

# UNIVERZITA KARLOVA

## Právnická fakulta



**Ing. Simona-Estrella Beltran**

## **Daňové trestné činy**

Diplomová práce

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

Katedra trestního práva

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 9. prosince 2021

## **Čestné prohlášení**

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

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 112.962 znaků včetně mezer.

V Praze dne .....

.....  
Ing. Simona-Estrella Beltran

## **Poděkování**

Tímto bych ráda poděkovala panu JUDr. Bc. Vladimíru Pelcovi, Ph.D., vedoucímu mé diplomové práce, za jeho vstřícnost, cenné rady a připomínky, které mi v průběhu vypracování této práce poskytl.

# Obsah

<b>Úvod a cíl práce.....</b>	<b>1</b>
<b>1 Vymezení základních pojmů.....</b>	<b>3</b>
1.1 Hospodářská kriminalita.....	3
1.2 Daň.....	4
1.3 Pachatelé daňových trestních činů.....	6
1.4 Vývojová stadia u daňových trestných činů .....	7
<b>2 Historický exkurz do vývoje právní úpravy daňových trestných činů .....</b>	<b>11</b>
2.1 Právní úprava daňových trestných činů v zákoně č. 86/1950 Sb., trestní zákon .	11
2.2 Právní úprava daňových trestných činů v zákoně č. 140/1961 Sb., trestní zákon	12
<b>3 Trestněprávní úprava daňových trestných činů v právním řádu České republiky.....</b>	<b>15</b>
3.1 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240).....	16
3.1.1 Karuselové podvody .....	20
3.1.2 Zásada nemo tenetur se ipsum accusare .....	23
3.2 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241).....	25
3.3 Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243).....	26
3.4 Zánik trestní odpovědnosti u trestných činů daňových.....	28
<b>4 Spojitost mezi trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a dalšími trestnými činy.....</b>	<b>31</b>
4.1 Podvod (§ 209).....	31
4.2 Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254) .....	32
4.3 Účast na organizované zločinecké skupině (§ 361).....	33
<b>5 Oblast prevence daňových úniků a zvýšení efektivity kontroly plnění daňových povinností .....</b>	<b>34</b>
5.1 Protiopatření České republiky .....	35
5.1.1 Kontrolní hlášení DPH .....	35
5.1.2 Reverse-charge mechanismus v České republice .....	36
5.1.3 Tzv. Daňová Kobra.....	37
5.2 Protiopatření Evropské unie.....	39
5.2.1 Nástroje dovozené rozhodovací praxí SDEU .....	41
5.2.2 Pozitivněprávní nástroje .....	43

<b>6</b>	<b>Trestněprávní postih daňových trestných činů.....</b>	<b>44</b>
6.1	Zásada ne bis in idem v kontextu s uložením penále podle daňového řádu .....	48
<b>7</b>	<b>Forenzní vyšetřování a role soudního znalce v dokazování v trestním řízení.</b>	<b>52</b>
<b>8</b>	<b>Komparace české právní úpravy se Španělským královstvím .....</b>	<b>54</b>
	<b>Závěr a úvahy de lege ferenda .....</b>	<b>57</b>
	<b>Seznam použitých zkratk .....</b>	<b>61</b>
	<b>Seznam použitých zdrojů .....</b>	<b>62</b>
	<b>Seznam tabulek a grafů.....</b>	<b>70</b>
	<b>Abstrakt .....</b>	<b>71</b>
	<b>Abstract.....</b>	<b>72</b>

## Úvod a cíl práce

Statistické přehledy Policie ČR ukazují, že za období 1.1.–31. 12. 2020 bylo registrováno 18.528 případů hospodářské kriminality a celkově bylo objasněno 10.694 skutků. Hospodářská kriminalita má zásadní význam a ovlivňuje ekonomickou a sociální stabilitu země.<sup>1</sup> Jinými slovy následky hospodářské trestné činnosti mají vliv na důvěryhodnost společnosti a fungování tržního hospodářství a dochází tím k narušování funkcí státu.<sup>2</sup>

Konkrétně daňová kriminalita způsobuje každý rok škody, které jsou nesrovnatelné se škodami jiných druhů kriminality. Mezi daňovými trestnými činy jednoznačně dominuje trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, který nalezneme upravený v § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen jako „TZ“), u kterého bylo registrováno 822 případů za rok 2020 a podařilo se v sumě objasnit 429 případů. Za uvedené období činí celková škoda tohoto trestného činu 5.250.403.000 Kč.<sup>3</sup>

Tato problematika je bezesporu komplikovaná, pro komplexní pochopení daňových trestných činů je třeba znalost a pochopení jak trestních, tak daňových zákonů. Jedná se o téma mezioborové a neobejdeme se ani bez ekonomických souvislostí. Proto je ambicí tohoto textu shromáždit a analyzovat adekvátní informace k vybranému tématu a předložit ucelený právní rozbor.

Z hlediska metodologického bude diplomová práce vycházet z rešerší relevantní odborné literatury, odborných článků a judikatury soudů. Z plánovaných použitých metod je třeba zdůraznit zejména metody formálně logického myšlení jako je analýza, syntéza, komparace, dedukce a indukce.

---

<sup>1</sup> POLICIE ČESKÉ REPUBLIKY, *Statistické přehledy kriminality* [online]. [cit. 19. 7. 2021]. Dostupné z: <https://www.policie.cz/statistiky-kriminalita.aspx>

<sup>2</sup> VOLKÁNOVÁ, Zdenka. *Podvody v účetnictví. Jak se jim bránit*. 1. vydání, Praha: Linde Praha a.s., 2014, s. 76. ISBN 978-80-7201-945-8.

<sup>3</sup> POLICIE ČESKÉ REPUBLIKY, *Statistické přehledy kriminality* [online]. [cit. 19. 7. 2021]. Dostupné z: <https://www.policie.cz/statistiky-kriminalita.aspx>

Hlavním motivem pro výběr tohoto tématu je, že jsem si pokládala následující otázky:

- V jakém momentu dle judikatury českých soudů dochází při podání nepravdivého daňového přiznání, kdy plátce úmyslně zkrátí daň s chybně uvedenou daňovou povinností, k pokusu trestného činu a kdy k dokonání? Jaký vliv bude mít určení konkrétního vývojového stadia na zánik trestnosti činu účinnou lítostí?
- Jaké jsou nejčastější příčiny nedobytnosti daňových nedoplatků, konkrétně u právnických osob?
- Jaké jsou v současnosti užívány prevenční mechanismy v boji proti daňovým únikům v České republice a v Evropské unii? A jaké další kroky lze podniknout, aby bylo dosaženo vyšší efektivity při kontrolách plnění daňových povinností?
- Jaké jsou nejčastěji ukládané tresty právnickým osobám za trestné činy daňové?
- Jak se staví judikatura Nejvyššího soudu České republiky (dále též „NS ČR“) a Evropského soudu pro lidská práva (dále též „ESLP“) k uplatnění zásady *ne bis in idem* při posuzování trestní odpovědnosti za zkrácení daně? Jakou roli v této otázce hrají tzv. Engelova kritéria?

Kromě hledání odpovědí na výše uvedené výzkumné otázky budu usilovat o vytvoření systematického přehledu a zhodnocení aktuální trestněprávní úpravy daňových trestných činů v právním řádu České republiky.

Z pohledu formálního zpracování je diplomová práce strukturována do osmi kapitol. Počáteční kapitoly se soustředí na obecné vymezení pojmů, historický exkurz, dále také na legislativní rámec trestněprávní úpravy daňových trestných činů v českém právním řádu. Zároveň se věnuji zániku trestní odpovědnosti, ke kterému dochází promlčením či účinnou lítostí. Další kapitoly se zabývají oblastí prevence daňových úniků, a jakými prostředky lze zvýšit efektivitu kontroly daňových povinností. V neposlední řadě se práce zabývá rolí soudního znalce v dokazování v trestním řízení a trestněprávním postihem daňových trestných činů. Poslední kapitola je zaměřena na srovnání české právní úpravy daňových trestných činů s právním řádem Španělského království. V závěru práce bude provedeno kromě zhodnocení současné právní úpravy i zamyšlení nad návrhy *de lege ferenda*.

# 1 Vymezení základních pojmů

## 1.1 Hospodářská kriminalita

Pojmy hospodářská kriminalita a kriminalita ekonomická bývají poměrně často zaměňovány, jsou mezi nimi nějaké rozdíly? Dle odborné literatury je význam slova hospodářská kriminalita téměř totožný s pojmem ekonomická kriminalita, jelikož se jedná o synonyma jednoho a téhož protiprávního jevu. Typicky pojem hospodářská kriminalita uslyšíme v České republice a oproti tomu ekonomická kriminalita je užívána v zahraničních pramenech.<sup>4</sup>

Ekonomické kriminalitě je často přezdíváno též kriminalita „bílých límečků“ (*white-collar crime*). Mezi ekonomické trestné činy jsou dle Doporučení Rady Evropy řazeny celní trestné činy, počítačové trestné činy, kartelové trestné činy, podvodné praktiky a zneužívání hospodářské situace nadnárodními společnostmi, falešné firmy, falšování záznamů o bilancování společnosti, trestné činy spojené s účetnictvím, podvody vztahující se k hospodářské situaci a společnému kapitálu společností, podvádění spotřebitelů, podvodné získávání dotací, podvody ke škodě věřitelů, finanční trestné činy, vyhýbání se placení sociálních dávek ze strany podnikatelů, burzovní a bankovní trestné činy, trestné činy proti životnímu prostředí.

Musíme odlišovat, že hospodářskou kriminalitou nedochází jen k majetkovému obohacení, ale v jejím důsledku jsou narušena i pravidla samotného tržního hospodářství. Čímž dochází k posilování postavení některých obchodních společností a vzhledem k jejich získávání většího podílu a vlivu na trhu, může dojít až k ohrožení existence, případně zániku jiných soutěžitelů na trhu.

---

<sup>4</sup> CHMELÍK, Jan, HÁJEK, Pavel a NEČAS, Stanislav. *Úvod do hospodářské kriminality*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2005, s. 23. ISBN 80-86898-13-X.



Hospodářská kriminalita má i své vnitřní rozdělení, jehož výčet lze nastínit následovně:

- trestné činy celní,
- trestné činy daňové,
- trestné činy nekalosoutěžní,
- trestné činy bankovní,
- trestné činy úpadkové apod.

Pro upřesnění je vhodné uvést, že hospodářská kriminalita je širší pojem než hospodářská trestná činnost.<sup>5</sup>

Hospodářská kriminalita je i v zemích s vyspělou tržní ekonomikou považována za závažný společenský i trestně-politický problém, to vyplývá nejen ze vznikajících materiálních škod, ale také z ohrožení fungování společnosti jako celku. Neboť ekonomická situace v každém státě může být na jedné straně zdrojem blahobytu a na druhé straně i zdrojem krizí, které ohrožují stabilitu dané společnosti. V tomto směru je významná probíhající globalizace a internacionalizace ekonomiky a její celosvětové fungování, které vyžaduje spojení sil proti nadnárodnímu organizovanému zločinu, který se snaží stále více proniknout do jednotlivých sfér ekonomického světa.<sup>6</sup>

## 1.2 Daň

Nahlédneme-li do starší právní úpravy, zjistíme, že v zákoně č. 86/1950 Sb., trestním zákoníku, bylo uvedeno výkladové ustanovení, které uvádělo definici pojmu daň pro tehdejší dobu ve svém § 75 odst. 12: „*Daní se rozumí jakákoli veřejná dávka s příslušenstvím, jakákoli ukládaná nebo vybíraná.*“

Daň lze též definovat jako ze zákona povinnou platbu fyzických nebo právnických osob do veřejných rozpočtů neekvivalentního charakteru s přesně určenými daňovými prvky. Je transferem, tedy jednostranným pohybem peněz od převážně soukromého sektoru do sektoru veřejného.

---

<sup>5</sup> VOLKÁNOVÁ, Zdenka. *Podvody v účetnictví. Jak se jim bránit*. 1. vydání, Praha: Linde Praha a.s., 2014, s. 76–79. ISBN 978-80-7201-945-8.

<sup>6</sup> ŠÁMAL, Pavel. Trestání v oblasti hospodářských trestných činů z hlediska jeho účelu a smyslu podle zákona včetně obecných principů a zásady subsidiarity trestní represe. *Sborník Karlovarské právnické dny*. 2012, č. 20, s. 246–268.

Charakteristickým znakem neekvivalentnosti se rozumí, že poplatník nemá nárok na žádnou konkrétní protihodnotu ve výši zaplacené daně. Též je pro ni typická její neúčelovost, tzn. že konkrétní daň zpravidla není určena na financování přesně určené veřejné potřeby.<sup>7</sup>

Daňové povinnosti nejsou přenositelné, což vyplývá z § 241 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů. Toto tvrzení neplatí, pokud jiná osoba plní povinnost, která této osobě vznikla v důsledku zajištění daně podle zákona.

### **Zkrácení daně a škoda**

Již bylo vymezeno, co se skrývá pod pojmem daň, vedle toho považují také za důležité vyjasnit, proč ušlá daň není škodou. Kindl ve svém článku argumentuje mj. tím, že za škodu se obecně považuje majetková újma vyjádřitelná v penězích, způsobená protiprávním úkonem, přičemž daňová povinnost protiprávním úkonem zásadně nikdy nevzniká a pak ovšem celkem logicky zkrácená daň zkrátka škodou být nemůže.

Zkrácená daň škodou není a nemůže být také proto, že daňová povinnost vzniká již okamžikem, kdy nastane skutečnost ji zakládající a je tedy typickou primární právní povinností, zatímco odpovědnost za škodu je zásadně povinností sekundární, jež vzniká právě z důvodu porušení povinnosti primární.<sup>8</sup>

Lze tedy uzavřít, že z těchto důvodů v souladu s výše zmíněným není v žádné zákonné definici skutkové podstaty u daňového trestného činu uvedena způsobená „škoda“. Všechny skutkové podstaty uvádějí „rozsah zkrácení“ nebo „rozsah prospěchu“. A proto se ve výroku soudu se neprohlašuje „způsobil škodu 123.456 Kč“, ale je používáno slovní spojení „zkrátil daň ve výši 123.456 Kč“.<sup>9</sup>

---

<sup>7</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. 64. ISBN 978-80-7554-072-0.

<sup>8</sup> KINDL, Milan. (Vůbec nějaká) škoda při zkrácení daně? *Právník*. 2004, č. 7, s. 690.

<sup>9</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA, Jan a KŘÍSTEK, Lukáš. *Trestní právo daňové*. 1.vydání. V Praze: C.H. Beck, 2020, s. 78. ISBN 978-80-7400-800-9.

### 1.3 Pachatelé daňových trestních činů

Každý trestný čin musí mít pachatele. Některé trestné činy vyžadují speciální typ pachatele (úřední osoba, voják apod.), jiné nikoli, přičemž se jedná o subjekt obecný. Daňových trestných činů se může dopustit jak fyzická, tak právnická osoba. Trestní odpovědnost právnických osob vyplývá z § 7 ZTOPO při aplikaci metody logického výkladu *argumentum a contrario*. U jednotlivých daňových trestných činů v kapitole 3 blíže pojednávám, kdo může být pachatelem toho kterého trestného činu.

Za jakých předpokladů bude pachatel trestně odpovědný? Kromě výchozí podmínky, kterou je spáchání trestného činu, čímž vzniká povinnost strpět sankce stanovené trestním zákonem, je základním předpokladem pro trestní odpovědnost fyzické osoby velmi zjednodušeně věk alespoň 15 let a přičetnost, tzn. dotyčný musí vědět, co dělá, musí chápat, že je to špatně, a být schopen se kontrolovat.<sup>10</sup> Oproti tomu právnická osoba je trestně odpovědná za protiprávní čin spáchaný v jejím zájmu nebo v rámci její činnosti, jednal-li tak některý ze subjektů uvedený v § 8 odst. 1 ZTOPO a pokud lze toto jednání právnické osobě přičítat podle § 8 odst. 2 ZTOPO. Jak stanoví § 9 odst. 3 ZTOPO, trestní odpovědností právnické osoby není dotčena trestní odpovědnost fyzických osob uvedených v § 8 odst. 1 ZTOPO a trestní odpovědnost těchto fyzických osob není dotčena trestní odpovědností právnické osoby. Pojetím trestní odpovědnosti právnických osob se tato práce více zabývá v kapitole 7, při komparaci české právní úpravy daňových trestných činů s právním řádem Španělského království, kde je ukázán kontrast těchto dvou právních úprav.

---

<sup>10</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA, Jan a KŘÍSTEK, Lukáš. *Trestní právo daňové*. 1.vydání. V Praze: C.H. Beck, 2020, s. 49. ISBN 978-80-7400-800-9.

## 1.4 Vývojová stadia u daňových trestných činů

Právní teorie v páčání trestných činů rozděluje několik vývojových stadií:

- pojmnutí úmyslu,
- příprava,
- pokus,
- dokonání.

Samotný vznik úmyslu, pokud se navenek neprojevil trestněprávně významným jednáním, není trestný.<sup>11</sup>

### Příprava

Trestní zákoník charakterizuje přípravné jednání v § 20 TZ poměrně široce. Jedná se o koncept, kde na straně jedné může jít o pojetí myšlenky spáchat trestný čin, popřípadě její vyjádření, na straně druhé je tento pojem ohraničen pokusem trestného činu. Příprava zkrácení daně může být zakládána již tím, že si jednotlivec obstarává materiály, které se chystá použít v příštím daňovém tvrzení, jenž nebude pravdivé, se záměrem zkrátit či neodvést daň. Je ovšem otázkou, kdy osoba při snaze snížit si daňovou povinnost postupuje dle zákona a jde o legitimní daňovou optimalizaci a kdy už se jedná o přípravu krácení daně.

Důležitým momentem je ve věci přípravy u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 TZ novela trestního zákoníku, která proběhla dne 1. 7. 2016, a to účinností zákona č. 163/2016 Sb., 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. Jedním z jejích hlavních cílů bylo právě zavedení trestnosti přípravy, pokud pachatel spáchá trestný čin zkrácení daně.

Je zajímavé zmínit, že trestnost přípravy u zkrácení daně byla v tomto případě znovuzavedena, nešlo tudíž o úplnou novinku. Stalo se tak především z důvodu, aby policejní orgány mohly opatřovat relevantní důkazy pro trestní řízení již v přípravné fázi

---

<sup>11</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA, Jan a KŘÍSTEK, Lukáš. *Trestní právo daňové*. 1.vydání. V Praze: C.H. Beck, 2020, s. 83. ISBN 978-80-7400-800-9.

páchání trestné činnosti a též měly možnost zahájit trestní stíhání. Trestnost přípravy se aplikuje pouze u případů zkrácení daně, kdy se připravuje zkrácení daně nebo vylákání výhody na dani v částce, jenž je velkého rozsahu (nejméně 10.000.000 Kč) nebo ve značném rozsahu (nejméně 1.000.000 Kč) ve spojení s organizovanou skupinou působící ve více státech.<sup>12</sup>

V roce 2018 bylo navrhováno skupinou poslanců, aby byla trestnost přípravy u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby zrušena. Avšak návrh nebyl dostatečně odůvodněn, předkladatelé uvedli, že považují zavedení trestnosti přípravy tohoto trestného činu za zcela zbytečné. Dále namítali, že ustanovení, které činí přípravu trestnou v daném případě, může být zneužitelné při kriminalizaci jednání. Vláda s předmětným návrhem vyslovila nesouhlas.

