakticky postupně projít stadiem myšlenky, přípravy, pokusu, dokonání a dokončení, přičemž na něj mohou navazovat ještě tzv. následná jednání, která mohou být povahy zahlazovací.<sup>86</sup>

V otázce trestnosti přípravy trestného činu zkrácení daně došlo od roku 2009 po zavedení nového trestního zákoníku nejdříve k jejímu zrušení a následně k jejímu opětovnému zavedení.

S ohledem na právní úpravu trestnosti přípravy tak, jak byla vymezena v § 7 trestního zákona, který byl účinný do 31. 12. 2009, byla trestnost přípravy zkrácení daně ve vztahu k naplnění kvalifikovaných skutkových podstat § 148 dána u odst. 3 a odst. 4, tj. u takových trestných činů s trestem odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně 8 let.<sup>87</sup> Následně došlo ke schválení nového trestního zákoníku, který nabyl účinnosti dne 1.10.2010 a to v podobě, která znamenala, že příprava přestala být u zkrácení daně trestná.

Trestnost přípravy trestního činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby byla znovu zavedena zákonem č. 163/2016 Sb., kterým byl novelizován trestní řád a trestní zákoník. Obecně platí, že příprava k trestnému činu je trestná u zvlášť závažných zločinů a u konkrétního trestného činu to musí být výslovně uvedeno, jak je tomu v § 240 odst. 4 trestního zákoníku. Další podmínkou podle § 20 trestního zákoníku je, že nedošlo k pokusu ani dokonání zvlášť závažného zločinu. Z uvedeného vyplývá, že v případě trestného činu zkrácení daně se trestnost přípravy bude dotýkat jen případů uvedených v 3. odstavci, tedy zkrácená daně ve velkém rozsahu nebo činu spáchaného nejméně ve značném rozsahu ve spojení s organizovanou skupinou působící ve více státech.

---

<sup>86</sup> ŠČERBA, Filip a kol. Trestní zákoník: komentář. [Praha]: C.H. Beck, 2020. s. 318-319.

<sup>87</sup> KOCINA, Jan. Příprava zkrácení daně. *Bulletin advokacie* [online]. Praha: Česká advokátní komora v Praze, 20.9.2016, 2016(9), s. 24 [cit. 14.11.2021]. ISSN 1805-8280. Dostupné z: [https://www.cak.cz/assets/komora/bulletin-advokacie/ba\\_9\\_2016\\_web.pdf](https://www.cak.cz/assets/komora/bulletin-advokacie/ba_9_2016_web.pdf)

Důvodem pro opětovné zavedení trestnosti přípravy zkrácení daně bylo zejména to, aby byl vytvořen právní prostor k účinnému postihu činnosti spočívající ve zkrácení daně. Již v přípravné fázi je nezbytné, aby policejní orgán mohl zahájit trestní stíhání a v řadě případů monitorovat fiktivní plnění, dokumentovat a opatřit si relevantní důkazy pro trestní řízení, a to již v této fázi páchaní trestné činnosti. Při vyhodnocení dopadů nové právní úpravy, která neumožňovala trestnost přípravy zkrácení daně, bylo mj. poukázáno na to, že kontrolní a sankční instituty daňového práva nemohou zabránit vlastní přípravě zkrácení daně a zásadním způsobem zúžit prostor pro páchaní velice výnosných daňových podvodů. Jako velmi společensky závažné byly opakovaně hodnoceny tzv. karuselové podvody, které jsou organizovanou trestnou činností, jež je páchána mezinárodně. Opětovné zavedení trestnosti přípravy zkrácení daně má za cíl umožnit odhalení trestné činnosti ve stadiu přípravy a její pachatele v době, kdy ještě nehrozí bezprostřední škoda státu, a na základě důkazů získaných operativně pátrací činností tato jednání přípravného charakteru, včetně úmyslu směřujícímu k dokonání trestného činu pachatelů, prokázat.<sup>88</sup> V praxi k zadokumentování a následnému stíhání přípravy trestního činu zkrácení daně často nedochází a to zejména z důvodu, že se policejní orgány jen zřídka dostanou k informacím, které by vedly opravňovali policejní orgán k takovým závěrům. Pokud se již policejní orgán k takovým informacím dostane bude to nejčastěji v situaci, kdy se zabývá odhalováním trestné činnosti za předchozí zdaňovací období a při tomto se mu podaří zadokumentovat, že se pachatel nebo pachatelé připravují ke spáchání zkrácení daně i ve vztahu k dalším zdaňovacím obdobím. Nejvyšší soud judikoval, že jednání spočívající v opatřování podkladů pro budoucí nesprávné přiznání v úmyslu zkrátit daň ve větším rozsahu, pokud neuplynula lhůta k podání přiznání anebo pokud nebylo v této lhůtě daňové přiznání podáno, je třeba považovat za přípravu trestného činu zkrácení daně.<sup>89</sup> Přípravou zkrácení daně může být například zaúčtování fiktivních faktur, uzavření fiktivních kupních smluv nebo převody zboží v rámci karuselového řetězce ještě před uplatněním nároku na vrácení nadměrného odpočtu, opatřování nepravdivých potvrzení či stanovisek, jimiž má být domnělý nárok podpořen. Nutným předpokladem pro trestnost takového jednání jako přípravy trestného činu je, že jednání skutečně směřovalo ke spáchání trestného činu, což musí být podloženo nějakými důkazy. Samotné shánění návodu na karuselový podvod na internetu může být projevem akademického zájmu, ale shánění bezdomovců coby jednatelů, zakládání

---

<sup>88</sup> KOCINA, Jan. Příprava zkrácení daně. *Bulletin advokacie* [online]. Praha: Česká advokátní komora v Praze, 20.9.2016, 2016(9), s. 25-26 [cit. 14.11.2021]. ISSN 1805-8280. Dostupné z: [https://www.cak.cz/assets/komora/bulletin-advokacie/ba\\_9\\_2016\\_web.pdf](https://www.cak.cz/assets/komora/bulletin-advokacie/ba_9_2016_web.pdf)

<sup>89</sup> Rozhodnutí Nejvyššího soudu České socialistické republiky ze dne 27. 10. 1978, sp. zn. 11 Tz 68/78

korporací a budování řetězce již vyžaduje jisté náklady a úsilí, které lze těžko vysvětlit pouhou zvědavostí.<sup>90</sup>

Další možnost jak se pachatel může dopustit přípravy zvlášť závažného zločinu zkrácení daně popisuje Nejvyšší soud ve svém usnesení ze dne 13. 12. 2017, sp. zn. 5 Tdo 1029/2017, když uvádí, že snaha o úhradu dluhu tím, že dlužník nabídne věřiteli faktury na fiktivní plnění, které též vytvoří a poskytne věřiteli, aby věřitel na úkor státu v daňovém přiznání na základě těchto fiktivních faktur uplatnil nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za nikdy nedodané zboží či služby, je návodem k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 24 odst. 1 písm. b) a § 240 trestního zákoníku, resp. k subsidiárnímu přečinu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 24 odst. 1 písm. b) a § 254 odst. 1 alinea 2 trestního zákoníku. Dokud se naváděný ani nepokusí o takový trestný čin (případ návodu nezdařeného a návodu bezvýsledného), není splněna podmínka akcesority účastenství v rovině kvantitativní podle návětí ustanovení § 24 odst. 1 trestního zákoníku a takové jednání je postižitelné jen jako příprava podle § 20 odst. 1 trestního zákoníku, tj. jen v případě zvlášť závažných zločinů, u nichž tak ve zvláštní části stanoví trestní zákoník (v daném případě s účinností od 1. 7. 2016 jen u zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, 3 trestního zákoníku).

Pokus trestného činu je obecně vymezen v § 21 trestního zákoníku jako jednání, které bezprostředně směřuje k dokonání trestného činu, pachatel se jednáním dopustil v úmyslu trestný čin spáchat, ale k dokonání trestného činu nedošlo. Trestný čin zkrácení daně je dokonán až okamžikem nesprávného vyměření daně. Pokusem pak je jednání bezprostředně směřující k dokonání trestného činu. Dokud neuplynula lhůta k tvrzení daňové povinnosti (podání daňového přiznání) nebo dokud nebylo podáno daňové přiznání (vědomě obsahující nepravdivé údaje), nelze takové jednání považovat za pokus a může jít jen o jednání přípravné.<sup>91</sup> Jako příklad pokusu trestního činu zkrácení daně lze uvést situaci, kdy daňový subjekt, plátce daně z přidané hodnoty vypracuje na základě fiktivních plnění nepravdivé přiznání k dani z přidané hodnoty na základě, kterého má být daňovému subjektu vyplacen nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty. Takto vypracované daňové přiznání následně podá příslušnému správci

---

<sup>90</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KRÍŠTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. s. 87.

<sup>91</sup> PELC, Vladimír a PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy: komentář k zákonu č. 321/2016 Sb., charakteristika daňových prvků a pojmů normy, předchozí legislativní iniciativy, daňové trestné činy*. Olomouc: ANAG, 2017. s. 205.

daně, který požadovaný nadměrný odpočet nevyplatí a zahájí řízení podle daňového řádu, tedy dojde ke splnění podmínek pokusu podle § 21 trestního zákoníku.

Jiná situace bude podle Nejvyššího soudu v případě, jestliže podáním daňových přiznání k dani z přidané hodnoty, do nichž byla zahrnuta neuskutečněná plnění subjektu daně za účelem snížení daňové povinnosti, obvinění totiž dokonali uvedený trestný čin, neboť v důsledku protiprávního jednání deklarovali povinnost platit daň v nižším rozsahu, než v jakém byl povinen subjekt daně platit. Jestliže příslušný finanční úřad zjistil nesrovnalosti v předložených podkladech a doměřil daň vyšší, postupoval již směrem k nápravě protiprávního stavu vyvolaného trestným činem obviněných. Takový postup lze přirovnat k náhradě škody, jež byla způsobena dokonáním trestným činem. Škodlivý následek předpokládaný předmětným daňovým deliktem byl totiž obviněnými již vyvolán a správce daně jej následně požadoval odstranit.<sup>92</sup> Obdobně se Nejvyšší soud vyjádřil k dani z příjmu právnických osob, přičemž v posuzovaném případě byla zkrácena tím, že obvinění předstírali navýšení výdajů na dosažení, zajištění a udržení přiznaných výnosů obchodní společnosti JAPO - autodoprava, s. r. o. Správce daně, Finanční úřad Brno – venkov, přiznání k dani z příjmů této právnické osoby za rok 2010 akceptoval, neprovedl daňovou kontrolu za toto zdaňovací období podle § 16 a 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (od 1. 1. 2011 podle § 85 až 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů) a nevydal rozhodnutí v daňovém řízení, tj. platební výměr, kterým by výši daňové povinnosti tohoto subjektu daně stanovil jinak. Lze proto uzavřít, že právní kvalifikace skutku jako dokonání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, 2 písm. a), c) trestního zákoníku je správná.<sup>93</sup>

Z výše uvedeného vyplývá, že by neměl být problém odlišit v jakých případech se bude jednat o přípravu trestného činu zkrácení daně. V některých konkrétních případech bude obtížné, stanovit ostrou hranici mezi pokusem a dokonáním zkrácení daně, například v případě, pokud dojde k podání příslušného přiznání, ale správce daně záhy po podání například zahájí daňovou kontrolu nebo postup k odstranění pochybností a odhalí nepravdivé údaje v daňovém tvrzení. Osobně se přikláním, k tomu, že pokud se bude jednat o snahu pachatele vylákat daň a k vyplacení přeplatku na dani ze strany finančního úřadu nedojde měla by být věc kvalifikována jako pokus trestného činu zkrácení daně. Pokud však na základě nepravdivých údajů uvedených v daňovém přiznání dojde ke snížení daňové povinnosti, tedy ke zkrácení daně, mělo by se

---

<sup>92</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 11. 9. 2013, sp. zn. 5 Tdo 843/2013-40

<sup>93</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 29. 9. 2015, sp. zn. 5 Tdo 946/2015-47

jednat o již dokonáný trestný čin, a to zvláště v situaci, kdy pachatel takto úmyslně nesprávně stanovenou daň odvede.

Trestnost přípravy a pokusu zaniká, jestliže pachatel dobrovolně upustí od dalšího jednání směřujícího k spáchání zvláště závažného zločinu a zároveň odstraní hrozící nebezpečí nebo učil o takovém hrozícím nebezpečí oznámení orgánům činným v trestním řízení v době, kdy mohlo být nebezpečí ještě odstraněno. K otázce dobrovolnosti z hlediska daňových trestných činů se vyjádřil Nejvyšší soud, jenž uvedl, že o dobrovolné upuštění od dokonání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku, který měl být spáchán vylákáním nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, v uvedeném smyslu nejde, pokud pachatel podal přiznání k této dani podložené fiktivním zdanitelným plněním, o němž pachatel věděl, že k němu nedošlo, a vyčkával, zda mu bude nadměrný odpočet vyplacen či nikoli, přičemž dodatečné přiznání k dani odpovídající skutečnosti podal až poté, co finanční úřad požadoval doložení fiktivního zdanitelného plnění.<sup>94</sup>

K nedokonanému pokusu by mohlo dojít v případech, kdy subjekt podá nepravdivé daňové přiznání, ale ještě před koncem lhůty k podání přiznání to změní a oznámí správné údaje. Pak jednání nedojde do stadia dokonání trestného činu, navíc zanikne trestnost v souladu s § 21 odst. 3 písm. a) trestního zákoníku.<sup>95</sup>

---

<sup>94</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 29. 8. 2007, sp. zn. 7 Tdo 949/2007

<sup>95</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KRÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. s. 85.

## 4 Účinná lítost

Účinná lítost představuje jeden z důvodů zániku trestní odpovědnosti, jejím smyslem je především motivovat pachatele slibem beztrestnosti k tomu, aby škodlivému následku trestného činu zamezil nebo jej napravil. Zákonodárce tím dává najevo, že zachování chráněného statku je důležitější než zájem společnosti na potrestání pachatele. Dobrodiní účinné lítosti je tudíž připuštěno jen u trestných činů taxativně vyjmenovaných § 33 trestního zákoníku.<sup>96</sup> V trestním zákoníku je definována v § 33, kde je uvedeno, že trestní odpovědnost za taxativně vyjmenované trestné činy zaniká, jestliže pachatel dobrovolně škodlivému následku trestného činu zamezil nebo jej napravil, nebo činil 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. Trestný čin zkrácení daně poplatku a podobné povinné platby je mezi vyjmenovanými trestnými činy § 33 trestního zákoníku.

V prvním případě, tedy zamezení nebo nápravě, lze uvažovat například o situaci, kdy se daňový subjekt dopustí trestného činu zkrácení daně podáním úmyslně nepravdivého daňového přiznání a následně dobrovolně podá opravné daňové přiznání a uhradí dlužnou daň. Z judikatury vyplývá, že musí být uhrazena i ta daňová povinnost, kterou již nelze doměřit. Daňová povinnost musí být uhrazena celá, k zániku trestní odpovědnosti nepostačuje doplatit třeba polovinu dlužné daně, a to i kdyby tím klesl daňový dluh pod zákonný limit 100 000 Kč z § 240 odst. 1 trestního zákoníku. Stejně tak nestačí pouhé sjednání splátkového kalendáře, i kdyby byl poctivě dodržován. Naopak není pro účinnou lítost nutné hradit penále či úrok z prodlení, napravením škodlivého následku se rozumí uhrazení samotné původní daňové povinnosti. Pokud se trestní řízení vede pro nižší dluh na dani, než jaký nastal, postačuje uhrazení toho dluhu na dani, který je předmětem trestního řízení jako trestný čin zkrácení daně. Pro úhradu dluhu je třeba peníze zaslat na účet Finanční správy.<sup>97</sup>

Důležitým aspektem ve vztahu k účinné lítosti je dobrovolnost jednání pachatele. V otázce dobrovolnosti jednání pachatele není judikaturou vydefinováno pravidlo, které by bylo možné bezvýhradně aplikovat na každou vzniklou situaci, každý konkrétní případ je nutné posuzovat individuálně a v kontextu ostatních důkazů. Velmi rozsáhle se k problematice dobrovolnosti u trestného činu zkrácení daně vyjádřil Nejvyšší soud ve svém usnesení ze dne 20. 7. 2021, ve

---

<sup>96</sup> ŠÁMAL, Pavel, GRIVNA, Tomáš, BOHUSLAV, Lukáš, NOVOTNÝ, Oto, HERCZEG, Jiří, VANDUCHOVÁ, Marie a kol. *Trestní právo hmotné*. 9. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022, s. 321.

<sup>97</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KRÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. s. 88.

kterém nejprve vymezil obecné podmínky tak, že pachatel jedná dobrovolně, jestliže splní podmínky účinné lítosti z vlastní vůle, u úmyslných trestných činů založené na vědomí možnosti uskutečnit trestnou činnost. Dobrovolnost podle § 33 trestního zákoníku vyjadřuje svobodné rozhodnutí pachatele, které svědčí o jeho pozitivním obratu ve vztahu k trestnému činu a k případným škodlivým následkům; jde o projev změny vnitřního postoje pachatele ke spáchanému trestnému činu. Nezáleží zde na pohnutce pachatele, kterou může být i obava z odhalení trestného činu a z trestních následků. Dobrovolnost jednání pachatele ve smyslu § 33 trestního zákoníku totiž není vyloučena jen proto, že pachatel jednal pod vlivem obecné obavy z možného trestního stíhání. Tato obava nijak nevylučuje dobrovolnost napravení škodlivého následku trestného činu. I jednání, které je motivováno snahou odvrátit trestní stíhání jednajících osoby, může být dobrovolné. Vždy záleží na konkrétních okolnostech případu v tom směru, nakolik je trestní stíhání v době napravení škodlivého následku trestného činu reálné, s jakou mírou bezprostřednosti hrozí, v jakém rozsahu a komu jsou známy skutečnosti ukazující na to, že byl spáchán trestný čin apod. Jestliže pachatel napravil škodlivý následek trestného činu v době, kdy mu z jeho hlediska bezprostředně ještě nehrozilo trestní stíhání, pak dobrovolnost jeho jednání ve smyslu § 33 není vyloučena, i když jednal obecně z obavy před trestním stíháním, avšak nikoli pod vlivem konkrétně již hrozícího nebo zahájeného trestního stíhání. Rozhodnutí však není dobrovolné, jestliže pachatele k němu vede vědomí (třeba i mylné), že jeho trestný čin je již prozrazen, nebo jedná-li pod tlakem již bezprostředně hrozícího či dokonce zahájeného trestního stíhání. Pod bodem 27 předmětného usnesení Nejvyšší soud dále řeší konkrétní aspekty dobrovolnosti u trestného činu zkrácení daně, přičemž uvádí, že zaplacení daně není dobrovolné, pokud k tomu pachatele vede vědomí, že jejich trestný čin je již prozrazen, nebo jedná-li pod tlakem bezprostředně hrozícího nebo dokonce zahájeného trestního stíhání. Dobrovolnost u úmyslných trestných činů předpokládá rozhodnutí z vlastní vůle, přičemž odhalení ze strany státních orgánů dobrovolnost zásadně vylučuje.<sup>98</sup>

V rozhodnutích Nejvyššího soudu lze nalézt stanovisko, které dokládá, že na posouzení dobrovolnosti není univerzální pravidlo aplikovatelné na všechny případy bez výhrady, konkrétně se jedná o usnesení Nejvyššího soudu ze dne 25. 9. 2013, sp. zn. 5 Tdo 841/2013-26, kde se uvádí, že v konkrétním případě pak nemusí být vyloučeno, aby byla dobrovolnost jednání pachatele trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku shledána i v dodatečném zaplacení zkrácené daně na základě platebního výměru vydaného správcem daně po zjištění daňového nedoplatku. Půjde však spíše o

---

<sup>98</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 20. 7. 2021, sp. zn. 4 Tdo 674/2021



výjimečné případy, v nichž lze z určitých důvodů pachateli tolerovat, že vyčkával se zaplacením daňového nedoplatku až na rozhodnutí správce daně, pokud ke zkrácení daně došlo např. v důsledku nejednoznačného znění právních předpisů, nejednotného postupu finančních orgánů, nejednoznačného posouzení povahy některého uskutečněného zdanitelného plnění apod. O takový případ ovšem nejde a dobrovolnost jednání nelze dovodit, jestliže pachatel zcela zatajil skutečnosti odůvodňující existenci určité daňové povinnosti a pouze vyčkával, zda tuto okolnost správce daně odhalí či nikoli.

Je tedy nutné se vyhnout paušálnímu přístupu, protože zjištění daňového nedoplatku a vydání platebního výměru na jeho zaplacení ještě samo o sobě neznamena odhalení trestného činu a jeho pachatele. Důvody nedoplatku a to, kdo ho zavinil, nemusí být vždy zřejmé a význam může mít rovněž chování pachatele v průběhu daňové kontroly, jeho postoj k jejím výsledkům, časový odstup od vydání platebního výměru na daňový nedoplatek do jeho zaplacení, respektive od vydání výměru do podání podnětu k zahájení trestního stíhání.<sup>99</sup> S tímto shrnutím, lze souhlasit, protože každý konkrétní případ je zcela jiný a značně rozdílné bývají přístupy jednotlivých daňových subjektů, o jejich přístupu k celé věci často svědčí právě již prvotní řízení před správcem daně. Lze si představit situaci, v jaké daňový subjekt při kontrole spolupracuje, nic nezastírá, domnívající se, že postupoval řádně a daň přiznal správně, přesto je na konci vydán platební výměr, protože podle finančního úřadu neunesl důkazní břemeno. Následně daňový subjekt dlužnou daň bez zbytečného otálení zaplatí, nicméně se tak stane v době, kdy již bylo správcem daně podáno trestní oznámení, přesto si v takovém případě, lze aplikaci účinné lítosti ve smyslu § 33 trestního zákoníku představit, protože daňový subjekt škodlivý následek napravil v podstatě obratem poté, co ho na základě rozhodnutí správce daně zjistil a nedá se nikterak dokázat, že by svůj dluh neuhradil pokud by neexistovala hrozba trestního stíhání. Jiná situace by jistě byla v případě, že po vydání platebního výměru k úhradě daně nedojde, daňový subjekt se stane pro finanční úřad nekontaktním a k nápravě a úhradě dojde až poté co se zástupce daňového subjektu dozví o zahájení řízení u policejního orgánu, pak se již nejedná o dobrovolné odstranění škodlivého následku a ustanovení o účinné lítosti by nemělo být aplikováno.

Další otázkou, která souvisí s účinnou lítostí je, zda podmínky zániku trestní odpovědnosti svědčí přímo pachateli daňového podvodu. Může se stát, že daňovou povinnost měla obchodní společnost a obchodní společnost je tím, kdo zkrácenou daň posléze uhradil – fyzickou osobou

---

<sup>99</sup> ŠČERBA, Filip a kol. *Trestní zákoník: komentář*. [Praha]: C.H. Beck, 2020. s. 1952.

v postavení pachatele však byl manažer obchodní společnosti, který navíc mohl společnost v mezidobí opustit. Je v takovém případě možné hovořit o zániku trestní odpovědnosti u onoho manažera? Postupně vykrystalizovala doktrína, že není nezbytné, aby samotný akt přiznání a doplacení daňové povinnosti činil pachatel. K zániku trestní odpovědnosti podle § 33 trestního zákoníku postačuje, pokud pachatel učiní efektivní kroky k tomu, aby dlužník daňový dluh doplatil. Pokud se v dotyčném exmanažerovi dodatečně hne svědomí a po svém odchodu oznámí korporaci, že krátil daň v důsledku toho korporace daň přizná a doplatí, jde to ve prospěch exmanažera-pachatele.<sup>100</sup>

Z hlediska účinné lítosti u trestného činu zkrácení daně poplatku a podobné platby podle § 240 trestního zákoníku nelze opomenout zvláštní ustanovení o účinné lítosti podle § 242 trestního zákoníku, kde je uvedeno, že 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 vyhlašovat rozsudek. Na první pohled by neměl nastat s aplikací tohoto ustanovení problém. Jazykovým výkladem § 33 a § 242 trestního zákoníku dospějeme jednoznačně k závěru, že zvláštní účinná lítost podle § 242 trestního zákoníku se vztahuje pouze na trestný čin neodvedení daně, naopak obecná účinná lítost podle § 33 se vztahuje na trestný čin zkrácení daně. Oba paragrafy jsou svou formulací bezpochyby taxativní (limitativní) a z hlediska gramatického nenaznačují možnost rozšíření účinné lítosti i na trestné činy v nich neuvedené.<sup>101</sup> V roce 2009 Ústavní soud svým náležením ze dne 28. července 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/08 zpochybnil tento na první pohled jednoznačný výklad, kdy řekl, že je nepřijatelné, aby lhůty pro uplatnění účinné lítosti u trestného činu zkrácení daně a u trestného činu neodvedení daně byly stanovovány značně rozdílně. Tento svůj názor odůvodňuje tím, že považuje pojem „neodvedení“ za terminologicky významnější zásah do chráněného zájmu státu. Tomuto pojmu je přitom zvláštním ustanovením poskytnuta přesně definovaná lhůta pro uplatnění účinné lítosti. Naopak terminologicky užšímu pojmu „zkrácení“ je poskytnuta pouze obecná ochrana, v níž není lhůta zákonem stanovena. Ústavní soud se svým názorem dalece odchýlil od dosavadního stanoviska obecných soudů (včetně Nejvyššího soudu), podle kterého se jedná o účinnou lítost v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku

---

<sup>100</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KŘÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. s. 88.

