VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

FAKULTA MEZINÁRODNÍCH VZTAHŮ



Obor: Podnikání a právo

ZKRÁCENÍ DANĚ

(bakalářská práce)

Autor: Jitka Benešová

Vedoucí práce: JUDr. Ing. Tomáš Moravec, Ph.D.

Akademický rok: 2018/2019

Prohlášení:

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Zkrácení daně“ vypracovala samostatně. Veškerou použitou literaturu a podkladové materiály uvádím v přiloženém seznamu literatury.

V Praze dne 26. 4. 2019 Jitka Benešová

Poděkování:

Za odbornou pomoc při zpracování bakalářské práce chci na tomto místě poděkovat vedoucímu práce panu JUDr. Ing. Tomáši Moravcovi, Ph.D.

OBSAH

Seznam použitých zkratek 5
ÚVOD 6
1. Vymezení trestného činu zkrácení daně 8
1.1 Trestný čin zkrácení daně 8
1.1.1 Objekt 10
1.1.2 Subjekt 10
1.1.3 Objektivní stránka 13
1.1.4 Subjektivní stránka 14
1.2 Možnosti spáchání trestného činu zkrácení daně 15
1.2.4 Nepodání daňového přiznání 16
1.2.5 Vylákání daňové výhody 18
2. Důvody zániku trestní odpovědnosti 21
2.1 Účinná lítost 21
2.2 Promlčení trestního stíhání 23
2.3 Doměření daně 25
3. Rozbor judikatury 27
3.1 Nadměrné odpočty 27
3.1.1 Vybraná judikatura 27
3.1.2 Vyvozené závěry 32
ZÁVĚR 34
Seznam použité literatury 37

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

DPH	Daň z přidané hodnoty
DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
EET	Elektronická evidence tržeb
EU	Evropská unie
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
TrŘ	Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestí řád)
TrZ	Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
Zákon o DPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
Zákon o SpotřD	Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních
ZTOPO	Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim

ÚVOD

S globálním rozvojem ekonomiky vznikají ekonomické, právní a sociální změny, které s sebou přináší určité problémy a nejasnosti. Je nezbytné, aby se stále udržovalo vhodné ekonomické prostředí a na to navazující vhodné daňověprávní a trestněprávní normy. Bez toho vzniká u daňového subjektu tendence k obcházení těchto norem a u státu vznikají nedostatečné příjmy do veřejných rozpočtů. Vzhledem k rostoucímu počtu daňových subjektů, velkému počtu zdanitelných plnění, nízké daňové morálce, složitosti nastavení právních předpisů a ostatní spoustě ovlivňujících faktorů vznikají daňové trestné činy a roste daňová kriminalita. Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby patří mezi nejčastější daňové trestné činy současnosti, a proto se dá označit jako všeobecný problém. V České republice bylo zaznamenáno v posledních pár letech nesčetné množství daňových úniků, proto je tato problematika stále velmi aktuální.

V souvislosti s těmito změnami roste u daňové kriminality poměrně významněji legislativní vývoj, v porovnání s jinými oblastmi. Zároveň s tím se rozvíjí i judikatura sloužící k výkladu a použití ustanovení o daňových trestných činech. Na základě této judikatury se práce přesune do praktické roviny. Jelikož existuje v současné době takových judikátů nesčetné množství, práce se zaměřuje pouze na jeden způsob spáchání trestného činu zkrácení daně, a to přes nadměrné odpočty. Z toho také vyvstává výzkumná otázka, co uznávají soudy jako trestnou činnost spáchanou neoprávněnými nadměrnými odpočty a jak přistupují k rozhodování o této trestné činnosti. Vedlejší součástí této práce, avšak v této oblasti neméně důležitou, je přístup soudů k úmyslnosti či neúmyslnosti páchání probíraného trestného činu.

Cílem této práce je pojednat o právních úpravách daňového trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a vytvoření kompletního teoretického přehledu k tomuto trestnému činu. Zároveň budou objasněny důvody zániku trestní odpovědnosti a trestu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a problematika nadměrných odpočtů na základě nejaktuálnější judikatury.

Pomocí metody *syntéza* budou objasněny ustálené právní úpravy trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, a zároveň vysvětleny nové právní poznatky současných judikatur za účelem pochopení vzájemných souvislostí těchto jevů. Z těchto souvislostí jsou dále získávány nové poznatky o daném tématu. Na závěr bude

použita k zodpovězení výzkumné otázky metoda *indukce*. Na základě této metodiky budou vyhodnoceny a vysvětleny zmíněné údaje, ze kterých budou formulovány obecnější závěry platné pro zkoumanou oblast.

Pro jednodušší uchopení dané problematiky je práce rozdělena do tří hlavních kapitol. Za příčinu daňových deliktů je považován nedostatek občanské uvědomělosti v daňové oblasti, poplatník se ztrácí v tom, co je jeho daňová povinnost a kdy se mění jeho jednání v trestné. Proto je první kapitola zaměřena na detailní vysvětlení § 240 trestního zákoníku, podle kterého je definována skutková podstata trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Dále je rozebráno, při jakém jednání se stává daňový poplatník pachatelem probíraného trestného činu, kdo jím může být a jaké jsou dva nejčastější způsoby spáchání tohoto trestného činu.

Ve druhé kapitole jsou naopak k pochopení opačného účinku objasněny způsoby a podmínky, za jakých je možný zánik trestní odpovědnosti daňového subjektu (pachatele) za spáchání tohoto trestného činu. Zmiňovány jsou konkrétně tři možnosti této skutečnosti, a to účinná lítost, promlčení trestního stíhání a doměření daně. U doměření daně jsou také zmíněny nové judikatury, které pojednávají o změnách v chápání právních skutečností.