Pokud by došlo k přijetí návrhu, jako následek by se snížila efektivita v boji proti daňové kriminalitě, zejména u karuselových podvodů, kde hlavní část trestné činnosti pachatelů probíhá právě v období přípravy trestného činu. Vláda též připomenula, že trestnost přípravy se vztahuje ovšem pouze na případy spáchání daného trestného činu ve velkém rozsahu či ve značném rozsahu ve spojení s organizovanou skupinou, jenž působí ve více státech. Úprava tohoto institutu je tedy nastavena tak, aby nebyl nadužíván.<sup>13</sup> Zejména z důvodu možnosti policejních orgánů opatřovat relevantní důkazy již v přípravné fázi a tím i zvýšením efektivitu v boji proti daňovým únikům, se ztotožňují s názorem, že trestnost přípravy bude u případů vymezených zákonem přínosná.

## **Pokus**

Ustanovení § 21 TZ definuje pokus jako jednání, které bezprostředně směřuje k dokonání trestného činu a jehož se pachatel dopustil v úmyslu spáchat trestný čin, nicméně k dokonání trestného činu nedošlo.

Dokud neuplynula lhůta k tvrzení daňové povinnosti nebo dokud nebylo podáno daňové přiznání vědomě obsahující nesprávné údaje, nelze takové jednání považovat za pokus

---

<sup>12</sup> KOCINA, Jan. Příprava zkrácení daně. *Bulletin advokacie*. 2016, č. 9, s. 24–27.

<sup>13</sup> REDAKCE. Poslanecká sněmovna: Návrh skupiny poslanců na vydání zákona, kterým se mění zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník. *Právní rozhledy*. 2018, č. 17, s. II–III.

a může jít pouze o jednání přípravné, které může být trestné pouze za splnění podmínek uvedených v § 20 TZ a § 240 odst. 3 TZ.

U trestného činu zkrácení daně je tedy jinými slovy pokusem o jeho spáchání skutečnost, kdy bylo podáno přiznání k předmětné dani obsahující nesprávné údaje, na základě kterého má dojít k vyměření nižší daňové povinnosti nebo k vyláčení výhody na dani, zamýšlel-li pachatel zkrátit daň nebo lákat výhodu na dani ve větším rozsahu, ale k vyměření nižší daně nebo k vyplacení vylákané výhody na dani ještě nedošlo.

Pokusu se lze u trestného činu zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby v oblasti daně z příjmu dopustit například úmyslně chybně uvedenými údaji o daňové povinnosti, čímž se myslí uvedení nižších zdanitelných příjmů či vyšších daňových výdajů, kterými lze docílit snížení daňového základu, ze kterého se počítá daň z příjmu, kterou je daňový subjekt (poplatník) ve výsledku povinen zaplatit.<sup>14</sup>

### **Dokonaný trestný čin**

Nejzávažnější z uvedených vývojových stadií trestné činnosti je právě dokonaný trestný čin, který na rozdíl od přípravy a pokusu naplňuje všechny zákonné znaky skutkové podstaty trestného činu, především následek.<sup>15</sup>

Trestný čin zkrácení daně je dokonán až okamžikem nesprávného vyměření daně předmětnému daňovému subjektu, tzn. byla vyměřena nižší nebo žádná daňová povinnost, anebo došlo k vyplacení výhody na dani, a to na základě protiprávního jednání.

Důvodem, proč je důležité rozlišovat vývojová stadia, zejm. tedy pokus a dokonání trestného činu je, abychom věděli, dle kterého ustanovení nastane zánik trestnosti. Ustanovení § 33 TZ o zániku trestnosti činu účinnou lítostí se uplatní pouze v případě, když trestný čin zde vyjmenovaný byl dokonán. Jestliže došlo pouze k pokusu takového

---

<sup>14</sup> Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSR ze dne 27. 10. 1978, sp. zn. 11 Tz 68/78, publikované pod č. 28/1979 Sb. rozh. tr.

<sup>15</sup> ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník: komentář. I. díl. 2. vydání*, Praha: C.H. Beck, 2012, s. 295. ISBN 978-80-7400-428-5.

trestného činu ve smyslu § 21 odst. 1 TZ, není možný zánik jeho trestnosti účinnou lítostí podle § 33 TZ, ale jen za splnění podmínek podle § 21 odst. 3 TZ.<sup>16</sup>

**Jestliže by daňový subjekt oznámil dodatečně správné údaje a podal opravné daňové přiznání, o jaké vývojové stadium se bude jednat?** Nastat mohou dvě varianty. V případě, že by oznámil správné údaje ještě před koncem lhůty pro podání přiznání, bude se jednat o nedokonaný pokus a trestnost činu zanikne dle § 21 odst. 3 písm. a) TZ. Jestliže by daňový subjekt podal opravné daňové přiznání až po uplynutí lhůty k podání přiznání, může se uplatnit účinná lítost podle § 33 TZ.<sup>17</sup>

Bliže se problematice účinné lítosti věnuji v podkapitole 3.4 s názvem zánik trestní odpovědnosti u trestných činů daňových.

---

<sup>16</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 5. 11. 2008, sp. zn. 7 Tdo 1368/2008, publikované pod č. 54/2009 Sb. rozh. tr.

<sup>17</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA, Jan a KŘÍSTEK, Lukáš. *Trestní právo daňové*. 1.vydání. V Praze: C.H. Beck, 2020, s. 85. ISBN 978-80-7400-800-9.

## **2 Historický exkurz do vývoje právní úpravy daňových trestných činů**

### **2.1 Právní úprava daňových trestných činů v zákoně č. 86/1950 Sb., trestní zákon**

Zákon č. 86/1950 Sb., trestní zákon byl prvním trestním zákoníkem, který obsahoval skutkovou podstatu zkrácení a ohrožení daně, která byla jedním z trestných činů. Předtím se postihoval tento trestný čin pouze na základě speciálních daňových zákonů.

Trestný čin zkrácení a ohrožení daně bychom našli v trestním zákoně z roku 1950 ve zvláštní části, hlavně druhé mezi trestnými činy hospodářskými, v oddíle čtvrtém pod názvem trestné činy daňové a porušení předpisů o oběhu zboží při styku s cizinou, konkrétně v ustanoveních § 148 až 150 zákona č. 86/1950 Sb., trestní zákoník.

Rozlišovaly se dva způsoby, jakými bylo rozhodováno o postihu za tyto činy, buďto zkrácení a ohrožení daně posuzovaly obecné soudy anebo národní výbory. Rozhodujícím hlediskem byl stupeň nebezpečnosti, resp. jaký vliv měl spáchaný čin na společnost. Za situace, že se jednalo o úmyslné zkrácení a ohrožení daně ve značném rozsahu, byl trestný čin souzen obecnými soudy dle ustanovení § 148 výše zmíněného trestního zákona. Naopak při spáchaní z nedbalosti nebo zkrácení a ohrožení daně s méně závažným rozsahem byla rozhodování v pravomoci národních výborů, což vycházelo z ustanovení § 61 zákona č. 88/1950 Sb., trestní zákon správní.<sup>18</sup>

Považuji za pozoruhodné, že tehdejší trestní zákon nikterak nedefinoval pojmy jako je značný rozsah a značná škoda. Je to překvapivé zejména proto, že k naplnění skutkové podstaty zkrácení a ohrožení daně dle ustanovení § 148 je třeba, aby byla daň zkrácena ve značném rozsahu. Pro naplnění kvalifikované skutkové podstaty musel mít takový čin za následek značnou škodu, jak bylo uvedeno v ustanovení § 148 odst. 2 písm. d). Až postupem času byly vymezeny hranice těchto pojmů na základě rozhodnutí Nejvyššího soudu Československé republiky.<sup>19</sup> Hranice pro značný rozsah byla stanovena

---

<sup>18</sup> KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 41–42. ISBN 978-80-7380-442-8.

<sup>19</sup> KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 43. ISBN 978-80-7380-442-8.



ve výši kolem 8.000 Kč, pokud zkrácení daně dosáhlo částky 20.000 Kč, bylo již považováno za značnou škodu.<sup>20</sup>

Dnes již známé trestné činy neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby či nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení nebyly za doby trestního zákoníku z roku 1950 nikterak upraveny. Oproti tomu však již zmíněný trestní zákoník upravoval další skutkovou podstatu trestného činu zkrácení daně, jež spočívala v úmyslu zkrátit daň při dopravě zboží přes celní hranici se zbraní v § 149 a též případ recidivy v § 150.

## **2.2 Právní úprava daňových trestných činů v zákoně č. 140/1961**

### **Sb., trestní zákon**

V lednu roku 1962 nabyl účinnosti nový zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, jenž byl účinný až do konce roku 2009, i přestože během této doby proběhlo velké množství novelizací. Jeho vydání bylo reakcí na Ústavu Československé socialistické republiky ze dne 11. července 1960 (dále jen „Ústava 1960“), ve které ústavodárce hlásá v úvodním prohlášení, že: „*socialismus v naší vlasti zvítězil*“. Ústava 1960 dále vyzdvihovala hodnoty jako budování socialistické společnosti a shromažďování sil pro přechod ke komunismu.

Daňové trestné činy se v trestním zákoníku z roku 1961 opět nacházely v hlavě druhé mezi trestnými činy hospodářskými, ovšem nyní se čtvrtý oddíl nazýval trestné činy proti měně a trestné činy daňové. Ani v tomto zákoně až do roku 1990 nebyly zákonem explicitně definovány důležité pojmy jako větší rozsah a značná škoda, které byly v § 148 uvedeny jako měřítko pro naplnění skutkové podstaty trestného činu, popř. kvalifikované skutkové podstaty. Tento fakt se setkával s kritikou, jelikož tento nedostatek měl v praxi za následek faktické zostřování trestí represe.

---

<sup>20</sup> Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSR ze dne 4. 7. 1958, sp. zn. 1 Tz 147/58, publikované pod č. Rt 76/1958 Sb. rozh. tr.

Po 17. listopadu 1989 bylo vlivem politických a společenských změn třeba provést též změny platné právní úpravy, což se dotklo mimo jiné i trestního práva. Novela, jež poprvé zavedla do trestního zákona definici pojmů škoda nikoliv nepatrná, nikoliv malá, větší škoda, značná škoda a škoda velkého rozsahu nabyla účinnosti dne 1. července 1990. Jednalo se o zákon č. 175/1990 Sb., kterým se mění a doplňuje trestní zákon, konkrétně o jeho ustanovení § 89 odst. 14.<sup>21</sup>

*„Přesto, že s účinností od r. 1993 byla v ČR zavedena nová daňová soustava, která zcela zásadním způsobem přetvořila daňové právo hmotné i procesní a přiblížila tak jeho konstrukci moderním tržním standardům, v oblasti trestního práva upravujícího daňové delikty, podstatné změny nenastaly.“<sup>22</sup>*

#### **Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (§ 147)**

Novelou č. 253/1997<sup>23</sup> byl zakotven nový trestný čin v § 147, kterým bylo neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Dopustí se jej plátce, jenž ve větším rozsahu nesplní svou zákonnou povinnost za poplatníka odvést daň, pojistné na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění nebo příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. V důvodové zprávě k této novele<sup>24</sup> je řečeno, že v souladu s ústavní zásadou vylučující trestní postih neschopnosti dostát svému finančnímu závazku se v této skutkové podstatě postihuje jen jednání, kdy plátce (zaměstnavatel) zákonné srážky ve vztahu ke svým zaměstnancům provede a poškodí je tím, že je neodvede státu. Dle § 147a zaniká trestnost tohoto činu, pokud pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vylašovat rozsudek. Jedná se tedy o zvláštní případ účinné lítosti.

---

<sup>21</sup> KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 52–54. ISBN 978-80-7380-442-8.

<sup>22</sup> CHMELÍK, Milan. Trestné činy daňové aneb již staří Římané.... *Právní rozhledy*. 1997, č. 5, s. 252–255.

<sup>23</sup> Zákon č. 253/1997 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>24</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 253/1997 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů.

### **Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 148)**

Novelami č. 557/1991 Sb., 290/1993 Sb. a 253/1997 Sb. byl původní název trestného činu „zkrácení daně“ v § 148 změněn na současné znění „zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby“. Trestný čin postihuje nejen zkrácení daně, poplatku nebo jiné podobné dávky, ale výslovně i zkrácení cla a pojistného na sociální zabezpečení nebo na zdravotní pojištění.

Navíc poslední novelou, tedy zákonem č. 253/1997 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů, byla skutková podstata zpřesněna, resp. rozšířena. Původní ustanovení bylo doplněno o § 148 odst. 2, dle kterého *„stejně bude potrestán, kdo vyláká výhodu na některé z povinných plateb uvedených v odstavci 1“*. Z čehož vyplývá, že se nově postihují též případy, kdy pachatel od státu daňovou výhodu z povinných plateb vyláká.<sup>25</sup>

Pro ucelenou představu je vhodné dodat, že zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník nabyl účinnosti dne 1.1.2010 a nahradil tak zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon. Došlo ke změně i v systematickém uspořádání zvláštní části, přičemž hospodářské trestné činy (jejichž součástí jsou i daňové trestné činy) byly přesunuty z hlavy druhé do hlavy šesté trestního zákoníku. Nicméně jednotlivé skutkové podstaty daňových trestných činů nebyly podstatně měněny.

---

<sup>25</sup> NEČADA, Václav. *Přehled novel trestních kodexů v období od listopadu 1989 do konce roku 1999*. Praha: Institut pro kriminologii a sociální prevenci, 2000, s. 52. ISBN 80-86008-79-7.

### 3 Trestněprávní úprava daňových trestných činů v právním řádu České republiky

V této kapitole se zabývám pouze konkrétně vybranými trestnými činy, které jsou předmětem diplomové práce a analýzou jejich právní úpravy *de lege lata*. Nicméně mezi daňové trestné činy patří i další, kterými se následující pasáže této diplomové práce nebudou podrobně zabývat, jsou jimi:

- porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží (§ 244 TZ),
- padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti (§ 245 TZ),
- od 1. 12. 2016 též porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku (§ 227 TZ), jelikož je nově povinnost učinit prohlášení o majetku stanovena rovněž v zákoně České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu (konkrétně § 38zc a násl.), která byla zavedena zákonem č. 321/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku
- a částečně také padělání a pozměnění známek (§ 246 TZ).

Ztotožňuji se s názorem, který zastává Pelc (ml.), že z části lze uvažovat o zařazení mezi daňové trestné činy též u trestného činu podvodu (§ 209 TZ) a trestného činu neoprávněného podnikání (§ 251 TZ), a to z důvodu, že případy, jenž naplňují skutkové podstaty těchto trestných činů, mají ve skutečnosti za následek zkrácení daně.<sup>26</sup>

Typickým znakem pro daňové trestné činy je všeobecně, že obsah jejich skutkových podstat se do značné míry odvíjí od mimotrestních, resp. daňových právních předpisů.

---

<sup>26</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. 165. ISBN 978-80-7554-072-0.

### 3.1 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240)

V českém trestním zákoníku (č. 40/ 2009 Sb.) nalezneme trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (dále též jen „zkrácení daně“) konkrétně ve zvláštní části v hlavě VI., ve které jsou upraveny trestné činy hospodářské, v dílu druhém označeném jako trestné činy daňové, poplatkové a devizové.

Objektem, neboli zájmem, který je chráněn touto právní úpravou trestného činu, rozumíme zájem na řádném vyměření daně a dalších zákonem vymezených povinných odvodů.<sup>27</sup>

V ustanovení § 240 odst. 1 TZ jsou zákonem taxativně vymezeny povinné odvody, které tento trestný čin pokrývá, tvoří je:

- daň,
- clo,
- pojistné na sociální zabezpečení,
- příspěvek na státní politiku zaměstnanosti,
- pojistné na úrazové pojištění,
- pojistné na zdravotní pojištění,
- poplatek nebo tzv. jiná podobná povinná platba.

Obecně lze tento objekt též charakterizovat jako zájem na zabezpečení daňové politiky státu, a především získání nezbytných finančních prostředků, které jsou vybírány od daňových a dalších subjektů v závislosti na typu platby.<sup>28</sup>

Objektivní stránkou trestného činu zkrácení daně se rozumí jednání pachatele, v jehož důsledku je mu jako poplatníkovi vyměřena nižší daň či jiná podobná platba (dále jen „daň“) anebo k takovému vyměření fakticky ani nedojde. Do základní skutkové podstaty tohoto trestného činu je též zahrnováno vylákání výhody na některé z těchto povinných plateb a toto chování pachatele je postihováno stejnými trestnými sazbami jako v případě

---

<sup>27</sup> ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl.* 2. vydání, Praha: C.H. Beck, 2012, s. 2416. ISBN 978-80-7400-428-5.

<sup>28</sup> KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy.* Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 119. ISBN 978-80-7380-442-8.

zkrácení daně. Zde pachatel nezkracuje své plnění vůči státu, ale naopak od státu peněžitou výplatu uvedením nepravdivých tvrzení vyžaduje. Vylákáním daňové výhody se tedy nerozumí pouhé neoprávněné snížení existující daňové povinnosti, ale jde o případ, kdy pachatel úmyslně a lživě předstírá před správcem daně existenci skutečností, jež zakládají státu povinnost poskytnou plátcí (resp. poplatníkovi) daně peněžité plnění jakožto přeplatek na dani.<sup>29</sup>

Zkrácení příslušné daně lze dosáhnout jak jednáním aktivním (tj. konáním), tak pasivním chováním (tj. opomenutím povinného konání).<sup>30</sup> Aby bylo zkrácení daně považováno za trestné dle trestního zákoníku, je nutné jej spáchat minimálně ve větším rozsahu. Pojem většího rozsahu vykládáme ve vztahu k § 138 TZ, činí tedy částku 100.000 Kč, přesto že toto ustanovení upravuje hranici výše škody apod., jeho aplikaci dokládá i judikatura Nejvyššího soudu ČR.<sup>31</sup>

V případě trestného činu dle § 240 TZ lze hovořit o tzv. obecném subjektu. Pachatelem může být nejen daňový subjekt, ale prakticky jakákoliv fyzická a právnická osoba, což vyplývá z aplikace metody logického výkladu *argumentum per eliminationem* u § 7 ZTOPO.<sup>32</sup> U tohoto trestného činu tedy nejsou zvláštní požadavky na subjekt trestného činu. Pachatelem může být, ať už jednatel, řadový pracovník či daňový poradce.<sup>33</sup>

Daňový poradce bude pachatelem trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240 TZ) v případě, pokud v daňovém priznání úmyslně zkreslí daňové povinnosti daňového subjektu takovým způsobem, že se již jedná o zkrácení či vylákání výhody ve větším rozsahu. Daňový poradce se rovněž může dopustit různých forem

---

<sup>29</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 22. 9. 2004, sp. zn. 11 Tdo 917/2004, publikovaný pod č. 22/2005 Sb. rozh. tr.

<sup>30</sup> KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 131. ISBN 978-80-7380-442-8.

<sup>31</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 18. 7. 2001, sp. zn. 5 Tz 101/2001, publikovaný pod č. Rt 20/2002 Sb. rozh. tr.

<sup>32</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. 200–201. ISBN 978-80-7554-072-0.

<sup>33</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA, Jan a KRÍSTEK, Lukáš. *Trestní právo daňové*. 1.vydání. V Praze: C.H. Beck, 2020, s. 49. ISBN 978-80-7400-800-9.

trestné součinnosti, kterými může být spolupachatelství (§ 23 TZ), účastenství ve formě návodu či pomoci (§ 24 odst. 1 TZ) či trestného činu nadržování (§ 366 TZ).<sup>34</sup>

Z pohledu subjektivní stránky trestného činu musí být pachatelovo zavinění ve vztahu k jeho jednání úmyslné, jelikož u základních skutkových podstat trestných činů platí, že k trestní odpovědnosti za trestný čin je třeba úmyslného zavinění, nestanoví-li zákon výslovně, že stačí nedbalost (§ 13 odst. 2 TZ).