<sup>101</sup> PELC, Vladimír. Účinná lítost u trestného činu zkrácení daně a aktuální stav judikatury. *Bulletin advokacie* [online]. Praha: Česká advokátní komora, 22.4.2014, č. 2014(4), s. 36 [cit.20.11.2021]. ISSN 1210-6348. Dostupné z: [https://www.cak.cz/assets/komora/bulletin-advokacie/ba\\_9\\_2016\\_web.pdf](https://www.cak.cz/assets/komora/bulletin-advokacie/ba_9_2016_web.pdf)

a podobné povinné platby pouze tehdy, pokud pachatel nejednal pod vlivem reálné hrozby trestního stíhání.<sup>102</sup>

Zásadních rozdílů mezi těmito trestnými činy je několik. Zatímco u trestného činu zkrácení daně hovoříme o obecném subjektu, u trestného činu neodvedení daně jde o subjekt konkrétní ve smyslu § 114 odst. 1 trestního zákoníku. Liší se i objektivní stránka obou trestných činů. Jednání naplňující skutkovou podstatu trestného činu neodvedení daně spočívá typicky v tom, že plátce či zaměstnavatel, aniž by svou daňovou povinnost odvést platby za zaměstnance či jiné osoby popíral, tuto povinnost z nejrůznějších důvodů nesplní. Uvedené jednání bývá zpravidla spojeno s ekonomickými problémy nebo s ukončováním podnikání. Naproti tomu trestný čin zkrácení daně spočívá zejména v podvodném jednání pachatele, které směřuje např. k vylákání daňové výhody nebo k tomu, aby daň nebyla vyměřena vůbec či v menším rozsahu; proto označujeme tento trestný čin za zvláštní případ podvodu (srov. § 209 trestního zákoníku). Rovněž výčet povinných plateb, které uvádí ustanovení o trestném činu zkrácení daně (§ 240 trestního zákoníku), je širší než u trestného činu neodvedení daně. Ani objekt trestných činů není totožný, neboť nejde o typově podobnou činnost. Oba trestné činy směřují k řádnému plnění, ale zatímco u trestného činu neodvedení daně je primárním objektem zájem na řádném odvedení správně stanovené daně, u trestného činu zkrácení daně je primárním objektem zájem na řádném vyměření daně. Z právě uvedeného je zřejmé, že závěr Ústavního soudu ohledně vztahu pojmu „zkrácení“ a „neodvedení“ je chybný, neboť zkrácení daně představuje bezpochyby činnost závažnější (společensky škodlivější) než pouhé neodvedení daně. Uvedený závěr potvrzuje i rozdíl v trestních sazbách u obou trestných činů.<sup>103</sup>

Jak je vidět z výše citované judikatury Nejvyšší soud se po problematickém rozhodnutí Ústavního soudu vrátil k původní relativně ustálené rozhodovací praxi a účinnou lítost posuzuje podle obecného ustanovení § 33 trestního zákoníku, a nikoliv podle speciálního ustanovení o účinné lítosti podle § 242 trestního zákoníku. Jako určitý handicap lze vnímat skutečnost, že se Nejvyšší soud ve svých rozhodnutích s nálezem Ústavního soudu nijak zásadně nevypořádal. V každém případě lze souhlasit s výše citovaným názorem, že krácení daně představuje bezpochyby činnost závažnější (společensky škodlivější) než pouhé neodvedení daně, protože ke zkrácení je bezpochyby nutná aktivní činnost pachatele a zejména úmysl podvést stát a takto

---

<sup>102</sup> ŽDÁRSKÝ, Zbyněk. K účinné lítosti u pokračujících daňových trestných činů. *Trestněprávní revue*. Praha: C. H. Beck, 2011, **10**(1), s. 1-8. ISSN 1213-5313.

<sup>103</sup> PELC, Vladimír. Účinná lítost u trestného činu zkrácení daně a aktuální stav judikatury. *Bulletin advokacie* [online]. Praha: Česká advokátní komora, 22.4.2014, **2014**(4), s. 36 [cit.20.11.2021]. ISSN 1210-6348. Dostupné z: [https://www.cak.cz/assets/komora/bulletin-advokacie/ba\\_9\\_2016\\_web.pdf](https://www.cak.cz/assets/komora/bulletin-advokacie/ba_9_2016_web.pdf)

buďto ušetřit nebo přímo získat finanční prostředky. Oproti tomu ke spáchání trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 trestního zákoníku, dochází často vinnou ekonomických problémů zaměstnavatele, do kterých se mohl dostat ne zcela vlastní vinou, například druhotnou platební neschopností. Jednání takového zaměstnavatele tedy nebývá primárně motivováno nelegálním získáním finančních prostředků, ale je projevem špatného vyhodnocení vzniklé situace. Z tohoto vyplývá, že opravdu nelze považovat neodvedení za závažnější jednání, než je zkrácení, a proto je návrat k původní rozhodovací praxi zcela na místě. Pokud by totiž soudy postupovaly podle onoho problematického nálezu Ústavního soudu mohlo by to a pravděpodobně by to v některých případech vedlo k tomu, že by daňové subjekty prostě zkusily daň zkrátit s vědomím, že pokud budou odhaleni daň uhradí a vyhnou se trestnímu stíhání. Maximálně by se jim tedy stalo, že by uhradily penále a úrok, ale nehrozila by jim sankce v podobě trestního stíhání. Lze si jistě představit případy, kdy by takové riziko bylo vnímáno jako přiměřené a našla by se celá řada takových daňových subjektů, které by ho podstoupila. Oznamování podezření na spáchání trestného činu zkrácení daně ze strany finančních úřadů by se tak stalo částečně pouze prostředkem, jak se dostat k dlužné dani a ani odhalení pachatelé by nebyly motivovány, aby od dalšího páčání trestní činnosti upustili. Domnívám se tedy, že rozhodovací praxe soudů tak jak byla nastavena před předmětným nálezem Ústavního soudu a kam se následně vrátila, je zcela správná a reflektuje zásadní rozdíly mezi oběma daňovými trestnými činy.

## 5 Spolupachatelství a účastenství v případech zkrácení daně

Pachatelem je ten, kdo bezprostředně spáchal trestný čin, neboť pachatel může mít spolupachatele či účastníky (organizátora, návodce a pomocníka), a proto je třeba § 22 odst. 1 trestního zákoníku chápat především ve smyslu odlišení pachatele, který svým jednáním sám naplnil všechny znaky trestného činu, od spolupachatelů a účastníků. Na tom nemůže nic změnit ani § 113 trestního zákoníku, podle kterého se pachatelem rozumí, nevyplývá-li z jednotlivého ustanovení trestního zákona něco jiného, i spolupachatel a účastník. Toto výkladové ustanovení, které má charakter legislativní zkratky, se samozřejmě netýká § 22 odst. 1 trestního zákoníku o pachateli, § 23 trestního zákoníku o spolupachateli a podobně ani § 24 trestního zákoníku o účastníkovi, která tyto subjekty vymezují a navzájem odlišují.<sup>104</sup>

Spolupachatel je definován v § 23 trestního zákoníku, který stanoví, že o spolupachatelství se jedná, pokud je trestný čin spáchán úmyslným společným jednáním dvou nebo více osob, přičemž každá z nich odpovídá, jako by trestný čin spáchala sama. Základní podobou společného jednání je situace, kdy každý ze spolupachatelů naplní svým jednáním všechny znaky skutkové podstaty trestného činu, každý z nich by tedy mohl být samostatným pachatelem trestného činu nezávisle na ostatních spolupachatelích. Druhý případ se týká jen trestných činů se dvěma či více jednáními. Jeden spolupachatel vykoná jedno jednání, druhý doplní zbývající jednání a skutková podstata je naplněna až spojením dvou či více jednání požadovaných příslušnou skutkovou podstatou. Žádný z pachatelů posuzovaný odděleně by nenaplnil všechny znaky trestného činu, oba kumulativně však znaky trestného činu naplní. Při třetí variantě společného jednání spolupachatelé vykonávají určitou činnost, která teprve jako celek tvoří jednání vyžadované příslušnou skutkovou podstatou. Tento případ je od předchozího odlišný v tom, že příslušná skutková podstata nevyžaduje dvě jednání, ale pouze jedno jednání.<sup>105</sup> V tomto posledně uvedeném případě jednotlivé složky společné trestné činnosti sice samy o sobě znaky jednání uvedeného v příslušném ustanovení zvláštní části trestního zákona nenaplnují (nebo alespoň ne všechny takové složky), ale ve svém souhrnu představují jednání popsané v příslušném ustanovení zvláštní části trestního zákona, když je nutné, aby působily ve vzájemné návaznosti současně nebo sice postupně, ale v bezprostřední časové souvislosti, a ve svém celku tvořily skutkovou podstatu stejného trestného činu.<sup>106</sup> Vrchní soud v Olomouci ve svém rozsudku ze dne 10. 4. 2019, sp. zn. 5 To 13/2019 ke

<sup>104</sup> ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. s. 318.

<sup>105</sup> JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 7. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2019. s. 317.

<sup>106</sup> ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. s. 330.

spolupachatelství uvedl, že u spolupachatelů je vyžadován společný úmysl, který zahrnuje jak jejich společné jednání, tak sledování společného cíle. Každému spolupachateli se přičítá celý rozsah spáchaného činu včetně celého následku. Zákon nevyžaduje, aby činnost všech spolupachatelů byla rovnocenná, stačí, že více osob vědomě spolupůsobí za stejným cílem. Spolupachatelství je totiž činnost, při níž všichni spolupachatelé nemusí jednat stejně, a také jejich činnost nemusí být stejně významná. Spolupachatelé vykonávají takovou činnost, která ve spojení a ve svém souhrnu tvoří objektivní stránku skutkové podstaty trestného činu. Úmysl spolupachatelů směřuje k tomu, aby společným jednáním způsobili výsledek uvedený v zákoně. V neposlední řadě je nutno připomenout, že odlišné pravidlo se aplikuje v případě spáchání trestného činu ve spolupachatelství více osob za okolností podmiňujících použití vyšší trestní sazby. V takovém případě posuzujeme odpovědnost spolupachatelů individuálně u každého ze spolupachatelů, v závislosti na jeho zavinění.

Účastenství je definováno v § 24 trestního zákoníku. Účastníkem na dokonaném trestném činu nebo jeho pokusu je, kdo úmyslně:

- a) spáchání trestného činu zosnoval nebo řídil (organizátor),
- b) zbudil v jiném rozhodnutí spáchat trestný čin (návodce), nebo
- c) umožnil nebo usnadnil jinému spáchání trestného činu, zejména opatřením prostředků, odstraněním překážek, vylákáním poškozeného na místo činu, hlídáním při činu, radou, utvrzováním v předsevzetí nebo slibem přispět po trestném činu (pomocník).

Citované ustanovení podmiňuje trestnost účastníka tím, že jeho úmyslné jednání má některý ze vztahů uvedených pod písmeny a) až c) k dokonanému trestnému činu jiné osoby nebo k pokusu trestného činu jiné osoby. Citované ustanovení tak vyjadřuje to, že trestnost účastenství závisí na trestném činu nebo jeho pokusu spáchaném jinou osobou. Tato závislost se nazývá akcesoritou účastenství. Jejím protikladem je samostatnost účastenství, kdy trestnost účastníka není závislá na trestnosti pachatele. Trestní zákoník je ale založen na zásadě akcesority účastenství.<sup>107</sup>

Institut organizátorství má postihnout formy trestné činnosti takových osob, které se na trestném činu účastnily rozhodujícím (dominantním) způsobem, aniž se přímo podílely na trestné činnosti jako spolupachatelé. Tím je vlastně ex lege zúžen pojem pachatele, za něhož se

---

<sup>107</sup> HRACHOVEC, Petr. Trestní stíhání účastníka a pachatele z hlediska akcesority účastenství. In: *Advokátní deník* [online]. 7.12. 2020, [cit. 23.11.2021]. Dostupné z: <https://advokatnidenik.cz/2020/12/07/trestni-stihani-ucastnika-a-pachatele-z-hlediska-akcesority-ucastenstvi/>

jinak v právních řádech neznajících tento institut taková osoba považuje.<sup>108</sup> Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 9.2.1998 sp. zn. IV. ÚS 418/97 vymezil obsah pojmů zosnoval a řídil, přičemž uvedl, že za "zosnování" trestného činu je považována činnost spočívající nejen v iniciování dohody o spáchání trestného činu, ale i ve vypracování plánu na jeho spáchání, vyhledání osob, které by se na něm podílely, zajišťování jejich vzájemného styku, rozdělování úkolů těmto osobám před spácháním trestného činu a pod. Za "řízení" trestného činu jsou pak považovány úkony spočívající v usměrňování všech osob podílejících se na trestné činnosti, vydávání konkrétních pokynů těmto osobám apod. Všechny uvedené momenty pak naznačují, že organizátor spáchání trestného činu se na něm podílí dominantním způsobem.

Trestná činnost návodce bezprostředně přispívá k tomu, aby došlo k naplnění znaků konkrétní skutkové podstaty trestného činu, i když účastník sám tyto znaky přímo nenaplnuje. Návod musí směřovat vůči individuálně určené osobě a ke konkrétnímu trestnému činu, který musí být určen alespoň v obecných rysech. Po objektivní stránce je pro trestní odpovědnost návodce nutná příčinná souvislost mezi jeho jednáním a trestným činem pachatele. Po subjektivní stránce se vyžaduje úmysl návodce, který směřuje k tomu, že v jiném úmyslně vzbudí rozhodnutí spáchat trestný čin. Účastenství ve formě návodu předpokládá, že pachatel spáchal trestný čin pod vlivem jiné osoby, která jej k činu navedla.<sup>109</sup>

Pomoc podle § 24 odst. 1 písm. c) trestního zákoníku spočívá v tom, že pomocník úmyslně umožnil nebo usnadnil jinému spáchání trestného činu, zejména opatřením prostředků, odstraněním překážek, vylákáním poškozeného na místo činu, hlídáním při činu, radou, utvrzováním v předsevzetí nebo slibem přispět po trestném činu, jestliže došlo alespoň k pokusu trestného činu.<sup>110</sup> Pokud to zobecníme jedná se o pomoc fyzickou nebo psychickou, přičemž se obě formy pomoci můžou prolínat. Rozdíl psychické pomoci od návodu spočívá v tom, že návod vyvolává rozhodnutí k trestnému činu, naproti tomu psychická pomoc utvrzuje pachatele v rozhodnutí již učiněném. Pomoc lze spáchat jako konáním tak i opomenutím.<sup>111</sup>

V současné době je častým jevem, že se ze spáchání trestného činu zkrácení daně bývá obviněno a následně odsouzeno větší množství osob, neboť se jedná o vysoce sofistikovanou

---

<sup>108</sup> JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 7. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2019. s. 328.

<sup>109</sup> VANTUCH, Pavel. Lze stíhat účastníka na trestném činu, i když není stíhán pachatel? In: *Bulletin-advokacie.cz* [online]. 26.3.2014 [cit.24.11.2021]. Dostupné z: <http://www.bulletin-advokacie.cz/lze-stihat-ucastnika-na-trestnem-cinu-i-kdyz-neni-stihan-pachatel>

<sup>110</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 24. 10. 2013, sp. zn. 8 Tdo 1015/2013-28

<sup>111</sup> JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 7. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2019. s. 336.

trestnou činnost, k jejíž realizaci je obvykle nutné zapojit větší množství podnikatelských subjektů a bylo by tedy obtížné, aby veškeré jednání obsáhl jeden pachatel. V souvislosti s tím je nutné si položit otázku, zda u jednotlivých osob podílejících se na spáchání tohoto trestného činu v praxi dochází ke správnému rozlišování mezi spolupachatelstvím a účastenstvím. Častou praxí je, že se tímto rozlišením orgány činné v trestním řízení příliš nezabývají a všechny osoby jsou obviněny jako spolupachatelé ve smyslu § 23 trestního zákoníku, přičemž takto stanovená kvalifikace policejním orgánem dojde k nezměněné podobě až k soudu a objeví se i v rozsudku.

V nedávné době se spolupachatelstvím u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku zabýval Nejvyšší soud, který ve svém usnesení ze dne 30. 9. 2020, sp. zn. 8 Tdo 919/2020 mimo jiné k této problematice uvedl, že pokud jde o spolupachatelství, to předpokládá, aby byly společně splněny dvě podmínky, a to spáchání trestného činu společným jednáním a úmysl k tomu směřující. Spolupachatelství je totiž činnost, při níž všichni spolupachatelé nemusí jednat stejně. Také jejich činnost nemusí být stejně významná. Spolupachatelé vykonávají takovou činnost, která ve svém spojení a ve svém souhrnu tvoří objektivní stránku skutkové podstaty trestného činu. Úmysl spolupachatelů směřuje k tomu, aby společným jednáním způsobili výsledek uvedený v zákoně. K naplnění pojmu spolupachatelství není třeba, aby se všichni spolupachatelé zúčastnili na trestné činnosti stejnou měrou, nýbrž postačí i částečné přispění, a to třeba i v podřízené roli. Musí však být vedeno stejným úmyslem jako činnost ostatních pachatelů, neboť teprve tak se stává objektivně i subjektivně složkou děje tvořícího ve svém celku trestné jednání. Rozhodným je zejména společný úmysl spolupachatelů, zahrnující jak jejich společné jednání, tak sledování společného cíle. Společný úmysl nelze ztotožňovat s výslovnou dohodou spolupachatelů, která není vyžadována (postačí konkludentní dohoda). Každý spolupachatel si však musí být vědom alespoň možnosti, že jednání jeho i ostatních spolupachatelů směřuje k spáchání trestného činu společným jednáním, a být s tím pro tento případ srozuměn.

V usnesení sp. zn. 8 Tdo 144/2021 ze dne 28.4.2021 Nejvyšší soud rozhodoval o dovolání třech obviněných z trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby ve smyslu § 240 odst. 1, 3 trestního zákoníku, přičemž v tomto případě byla trestná činnost páchána jak formou spolupachatelství ve smyslu § 23 trestního zákoníku tak formou účastenství podle § 24 odst. 1 písm. c) trestního zákoníku, tedy pomocí. Ve svém odůvodnění Nejvyšší soud ČR odmítl tvrzení dovolatelů, že zásada akcesority se uplatní i u spolupachatelství, protože podle Nejvyššího soudu neodpovídá zákonné úpravě účastenství. Na zásadě akcesority účastenství, což znamená v obecné rovině závislost trestní odpovědnosti účastníka na trestní odpovědnosti



hlavního pachatele, přičemž organizátorství, návod a pomoc se posuzují jako účastenství podle § 24 trestního zákoníku jen tehdy, jestliže se pachatel hlavního trestného činu o něj alespoň pokusil, je budováno jen a výlučně účastenství. Rozlišení činnosti pomocníka od spolupachatele vyplývá z vymezení spolupachatelství (§ 23 trestního zákoníku). Pomoc není součástí společného jednání přímo směřujícího k provedení činu, tedy k porušení nebo ohrožení zájmu chráněného trestním zákonem, ale je to pouze jednání podporující činnost pachatele, které nevykazuje znaky úmyslného společného jednání ve smyslu § 23 trestního zákoníku. Z tohoto vyplývá, že orgány činné v trestním řízení by se měly zabývat jakou formou jednání se jednotlivé osoby podílely na prověřované trestné činnosti, tak jak tomu bylo v citovaném případě a neoznačovat všechny osoby jako spolupachatele bez bližšího zkoumání a odůvodnění.

V případech zkrácení daně bude zejména nutné (stejně jako v citovaném usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 8 Tdo 144/2021 ze dne 28.4.2021) od sebe odlišit spolupachatele a pomocníka. Dá se předpokládat, že pomoc se z forem účastenství bude vyskytovat v největší míře. Jistě by připadal v úvahu rovněž organizátor, ale ten bude ve většině případů zároveň pachatelem nebo spolupachatelem a potom se nebude jednat o účastenství, ale o přitěžující okolnost podle § 42 písm. p) trestního zákoníku. Posouzení, zda je osoba spolupachatelem nebo pomocníkem bude například nutná v případech, kdy se jedná o osobu fakticky ovládající společnost zapojenou do podvodného řetězce, který byl vytvořen za účelem zkrácení daně. O účastenství spáchaném formou pomoci, by se mělo jednat v případech, pokud se prokáže, že osoba věděla, že obchody neproběhly tak jak deklarovala ve svých daňových dokladech a tvrzeních správci daně, nicméně jí nebylo prokázáno, že by věděla o tom, že je součástí podvodného řetězce. Existenci takové osoby nelze v praxi vůbec vyloučit, neboť se bude jednat například o jednatele firmy, který akceptuje určitý profit, který získá pouze za přijímání a vystavování faktur, aniž by jeho společnost se zbožím uvedeným na fakturách reálně obchodovala. Musí mu být tedy zřejmé, že takovým jednáním poskytuje dalším osobám prostředek ke spáchání trestního činu zkrácení daně a to tak, že jim pomáhá zastrít skutečný stav, nicméně nelze vyloučit, že více do trestné činnosti zapojen není a nemělo by se jednat o spolupachatelství. Na druhou stranu osoba, která je v přímém kontaktu s hlavním pachatelem, kterému zajišťuje servis v podobě dosazování a výměny tzv. bílých koní na pozici jednatele obchodních korporací, rovněž zajišťuje například výběry finanční hotovosti, a to jak za pomoci platebních karet, tak za pomoci osob dosazených na pozici jednatelů přímo na pobočkách bank a tyto peníze předává hlavnímu pachateli by dle mého názoru již měla být spíše spolupachatelem, byť přímo nevystavuje fiktivní faktury a nepodává nepravdivá daňová přiznání. Jako pomocník by neměla být kvalifikována, protože

její činnost je již bez pochyby vedena stejným úmyslem jako činnost hlavního pachatele a hlavní pachatel by bez zapojení takové osoby svou trestnou činnost jen obtížně realizoval, činnost takové osoby tedy odpovídá tomu, jak spolupachatele definoval ve svém usnesení Nejvyšší soud ze dne 30. 9. 2020, sp. zn. 8 Tdo 919/2020, tedy že zejména vykonávají takovou činnost, která ve svém spojení a ve svém souhrnu tvoří objektivní stránku skutkové podstaty trestného činu, jejich úmysl směřuje k tomu, aby společným jednáním způsobili výsledek uvedený v zákoně. Rovněž skutečnost, že se hlavní pachatel a spolupachatel ovládající bílé koně nepodílí stejnou měrou a jeden z nich je v podřízené roli, odpovídá závěrům citovaného judikátu.