Je zřejmé, že člověk pochopí vysvětlované téma nejlépe na praktických příkladech. Proto je třetí kapitola věnována nejnovějším judikaturám, na kterých jsou předvedeny dvě předchozí kapitoly v praktické rovině. Jak již bylo řečeno, práce se zde zaměřuje pouze na jeden způsob spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, a to na vylákání daňové výhody. Konkrétně jsou zde vyzdvihována jednání pachatelů, která označují soudy za trestná a jejich následné zvolení trestních sankcí za takové jednání s ohledem na jejich závažnost podle skutkových podstat vymezených zvlášť v odstavcích § 240 trestního zákoníku. Kvůli zachování odbornosti, nebylo možné do práce zahrnout všechny nejčastější a nejprobíranější problémy současnosti jako jsou karuselové podvody či maření spravedlnosti a jiné, i když se jedná o problémy tak nové, že vyžadují k jejich pochopení veřejností více odborných prací.

1. VYMEZENÍ TRESTNÉHO ČINU ZKRÁCENÍ DANĚ

1.1 Trestný čin zkrácení daně

Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je označován jako trestný čin hospodářský daňový a jeho skutková podstata je upravena v ustanovení § 240 trestního zákoníku (dále jen TrZ). Zde je definován následovně:

„Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

(1) Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti.

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

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

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

c) spáchá-li takový čin ve značném rozsahu.

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

a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu, nebo

b) spáchá-li čin uvedený v odstavci 2 písm. c) ve spojení s organizovanou skupinou působící ve více státech.

(4) Příprava je trestná.“[1]

Základní podmínkou pro spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je uvedení výše způsobené škody, která se daného činu týká. Stanovené výše škod vymezuje trestní zákoník v § 138 v odstavci 1. *„Škodou nikoli nepatrnou se rozumí škoda dosahující částky nejméně 5 000 Kč, škodou nikoli malou*

[1] § 240 zákona č. 40/2009 Sb.

se rozumí škoda dosahující částky nejméně 25 000 Kč, větší škodou se rozumí škoda dosahující částky nejméně 50 000 Kč, značnou škodou se rozumí škoda dosahující částky nejméně 500 000 Kč a škodou velkého rozsahu se rozumí škoda dosahující nejméně částky 5 000 000 Kč.“[2] V § 240 jsou uvedeny škody „ve větším rozsahu“, „ve značném rozsahu“ a „ve velkém rozsahu“. V odstavci 1 je uvedena podmínka „ve větším rozsahu“, tím se tedy rozumí škoda dosahující částky nejméně 50 000 Kč a pachatel by za ni byl potrestán odnětím svobody na 6 měsíců až 3 roky či zákazem činnosti. V odstavci 2 písm. c) se uvádí podmínka „ve značném rozsahu“ a tím se myslí škoda dosahující částky nejméně 500 000 Kč, za to by pachateli hrozil trest odnětí svobody na 2 roky až 8 let. Škodou „ve velkém rozsahu“ v odstavci 3 písm. a) je myšlena částka nejméně 5 000 000 Kč, za kterou může být pachatel potrestán odnětím svobody na 5 až 10 let. Touto škodou se mimo jiné řadí trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby mezi takové trestné činy, na které se vztahuje povinnost překažení.[3]

Příprava trestného činu zkrácení daně byla v trestním zákoníku po dlouhém rozhodování nově schválena a provedena zákonem č. 163/2016 ze dne 27.4.2016, s účinností od 1.7.2016 a je zařazena do § 240 jako nový odstavec. Přípravou se rozumí podle § 20 odst. 1 TrZ *„Jednání, které záleží v úmyslném vytváření podmínek pro spáchání zvlášť závažného zločinu (§ 14 odst. 3), zejména v jeho organizování, opatřování nebo přizpůsobování prostředků nebo nástrojů k jeho spáchání, ve spolčení, srocení, v návodu nebo pomoci k takovému zločinu, je přípravou jen tehdy, jestliže to trestní zákon u příslušného trestného činu výslovně stanoví a pokud nedošlo k pokusu ani dokonání zvlášť závažného zločinu.“*[4] Jako zvlášť závažný zločin podle § 14 odst. 3 TrZ je definován takový úmyslný trestný čin, za něhož je uvalen trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně 10 let. Je nutné zdůraznit, že příprava zvlášť závažného trestného činu je trestná jen pokud tak výslovně stanoví zákon. Jako příklad přípravy trestného činu podle § 240 lze uvést přípravu falešných dokumentů (faktury, smlouvy, výkazy apod.). Právě i kvůli tomu se považuje zkrácení daně za nejzávažnější daňový trestný čin, jelikož je jeho příprava jako u jediného daňového trestného činu považována za trestnou.

[2] § 138 zákona č. 40/2009 Sb.

[3] BOUDA, Z. Trestněprávní postih zkrácení daně jako ultima ratio v pohledu současném i budoucím. *Trestní právo*, Praha: Novatrix, 2009, č. 5, str. 20-24. ISSN 1214-3758.

[4] § 20 zákona č. 40/2009 Sb.