Znovuzavedením trestnosti přípravy u trestného činu zkrácení daně může ke zkrácení daně dle současné právní úpravy dojít nejen od momentu vyměření daně až do zaplacení daně, jak uváděl Kocina<sup>35</sup>, ale k naplnění skutkové podstaty může dojít už předtím, a to ve fázi přípravné. Z toho důvodu lze chápat pochybnosti vyjadřované Komorou daňových poradců ČR ve vztahu k trestnosti přípravy daného trestné činu, že jejím důsledkem se podnikatelé mohou obávat konzultovat se svým daňovým poradcem i zcela legální daňovou optimalizaci.

Pokud dojde ke zkrácení daně ve větším rozsahu dle § 240 odst. 1 TZ či v rozsahu značném dle § 240 odst. 2 písm. c) TZ, zůstává významným pro posouzení, zda byly naplněny znaky skutkové podstaty daného trestného činu, až v moment podání přiznání k dani za určité zdaňovací období.

### **Pokračování v trestném činu ve smyslu § 116 TZ**

Když u daně z příjmů fyzických osob zákon stanoví roční zdaňovací období, pak tato skutečnost sama o sobě neznamená, že je vyloučeno naplnění zákonného znaku pokračování v trestném činu spočívajícího v „blízké souvislosti časové“ ve smyslu § 116 TZ, pokud pachatel tuto daň zkrátí ve dvou nebo více po sobě následujících zdaňovacích obdobích. Zkrácení daně v jednom konkrétním zdaňovacím období může tedy představovat jednotlivý dílčí útok pokračujícího trestného činu zkrácení daně.<sup>36</sup>

---

<sup>34</sup> ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl. 2. vydání*, Praha: C.H. Beck, 2012, s. 2432. ISBN 978-80-7400-428-5.

<sup>35</sup> KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 127. ISBN 978-80-7380-442-8.

<sup>36</sup> ŽDÁRSKÝ, Zbyněk. Pokračování a totožnost skutku u daňových trestných činů – otázka stále aktuální. *Trestněprávní revue*. 2011, č. 8, s. 219–223.

Abychom mohli určit, zda se jednalo o pokračování v trestném činu, posuzuje se nejen samotný okamžik dokonání činu (tedy kdy došlo ke zkrácení daně z příjmů za příslušné zdaňovací období), ale také je nutné brát v potaz začátek a celý průběh přípravného jednání pachatele, který k danému trestnému činu směřoval (například časová vzdálenost mezi opatřením konkrétních dokumentů, které budou sloužit ke snížení základu daně a jejich zapsáním do účetnictví apod.).

Jak vyplývá z judikatury Nejvyššího soudu ČR, která potvrzuje výše popsané: „*Pokud se splní i další zákonné podmínky lze, aby zkrácení daně z příjmů, které bylo spácháno ve dvou nebo více po sobě následujících zdaňovacích obdobích, bylo posouzeno jako pokračování v trestném činu zkrácení daně podle § 240 odst. 1 TZ spáchané dvěma či více dílčími útoky.*“<sup>37</sup>

### **Zkrácení daně v souvislosti s daní z přidané hodnoty**

Budeme-li posuzovat, zda byla zkrácena daň z přidané hodnoty rozhodnou právní úpravou pro nás bude zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty lze zkrátit následujícími způsoby:

- nepodáním daňového priznání a následným nezaplacením daně,
- zatajením zdanitelných plnění,
- účelovým snižováním základu daně,
- anebo neoprávněným uplatněním odpočtu daně.

Od těchto případů je nezbytné odlišovat pojem vylákání daňové výhody ve smyslu § 240 odst. 1 TZ. Z pohledu daně z přidané hodnoty lze takovou výhodu vylákat kupříkladu v souvislosti s uplatněním nároku na odpočet daně či na osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu při vývozu zboží do zahraničí.<sup>38</sup>

---

<sup>37</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 23. 6. 2004, sp. zn. 11 Tdo 640/2004, publikované pod č. 29/2005 Sb. rozh. tr.

<sup>38</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 22. 9. 2004, sp. zn. 11 Tdo 917/2004, publikovaný pod č. 22/2005 Sb. rozh. tr.



### 3.1.1 Karuselové podvody

Bez pochyby k jednomu z využívaných daňových úniků s největším dopadem v oblasti daně z přidané hodnoty dochází zejména za pomoci karuselových podvodů. Tento oddíl bude věnovat pozornost tomu, jak karuselové podvody fungují, se záměrem, aby v kapitole 5 věnující se preventivním opatřením daňových trestných činů bylo srozumitelné, na jaké bázi lze s těmito podvody bojovat a předcházet jim.

Karuselovými podvody (též nazývanými „kolotočovými podvody“) se rozumí krácení daně z přidané hodnoty. Je při nich zneužíván systém zdanění v rámci EU, který je založen na konstrukci, že při dodání zboží do jiného členského státu EU je vývozce osvobozen od DPH. Systém umožňuje vývoz (či dovoz) zboží do (či z) jiného členského státu EU bez DPH a právě tuto skutečnost zneužívají organizované skupiny pachatelů.<sup>39</sup> Jinými slovy jde o jednání, kdy se v uzavřeném okruhu společností minimálně ze dvou zemí předprodává totožné zboží, a to z důvodu, aby osoby řídící tyto obchody získaly nároky na nadměrné odpočty daně z přidané hodnoty (nikoliv z důvodu obchodní činnosti).<sup>40</sup>

V praxi to tedy velmi zjednodušeně může vypadat tak, že dodavatel zboží nebo poskytovatel služby neuhradí vykázanou daň na výstupu, ale příjemce tohoto plnění uplatní nárok na odpočet daně na vstupu. Správce daně tak neobdrží daň, je ovšem povinen vyplatit odpočet. Níže si situaci nastíníme podrobněji za pomoci jednotlivých pojmenování účastníků karuselových podvodů.

Karuselové podvody jsou založeny na podvodu na principu chybějícího obchodníka (neboli *missing tradera*). Historicky se karuselové podvody na principu *missing trader* začaly objevovat nejvíce v Anglii, z tohoto důvodu se ustálilo užívání názvů jednotlivých účastníků karuselových podvodů v anglickém jazyce. Koho si představit pod pojmy *missing trader*, *broker*, *buffer* a *conduit trader* v tomto řetězci?

---

<sup>39</sup> KOCINA, Jan. Příprava zkrácení daně. *Bulletin advokacie*. 2016, č. 9, s. 24–27.

<sup>40</sup> KOUPIL, Vít. Karuselové podvody – jak je poznat a vést v nich dokazování. *Státní zastupitelství*. 2014, č. 5, s. 11.

Označení *conduit trader* je užíváno pro společnost, jenž je dodavatelem do země, kde dochází k daňovému podvodu. Přesněji dodává do jiného členského státu, a to přímo *missing traderu*.

Pojem, na kterém tento podvod stojí, je tzv. chybějící obchodník (*missing trader*) a naznačuje, že obchodník zmizí a s ním i DPH, které měl odvést státu. U něj fakticky dochází k daňovému úniku. Jeho daňová povinnost zpravidla nebývá vykazována v daňovém přiznání k DPH, natož aby skončila ve státním rozpočtu.

Dalším účastníkem karuselového podvodu bývá *broker*, z pohledu státního rozpočtu u něj dochází k definitivní daňové ztrátě (podvod se projeví v případě výplaty vratky či ponížení výsledné daňové povinnosti).<sup>41</sup>

V neposlední řadě je zde *buffer*, jenž je v řetězci postaven mezi *brokera* a *missing tradera*. Jeho úkol je ztížit odkrytí podvodu. Počty *bufferů* se mohou lišit, a to dle složitosti jednotlivých řetězců.<sup>42</sup>

Zjednodušený proces karuselového podvodu probíhá v těchto krocích:

- Podnik „A“ (*conduit company*) uskuteční dodávku osvobozenou od daně podniku „B“ (*missing trader*) z členského státu „X“ do členského státu „Y“.
- Podnik „B“, který získal zboží, aniž by odvedl DPH, je v rámci daného členského státu „Y“ prodá podniku „C“ (*broker*), od něhož získá daň, a zmizí ihned poté, aniž by daň odvedl do státní pokladny.
- Podnik „C“ si odečte DPH odpovídající jeho nákupu od podniku „B“ a distribuuje zboží v rámci trhu země „Y“, účtuje DPH.
- V některých případech za účelem skrytí vztahu mezi podniky „B“ a „C“ vstupuje mezi ně jedna či více společností „D“ (*buffer*).

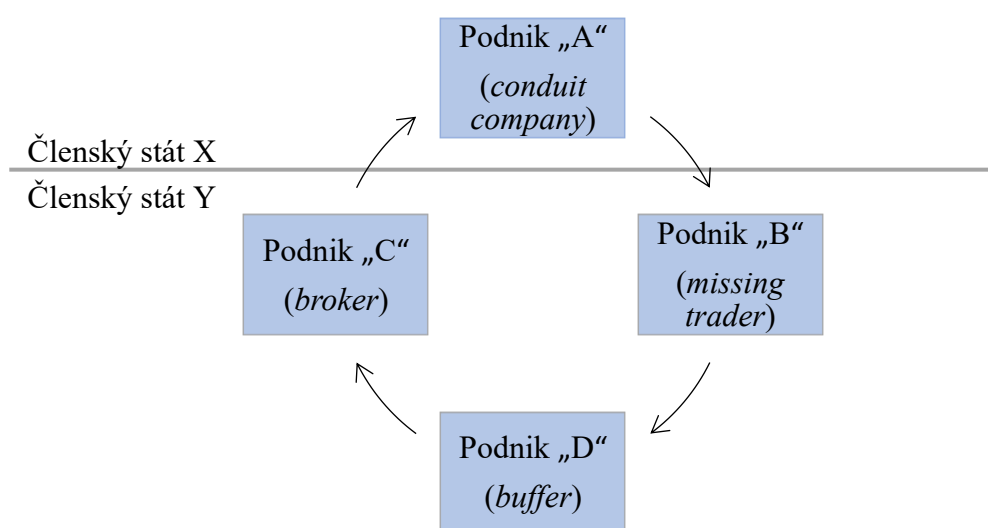
---

<sup>41</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA, Jan a KŘÍSTEK, Lukáš. *Trestní právo daňové*. 1.vydání. V Praze: C.H. Beck, 2020, s. 144–146. ISBN 978-80-7400-800-9.

<sup>42</sup> BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. 1. vydání. Praha : C.H.Beck, 2017, s. 13–14. ISBN 978-80-7400-682-1.

Řetězec nabyde podoby „kolotoče“, pokud podnik „C“ uskuteční dodání osvobozené od daně subjektu, který sídlí ve státě „X“, z něhož zboží pochází (místo toho, aby se omezil na území státu „Y“).<sup>43</sup> Dodání ovšem nemusí vždy směřovat do podniku, u kterého celý karuselový podvod začínal, tedy podniku „A“, zde se jedná o ilustrativní příklad. Nicméně klíčové je, že se dodávka zboží uskuteční přes hranice členského státu Evropské unie.

Průběh s vazbami mezi jednotlivými podniky demonstruji na následujícím schématu:



Graf č. 1, Karuselový podvod

Zdroj: Vlastní zpracování vycházející z publikace Trestní právo daňové<sup>44</sup>

<sup>43</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA, Jan a KŘÍSTEK, Lukáš. *Trestní právo daňové*. 1.vydání. V Praze: C.H. Beck, 2020, s. 143. ISBN 978-80-7400-800-9.

<sup>44</sup> *Ibid.*

### 3.1.2 Zásada nemo tenetur se ipsum accusare

Tato právní zásada má podstatný význam ve vztahu k trestnému činu zkrácení daně podle § 240 TZ, proto na tomto místě pojednám, jaký je její dopad a jak se v tomto směru vyvíjela judikatura českých soudů. Zásada zákazu donucování k sebeobvinění (latinsky: *nemo tenetur se ipsum accusare*, anglicky: *principle against self-discrimination*) nám říká, že k přiznání nesmí být obviněný žádným způsobem donucován. Mluví se o ní v souvislosti se situací, kdy dojde ze strany pachatele k zatajení příjmů, kterých bylo dosaženo trestným činem a zároveň k jejich nezdanění. Tato situace nastává zejména u příjmů z trestných činů proti majetku a trestných činů hospodářských.<sup>45</sup>

Mezi odbornou veřejností probíhaly diskuze, zda se lze dopustit trestného činu nepřiznáním příjmů dosažených z trestné činnosti v daňovém přiznání? Ve vztahu k této otázce je závěr v české i slovenské právní doktríně neměnný, nicméně jednotlivé argumentace se postupem času vyvíjí.<sup>46</sup>

Judikatura českých soudů se dříve přikláněla k odůvodnění, dle kterého zatajení příjmu z trestné činnosti nelze posuzovat jako zkrácení daně podle § 240 TZ, poněvadž činnost nebezpečná pro společnost není jednáním, z kterého by plynul příjem jako základ pro vyměření daně zákonem explicitně označené.

Soudní praxe na Slovensku na úseku správy daní si například danou tezi českých soudů, jak se stavět k zdaňování příjmů z trestné činnosti, neosvojila a prosazuje názor, že jakýkoliv zjištěný příjem u daňového subjektu se považuje za zdanitelný příjem, pokud daňový subjekt neprokáže opak. Důkazní břemeno je tedy přenesené a zůstává na daňovém subjektu, zda prokáže, že příjem pochází z trestné činnosti, čímž se vystaví nebezpečí trestního stíhání nebo zaplatí daň, která odpovídá tomuto příjmu.<sup>47</sup>

---

<sup>45</sup> MATES, Pavel a PÚRY, František. Zákaz nucení k sebeobviňování. *Bulletin advokacie*. 2019, č. 3, s. 7–13.

<sup>46</sup> GALANDOVÁ, Miriam a KAČALJAK, Matej. Zdaňovanie príjmov z trestnej činnosti. *Trestněprávní revue*. 2016, č. 10, s. 231–237.

<sup>47</sup> *Ibid.*

Na přístupu slovenských soudů lze jistě pozitivně hodnotit, že lze s největší pravděpodobností očekávat, že ve výsledku dojde k větším příjmům do státního rozpočtu, na základě vybraných daní oproti přístupu České republiky.

Novější česká soudní rozhodnutí již uvádějí jako argumentaci skutečnost, že nelze pachatele nepřímou nutit k oznámení vlastní trestné činnosti, poněvadž by to bylo v rozporu s již výše zmíněnou zásadou. Toto odůvodnění se mi jeví jako jasné pro aplikaci v praxi a souhlasím s ním, i přesto, že ve výsledku může docházet k zakrývání trestné činnosti. Dle mého soudu je důležité právní zásady, na kterých stojí právní systém, dodržovat a chování se s nimi v souladu má větší prioritu než donucování osoby k oznámení trestní činnosti.

Oproti tomu se jinak nahlíží na neoprávněné podnikání. Jde o jinou situaci než výše popsané zatajení příjmu z trestné činnosti a bude se aplikovat postup, který se objevil v rozhodnutí pod č. 41/1998- II. Sb. rozh. tr.<sup>48</sup>, dle kterého podnikání provozované bez potřebného povolení orgánu státní správy, lze posoudit jako trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, pokud pachatel zkrátí daň, kterou byl povinen odvést státu jako provozovatel podnikání. To se aplikuje v případě, že pachateli nehrozí trestní stíhání pro trestný čin neoprávněného podnikání.<sup>49</sup>

Při uplatnění této zásady, kterou lze označit jinými slovy též jako zásadu zákazu nucení k doznání vlastní trestné činnosti, musíme brát na zřetel, že se nejedná o identický pojem s povinností odepřít výpověď, podat vysvětlení ani odmítnout předložit listinu (př. když jde o zákaz poskytovat informace, které jsou utajované). Stejně tak je nutné odlišovat možnost nutit někoho k tomu, aby se dostavil k určitému úkonu (př. soud ukládá povinnost osobě, aby se dostavila k výslechu).<sup>50</sup>

---

<sup>48</sup> Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSR ze dne 24. 9. 1997, sp. zn. 2 Tzn 80/97, publikované pod č. 41/1998-II. Sb. rozh. tr.

<sup>49</sup> MATES, Pavel a PÚRY, František. Zákaz nucení k sebeobviňování. *Bulletin advokacie*. 2019, č. 3, s. 7–13.

<sup>50</sup> *Ibid.*

### **3.2 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241)**

Smyslem zavedení trestného činu neodvedení daně do českého právního řádu bylo, aby se kromě daňových podvodů sankcionovaných podle skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, dalo postihovat podle vhodné skutkové podstaty i případy, kdy daňová či jiná poplatková povinnost není skrývána, ale z různých důvodů není ze strany zaměstnavatele nebo jiného plátce zaplacená.<sup>51</sup>

Ustanovení § 241 TZ dopadá na případy, kdy zaměstnavatel nebo plátce správně vykáže určité zákonné povinnosti, ale neprovede odpovídající platbu (ať už samotné berně nebo záloh) na účet správci daně, správě sociálního zabezpečení nebo zdravotní pojišťovně. Nesplnění zákonné povinnosti musí být provedeno minimálně ve větším rozsahu, aby byla naplněna skutková podstata tohoto trestného činu, čím se rozumí částka 100.00 Kč, opět na základě výkladu dle § 138 TZ.

Velmi často k tomuto trestnému činu dochází u podniků ve špatné hospodářské situaci, které vyplácejí čisté mzdy, ale finanční prostředky odpovídající povinným odvodům místo poukázání na účet oprávněných institucí používají k hrazení jiných nákladových položek ve snaze udržet podnik v chodu. Trestné je neodvedení sražených částek za zaměstnance nebo za jinou osobu, nikoliv však neodvedení částek, které je zaměstnavatel povinen hradit sám za sebe.

Pachatelem trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby dle § 241 TZ může být pouze být fyzická nebo právnická osoba, která je zaměstnavatelem nebo plátcem (či jménem zaměstnavatele nebo plátce jedná). Jedná se o specificky vymezený subjekt ve smyslu § 114 odst. 1 TZ.<sup>52</sup>

---

<sup>51</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 253/1997 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů.

<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. 212–218. ISBN 978-80-7554-072-0.

Trestná činnost zde spočívá v opomenutí jednání (§ 112 TZ), ke kterému je zaměstnavatel či plátce ze zákona povinen. Pro dovození trestní odpovědnosti pachatele je nezbytné, aby pachatelovo jednání proběhlo vždy v příčinné souvislosti s následkem.<sup>53</sup>

Pro kompletnost lze konstatovat, že zájem chráněný touto právní úpravou je zde totožný jako u trestného činu zkrácení daně, stejně tak je nezbytné, aby pachatelovo jednání bylo úmyslné jako u předchozího trestného činu.

Co se týče souběhů s tímto trestným činem, dle odborné literatury je jednočinný souběh s trestným činem zkrácení daně vyloučen, nicméně je připouštěn vícečinný souběh, pokud by se jednalo například o jiné období či o jiné zaměstnance.<sup>54</sup>

### **3.3 Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243)**

Trestného činu nesplnění oznamovací povinnosti se dle § 243 odst. 1 TZ dopustí: „*Ten, kdo nesplní svoji zákonnou oznamovací povinnost vůči správci daně, a ohrozí tak ve větším rozsahu řádné a včasné stanovení daně jinému nebo její vymáhání od jiného.*“

Je důležité si uvědomit rozdíl oproti dvěma předešlým trestným činům, a sice že se jednání ve skutkové podstatě tohoto trestné činu nedotýká ostatních povinných plateb, jedná se skutečně jen o daňové řízení.