## 6 Otázka *Ne bis in idem*

Otázka *ne bis in idem*, tedy ne dvakrát o tomtéž, je jednou z nejdiskutovanějších otázek posledních let v oblasti daňového trestního práva. Jedná se o jednu z základních zásad trestního řízení, jejíž základ nalezneme v čl. 40 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, kde je uvedeno, že nikdo nemůže být trestně stíhán za čin, pro který již byl pravomocně odsouzen nebo zproštěn obžaloby, tato zásada nevyklučuje uplatnění mimořádných opravných prostředků v souladu se zákonem. V mezinárodních dokumentech závazných pro Českou republiku nalezneme tuto zásadu v čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, č. 209/1992 Sb. (dále jen Úmluva), přičemž se zde uvádí, že Nikdo nemůže být stíhán nebo potrestán v trestním řízení podléhajícím pravomoci téhož státu za trestný čin, za který již byl osvobozen nebo odsouzen konečným rozsudkem podle zákona a trestního řádu tohoto státu. V trestním řádu je vyjádřena v ustanovení § 11 odst. 1 písm. h), i), j) a k) pojednávající o nepřipustnosti trestního stíhání z důvodu, že ve věci již bylo nějakým pravomocným způsobem rozhodnuto a toto rozhodnutí již nemůže být zákonnou cestou zrušeno, rozhodnutí je tedy závazné. Závaznost rozhodnutí znamená, že věc, která je předmětem rozhodnutí, je rozřešena konečně a závazně a že tedy nemůže být předmětem jiného projednání v jiném procesu (*ne bis in idem*). V závaznosti rozhodnutí se projevuje materiální stránka právní moci (na rozdíl od nezměnitelnosti, v níž se projevuje stránka procesní) a bývá zpravidla označována jako materiální právní moc. Nabytím právní moci rozhodnutí vzniká překážka věci rozhodné (*exceptio rei iudicatae*).<sup>112</sup>

V daňovém trestním právu se z hlediska zásady *ne bis in idem* řeší, zda je možné pachateli uložit nejprve sankci v daňovém řízení a následně v trestním řízení. Před průlomovým rozhodnutím Nejvyššího soudu ČR ze dne 22.7.2004, sp. zn. 11 Tdo 738/2003 se u nás tradičně vycházelo z nadřazenosti a speciálnosti trestního řízení, která se projevovala v zásadě ve dvou směrech. Za prvé platilo, že v případě pravomocného rozhodnutí o určitém skutku v trestním řízení bylo takové rozhodnutí pro jiné orgány závazné. Takže pokud bylo např. odsuzujícím rozsudkem rozhodnuto o tom, že byl spáchán určitý skutek, který je trestným činem, nebylo možno, aby o stejné věci jednal přestupkový orgán (překážka *rei iudicatae*). Nebo v případě pravomocného rozhodnutí o postoupení věci z důvodu, že nejde o trestný čin, ale o přestupek, nemohlo být dále pokračováno v trestním stíhání proti obviněnému. Právě uvedené úvahy platí do i v současnosti. Za druhé se nadřazenost trestního práva projevovala v tom, že naopak

---

<sup>112</sup> JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo procesní: obecná část, zvláštní část*. 5. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1.3.2018. Praha: Leges. 2018, s. 469.

rozhodnutí o přestupku nebo jiném správním deliktu nepředstavovaly překážku věci rozhodné (*res iudicata*) a tyto okolnosti tak nebránily trestnímu stíhání stejné osoby pro týž skutek, přičemž soud byl povinen pouze přihlédnout k uložené sankci za přestupek.<sup>113</sup>

Nejvyšší soud ve shora citovaném rozsudku ze dne 22.7.2004, sp. zn. 11 Tdo 738/2003 nově dovodil, že zákaz dvojího stíhání a potrestání vyplývající ze zásady *ne bis in idem* v podobě vymezené Úmluvou se uplatní také ve vztahu k přestupkům, a to ve čtyřech typově odlišných situacích:

- osobu jejíž trestní stíhání pro určitý čin již meritorně skončilo, není možné pro týž čin znovu trestně stíhat a potrestat, a to bez ohledu na to, zda je v daném činu nově spatřován stejný trestný čin jako v dřívějším trestním řízení nebo jiný trestný čin;
- proti osobě, jejíž trestní stíhání pro určitý čin již meritorně skončilo, není možné pro týž čin vést přestupkové řízení a postihnout ji za takový čin znovu a tentokrát jej kvalifikovat jako přestupek, zatímco předtím byl takový čin kvalifikován jako trestný čin;
- proti osobě, jejíž přestupkové řízení před příslušným správním orgánem pro určitý čin již skončilo meritorním rozhodnutím, nelze vést další přestupkové řízení pro týž čin a znovu ji za něj postihnout, byť by tento čin byl po právní stránce kvalifikován jako jiný přestupek než v prvním případě;
- osobu, jejíž přestupkové řízení pro určitý čin již meritorně skončilo rozhodnutím příslušného správního orgánu, není možné pro týž čin trestně stíhat a odsoudit jí, byť by byl nově tento čin kvalifikován jako trestný čin, zatímco v již skončeném přestupkovém řízení byl kvalifikován jako přestupek

To vše pochopitelně platí za předpokladu, že první pravomocné rozhodnutí o daném činu nebylo zrušeno v předepsaném řízení z podnětu mimořádného opravného prostředku.<sup>114</sup>

Nejvyšší soud v předmětném rozsudku ze dne 22. 7. 2004, sp. zn. 11 Tdo 738/2003 dále připomíná, že rovněž judikatura Evropského soudu pro lidská práva vychází z toho, že účinek zásady *ne bis in idem* dopadá jak na činy kvalifikované vnitrostátním právem jako trestné činy,

---

<sup>113</sup> PELC, Vladimír a PELC Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy: komentář k zákonu č. 321/2016 Sb., charakteristika daňových prvků a pojmů normy, předchozí legislativní iniciativy, daňové trestné činy*. Olomouc: ANAG, 2017. s. 167.

<sup>114</sup> KOCINA, Jan. K rozsahu aplikace zásady *ne bis in idem* v trestním právu. *Bulletin advokacie* [online]. Praha: Česká advokátní komora v Praze, 5.12.2005, č. 2005(11-12), s. 35 [cit. 28.11.2021]. ISSN 1210-6348. Dostupné z: [http://www.bulletin-advokacie.cz/assets/zdroje/casopis/2005/BA\\_05\\_11\\_12.pdf](http://www.bulletin-advokacie.cz/assets/zdroje/casopis/2005/BA_05_11_12.pdf)

tak i na činy jím kvalifikované jako přestupky, popřípadě jiné správní delikty a výjimečně i disciplinární delikty. Evropský soud pro lidská práva (dále též ESLP) se tedy nepřiklonil k názoru, že princip *ne bis in idem* je omezen na trestní řízení. Z hlediska uplatnění zásady *ne bis in idem* současně označil za rozhodující totožnost skutku, nikoliv totožnost právní kvalifikace.

Pro aplikaci závěrů Evropského soudu pro lidská práva jsou důležitá tzv. Engel kritéria, vycházející z rozsudku pléna ESLP ve věci Engel a další proti Nizozemsku z 8. 6. 1976, č. 5100/71, přičemž pomocí těchto kritérií se vykládají pojmy trestní provinění a trest.

Prvním kritériem je kvalifikace činu podle dotčeného vnitrostátního právního řádu, tj. zda ustanovení, které delikt definuje, spadá do trestního práva. Jde však pouze o relativní kritérium, neboť pokud čin není ve vnitrostátním právu kvalifikován jako trestný, používá ESLP další dvě kritéria. Druhé kritérium představuje povaha deliktu z hlediska chráněného zájmu (obecný či partikulární), adresáta normy (potenciálně všichni občané či pouze určitá skupina osob se zvláštním statutem) a účelu sankce (tedy jde v podstatě o kritéria dvě), která se za takový delikt ukládá (v tomto případě se zkoumá, zda je sankce – alespoň částečně – preventivně represivní či pouze reparační povahy, přičemž pokud dospějeme k závěru o reparačním účelu sankce, měli bychom bez ohledu na ostatní kritéria uzavřít, že se nejedná o trestní oblast). Třetím kritériem je druh a závažnost sankce, a to nikoli sankce skutečně uložené, nýbrž sankce, kterou bylo v daném případě za konkrétní delikt možné uložit, toto kritérium si po rozsudku Jussila proti Finsku (rozsudek velkého senátu ESLP, 23. 11. 2006, č. 73053/01) stále drží svůj význam, ovšem pouze pro jednu specifickou situaci, a totiž pro případy, kdy účel sankce je preventivně-represivní a povaha normy nikoli obecná. Třetím Engel kritériem, které je proto třeba použít, je tedy druh a stupeň závažnosti sankce, a to nikoli sankce skutečně uložené, nýbrž sankce, kterou bylo v daném případě za konkrétní delikt možné uložit. V zásadě je třeba posuzovat závažnost sankce, která stěžovateli mohla být za daný delikt podle vnitrostátního práva uložena, přičemž určitou relevanci může mít i její výše skutečně uložená, nemůže však snížit závažnost sankce, jejíž uložení hrozilo. Druhé a třetí kritérium jsou v zásadě alternativní, nikoli kumulativní. V současné době aplikuje ESLP tato kritéria v podstatě tak, že ukazuje-li druhé kritérium na trestní povahu deliktu, potom třetí kritérium nemá žádnou relevanci. Naopak, pokud se delikty co do své povahy nejeví jako trestní, může závažnost uložitelné sankce ve výsledku převážit hodnocení ve prospěch trestní povahy deliktu.<sup>115</sup>

---

<sup>115</sup> ŠÁMAL, Pavel. Uplatnění zásady *ne bis in idem* při posuzování trestní odpovědnosti za zkrácení daně. *Trestněprávní revue*. Praha: C. H. Beck, 2017, 16(11-12), s. 247-260. ISSN 1213-5313.

Otázku trestní povahy penále jakožto sankce podle daňového řádu řešil opakovaně Nejvyšší soud, přičemž za zásadní rozhodnutí v této otázce lze označit usnesení velkého senátu trestního kolegia ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, ve kterém se uvádí hned několik důležitých závěrů pro otázku *ne bis in idem*. Penále podle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, uložené v daňovém řízení za nesplnění povinnosti tvrzení pravomocným rozhodnutím správního orgánu, má povahu trestní sankce, byť *sui generis*, proto je třeba na ně aplikovat také čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod. Daňové řízení a trestní stíhání pro skutek spočívající v tom, že nesplnění povinnosti tvrzení vykazovalo vedle platebního deliktu, významného v oblasti správního trestání, znaky trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku, jsou řízeními o totožném skutku. To platí za situace, že subjekt tohoto trestného činu a daňový subjekt je totožná fyzická osoba. K tomuto lze doplnit usnesení Nejvyššího soudu ze dne 22. 4. 2020, sp. zn. 3 Tdo 293/2020, kde se pod bodem 42 uvádí, že skutečnost, že společnost již byla ze strany finančního úřadu potrestána uložením penále v dodatečných platebních výměrech, neznamená, že by byl vyloučen trestní postih obviněného, který za tuto společnost jednal, z důvodu překážky *ne bis in idem*. Uplatnění sankce v podobě daňového penále v daňovém řízení vedeném proti jiné osobě, než je trestně osoba stíhaná, totiž nebrání trestnímu postihu za stejný čin takto trestně stíhané osoby, byť by se jednalo o člena statutárního orgánu právnické osoby, které bylo uloženo daňové penále.

Druhou zásadní otázkou, se kterou se ve výše citovaném usnesení ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016 velký senát trestního kolegia Nejvyššího soudu vypořádal, je totožnost skutku, který je předmětem dvou různých řízení. Pravomocné rozhodnutí, jímž se skončí jedno z souběžně či postupně vedeného daňového a trestního řízení, která jsou řízeními trestněprávní povahy ve smyslu tzv. Engel kritérií, nevytváří překážku věci rozhodnuté s účinky *ne bis in idem*, je-li mezi daňovým řízením a trestním řízením nejen dostatečně úzká věcná souvislost, ale současně i souvislost časová.

Velký senát trestního kolegia Nejvyššího soudu ČR při odůvodnění výše svých závěrů v usnesení dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016 vycházel z celé řady rozsudků ESLP, mimo jiné rozsudku velkého senátu ze dne 23. 11. 2006 ve věci Jussila proti Finsku, č. 73053/01. ESLP zde dovedl, že je možné finanční sankce za určitých okolností považovat za trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Relativně malá závažnost sankce na tomto hodnocení nemohla nic změnit. Ve věci Janosevic proti Švédsku, č. 34619/97, rozsudek ze dne 23. 7. 2002, ESLP posuzoval uložení daňové přírážky za nepravdivá tvrzení uvedená v daňovém přiznání a

shledal, že na věc je třeba aplikovat čl. 6 odst. 1 Úmluvy, neboť jde o trestní obvinění. Nejvíce Nejvyšší soud ČR pravděpodobně cituje z rozsudku velkého senátu ESLP ve věci A a B proti Norsku, č. 24130/11 a č. 29758/11, ze dne 15. 11. 2016, podle něhož jsou státy oprávněny k tomu, aby v rámci svých právních systémů zvolily takové právní řešení, které bude reagovat na protispolečenské chování prostřednictvím různých navzájem se doplňujících řízení, která tvoří jeden koherentní celek za podmínky, že dohromady nepředstavují pro dotčeného jednotlivce nadměrnou zátěž. Z téhož rozsudku ESLP Nejvyšší soud ČR ve svém usnesení vyvodil významné faktory pro určení, zda existuje dostatečná věcná souvislost:

- zda obě samostatná řízení sledují vzájemně doplňující se (komplementární) cíl, a tedy zda se týkají, nikoli pouze in abstracto, ale zároveň in concreto, různých aspektů daného protiprávního jednání,
- zda je předmětná duplicita řízení předvídatelným důsledkem stejného vytykaného jednání, a to jak právně, tak fakticky (idem),
- zda jsou příslušná řízení vedena takovým způsobem, kterým se v maximální možné míře zabrání zdvojení při shromažďování i hodnocení důkazů, zejména prostřednictvím odpovídající vzájemné interakce mezi jednotlivými příslušnými orgány, díky které se prokázané skutkové okolnosti využijí i ve druhém řízení,
- a především, zda je sankce uložená v řízení, které bylo ukončeno jako první, zohledněna v řízení, které je uzavřeno jako poslední, s cílem zamezit, aby byl dotčený jedinec nakonec vystaven nadměrné zátěži, přičemž pravděpodobnost tohoto posledně zmiňovaného rizika je nejnižší, pokud existuje kompenzační mechanismus, kterým se zajistí přiměřenost a proporcionalita celkové výše všech uložených sankcí.<sup>116</sup>

Podle Nejvyššího soudu ČR to znamená, že v rámci individualizace stanovení trestní sankce je třeba vzít v úvahu sankci ukládanou v daňovém řízení a její úhradu. Soud proto musí při stanovení druhu trestu a jeho výměry přihlídnout k pravomocnému rozhodnutí finančního úřadu o povinnosti uhradit penále z doměřené daně a v odůvodnění rozhodnutí vysvětlit, jak byla tato okolnost zohledněna.

Z výše uvedeného rozsudku velkého senátu ESLP ve věci A a B proti Norsku ale také vyplývá, že i v případech, kdy existuje dostatečně silná věcná souvislost, je třeba zároveň naplnit i požadavek časové souvislosti. To však neznamena, že obě řízení musí být vedena současně od

---

<sup>116</sup> ŠÁMAL, Pavel. Uplatnění zásady ne bis in idem při posuzování trestní odpovědnosti za zkrácení daně. *Trestněprávní revue*. Praha: C. H. Beck, 2017, 16(11-12), s. 247-260. ISSN 1213-5313.

začátku do konce. Smluvním státním by mělo být umožněno si zvolit, zda povedou řízení postupně, pokud tento postup lze odůvodnit zájmem na efektivnosti a řádném výkonu spravedlnosti, sledováním odlišných sociálních cílů, aniž by dotčené osobě přivodily nepřiměřenou újmu. Jak je však poznamenáno výše, časová souvislost musí vždy existovat. Časová souvislost proto musí být dostatečně těsná, aby jedinci poskytla ochranu před nejistotou, průtahy a prodlužováním řízení, a to i v případě, že příslušný vnitrostátní systém předepisuje „integrováný“ systém oddělující správní a trestní komponenty. Čím je spojitost v čase slabší, tím silnější břemeno se klade na stát, aby objasnil a zdůvodnil průtahy ve vedení řízení, za které může nést odpovědnost (bod 134. rozsudku).<sup>117</sup>

Závěrem lze k předmětnému usnesení Nejvyššího soudu shrnout, že obě řízení, tedy daňové i trestní, nemusí probíhat současně, nýbrž za účelem naplnění kritéria časové souvislosti postačí, aby byla vedena postupně v bezprostřední vzájemné časové návaznosti. Podle Nejvyššího soudu není v tomto směru překážkou ani nepřiměřená délka řízení, ale postačí vzájemná návaznost při ukládání daňového penále a následného trestního řízení. Ve smyslu materiální (věcné) souvislosti má být jedna sankce zohledňována při ukládání té druhé a dotyčný nesmí být nepřiměřeně zatížen. Z toho plyne, že k porušení principu *ne bis in idem* nedochází, pokud obě řízení tvoří celistvý, vzájemně se doplňující celek, souběžné sankcionování je přiměřené a předvídatelné, jinak řečeno obě řízení jsou koherentní.<sup>118</sup>

Z výše uvedených rozhodnutí a odborné literatury vyplývá, že v posledních letech došlo k ustálení judikatury ohledně otázky *ne bis in idem*, přičemž se domnívám, že je rozhodně pozitivním posunem, že by soudy měly ve svých rozsudcích zohledňovat již uložené penále, nicméně je otázkou, zdali je toto dostatečné vyřešení této otázky neboť jistě i nadále budou nastávat situace, kdy již samotné penále je pro danou osobu dostatečným a mnohdy z hlediska podnikání i likvidačním trestem a proto v případě uložení další trestní sankce může být opravdu vnímáno jako dvojí potrestání. Vzhledem k tomu je zcela na místě, aby soudy při ukládání trestu pečlivě zvažovali druh a výši trestní sankce v kontextu konkrétního případu, osoby pachatele a již uložené sankce v podobě penále.

---

<sup>117</sup> ŠÁMAL, Pavel. Uplatnění zásady *ne bis in idem* při posuzování trestní odpovědnosti za zkrácení daně. *Trestněprávní revue*. Praha: C. H. Beck, 2017, 16(11-12), s. 247-260. ISSN 1213-5313.

<sup>118</sup> PŘÍKAZSKÁ, Lenka a KADLEC, Tomáš. *Ne bis in idem* a daňové delikty. In: Epravp.cz [online]. 26.6.2019 [cit. 1.12.2021]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/ne-bis-in-idem-a-danove-delikty-109555.html>



## 7 Aktuální formy páchání trestného činu zkrácení daně

Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby ve smyslu § 240 trestního zákoníku prošel za posledních 20 let z hlediska způsobu páchání celou řadou změn. Tato daňová trestná činnost není a snad ani nemůže být páchána pachateli, kteří nejsou velmi chytří, přičemž se často jedná o vysokoškolsky vzdělané lidi, kteří by se jistě prosadili i ve zcela legálním podnikání, tato charakteristika platí zejména pro pachatele, kteří daňovou trestnou činnost organizují a řídí, protože právě zorganizování a řízení celé struktury potřebné pro úspěšné zkrácení daně je činností velmi sofistikovanou. Vysoká inteligence pachatelů je nezbytná rovněž z důvodu neustálých změn v oblasti daňového práva, přičemž řada těchto změn je ze strany státu prováděna právě jako reakce na způsoby, jimiž dochází k odčerpávání veřejných prostředků prostřednictvím daňové trestné činnosti. Pachatelé jsou tedy nuceni vymýšlet stále nové způsoby, jak reagovat na zaváděné legislativní změny, právě proto prochází daňová trestná činnost neustálým vývojem a jak dochází ze strany státu ke ztěžování páchání této trestné činnosti, tak rovněž dochází k vymýšlení stále sofistikovanějších způsobů zkrácení daně, k nimž pachatelé využívají stále složitější schémata.

Nejčastějším terčem daňových podvodníků je bezesporu daň z přidané hodnoty, a to hned z několika důvodů. Prvním důvodem je povětšinou měsíční, nejhůře čtvrtletní zdaňovací období, což umožňuje pachatelům jednak rychlý zisk a zároveň to snižuje možnost odhalení daňového podvodu ze strany finanční správy a orgánů činných v trestním řízení. Neméně důležitou výhodou z pohledu osob páchajících daňové podvody je bezesporu výše její základní sazby, která činí 21 %, poskytující možnost vysokého profitu. Avšak patně tím největším benefitem je možnost získání nadměrného odpočtu, který je v zákoně o DPH definován v § 86a odst. 2 jako vratitelný přeplatek. Zákon o DPH stanoví, že k vrácení dojde bez žádosti a to od 30 dnů od vyměření. Daň z přidané hodnoty tedy pro pachatele představuje velmi lákavou možnost, jak rychle získat disponibilní peníze. Oproti tomu asi druhá nejčastěji krácená daň z příjmu, kromě drobných výjimek jako je daňový bonus u daně z příjmu fyzických osob, takovou možnost nepředstavuje. Zkrácením daně z příjmu pachatelů „pouze“ snižují svou daňovou povinnost, ale nezískávají žádné prostředky ze státního rozpočtu jako je tomu u daně z přidané hodnoty, navíc zdaňovací období je delší a rovněž finanční úřady mají větší časový prostor na její kontrolu a případné následné doměření dlužné daně. U daně z přidané hodnoty existuje samozřejmě možnost provedení kontroly a doměření také, ale pokud již dojde k převodu vratitelného přeplatku je často obtížné takovou kontrolu provést a domoci se

uhrazení dlužné daně, protože finanční prostředky jsou v té době již dávno převedeny na jiné bankovní účty, popřípadě vybrány v hotovosti a obchodní korporace se stala nekontaktní.

## 7.1 Opatření proti krácení daně

Jak již bylo uvedeno stát se zejména legislativními opatřeními a také zdokonalováním metod práce snaží reagovat na způsoby páčání daňových podvodů a v ideálním případě jim předcházet, tedy působit preventivně.

Jako příklad takových přijatých opatření je nutné na prvním místě uvést zavedení kontrolního hlášení 1. 1. 2016, kdy vznikla plátcům daně z přidané hodnoty povinnost ho podávat. Kontrolní hlášení nenahrazuje daňové přiznání, jedná se o institut zcela odlišný. Ačkoliv je kontrolní hlášení díky použitému označení slovem „hlášení“ řádným daňovým tvrzením podle daňového řádu, nejde o tvrzení daně jako takové. Nicméně správce daně může získané údaje využít při správě daní a případně i při stanovení výše daně. Podobně jako u daňového přiznání i u kontrolního hlášení má plátce povinnost tvrzení a důkazní břemeno toho, co tvrdil, nebo tvrdit měl. Finanční správa uvádí, že kontrolní hlášení je zavedeno jako efektivní prostředek k odhalení daňových úniků a podvodů. Jeho cílem a smyslem je umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcem a ve spojení s dalšími údaji identifikovat riziková sdružení osob (řetězce, karusely) odčerpávající neoprávněně finanční prostředky z veřejného rozpočtu. Po provedené analýze se na tato spojení bude zaměřovat kontrolní činnost správce daně, tak aby k odčerpávání finančních prostředků nedocházelo.<sup>119</sup> Kontrolní hlášení se podává pouze elektronicky, a to právě za účelem provedení efektivní a zejména rychlé kontroly ze strany finanční správy. Právníkové osoby mají dle § 101e odst. 1 zákona o DPH povinnost podat kontrolní hlášení za kalendářní měsíc, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, a to i u čtvrtletní plátcem. Bez institutu kontrolního hlášení se na daňový únik přijde v podstatě až při kontrole daného subjektu, nebo při jeho úpadku. Při absenci povinnosti podat kontrolní hlášení je identifikace účelově vytvořených řetězců, sloužících pro karuselové obchody, velmi administrativně a časově náročná. V rámci identifikace je nezbytné provádět úkony ověřování evidencí a dokladů pracovníky správce daně u plátcem, Tento postup zatěžuje jak plátce, tak správce daně, a prodlužuje dobu reakce správcem daně na

---

<sup>119</sup> Finanční správa. *Základní informace*. [online] 14.5.2015. [cit. 4.12.2021]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/zakladni-informace>

existující daňové úniky. Výsledkem je pozdní zjištění daňových úniků a tím obtížné vymáhání daňových doměrků.<sup>120</sup>

Plátce je povinen uvádět v kontrolním hlášení údaje potřebné pro správu DPH. S výjimkou uskutečněných tuzemských standardních zdanitelných plnění v hodnotě do 10 000 Kč včetně daně nebo uskutečněných pro osobu nepovinnou k dani (vykazují se kumulativně jednou částkou za sledované období) a přijatých tuzemských standardních zdanitelných plnění v hodnotě do 10 000 Kč včetně daně (vykazují se kumulativně jednou částkou za sledované období) musí plátce daně ve vztahu ke každému jednotlivému zdanitelnému plnění vykázat, mimo jiné, údaje, které slouží ke spárování konkrétních zdanitelných plnění na straně dodavatele a odběratele: daňové identifikační číslo dodavatele/odběratele, evidenční číslo daňového dokladu, datum povinnosti přiznat daň a přijaté služby od osoby povinné k dani usazené v jiném členském státu vykázané na řádcích 5 a 6 přiznání k DPH.<sup>121</sup> Kontrolní hlášení tedy umožnilo finanční správě provádět do značné míry automatizovanou kontrolu kontrolních hlášení a pomocí nastavených algoritmů detekovat podezřelé řetězce firem a na základě takové detekce rychle reagovat a to jak v rámci svých postupů tak ve vztahu k orgánům činným v trestním řízení. V neposlední řadě usnadnilo práci i policii při odhalování a následném dokumentování trestného činu zkrácení daně, protože poskytuje informace o jednotlivých provedených obchodech mezi daňovými subjekty v rozsahu, který dříve nebylo možné zajistit. Samozřejmě záchyt podezřelých transakcí není ze strany finanční správy 100 % a zřejmě toho vzhledem k objemu podaných kontrolních hlášení a počtu na nich zachycených obchodů ani nelze dosáhnout. Z hlediska dokazování daňových podvodů jsou nejvíce problematické přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění do 10 000 Kč, protože u nich se nevykazují údaje o jednotlivých obchodech a uvádějí se souhrnnou částkou za celý kalendářní měsíc. V tomto případě je tedy spárování a kontrola jen na základě kontrolního hlášení v podstatě nemožná. Tuto skulinu si uvědomily i pachatelé daňové trestné činnosti a nezřídka se lze setkat s tím, vykážou takové doklady v řádu několik set tisíc korun za 1 měsíc, a to za účelem čerpání vratitelného přeplatku, případně za účelem eliminace daňové povinnosti, která by vznikla obchodní korporaci zařazené do podvodného řetězce na základě vystavených daňových dokladů.

---

<sup>120</sup> HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. s 33-34.

<sup>121</sup> KARFÍKOVÁ, Marie. Kontrolní hlášení. *Právníkové listy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017, (1), s. 11-16. ISSN 2533-736X.