1.1.1 Objekt

Jedním ze znaků skutkové podstaty trestného činu je objekt. Obecně a zjednodušeně lze říci, že objektem trestného činu je zájem společnosti na ochraně hodnoty. V případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je objektem ochrana státu na správném vyměření daně, cla, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, pojistného na úrazové pojištění, pojistného na zdravotní pojištění, poplatku nebo jiné podobné povinné platby a na příjmech z těchto povinných plateb.[5]

Po vybrání daní, poplatků a podobných povinných plateb slouží tyto prostředky k financování veřejných rozpočtů, jejichž soustavu tvoří státní rozpočet, rozpočty krajů a obcí, rozpočty příspěvkových organizací, rozpočty dobrovolných svazků obcí, státní a další specifické fondy.[6]

1.1.2 Subjekt

Subjektem je označován pachatel trestného činu (přesná definice je vymezena v § 22 TrZ) neboli trestně odpovědná osoba, která naplnila svým jednáním všechny znaky skutkové podstaty trestného činu nebo jeho pokusu či přípravy, je-li dle zákona trestná. U trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je subjekt obecný. Pachatelem může být právnická i fyzická osoba, a to nejen s českým občanstvím, ale i taková právnická osoba, které je ze zákona uložena povinnost přiznat a následně zaplatit některou z daní na území České republiky. Obecným subjektem se myslí, že pachatelem či spolupachatelem nemusí být u trestného činu dle § 240 TrZ pouze subjekt daně, poplatku a podobné povinné platby, ale i osoba (např. někdo, kdo se za daňový subjekt pouze vydává), která svým úmyslným jednáním způsobila zkrácení daně, poplatku či podobné povinné platby ve větším rozsahu. A to takovým způsobem, že zákonná daň nebyla vyměřena v zákonné míře či nebyla vyměřena vůbec, nebo došlo k vylákání výhody na dani se způsobením škody ve větším rozsahu.[7]

[5] ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012, str. 2416. ISBN 978-807-4004-285.

[6] KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014, str. 119. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8.

[7] KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014, str. 122-123. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8.

K docílení zaměřit trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby na obchodní korporace je třeba znát pravou trestní odpovědnost těchto právnických osob, která je vymezena v zákoně č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim (dále jen ZTOPO). Trestně odpovědné jsou všechny právnické osoby až na ty uvedené v § 6 odst. 1) ZTOPO a za trestné činy se pro účely tohoto zákona rozumí veškeré zločiny a přečiny uvedené v trestním zákoníku, s výjimkou trestných činů taxativně vyjmenovaných v § 7 ZTOPO. Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby se mezi těmito výjimkami nenachází, tudíž jeho pachatelem mohou být i právnické osoby. Stejně tak to platí i pro trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1) TrZ, který je pro účel této práce zásadní. V § 8 ZTOPO a § 9 odst. 3) ZTOPO je popisováno, že trestní odpovědnost právnické osoby nebrání, když se nepovede zjistit, která konkrétní fyzická osoba za ni jednala. Jedná-li se ale o případ, kdy je plátcem či poplatníkem určité zkrácené daně právnická osoba, pak je třeba zjistit, která fyzická osoba jednala způsobem zakládajícím trestní odpovědnost právnické osoby.[8]

Formy trestné součinnosti s daňovým subjektem

Zajímavou částí u subjektu trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je postavení daňového poradce, jelikož je v trestní sféře poměrně specifické. Daňový poradce se může dopustit nejen zkrácení daně, pokud ho podnikatel zmocnil k vypracování daňového tvrzení a případně následnému odevzdání správci daně, který úmyslně zkreslil výši daňové povinnosti podnikatele, ale může se také dopustit i jiných forem trestné součinnosti s daňovým subjektem. Kromě spolupachatelství dle § 23 TrZ se může jednat také o účastenství dle § 24 TrZ ve formě návodu či pomoci, popřípadě nadržování upraveného v § 366 TrZ. To záleží na různých okolnostech, především ale na míře aktivity daňového poradce.[9] Obdobné specifické postavení má i likvidátor. Jedná se o případ, kdy obchodní korporace zaniká s likvidací a tím přechází působnost statutárního orgánu jednat jménem korporace na likvidátora. Jeho jednání musí směřovat pouze směrem k likvidaci společnosti, z čehož vyplývá, že mu vznikají různá práva a povinnosti. Likvidátor je povinen při takovém výkonu mimo jiné plnit závazky společnosti. Jednou z jeho povinností je např. přiznat a odvádět za danou společnost daně, poplatky, pojistné

[8] FENYK, J. *Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim: komentář*. 2., podstatně přepracované a doplněné vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018, str. 25-46. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-965-7.

[9] KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014, str. 125. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8.

na zdravotní pojištění, pojistné na sociální zabezpečení a další podobné povinné platby, či jiné další povinnosti, které plynou z daňového řízení. Likvidátor by se tak mohl dopustit trestného činu podle § 240 odst, 1, pokud by úmyslně neplnil své povinnosti a např. nepodal daňové přiznání. Jednalo by se o jinou situaci, pokud by likvidovaná společnost byla předlužená, pak by příslušné povinné platby nebylo možné uhradit. Likvidátor má v tomto případě povinnost podat insolvenční návrh.[10]