Oznamovací povinností se rozumí taková povinnost, jenž je uložena zákonem, nikoli nižším právním předpisem.

---

<sup>53</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. 210–211. ISBN 978-80-7554-072-0.

<sup>54</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA, Jan a KRÍSTEK, Lukáš. *Trestní právo daňové*. 1.vydání. V Praze: C.H. Beck, 2020, s. 96. ISBN 978-80-7400-800-9.

K naplnění skutkové podstaty tohoto trestného činu je dále zapotřebí, aby jednání pachatele bylo zahrnuto zaviněním alespoň ve formě nepřímého úmyslu podle § 15 odst. 1 písm. b) TZ<sup>55</sup>, dle kterého: „*Pachatel věděl, že svým jednáním může takové porušení nebo ohrožení způsobit, a pro případ, že je způsobí, byl s tím srozuměn.*“

V jakých případech by mohlo k nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení dojít? Vždy úmyslným neoznámením v zákonném termínu, dále neoznámením na výzvu správce daně, oznámením nepravdivých údajů i oznámením tak pozdě, že již byly stanovení nebo výběr daně ohroženy.

A na jaké všechny subjekty se může zákonná oznamovací povinnost vztahovat? Zmíněná zákonná oznamovací povinnost nemusí dopadat jen na daňové subjekty, ale k výzvě správce daně i na veřejné instituce, banky a další subjekty.<sup>56</sup> Z toho vyplývá, že se jedná o subjekt speciální, jehož zvláštní vlastností je jeho zákonem uložená povinnost informovat správce daně. Dále je evidentní, že pachatelem může být jakákoliv fyzická nebo právnická osoba, která ovšem musí být osoba odlišná od poplatníka nebo plátce konkrétní daně.<sup>57</sup>

---

<sup>55</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. 215. ISBN 978-80-7554-072-0.

<sup>56</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA, Jan a KRÍSTEK, Lukáš. *Trestní právo daňové*. 1.vydání. V Praze: C.H. Beck, 2020, s. 97. ISBN 978-80-7400-800-9.

<sup>57</sup> ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl*. 2. vydání, Praha: C.H. Beck, 2012, s. 2467. ISBN 978-80-7400-428-5.



### 3.4 Zánik trestní odpovědnosti u trestných činů daňových

Mezi důvody zániku trestní odpovědnosti spadá jednak promlčení trestní odpovědnosti a také účinná lítost, jenž nalezneme na různých místech v právních předpisech, existují následující případy:

- ustanovení o účinné lítosti § 33 trestního zákoníku,
- zvláštní ustanovení o účinné lítosti § 242 trestního zákoníku,
- účinná lítost dle daňového řádu – prolomení prekluzivní lhůty,

přičemž vždy záleží na tom, o jaký konkrétní trestný čin se jedná, abychom byli schopni vyhodnotit, která z výše uvedených variant bude relevantní.

U trestného činu zkrácení daně podle § 240 TZ, nelze uplatnit zvláštní ustanovení o účinné lítosti § 242 TZ určený pro trestný čin neodvedení daně podle § 241 TZ, ale použije se institut obecné účinné lítosti ve smyslu § 33 TZ. Tento závěr je mimo jiné zmíněn v judikatuře Nejvyššího soudu České republiky.<sup>58</sup>

Dle slov zákona trestní odpovědnost pachatele trestného činu zkrácení daně zaniká, jak je uvedeno v § 33 TZ, když pachatel dobrovolně:

- a) zamezí škodlivému následku či napraví škodlivý následek trestného činu, nebo
- b) učiní oznámení o trestném činu v době, kdy škodlivému následku může být ještě zabráněno, státnímu zástupci či policejnímu orgánu, voják může místo toho učinit oznámení nadřízenému.

Z judikatury Nejvyššího soudu ČR taktéž vyplývá, že podmínky účinné lítosti dle § 33 TZ (tedy v případě trestného činu zkrácení daně podle § 240 TZ) mohou být naplněny i ve chvíli, kdy finanční úřad již učinil u daňového subjektu první poznatek o podezřelé činnosti, který ovšem nestačil k závěru, že byl spáchán trestný čin, nicméně může být podnětem k dalším úkonům ze strany finančního úřadu, např. k provedení daňové kontroly, a to za předpokladu, že pachatel přikročí k napravení škodlivého následku trestného činu bezprostředně poté. Pokud pachatel napravil škodlivý následek

---

<sup>58</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 19. 10. 2006, sp. zn. 15 Tdo 756/2006, publikované pod č. 45/2007 Sb. rozh. tr.

trestného činu ještě v době, kdy mu trestní stíhání bezprostředně prozatím nehrozilo, pak dobrovolnost jeho jednání ve smyslu § 33 TZ není vyloučena, a to i přesto, že jeho chování pramenilo ze strachu před trestním stíháním (nicméně ne pod vlivem konkrétně již hrozícího či zahájeného trestního stíhání).<sup>59</sup>

Ze znění zvláštního ustanovení o účinné lítosti § 242 TZ oproti tomu vyplývá, že trestní odpovědnost za trestný čin dle § 241 TZ zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlášovat rozsudek. Z toho lze vyvodit, že splnění uvedené zákonné povinnosti se jeví pro zákonodárce jako důležitější než samotné potrestání pachatele, vzhledem k tomu, jaký je mu ponechán prostor splnit svou povinnost.

I přesto, že zákon hovoří v této oblasti jasně, nález Ústavního soudu České republiky ze dne 28. července 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/08<sup>60</sup> v rozporu s textem zákona zastává stanovisko, dle kterého je nepřijatelné, že lhůty pro uplatnění účinné lítosti pro trestný čin zkrácení daně a trestný čin neodvedení daně jsou natolik odlišné. Čímž zpochybnil všechn dřívější výklad účinné lítosti, který obecné soudy k trestnému činu zkrácení daně v minulosti vydaly. Tímto soudním rozhodnutím bylo dovozeno, že k naplnění podmínek účinné lítosti u trestného činu zkrácení daně dojde, i pokud zkrácená daň není uhrazena dobrovolně, ale dojde k zaplacení daně do okamžiku, kdy soud prvního stupně počne vyhlášovat rozsudek, jak je uvedeno v § 242 TZ. Svůj závěr odůvodnil tím, že pojem „neodvedení“ vnímá jako terminologicky širší než pojem „zkrácení“. Jako další argument uvedl, že ustanovení § 33 TZ neobsahuje lhůtu pro projevení účinné lítosti.

Proti tomuto výkladu se ovšem po čase vymezil Nejvyšší soud České ve svém usnesení ze dne 29. 3. 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012<sup>61</sup>, kde se opět vrátil k předchozí interpretaci soudů, která dlouhodobě převládala a spočívala v tom, že pachatel může dosáhnout zániku trestní odpovědnosti za trestný čin zkrácení daně v případě, že splní daňovou

---

<sup>59</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 11. 1. 2001, sp. zn. 7 Tz 289/2000, publikované pod č. 35/2001 Sb. rozh. tr.

<sup>60</sup> Nález Ústavního soud ze dne 28. 7. 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/08, publikovaný pod č. 170/2009 Sb. n. u. ÚS.

<sup>61</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 29. 3. 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012, publikované pod č. 29/2013 Sb. rozh. tr.

povinnost dobrovolně. Nicméně toto rozhodnutí se nikterak nevypořádává s opačnou argumentací jemu předcházejících soudních rozhodnutí, což porušuje zásadu uvedenou v § 13 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „OZ“), dle které mají soudy posuzovat stejné případy obdobně. V pozdější judikatuře Nejvyššího soudu České republiky je již konstatováno, že Ústavní soud České republiky odlišně nazírá na zákonné znaky pojmů „zkrácení“ a „neodvedení“ u daňových trestných činů.<sup>62</sup>

### **Účinná lítost u pokračujících daňových trestných činů**

V situaci, kdy obviněný ze spáchání pokračující daňového trestného činu ve snaze dosáhnout zastavení trestního stíhání pro jeden konkrétní z jeho dílčích útoků, uhradí příslušným orgánem evidovaný dluh ve vztahu k tomuto útoku v plném rozsahu, si lze klást otázku, zda by bylo možné rozhodnout o zastavení trestního stíhání podle § 172 odst. 1 písm. f) TŘ. V případě, kdy z hmotněprávního hlediska všechny tři dílčí útoky tvoří jeden pokračující trestný čin, nicméně byl uhrazen dluh vzniklý pouze jedním z útoků, k zániku trestnosti nedojde, když zákonná povinnost odvést některou z plateb byla splněna jen z části.<sup>63</sup>

Ke stejnému závěru dospívá i Nejvyšší soud České republiky v souboru trestních rozhodnutí TR NS 45/2008-T 1090, kdy je řečeno, že pachatel musí odvést dotčené platby za celé období, pro něž soud zjišťuje jeho trestní odpovědnost, tedy období vymezené žalovaným skutkem. V komentáři k trestnímu zákoníku Šámala a jeho kolektivu se navíc dočteme, že k uplatnění účinné lítosti nestačí ani pouhý slib, že dojde k zaplacení těchto povinných plateb v budoucnu.<sup>64</sup>

---

<sup>62</sup> PELC, Vladimír. Účinná lítost u trestného činu zkrácení daně a aktuální stav judikatury. *Bulletin advokacie*. 2014, č. 4, s. 34–38.

<sup>63</sup> ŽĎÁRSKÝ, Zbyněk. K účinné lítosti u pokračujících daňových trestných činů. *Trestněprávní revue*. 2011, č. 1, s. 1–8.

<sup>64</sup> ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl*. 2. vydání, Praha: C.H. Beck, 2012, s. 2235. ISBN 978-80-7400-428-5.

## 4 Spojitost mezi trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a dalšími trestnými činy

Tato kapitola si dává za cíl věnovat se zejména vztahu mezi trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240 TZ) a vybranými trestnými činy, kterými jsou podvod (§ 209 TZ), zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254 TZ) a v neposlední řadě účast na organizované zločinecké skupině (§ 361 TZ). Předmětem tedy nebude podrobnější rozbor daných skutkových podstat trestných činů, jelikož to není záměrem předkládané práce.

### 4.1 Podvod (§ 209)

Abychom byli schopni určit, podle kterého ustanovení postihneme konkrétní jednání, je důležité pochopit vzájemný vztah trestných činů proti majetku a trestných činů hospodářských.

Otázkou tedy je, zda je jedno vůči druhému ve vztahu speciality či zda je možný jednočinný souběh trestného činu hospodářského a majetkového. Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 TZ je zpravidla zvláštním případem podvodného jednání, ale nekvalifikuje se jako podvod podle ustanovení § 209 TZ.<sup>65</sup> Jinými slovy lze říci, že zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby § 240 TZ je v poměru speciality vůči trestnému činu podvodu § 209 TZ. Nemělo by tedy dojít k jednočinnému souběhu trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby spolu trestným činem podvodu.<sup>66</sup>

Rozdíl mezi trestnými činy proti majetku a trestnými činy hospodářskými můžeme spatřovat v tom, že trestní odpovědnost za trestné činy proti majetku není podmíněna návazností na mimotrestní právní úpravu do takové míry, jako je tomu u trestných činů hospodářských.<sup>67</sup>

---

<sup>65</sup> PÚRY, František. Možnosti a výhledy trestněprávní ochrany podnikatelských vztahů ustanoveními o trestných činech proti majetku. *Právní rozhledy*. 2000, č. 9, s. 377–385.

<sup>66</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA, Jan a KRÍSTEK, Lukáš. *Trestní právo daňové*. 1.vydání. V Praze: C.H. Beck, 2020, s. 99. ISBN 978-80-7400-800-9.

<sup>67</sup> PÚRY, František, ŠÁMAL, Pavel a SOTOLÁŘ, Alexandr. Některá východiska pro právní kvalifikaci finanční kriminality. *Právní rozhledy*. 1998, č. 12, s. 590.

## 4.2 Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254)

Trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění dle § 254 TZ je subsidiární vůči zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 TZ.<sup>68</sup>

Z jeho znění lze též dovodit, že se jedná o trestný čin ohrožovací. Trestní zákoník v § 254 zakotvuje, že trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění se dopustí ten, kdo nevede účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, ač je k tomu podle zákona povinen a „ohrozí“ tak majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně.

Následující usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 16. 4. 2003, sp. zn. Tdo 362/2003 je v souladu s právní naukou ohledně vzájemného vztahu ohrožovacího a poruchového deliktu. Základní skutková podstata trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 TZ je deliktem ohrožovacím a nevyžaduje se vznik škody nebo zkrácení daně. Ve vztahu k včasnému a řádnému vyměření daně je zde postihováno v podstatě jednání přípravného charakteru, které může pouze směřovat ke zkrácení daně ve smyslu § 240 odst. 1 TZ. Dojde-li pak skutečně ke zkrácení daně, skutek se posoudí jen jako poruchový trestný čin podle § 240 odst. 1 TZ a nikoli též jako ohrožovací trestný čin podle § 254 odst. 1 TZ.<sup>69</sup>

Jednočinný souběh trestných činů zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 TZ a zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 TZ je vyloučen.

Nabízí se otázka, zda bychom zde mohli analogicky použít závěr z judikatury k § 240 TZ, který by říkal, že není možný trestní postih podle § 254 odst. 1 TZ v případě, že je páchán trestný čin nepřiznáním příjmů z trestné činnosti. Daný právní názor nelze ovšem uplatňovat, a to i přesto, že se pachatel pokoušel zakrývat trestný čin machinacemi

---

<sup>68</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA, Jan a KŘÍSTEK, Lukáš. *Trestní právo daňové*. 1.vydání. V Praze: C.H. Beck, 2020, s. 99–100. ISBN 978-80-7400-800-9.

<sup>69</sup> DRAŠTÍK, Antonín. Z trestní judikatury Nejvyššího soudu. *Trestněprávní revue*. 2003, č. 12, s. 373–377.

v účetnictví. Tento závěr byl potvrzen na základě rozhodnutí Nejvyššího soudu, z něž je jasné, že souběh trestného činu zkrácení údajů o stavu hospodaření a jmění s trestným činem zpronevěry není vyloučen, a to ani za situace, kdy bylo smyslem zařazení nepravdivých nebo zkreslených účetních dokladů do účetnictví podnikatelského subjektu zakrýt pachatelovu zpronevěru peněz tohoto subjektu.<sup>70</sup>

### 4.3 Účast na organizované zločinecké skupině (§ 361)

Jako poslední z vybraných trestných činů uvedu do souvislosti trestný čin účasti na organizované zločinecké skupině dle § 361 TZ spolu s trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 TZ. Kromě skutečnosti, že daňové trestné činy jsou typicky páchány se zapojením úředníků veřejné správy, tak zde též bývá registrována vysoká míra organizovanosti pachatelů.<sup>71</sup> Jako příklad lze uvést karuselový podvod, u kterého typicky někdo shání bílé koně do vedení korporací, někdo rozhoduje o jednotlivých obchodech mezi korporacemi, někdo obsluhuje bankovní účty, přes které se peníze vyvádějí ven atd. Taková skupina, pokud funguje dlouhodobě, může naplňovat definici organizované zločinecké skupiny.

Vedle použití vyšší trestní sazby v kvalifikované skutkové podstatě u zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby podle § 240 odst. 3 písm. b) TZ, pak může mimo jiné nastoupit navíc odpovědnost za trestný čin účasti na organizované zločinecké skupině dle § 361 TZ, což bude mít opět za následek zvýšení trestu, jelikož je spáchání více trestných činů současně přitěžující okolnost dle § 42 písm. n) TZ.<sup>72</sup>

---

<sup>70</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 31. 5. 2006, sp. zn. 5 Tdo 629/2006, publikované pod č. T 908 v sešitu 27 Souboru trestních rozhodnutí Nejvyššího soudu, který vydalo Nakladatelství C.H. Beck, Praha 2006.

<sup>71</sup> KOCINA, Jan. Příprava zkrácení daně. *Bulletin advokacie*. 2016, č. 9, s. 24–27.

<sup>72</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA, Jan a KŘÍSTEK, Lukáš. *Trestní právo daňové*. 1.vydání. V Praze: C.H. Beck, 2020, s. 102. ISBN 978-80-7400-800-9.

## 5 Oblast prevence daňových úniků a zvýšení efektivity kontroly plnění daňových povinností

Daňové nedoplatky právnických osob tvoří podstatnou část výkonu vymáhací činnosti Finanční správy České republiky. Z jakých důvodů dochází k nedobytnosti daňových nedoplatků právnických osob?

*„Mezi základní příčiny nedobytnosti dlouhodobě náleží nemajetnost dlužníků (daňových subjektů), dále nemožnost dohledání majetku dlužníků, zánik daňového subjektu bez právního nástupce, vysoký počet společností, které se dostávají do likvidace či insolvence. Vliv na vymahatelnost mají též účelové převody majetku daňových subjektů na jiné osoby ještě před vznikem nedoplatku, dále vykazování fiktivní ekonomické činnosti společností, které nevlastní žádný majetek apod. Příčiny nevymahatelnosti pohledávek lze spatřovat také v druhotné platební neschopnosti daňových subjektů a v podvodném jednání daňových subjektů s cílem získat majetkový prospěch. Problematické jsou také nekontaktní právnické osoby bez reálného sídla, respektive se sídlem, kde je na jedné adrese evidováno množství dalších subjektů.“<sup>73</sup>*

Ve výzkumu ekonomické kriminality, který provedl Institut pro kriminologii a sociální prevenci Praha, se prokázalo, že především ve firmách je příčinnou páčání této trestné činnosti selhání kontrolního systému. V řadě případů existují signály, že je nebo může být páčána trestná činnost (jsou patrné podezřelé aktivity, porušování norem, zjevně problematická finanční situace pachatele či firmy), ale okolí pachatele či pachatelů na tyto signály z různých důvodů nereaguje a umožňuje tak její pokračování nebo rozvinutí. Dále se potvrdilo, že porušování netrestních norem (jako jsou například zákon o účetnictví, o investičních společnostech, o cenných papírech atd.) je v hospodářském životě poměrně časté a současně nedostatečně kontrolované a sankcionované.<sup>74</sup>

---

<sup>73</sup> KUŽELÍK, Václav. Uplatňování daňových nedoplatků v adhezním řízení aneb zamyšlení nad jedním přelomovým judikátem Nejvyššího soudu. *Trestní právo*. 2020, č. 1, s. 17–27.

<sup>74</sup> NETT, Alexander. Nové jevy v hospodářské kriminalitě. *Sborník z mezinárodní konference konané na Právnické fakultě MU v Brně v únoru 2005*. Brno: Masarykova univerzita, 2005, s. 215–217. ISBN 80-210-3831-4.

Když víme, jaké jsou nejčastější příčiny nedobytnosti daňových nedoplatků a páchání této trestné činnosti, jaká protiopatření v reakci na to zavádí Česká republika, aby daňovým únikům předešla?