Dalším opatřením, které mělo vliv na způsob páchaní daňové trestné činnosti bylo bezesporu zavedení režimu přenesené daňové povinnosti neboli reverse charge, který je upraven jednak v zákonu o dani z přidané hodnoty a na evropské úrovni směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve stávajícím konsolidovaném znění od 1. 7. 2021. Režim přenesené daňové povinnosti spočívá v tom, že plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění uskutečněno, je povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Při běžném režimu se povinnost přiznat a zaplatit daň dotýká dodavatele – tj. poskytovatele plnění. V režimu přenesené daně se však tato povinnost přenáší na odběratele – tj. příjemce plnění.<sup>122</sup> Poskytovatel plnění tedy nemá možnost zinkasovat daň z přidané hodnoty, kterou mu spolu s cenou za zboží zašle dodavatel a následně daň buďto přiznat a následně neodvést nebo jí rovnou vůbec nepřiznat. Příjemce v normálním režimu, který zaplatil cenu zboží nebo služby včetně daně z přidané hodnoty má nárok na odpočet této daně, aniž řeší, co se stalo s daní, kterou zaslal svému dodavateli. V normálním režimu může nastat situace, ve které jsou dodavatelé zapojeni do daňového podvodu, aniž o tom koncový odběratel ví a ani z něj nemá žádný přímý profit. Motivací k takovému jednání dodavatelů může být, kromě získání prospěchu také dosažení nižší ceny svého zboží, tedy získání konkurenční výhody. Dá se tedy říct, že režim přenesené daňové povinnosti přináší benefit nejenom státům v podobě zamezení daňovým podvodům, ale rovněž poctivým subjektům na trhu, kteří nejsou vystaveni důsledku konkurenční cenové výhody získané právě daňovým podvodem. Zákon o DPH do zařazuje do trvalého režimu přenesené daňové povinnosti dodání zlata, dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 zákona o DPH, dodání nemovité věci a poskytnutí stavebních nebo montážních prací. Tyto zdanitelná plnění se v zákoně o DPH neobjevila najednou, ale byla zaváděna postupně, přičemž první bylo v roce 2006 zlato, potom v roce 2011 následovalo zboží uvedené v příloze č. 5, která obsahuje detailní výčet odpadů tříděných podle celní nomenklatury – zejména kovových a jemu podobných ušlechtilých materiálů, ale i plastů, textilií, kaučuku, papíru a skla.<sup>123</sup> Od počátku roku 2012 byla reverse charge rozšířena na stavební a montážní práce. Zavedení poslední jmenované kategorie bylo jistě vyvoláno velmi častým pácháním daňové trestné v souvislosti se stavebnictvím, přičemž pachatelé zneužívali přirozeně nepřehledné struktury subdodavatelů a faktu, že zpětně téměř nelze prokázat, kdo provedl konkrétní práce. Oba tyto výchozí předpoklady jistě existují i po zavedení přenesené daňové

---

<sup>122</sup> POKORNÁ, Lenka. Režim přenesené daňové povinnosti: Kdy se použije a co to znamená? In: Podnikatel.cz [online] 11.10.2021. [cit. 4.12.2021]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/rezim-prenesene-danove-povinnosti-kdy-se-pouzije-a-co-to-znamenava/>

<sup>123</sup> HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. s 60.

povinnosti, přesto došlo k výraznému poklesu této trestné činnosti, a to zejména v souvislosti s krácením daně z přidané hodnoty. Pokles lze odůvodnit jednoduše tím, že podvod v souvislosti s DPH již nepřinese žádný benefit a podvod spojený s daní příjmů není z výše uvedených důvodů tak zajímavý. Je tedy zřejmé, že tento legislativní nástroj má pozitivní efekt z hlediska předcházení daňovým podvodům, který jistě převažuje nad zvýšenou administrativní zátěží.

Poslední legislativní změnou, kterou je nutné zmínit je zavedení elektronické evidence tržeb neboli EET, který byla zavedena zákonem č. 112/2016 S. o evidenci tržeb. EET bylo pro zaváděno v několika vlnách, od 1. prosince 2016 pro segment ubytování, stravování a pohostinství, následně od 1. března 2017 maloobchodu a velkoobchodu. Nyní je evidence tržeb v důsledku novelizací zákona č. 137/2020 Sb., o některých úpravách v oblasti evidence tržeb v souvislosti s vyhlášením nouzového stavu, které reagovaly na situaci se šířením nemoci COVID-19, pozastavena do 31. prosince 2022, jak pro subjekty, které spadají do prvních dvou vln evidence tržeb (tedy stravovací a ubytovací služby, velkoobchod, maloobchod), tak pro subjekty, které měly původně začít evidovat tržby od 1. května 2020 (subjekty z 3. a 4. fáze evidence tržeb). Odklad evidenční povinnosti do konce roku 2022 se týká běžného, zjednodušeného i zvláštního režimu evidence tržeb.<sup>124</sup> Je otázkou, zda s ohledem na výsledky voleb do poslanecké sněmovny v roce 2021 bude EET znovu spuštěno. Ministerstvo financí zveřejnilo, že na úrovni veřejných rozpočtů byl čistý přínos EET za rok 2017 ve výši 7,9 mld. Kč a 12,3 mld. Kč za rok 2018.<sup>125</sup> Z uvedených dat se jeví, že EET má přínos z hlediska výběru daní, efekt bude způsoben tím, že značně znesnadňuje prodej zboží a služeb tzv. „bez dokladu“, protože poskytovatel plnění většinou neví, kdo je jeho zákazníkem a hlavně EET téměř znemožňuje, aby obchodník sice nějakou stvrzenku vystavil, ale pak jí nezahrnul do svých zdanitelných příjmů a do uskutečněných zdanitelných plnění. Je však otázkou přínos EET pro orgány činné v trestním řízení při dokumentování daňové trestné činnosti, nelze totiž očekávat, že by se vyskytlo větší množství případů, které by řešili nesoulad mezi EET a daňovými priznáními. Lze si spíše představit případy, kdy obchodník nebude účtovat všechny své tržby v EET, a to pak poslouží jako základní materiál pro porovnání. Je však otázkou, zda se podaří zadokumentovat skutečné tržby daňového subjektu a stanovit rozsah zkrácení daně. Role EET

---

<sup>124</sup>Generální finanční ředitelství. Uplatnění slevy na evidenci tržeb v době pozastavení evidence tržeb. In: *Etržby.cz* [online]. 28.1.2021 [cit. 5.12.2021]. Dostupné z: [https://www.etrzby.cz/cs/novinky\\_1550](https://www.etrzby.cz/cs/novinky_1550)

<sup>125</sup> Ministerstvo financí ČR. *Fiskální přínosy EET po dvou letech fungování*. [online]. 22.2.2019 [cit. 5.12.2021]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/aktuality/2019/fiskalni-prinosy-eet-po-dvou-letech-fung-34419>

je tedy spíše preventivní, kdy pomáhá předcházet zkrácení daně, zásadnější roli pro boj s daňovými podvody mají režim přenesené daňové povinnosti a institut kontrolního hlášení.

Z výše uvedeného výčtu zřejmě nejvýznamnějších legislativních opatřeních proti daňovým podvodům vyplývá, že pachatelé se musí neustále přizpůsobovat vývoji daňového práva a průběžně dochází ke změnám ve způsobech páchaní této trestné činnosti. Jedná se tedy o jeden z nejdynamičtěji měnících se trestných činů co do způsobu páchaní a odhalování.

## 7.2 Klasifikace daňových podvodů

Podvody na DPH v té nejsostikovanější formě (podvod ba principu missing trader) se jako první v masovém měřítku objevily v Anglii. Z tohoto důvodu se lze poznatky tamější daňové správy (HMRC – Her Majesty's Revenue and Custom) inspirovat. Hned první inspiraci lze hledat u klasifikace podvodů, které HMRC používá ve svém manuálu k podvodům na DPH. Rozdělení však lze použít ve vztahu ke všem daním, byť DPH a daň z příjmu zde budou hrát prim.

- a) Zatajení daňových skutečností (nepodání přiznání)
- b) Osobní spotřeba na účet právnické osoby
- c) Vztahy spojených osob
- d) Neekonomické plnění
- e) Neregistrovaný plátce DPH
- f) Nevyvezené zboží a reverse charge
- g) Fiktivní fakturace
- h) Nepravý dodavatel
- i) Podvod na principu missing trader<sup>126</sup>

### 7.2.1 Zatajení daňových skutečností (nepodání daňových přiznání)

Tato kategorie představuje nejjednodušší variantu daňového podvodu, spočívající ve své nejzákladnější variantě v prostém zatajení skutečností zvyšující daňovou povinnost poplatníka. Spáchat lze zatajením jediného nebo několika dokladů, ale rovněž úmyslným nepodáním celého daňového podání. Toto jsou zřejmě dvě základní varianty jednání, kterými se páchá tento druh daňového podvodu.

---

<sup>126</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KŘÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. s. 129-130.

Nejvyšší soud k tomu ve svém usnesení ze dne 27. 7. 2005, sp. zn. 8 Tdo 790/2005 k tomu uvádí, že trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 trestního zákoníku lze ve vztahu k dani z přidané hodnoty spáchat i úmyslným nepodáním přiznání k této dani a tím i zatajením zdanitelného plnění, přestože pachatel nebo osoba, za niž jedná, je plátcem daně z přidané hodnoty registrovaným u správce daně. V jiném usnesení Nejvyššího soudu lze nalézt potvrzení, že se tato obecná klasifikace daňových podvodů vztahuje i na jiné daně než je daň z přidané hodnoty, přičemž se předmětném usnesení vádí, že přečin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 trestního zákoníku lze ve vztahu ke spotřební dani spáchat i úmyslným nepodáním přiznání k této dani při současném zatajení zdanitelného plnění, přestože pachatel nebo osoba, za niž jedná, je plátcem spotřební daně, neboť správce daně je v takovém případě oprávněn předpokládat u daňového subjektu nulovou výši spotřební daně.<sup>127</sup>

Varianta, kdy není podáno celé daňové přiznání je snáze odhalitelná, protože tato skutečnost je pro správce daně více signifikantní než to, že v přiznání k dani není zahrnut třeba jeden jediný doklad. Zatajení jednotlivých dokladů bylo před zavedením EET a zejména kontrolního hlášení odhalováno spíše náhodou, na základě kontroly při porovnání dokladů s jinou firmou nebo na základě oznámení. V současné době je tedy tento druh méně latentním, než tomu bylo před zavedením těchto nástrojů a lze předpokládat, že jeho výskyt bude stále více klesat a pokud se již vyskytne, nebude se jednat o rozsáhlou, vysoce organizovanou trestnou činnost, ale spíše o izolované útoky méně zkušených pachatelů daňové trestné činnosti.

### **7.2.2 Osobní spotřeba na účet právnické osoby**

U právnických osob na rozdíl od osob samostatně výdělečně činných (dále jen OSVČ) není pojem osobní spotřeba. Společník nebo jednatel si nemůže jen tak brát finanční prostředky z pokladny nebo bankovního účtu právnické osoby.

V rámci tohoto podvodu pachatel využívá majetkové hodnoty společnosti pro svou osobní potřebu, případně ve prospěch třetích osob. Může se jednat jak o využívání hmotného majetku ve formě nemovitostí či aut, zaměstnávání lidí vykonávajících práci nesouvisející s činností právnické osoby (hlídačka dětí v domácnosti majitele), či o hrazení osobních nákladů z účtu právnické osoby, bez toho, že by tyto byly přiznány jako příjem takovéto osoby.<sup>128</sup> V takovém

---

<sup>127</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 3. 2012, sp. zn. 15 Tdo 1671/2011

<sup>128</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KŘÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. s. 131.

případě tedy může dojít ke zkrácení daně jak u fyzické osoby, která nedaní takto požitky získané od právnické osoby a u právnické osoby, může dojít ke zkrácení daně pokud si takovéto výdaje zahrne do svých daňově uznatelných výdajů. Tento typ podvodu tedy ovlivní zejména daň z příjmu, nelze však vyloučit i dopad na daň z přidané hodnoty, pokud právnická osoba, plátec daně z přidané hodnoty, zakoupí pro fyzickou osobu nějakou hmotnou věc nebo službu a následně si z takového uskutečněného zdanitelného plnění uplatní nárok na odpočet daně, na který by fyzická osoba vůbec neměla nárok.

Vyloučit nelze ani spáchání takového podvodu ze strany OSVČ, a to například v případě, že si zahrne výdaje na osobní spotřebu poplatníka do daňově uznatelných výdajů, ačkoliv toto není možné z důvodu § 25 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů, který výslovně stanoví, že takové výdaje nelze uznat za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely.

### 7.2.3 Vztahy spojených osob

Spojenými osobami v daňové oblasti označujeme ty fyzické a právnické osoby, jež mají k sobě určitý vztah, na základě kterého, se vůči sobě mohou chovat jinak než osoby na sobě nezávislé. Spojené osoby často uzavírají transakce za jiných podmínek, než by uzavíraly, pokud by byly na sobě nezávislé. Důsledkem těchto transakcí pak může být u jedné nebo více spojených osob vykazání nižší daňové povinnosti, než jaká by vznikla nezávislé osobě. Může se jednat o důsledek nechtěný anebo záměrný, transakce mezi spojenými osobami jsou někdy prováděny přímo za účelem snížení daňové povinnosti.<sup>129</sup> Z hlediska zkrácení daně se lze se spojenými osobami setkat především z hlediska daně z příjmů právnických osob. Pojem spojené osoby lze nalézt v například v § 5a, § 36a zákona o dani z přidané hodnoty, nejrozsáhlejší definici však poskytuje zákon o dani z příjmů, který pojem spojené osoby definuje v § 23 odst. 7, přičemž odlišuje kapitálově spojené osoby a jinak spojené osoby.

V souvislosti s tímto typem daňového podvodu hovoříme o tzv. transferových cenách. Zjednodušeně lze říci, že za převodní neboli transferové ceny lze považovat ceny uplatňované u transakcí mezi dvěma propojenými daňovými subjekty. Tyto ceny musí být stanoveny stejným způsobem, jakým by postupovaly nezávislé podniky.<sup>130</sup> V případě, že dojde

---

<sup>129</sup> PILAŘOVÁ, Ivona. Spojené osoby. In: *DU.cz* [online]. 11.9.2015 [cit. 6.12.2021]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/spojene-osoby-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EiWycORAJ6k3f9JfFcziqb2ZspOsA8wwA/>

<sup>130</sup> JELÍNEK, Michal. Převodní ceny: když zaklepe finanční úřad. In: *BusinessINFO.cz* [online]. 5.3.2019 [cit. 6.12.2021]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/clanky/prevodni-ceny-kdyz-zaklepe-financi-urad/>



k trestnímu oznámení týkající se zkrácení daně z příjmu v důsledku transferových cen mezi spojenými osobami, které znamenalo z pohledu správce daně zkrácení daně u jednoho z kontrolovaných subjektů, bude se jednat o velmi těžce dokazatelné jednání, kde se policejní orgán nejspíše neobejde bez znaleckého posudku, který by měl stanovit, že sjednaná cena byla mimo přípustný rámec. Takové zjištění znalce bude velmi komplikované a může být limitováno nedostatkem dat z obdobných transakcí mezi prokazatelně spojenými osobami, které by mu pomohly určit, zda posuzovaná cena je obvyklém rozmezí. Bude tedy velmi záležet na okolnostech konkrétního případu, a to zejména o jaké odvětví ekonomiky se jedná a jaké další důkazy svědčící o účelovosti transakce budou orgány činné v trestním řízení schopny opatřit. V každém případě tento typ daňového podvodu nepatří mezi nejčastější, a to nejméně co do četnosti trestních oznámení podaných v souvislosti s transferovými cenami.

#### **7.2.4 Neekonomické plnění**

Podstatou tohoto podvodu je nákup plnění, u něhož není naplněna či je významně potlačena podnikatelská racionalita (obchod nevede k dosažení legitimního zisku). Smyslem je toliko dosáhnout odpočtů na DPH, případně uplatnění nákladů u daně z příjmu. V rámci tohoto podvodu dodavatel s odběratelem jedná ve shodě a mají rozdělené kompetence. Pokud by ve shodě nejednali, pak se nemůže o daňový podvod vůbec jednat. V tu chvíli by se pouze odběratel účastnil nevýhodného obchodu, což nelze považovat za trestné. Dodavatel má zpravidla za úkol obstarat předmět plnění a zkrátit daň. Je tak hlavním pachatelem zkrácení daně. Zároveň bývá jeho úkolem vrátit odběrateli finanční prostředky zaplacené z titulu kupní ceny, ponížené o svůj podíl na výnosu z trestné činnosti.<sup>131</sup>

V praxi nebude obvykle takovýto druh podvodu existovat v takovéto podobě, protože pokud by se použilo takto jednoduché schéma mezi dodavatelem a odběratelem, nastane problém v tom, že dodavateli vznikne významná daňová povinnost, kterou pokud uhradí, tak celá podvodná transakce pro něj postrádá smysl. Pokud by dodavatel daň nepřiznal nebo neuhradil bude pravděpodobně podvodná transakce velmi snadno detekována, ze strany finanční správy a bude zahájeno řízení podle daňového řádu, které bude mít dopady i na odběratele, navíc takto použité společnosti nebudou v budoucnu pro další trestnou činnost využitelné. Proto bude tento typ podvodu v praxi složitější a dodavatel si před sebe nastaví další společnosti, které více či méně ovládá a vytvoří podvodný řetězec, do něhož na konec zařadí společnost typu missing trader. Bude se tedy v podstatě jednat o kombinaci dvou typů daňových podvodů, přičemž není nutné,

---

<sup>131</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KŘÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. s. 133-134.

aby odběratel u prvního typu podvodu věděl o tom, že jeho dodavatel je součástí nějakého podvodně vytvořeného řetězce a obvykle to ani vědět nebude, protože by to zvyšovalo možnost odhalení celého takového schématu a osob za ním stojící. Profitem konečného odběratele není jen zkrácení daní, ale díky zpětné platbě od dodavatele rovněž získání hotovostních finančních prostředků, které nemá zaneseny v účetnictví a jsou tedy použitelné jak pro osobní potřebu osob, které odběratele ovládají, tak případně pro páčání další daňové i nedaňové trestné činnosti, jako je například podplácení.

### 7.2.5 Neregistrovaný plátc DPH

Z pohledu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, existuje několik možností, jak se stát osobou registrovanou k DPH. Jedná se buď o registraci plátce (zákonnou, resp. povinnou nebo dobrovolnou) nebo o registraci identifikované osoby (zákonnou nebo dobrovolnou).<sup>132</sup> Jednotlivé důvody povinné registrace plátce jsou uvedeny v § 6 zákona o dani z přidané hodnoty. Pokud nahlédneme do statistiky Finanční správy<sup>133</sup>, ve které se rozlišují subjekty DPH podle důvodů registrace, zjistíme že nejvíce daňových subjektů se stalo plátcí na základě dobrovolné žádosti v souladu s ustanoveními. Druhým nejpočetnějším důvodem pro registraci k dani z přidané hodnoty, dle citované statistiky, je dosažení obratu ve smyslu § 6 zákona o dani z přidané hodnoty, který stanoví, že plátcem daně z přidané hodnoty se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, přičemž plátcem je od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve.

Podvodu v souvislosti s registrací k dani z přidané hodnoty se může pachatel dopustit takovým způsobem, že ačkoliv se stal plátcem daně z přidané hodnoty, tak nadále vystavuje svým odběratelům faktury bez DPH a tuto daň nepřizná ani neodvede. Lze souhlasit s názorem, že pokud chce pachatel takového podvodu snížit pravděpodobnost odhalení, musí do daňového priznání k dani z příjmů uvést nesprávné údaje (podhodnocené údaje). To za cenu zkrácení i

---

<sup>132</sup> Generální finanční ředitelství. Informace k problematice registrace k dani z přidané hodnoty. In: *Finanční správa* [online]. 15.1.2021 [cit.10.12.2021]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2021\\_01\\_Informace-DPH-ve-zneni-Dodatku-c2\\_50489\\_17.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2021_01_Informace-DPH-ve-zneni-Dodatku-c2_50489_17.pdf)

<sup>133</sup> Generální finanční ředitelství. Registr subjektů DPH. In: *Finanční správa* [online]. 8.12.2021 [cit.10.12.2021]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-registru-danovych-subjektu/registr-subjektu-dph>

daně z příjmů.<sup>134</sup> Pokud tak neučiní, měla by být povinnost registrace k dani z přidané hodnoty odhalena správcem daně nejdéle po podání priznání k dani příjmů právnických osob.

Druhým typem v souvislosti s registrací k DPH je případ, kdy neplátce daně z přidané hodnoty vystavuje doklady, ve který vyčíslí DPH jako by byl plátcem a celou částku si zinkasuje od svého odběratele. Tímto jednáním by se mohl pachatel dopustit podvodu ve smyslu § 209 trestního zákoníku, protože uvedl v omyl svého odběratele a vylákal z něj vyšší plnění, než mu náleželo. Uvedeným jednáním, se ale dopustí i zkrácení daně, protože podle § 108 odst. 4 písm. g) zákona o dani z přidané hodnoty, je povinna priznat daň osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň. Obsahuje-li proto doklad všechny náležitosti daňového dokladu, pak je povinností výstavce na něm uvedenou daň priznat a odvést. Neučiní-li tak pachatel, pak se vyjma podvodu na svém odběrateli dopouští i zkrácení daně.<sup>135</sup>

### 7.2.6 Nevyvezené zboží a reverse charge

Dodáním zboží do jiného členského státu je ve smyslu zákona o DPH myšlena situace, kdy tuzemský plátce dodává zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Dodání zboží do jiného členského státu plátcem je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, pokud:

- a) kupující sdělil plátcí své DIČ pro účely DPH,
- b) zboží je odesláno nebo přepraveno z tuzemska do jiného členského státu plátcem, pořizovatelem nebo třetí osobou jimi zmocněnou,
- c) plátce dodání zboží uvede v souhrnném hlášení.<sup>136</sup>

Plátce daně se může dopustit zkrácení daně z přidané hodnoty tím, že využije výše popsaného systému, který mu umožňuje čerpat odpočet daně z přidané hodnoty na základě dokladu od svého dodavatele a zároveň nemuset priznat žádnou daň na výstupu, protože deklaruje vývoz zboží do jiného členského státu, zatímco zboží prodá v tuzemsku konečnému odběrateli, kterému nevádí absence daňového dokladu. Takovýto pachatel tímto získává především cenovou výhodu, protože získá zboží pouze za cenu bez DPH a spotřebiteli ho může prodat

---

<sup>134</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KŘÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. s. 135.

<sup>135</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KŘÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. s. 135.

<sup>136</sup> NOVÁKOVÁ, Jaroslava. Pořízení zboží a dodání zboží do jiného členského státu, přemístění zboží v rámci Evropské Unie. In: *DU.cz* [online]. 12.10.2021 [cit. 10.12.2021]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/porizeni-zbozi-a-dodani-zbozi-do-jineho-clenskeho-statu-premisteni-zbozi-v-ramci-evropske-unie-zasilani-zbozi-do-jineho-clenskeho-statu-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EszVpWbIDSYnSGUZR4u56vQ/>

výrazně levněji než jeho konkurenti na trhu, a přesto stále se zajímavou marží. Pro takovýto typ podvodu je ideální typ zboží, u něhož se bude obtížně dokazovat, že zůstalo v České republice, tedy zboží, u něhož se na dokladech neuvádějí výrobní čísla nebo zboží, které vůbec individuální označení nemá. Rozhodně by takové zboží nemělo podléhat nějakému druhu zákonné registrace, jako je například registr vozidel. Jako vhodný typ zboží lze uvést například pneumatiky, počítačové komponenty.

Jak bylo uvedeno v úvodu této kapitoly reverse charge je jedním z účinných opatření proti daňovým podvodům, přesto i tento režim poskytuje možnost, jak ho zneužít a stejně jako u fiktivního vývozu zboží do jiného členského státu Evropské unie, získat možnost zboží prodat koncovému zákazníkovi bez daně z přidané hodnoty, ačkoliv právě jen koncovému zákazníkovi se v režimu přenesené daňové povinnosti daň z přidané hodnoty účtuje. Je samozřejmé, že se musí jednat o zboží spadající do režimu reverse charge, tak jak je upraven v zákoně o dani z přidané hodnoty a v jeho přílohách. Možnost zneužití tohoto systému je v podstatě jednoduchá a spočívá v předstírání prodeje zboží dalšímu plátcí, a nikoliv koncovému zákazníkovi. Ve smyslu § 92a zákona o dani z přidané hodnoty tedy dojde pouze k evidenci této daně, ale nikoliv k jejímu vyměření a odvedení. Aby tento podvod fungoval musí plátce, který zboží přijal pouze fiktivně, být pro správce daně nekontaktní nebo evidovat, pouze přijetí takového zboží, aby mu nevznikla povinnost přiznat a odvést daň. Popřípadě se nabízí možnost dát za sebe takové plátce dva, tedy deklarovat fiktivní prodej dvakrát, aby se snížila možnost prokázat plátcí, který zboží skutečně prodal, že byl zapojen do daňového podvodu. Přesto, že reverse charge tuto možnost podvodu poskytuje, domnívám, se že je to opravdu jeden z neúčinnějších nástrojů v boji s daňovými podvody, a to i z důvodu, že zde popsaná možnost podvodného jednání by měla být v praxi ze strany finančních úřadů relativně lehce detekovatelná.