Jak již vyplývá z předchozí části, trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby může způsobit více pachatelů. Jedná se tak o jeden ze znaků skutkové podstaty tohoto trestného činu dle § 240 odst. 2 písm. a), kde je k použití vyšší trestní sazby trestný čin podmíněn spácháním nejméně se dvěma osobami. To znamená, že se na posuzovaném trestném činu podílejí kromě pachatele alespoň dvě další osoby neboli je spáchán součinností nejméně tří osob. Může se přitom jednat o jejich spolupachatelství nebo o jednání pachatele a účastníků. Avšak účastník, jehož jednání se omezilo jen na formu návodu, se nemůže počítat do zmíněné součinnosti. Ve vztahu k této okolnosti je pro trestní odpovědnost z hlediska zavinění nezbytné, aby pachatel o součinnosti s dalšími osobami věděl.[11] Příkladem takového jednání, kdy je naplněna zmíněná skutková podstata, jsou tzv. karuselové podvody, při kterých je k fungování takových obchodů více subjektů třeba. V otázce spolupachatelství u trestného činu zkrácení daně není rozhodující, zda subjektem daně byli všichni spolupachatelé či jen někteří z nich, případně i jiná osoba, která byla rozdílná od spolupachatelů. Dále zde také není podstatné, zda byl subjektem daně každý spolupachatel do celé výše zkrácení daně (včetně vylákání výhody) nebo jen do její části.[12] Za trestný čin zkrácení daně se také považuje spolupráce mezi zaměstnancem a jeho zaměstnavatelem, kdy zaměstnavatel uvede v pracovní smlouvě výši mzdy v minimální míře, kvůli dosažení nejnižších odvodních povinností, a zbývající část mzdy vyplácí tzv. na ruku či bokem. V tomto případě bude trestně stíhán zaměstnavatel i zaměstnanec.[13]

[10] ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vyd. V Praha: C.H. Beck, 2012, str. 2414. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-428-5.

[11] Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 11. 1. 2005, sp. zn. 11 Tdo 1235/2004, uveřejněný pod č. 43/2005 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek.

[12] KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014, str. 123-124. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8.

[13] PROUZA, D. Otazníky kolem trestného činu zkrácení daně. *Právní rádce*, Praha: Economia, 2006, č. 8, str. 45-55. ISSN 1210-4817.

1.1.3 Objektivní stránka

Objektivní stránka trestného činu označuje vnější pohled na trestný čin, tzv. jeho vnější znaky. Charakterizuje způsob spáchání trestného činu a jeho následky. Objektivní stránku tvoří systém obligatorních a fakultativních znaků. Mezi obligatorní znaky trestného činu patří jednání, následek a příčinná souvislost mezi jednáním a následkem, tzv. kauzální nexus. Naplnění všech těchto znaků je důležité pro rozhodování o vině či nevině pachatele.[14] Fakultativní znaky nemusí být naplněny, a přesto se může jednat o trestný čin. Jsou to např. místo a čas jednání, použitý prostředek, či předmět útoku.[15]

Obecně spočívá objektivní stránka trestného činu dle § 240 TrZ v tom, že pachatel ve větším rozsahu zkrátí daň, poplatek nebo podobnou povinnou platbu či vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb.[16] Výše zkrácení povinné platby se počítá jako rozdíl mezi povinnou platbou, kterou měl poplatník zaplatit a povinnou platbou, která skutečně zaplacena byla (resp. která mu byla vzhledem k trestné činnosti přiznána, vyměřena). Pokud nebyla daň či jiná povinná platba přiznána nebo vyměřena vůbec, a tím došlo k zatajení skutečnosti, která by způsobila vznik daňové povinnosti, tak by se výše zkrácení rovnala celé výši této povinné platby, která měla být přiznána, vyměřena a zaplacena. Podobně je tomu i u vylákané výhody na některé z těchto povinných plateb.[17]

U objektivní stránky je důležité zmínit, že ke zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby může dojít jen do doby, než byla tato povinná platba ve stanovené výši zaplacena (tzn. jen ve stadiu vyměřování). Pokud byla daň nebo jiná povinná platba správně vyměřena a zaplacena (či stržena), nelze ve vztahu k takové dani nebo jiné povinné platbě spáchat trestný čin podle § 240 TrZ.[18]

Pro zajímavost lze zmínit menšinový až ojedinělý názor, který říká, že zkrácením daně nelze způsobit škodu. Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je označován jako jistý druh podvodu, jelikož nevzniká škoda majetkové újmy na již

[14] KRATOCHVÍL, V. a kol. *Kurs trestního práva: trestní právo hmotné: obecná část.* 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2009, str. 213-214. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-042-3.

[15] ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné.* 7., přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, str. 123-124. ISBN 978-80-7478-616-7.

[16] NOVOTNÝ, O. a kol. *Trestní právo hmotné. Zvláštní část*. 6. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010, str. 270. ISBN 978-80-7357-509-0.

[17] ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012, str. 2434. ISBN 978-807-4004-285.

[18] KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014, str. 126-127. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8.

existujícím majetku poškozeného, tedy státu, nýbrž mu pouze nevzrůstá v důsledku jednání pachatele majetek o zkrácenou částku. I když se nejedná o škodu na majetku, trestní zákoník uznává tuto peněžitou částku za škodu.[19] *„Zkrácená daň či jiná povinná platba se neuplatňuje žalobou v občanskoprávním řízení, ale na její nedoplatek vydá finanční úřad nebo jiný oprávněný orgán platební výměr, který je sám o sobě podkladem pro doplácení a vymáhání zkrácené platby, a zároveň exekučním titulem pro případný nucený výkon rozhodnutí.“*[20] Jedná se o zvláštní případ, který se řídí § 44 odst. 3 trestního řádu (dále jen TrŘ), kde je stanoveno, že nárok na náhradu škody nelze uplatnit v adhezním řízení[21], pokud o něm bylo rozhodnuto již v občanskoprávním nebo jiném příslušném řízení. Tedy dle míněného názoru, že ušlá daň neboli daň ve výši, ve které nebyla vyměřena, není škodou, a jako takovou ji nelze v adhezním řízení přiznat.[22] Ale jak již bylo řečeno, peněžitá částka, o kterou byl rozpočet zkrácen, a její výše a splatnost je stanovena zákony, uznávaná jako škoda.