## 5.1 Protiopatření České republiky

Z výše zmíněného výzkumu vyplývá, že rozhodujícím nástrojem prevence je kvalitní mimotrestní legislativní rámec. Svou významnou roli hrají i takové faktory jako dostatečné kontrolní mechanismy a kvalitní státní aparát.<sup>75</sup>

Mezi opatření, jenž pomáhají ke zvýšení efektivity kontroly plnění daňových povinností, patří kupříkladu:

- kontrolní hlášení DPH,
- mechanismus přenesení daňové povinnosti neboli *reverse-charge*,
- elektronická evidence tržeb (dále jen „EET“),
- institut povinných kaucí pro distributory pohonných hmot či distributory lihu, které únikům částečně též zamezují.

V následujících oddílech se věnuji konkrétně kontrolnímu hlášení DPH a *reverse-charge*.

### 5.1.1 Kontrolní hlášení DPH

Zavedení kontrolního hlášení DPH (upraveného v § 101c a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) je snahou Ministerstva financí ČR a Finanční správy ČR o řešení závažné situace s daňovými úniky v oblasti DPH. Smyslem je umožnit správci daně získat informace o transakcích realizovaných plátcí a ve spojení s dalšími údaji identifikovat riziková spojení osob odčerpávající neoprávněné finanční prostředky. Mechanismus systému kontrolních hlášení je založen na tom, že plátcí vykazují v dané struktuře údaje o zásadních plnění z hlediska správy daně, tyto údaje správce daně navzájem porovnává a spojuje formou „párování“ jednotlivých kontrolních hlášení.

---

<sup>75</sup> NETT, Alexander. Nové jevy v hospodářské kriminalitě. *Sborník z mezinárodní konference konané na Právnické fakultě MU v Brně v únoru 2005*. Brno: Masarykova univerzita, 2005, s. 215–217. ISBN 80-210-3831-4.



Předkládání kontrolních hlášení je v měsíční frekvenci, což je klíčové pro rychlé získávání údajů a efektivitu systému kontrolních hlášení.<sup>76</sup>

I přes dodatečnou zvýšenou administrativní zátěž podnikatelů, která se zavedením tohoto opatření nastala, věřím, že celospolečenský přínos z vyššího výběru daní bude odpovídající a míra závažnosti daňových úniků postupem času klesne.

### 5.1.2 Reverse-charge mechanismus v České republice

Mechanismus přenesení daňové povinnosti (neboli *reverse-charge*) je konstrukcí, jenž má za cíl odstranit možnost vzniku tzv. kolotočového podvodu tím, že zamezí finančním převodům mezi plátcí a správcem daně.

Jak daný mechanismus funguje? Je založen na principu, že povinnost přiznat daň z přidané hodnoty se přesouvá z poskytovatele plnění na jeho příjemce. Situace je řešena tak, že poskytovatel vystaví fakturu bez daně z přidané hodnoty a příjemci vzniká povinnost přiznat a odvést daň na výstupu a zároveň mu vzniká právo na uplatnění nároku na odpočet.

V současné době Česká republika aplikuje režim *reverse-charge* trvalý a dočasný. Výčet trvalého použití režimu přenesení daňové povinnosti v různých sektorech ekonomiky nalezneme v § 92b a násl. zákona o dani z přidané hodnoty. Jako příklad lze zmínit dodání zlata, převod povolenek na emise skleníkových plynů, poskytnutí stavebních nebo montážních prací či též obchody za více než 100.000 Kč v případě mobilních telefonů, tabletů a laptopů.

Dočasné použití režimu přenesení daňové povinnosti je vymezeno v § 92f zákona o dani z přidané hodnoty. Dodání zboží nebo poskytnutí služby, které do tohoto režimu spadají, jsou uvedeny v příloze č. 6 již zmíněného zákona, přičemž jejich plátce použije režim přenesení daňové povinnosti, pokud tak vláda stanoví nařízením.

---

<sup>76</sup> MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY, *Ministerstvo financí a Finanční správa vysvětlují důvody pro zavedení kontrolního hlášení* [online]. 7. 11. 2014 [cit. 5. 10. 2021]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/ministerstvo-financi-a-financni-sprava-v-19662>

V § 92g zákona o dani z přidané hodnoty je zakotven mechanismus rychlé reakce, který je uplatněn v případě, že vláda tak stanoví nařízením a Evropská komise za účelem boje proti náhlým a rozsáhlým daňovým podvodům potvrdí, že proti použití režimu přenesení daňové povinnosti nemá námítky.

Dočasně do 30. června 2022 byl schválen též tzv. plošný *reverse-charge* mechanismus, který byl zaveden ze strany Rady ministrů financí a hospodářství zemí EU (ECOFIN). Dle této povolené výjimky by měli v České republice podléhat mechanismu *reverse-charge* veškerá zdanitelná plnění u zboží a služeb u jednotlivých transakcí nad 17.500 EUR (což činí v přepočtu cca 450.000 Kč). Nicméně pro jeho uplatnění je nutné jej nejprve promítnout do národní legislativy, tedy do zákona o dani z přidané hodnoty. V současné chvíli Ministerstvo financí ČR uvažuje o jeho zavedení až poté, co se podaří prodloužit jeho použití.<sup>77</sup>

### 5.1.3 Tzv. Daňová Kobra

Kromě dostatečných opatření je důležité mít i kvalitní státní aparát, kam mimo jiné spadá i Daňová Kobra, jedná se o společný tým Národní centrály proti organizovanému zločinu, Generálního ředitelství cel a Generálního finančního ředitelství. Členové týmu společně bojují proti daňovým únikům a daňové kriminalitě, zejména v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřební daně.<sup>78</sup>

Tým Daňové kobry funguje na principu kooperace mezi policisty, celníky a specialisty finanční správy. Do konce roku 2014 byla Daňová Kobra v provozu jen na centrální úrovni, kdy mezi sebou spolupracovali specialisté tehdejšího Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality (od 1. srpna 2016 Národní centrály proti organizovanému zločinu), Generálního ředitelství cel a Generálního finančního ředitelství.

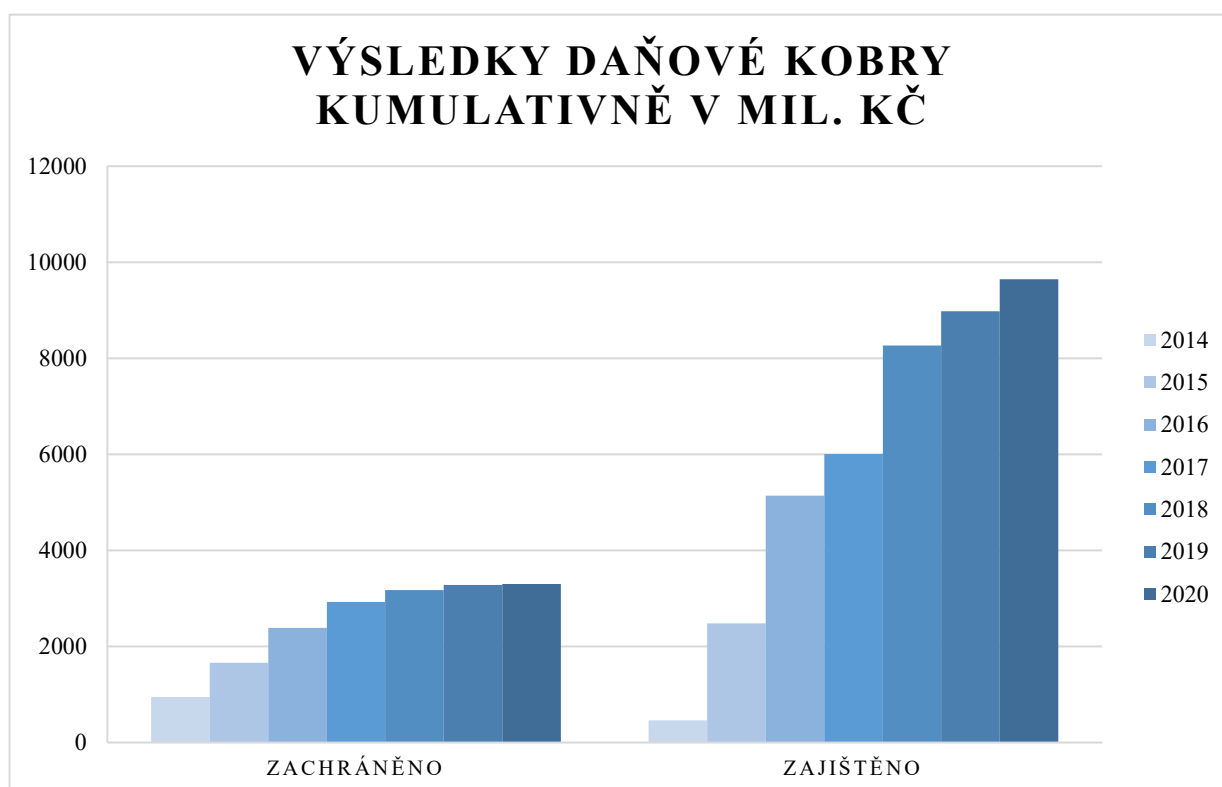
---

<sup>77</sup> KLEINOVÁ, Andrea. *Jaký bude osud tzv. plošného reverse charge mechanismu?* [online]. 18. 1. 2020 [cit. 5. 10. 2021]. Dostupné z: <https://www.crowe.com/cz/cs-cz/news/crowe-news-january-2020/reverse-charge-mechanism>

<sup>78</sup> FINANČNÍ SPRÁVA, *Daňová kobra* [online]. [cit. 12. 7. 2021]. Dostupné z: <https://www.danovakobra.cz>

Zásluhou postupného vývoje na začátku roku 2015 spolu začaly spolupracovat navíc i regionální orgány finanční a celní správy s krajskými policejními ředitelstvími. Od této doby se projekt dělí na Centrální Kobru a Regionální Kobru. Tento vývoj, kdy došlo k rozšíření Daňové kobry o její regionální větve, vnímám velmi kladně, jistě to do budoucna ve velké míře přispěje k úspěšnému boji s daňovými úniky. Tomu nasvědčují i dosavadní výsledky její činnosti. Daňová kobra za 7 let své existence, tedy od roku 2014, zachránila státu 13 miliard korun.<sup>79</sup>

Na grafickém znázornění je vidět, jak výsledky postupem času přicházely:



Graf č. 2, Výsledky Daňové Kobry kumulativně v mil. Kč

Zdroj: Vlastní zpracování vycházející z tiskové zprávy Ministerstva financí a Ministerstva vnitra<sup>80</sup>

Částky uvedené v levé polovině grafu jsou zachráněny mimo trestní řízení, resp. před jeho zahájením (např. daňové řízení). Oproti tomu částky vpravo jsou zajištěné hodnoty v rámci trestního řízení.

<sup>79</sup> MINISTERSTVO VNITRA ČESKÉ REPUBLIKY, *Daňová Kobra zachránila státu už 13 miliard* [online]. 22. 4. 2021 [21. 7. 2021]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2021/danova-kobra-zachranila-statu-uz-13-mili-41556>

<sup>80</sup> *Ibid.*

## 5.2 Protiopatření Evropské unie

Ze strategie daňové politiky EU vychází kromě snahy o odstranění daňových překážek pro přeshraniční hospodářskou činnost, také boj proti daňovým únikům a podpora širší spolupráce mezi daňovými správami při zajišťování kontroly v boji proti podvodům. Ačkoli pravomoc zavádět, odstraňovat nebo upravovat daně zůstává v rukou členských států, přičemž Evropská unie má jen omezenou působnost. Stejně jako daňový systém tak právní úprava daňových trestných činů náleží do působnosti každého státu a zatím například neodrážejí potřeby širšího společenství Evropské unie.<sup>81</sup>

V posledních letech začíná být téma boje proti daňovým podvodům v Evropské unii čím dál tím větší prioritou. Nasvědčuje tomu i skutečnost, že v Evropském parlamentu je od září 2020 nově zřízen stálý podvýbor pro daňové záležitosti, jeho hlavní úlohou je pomoci hospodářskému a měnovému výboru s problémy v oblasti daní. Zaobírá se rovněž bojem proti daňovým podvodům, daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem. V neposlední řadě se zabývá též finanční transparentností v oblasti daní.<sup>82</sup>

Kromě již zmíněného podvýboru vznikají v rámci boje proti daňovým únikům různé iniciativy. Mezi souborem iniciativ nalezneme kupříkladu „Balíček v oblasti daňové transparentnosti“ ze dne 18. března 2015, ten má za cíl, jak již název napovídá, zlepšení transparentnosti, ale i spolupráce mezi členskými státy ohledně jejich přeshraničních daňových rozhodnutí. Jako další z iniciativ, které byly v posledních letech předloženy, lze alespoň jmenovitě zmínit „Akční plán pro zdanění právnických osob“, „Balíček proti vyhýbání se daňovým povinnostem“ a „Akční plán v oblasti DPH“.

Jednou z nejnovějších iniciativ je „Balíček týkající se DPH v oblasti jednotného digitálního trhu“ ze dne 1. prosince 2016, kromě jeho cíle modernizovat DPH pro přeshraniční elektronický obchod se soustředí na reformu DPH a ukončení „kolotočových

---

<sup>81</sup> EVROPSKÝ PARLAMENT, *Obecná daňová politika* [online]. 2021 [6. 11. 2021]. Dostupné z: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/cs/sheet/92/obecna-danova-politika>

<sup>82</sup> EVROPSKÝ PARLAMENT, *Daňová politika: Jak EU předchází daňovým podvodům?* [online] 22. 4. 2021 [3. 11. 2021]. Dostupné z: <https://www.europarl.europa.eu/news/cs/headlines/priorities/dane/20210415STO02118/danova-politika-jak-eu-predchazi-danovym-podvodum>

podvodů“. Nový systém DPH má být lépe zabezpečen proti podvodům a má odpovídat současné digitální a mobilní ekonomice.<sup>83</sup> Vnímám jako důležité, aby právní úprava a systém DPH v sobě odrážely nejnovější technologický vývoj, jedině tak je možné odhalit i tu nejpropracovanější trestnou činnost.

Od 1. ledna 2018 vstoupila v platnost nová pravidla, která zavazují členské státy, aby daňovým orgánům zpřístupnily údaje shromážděné v rámci právních předpisů proti praní peněz. Nová pravidla poskytnou daňovým orgánům možnost reagovat co nejdříve, a hlavně efektivně na případy daňových úniků a vyhýbání se daňovým povinnostem a bojovat proti strukturám typu, na něž upozorňují kupříkladu dokumenty Paradise Papers.<sup>84</sup>

V další části této podkapitoly se zaměřím na jednotlivé nástroje práva Evropské unie pro potírání daňových úniků. Můžeme je rozdělit na nástroje dovozené rozhodovací praxí Soudního dvora Evropské unie a nástroje pozitivněprávní. Jedná se o nástroje, které se využívají v oblasti daně z přidané hodnoty.

---

<sup>83</sup> EVROPSKÝ PARLAMENT, *Obecná daňová politika* [online]. 2021 [6. 11. 2021]. Dostupné z: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/cs/sheet/92/obecna-danova-politika>

<sup>84</sup> EVROPSKÝ PARLAMENT, *Obecná daňová politika* [online]. 2021 [6. 11. 2021]. Dostupné z: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/cs/sheet/92/obecna-danova-politika>

### 5.2.1 Nástroje dovozené rozhodovací praxí SDEU

Jedná se o nástroje založené na principech práva Evropské unie, které dovedl svou judikaturou Soudní dvůr Evropské unie.

#### **Teorie pravomoci odmítnout přiznat nárok na odpočet**

První nástroj umožňuje správci daně odmítnout přiznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, pokud osoba povinná k dani věděla anebo vědět měla a mohla, že se svou transakcí účastní řetězce stíženého podvodem, a zároveň nepřijala veškerá opatření, která po ní mohou být rozumně požadována.<sup>85</sup>

Nevýhodou tohoto nástroje je, že důkazní břemeno je na straně správce daně, který musí prokázat, že daňový subjekt naplnil vědomostní test o existenci daňového úniku v obchodním řetězci. Čímž se rozumí, že je na správci daně, aby prokázal, že objektivní skutečnosti případu indikovaly možné zapojení osoby povinné k dani v podvodné transakci.

Pro osobu povinnou k dani jsou při posuzování vědomostního testu o jejím zapojení do podvodné transakce rozhodné pouze okolnosti týkající se plnění uskutečněných v předešlé fázi obchodního řetězce, nikoliv ty následující.<sup>86</sup> Zároveň se posuzuje, zda přijatá opatření osoby povinné k dani byla na ní rozumně požadovatelná vzhledem ke konkrétnímu případu.

---

<sup>85</sup> Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 7. 2006, Axel Kittel v Belgian State and Belgian State v. Recolta Recycling SPRL, spojené věci sp. zn. C-439/04 a C-440/04, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-06161.

<sup>86</sup> WOLF, Redmar. Mecsek-Gabona: The Final Step of the ECJ' s Doctrine on Reliance on EU Law for Abusive or Fraudulent Ends in the Context of Intra-Community Transactions. *International VAT monitor*. 2013, č. 5, s. 283.

### **Princip zákazu zneužití práva**

Druhým nástrojem je právní princip, který slouží jako *ultima ratio* k dosažení účelu daňového práva, za tento účel lze považovat relativní spravedlnost mezi osobami povinnými k dani. Abychom prověřili, zda konkrétním jednáním bylo právo zneužito či nikoliv, použijeme tzv. „*Two limb test*“.<sup>87</sup> Jeho kritéria vychází z bodu 85 rozhodnutí Halifax, které říká, že pro zjištění existence zneužití je jednak nezbytné, aby:

- „*výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanovením šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici, bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními,*
- *kromě toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění“.*<sup>88</sup>

Navazující judikatura Soudního dvora Evropské unie rozhodnutím Part Service<sup>89</sup> rozvinula zmíněný tzv. „*Two limb test*“ o vytyčení mezi zneužití práva, pokud existují v konkrétní věci hospodářské důvody nesouvisející se zneužitím práva.

---

<sup>87</sup> MURRAY, Rebecca. *Tax avoidance*. 1. vydání. London: Sweet & Maxwell Limited, 2012, s. 247. ISBN 978-1-84703-774-9.

<sup>88</sup> Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 2. 2006 ve věci Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd a County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise, sp. zn. C-255/02, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-01609.

<sup>89</sup> Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 2. 2008 ve věci Ministero dell’Economia e delle Finanze v. Part Service Srl, sp. zn. C-425/06, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí 2008, vložka I-00897.

## 5.2.2 Pozitivněprávní nástroje

Následující nástroje jsou výslovně upravené směrnicí 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o společném systému DPH“).

### „Ručení“ v oblasti daně z přidané hodnoty

Článek zakotvující „ručení“ v oblasti DPH umožňuje ve specifických případech stanovit, že DPH je povinna uhradit i jiná osoba, než osoba povinná k této dani, bez ohledu na daňový status této osoby.<sup>90</sup> Nalezneme ho v článku 205 směrnice o společném systému DPH, kam bylo převzato z článku 21 odst. 3 šesté směrnice<sup>91</sup>.

Výsledkem české transpozice jmenovaného článku směrnice o společném systému DPH je pak dvojí typ ručení. Prvním typem je ručení oprávněného příjemce, jenž je upraven v § 108a zákona o dani z přidané hodnoty. Druhý typ představuje ručení příjemce zdanitelného plnění zakotvené v § 109 zákona o dani z přidané hodnoty.