### **7.2.7 Fiktivní fakturace**

Fiktivní fakturace funguje na principu, kdy si odběratelé zahrnují do svých daňových přiznání fiktivní faktury, aniž by plnění na nich uvedená byla pravdivá, tedy zastírají stav skutečný stavem formálně právním. Lze souhlasit s názorem, že se v minulosti jednalo asi o nejčastější typ daňového podvodu.<sup>137</sup> Odběratel, který si fiktivní doklady zahrne do svého účetnictví získá obvykle dvojí benefit, jednak nárok na odpočet DPH a v konečném důsledku také daňově uznatelné příjmy, díky kterým si sníží základ daně z příjmu. Fiktivní fakturace se velmi často,

---

<sup>137</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KŘÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck. 2020, s. 137.

před zavedením reverse charge vyskytovala například ve stavebnictví. Společnost, která získala stavební zakázku a následně jí i sama provedla, měla velmi často významně kladný rozdíl mezi cenou fakturovanou investorovy stavby a svými skutečnými náklady, vznikla jí tedy povinnost jak na dani z přidané hodnoty, tak následně při ročním zúčtování daně z příjmu. Obranou pro tuto společnost bylo, že si opatřila faktury od fiktivních subdodavatelů, které jí napomohli snížit vzniklou daňovou povinnost. Tento typ podvodu byl následně velmi obtížně prokazatelný, a to jak v daňovém, tak zejména v trestním řízení. Nízká objasněnost byla dána většinou tím, že mezi podvodným jednáním a prověřováním byl časový odstup a nebylo tedy možné prokázat, kdo jaké práce skutečně provedl a dokázat společnosti vykazující přijetí fiktivních faktur, že práce neprovedl její subdodavatel, ale ona sama, popřípadě úplně jiný subdodavatel, který ale nic nefaktoval a byl vyplacen v hotovosti, tedy opět bez dopadu do daňových povinností. Samozřejmostí bylo, že fiktivní subdodavatel byl v době prověřování již nekontaktní osobou, nejlépe s vyměněným jednatelem a jeho účetnictví neexistovalo. Prověřování takovýchto podvodů je z uvedených důvodů velmi obtížné, a to jak v segmentu stavebních zakázek, tak v ostatních odvětvích ekonomiky, přičemž dalším příkladem může být poskytnutí blíže nespecifikovaných poradenských služeb. Při odhalování je obvykle nutné prokázat, že fiktivně fakturují společnost vůbec takové zboží či služby dodat nemohla, zároveň je však nutné dokázat, že odběratel fiktivní faktury vykázal ve svém účetnictví a zohlednil v podaných daňových tvrzeních.

Důvodem pro řádné objasnění věci je rovněž, že dodavatel dodá zboží společnosti A, ale vykáže její dodání společnosti B. Společnost A získala zboží nezatížené daňovou povinností a nic netušící společnost B může být následně při daňové kontrole neprávem vyzvána, k podání dodatečného daňového tvrzení a uhrazení dlužné daně. Motivací je tedy zkrácení daně u společnosti A, aniž by byla ovlivněna daňová povinnost dodavatele. Takovéto jednání se dělo například v maloobchodu, kdy takto byla fakturace fiktivně vystavována na vietnamské maloobchodníky, kteří neumějí moc česky a obecně se bojí bránit soudní cestou.<sup>138</sup> U tohoto podtypu fiktivní fakturace, nelze vyloučit ani to, že vedení dodavatele nemusí být do podvodu zapojeno a podvod na jeho straně zajišťují jeho zaměstnanci, například obchodní zástupci.

---

<sup>138</sup> HO, Hong Van. Dokazování finančního úřadu ve věci fiktivních faktur od společnosti J. a.s. a úvahy o náležitosti daňového dokladu. In: *Ústav práva a právní vědy* [online]. 24.5.2018 [cit. 10.12.2021]. Dostupné z: <https://www.ustavprava.cz/blog/2018/05/dokazovani-financniho-uradu-ve-veci-fiktivnich-faktur-od-spolecnosti-j-a-s-a-uvahy-o-nalezitosti-danoveho-dokladu/>

### 7.2.8 Nepravý dodavatel

Jedná se o podvod spojený s daní z přidané hodnoty, který má mnoho společného s fiktivní fakturací, s kterou bývá častokrát ztotožňován. Rozdíl je v tom, že zde plnění, které je předmětem dodání na daňových dokladech, objektivně existuje. Pouze dodavatel na dokladech uvedený (výstavce) není dodavatelem skutečným. Není tím, kdo plnění ve skutečnosti poskytl. O absolutní fiktivnosti proto z důvodu existence plnění nelze hovořit.<sup>139</sup> U tohoto jednání je, stejně jako tomu bylo v předešlém případě, nutné prokázat vědomé zapojení odběratele do podvodu, protože nelze vyloučit situaci, kdy podvod není spáchán odběratelem, ale dodavatelem, který se chce vyhnout daňové povinnosti. Dodavatel v takovém případě poskytne reálně zboží nebo služby, ale vystupuje jako odlišný subjekt a vyhne se takto jednak daňové povinnosti a jednak i občanskoprávní odpovědnosti za jím dodané zboží nebo provedené dílo. Pokud je do podvodu zapojen odběratel, bude jeho motivací si opatřit daňově uznatelné doklady na plnění, které získal jiným způsobem a nemůže si z nich uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. V takovém případě si doklady musí obstarat od společnosti, která byť i podá daňové tvrzení, tak svojí daňovou povinnost následně nesplní a daň neuhradí. V praxi však takový podvod nebude pouze o vztahu jeden dodavatel a jeden odběratel, ale dodavatel před sebe nastaví další společnosti, aby tak ztížil odhalení podvodu a zároveň co nejvíce pomohl odběrateli unést důkazní břemeno před finančním úřadem a případně takto znesnadnil práci i orgánům činným v trestním řízení. V takovém případě se však již nebude jednat o podvod skrývající se pod označením *nepravý dodavatel*, ale podvod na principu missing trader.

### 7.2.9 Podvod na principu missing trader

V současnosti se jedná zřejmě o nejrozšířenější typ daňového podvodu, který lze nejjednodušeji popsat jako účelové vytvoření řetězce daňových subjektů a obchodních transakcí mezi nimi, s předem stanoveným cílem, že jeden z těchto subjektů nesplní svojí daňovou povinnost. Jejich podstatou je distribuce produktů (zboží nebo služeb) prostřednictvím dlouhých distribučních řetězců, jež překračují hranice jednotlivých členských států Evropské unie (za určitých podmínek i hranice třetích zemí) a při nichž v určitém okamžiku dochází ke zkrácení daně.<sup>140</sup> Základ, na kterém tento podvod stojí, je založen na využití mezery přechodného režimu DPH. Dochází tak k tomu, že dodání jednoho a téhož zboží jednou dani podléhá a jednou je od ní osvobozeno. To ve výhradní závislosti na tom, zda se jedná o dodání za hranice (osvobozeno)

---

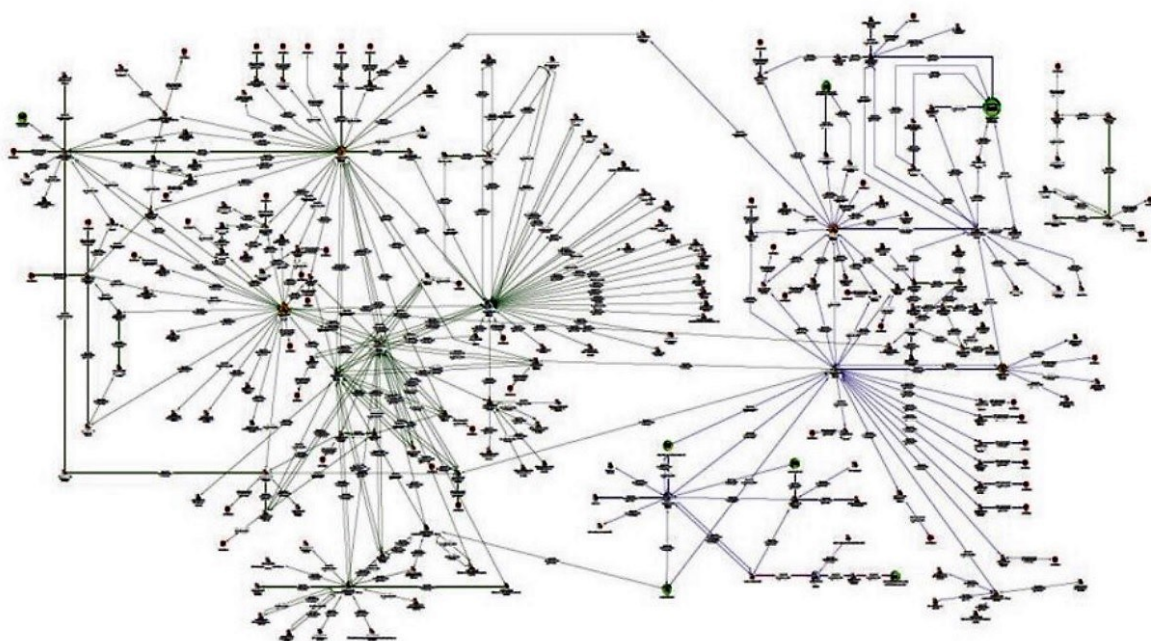
<sup>139</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KŘÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. s. 138.

<sup>140</sup> HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. s 10.

či o dodání vnitrostátní (podléhá dani). Osoba odběratele (jeho geografické určení) tak zcela mění způsob zdanění transakce. Je-li tuzemským plátcem, plnění se navýší o DPH, je-li plátcem v jiném členském státě, kam je mu zboží dodáno, plnění se od daně osvobodí.<sup>141</sup>

Podvod na principu missing trader existuje ve dvou základních variantách, první z nich je karuselový neboli kolotočový a druhý je řetězový, který v posledních letech začíná dominovat. Oba uvedené typy existují v různých variantách a při rozsáhlé daňové trestné činnosti, organizované vysoce sofistikovanými pachateli, se oba typy prolínají a ve výsledku se jedná o velmi nepřehledné schéma vysokého množství obchodních transakcí (obrázek č. 1), kde každý bod představuje jednu společnost a každá spojnice jednu obchodní transakci. V těchto složitých schématech lze nalézt ukryté další typy daňových podvodů, nejčastěji fiktivní fakturaci, neekonomické plnění a nepravý dodavatel.

Obrázek č. 1: Reálné schéma velmi složitého karuselového podvodu se zapojením českých firem. | foto: Finanční správa ČR<sup>142</sup>



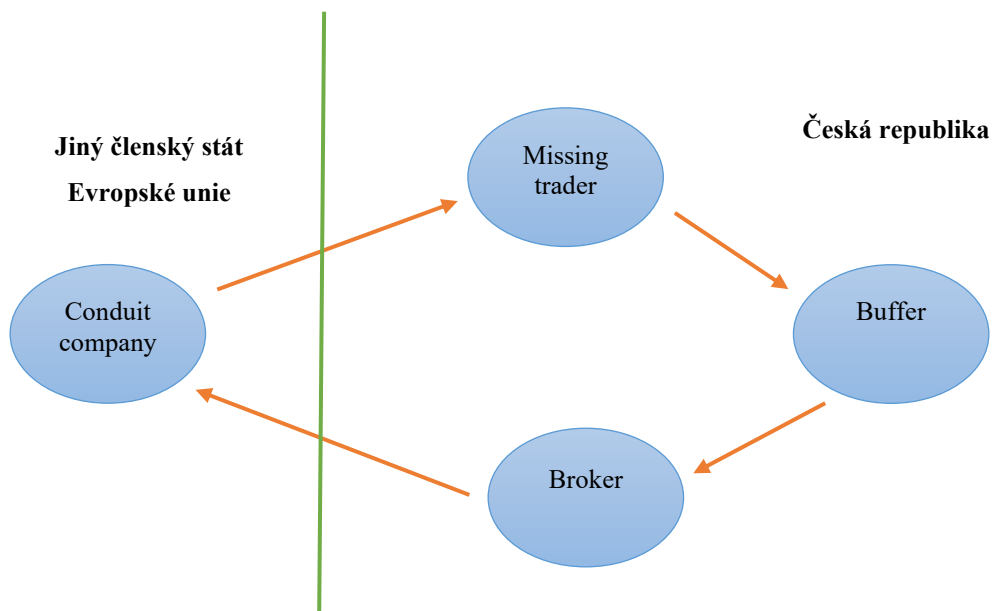
Pokud bychom chtěli jednoduše definovat rozdíl mezi karuselovým a řetězovým podvodem, tak v karuselu zboží nebo služby obíhají dokola, zatímco v řetězovém podvodu se zboží nevrací původnímu odesílateli a zapojené subjekty jsou seřazeny do řetězu. V řetězovém podvodu tedy

<sup>141</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KŘÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. s. 138.

<sup>142</sup> VLKOVÁ, Jitka. Finanční správa šetří téměř 450 karuselů, odhalila je kontrolní hlášení. In: *iDnes.cz* [online]. 14.6.2017 [cit. 10.12.2021]. Dostupné z: [https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/financni-sprava-kontrolni-hlaseni-karusel.A170613\\_202441\\_ekonomika\\_pku](https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/financni-sprava-kontrolni-hlaseni-karusel.A170613_202441_ekonomika_pku)

zboží neobíhá stále dokola Evropou ve stejném nebo jen mírně pozměněném schématu, ale řetězec společností má svůj začátek a konec a je zapotřebí do něj získávat stále nové zboží. Jednoduché schéma karuselového podvodu je znázorněno na obrázku č. 2, přičemž šipky znázorňují pohyb zboží, platby za zboží by tedy šly opačným směrem.

Obrázek č. 2: Schéma jednoduchého karuselového podvodu<sup>143</sup>



V těchto typech podvodu se jednotlivé články řetězce nebo karuselu označují anglickými termíny, které se již běžně používají i v českém právním prostředí. Missing trader je společnost, která stojí obvykle na počátku řetězce v České republice a její role se vyznačuje se tím, že po svém zapojení do daňového podvodu neodvede daň a fakticky zmizí, tedy se stane pro orgány státní správy víceméně nekontaktní, nemá žádný majetek a její jednatele jsou zpravidla tzv. bílí koně, takže společnost fakticky nevedou a neprovozují.<sup>144</sup> Z toho vyplývá, že se jedná o společnost s nejkratší životností, kterou nemůžou pachatelé používat dlouhodobě a opakovaně, protože u ní je ze strany finanční správy jako u první detekováno podezření ze spáchání daňového podvodu. V tomto místě řetězce tedy fakticky dochází k daňovému úniku, a právě existence této společnosti v definované podobě je pro uskutečnění celého podvodu nezbytná.

Dalším článkem řetězce je většinou nárazníková společnost nazývaná buffer. Přes tuto společnost zboží či služby pouze protečou. Buffer nakoupí od společnosti missing trader zboží s daní z přidané hodnoty a dalšímu článku v řetězci, rovněž s daní prodá. Vznikne jí tedy jak nárok na odpočet, povinnost přiznat daň na výstupu. Obvykle bude předmětné plnění

<sup>143</sup> Vlastní tvorba

<sup>144</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 24. 3. 2021, sp. zn. 4 Tdo 201/2021



přeprodáváno za stejnou nebo jen lehce navýšenou cenu a výsledná daňová povinnost bude nulová nebo velmi nízká. Tato společnost normálně podává daňová přiznání a vypočtenou daň odvádí. Jak je vidět i na obrázku č. 1 reálné karuselové podvody se jsou velmi složité a je běžné a pro pachatele těchto podvodů žádoucí zařadit společnost typu buffer do řetězce několik za sebou. Popřípadě se volí takové schéma, při němž se začne na několika společnostech typu missing trader, z každé z nich se pokračuje na jednoho či více za sebou seřazených bufferů a následně se tyto větve spojí, a to opět ve společnosti typu buffer, který ještě zboží neprodá koncovému článku, ale opět další společnosti fungující jako buffer. Účelem takto složitého řetězce je snížit riziko odhalení, čemuž napomáhá jednak délka řetězce a pak právě jeho větvení, které znesnadní identifikaci a spárování obdobných faktur, které se vyskytují v jednoduchém řetězci. Samozřejmě nelze vyloučit ani větvení opačným směrem, tedy začátek řetězce na jedné společnosti typu missing trader a následné rozdělení u společnosti typu buffer na více větví.

Za účelem co nejlepšího skrytí podvod před správcem daně dochází rovněž k zapojení subjektů, kteří o své účasti na podvodu netuší. Nevědomý účastník totiž v rámci případné kontroly bude působit mnohem přesvědčivějším zdáním legitimacy než účastník vědomý.<sup>145</sup> Takový účastník bývá nalákán na snadný zisk, který spočívá pouze v přeprodávání zboží či služby sice s nízkou, ale vzhledem k vynaloženému úsilí zajímavou marží. Pro pachatele je ideální, pokud se jedná o fungující společnost, zabývající se právě tím segmentem trhu, který je i předmětem jejich podvodu, protože v takovém případě bude jak finanční správa, tak policie obtížně prokazovat podvodné jednání takového subjektu.

Společnost zařazené na konec řetězce se označuje jako broker případně profit taker, přičemž je to plátce, který přijímá zdanitelná plnění zasažená řetězovým podvodem pro svoji fakticky vykonávanou podnikatelskou činnost, případně pro účelové snížení vlastní daňové povinnosti na DPH. Jedná se zpravidla o reálně fungující společnost, která získává profit v podobě nárokovaného odpočtu daně z přidané hodnoty na vstupu z přijatých tuzemským plnění. V případě, že skuteční plátce broker plnění osvobozené od povinnosti odvést DPH na výstupu, tedy dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, vývoz zboží do třetích zemí, vzniká mu v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty nadměrný odpočet daně.<sup>146</sup> Který je výnosem takové transakce, výnosem může být i zmíněné snížení vlastní daňové povinnosti. Takovýto

---

<sup>145</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KŘÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. s. 146.

<sup>146</sup> Finančně analytický útvar. *Výroční zpráva 2015* [online]. Praha, Ministerstvo financí, 2016. [cit. 10.12.2021]. Dostupné z: [https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Zprava\\_2015\\_Vyrocnizprava-Financniho-analytickeho-utvaru-za-rok-2015\\_verze-2.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Zprava_2015_Vyrocnizprava-Financniho-analytickeho-utvaru-za-rok-2015_verze-2.pdf)

způsob fungování podvodného řetězce, lze v současné době označit jako klasický, předpokládající vědomé zapojení většiny článků řetězce, a to nejméně missing tradera a brokera. Pro osoby organizující takové řetězce je nicméně obtížné zajistit ovládání a zapojení všech typů uvedených společností, a to zejména fungujících, reálně obchodujících společností na pozici brokera, ze kterých by následně bez problémů mohly čerpat nadměrné odpočty. Proto došlo v posledních letech k úpravě tohoto klasického schématu a není neobvyklé, pokud ani společnost působící na pozici brokera není do podvodu vědomě zapojená a jedná se normálně fungující obchodní korporaci. Tato společnost získá většinou zboží za výhodnější cenu, než by tomu bylo v normálním obchodním vztahu, a proto je transakce pro ni výhodná. Pro osoby stojící za daňovým podvodem tento způsob poskytuje možnost, jak zrealizovat výnos z trestné činnosti jiným způsobem než prostřednictvím nadměrného odpočtu. Ta spočívá v prodeji zboží zatíženého podvodem třetí osobě, která není součástí skupiny pachatelů. Jí zaplacená daň z plnění se stává pro pachatele výnosem. Část kupní ceny představující daň, již nejsou peníze pocházející od pachatelů, ale od třetí osoby. Ta na sebe převzala pomyslného černého Petra, nárok vůči správci daně. Ať už jej uplatní úspěšně či neúspěšně je pachatelům jedno. Oni totiž mají ve svém držení částku za daň z přidané hodnoty z cizích zdrojů, na něž úspěch třetí osoby nemá vliv. Pro ně se již nejedná o hru s nulovým součtem, který dosud financovali z vlastních peněz. Z jejich pohledu je ve výsledku jedno, zda jim částku za DPH vyplatí správce daně jako vratku, nebo jakákoliv jiná osoba stojící mimo jejich skupinu v rámci kupní ceny. Výnosu je dosaženo okamžikem, kdy se jim tato částka dostane do dispozice jakýmkoliv z těchto způsobů, přičemž se nejedná o peníze od jiného spolupachatele.<sup>147</sup>

Společnost typu conduit company je společnost z jiného státu Evropské unie, která dodává zboží do jiného státu Evropské unie společností typu missing trader, v případě klasického kolotočového podvodu se jí zboží následně vrátí od společností typu broker ze státu, kam zboží vyvezla. Společnost následně opět odesílá zboží původnímu nebo novému ztracenému obchodníkovi.

Dříve nebylo u karuselových nebo řetězových podvodů neobvyklé, že část zboží vůbec neexistovalo a Evropskou unií obíhaly pouze daňové doklady, docházelo tedy ke kombinaci karuselového podvodu a fiktivní fakturace. V posledních letech se však tato kombinace objevuje stále méně, protože faktickou neexistenci zboží a jeho přepravy bylo možné velmi snadno prokázat. Proto zboží v drtivé většině případů reálně existuje a lze dohledat dopravce,

---

<sup>147</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KRÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. s. 147-148.

kteří zajišťovali jeho přepravu, přičemž tito dopravci nemusí mít sebemenší tušení, že se stali součástí podvodného jednání. Tyto operace sice představují pro jejich pachatele dodatečné náklady, které však významně snižují riziko jejich odhalení. Rovněž není výjimečné, pokud se nevyskytuje v účelově vytvořeném řetězci přeshraniční prvek a missing trader zboží nakoupil od tuzemského dodavatele, potom však musí podat daňové přiznání a faktury na vstupu doplnit o fiktivní přijatá plnění a nejspíše vykázaním nevidovaných dokladů do 10 tisíc nebo předstíraným přijetím dokladů od jiného missing tradera, kterému již vznikne daňová povinnost, kterou přizná, aby usnadnil odpočet svého odběratele, ale již neuhradí. Další možností je předstírání, že missing trader poskytl svému odběrateli nějakou službu, odběratel získá nárok na odpočet, ale missing trader žádnou daň neuhradí a stane se nekontaktním. Tento způsob se používá například u poskytování reklam, kdy missing trader získá reklamu za zcela normální cenu od nějaké běžné marketingové společnosti následně jí několikanásobně zdraží a přes několik společností typu buffer se prodá skutečnému příjemci, jehož společnost je opravdu propagována. Legitimní otázkou je proč konečný příjemce kupuje několikanásobně předraženou reklamu, kterou mohl získat, za běžné tržní ceny. Odpověď je, že tato koncová společnost získá nějaký profit. Jednak si náklady na reklamu uplatní jako daňově uznatelný náklad a sníží si základ daně z příjmu, zároveň si samozřejmě uplatní nárok na odpočet DPH z této transakce. Její nesmyslně vysoká platba doputuje řetězcem až ke společnosti, která plní roli missing tradera, tam jsou obvykle peníze vybrány v hotovosti a vrací se konečnému příjemci, který je může použít k jakýmkoliv účelům, aniž by to bylo zachyceno v účetnictví. Osoby, které ovládají podvodný řetězec si samozřejmě ponechají část vybrané hotovosti jako odměnu za poskytnuté „služby“. Samozřejmostí u takového podvodu je reálně existující reklama. Pokud je takový podvod detekován, bývá problém s jeho dokazováním, a to jak v daňovém, tak v trestním řízení. Problém způsobuje existující reálné plnění a obrana subjektů, že reklamu opravdu za tyto peníze zakoupily, přičemž cenu akceptovali. Bylo by tedy nutné prokázat, že cena, za kterou konečný příjemce reklamu zakoupil je mimo interval ceny obvyklé. Tento interval je nutné stanovit znaleckým zkoumáním, přičemž výsledný zjištěný interval je obvykle tak široký, že se do něj několikanásobně navýšená cena vejde.<sup>148</sup> Vzhledem k tomu nebude bez dalšího možné prokázat zapojení koncové společnosti do daňového podvodu.

---

<sup>148</sup> HÁLEK, Vítězslav. *Marketing, reklama, cena obvyklá*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2018, s 329-333.

## 8 Odhalování daňových podvodů

Z výše popsaných možných typů daňových podvodů je zřejmé, že jednotlivé typy nejsou v žádném případě ostře ohraničeny, ale různě se prolínají. Zejména u rozsáhlé a sofistikované trestné činnosti dochází k častému střídání zapojených společností, měnění schémat jejich zapojení a v neposlední řadě výměně osob na pozicích statutárních zástupců.