1.1.4 Subjektivní stránka

Z pohledu subjektivní stránky je důležitá úmyslnost trestného činu (tzv. vnitřní znak). Subjektivní stránka má na rozdíl od objektivní pouze jeden obligatorní znak, a to je zavinění. Za fakultativní znaky zde můžeme označit pohnutku, cíl a záměr trestného činu.[23] Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je úmyslným trestným činem, u kterého se nevyžaduje úmysl přímý, tzn. že pachatel věděl, že svým jednáním naplňuje skutkovou podstatu zmíněného trestného činu a chtěl, aby byla skutková podstata takovým jednáním naplněna, ale postačí i prokázání úmyslu nepřímého. To znamená, že pachatel věděl, že svým jednáním může naplnit skutkovou podstatu trestného činu § 240 TrZ a pro případ, že by se tak stalo, je s tím srozuměn. V případě, že se jedná o okolnost, která podmiňuje použití vyšší trestní sazby (např. vylákání výhody ve značném

[19] PROUZA, D. Otazníky kolem trestného činu zkrácení daně. *Právní rádce*, Praha: Economia, 2006, č. 8, str. 45-55. ISSN 1210-4817.

[20] KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014, str. 128. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8.

[21] Nárok státu na zaplacení daně není nárokem na náhradu škody způsobené trestným činem, ale nárokem, který vyplývá přímo ze zákona, proto nárok na náhradu této škody nelze uplatnit v adhezním řízení.

[22] KINDL, M. (Vůbec nějaká) škoda při zkrácení daně? *Právník. Teoretický časopis pro otázky státu a práva*, Praha: Ústav státu a práva AV ČR. 2004, č. 7, str. 690-698. ISSN 0231-6625.

[23] ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné.* 7., přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, str. 179. ISBN 978-80-7478-616-7.

rozsahu), stačí k nabytí trestné odpovědnosti nedbalost podle § 17 písm. b) TrZ. V jiných případech pro tento trestný čin nedbalost nepostačuje.[24]

Je nutné posuzovat úmyslné jednání nejen z pohledu dosaženého výsledku, ale také z přípravy trestného činu, jelikož ta je pro trestný čin zkrácení daně také trestná. Pro tento trestný čin může mít příprava podobu v různých formách, např. zásahy do účetnictví, způsoby vedení a uschování účetních a jiných dokladů, ústních i písemných projevů, které pachatel učinil ke státním orgánům nebo k obchodním partnerům apod.[25] Důležitou částí je také dokázání pachateli úmysl zkrátit daň, jelikož to v některých případech může být velmi komplikované. Hranice mezi nepřímým úmyslem a vědomou nedbalostí je totiž velmi tenká. Naplnění skutkové podstaty subjektivní stránky se posuzuju z pohledu trestní a daňové odpovědnosti, které se ovšem nesmí ztotožňovat, jelikož má stav skutkový přednost před stavem formálně právním. Zabraňuje se tím přihlížení k simulovaným právním úkonům, které jsou formálně upraveny za účelem snížení daňové povinnosti tak, že jsou fakta představována odlišně od skutečnosti. Pachateli tedy musí být dokázáno, že během páchání trestného činu zkrácení daně či jiné povinné platby věděl, že dochází k naplnění skutkové podstaty, a zároveň musí být dokázáno také to, že byl alespoň srozuměn s tím, že svým jednáním může způsobit škodlivé následky.

1.2 Možnosti spáchání trestného činu zkrácení daně

V této části bude detailněji rozebrána objektivní stránka trestného činu podle § 240 TrZ, a to se zaměřením na dva nejtypičtější případy páchání tohoto trestného činu. Jak již bylo řečeno trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby se rozumí jakékoli jednání, v jehož důsledku je poplatníkovi vyměřena a jím zaplacena nižší daň, než jaká by měla být vyměřena a zaplacena, nebo k vyměření a zaplacení daně vůbec nedošlo. Většinou se jedná o zvláštní způsob podvodu, kde dochází k ovlivnění daňové povinnosti určitého subjektu tak, že ten v rozporu se skutečností předstírá nižší rozsah této povinnosti nebo předstírá, že ji vůbec nemá. Typické je účelové snižování základu daně či neoprávněné uplatnění odpočtu daně apod. V trestním zákoníku v § 240 odst. 1) jsou zmíněny dvě skutkové podstaty, které mohou být naplněny nezávisle na sobě, ale může jít také o jednání spočívající ve zkrácení některé z povinných plateb a ve vylákání výhody

[24] KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014, str. 143. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8. 128.

[25] ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012, str. 2432. ISBN 978-807-4004-285.

na některé z nich, jinak řečeno jedna z plateb může být zkrácena a na jiné podobné platbě může být vylákána daňová výhoda.[26]

1.2.4 Nepodání daňového přiznání

Trestný čin podle § 240 TrZ lze spáchat jednáním aktivním (např. úmyslně zkreslené daňové tvrzení, zatajení dosaženého zisku) či opomenutím (např. úmyslné nepodání daňového tvrzení ze skutečně dosaženého příjmu). Trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby se pachatelé nejčastěji dopouští např. na dani z přidané hodnoty, dani spotřební, dani z příjmů (fyzických i právnických osob), dani z nabytí nemovité či movité věci, na clu a dalších. Jedním z nejčastějších způsobů, jak se daňoví poplatníci snaží snížit či vyhnout své daňové, poplatkové, celní nebo jiné povinnosti je tak, že dokumenty či podklady potřebné ke správnému vyměření daně či jiné povinné platby zfalšují, zatají či je vůbec nevedou. Na základě vysoké hojnosti případů nepodání daňového přiznání vznikl spor ohledně trestnosti této činnosti mezi dvěma senáty Nejvyššího soudu. K definitivnímu rozhodnutí o této rozepři došel Velký senát Nejvyššího soudu dne 28. 3. 2012 usnesením sp. zn. 15 Tdo 1671/2011, kde stanovil: *„úmyslné jednání pachatele spočívající v samotném nepodání daňového přiznání, je-li tím současně zatajováno zdanitelné plnění, naplňuje znak „zkrácení daně“ ve smyslu § 240 tr. zákoníku.“*[27]. Tímto usnesením byla potvrzena trestnost samotného nepodání daňového přiznání.