### Režim přenesené daňové povinnosti (*reverse-charge*)

Základní vymezení a také to, jak tento instrument funguje, je již uvedeno v části věnované opatřením zavedených ze strany České republiky. Obecnou právní úpravu režimu přenesení daňové povinnosti na úrovni práva Evropské unie nalezneme ve směrnici o společném systému DPH. Článek 199 této směrnice opravňuje členské státy přijmout *reverse-charge* a tím stanovit, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, již je dodáno některé z taxativně stanoveného zboží nebo ji byla poskytnuta některá z uvedených služeb, přičemž o takovém postupu jsou členské státy Evropské unie povinny informovat výbor pro daň z přidané hodnoty (dle čl. 199 odst. 4 směrnice o společném systému DPH).

---

<sup>90</sup> TERRA, Ben a KAJUS, Julie. *A Guide to the European VAT Directives. Introduction to European VAT*. 1. vydání. Amsterdam: IBFD, 2011, s. 1178. ISBN 978-90-8722-091-4.

<sup>91</sup> Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu.



## 6 Trestněprávní postih daňových trestných činů

Již staří Římané vyznávali zásadu „*impunitas semper ad deteriora invitata*“ neboli „*beztrestnost vždy láká k horšímu*“.<sup>92</sup> Proto je důležité stanovit patřičný postih, který bude plnit svůj zamýšlený účel. V trestním právu je účelem trestu, aby byl nejen represivní, ale též výchovný.

Pokud je dopad daňové kriminality natolik závažný, že sankce ze strany finanční správy není dostatečná, je případ předán orgánům činným v trestním řízení. Z § 8 odst. 1 poslední věty TŘ plyne, že státní orgány jsou povinny neprodleně oznamovat státnímu zástupci nebo policejním orgánům skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin. Jinými slovy správce daně má oznamovací povinnost podle § 53 odst. 1 DŘ, pokud při své činnosti zjistí skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán některý z explicitně vyjmenovaných trestných činů v § 53 odst. 2 DŘ, kam spadají mimo jiné i trestné činy daňové. Daný postup je v souladu se zásadou subsidiarity trestní represe dle § 12 odst. 2 TZ, jelikož v daném případě jde již o případ natolik společensky škodlivý, že nepostačuje uplatnění odpovědnosti podle jiného právního předpisu. Proto se přejde k podpůrnému využití trestněprávních sankcí.

V této kapitole se podívám na to, jaké tresty bývají ukládány za nejčastěji páchané trestné činy daňové. V podkapitole 6.1 budu hledat odpověď na otázku, zda existence předchozího sankčního daňového řízení, v němž byla uložena sankce mající povahu trestu, brání zahájení trestního řízení (resp. stíhání).

Ze statistických přehledů kriminality, které jsou pravidelně zveřejňovány Policií ČR, je za poslední dostupné období, tedy za první pololetí roku 2021 zřejmé, že mezi trestnými činy daňovými je nejvíce zastoupen trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240) tak jako v předešlém roce 2020.

Evidovaná data též zachycují celkovou škodu způsobenou konkrétními druhy trestných činů. Přičemž je patrné, že i druhý nejčastěji páchaný trestný čin neodvedení daně,

---

<sup>92</sup> CHMELÍK, Milan. Trestné činy daňové aneb již staří Římané.... *Právní rozhledy*. 1997, č. 5, s. 252–255.

pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241) způsobuje škody, které jsou významného charakteru, konkrétně se jedná o 58.501.000 Kč za uplynuté pololetí roku 2021.

	<b>Registrovaný počet skutků</b>	<b>Objasněno celkem</b>	<b>Škoda celkem v tisících Kč</b>
Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240)	415	251	2.903.193
Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241)	103	78	58.501
Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243)	1	0	0

Tabulka č. 1, Statistické přehledy daňové kriminality za období 1. 1.–30. 6. 2021  
Zdroj: Vlastní zpracování vycházející ze Statistiky kriminality Policie ČR

Mezi dalšími trestnými činy, na které se zaměřuje tato diplomová práce, je v uvedené statistice jednoznačně nejčtetněji zastoupen trestný čin podvodu (§ 209).<sup>93</sup>

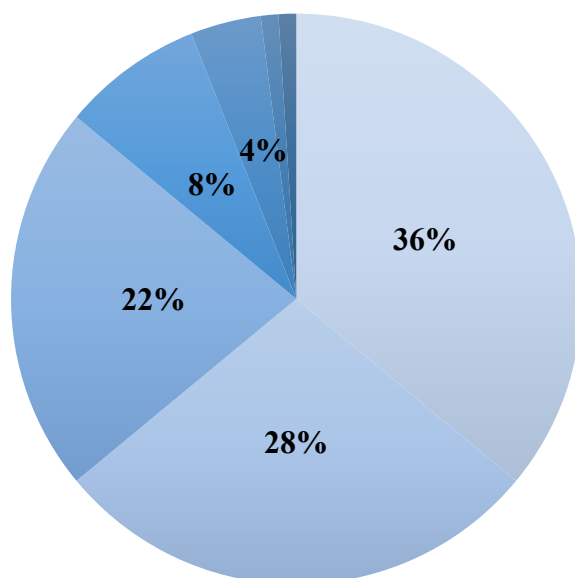
	<b>Registrovaný počet skutků</b>	<b>Objasněno celkem</b>	<b>Škoda celkem v tisících Kč</b>
Podvod (§ 209)	970	598	5.077.506
Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254)	97	74	16.725
Účast na organizované zločinecké skupině (§ 361)	9	6	0

Tabulka č. 2, Statistické přehledy trestných činů páchaných ve spojitosti s daňovými trestnými činy za období 1. 1.–30. 6. 2021  
Zdroj: Vlastní zpracování vycházející ze Statistiky kriminality Policie ČR

<sup>93</sup> POLICIE ČESKÉ REPUBLIKY, *Statistické přehledy kriminality* [online]. [cit. 19. 7. 2021]. Dostupné z: <https://www.policie.cz/statistiky-kriminalita.aspx>

Jak bylo zmíněno, daňové nedoplatky právnických osob tvoří podstatnou část výkonu vymáhací činnosti Finanční správy České republiky, proto je blíže zkoumán i jejich trestněprávní postih u daňových trestných činů. Počty pravomocně odsouzených právnických osob prozatím každoročně výrazně vzrůstají a takový trend lze předpokládat i do budoucna na základě přijetí zákona č. 418/ 2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, ve znění pozdějších předpisů. Mezi nejčastěji ukládané tresty právnickým osobám za hospodářskou trestnou činnost (zejména trestné činy daňové) v uplynulých letech z dostupných dat patří nepochybně trest peněžitý, trest zákazu činnosti, trest uveřejnění rozsudku.<sup>94</sup>

### Nejčastěji ukládané tresty právnickým osobám v letech 2012, 2013, 2014, 2015



- Trest peněžitý (36 %)
- Trest uveřejnění rozsudku (22 %)
- Trest peněžitý + trest uveřejnění rozsudku (4 %)
- Trest zákazu činnosti + ochranné opatření zabránění věci (1 %)
- Trest zákazu činnosti (28 %)
- Trest zrušení právnické osoby (8 %)
- Trest zákazu činnosti + trest uveřejnění rozsudku (1 %)

Graf č. 3, Nejčastěji ukládané tresty právnickým osobám

Zdroj: Vlastní zpracování vycházející z odborného článku Sankcionování právnických osob a praxe českých trestních soudů<sup>95</sup>

<sup>94</sup> TIBITANZLOVÁ, Alena. Sankcionování právnických osob a praxe českých trestních soudů. *Bulletin advokacie*. 2016, č. 10, s. 32–37.

<sup>95</sup> *Ibid.*

U trestněprávního postihu se nabízí otázka, co lze pokládat za nepřiměřený trest? Nepřiměřeným trestem je trest, který svým druhem a výměrou sice formálně neporušuje ustanovení trestního zákona, ale v konkrétním případě neodpovídá hlediskům rozhodným pro ukládání trestu, tzn. zejména povaze a závažnosti trestného činu, dále osobním, rodinným, majetkovým a jiným poměrům pachatele a jeho dosavadnímu způsobu života, ale i chování pachatele po činu, zejména jeho snaze nahradit škodu nebo odstranit jiné škodlivé následky činu, jakož i možnostem jeho nápravy, včetně okolností polehčujících a přitěžujících (§ 39 až 42 TZ), ale i účelu trestu, který nyní trestní zákoník nevymezuje, což však neznamená, že se k němu nepřihlíží, je-li tedy příliš mírný nebo příliš přísný.<sup>96</sup>

Na druhou stranu spravedlivý trest má nejen zabránit odsouzenému v dalším páchání trestné činnosti a chránit tak ostatní společnost, ale je důležité, že má působit rovněž výchovně, a to nejen vůči pachateli, ale i vůči ostatním členům společnosti.<sup>97</sup>

---

<sup>96</sup> ŠÁMAL, Pavel. Trestání v oblasti hospodářských trestných činů z hlediska jeho účelu a smyslu podle zákona včetně obecných principů a zásady subsidiarity trestní represe. *Sborník Karlovarské právnické dny*. 2012, č. 20, s. 246–268.

<sup>97</sup> CHMELÍK, Milan. Trestné činy daňové aneb již staří Římané.... *Právní rozhledy*. 1997, č. 5, s. 252–255.

## 6.1 Zásada *ne bis in idem* v kontextu s uložením penále podle daňového řádu

V České republice je obdobně jako v řadě jiných států Evropské unie oddělen systém trestního a správního, resp. daňového práva, s tím souvisí i na sobě do určité míry nezávislé ukládání sankcí. Sankce ukládané v trestním řízení se ukládají nad rámec již uložené sankce při správě daní. Takový vztah ostatně odpovídá zásadě subsidiarity trestní represe.<sup>98</sup>

I přes tuto skutečnost v praxi i mezi odbornou veřejností často vyvstává otázka, zda existence předchozího sankčního daňového řízení, v němž byla uložena sankce v podobě daňového penále, brání zahájení trestního stíhání pro daňovou trestnou činnost z důvodu existence překážky *ne bis in idem*.

V této podkapitole, jejíž předmět považuji stále za aktuální, se nejprve zaměřím na to, kde zásadu *ne bis in idem* nalezneme zakotvenou v právních předpisech, jaký je její význam a co jsou tzv. Engelova kritéria. Poté nastíním výběr aktuální judikatury k danému tématu a v závěru kapitoly vymezím, jaké jsou podmínky pro uplatnění této zásady.

Zásadu *ne bis in idem* nalezneme zakotvenou jak v čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva o ochraně LPZS“), tak též ve vnitrostátní právní úpravě v Listině základních práv a svobod v čl. 40 odst. 5, který říká, že: „*Nikdo nemůže být trestně stíhán za čin, pro který již byl pravomocně odsouzen nebo zproštěn obžaloby.*“ Je důležité podotknout, že tím není vyloučeno uplatnění mimořádných opravných prostředků, které jsou v souladu se zákonem.<sup>99</sup>

Zakazuje se tedy zahájit a vést druhé trestní řízení, pokud rozhodnutí v prvním trestním řízení nabylo právní moci a stalo se tak rozhodnutím konečným. Pravomocné rozhodnutí

---

<sup>98</sup> DUDKOVÁ, Lenka a HERMANOVÁ, Lenka. Zásada *ne bis in idem* ve vztahu mezi uložením trestu za daňový trestný čin a penále podle daňového řádu. *Právní rozhledy*. 2016, č. 23–24, s. 820–830.

<sup>99</sup> ŠÁMAL, Pavel. Uplatnění zásady *ne bis in idem* při posuzování trestní odpovědnosti za zkrácení daně. *Trestněprávní revue*. 2017, č. 11-12, s. 247–260.

v takovém případě zakládá překážku *rei iudicatae*. Dle čl. 4 Protokolu 7 k Úmluvě o ochraně LPZS není možné vést trestní řízení pro překážku věci rozhodnuté. Ovšem lze vést několik souběžných řízení, jelikož překážka litispendence tomu nebrání.<sup>100</sup> Není tak vyloučeno paralelní vedení dvou souběžných řízení, řízení trestního a řízení vedoucího k uložení sankce při správě daní.<sup>101</sup>

### **Engelova kritéria**

Evropský soud pro lidská práva ve své judikatuře<sup>102</sup> stanovil tři kritéria, dle kterých se určí, jestli jde o „trestný čin“ ve smyslu již zmíněné Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, obecně je těmto kritériím přezdíváno jako tzv. Engelova kritéria.

Jako první kritérium je uváděna kvalifikace činu, jinými slovy, že delikt dle vnitrostátního práva spadá do práva trestního. Druhým kritériem je povaha deliktu, a to z několika hledisek. Zkoumanými hledisky jsou chráněný zájem, adresát normy a účel sankce. Za situace, že jde o sankci reparačního účelu, uzavřeme bez dalšího, že nejde o oblast trestního práva. Jako poslední a třetí kritérium je uváděn druh, ale i závažnost sankce. Za relevantní je považována ta sankce, kterou je možno uložit za daný delikt (naopak výše skutečně uložené sankce zde není podstatná).<sup>103</sup>

### **Aktuální judikatura NS ČR a ESLP ve vztahu k daňovým sankcím a ne bis in idem**

Dne 2.7. 2014 Nejvyšší soud ČR ve svém usnesení sp. zn. 5 Tdo 749/2014 uvádí, že je nutné na jedné straně rozlišovat penále uložené podle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“), kdy jde o obligatorní finanční sankci, jenž je ukládána finančním úřadem daňovému subjektu, který nesplnil povinnost daňového tvrzení přímo ze zákona a na straně druhé sankci trestní ve smyslu tzv. Engelových kritérií.<sup>104</sup>

---

<sup>100</sup> Rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva ze dne 20. 5. 2014, č. 11828/11, ve věci Nykänen proti Finsku.

<sup>101</sup> DUDKOVÁ, Lenka a HERMANOVÁ, Lenka. Zásada ne bis in idem ve vztahu mezi uložením trestu za daňový trestný čin a penále podle daňového řádu. *Právní rozhledy*. 2016, č. 23–24, s. 820–830.

<sup>102</sup> Rozsudek pléna Evropského soudu pro lidská práva ze dne 8. 6. 1976, č. 5100/71, ve věci Engel a další proti Nizozemsku.

<sup>103</sup> DUDKOVÁ, Lenka a HERMANOVÁ, Lenka. Zásada ne bis in idem ve vztahu mezi uložením trestu za daňový trestný čin a penále podle daňového řádu. *Právní rozhledy*. 2016, č. 23–24, s. 820–830.

<sup>104</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 25. 5. 2016, sp. zn. 8 Tdo 532/2016, publikované pod č. 4/2017 Sb. rozh. tr.

Dva roky poté oproti předešlému závěru dospěl velký senát trestního kolegia Nejvyššího soudu ČR ve svém usnesení sp. zn. 8 Tdo 532/2016 dne 25. 5. 2016 k následujícímu:

*„Při posuzování otázky povahy daňového penále, resp. zda v případě uloženého penále v rámci daňového řízení jde o trestní sankci, platí, že daňové penále představuje trestní sankci sui generis.“*<sup>105</sup>

Když bylo rozhodnuto, že daňové penále má povahu trestu, lze pochybovat, zda při uložení daňového penále a trestní sankce za totožný skutek, nedochází k porušení zásady *ne bis in idem* podle čl. 4 Protokolu 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod. Jinými slovy, jestli by v takovém případě nemělo dojít k zastavení trestního stíhání pro daňovou trestnou činnost z důvodu existence překážky *ne bis in dem* v návaznosti na již uložené penále podle daňového řádu.

Zásadním je v této věci takzvaného dvojího trestání v daňových věcech rozhodnutí štrasburského soudu ve věci A a B proti Norsku<sup>106</sup> z listopadu 2016. Kde Evropský soud pro lidská práva konstatoval, že za daňové úniky lze za určitých podmínek souběžně uložit dva tresty, a to finanční sankci ze strany finančního úřadu a zároveň trest podle trestního práva, aniž by přitom ale došlo k porušení zásady zákazu nového stíhání pro týž skutek (tedy zásady *ne bis in idem*).

Nejvyšší soud ČR v lednu 2017 vydal usnesení<sup>107</sup>, v kterém navázal na výše uvedený rozsudek ESLP a uvedl, že v případě, kdy je ukládán trest poté, co už bylo uloženo penále (což nastává při doměření daně vždy), musejí trestní soudy při stanovení druhu trestu a jeho výměry přihlídnout<sup>108</sup> k pravomocnému rozhodnutí finančního úřadu o povinnosti uhradit penále z doměřené daně a v odůvodnění rozhodnutí vysvětlit, jak byla tato okolnost zohledněna.

---

<sup>105</sup> ŠÁMAL, Pavel. Uplatnění zásady *ne bis in idem* při posuzování trestní odpovědnosti za zkrácení daně. *Trestněprávní revue*. 2017, č. 11-12, s. 247–260.

<sup>106</sup> Rozsudek velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ze dne 15. 11. 2016, č. 24130/11 a 29758/11, ve věcech A a B proti Norsku.

<sup>107</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, publikované pod č. 15/2017 Sb. rozh. tr.

<sup>108</sup> TRUBAČ, Ondřej. „*Takřka každá větší daňová kontrola může skončit v trestním řízení*“. Advokátní deník [online]. 22. 1. 2021 [22. 11. 2021]. Dostupné z: <https://advokatnidenik.cz/2021/01/22/o-trubac-takrka-kazda-vetsi-danova-kontrola-muze-skocit-v-trestnim-rizeni/>

### **Podmínky pro uplatnění zásady *ne bis in idem***

Zda v případě penále podle § 251 DŘ aplikujeme zásadu *ne bis in idem* ve vztahu k trestu za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TZ, nám řeknou následující tři podmínky, které jsou mj. dovozovány judikaturou Evropského soudu pro lidská práva:

- Zaprvé obě sankce musí mít trestní povahu.
- Druhé kritérium říká, že čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně LPZS zakazuje stíhání pro druhý trestný čin, pokud je tento čin založen na „totožném skutku“ nebo v podstatných rysech totožném skutku (podmínka *idem*). Totožnost skutku je dána, pokud se konkrétní skutkové okolnosti týkají stejného obviněného a navíc jsou neoddělitelně spjaty v místě a čase.
- Třetím kritériem je „dvojí řízení“ (podmínka *bis*), které je chápáno tak, že jednotlivá řízení nejsou vedena za stejným účelem, s využitím stejných mechanismů a prostředků. Nicméně v praxi o uloženém penále není vedeno samostatné řízení a vznik penále nastává ze zákona. Oproti tomu trestní řízení je nutné chápat jako zákonem upravený postup orgánů činných v trestním řízení, jehož úkolem je náležitě zjistit, zda byl spáchán trestný čin.<sup>109</sup>

---

<sup>109</sup> DUDKOVÁ, Lenka a HERMANOVÁ, Lenka. Zásada *ne bis in idem* ve vztahu mezi uložením trestu za daňový trestný čin a penále podle daňového řádu. *Právní rozhledy*. 2016, č. 23–24, s. 820–830.



## 7 Forezní vyšetřování a role soudního znalce v dokazování v trestním řízení

Forezní vyšetřování lze popsat jako prověření podezření výskytu hospodářské kriminality ve společnosti nezávislým vyšetřovatelem dle smluvených podmínek.

Tento pojem je v praxi často zaměňován s pojmem „forezní audit“, který je odborníky považován za nesprávný, jelikož nevyjadřuje pravou podstatu této disciplíny. Přesnější je výraz „vyšetřování“, který napovídá, že se jedná o oblast trestné činnosti a kriminalistiky. Tuto skutečnost potvrzuje i překlad anglického slova „*forensic*“ jehož český ekvivalent je „soudní“.