K objasnění takovýchto podvodů je tedy důležitým faktorem včasnost podání trestního oznámení, ideálně ihned po detekci takového podvodu předtím, než správce daně začne činit kroky podle daňového řádu, jako je například výzva k prokázání skutečností ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu nebo zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu. Rychlost je důležité zejména z důvodu, aby mohly případně být efektivně použity operativně pátrací prostředky ve smyslu § 158b a následujících trestního řádu v kombinaci s odposlechem a záznamem telekomunikačního provozu podle § 88 trestního řádu (dále jen odposlech). Odposlech může soudce nařídít na návrh státního zástupce, pokud je vedeno trestní řízení s horní hranicí trestní sazby nejméně 8 let a u vyjmenovaných trestných činů, pokud lze důvodně předpokládat, že jím budou získány významné skutečnosti pro trestní řízení a nelze-li sledovaného účelu dosáhnout jinak nebo bylo-li by jinak jeho dosažení podstatně ztíženo. Z uvedeného vyplývá, že pokud je prováděno prověřování trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobní povinné platby ve smyslu § 240 trestního zákoníku nelze odposlech nařídít v případě základní skutkové podstaty, kde je horní hranice trestní sazby pouze tři léta. U kvalifikované skutkové podstaty ve druhém a třetím odstavci nařídít odposlech lze, protože je zde trestní sazba osm, respektive deset let. V případě operativně pátracích prostředků není stanoveno žádné omezení obdobné minimální výši horní sazby, jako je tomu u odposlechu, jsou tedy použitelné už u základní skutkové podstaty. Z operativně pátracích prostředků se obecně nejčastěji využívá sledování osob a věcí podle § 158d trestního řádu a ani v případě zkrácení daně tomu není jinak. V praxi je využíváno jak běžné sledování osob a věcí podle druhého odstavce § 158d trestního řádu, tedy takové sledování osob a věcí, při kterém jsou pořizovány zvukové nebo obrazové záznamy, ale není zasahováno nedotknutelnosti obydlí, do listovního tajemství nebo zjišťován obsah jiných písemností a záznamů uchovávaných v soukromí za použití technických prostředků. Toto „běžné“ sledování podléhá povolení státního zástupce a bude prováděno na místech přístupným veřejnosti, přičemž cílem je zadokumentovat s kým se stýkají zájmové osoby a v ideální případě získat zvukový záznam zachycující obsah takové schůzky. Sledování osob a věcí při kterém je zasahováno nedotknutelnosti obydlí, do listovního tajemství nebo zjišťován obsah jiných písemností a záznamů uchovávaných v soukromí za

použití technických prostředků, lze uskutečnit jen na povolení soudce a je upraveno v odstavci třetím § 158d trestního zákoníku. Důležité je, že při vstupu do obydlí nesmějí být provedeny žádné jiné úkony než takové, které směřují k umístění technických prostředků. Takovýto typ sledování je v dnešní době využíván k nasazení tzv. prostorových odposlechů, které mohou být umístěny jednak v bytě, autě nebo kancelářském prostoru, které využívají podezřelé osoby. Dále je toto povolení nutné v případě, že policejní orgán chce zjistit obsah emailové schránky, přičemž postup je stejný v případě jednorázového výběru obsahu emailové schránky k nějakému datu, nebo ke sledování takové schránky po určité soudem povolené období.

Použití odposlechu, popřípadě sledování osob a věcí je v současné době při odhalování rozsáhlé daňové trestné činnosti nezbytné, protože jiným způsobem lze jen těžko odhalit skutečné pachatele, kteří za takovými podvody stojí. Při detekci podvodu jsou totiž nejčastěji v prvopočátku možné určit pouze osoby zastávající roli bílých koní a přes ně je třeba se dopracovat k osobám, který celý podvod organizují a řídí. Problémem je, že osoby stojící na nejnižší úrovni většinou vůbec neznají osoby stojící na opačném konci organizační struktury, obvykle o jejich existenci nebudou mít vůbec tušení. Mezi těmito na opačných pólech stojícími osobami jsou totiž osoby zastávající roli jakéhosi středního managementu a přes teprve po jejich identifikaci, se může policejní orgán pokusit postoupit o úroveň výše, přičemž tohoto lze jen velmi obtížně dosáhnout bez použití výše uvedených prostředků. Pokud by policejní orgán postupoval jen standartním způsobem, tedy vyhodnocením dostupných materiálů a výsledkem osob, pravděpodobně by maximálně identifikoval onen střední management, který by však již věděl, že je v hledáčku policie a přijal by taková opatření, aby ji nedovedl k osobám stojícím nad ní. Jak při povolování odposlechů, tak rovněž při povolování operativně pátracích prostředků je však nezbytné, aby žádosti o takové povolení byly řádně odůvodněny na základě pravdivých skutečností a povoloval je místně a věcně příslušný soud. Striktní dodržení zákonného rámce je nezbytné jednak z důvodu, aby důkazy získané pomocí těchto prostředků nebyly později označeny jako nezákonné a rovněž z důvodu, aby nedocházelo k jejich nadužívání nebo snad zneužívání, protože se jedná o velmi závažný zásah do soukromí a nelze připustit, aby takto byly získávány důkazy, které lze získat jiným méně invazivním způsobem nebo bylo takto teprve zjišťováno, zda se dotyčná osoba náhodou něčeho nedopouští.

V neposlední řadě jsou pro odhalování daňové trestné činnosti důležité domovní prohlídky a prohlídky jiných prostor a pozemků ve smyslu § 82 a násl. trestního řádu. Tyto však mohou přinést důležité informace pouze tehdy, pokud osoby, kterých se týkají, nemají o chystaných prohlídkách tušení. Prohlídkami se policejní orgán snaží zajistit zejména listinné důkazy,

mobilní telefony, počítače a různé datové nosiče. Jak je vidět na obrázku č. 1 z předchozí kapitoly, bývá tato trestná činnost velmi rozsáhlá a složitá, proto si i pachatelé musí vést nějakou evidenci svých transakcí, jinak by těžko mohli být úspěšní. Rovněž i o prohlídkách platí v podstatě to samé co o odposleších a operativně pátracích prostředcích, tedy, že příkaz k jejich provedení musí být vydán místně a věcně příslušným soudem a žádost musí být řádně odůvodněna.

V České republice od roku 2014 funguje Daňová kobra, která byla vytvořena právě za účelem boje s daňovou kriminalitou. Internetové stránky daňové kobry uvádějí, že Daňová Kobra je společný tým Národní centrály proti organizovanému zločinu, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel. Členové týmu společně bojují proti daňovým únikům a daňové kriminalitě, a to především v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřební daně. Zástupci Daňové Kobry si v rámci zákonných možností operativně vyměňují informace, díky nimž rychle tipují kauzy daňových úniků a dokonale koordinují jednotlivá řízení. Nastavená spolupráce jednotlivých složek Daňové Kobry umožňuje včas identifikovat, odhalovat a potírat daňové úniky. Hlavním cílem fungování společného týmu je zajištění řádného výběru daní, vrácení nezákonně získaných prostředků do státního rozpočtu a postih pachatelů.<sup>149</sup> K tomuto popisu je nutné doplnit, že téměř od počátku existence republikové Daňové kobry existují i krajské daňové kobry na stejném půdorysu. Daňová kobra není tedy novým útvarem nebo úřadem, jak by se mohlo na první pohled zdát, ale je to ve své podstatě jen metoda práce, která samozřejmě existovala i před rokem 2014 jen nebyla takto nazvaná.

Zcela očekávaně Daňová kobra dosahuje velkých úspěchů v odhalování daňové trestné činnosti. Jejím úskalím je však ona tvrzená možnost si v rámci zákonných možností operativně vyměňovat informace, toto tvrzení totiž jen velmi těžce hledá skutečnou oporu v zákoně, který s takovouto spoluprací rozdílných orgánů veřejné moci výslovně nepočítá.<sup>150</sup> V praxi se tedy musejí využívat již existující instituty jako je zmíněné trestní oznámení ze strany správce daně. Vzhledem k tomu by jistě bylo vhodnějším řešením dát vzájemné spolupráci uvedených orgánů zákonnou úpravu, která by přesně vymezila, jakým způsobem, za jakých podmínek a jaké informace je možné si předávat a jak je lze následně v jednotlivých řízeních využít. Otázkou je, zda by nebylo řešením úplná změna koncepce vyšetřování daňové trestné činnosti, a to tím

---

<sup>149</sup> Generální finanční ředitelství. O daňové kobře. In: *Daňová kobra* [online]. [cit.10.12.2021]. Dostupné z: <https://www.danovakobra.cz/>

<sup>150</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KŘÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. s. 248.

směrem, že by se nějakým způsobem vyčlenilo z policejních řad a vznikla by jakási ozbrojená složka finanční správy, která by převzala jak odhalování, tak vyšetřování daňové trestné činnosti. Nicméně taková systémová změna by vyžadovala důkladnou koncepci a rozsáhlé změny v příslušných zákonech, proto je asi reálnější a mnohem jednodušší dát vzájemné spolupráci uvedených složek státní moci zákonnou úpravu.

## 9 Statistické vyhodnocení daňové kriminality a porovnání se Slovenskou republikou

Jak vyplývá ze statistických přehledů kriminality<sup>151</sup> z daňových trestných činů nejčastěji policie eviduje trestný čin zkrácení daně poplatku a podobné platby podle § 240 trestního zákoníku a trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 trestního zákoníku. Jak je vidět z níže uvedené tabulky č.1 znázorňující četnost výskytu a k ní vztahujícího se grafu č. 1, počet případů trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle § 240 trestního zákoníku vzrostla z počáteční hodnoty 704 případů za rok 2011 až na 1296 v roce 2018, od roku 2015 se drží vyjma let 2020 a 2021 nad tisíci případy za rok. Pokles v letech 2020 a 2021 byl bezpochyby způsoben pandemií nemoci covid-19, protože došlo nejenom k poklesu celkové ekonomické aktivity podnikatelských subjektů, ale byla rovněž značně omezena činnost Policie ČR a také finančních úřadů, které jsou bezpochyby nejčastějšími oznamovateli této trestné činnosti a nelze tedy vyloučit zvýšení latentnosti této kriminality. Pokles v roce 2020 je ještě více patrný u trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 trestního zákoníku, kdy došlo k poklesu na 279 případů z průměrného počtu 653 evidovaných případů za roky 2011 až 2019. Oproti trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle § 240 trestního zákoníku nejsou oznamovateli nejčastěji finanční úřady, ale Okresní správy sociálního zabezpečení, popřípadě jednotlivé zdravotní pojišťovny, jejichž činnost byla ochromena pandemií stejně jako činnost finančních úřadů a policie.

---

<sup>151</sup> Policie ČR, *Statistické přehledy kriminality za rok 2021* [online]. © 2021 [cit. 23.1.2022]. Dostupné z: <https://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-za-rok-2021.aspx>

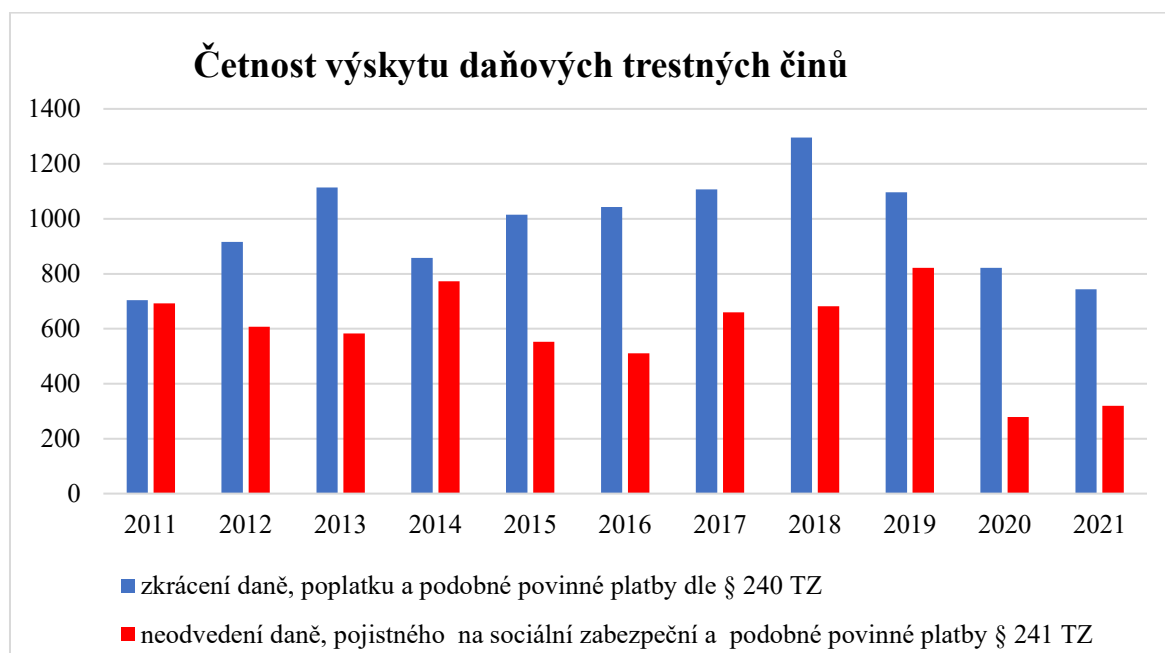


Tabulka č. 1

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 TZ	704	916	1114	858	1015	1043	1107	1296	1096	822	744
neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby § 241 TZ	692	607	583	773	552	510	660	682	822	279	319
Celkový počet hospodářské kriminality	28 216	27 633	30 376	30 731	30 616	28 306	26 294	24 837	24 589	18 528	12 510
Celkový počet trestných činů	317 177	304 528	325 366	288 660	247 628	218 162	202 303	192 405	199 221	165 525	153 233

Zdroj: vlastní tvorba

graf č.1



Zdroj: vlastní tvorba

Z ostatních daňových trestných činů se ve statistických přehledech objevuje pouze trestný čin porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží podle § 244 trestního zákoníku, avšak i ten je v četnosti výskytu pouze kolem 60 evidovaných případů za rok. Další daňové trestné činy nejsou evidovány vůbec nebo se vyskytují v počtu jednotek za rok.

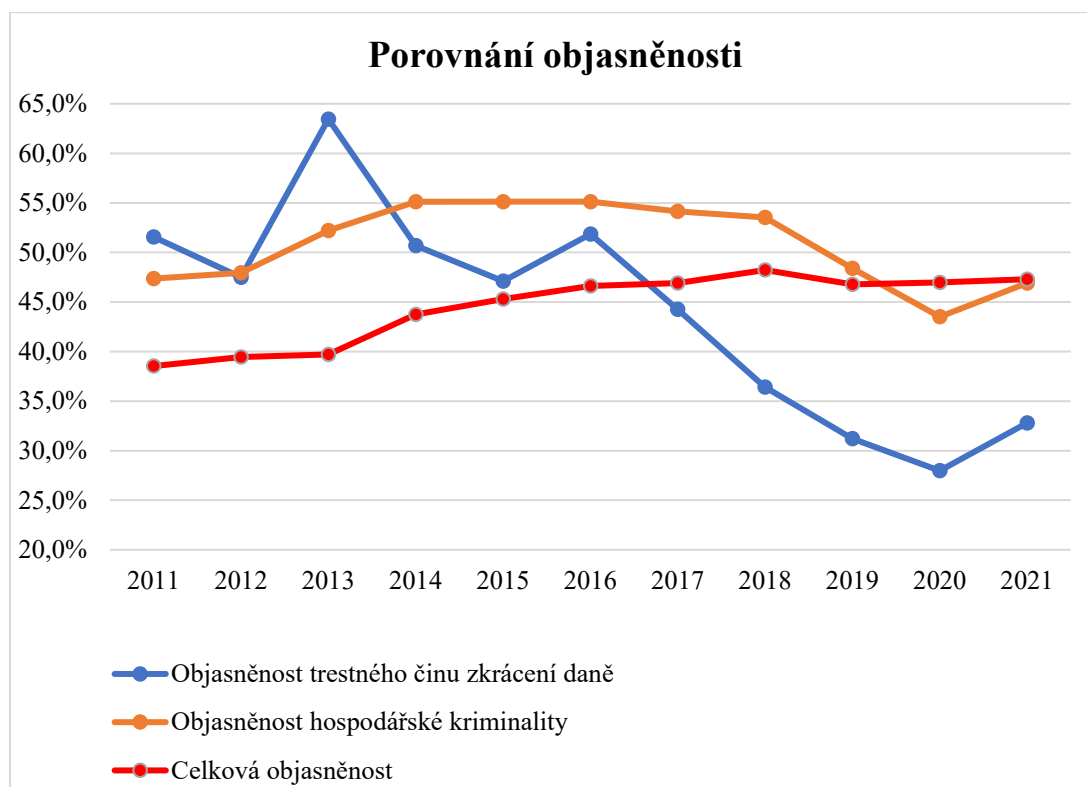
Ze statistických přehledů kriminality lze dále provést porovnání objasněnosti trestného činu zkrácení daně s objasněností celkovou a objasněností hospodářské kriminality, kam tento trestný čin řadíme. Ze statistických dat zachycených v tabulce č. 2 a znázorněných v grafu č.2 vyplývá, že zatímco celková objasněnost je v podstatě ustálena a poté co se v roce 2014 dostala nad 43 % již pod tuto hranici nepoklesla a osciluje kolem průměru 46,5 %. Objasněnost hospodářské kriminality dosahovala vyšších hodnot než celková objasněnost s výjimkou let 2020 a 2021, kdy se lze důvodně domnívat, že tento pokles je způsoben pandemií covid-19 a teprve další roky ukážou, zda dojde k návratu nad hodnoty celkové objasněnosti. Narozdíl od objasněnosti hospodářské kriminality začala objasněnost trestného činu zkrácení daně klesat již od roku 2016, uspokojivé vysvětlení tohoto poklesu by muselo vycházet z podrobnější analýzy, nicméně jedním z faktorů bude bezesporu zvýšení nápadu této trestné činnosti, které je zřejmé z tabulky č.1, přičemž tento nárůst nebyl spojen s odpovídajícím navýšením zpracovatelů této trestné činnosti a rovněž se nelze domnívat, že jsou v takovém počtu byla zachována kvalita a důvodnost všech podaných podnětů ze strany finanční správy,

Tabulka č. 2

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
<b>Objasněnost trestného činu zkrácení daně</b>	51,6 %	47,5 %	63,5 %	50,7 %	47,1 %	51,9 %	44,3 %	36,4 %	31,2 %	28,0 %	32,8 %
<b>Objasněnost hospodářské kriminality</b>	47,4 %	47,9 %	52,2 %	55,1 %	55,1 %	55,1 %	54,2 %	53,5 %	48,4 %	43,5 %	46,9 %
<b>Celková objasněnost</b>	38,5 %	39,5 %	39,7 %	43,7 %	45,3 %	46,6 %	46,9 %	48,2 %	46,8 %	47,0 %	47,3 %

Zdroj: vlastní tvorba

graf č.2



Zdroj: vlastní tvorba

Pokud za použití dat ze statistických přehledů kriminality, uvedených v tabulce č. 1 stanovíme procentuální podíl trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné platby dle § 240 trestního zákoníku na celkové kriminalitě a dále pak na kriminalitě hospodářské, zjistíme, že trestný čin zkrácení daně představuje v posuzovaných letech průměrně 0,4 % a maximem 0,7 % v roce 2018 všech trestných činů a průměrně 4 % ze všech hospodářských trestných činů, co se týká jejich počtu. Zcela jiné výsledky přinese porovnání vykázaných škod. Škody způsobené trestným činem zkrácení daně v letech 2011 až 2011 představuje průměrně 21,5 % z celkové škody způsobené trestnou činností v České republice a zároveň 31,5 % z celkové škody způsobené hospodářskou trestnou činností. Z těchto čísel znázorněných v tabulce č. 3 vyplývá, že výskyt tohoto trestného činu vůbec nekoresponduje se škodou, která je jeho pachateli způsobena a zcela jasně dokládá význam trestného činu zkrácení daně a oprávněnost pozornosti, která se mu v posledních letech věnuje. Porovnání poměru výskytu a způsobení škody je znázorněna v grafech č. 3 a č. 4 (výše škod jsou uvedeny v tisících), které názorně ukazují zcela zjevný nepoměr mezi výskytem trestného činu zkrácení daně a jím způsobenou škodou. Hospodářská kriminalita se na celkové kriminalitě podílí ve sledovaném období průměrně zhruba 11 % přičemž v před covidových letech 2015 až 2019 dosahovala podílu

téměř 13 %. Ve srovnání s majetkovou kriminalitou, která představuje více než polovinu případů trestné činnosti, jde o několikanásobně nižší počet trestných činů. Avšak v celkovém součtu naopak hospodářská trestná činnost způsobuje škody vyšší než kriminalita majetková.<sup>152</sup>

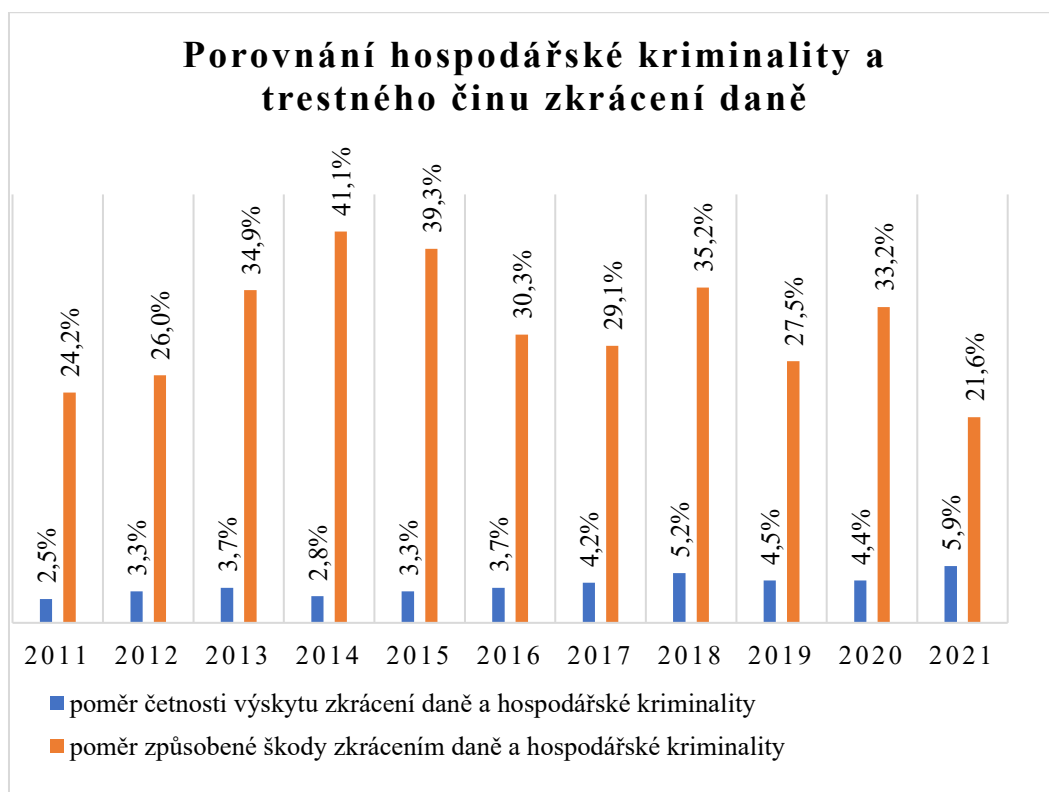
Tabulka č. 2

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
<b>Škoda způsobená zkrácením daně</b>	3 361 121 Kč	6 278 758 Kč	6 843 153 Kč	8 572 074 Kč	7 957 739 Kč	5 686 096 Kč	3 980 480 Kč	3 746 824 Kč	4 758 683 Kč	5 250 403 Kč	4 042 007 Kč
<b>Škoda způsobená hospodářskou kriminalitou</b>	13 899 515 Kč	24 135 981 Kč	19 587 078 Kč	20 850 300 Kč	20 250 981 Kč	18 779 626 Kč	13 677 456 Kč	10 639 767 Kč	17 322 427 Kč	15 830 923 Kč	18 703 171 Kč
<b>Celková způsobená škoda</b>	13 899 515 Kč	24 135 981 Kč	19 587 078 Kč	20 850 300 Kč	20 250 981 Kč	18 779 626 Kč	13 677 456 Kč	10 639 767 Kč	17 322 427 Kč	15 830 923 Kč	18 703 171 Kč
<b>Poměr zkrácení daně a hospodářské kriminality</b>	2,5 %	3,3 %	3,7 %	2,8 %	3,3 %	3,7 %	4,2 %	5,2 %	4,5 %	4,4 %	5,9 %
<b>Poměr zkrácení daně a celkové kriminality</b>	0,2 %	0,3 %	0,3 %	0,3 %	0,4 %	0,5 %	0,5 %	0,7 %	0,6 %	0,5 %	0,5 %
<b>Poměr škod zkrácení daně a hospodářské kriminality</b>	24,2 %	26,0 %	34,9 %	41,1 %	39,3 %	30,3 %	29,1 %	35,2 %	27,5 %	33,2 %	21,6 %
<b>Poměr škod zkrácení daně a celkové kriminality</b>	14,0 %	18,4 %	23,6 %	29,9 %	29,6 %	22,9 %	19,6 %	20,8 %	19,6 %	23,3 %	14,9 %

Zdroj: vlastní tvorba

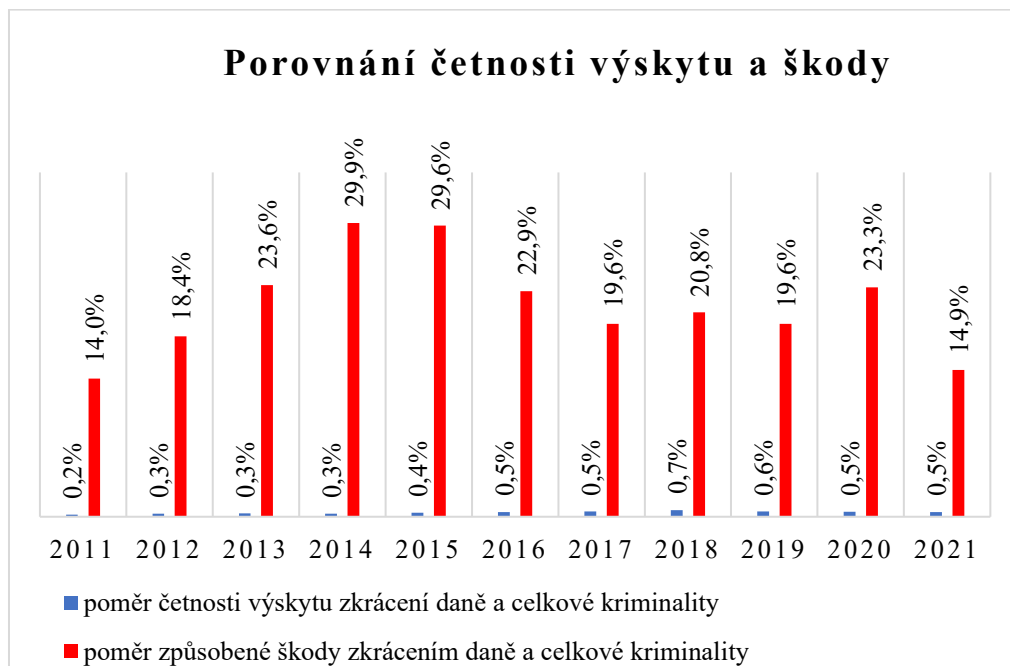
<sup>152</sup> JELÍNEK, Jiří a kol. *Kriminologie*. Praha: Leges, 2021. s. 379.

graf č.3



Zdroj: vlastní tvorba

graf č.4



Zdroj: vlastní tvorba

Výše popsané statistiky a z nich zjištěné závěry byly porovnány se statistikami trestné činnosti, které zveřejňuje Ministerstvo vnitra Slovenské republiky.<sup>153</sup> Komparace se slovenskými statistikami byla zvolena především ze dvou důvodů, jednak jsou tyto statistiky co do charakteru velmi podobné těm, které zveřejňuje Policie české republiky a také koncepce slovenského trestního práva není příliš vzdálena od české úpravy, protože oba národní předpisy mají společný základ v trestním zákoně č. 140/1961 Sb., který byl přijat v době existence společného státu a postupovalo se podle něj na celém území Československa, přičemž byl aplikován v obou státech i po rozdělení na dva samostatné státy, až do přijetí nových trestních předpisů.