Daň z příjmů fyzické nebo právnické osoby

U daně z příjmů fyzické nebo právnické osoby má oznamovací povinnost daňový subjekt, který u těchto daní i sám podává daňové tvrzení. Daňový subjekt má povinnost dle ustanovení § 135 odst. 2 daňového řádu (dále jen DŘ) sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, stejně jako i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně. Samozřejmě, i přes tuto zákonem stanovenou povinnost, záleží na daňovém subjektu, zda uvede všechny skutečnosti rozhodné pro vybírání daně řádně. Daň z příjmů fyzické nebo právnické osoby může být zkrácena tím, že daňový subjekt daňové tvrzení nepodá a následně daň nezaplatí, přestože zde existoval zdanitelný příjem, který této dani podléhal

[26] Autor neznámý. *Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice*. Praha: C.H. Beck, 2001, str. 366-369. Právo a hospodářství (C.H. Beck). ISBN 80-7179-493-7.

[27] Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 28. 3. 2012, sp. zn. 15 Tdo 1671/2011, uveřejněné pod č. 55/2012 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek.

(např. příjem z podnikání nebo z jiné samostatně výdělečné činnosti, i když byla uvedená osoba ohledně tohoto příjmu povinna podat daňové tvrzení, a zároveň z něj zaplatit daň).

Daň z přidané hodnoty

Stejně tak lze spáchat trestný čin zkrácení daně poplatku a podobné povinné platby u daně z přidané hodnoty, a to úmyslným nepodáním přiznání k této dani. Tím se zatají zdanitelné plnění, i když je pachatel nebo osoba, za kterou jedná, plátcem daně z přidané hodnoty registrovaným u správce daně.[28] V takovém případě je správce daně oprávněn předpokládat u daňového subjektu nulovou výši daně a není povinen stanovit výši nepřiznané daně podle pomůcek. Ke zkrácení daně pak nedojde v důsledku příčinné souvislosti s případnou nečinností správce daně, ale nepodáním daňového tvrzení a zatajením zdanitelného plnění. Pachatel může zkrátit daň, aniž by splnil registrační povinnost, jak stanovuje zákon, a to spolu s nepodáním daňového tvrzení a následným nezaplacením daně.[29]

Daň spotřební, clo, pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění

Významnou část veřejných rozpočtů tvoří daň spotřební, která bývá nejčastěji zkracována předstíráním menšího množství zdanitelných vybraných výrobků nebo fiktivním vývozem zdanitelného zboží do zahraničí a neoprávněným uplatněním nároku na vrácení daně. U cla se jedná především o zkrácení v podobě zatajení dováženého či vyváženého zboží podléhajícího dovoznímu nebo vývoznímu clu (tzv. pašování zboží), ale také úmyslným snížením nebo jiným zkreslením celní hodnoty zboží, které clu podléhá (např. falešnými doklady či uvedením nepravdivých údajů o ceně). Ve vztahu k pojistnému na sociální zabezpečení nebo pojistné na zdravotní pojištění bývá nejčastěji spáchán trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby zaměstnáváním pracovních sil bez řádné pracovní smlouvy, tzv. načerno. Nebo také nepřihlášením zaměstnanců či jen některých z nich k sociálnímu zabezpečení a zdravotnímu pojištění.[30]

[28] LICHNOVSKÝ, O. Podvody na DPH. *Daně a právo v praxi*, Praha: Wolters Kluwer, 2012, č. 4. ISSN 1211-7293.

[29] KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014, str. 132-133. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8.

[30] ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012, str. 2421-2422. ISBN 978-807-4004-285.

1.2.5 Vylákání daňové výhody

Druhým nejčastějším způsobem spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je vylákání daňové výhody stanovené v § 240 odst. 1 TrZ. Zjednodušeně řečeno se jedná o vrácení daně, která ve skutečnosti zaplacena nebyla, a tím vzniká nadměrný odpočet. K naplnění skutkové podstaty tohoto trestného činu je možné po novelizaci zákona samotným zkrácením daně, nebo současně s vylákáním daňové výhody.[31] Obecně bývá vylákání výhody na některé z povinných plateb definováno jako předstírání okolnosti, na základě které vzniká povinnost státu nebo jiného příjemce povinné platby poskytnout plnění subjektu, který ve skutečnosti podle zákona na takové plnění nárok nemá nebo takovému subjektu, který plátcem či poplatníkem takové povinné platby, ke které je výhoda poskytována, vůbec není.[32] Vylákání daňové výhody je jednoduše řečeno fingované předstírání skutečnosti, nelze ho považovat za pouhé neoprávněné snížení opravdu existující daňové povinnosti (resp. zkrácení daně). Z takto předstírané skutečnosti vzniká povinnost státu poskytnout neoprávněné plnění zpravidla falešnému plátci příslušné povinné platby, od níž se výhoda odvíjí.[33]