V České republice neexistuje žádná zákonem stanovená povinnost provedení forezního šetření ve vybraných společnostech, tak jako je tomu například u klasického auditu, tj. ve smyslu ověření účetní závěrky a předložených výkazů. Forezní vyšetřování u nás v České republice nemá dokonce ani svoji vlastní profesní organizaci, která by byla obdobou Komory auditorů ČR. V této oblasti je považována za nejvýznamnější profesní organizaci americká ACFE (*Association of Certified Fraud Examiners*) působící globálně po celém světě.<sup>110</sup>

Na co se forezní vyšetřování zaměřuje, respektive na jaké konkrétní aktivity je třeba si dát pozor při podezření výskytu hospodářské kriminality? Mezi indikátory podvodného jednání patří zejména nesrovnalosti v účetních záznamech, kterými mohou být transakce bez podpůrné dokumentace. Dále je třeba si dát pozor i na vzájemně odporující záznamy či záměrně nesprávně uvedené údaje (tzv. *window dressing*). Ten se může projevat zápisy fiktivních deníkových záznamů, pozměňováním záznamů a termínů vztahujících se k významným a neobvyklým transakcím, ale též zatajováním nebo neuvedením skutečností, které mohly ovlivnit částky v účetních výkazech.<sup>111</sup>

---

<sup>110</sup> VOLKÁNOVÁ, Zdenka. *Podvody v účetnictví. Jak se jim bránit*. 1. vydání, Praha: Linde Praha a.s., 2014, s. 16. ISBN 978-80-7201-945-8.

<sup>111</sup> ŠULCOVÁ, Zdenka. *Forezní účetnictví aneb jak snížit riziko podvodného jednání*. Materiál z odborného semináře realizovaného společností VOX, a.s., 2019, s. 5–6.

Jakou roli hraje soudní znalec v dokazování v trestním řízení? A které otázky jsou znalcem řešeny? Soudní znalec je osobou, která vypracovává znalecký posudek. Je osobou odlišnou od orgánů činných v trestním řízení, jakož i od obžalovaných, jejich advokátů či postižených. Znalec nemá poměr k věci či účastníkům, musí být nepodjatý. Dle § 107 odst. 1 TR se před vypracováním samotného posudku znalci poskytnou potřebná vysvětlení ze spisů.

Znalec řeší otázky skutkové (*questio facti*), avšak neřeší otázky právní (*questio iuris*). Znalec má zvláštní odborné znalosti a zkušenosti, pro které je do řízení volán. Znalec z podkladů, tj. prvotních důkazů, vyvozuje pomocí svých odborných znalostí a prostřednictvím svého úsudku závěry.

Co se týče znaleckého posudku rozlišujeme náležitosti obsahové a formální. Obsahovou náležitostí se rozumí, že „znalecký posudek musí být úplný, pravdivý a přezkoumatelný“ dle § 28 odst. 1 zákona č. 254/2019 Sb., o znalcích, znaleckých kancelářích a znaleckých ústavech, který je účinný od 1. 1. 2021 (dále jen „ZnalZ“). V zákoně též nalezneme podrobný a obsáhlý výčet formálních náležitostí posudku v § 28 odst. 2 ZnalZ.<sup>112</sup>

---

<sup>112</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA, Jan a KŘÍSTEK, Lukáš. *Trestní právo daňové*. 1.vydání. V Praze: C.H. Beck, 2020, s. 261–269. ISBN 978-80-7400-800-9.

## 8 Komparace české právní úpravy se Španělským královstvím

Pro část diplomové práce věnující se komparaci právních úprav jsem si vybrala Španělské království a jejich právní úpravu. A to z několika důvodů, které postupně vysvětlím. Pro důkladnější pochopení španělské právní úpravy si dovolím místy obecnější uvedení do dané problematiky.

Podobně jako v české právní úpravě dělíme trestní zákoník na obecnou část, zvláštní část a přechodná a závěrečná ustanovení, tak španělský trestní zákoník (španělsky: *Código Penal*, zkracováno „CP“) se dělí na dvě knihy. První kniha nese název „Obecná ustanovení o trestných činech, odpovědných osobách, trestech, bezpečnostních opatřeních a dalších následcích trestného činu“. A kniha druhá se nazývá „Trestné činy a jejich tresty“.

Španělská právní úprava daňových trestných činů se nachází spolu s dalšími trestnými činy jako je podvod v hlavě XIV. knize II. španělského trestního zákoníku. Hlava XIV. nese název „Trestné činy proti státní pokladně a sociálnímu zabezpečení“ (španělsky: *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*).

Konkrétně se jedná o články 305 až 310 bis CP. Dodatkem „bis“ se rozumí druhý v pořadí, článek může mít i dodatek „ter“, který značí, že se jedná o třetí článek s daným číselným označením. Též si lze povšimnout, že španělský trestní zákoník se skládá z článků, nikoliv paragrafů.

Články 305 a 305 bis CP upravují trestný čin daňového podvodu (španělsky: *el delito fiscal*). Dle toho článku daňový podvod spáchal každý, kdo jednáním nebo opomenutím připraví státní, autonomní, provinční nebo místní státní pokladnu o peníze tím, že se vyhýbá placení daní, částkám, jež měly být sraženy nebo také ten, kdo získává neoprávněné daňové výhody v případě, že jejich výše přesáhne 120.000 EUR.

Jinými slovy, pokud se jedná o částku nižší než 120.000 EUR, mluvíme o přestupku s odpovídající pokutou a úrokem z prodlení. Lze konstatovat, že ve srovnání s českou právní úpravou jsou částky ve skutkových podstatách znatelně vyšší.

Pachatel bude v základní skutkové podstatě potrestán odnětím svobody na jeden až pět let a pokutou do šestinásobku výše zmíněné částky, pokud nenapravit svou daňovou situaci ve smyslu odstavce 4 tohoto článku. Dle odstavce čtvrtého bude daňová situace napravena, pokud poplatník přistoupí k úplnému uznání dluhu a úhradě daňového dluhu dříve než finanční správa oznámí zahájení prověřovacích nebo zjišťovacích úkonů na zjištění dluhu.

Kromě uvedených sankcí bude odpovědné osobě uložena ztráta možnosti získat dotace nebo veřejnou podporu a právo požívat výhody nebo daňové pobídky nebo sociální zabezpečení po dobu tří až šesti let. Rozdílu oproti české legislativě si můžeme všimnout jak u výše, tak i druhů trestů. Výše trestů jsou ve španělské právní úpravě mírnější, pokud je porovnáme v poměru k tomu, v jaké výši byla daň zkrácena či výhoda vylákána.

Dalším trestným činem je v článku 306 CP upraven podvod proti souhrnným rozpočtům Evropské unie. Stojí za povšimnutí, že je zde další rozdíl oproti České republice, a to v systematice daného zákona. Jelikož v české právní úpravě jsou případy podvodného jednání upraveny nikoliv spolu s trestnými činy hospodářskými v hlavě šesté TZ, kam řadíme i trestné činy daňové a poplatkové, ale mezi trestnými činy proti majetku v hlavě páté TZ (konkrétně mezi trestnými činy obohacovacími).

Články 307, 307 bis a 307 ter CP se zabývají neplacením příspěvků na sociální zabezpečení (španělsky: *el delito del fraude a la Seguridad Social*). Tomuto trestnému činu bych se ráda také věnovala podrobněji a nastínila jeho vymezení ve španělském trestním zákoníku, jelikož ho vnímám jako blízký ekvivalent k trestnému činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby dle § 241 TZ. Dle článku 307 CP se trestného činu proti sociálnímu zabezpečení se dopustí každý, kdo jednáním nebo opomenutím defraduje (tedy nezaplatí) příspěvky na sociální zabezpečení tím, že se vyhýbá placení jeho příspěvků či neoprávněně získává vratky nebo

využívá srážky, za předpokladu, že tato výše přesáhne 50.000 EUR. Pachatel bude potrestán odnětím svobody na jeden rok až pět let a pokutou do šestinásobku výše uvedené částky, pokud nenapraví svou daňovou situaci dle postupu vymezeným zákonem. V dalších člancích je pozornost věnována kvalifikovaným skutkovým podstatám, jež jsou tvořeny základní skutkovou podstatou spolu s dalšími znaky, které typizují vyšší stupeň závažnosti činu pro společnost.

V neposlední řadě je v článku 308 CP vymezen podvod s dotacemi. Článek 309 byl zrušen a v článku 310 bis CP je upraveno spáchání výše uvedených trestných činů právníky osobami. Co se týče právníků osob, právě historická odlišnost v pojetí trestní odpovědnosti právníků osob oproti České republice byla dalším důvodem, proč jsem si vybrala se zaměřit na Španělské království. Jaké jsou rozdíly mezi jednotlivými pojetími?

V České republice, kde máme tzv. „pravou trestní odpovědnost právnické osoby“, právnická osoba sama o sobě disponuje plnou trestní odpovědností ve smyslu ZTOPO. Tato koncepce byla v českém právním řádu zvolena zejména proto, že v rámci tohoto modelu je možno postihnout právnickou osobu i v případě, že se nezdaří přesně ztotožnit konkrétní fyzickou osobu, která spáchala daný trestný čin.<sup>113</sup>

Koncepce tzv. „nepravé trestní odpovědnosti právnické osoby“ byla donedávna využívána právě ve Španělsku (konkrétně do roku 2010). V případě tohoto modelu disponují trestní odpovědností pouze fyzické osoby, které jednájí jménem právnické osoby. Právnické osobě za spáchání trestného činu není uložen trest, ale spáchání trestného činu vede k tzv. „vedlejšími důsledkům“ (španělsky: *consecuencias accesorias*), kterými rozumíme quasitrestní sankce.<sup>114</sup> Po změně právní úpravy dnešní znění článku 31 bis CP již také zakotvuje tzv. „pravou trestní odpovědnost právnických osob“.

---

<sup>113</sup> ZEMAN, Josef. *Souběh trestní odpovědnosti právnické osoby s odpovědností fyzické osoby*. Informační materiál advokátní kanceláře Hartmann, Jelínek, Fráňa a partneři s.r.o. [online]. [cit. 15. 11. 2021]. Dostupné z: [https://www.hjf.cz/downloads/novinky/novinka-mimoradne\\_vydani\\_nl.pdf](https://www.hjf.cz/downloads/novinky/novinka-mimoradne_vydani_nl.pdf)

<sup>114</sup> JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní odpovědnost právnických osob v České republice – bilance a perspektivy*. Praha: Leges, 2013, s. 24. ISBN 978-80-87576-58-8.

## **Závěr a úvahy de lege ferenda**

Vymezený cíl diplomové práce, kterým bylo vytvořit systematický přehled a zhodnotit aktuální trestněprávní úpravu daňových trestných činů v právním řádu České republiky, je dle mého názoru bezpochyby splněn.

Práce čerpá jak z českých, tak zahraničních knižních publikací, článků z odborných časopisů, judikatury soudů, sborníků z mezinárodních konferencí a zdrojů dostupných online, které napomohly zařadit i recentní vývoj doktríny a výklad litery zákona. V provedené analýze španělské právní úpravy a následné v komparaci s českou právní úpravou daňových trestných činů, spatřuji značný přínos pro praxi a věřím, že v souhrnu tato práce poslouží jako ucelený právní rozbor na téma daňové trestné činy.

V reakci na položené výzkumné otázky v úvodu, kterými se tato práce podrobně zabývá, bych své závěry shrnula následovně:

K pokusu trestného činu zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby dochází, pokud bylo podáno přiznání k předmětné dani obsahující nesprávné údaje, ale k vyměření nižší daně nebo k vyplacení vylákané výhody na dani ještě nedošlo. Oproti tomu tento trestný čin je dokonán až okamžikem nesprávného vyměření daně předmětnému daňovému subjektu. Na základě určení daného vývojového stadia bude docházet k zániku trestnosti, § 33 TZ se uplatní, pokud byl trestný čin dokonán, naopak u pokusu dojde k zániku trestnosti při splnění podmínek podle § 21 odst. 3 TZ.

Mezi příčiny nedobytnosti daňových nedoplatků dlouhodobě náleží nemajetnost daňových subjektů, dále též nemožnost dohledání majetku dlužníků, zánik daňového subjektu bez právního nástupce či vysoký počet společností, které se dostávají do likvidace či insolvence. Vliv na vymahatelnost mají též účelové převody majetku daňových subjektů na jiné osoby ještě před vznikem nedoplatku, dále vykazování fiktivní ekonomické činnosti společností, které nevlastní žádný majetek apod.

Prevenční mechanismy, které se v současnosti užívají v boji proti daňovým únikům jsou v ČR kontrolní hlášení DPH, *reverse-charge* či například EET. V Evropské unii lze nástroje dělit na nástroje dovozené rozhodovací praxí SDEU (kam patří teorie pravomoci odmítnout přiznat nárok na odpočet a princip zákazu zneužití práva) a pozitivněprávní nástroje (zahrnující „ručení“ v oblasti daně z přidané hodnoty a režim přenesené daňové povinnosti neboli *reverse-charge*). V posledních letech začíná být téma boje proti daňovým podvodům v Evropské unii čím dál tím větší prioritou. Nasvědčuje tomu i skutečnost, že v Evropském parlamentu je od září 2020 nově zřízen stálý podvýbor pro daňové záležitosti, jeho hlavní úlohou je pomoc hospodářskému a měnovému výboru s problémy v oblasti daní. Kromě již zmíněného podvýboru vznikají v rámci boje proti daňovým únikům různé iniciativy (jako jednu z mnoha lze zmínit „Balíček v oblasti daňové transparentnosti“ podrobněji podkapitola 5.2).

Nejčastěji ukládaným trestem právníkům osobám za hospodářskou trestnou činnost (zejména trestné činy daňové) v uplynulých letech z dostupných dat je jednoznačně trest peněžitý. Jak je vidět z grafu č. 3 (str. 46) ve velké míře bývá ukládán též trest zákazu činnosti a trest uveřejnění rozsudku.

Jak se dozvídáme z judikatury ESLP ve věci A a B proti Norsku, lze za určitých podmínek souběžně uložit dva tresty, a to finanční sankci ze strany finančního úřadu a zároveň trest podle trestního práva, aniž by došlo k porušení zásady *ne bis in idem* (neboli zásady zákazu nového stíhání pro týž skutek). Na tento rozsudek navázal Nejvyšší soud ČR v lednu 2017 usnesením, z kterého vyplývá, že pokud je trest ukládán poté, co již bylo uloženo penále, musí trestní soudy při stanovení druhu trestu a jeho výměry přihlídnout k pravomocnému rozhodnutí finančního úřadu. Co se týče tzv. Engelových kritérií, byla stanovena judikaturou ESLP pro určení, zda jde o „trestný čin“ ve smyslu čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně LPZS. Blíže k dané problematice pojednává podkapitola 6.1.

Z pohledu *de lege ferenda* bych v roli zákonodárce do právního úpravy daňových trestných činů příliš nezasahovala, aby změny ve výsledném efektu nevedly k přílišné nepřehlednosti právní úpravy. I přesto bych alespoň uvažovala o promítnutí závěrů vyplývajících z judikatury NS ČR a ESLP ve věci takzvaného dvojího trestání v daňových věcech do české legislativy. Pozitivně hodnotím legislativní změnu z roku 2016, kdy byla znovuzavedena trestnost přípravy trestného činu zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby. A to z důvodu, že za současného stavu mají policejní orgány možnost opatřovat relevantní důkazy pro trestní řízení již v přípravné fázi trestné činnosti a zároveň mají možnost zahájit trestní stíhání. Trestnost přípravy se aplikuje pouze u případů, kdy se připravuje zkrácení daně nebo vylákání výhody na dani v částce, jenž je velkého rozsahu nebo značného rozsahu ve spojení s organizovanou skupinou působící ve více státech. Úprava tohoto institutu je tedy nastavena tak, aby nebyl nadužíván.

Pokud by došlo ke zpřísnění postihů za daňové trestné činy, popř. ke změně legislativy, která by nechávala výrazně menší prostor pro daňovou optimalizaci, dalo by se očekávat, že by to u obchodních společností mohlo vést k tomu, že by změnily sídlo podnikání a preferovaly by odvádět daně v jiném státě, což z pohledu státního rozpočtu není žádoucí. Proto než na výraznou změnu právní úpravy bych se zaměřila na to, jak by se dala daňová kontrola provádět efektivněji.

A jak zvýšit efektivitu daňové kontroly? Domnívám se, že pokud by byla kontrolní činnost prováděna centralizovaně, došlo by k odstranění případných vazeb, které mohou v rámci lokálního prověřování ohrozit objektivní pohled na daňový subjekt. Jako další problém v efektivitě při výběru daní vnímám, že pracovníci finanční správy, kteří kontrolují zdanění fyzických osob a osob právnických, se liší. Situaci by šlo vyřešit posílením propojenosti a výměnou informací mezi jednotlivými pracovníky, jako je tomu u Daňové Kobry, kde probíhá sdílení informací mezi policií, celníky a berními úředníky.

Též věřím, že bude přínosné, pokud se dá větší důraz na specializaci pracovníků kontrolní činnosti vzhledem ke specifickým páchané trestné činnosti u jednotlivých daňových trestných činů (jako jsou např. karuselové podvody a další). V neposlední řadě bych se zaměřila na odstranění administrativních překážek, které stojí ve výkonu kontrolní



činnosti, jelikož je příprava na daňovou kontrolu a její průběh spojený s velkým množstvím administrativních úkonů, jež je nutné provést před zahájením.

Lze zakončit, že celkově je problematika daňové kriminality a její odhalování velmi složité, ať už se jedná o karuselové podvody (založené na principu chybějícího obchodníka neboli *missing tradera*) či zkrácení daně z příjmu úmyslně chybně uvedenými údaji o daňové povinnosti (zadanými nižšími zdanitelnými příjmy či vyššími daňovými výdaji). Avšak soudím, že lze tuto trestnou činnost odhalovat ještě o stupeň efektivněji, pokud se finanční správa více zaměří na analýzu dat získaných o daňových subjektech. Není nezbytné investovat do nových informačních technologií, resp. do vývoje dalších softwarových systémů. Jsem přesvědčena, že výkonný tým kvalifikovaných analytiků by dokázal rozbořením dat (např. informací z kontrolního hlášení) významně přispět k nalezení podezřelých transakcí, což by napomohlo k vytipování daňových subjektů na daňové kontroly.

Z pohledu trestního práva procesního bych v rámci přípravného řízení, konkrétně ve fázi prověřování, zvážila zákonem stanovit povinnost provedení forenzního šetření ve vybraných případech. Jsem toho názoru, že zapracováním tohoto návrhu lze dosáhnout usvědčení pachatelů i u těch sofistikovanějších daňových trestných činností.