Slovenská republika přijala novou úpravu již v roce 2005, zákonem č. 300/2005 Z. z. trestný, zákon (dále jen trestný zákon). Daňové trestné činy jsou zařazeny v hlavě páté hospodářské trestné činy, konkrétně v dílu třetím, který se nazývá trestné činy proti měně a trestné činy daňové. Českému zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 trestního zákoníku odpovídá ve slovenské úpravě zkrácení daně a pojistného § 276 trestného zákona, nicméně nejedná se o zcela totožnou úpravu, neboť slovenská úprava zkrácení daně nezahrnuje vylákání výhody na dani z přidané hodnoty, která je v samostatné skutkové podstatě. Zkrácení daně slovenská odborná literatura definuje jako jednání pachatele, které spočívá v úmyslném vytváření podmínek, kterými pachatel dosáhne, že mu příslušný správce daně daň vůbec nevyměří nebo dosáhne, že daň správcovi daně nezaplatí, resp. zaplatí v nižší než v zákonem určené výši. Na rozdíl od trestného činu nezaplacení daně a pojistného dle § 278 trestného zákona, kterého podstata spočívá v neuhrazení splatné daně, jde v případě trestného činu zkrácení daně a pojistného o simulované jednání, jehož cílem je vyhnout se placení daní, resp. platit daně v menším rozsahu, než by ve skutečnosti daňový subjekt měl.<sup>154</sup> Novela č. 246/2012 s účinností od 01.10.2012, vytvořila trestný čin daňového podvodu podle § 277a trestného zákona.<sup>155</sup> Důvodová zpráva k této novele uvádí, že jde o úpravu vyňatou z původního znění § 277, přičemž systematické a obsahové zařazení do § 277 je možné s ohledem na dosavadní praxi hodnotit jako nevhodné.<sup>156</sup> Trestný čin daňového podvodu (§ 277a trestného zákona) se váže z oblasti, kterou „zastřešuje“ systém DPH jen na neoprávněný a ve větším rozsahu

---

<sup>153</sup> Ministerstvo vnútra Slovenskej republiky. *Štatistika kriminality v Slovenskej republike* [online]. © 2022 [cit. 23.1.2022]. Dostupné z: <https://www.minv.sk/?statistika-kriminality-v-slovenskej-republike-xmlu>

<sup>154</sup> NOVOSAD, Peter. Trestný čin skrátania dane a pojistného. In: *Danovakontrola.online* [online]. 18.10.2018 [cit. 30.1.2022]. Dostupné z: <https://www.danovakontrola.online/skratenie-dane-a-poistneho/>

<sup>155</sup> ŠAMKO, Peter. Daňové trestné činy - niektoré aplikačné problémy. In: *Pravnelisty.sk* [online]. 11.5.2013 [cit. 27.1.2022]. Dostupné z: <http://www.pravnelisty.sk/clanky/a221-danove-trestne-ciny-niektore-aplikacne-problemy>

<sup>156</sup> SRHOLEC, Miroslav. Kriminalistické avízo - časť V. Daňové trestné činy. In: *Pravnelisty.sk* [online]. 13.11.2019 [cit. 28.1.2022]. Dostupné z: <http://www.pravnelisty.sk/clanky/a787-kriminalisticke-avizo-cast-v-danove-trestne-ciny>

uplatněný nárok na vrácení DPH nebo spotřební daně v úmyslu opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch, avšak ne na jiné případy podvodného jednání daňového subjektu. Jiné trestné činy (skutkové podstaty trestných činů), jako jsou zkrácení daně a pojistného (§ 276 trestného zákona) a neodvedení daně a pojistného (§ 277 trestného zákona) se týkají porušení předpisů bez ohledu na to, o jakou daň se jedná. Jejich skutková podstata je obdobná a vychází z toho, že „kdo v malém rozsahu zkrátí daň...“ nebo „kdo v malém rozsahu zadrží a neodvede určenému příjemci splatnou daň...“ potrestá se ...“ Jedině § 278 trestného zákona (nezaplacení daně a pojistného) se týká skutkové podstaty založené na tom, že pachatel „ve větším rozsahu nezaplatí daň ...“. Obdobně také další trestný čin (maření výkonu správy daní podle § 278a trestného zákona) se *expressis verbis* nevztahuje na žádnou konkrétní daň, a navíc ani neuvažuje s vazbou na úmyslné jednání pachatele.<sup>157</sup> Trestný čin neodvedení daně a pojistného podle § 277 trestného zákona, odpovídá v českém trestním zákoníku trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 trestního zákoníku.

Trestné činy daňového podvodu podle § 277a trestného zákona a nezaplacení daně a pojistného podle § 278 trestného zákona vyžadují, aby k poruše chráněného zájmu došlo ve větším rozsahu, tedy ve výši nejméně 2660 Euro (cca 66 500 Kč), avšak u zkrácení daně a pojistného § 276 trestného zákona a neodvedení daně a pojistného dle § 277 trestného zákona postačí malý rozsah, který trestný zákon v § 125 odst. 1 stanoví na 266 Euro, z hlediska rozsahu je tedy slovenská úprava přísnější než česká, kde je v současné době spodní hranice na 100 000 Kč. Slovenská úprava je na druhou stranu pro pachatele příznivější v otázce účinné lítosti, podle § 86 odst. 1 písm. d) trestného zákona umožňuje zánik trestnosti činu v případě daňových trestných činů dle § 276, § 277 a § 278 trestného zákona, pokud pachatel uhradí splatnou daň, její příslušenství nebo pojistné dodatečně uhradí nejdéle den poté co se pachatel po skončení vyšetřování mohl seznámit s jeho výsledky. Je zde tedy sice výrazně kratší lhůta k úhradě, než poskytuje pachateli zvláštní ustanovení o účinné lítosti ve smyslu § 242 trestního zákoníku, ale na rozdíl od české úpravy umožňuje využít institutu účinné lítosti i v případě zkrácení daně. Jako jakousi pojistku, před zneužíváním tohoto institutu, lze vnímat ustanovení § 86 odst. 2 trestného zákona, které říká, že trestnost činu dle § 86 odst. 1 písm. d) nezaniká, pokud byl pachatel v posledních 24 měsících za obdobný trestný čin odsouzen nebo došlo k zastavení jeho trestního stíhání právě z důvodu zániku trestnosti podle § 86 odst. 1 trestného zákona.

---

<sup>157</sup> BABČÁK, Vladimír. *Daňové úniky a daňové podvody a právné možnosti ich predchádzania (inštitútmí daňového, obchodného a trestného práva)* [online]. Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach Košice, 2018. s. 8-10 [cit. 29.1.2022]. ISBN 978-80-8152-661-9. Dostupné z: [https://www.upjs.sk/public/media/17624/zbornik\\_62.pdf](https://www.upjs.sk/public/media/17624/zbornik_62.pdf)

Statická data byla zanesena do tabulky č. 3, přičemž pro účely porovnání s českými statistikami bylo zapotřebí věnovat se zejména trestným činům zkrácení daně a pojistného § 276 trestného zákona a daňového podvodu podle § 277a trestného zákona, protože právě tyto dva trestné činy dohromady nejlépe odpovídají trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 trestního zákoníku.<sup>158</sup> Stejně jako u vyhodnocení českých statistických údajů byl stanoven procentuální podíl uvedených dvou trestných činů (§ 276 a § 277a trestného zákona) vůči celkové kriminalitě, a to jak do počtu, tak do způsobení škody. Takovéto porovnání je vhodné, protože není zkresleno velikostí a počtem obyvatel obou států. Rovněž jako v České republice, je z porovnání zřejmé, že uvedené dva trestné činy představují 0,77 % všech trestných činů, co se týká počtu, ale 14,60 % způsobených škod, přičemž je výsledek ještě zkreslen rokem 2017, který představuje anomálii v celkové způsobené škodě, pokud bychom ho nebrali v potaz, bude podíl 15,66 %. Porovnání četnosti výskytu a škody je v grafu č. 5. Vzájemný nepoměr mezi těmito ukazateli je tedy menší, než tomu je v České republice, ale stále je velmi významný a dokládá, že i na Slovensku jsou daňové trestné činy významnými, zejména s ohledem na způsobenou škodu. Zajímavé porovnání představuje průměrná objasněnost trestného činu zkrácení daně podle § 240 trestního zákoníku a průměrná objasněnost trestného činu zkrácení daně a pojistného dle § 276 trestného zákona, protože v prvním případě dosahuje 44,10 % a v druhém 43,81 %, v obou státech je jejich objasněnost tedy v podstatě shodná. Pokud přes rozdílnou velikost obou zemí porovnáme průměrně způsobenou škodu trestným činem zkrácení daně a odpovídajícími trestnými činy podle slovenského trestného zákona zjistíme, že škoda způsobená průměrně v České republice za rok je cca 3 x větší na Slovensku. Celková škoda je v České republice větší 2 x (pokud do průměru nezahrneme rok 2017, které je velkou anomálií a statistiku značně zkreslí). Toto potvrzuje předchozí závěr, že zkrácení daně představuje větší podíl na celkové způsobené škodě v České republice než na Slovensku.

---

<sup>158</sup> V tabulce č. 3 není v roce 2011 vyplněny kolonky týkající se § 277a trestného zákona, protože tato skutková podstata byla zavedena až novelou v roce 2012. Výše škod v tabulce jsou uvedeny v tisících Euro.

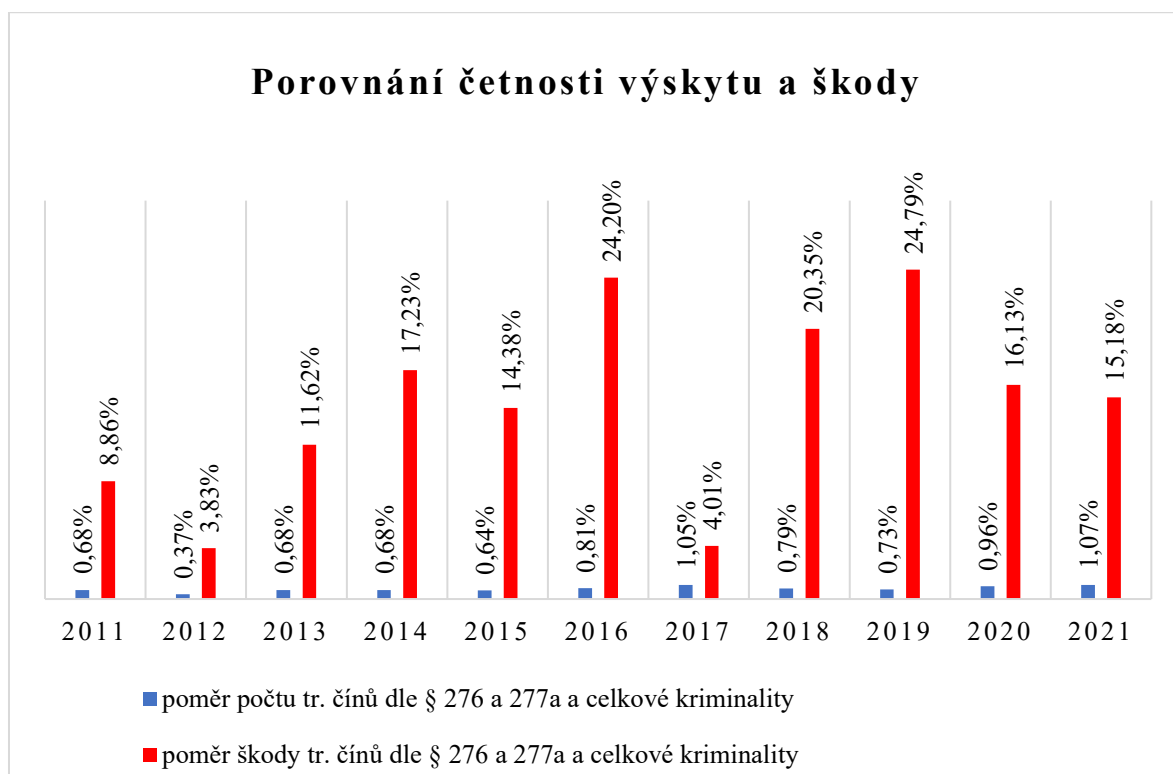


Tabulka č. 3

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
<b>§ 276 zkrácení daně a pojistného</b>	635	323	549	454	369	471	580	426	386	471	455
<b>§ 276 objasněnost</b>	39 %	40 %	64 %	43 %	42 %	45 %	51 %	49 %	46 %	29 %	34 %
<b>§ 276 škoda</b>	49 482 €	26 588 €	57 850 €	71 431 €	35 639 €	82 814 €	53 241 €	72 920 €	117 976 €	43 591 €	86 625 €
<b>§ 277a Daňový podvod</b>		9	60	96	100	96	116	61	44	50	51
<b>§ 277a objasněnost</b>		11 %	30 %	25 %	16 %	27 %	28 %	25 %	27 %	12 %	14 %
<b>§ 277a škoda</b>		284 €	4 493 €	12 875 €	21 369 €	9 742 €	6 588 €	5 492 €	2 553 €	2 780 €	16 043 €
<b>celková kriminalita</b>	92 873	90351	89677	81245	73 163	69635	66215	61392	58829	54244	47307
<b>celková objasněnost</b>	51 %	53 %	54 %	56 %	57 %	57 %	59 %	61 %	62 %	60 %	58 %
<b>celková škoda</b>	558 331 €	701 421 €	536 704 €	489 166 €	396 449 €	382 409 €	1 493 367 €	385 266 €	486 121 €	287 553 €	676 469 €
<b>poměr počtu § 276, § 277a a celkové kriminality</b>	0,68 %	0,37 %	0,68 %	0,68 %	0,64 %	0,81 %	1,05 %	0,79 %	0,73 %	0,96 %	1,07 %
<b>poměr rozsahu § 276, § 277a a celkové kriminality</b>	8,86 %	3,83 %	11,62 %	17,23 %	14,38 %	24,20 %	4,01 %	20,35 %	24,79 %	16,13 %	15,18 %

Zdroj: vlastní tvorba

graf č.4



Zdroj: vlastní tvorba

Lze souhlasit s názorem, že problémem statistických údajů kriminality je, že nezohledňují míru latence, která je u jednotlivých hospodářských trestných činů liší. Obecně jí lze označit za poměrně vysokou. Latenci je přitom nutné odlišovat od objasněnosti. Dalším faktorem, který je nutné mít na paměti, neboť zkresluje shromážděná statistická data, je že určité zkreslení způsobuje delší doba trestního řízení, což je typické u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku.<sup>159</sup>

<sup>159</sup> JELÍNEK, Jiří a kol. *Kriminologie*. Praha: Leges, 2021. s. 379

## Závěr

Tato diplomová práce se zaměřila monotematicky na trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle § 240 trestního zákoníku, který si vzhledem ke škodám jím způsobeným a četností jeho výskytu jistě samostatnou pozornost zaslouží. Hlavním cílem práce bylo zaměřit se na aktuální otázky spojené s trestní odpovědností za tento trestným čin, který je, jak ostatně vyplývá i ze statistik uvedených v této práci, nejvýznamnějším daňovým trestným činem, proto si bezesporu takovou pozornost zaslouží.

Na úvodu práce bylo nezbytné zařadit obecná témata týkající se daňového trestního práva, které není izolovaným trestněprávním odvětvím, proto je jedna z kapitol věnována i daňové soustavě v České republice a v pramenech práva nemůžou vedle trestních předpisů chybět i daňové předpisy náležející jinak do práva finančního. Bez znalosti mechanismů fungování daní se nelze zabývat trestným činem zkrácení daně, proto je znalost daňových norem nezbytná.

Rozebrání jednotlivých prvků skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně bylo provedeno s akcentem na současnou judikaturu a aktuálním řešením otázek spojených s jednotlivými prvky skutkové podstaty. Přičemž jako příklad takového stále aktuálního problému, lze uvést otázku rozdílnosti vnímání subjektivní stránky jednání pachatele správcem daně a orgány činnými v trestním řízení, protože byť se tato otázka řeší již řadu let a orgány finanční správy mají zpětnou vazbu na svá podaná trestní oznámení, stále se někdy neztotožňují se závěry orgánů činných v trestním řízení v případě, že nedojde k trestnímu stíhání pachatele. Řešení této otázky není v legislativní rovině, ale v řádném odůvodňování rozhodnutí orgánů činných v trestním řízení a ve vzdělávání pracovníků finanční správy, aby se seznámily s rozdíly mezi řízením dle daňového řádu a trestním řízením. V neposlední řadě je důležitou součástí této kapitoly otázka rozsahu zkrácení daně a s tím související pokračování v trestném činu zkrácení daně, přičemž vyřešení těchto otázek souvisí úzce s řádnou právní kvalifikací. S kvalifikovanými skutkovými podstatami souvisí rovněž vysvětlení pojmů spáchání se dvěma osobami a organizovanou skupinou. Znalost jednotlivých prvků skutkové podstaty, v kontextu aktuální judikatury, je nezbytná pro určení, zda posuzovaný skutek je vůbec trestným činem a rovněž pro následné určení, zda v daném případě došlo k naplnění některé z kvalifikovaných skutkových podstat. Myslím si, že u tohoto konkrétního trestného činu je v praxi někdy opomíjená subjektivní stránka a její řádné odůvodnění, ačkoliv se osoba bez prokázání jejího naplnění uvedeného činu nemůže dopustit, jelikož se nejedná o čin nedbalostí. Cestou je opět zvyšování kvalifikace osob podílejících se na odhalování a vyšetřování této trestné činnosti a

rovněž jejich specializace, neboť se opravdu jedná o velmi složitou oblast trestního práva, odlišnou od ostatní hospodářské trestné činnosti.

Problematika účinné lítosti rozvedená v další části této práce je již v současné době z hlediska judikatury opět poměrně ustálená poté, co do Ústavní soud v roce 2009 zpochybnil do té doby jednoznačný výklad a řekl, že je nepřípustné, aby lhůty pro uplatnění účinné lítosti u trestného činu zkrácení daně a u trestného činu neodvedení daně byly stanovovány značně rozdílně. Následně se soudy vrátili k původní aplikaci účinné lítosti a trestným činům přistupují rozdílně, přičemž z rozboru uvedeného v příslušné kapitole jednoznačně vyplývá, že je aktuální přístup zcela na místě a účinnou lítost u trestného činu nelze posuzovat podle zvláštního ustanovení o účinné lítosti ve smyslu § 242 trestního zákoníku, které by se mělo aplikovat pouze ve vztahu k trestnému činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 trestního zákoníku.

Otázka rozlišení účastenství a spolupachatelství představuje, zejména v aplikační praxi, problém, který byl popsán a identifikován a popsán v kapitole, která se tomuto tématu věnuje a v budoucnu by si tento problém zasloužil větší pozornost jak ze strany orgánů činných v trestním řízení, tak ze strany státních zástupců a soudů. Na ní navazující kapitola věnující se zásadě *ne bis in idem* je v posledních letech asi nejčastěji řešenou otázkou daňového trestního práva, přičemž pomocí judikatury Evropského soudu pro lidská práva a Nejvyššího soudu byla určena kritéria umožňující existenci obou řízení, tak aby nedošlo k porušení této zásady, nicméně stále každý případ vyžaduje individuální posouzení.

V části věnující se možným způsobům zkrácení daně bylo pro určení základních typů daňových podvodů použita klasifikace používaná ve Velké Británii, která jistě není jediná možná, ale postihuje většinu myslitelných typů těchto podvodů. Jednotlivé typy byly popsány rovněž ve vztahu k opatřením, které stát přijímá ve snaze jim zamezit s uvedením praktických příkladů. Přičemž jednoznačným závěrem je, že jednotlivé způsoby zkrácení daně nejsou ostře ohraničené a vzájemně se prolínají.

Předposlední část se stručně věnuje specifikám odhalování této trestné činnosti s důrazem na operativně pátrací prostředky, odposlechy a domovní prohlídky. Rovněž se dotýká problematiky Daňové kobry, která v České republice již několik let působí, ale chybí jí jednoznačný zákonný rámec, který by vymezil spolupráci mezi složkami státní moci do ní zapojených.

V závěrečné kapitole práce bylo provedeno zhodnocení statistických dat týkajících se hospodářské kriminality se zaměřením na trestný čin zkrácení daně. Vyhodnocována byla zejména četnost výskytu tohoto trestného činu, způsobená škoda a objasněnost. Na závěr byla provedena komparace se slovenskými statistickými údaji, které předchází stručná komparace trestně právní úpravy daňových trestných činů na Slovensku. Nejzásadnějším závěrem z provedené analýzy statistických dat je nepoměr mezi počtem prověřovaných trestných činů a škodou, která je u těchto činů evidována, kdy závěry potvrzují význam trestného činu zkrácení daně.

Daňová trestná činnost a zejména trestný čin zkrácení daně je velmi komplikovanou problematikou, přesahující trestní právo, proto je do budoucna nutné, aby byly jak daňové, tak trestní předpisy vylepšovány takovým způsobem, aby se stali snáze aplikovatelnými, a hlavně co nejméně umožňovaly různý výklad, čímž dojde rovněž k posílení právní jistoty všech zainteresovaných subjektů. Nicméně stát by se neměl zaměřit jen na vylepšování legislativních norem, ale rovněž by se měl zaměřit vzdělávání svých zaměstnanců, kteří se podílejí, jak na správě daní, tak případně na odhalování trestné činnosti s daněmi spojené. Z této práce vyplývá, že daňové trestní právo je neustále se vyvíjející se problematika, proto by vzdělávání mělo být průběžné a systematické.

## Seznam použitých zkratk

<b>Celní správa ČR</b>	Celní správa České republiky
<b>ČR</b>	Česká republika
<b>DIČ</b>	Daňové identifikační číslo
<b>DPH</b>	Daň z přidané hodnoty
<b>EET</b>	Elektronické evidence tržeb
<b>EU</b>	Evropská unie
<b>ESLP</b>	Evropský soud pro lidská práva
<b>OSVČ</b>	Osoba samostatně výdělečně činná
<b>Úmluva</b>	Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod, č. 209/1992 Sb.
<b>Všeobecná zdravotní pojišťovna ČR</b>	Všeobecné zdravotní pojišťovny České republiky
<b>Zkrácení daně</b>	Trestný čin zkrácení daně poplatku a podobné povinné platby ve smyslu § 240 trestního zákoníku

# Seznam použitých zdrojů

## 1. Seznam použité literatury

BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana a kol. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, 552 s. ISBN 978-80-7400-440-7.