Skutková podstata trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby prostřednictvím vylákání daňové výhody bývá naplněna typicky u spotřebních daní a daně z přidané hodnoty. I když v současné právní trestněprávní úpravě jsou zahrnuty skutkové podstaty zkrácení daně a vylákání daně do jedné, pachatel se může dopustit vylákání daně jen na některých z těchto povinných plateb, které jsou uvedeny v § 240 TrZ. Vylákání výhody se lze dopustit pouze u daní, cel a poplatků vzhledem k jejich povaze, a to jen v případě, že je možné u těchto plateb uplatnit osvobození a různé odpočty nebo srážky. Dále tyto úkony musí být v několika různých modifikacích za splnění určitých podmínek, které jsou stanoveny v příslušných předpisech.[34] Pokud se pachatel dopustí vylákání výhody na některé z povinných plateb, a zároveň s tím krátí i povinnou platbu,

[31] PROUZA, D. Otazníky kolem trestného činu zkrácení daně. *Právní rádce*, Praha: Economia, 2006, č. 8, str. 45-55. ISSN 1210-4817.

[32] ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012, str. 2426. ISBN 978-807-4004-285.

[33] KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014, str. 139. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8.

[34] Tamtéž.

budou se výše škod těchto dvou skutkových podstat sčítat do jedné, současná právní úprava je tomu již přizpůsobena.[35]

Vylákání výhody u daně z přidané hodnoty

Nadměrným odpočtem daně z přidané hodnoty se podle § 4 odst. 1 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen zákon o DPH) rozumí daň (resp. částka), která odpovídá rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období, pouze pokud daň na výstupu je nižší než odpočet daně. Daň na výstupu je daň, kterou uplatňuje plátce za zdanitelné plnění nebo z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění. Nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty je upraven v ustanoveních § 72 a následujících zákona o DPH, kde je stanoven nárok na odpočet a podmínky pro uplatnění tohoto nároku na odpočet daně.[36] Neoprávněné uplatňování nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty se nejčastěji používá plátcem této daně při fingování vývozu zboží do zahraničí, resp. do zemí mimo EU. Plátce DPH je povinen tuto daň zahrnout do ceny zboží, jelikož ji platí zákazník. Takto vybranou daň plátce odvádí do státního rozpočtu, ale je zároveň oprávněn si ji snížit odečtením daně na vstupu. Takovému snížení se říká odpočet daně. Pachatelé se snaží pomocí falešných dokumentů zejména o vývozu či falešných dokumentů o ceně navýšit daň na vstupu, a tím vylákat nadměrný odpočet daně, který jim má stát za povinnost vyplatit. Plátce daně, který vyváží své zboží do třetích zemí (resp. mimo EU) je osvobozen od daně na výstupu, jelikož by tuto daň platil dvakrát. Zboží je totiž zdaňováno vlastní daní z přidané hodnoty tou zemí, kam je zboží dovezeno. V případě, že převyšuje daň na vstupu daň na výstupu za zdaňovací období, stát je povinen tento přeplatek plátci daně vrátit. Tento postup ale nelze uplatnit, vznikne-li vratitelný přeplatek změnou daňové povinnosti na základě dodatečného vyměření, pak se již dále postupuje podle daňového řádu.[37]

[35] BOUDA, Z. Trestněprávní postih zkrácení daně jako ultima ratio v pohledu současném i budoucím. *Trestní právo*, Praha: Novatrix, 2009, č. 5, str. 20. ISSN 1214-3758.

[36] Blíže LICHNOVSKÝ, O. Podvody na DPH. *Daně a právo v praxi*, Praha: Wolters Kluwer, 2012, č. 4. ISSN 1211-7293.

[37] KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014, str. 140-141. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8.

Vylákání výhody u spotřební daně

Podobně to funguje i u spotřebních daní, kde vzniká pachateli nárok na vrácení této daně. Nárok na vrácení spotřební daně je upraven v ustanovení § 14 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen zákon o SpotřD). Vznik tohoto nároku je možný za určitých podmínek u zdaněných vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu (okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky vzniká plátci daně povinnost daň přiznat a zaplatit dle § 9 zákona o SpotřD) nebo u těch výrobků, které plátce dopraví do jiného členského státu EU za účelem podnikání či plnění veřejnoprávních úkolů. Plátce může uplatnit nárok na vrácení daně dle § 14 odst. 5 a 6 zákona o SpotřD v podobě daňového přiznání, a to *„… pouze do výše skutečně zaplacené daně vypočtené sazbou daně platnou v den dovozu nebo v den uvedení vybraného výrobku do volného daňového oběhu“*[38]. V následujícím odstavci 7 téhož ustanovení je stanoveno, že pokud přesáhne částka nároku na vrácení daně částku daňové povinnosti ve zdaňovacím období, bude dále postupováno při vypořádání rozdílu mezi těmito částkami stejně jako při vypořádání daňového přeplatku. Nejběžnějším příkladem vylákání výhody u spotřebních daní je fingování vývozu zdaněných vybraných výrobků do zahraničí či třetích zemí, v rámci své podnikatelské činnosti. Pachatelé, obdobně jako u vylákání výhody u daně z přidané hodnoty, se snaží vylákat daňovou výhodu ve formě peněžního plnění tím, že pomocí fingovaných dokladů (nejčastěji o vývozu zboží do zahraničí) uplatňují nárok na vrácení spotřební daně.[39]

[38] § 14 odst. 6 zákona č. 353/2003 Sb.