## Seznam použitých zkratek

<b>Código Penal, CD</b>	Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal
<b>ČR</b>	Česká republika
<b>DŘ</b>	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
<b>ESLP</b>	Evropský soud pro lidská práva
<b>EET</b>	elektronická evidence tržeb
<b>OZ</b>	Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
<b>NS ČR</b>	Nejvyšší soud České republiky
<b>SDEU</b>	Soudní dvůr Evropské unie
<b>Šestá směrnice</b>	směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu
<b>TZ</b>	Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
<b>TŘ</b>	Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)
<b>ZDP</b>	Zákon České národní rady č. 586/1922 Sb., o daních z příjmu
<b>Zákon o DPH</b>	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
<b>ZnalZ</b>	Zákon č. 254/2019 Sb., o znalcích, znaleckých kancelářích a znaleckých ústavech
<b>ZTOPO</b>	Zákon č. 418/ 2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim

## Seznam použitých zdrojů

### Seznam použité literatury

1. BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. 1. vydání. Praha : C.H.Beck, 2017. ISBN 978-80-7400-682-1.
2. DRAŠTÍK, Antonín. Z trestní judikatury Nejvyššího soudu. *Trestněprávní revue*. 2003, č. 12.
3. DUDKOVÁ, Lenka a HERMANOVÁ, Lenka. Zásada ne bis in idem ve vztahu mezi uložením trestu za daňový trestný čin a penále podle daňového řádu. *Právní rozhledy*. 2016, č. 23-24.
4. FRYŠTÁK, Marek. Znalecký posudek, jeho význam a hodnocení v trestním řízení. *Trestněprávní revue*, 2019, č. 9.
5. GALANDOVÁ, Miriam a KAČALJAK, Matej. Zdaňovanie príjmov z trestnej činnosti. *Trestněprávní revue*. 2016, č. 10.
6. HERCZEG, Jiří. Legalizace výnosů z trestné činnosti a zdanění zisků z neidentifikovatelných zdrojů. *Bulletin advokacie*. 2015, č. 3.
7. CHMELÍK, Milan. Trestné činy daňové aneb již staří Římané... *Právní rozhledy*. 1997, č. 5.
8. CHMELÍK, Jan, HÁJEK, Pavel a NEČAS, Stanislav. *Úvod do hospodářské kriminality*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2005. ISBN 80-86898-13-X.
9. JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní odpovědnost právnických osob v České republice – bilance a perspektivy*. Praha: Leges, 2013. ISBN 978-80-87576-58-8.
10. KINDL, Milan. (Vůbec nějaká) škoda při zkrácení daně? *Právník*. 2004, č. 7.
11. KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. ISBN 978-80-7380-442-8.
12. KOCINA, Jan. Příprava zkrácení daně. *Bulletin advokacie*. 2016, č. 9.
13. KOUPIL, Vít. Karuselové podvody – jak je poznat a vést v nich dokazování. *Státní zastupitelství*. 2014, č. 5.

14. LICHNOVSKÝ, Ondřej. Dokazování daňových trestných činů v trestním řízení. *Trestněprávní revue*. 2018, č. 11.
15. LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA, Jan a KŘÍSTEK, Lukáš. *Trestní právo daňové*. 1. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2020. ISBN 978-80-7400-800-9.
16. MATES, Pavel a PÚRY, František. Zákaz nucení k sebeobviňování. *Bulletin advokacie*. 2019, č. 3.
17. MURRAY, Rebecca. *Tax avoidance*. 1. vydání. London: Sweet & Maxwell Limited, 2012. ISBN 978-1-84703-774-9.
18. NETT, Alexander. Nové jevy v hospodářské kriminalitě. *Sborník z mezinárodní konference konané na Právnické fakultě MU v Brně v únoru 2005*. Brno: Masarykova univerzita, 2005. ISBN 80-210-3831-4.
19. PATOČKA, Radim. Nedorozumění trestního a daňového řádu – použití odklonů u daňových trestných činů. *Trestní právo*. 2017, č. 2.
20. PELC, Vladimír. Kritika nové metodiky nejvyššího státního zastupitelství k trestní odpovědnosti právnických osob a obrácené důkazní břemeno. *Bulletin advokacie*. 2018, č. 11.
21. 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. ISBN 978-80-7554-072-0.
22. PELC, Vladimír. Účinná lítost u trestného činu zkrácení daně a aktuální stav judikatury. *Bulletin advokacie*. 2014, č. 4.
23. PROUZA, Daniel. *Trestní zákoník s judikaturou*. 1. vydání, Praha: C.H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-187-1.
24. PROUZA, Daniel. (Trestně?) právní postih nezaplacení televizních a rozhlasových poplatků. *Trestněprávní revue*. 2020, č. 3.
25. PÚRY, František. Možnosti a výhledy trestněprávní ochrany podnikatelských vztahů ustanoveními o trestných činech proti majetku. *Právní rozhledy*. 2000, č. 9.

26. PÚRY, František, ŠÁMAL, Pavel a SOTOLÁŘ, Alexandr. Některá východiska pro právní kvalifikaci finanční kriminality. *Právní rozhledy*. 1998, č. 12.
27. PÚRY, František. Souhrn aktuální judikatury – I. Trestné činy daňové. *Trestněprávní revue*. 2005, č. 11.
28. REDAKCE. Poslanecká sněmovna: Návrh skupiny poslanců na vydání zákona, kterým se mění zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník. *Právní rozhledy*. 2018, č. 17.
29. ŠÁMAL, Pavel. Trestání v oblasti hospodářských trestných činů z hlediska jeho účelu a smyslu podle zákona včetně obecných principů a zásady subsidiarity trestní represe. *Sborník Karlovarské právnické dny*. 2012, č. 20.
30. ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník: komentář. I. díl*. 2. vydání, Praha: C.H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-428-5.
31. ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl*. 2. vydání, Praha: C.H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-428-5.
32. ŠÁMAL, Pavel. Uplatnění zásady ne bis in idem při posuzování trestní odpovědnosti za zkrácení daně. *Trestněprávní revue*. 2017, č. 11-12.
33. ŠÁMAL, Pavel. Výběr ze soudních rozhodnutí z oblasti trestněprávní. *Trestněprávní revue*. 2008, č. 1.
34. ŠULCOVÁ, Zdenka. *Forenzní účetnictví aneb jak snížit riziko podvodného jednání*. Materiál z odborného semináře realizovaného společností VOX, a.s., 2019.
35. TARANDA, Petr. Kdo je oprávněn podat daňové přiznání za uplynulou část zdaňovacího období, které předchází prohlášení konkursu? *Právní rozhledy*. 2000, č. 3.
36. TERRA, Ben a KAJUS, Julie. *A Guide to the European VAT Directives. Introduction to European VAT*. 1. vydání. Amsterdam: IBFD, 2011. ISBN 978-90-8722-091-4.
37. TIBITANZLOVÁ, Alena. Sankcionování právnických osob a praxe českých trestních soudů. *Bulletin advokacie*. 2016, č. 10.

38. VOLKÁNOVÁ, Zdenka. *Podvody v účetnictví. Jak se jim bránit*. 1. vydání, Praha: Linde Praha a.s., 2014. ISBN 978-80-7201-945-8.
39. ZATLOUKAL, Tomáš. *Trestní právo daňové. Sborník příspěvků z I. mezinárodní konference konané 27. 10. 2006*. Praha C.H. Beck, 2007.
40. ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0.
41. ŽĎÁRSKÝ, Zbyněk. K účinné lítosti u pokračujících daňových trestných činů. *Trestněprávní revue*. 2011, č. 1.
42. ŽĎÁRSKÝ, Zbyněk. Pokračování a totožnost skutku u daňových trestných činů – otázka stále aktuální. *Trestněprávní revue*. 2011, č. 8.
43. WOLF, Redmar. Mecsek-Gabona: The Final Step of the ECJ' s Doctrine on Reliance on EU Law for Abusive or Fraudulent Ends in the Context of Intra-Community Transactions. *International VAT monitor*. 2013, č. 5.

## Seznam internetových zdrojů

1. COUNCIL OF EUROPE, *Group of States against Corruption (GRECO)* [online]. Dostupné z: <https://www.coe.int/en/web/greco/about-greco>
2. FINANČNÍ SPRÁVA, *Daňová kobra* [online]. [cit. 12. 7. 2021]. Dostupné z: <https://www.danovakobra.cz>
3. KLEINOVÁ, Andrea. *Jaký bude osud tzv. plošného reverse charge mechanismu?* [online]. 18. 1. 2020 [cit. 5. 10. 2021]. Dostupné z: <https://www.crowe.com/cz/cs-cz/news/crowe-news-january-2020/reverse-charge-mechanism>
4. MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY, *Zprávy o činnosti finanční a celní správy* [online]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav>
5. MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY, *Ministerstvo financí a Finanční správa vysvětlují důvody pro zavedení kontrolního hlášení* [online]. 11. 2014 [cit. 5. 10. 2021]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/ministerstvo-financi-a-financni-sprava-v-19662>

6. MINISTERSTVO VNITRA ČESKÉ REPUBLIKY, *Daňová Kobra zachránila státu už 13 miliard* [online]. 22. 4. 2021 [21. 7. 2021]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2021/danova-kobra-zachranila-statu-uz-13-mili-41556>
7. EVROPSKÝ PARLAMENT, *Daňová politika: Jak EU předchází daňovým podvodům?* [online] 22. 4. 2021 [3. 11. 2021]. Dostupné z: <https://www.europarl.europa.eu/news/cs/headlines/priorities/dane/20210415STO02118/danova-politika-jak-eu-predchazi-danovym-podvodum>
8. EVROPSKÝ PARLAMENT, *Obecná daňová politika* [online]. 2021 [6. 11. 2021]. Dostupné z: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/cs/sheet/92/obecna-danova-politika>
9. POLICIE ČESKÉ REPUBLIKY, *Statistické přehledy kriminality* [online]. [cit. 19. 7. 2021]. Dostupné z: <https://www.policie.cz/statistiky-kriminalita.aspx>
10. PWC GLOBAL, *Pwc's Global Economic Crime and Fraude Survey 2018, Czech Republic* [online]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/cz/en/hospodarska-kriminalita/assets/pdf/gecs-survey-report-pro-cr-2018.pdf>
11. PWC GLOBAL, *Pwc's Global Economic Crime and Fraude Survey 2020* [online]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/gx/en/forensics/gecs-2020/pdf/global-economic-crime-and-fraud-survey-2020.pdf>
12. TRUBAČ, Ondřej. „*Takřka každá větší daňová kontrola může skončit v trestním řízení*“. Advokátní deník [online]. 22. 1. 2021 [22. 11. 2021]. Dostupné z: <https://advokatnidenik.cz/2021/01/22/o-trubac-takrka-kazda-vetsi-danova-kontrola-muze-skoncit-v-trestnim-rozeni/>
13. ZEMAN, Josef. *Souběh trestní odpovědnosti právnické osoby s odpovědností fyzické osoby*. Informační materiál advokátní kanceláře Hartmann, Jelínek, Fráňa a partneři s.r.o. [online]. [cit. 15. 11. 2021]. Dostupné z: [https://www.hjf.cz/downloads/novinky/novinka-mimoradne\\_vydani\\_nl.pdf](https://www.hjf.cz/downloads/novinky/novinka-mimoradne_vydani_nl.pdf)

## Seznam použitých právních předpisů

- Zákon č. 86/ 1950 Sb., trestní zákon.
- Zákon č. 88/ 1950 Sb., trestní zákon správní.
- Ústavní zákon č. 100/1960 Sb., Ústava Československé socialistické republiky.
- Zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon.
- Zákon č. 175/1990 Sb., kterým se mění a doplňuje trestní zákon.
- Zákon č. 557/1991 Sb., kterým se mění a doplňuje trestní zákon.
- Zákon č. 290/1993 Sb., kterým se mění a doplňuje trestní zákon a zákon České národní rady č. 200/1990 Sb., o přestupcích.
- Zákon č. 253/1997 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.
- Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.
- Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád).
- Zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich.
- Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim.
- Zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon.
- Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky.
- Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích.
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.
- Zákon České národní rady č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů.
- Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.
- Zákon České národní rady č. 16/1993 Sb., o dani silniční.
- Zákon České národní rady č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí.
- Zákon č. 386/2020 Sb., kterým se zrušuje zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, a mění a zrušují další související právní předpisy.
- Zákon č. 254/2019 Sb., o znalcích, znaleckých kancelářích a znaleckých ústavech.
- Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.
- Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu.
- Důvodová zpráva k zákonu č. 253/1997 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů.
- Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.



## Seznam použité judikatury

- Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSR ze dne 4. 7. 1958, sp. zn. 1 Tz 147/58, publikované pod č. Rt 76/1958 Sb. rozh. tr.
- Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSR ze dne 27. 10. 1978, sp. zn. 11 Tz 68/78, publikované pod č. 28/1979 Sb. rozh. tr.
- Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSR ze dne 24. 9. 1997, sp. zn. 2 Tzn 80/97, publikované pod č. 41/1998-II. Sb. rozh. tr.
- Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 11. 1. 2001, sp. zn. 7 Tz 289/2000, publikované pod č. 35/2001 Sb. rozh. tr.
- Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 18. 7. 2001, sp. zn. 5 Tz 101/2001, publikovaný pod č. Rt 20/2002 Sb. rozh. tr.
- Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 16. 4. 2003, sp. zn. 5 Tdo 362/2003, publikované pod č. 57/2003 Sb. rozh. tr.
- Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 23. 6. 2004, sp. zn. 11 Tdo 640/ 2004, publikované pod č. 5/2005 Sb. rozh. tr.
- Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 22. 9. 2004, sp. zn. 11 Tdo 917/2004, publikovaný pod č. 22/2005 Sb. rozh. tr.
- Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 23. 6. 2004, sp. zn. 11 Tdo 640/2004, publikované pod č. 29/2005 Sb. rozh. tr.
- Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 4. 10. 2006, sp. zn. 5 Tdo 984/2006, publikované pod č. 40/2007 Sb. rozh. tr.
- Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 19. 10. 2006, sp. zn. 15 Tdo 756/2006, publikované pod č. 45/2007 Sb. rozh. tr.
- Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 31. 5. 2006, sp. zn. 5 Tdo 629/2006, publikované pod č. T 908 v sešitu 27 Souboru trestních rozhodnutích Nejvyššího soudu, který vydalo Nakladatelství C.H. Beck, Praha 2006.
- Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 5. 11. 2008, sp. zn. 7 Tdo 1368/2008, publikované pod č. 54/2009 Sb. rozh. tr.
- Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 29. 3. 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012, publikované pod č. 29/2013 Sb. rozh. tr.
- Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 14. 8. 2013, sp. zn. 5 Tdo 743/2013, publikované pod č. 5117/2013 Sb. rozh. tr.

- Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 29. 9. 2015, sp. zn. 5 Tdo 946/2015, publikované pod č. 6093/2015 Sb. rozh. tr.
- Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 25. 5. 2016, sp. zn. 8 Tdo 532/2016, publikované pod č. 4/2017 Sb. rozh. tr.
- Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 26. 10. 2016, sp. zn. 11 Tdo 268/2016, publikované pod č. 52/2017 Sb. rozh. tr.
- Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, publikované pod č. 15/2017 Sb. rozh. tr.
- Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 11. 12. 2019, sp. zn. 3 Tdo 1273/2019, publikované pod č. 7222/2019 Sb. rozh. tr.
- Nález Ústavního soud ze dne 28. 7. 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/08, publikovaný pod č. 170/2009 Sb. n. u. ÚS.
- Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 2. 2006 ve věci Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd a County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise, sp. zn. C-255/02, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-01609.
- Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 7. 2006, Axel Kittel v Belgian State and Belgian State v. Recolta Recycling SPRL, spojené věci sp. zn. C-439/04 a C-440/04, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-06161.
- Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 2. 2008 ve věci Ministero dell'Economia e delle Finanze v. Part Service Srl, sp. zn. C-425/06, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí 2008, vložka I-00897.
- Rozsudek pléna Evropského soudu pro lidská práva ze dne 8. 6. 1976, č. 5100/71, ve věci Engel a další proti Nizozemsku.
- Rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva ze dne 20. 5. 2014, č. 11828/11, ve věci Nykänen proti Finsku.
- Rozsudek velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ze dne 15. 11. 2016, č. 24130/11 a 29758/11, ve věcech A a B proti Norsku.

## **Seznam tabulek a grafů**

### **Tabulky**

1. Statistické přehledy daňové kriminality za období 1. 1.–30. 6. 2021 str. 45
2. Statistické přehledy trestných činů páchaných ve spojitosti s daňovými trestnými činy za období 1. 1.–30. 6. 2021 str. 45

### **Grafy**

1. Karuselový podvod str. 22
2. Výsledky Daňové Kobry kumulativně v mil. Kč str. 38
3. Nejčastěji ukládané tresty právnickým osobám str. 46

# Daňové trestné činy

## Abstrakt

Diplomová práce se zabývá daňovými trestnými činy. Cílem je vytvoření systematického přehledu a zhodnocení aktuální trestněprávní úpravy daňových trestných činů v právním řádu České republiky. Počáteční kapitola se soustřeďuje na obecné vymezení pojmů včetně vývojových stadií u daňových trestných činů, kde je zmíněno znovuzavedení trestnosti přípravy trestného činu zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby do trestního zákoníku u vymezených případů. Další kapitola se zaměřuje na historický exkurz do vývoje právní úpravy daňových trestných činů.

Ve třetí kapitole je analyzován legislativní rámec trestněprávní úpravy daňových trestných činů v českém právním řádu. V rámci rozboru trestného činu zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby práce vysvětluje, jak fungují karuselové podvody, při nichž je zneužíván systém zdanění v rámci EU, jelikož patří k jednomu z využívaných úniků s největším dopadem v oblasti daně z přidané hodnoty. V této kapitole je též věnována pozornost zásadě *nemo tenetur se ipsum accusare* v souvislosti se zdaněním příjmů, které pocházejí z trestné činnosti. Zároveň se zabírám zánikem trestní odpovědnosti, se zaměřením na účinnou lítost u jednotlivých daňových trestných činů. Další kapitola se zabývá oblastí prevence daňových úniků, s důrazem na přenesenou daňovou povinnost (*reverse-charge*), jenž je založena na principu, že povinnost přiznat daň z přidané hodnoty se přesouvá z poskytovatele plnění na jeho příjemce. Navazují trestněprávní postihem daňových trestných činů, kde je pozornost věnována zásadě *ne bis in idem* v kontextu s uložením penále podle daňového řádu a Engelovým kritériím. V neposlední řadě se práce zabývá rolí soudního znalce v dokazování v trestním řízení. Poslední kapitola je zaměřena na srovnání české právní úpravy daňových trestných činů s právním řádem Španělského království. V závěru práce je provedeno kromě zhodnocení současné právní úpravy i zamyšlení nad návrhy *de lege ferenda*.

**Klíčová slova:** daňové trestné činy, zásada *nemo tenetur se ipsum accusare*, zásada *ne bis in idem*

# Tax Crimes

## Abstract

The diploma thesis deals with tax crimes. The aim is to create a systematic overview and evaluation of the current criminal law of tax crimes in the legal order of the Czech Republic. The initial chapter focuses on the general definition of terms, including developmental stages of tax crimes, which mentions the reintroduction of criminality in the preparation of tax evasion, charge and similar mandatory payments in the Criminal Code in specific cases. The next chapter is devoted to a historical evolution into the development of tax crime legislation.

The third chapter analyzes the legislative framework of the criminal law regulation of tax crimes in the Czech legal system. As part of the analysis of the crime tax fraud is explained how carousel fraud abusing the tax system within the EU works, as it is one of the most exploited tax evasions in the field of value added tax. This chapter also pays attention to the principle of *nemo tenetur se ipsum accusare* in connection with taxation of income that originated from criminal activities. The next chapter deals with the prevention of tax evasion, with an emphasis on reverse-charge, which is based on the principle that the obligation to declare value added tax is transferred from the provider to its recipient. I follow up with the criminal sanction of tax crimes, where attention is paid to the principle of *ne bis in idem* in the context of imposing a penalty under the Tax Code and Engel's criteria. Last but not least, the work deals with the role of a forensic expert in proving in criminal proceedings. The last chapter focuses on the comparison of Czech legislation with the Kingdom of Spain. At the end of the work, in addition to the evaluation of the current legislation, there will be a reflection on the proposals *de lege ferenda*.

**Key words:** tax crimes, principle of *ne bis in idem*, principle of *nemo tenetur se ipsum accusare*