DRAŠTÍK, Antonín, FREMR Robert, DURDÍK, Tomáš, RŮŽIČKA, Miroslav a SOTOLÁŘ, Alexander a kol. *Trestní zákoník, Komentář. II. Díl*. Praha: Wolters Kluwer, a.s. 1696 s. ISBN: 978-80-7478-790-4

GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 7. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2017. 336 s. Právnické učebnice (Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-652-1

GŘIVNA, Tomáš, SCHEINOST, Miroslav, ZOUBKOVÁ, Ivana. a kol. *Kriminologie*. 5. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, 588 s. ISBN 978-80-7598-554-5

HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. 108 s. ISBN 978-80-260-8723-6.

HÁLEK, Vítězslav. *Marketing, reklama, cena obvyklá*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2018. 368 s. ISBN: 978-80-270-3926-5

JELÍNEK, Jiří a kol. *Kriminologie*. Praha: Leges, 2021, 621 s. Teoretik, ISBN: 978-80-7502-499-2

JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 7. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2019. 1000 s. Student (Leges). ISBN 978-80-7502-380-3.

KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. 356 s. ISBN 978-80-7552-935-0.

KARFÍKOVÁ, Marie. Kontrolní hlášení. *Právnické listy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017, (1), s. 11-16. ISSN 2533-736X.

KOLDINSKÁ, Kristina a TRÖSTER, Petr. *Právo sociálního zabezpečení*. 7., podstatně přepracované vydání. V Praze: C.H. Beck, 2018. 289 s. Academia iuris (C.H. Beck). ISBN 978-80-7400-692-0.

KUCHTA, Josef a kol. *Kurs trestního práva: trestní právo hmotné : zvláštní část*. V Praze: C.H. Beck, 2009. 656 s. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-047-8.

LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KŘÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. V Praze: C.H. Beck, 2020. 289 s. Právní praxe. ISBN 978-80-7400-800-9.

PELC, Vladimír a PELC Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy: komentář k zákonu č. 321/2016 Sb., charakteristika daňových prvků a pojmů normy, předchozí legislativní iniciativy, daňové trestné činy*. Olomouc: ANAG, 2017. 264 s. Daně. ISBN 978-80-7554-072-0.

PROUZA, Daniel. *Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem, Justiční akademie ČR*, 2005, 260 s. ISBN 80-239-6622-7

PÚRY, František. Aktuální otázky trestního postihu daňových úniků. *Trestněprávní revue*. Praha: C.H. Beck, 2005, 4(1), s. 1–10. ISSN 1213-5313

ŠÁMAL, Pavel a kol.. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vydání. V Praze: C.H. Beck. 2012, 3632 s. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-428-5.

ŠÁMAL, Pavel, GRIVNA, Tomáš, BOHUSLAV, Lukáš, NOVOTNÝ, Oto, HERCZEG, Jiří, VANDUCHOVÁ, Marie a kol. *Trestní právo hmotné*. 9. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022, 1204 s. ISBN: 978-80-764-8

ŠÁMAL, Pavel. Uplatnění zásady ne bis in idem při posuzování trestní odpovědnosti za zkrácení daně. *Trestněprávní revue*. Praha: C. H. Beck, 2017, 16(11-12), s. 247-260. ISSN 1213-5313.

ŠÁMAL, Pavel., RAIMONDI, Guido., LENAERTS, Koenraad. a kol. *Závaznost soudních rozhodnutí - vnitrostátní a mezinárodní náhledy*. 1. vydání. – Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. 292 s. ISBN 978-80-905562-8-7

ŠČERBA, Filip a kol. *Trestní zákoník: komentář*. [Praha]: C.H. Beck, 2020. 3331 s. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-807-8.

VÁLKOVÁ, Helena, KUCHTA, Josef, HULMÁKOVÁ, Jana a kol. *Základy kriminologie a trestní politiky*. 3. vydání. Praha: C.H. Beck, 2019. 616 s. ISBN 978-80-7400-732-3



ŽDÁRSKÝ, Zbyněk. K účinné lítosti u pokračujících daňových trestných činů. *Trestněprávní revue*. Praha: C. H. Beck, 2011, **10**(1), s. 1-8. ISSN 1213-5313.

## 2. Seznam použitých internetových zdrojů

BABČÁK, Vladimír. *Daňové úniky a daňové podvody a právní možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva)* [online]. Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach Košice, 2018. 472 s. [cit. 29.1.2022]. ISBN 978-80-8152-661-9. Dostupné z: [https://www.upjs.sk/public/media/17624/zbornik\\_62.pdf](https://www.upjs.sk/public/media/17624/zbornik_62.pdf)

Celní správa ČR. *O Celní správě České republiky* [online]. 25.06.2021 [cit. 24.8.2021]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/o-nas/Stranky/o-ceske-cs.aspx>

Český rozhlas. *Škoda dosahuje 61,8 milionů korun. 'Finanční správa vyzývá k vrácení příspěvků ze zneužitých kompenzací* [online]. 20.08.2021 [cit. 27.8.2021]. Dostupné z: [https://www.irozhlas.cz/zpravy-domov/financni-sprava-trestni-oznameni-kompenzacni-bonusy-zneuzeni\\_2108201021\\_pat](https://www.irozhlas.cz/zpravy-domov/financni-sprava-trestni-oznameni-kompenzacni-bonusy-zneuzeni_2108201021_pat).

DUGOVÁ, Jana. *Jak dlouho může finanční úřad kontrolovat daňové přiznání?*. In: Daneprolidi.cz [online]. 29.3.2018 [cit. 1.11.2021]. Dostupné z: <https://www.daneprolidi.cz/clanek/jak-dlouho-muze-financni-urad-kontrolovat-danove-priznani.htm>

Finančně analytický útvar. *Výroční zpráva 2015* [online]. Praha, Ministerstvo financí, 2016. [cit. 10.12.2021]. Dostupné z: [https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Zprava\\_2015\\_Vyrocnizprava-Financniho-analytickeho-utvaru-za-rok-2015\\_verze-2.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Zprava_2015_Vyrocnizprava-Financniho-analytickeho-utvaru-za-rok-2015_verze-2.pdf)

Finanční správa. *Základní informace*. [online] 14.5.2015. [cit. 4.12.2021]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/zakladni-informace>

Generální finanční ředitelství. *Informace k problematice registrace k dani z přidané hodnoty*. In: *Finanční správa* [online]. 15.1.2021 [cit.10.12.2021]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2021\\_01\\_Informace-DPH-ve-zneni-Dodatku-c2\\_50489\\_17.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2021_01_Informace-DPH-ve-zneni-Dodatku-c2_50489_17.pdf)

Generální finanční ředitelství. O daňové kobře. In: *Daňová kobra* [online]. [cit.10.12.2021]. Dostupné z: <https://www.danovakobra.cz/>

Generální finanční ředitelství. Registr subjektů DPH. In: *Finanční správa* [online]. 8.12.2021 [cit.10.12.2021]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-registru-danovych-subjektu/registr-subjektu-dph>

Generální finanční ředitelství. Uplatnění slevy na evidenci tržeb v době pozastavení evidence tržeb. In: *Etržby.cz* [online]. 28.1.2021 [cit. 5.12.2021]. Dostupné z: [https://www.etrzby.cz/cs/novinky\\_1550](https://www.etrzby.cz/cs/novinky_1550)

HO, Hong Van. Dokazování finančního úřadu ve věci fiktivních faktur od společnosti J. a.s. a úvahy o náležitosti daňového dokladu. In: *Ústav práva a právní vědy* [online]. 24.5.2018 [cit. 10.12.2021]. Dostupné z: <https://www.ustavprava.cz/blog/2018/05/dokazovani-financniho-uradu-ve-veci-fiktivnich-faktur-od-spolecnosti-j-a-s-a-uvahy-o-nalezitosti-danoveho-dokladu/>

HRACHOVEC, Petr. Trestní stíhání účastníka a pachatele z hlediska akcesority účastenství. In: *Advokátní deník* [online].7.12. 2020, [cit. 23.11-2021. Dostupné z: <https://advokatnidenik.cz/2020/12/07/trestni-stihani-ucastnika-a-pachatele-z-hlediska-akcesority-ucastenstvi/>

JELÍNEK, Michal. Převodní ceny: když zaklepe finanční úřad. In: *BusinessINFO.cz* [online]. 5.3.2019 [cit. 6.12.2021]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/clanky/prevodni-ceny-kdyz-zaklepe-financni-urad/>

KOCINA, Jan. K rozsahu aplikace zásady ne bis in idem v trestním právu. *Bulletin advokacie* [online]. Praha: Česká advokátní komora v Praze, 5.12.2005, č. **2005**(11-12), s. 35 [cit. 28.11.2021]. ISSN 1210-6348. Dostupné z: [http://www.bulletin-advokacie.cz/assets/zdroje/casopis/2005/BA\\_05\\_11\\_12.pdf](http://www.bulletin-advokacie.cz/assets/zdroje/casopis/2005/BA_05_11_12.pdf)

KOCINA, Jan. Příprava zkrácení daně. *Bulletin advokacie* [online]. Praha: Česká advokátní komora v Praze, 2016. 20.9.2016, **2016**(9), s. 24 [cit. 14.11.2021]. ISSN 1805-8280. Dostupné z: [https://www.cak.cz/assets/komora/buletin-advokacie/ba\\_9\\_2016\\_web.pdf](https://www.cak.cz/assets/komora/buletin-advokacie/ba_9_2016_web.pdf)

KOUDELKA, Zdeněk. Organizovaná zločinecká skupina. In: *Bulletin-advokacie.cz* [online]. 11.5.2018 [cit. 14.11-2021]. Dostupné z: <http://www.bulletin-advokacie.cz/organizovana-zlocinecka-skupina>

LOJDA, Jiří. Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240 TZ). In: *Epravo.cz* [online]. 4.3.2014 [cit. 1.11-2021]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/zkraceni-dane-poplatku-a-podobne-povinne-platby-240-tz-93764.html>

Ministerstvo financí - Sekce veřejné rozpočty. *Státní rozpočet 2021 v kostce kapesní příručka Ministerstva financí ČR*. [online]. Praha: Ministerstvo financí, 2021 [cit. 24.8.2021]. s. 16. ISBN 978-80-7586-046-0. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2021-41404>.

Finanční správa. *Metodická pomůcka k delegaci místní příslušnosti*. [online] 7.11.2014. [cit. 27.9.2021]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-spravadani-a-poplatku/2014\\_MetPom-k-delegaci-mistni-prislusnosti.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-spravadani-a-poplatku/2014_MetPom-k-delegaci-mistni-prislusnosti.pdf)

Ministerstvo financí ČR. *Fiskální přínosy EET po dvou letech fungování*. [online]. 22.2.2019 [cit. 5.12.2021]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/aktuality/2019/fiskalni-prinosy-eet-po-dvou-letech-fung-34419>

Ministerstvo financí ČR. *Přehled platných smluv* [online]. 26.7.2021 [cit. 27.8.2021]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>

Ministerstvo vnútra Slovenskej republiky. *Štatistika kriminality v Slovenskej republike* [online]. © 2022 [cit. 23.1.2022]. Dostupné z: <https://www.minv.sk/?statistika-kriminality-v-slovenskej-republike-xmlu>

NOVÁKOVÁ, Jaroslava. Pořízení zboží a dodání zboží do jiného členského státu, přemístění zboží v rámci Evropské Unie. In: *DU.cz* [online]. 12.10.2021 [cit. 10.12.2021]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/porizeni-zbozi-a-dodani-zbozi-do-jineho-clenskeho-statu-premisteni-zbozi-v-ramci-evropske-unie-zasilani-zbozi-do-jineho-clenskeho-statu-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EszVpWbIDSYnSGUZR4u56vQ/>

NOVOSAD, Peter. Trestný čin skrátenia dane a pojistného. In: *Danovakontrola.online* [online]. 18.10.2018 [cit. 30.1.2022]. Dostupné z: <https://www.danovakontrola.online/skratenie-dane-a-poistneho/>

- PELC, Vladimír. Účinná lítost u trestného činu zkrácení daně a aktuální stav judikatury. *Bulletin advokacie* [online]. Praha: Česká advokátní komora, 22.4.2014, č. **2014(4)**, s. 36 [cit.20.11.2021]. ISSN 1210-6348. Dostupné z: [https://www.cak.cz/assets/komora/bulletin-advokacie/ba\\_9\\_2016\\_web.pdf](https://www.cak.cz/assets/komora/bulletin-advokacie/ba_9_2016_web.pdf)
- PILAŘOVÁ, Ivona. Spojené osoby. In: *DU.cz* [online]. 11.9.2015 [cit. 6.12.2021]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/spojene-osoby-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EiWycORAJ6k3f9JfFcziqb2ZspOsA8wwA/>
- POKORNÁ, Lenka. Režim přenesené daňové povinnosti: Kdy se použije a co to znamená? In: *Podnikatel.cz* [online] 11.10.2021. [cit. 4.12.2021]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/rezim-prenesene-danove-povinnosti-kdy-se-pouzije-a-co-to-znamenava/>
- Policie ČR, *Statistické přehledy kriminality za rok 2021* [online]. © 2021 [cit. 23.1.2022]. Dostupné z: <https://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-za-rok-2021.aspx>
- PŘÍKAZSKÁ, Lenka a KADLEC, Tomáš. Ne bis in idem a daňové delikty. In: *Epravp.cz* [online]. 26.6.2019 [cit. 1.12.2021]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/ne-bis-in-idem-a-danove-delikty-109555.html>
- PŮRY, František a RICHTER, Martin. Vliv nového znaleckého práva na zjišťování škody v trestním řízení. *Bulletin advokacie* [online]. Praha: Česká advokátní komora v Praze, 20.11. 2020, **2020(11)**, s. 23 [cit. 1.11-2021]. ISSN 2571-3558. Dostupné z: [https://advokatnidenik.cz/wp-content/uploads/BA\\_11\\_2020\\_web.pdf](https://advokatnidenik.cz/wp-content/uploads/BA_11_2020_web.pdf)
- SRHOLEC, Miroslav. Kriminalistické avízo - část V. Daňové trestné činy. In: *Pravnelisty.sk* [online]. 13.11.2019 [cit. 28.1.2022]. Dostupné z: <http://www.pravnelisty.sk/clanky/a787-kriminalisticke-avizo-cast-v-danove-trestne-ciny>
- ŠAMKO, Peter. Daňové trestné činy - niektoré aplikačné problémy. In: *Pravnelisty.sk* [online]. 11.5.2013 [cit. 27.1.2022]. Dostupné z: <http://www.pravnelisty.sk/clanky/a221-danove-trestne-ciny-niektore-aplikacne-problemy>
- Úřad pro publikace Evropské unie. *Daně* [online]. [cit. 27.8.2021]. Dostupní z: <https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/21.html>

VANTUCH, Pavel. Lze stíhat účastníka na trestném činu, i když není stíhán pachatel? In: *Bulletin-advokacie.cz* [online]. 26.3.2014 [cit.24.11.2021]. Dostupné z: <http://www.bulletin-advokacie.cz/lze-stihat-ucastnika-na-trestnem-cinu-i-kdyz-neni-stihan-pachatel>

VLKOVÁ, Jitka. Finanční správa šetří téměř 450 karuselů, odhalila je kontrolní hlášení. In: *iDnes.cz* [online]. 14.6.2017 [cit. 10.12.2021]. Dostupné z: [https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/financni-sprava-kontrolni-hlaseni-karusel.A170613\\_202441\\_ekonomika\\_pku](https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/financni-sprava-kontrolni-hlaseni-karusel.A170613_202441_ekonomika_pku)

### **3. Seznam použitých právních předpisů**

Narízení Rady Evropské unie č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

Zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon

Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

Zákon č. 104/2013 Sb., o mezinárodní justiční spolupráci ve věcech trestních

Zákon č. 279/2003 Sb., o výkonu zajištění majetku a věcí v trestním řízení a o změně některých zákonů

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

Zákon č. 269/1994 Sb., o rejstříku trestů

Zákon č. 137/2001 Sb., o zvláštní ochraně svědka a dalších osob v souvislosti s trestním řízením a o změně zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní

Zákon č. 112/2016 Sb. o evidenci tržeb

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu

Zákon č. 187/2016 S., o dani z hazardních her

Zákon č. 95/2021 Sb., o kompenzačním bonusu pro rok 2021

Zákon č. 461/2020 Sb., o kompenzačním bonusu v souvislosti se zákazem nebo omezením podnikatelské činnosti

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích

Zákon č. 304/2013 Sb. o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů

Zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti

Zákon č. 253/2008 Sb., některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

Sdělení č. 32/1994 Sb., Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku

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

Zákon č. 163/2016 Sb. - Zákon, kterým se mění zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 300/2005 Z. z. trestný, zákon

Zákon č. 246/2012 Z. z., Zákon, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky

Usnesení č. 2/1993 Sb., předsednictva České národní rady o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky,

Směrnice Rady 2009/132/ES ze dne 19. října 2009, kterou se vymezuje oblast působnosti čl. 143 písm. b) a c) směrnice 2006/112/ES, pokud se jedná o osvobození některých druhů zboží od daně z přidané hodnoty při konečném dovozu

Nářízení Rady Evropské unie č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty

#### **4. Seznam použité judikatury**

Nález Ústavního soudu ze dne 9.2.1998 sp. zn. IV. ÚS 418/97

Nález Ústavního soudu ze dne 20.3.2002, sp. zn. I. ÚS 615/01

Nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08

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

Usnesení Ústavního soudu ze dne ze dne 26.6.2014, sp. zn. I. ÚS 1682/13

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 20. 12. 2001, sp. zn. 11 Nd 340/2001

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 6. 2004, sp. zn. 11 Tdo 640/2004

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 1. 3. 2005, sp. zn. 5 Tdo 191/2005

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21. 7. 2005, sp. zn. 8 Tdo 790/2005

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 27. 7. 2005, sp. zn. 8 Tdo 790/2005

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 11. 1. 2006, sp. zn. 8 Tdo 1525/2005

Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 29. 8. 2007, sp. zn. 7 Tdo 949/2007

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 27. 2. 2008, sp. zn. 7 Tdo 197/2008

Usnesením Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 4. 2008, sp. zn. 3 To 67/2007

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 25. 1. 2012, sp. zn. 8 Tdo 29/2012

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 3. 2012, sp. zn. 15 Tdo 1671/2011

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 31.10.2012, sp. zn. 5 Tdo 666/2012

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 24. 7. 2013, sp. zn. 5 Tdo 1112/2012-147

Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 11. 9. 2013, sp. zn. 5 Tdo 843/2013-40

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 25. 9. 2013, sp. zn. 5 Tdo 841/2013-26

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 2. 10. 2013, sp. zn. 5 Tdo 826/2013-I

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 24. 10. 2013, sp. zn. 8 Tdo 1015/2013-28

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 18. 6. 2014, sp. zn. 5 Tdo 567/2014

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. 2. 2015, sp. zn. 8 Tdo 1049/2014-37

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 5. 8. 2015, sp. zn. 11 Tdo 504/2015-57

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 9. 2015, sp. zn. 5 Tdo 946/2015-47

Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 29. 9. 2015, sp. zn. 5 Tdo 946/2015-47

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 13. 12. 2017, sp. zn. 5 Tdo 1029/2017

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 5. 2018, sp. zn. 7 Tdo 479/2018

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 3. 9. 2019, sp. zn. 7 Td 54/2019

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 22. 4. 2020, sp. zn. 3 Tdo 293/2020

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30. 9. 2020, sp. zn. 8 Tdo 919/2020

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 24. 3. 2021, sp. zn. 4 Tdo 201/2021

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28.4.2021, sp. zn. 8 Tdo 144/2021

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28.4.2021 sp. zn. 8 Tdo 144/2021

Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 20. 7. 2021, sp. zn. 4 Tdo 674/2021

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22.7.2004, sp. zn. 11 Tdo 738/2003

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 25. 5. 2016, sp. zn. 8 Tz 16/2016



Rozhodnutí Nejvyššího soudu České socialistické republiky ze dne 24. 4. 1978, sp. zn. 3 To 11/78

Rozhodnutí Nejvyššího soudu České socialistické republiky ze dne 27. 10. 1978, sp. zn. 11 Tz 68/78

Rozsudek Vrchního soudu v Olomouci ze dne 10. 4. 2019, sp. zn. 5 To 13/2019

Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva, ze dne 23. 7. 2002, ve věci Janosevic proti Švédsku, stížnost č. 34619/97

Rozsudek pléna Evropského soudu pro lidská práva ze dne 8. 6. 1976 ve věci Engel a ostatní proti Nizozemí, stížnosti č. 5100/71, č. 5101/71, č. 5102/71, č. 5354/72 a č.5370/72

Rozsudek velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ze dne 15. 11. 2016 ve věci A a B proti Norsku, stížnosti č. 24130/11 a č. 29758/11

Rozsudek velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva, ze dne 23. 11. 2006 ve věci Jussila proti Finsku, stížnost č. 73053/01

# Aktuální otázky trestní odpovědnosti za zkrácení daně

## Abstrakt

Tato diplomová práce se zaměřila monotematicky na trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku. Hlavním cílem práce bylo zaměřit se na aktuální otázky spojené s trestní odpovědností za tento trestným čin, který je, jak ostatně vyplývá i ze statistik uvedených v této práci, nejvýznamnějším daňovým trestným činem. Na úvod byly v práci uvedeny prameny daňového trestního práva a rovněž byla popsána daňová soustava.

Druhá část práce byla věnována podrobnému rozboru jednotlivých prvků skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, přičemž hlavní problém byl identifikován u subjektivní stránky a jejího prokazování. Pozornost byla věnována rovněž rozsahu zkrácení daně a s ní souvisejícím pokračováním v trestném činu. Neméně významným prvkem souvisejícím s trestní odpovědností za tento trestný čin jsou kvalifikované skutkové podstaty, kterým byla věnována samostatná kapitola, ve které je stejně jako v předešlých kladen důraz na posuzování těchto otázek v kontextu aktuální judikatury. Následují kapitoly věnující se problematice účinné lítosti a zásadě *ne bis in idem*, kterým je v posledních letech věnována velká pozornost a při jejichž řešení jsou opět zásadní rozhodnutí nejvyšších soudů a také Evropského soudu pro lidská práva, který vymezil základní podmínky pro koexistenci daňového a trestního řízení, tak aby nedocházelo k porušování této zásady a pachatel nebyl dvakrát trestán za tutéž věc. Problematika rozlišení účastenství a spolupachatelství představuje, zejména v aplikační praxi, problém, protože není mezi těmito formami trestní součinnosti rozlišováno a osoby bývají označovány za spolupachatele, ačkoliv jejich jednání naplnilo znaky některé z forem účastenství.

Významná část práce se věnuje možným způsobům zkrácení daně mimo jiné ve vztahu k opatřením, které stát přijímá ve snaze jim zamezit. Přičemž jednoznačným závěrem je, že jednotlivé způsoby zkrácení daně nejsou ostře ohraničené a vzájemně se prolínají. Navazující část se stručně věnuje specifikám odhalování a součinnosti dotčených složek státní moci. Závěrečná kapitola se zabývá analýzou statistických ukazatelů a jejich porovnání se Slovenskem.

**Klíčová slova:** zkrácení daně, subjektivní stránka zkrácení daně, zásada *ne bis in idem*, účinná lítost, spolupachatel a účastenství, způsoby zkrácení daně

# Current issues of criminal liability for tax reduction

## Abstract

This thesis is focused monothematically on the crime of tax, fee and similar mandatory payment reduction under § 240 of the Criminal Code. The main goal of this thesis was to focus on current issues related to criminal liability for this crime, which is, even according to results of the statistics presented in this thesis, the most significant tax crime. As the introduction to this thesis, the sources of tax criminal law were presented and the tax system was also described.

The second part of the thesis was devoted to a detailed analysis of the individual elements of the crime of tax, fee and similar mandatory payment reduction, while the main problem was identified as the subjective aspect and its burden of proof. Attention was also paid to the extent of tax cuts and the related continuation of the crime. An equally important element related to the criminal liability for this criminal offense is the qualified factual basis, to which a separate chapter has been devoted, in which, as in the previous ones, the assessment of these issues in the context of current case law, is emphasised. The following chapters deal with the issue of effective remorse and the principle of *ne bis in idem*, which has received a great deal of attention in recent years and which are again addressed by the supreme courts and the European Court of Human Rights, which defined the basic conditions for coexistence of tax and criminal proceedings, so that this principle is not violated and the perpetrator is not punished twice for the same thing. The issue of distinguishing between participation and complicity is a problem, especially in applied practice, because there is no distinction between these forms of criminal cooperation and persons involved are often labeled as accomplices, although their actions have fulfilled signs of some of the forms of participation.

A significant part of the thesis deals with possible ways of reducing tax, among other things, in relation to the measures that the state takes in an effort to prevent them. The clear conclusion is that the various methods of tax reduction are not strictly defined and they intersect. The following section briefly deals with the specifics of detection and cooperation of the involved branches of state power. The final chapter deals with the analysis of statistical indicators and their comparison with Slovakia.

**Keywords:** tax reduction, subjective aspect of tax reduction, *ne bis in idem* principle, effective remorse, accomplice and participation, methods of tax reduction