[39] KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014, str. 141-142. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8.

2. DŮVODY ZÁNIKU TRESTNÍ ODPOVĚDNOSTI

2.1 Účinná lítost

Účinná lítost je jedním z důvodů zániku trestní odpovědnosti pachatele, což znamená, že stát ztrácí natrvalo právo pachatele potrestat. Trestnost pachatele zaniká až poté, co je trestný čin spáchán, ale zároveň dříve, než se o něm pravomocně rozhodne. To znamená, že v době spáchání trestného činu je čin trestný, ale k zániku jeho trestnosti dochází až dodatečně.[40] Za důsledek účinné lítosti je považována ochrana některých důležitých společenských zájmů, vztahů a hodnot před škodlivými následky, které je ještě možné napravit i po dokonání trestného činu či jím zcela zamezit. Takto je preferována ochrana zmíněných statků před zájmem na trestním stíhání pachatele. Pokud se škodlivým následkům již zabránit nedá nebo je nelze napravit, nelze v daném případě ani uplatnit ustanovení o účinné lítosti a o zániku trestní odpovědnosti pachatele. Co se týče daní, jedná se především o zájem na správném vyměření daně a plnění daňové povinnosti.[41]

U trestného činu zkrácení daně, poplatku a jiné podobné platby dle § 240 TrZ lze podle konstantní judikatury uplatňovat pouze přísnější ustanovení § 33 TrZ o obecné účinné lítosti, ale zvláštní ustanovení o účinné lítosti dle § 242 TrZ není možno užít na tento trestný čin ani analogicky. Pro tento trestný čin je také možná účinná lítost za podmínek stanovených v § 24 odst. 3 TrZ. Velmi přísně se zde také uplatňuje podmínka dobrovolnosti. K tomu, aby stát pozbyl veškerých práv vyslovit vinu a uložit za ni pachateli trest, případně jakékoli jiné opatření za spáchaný trestný čin, musí být splněny všechny podmínky účinné lítosti. Kromě první podmínky § 33 TrZ, kde jsou taxativně vymezeny trestné činy, kterých se toto ustanovení týká a mezi které patří i trestný čin zkrácení daně, poplatku a jiné podobné platby, zní ostatní podmínky takto:

„Trestní odpovědnost … zaniká, jestliže pachatel dobrovolně

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

[40] JELÍNEK, J. a kol. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 4. vyd. Praha: Leges, 2014, str. 352. Student (Leges). ISBN 978-80-7502-044-4.

[41] KUCHTA, J. Úprava účinné lítosti v novém trestním zákoníku. In STOČESOVÁ, S. a kol. *Reforma trestního práva po prvním roce účinnosti nového trestního zákoníku*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2011, str. 62 an. ISBN 978-80-7380-360-5.

b) učinil o trestném činu oznámení v době, kdy škodlivému následku trestného činu mohlo být ještě zabráněno; oznámení je nutno učinit státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu, voják může místo toho učinit oznámení nadřízenému.“.[42]

Škodlivému následku může pachatel zamezit zejména jen svou aktivní činností, kterou obnoví stav, jež trval před jeho trestným činem. Není však vyloučeno ani pasivní chování pachatele, a to v případě, že by upustil od dalšího jednání ve stadiu, které odpovídá neukončenému pokusu. Příkladem aktivní činnosti může být dodatečné přiznání a zaplacení daně způsobené trestným činem podle § 240 TrZ. Za způsobenou škodu postačí v tomto případě peněžitá náhrada. Ta ovšem nestačí vždy, stejně jako zamezení nebo napravení jen některý ze škodlivých následků, i kdyby byly nejzávažnější.[43] Pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby musí být podle judikatury splněna podmínka zamezení či nápravy škodlivého následku, a ta zní: *„Pachatel musí dobrovolně uhradit celou částku, o niž stát zkrátil na dani, nebo kterou vylákal jako výhodu na dani, a to podle stavu v době spáchání činu“*.[44] Z toho vyplývá, že nezáleží na tom, že lhůta pro vyměření daně již uplynula, jelikož je daň stanovena i přes uplynutí lhůty (stanoveno v § 148 odst. 7 DŘ).

Účinná lítost z pohledu právnických osob

Účinná lítost pro právnické osoby je stanovena v § 11 ZTOPO. V případě právnických osob je rozsah obecné účinné lítosti mnohem širší a výhodnější, než jak je tomu u fyzických osob, jelikož je zde obsažen negativní výčet jen osmi trestných činů na rozdíl od několika desítek, jak je tomu v případě fyzických osob (viz § 11 odst. 2 ZTOPO). Speciální účinná lítost je zde lépe přizpůsobena povaze právnické osoby než obecná účinná lítost, a to především ve smyslu činnosti jejích kontrolních orgánů. Dalším rozdílem je např. zánik trestní odpovědnosti u fyzických osob z důvodu smrti pachatele, jelikož u právnických osob nelze o smrti hovořit. K obdobné situaci u právnických osob však dochází při ztrátě její právní osobnosti v důsledku zrušení, resp. zániku právnické osoby. Důležitým bodem je zde dobrovolnost. Dobrovolností se má na mysli to, že pachatel takto jedná z vlastního rozhodnutí ještě předtím, než byl jeho trestný čin objeven nebo oznámen. Jednání, které bylo učiněno pod tlakem z již bezprostředně hrozícího trestního stíhání,

[42] § 33 zákona č. 40/2009 Sb.

[43] NOVOTNÝ, O. *Trestní právo hmotné: I. Obecná část.* 2. přeprac. vyd. Praha: Codex, 1995, str. 181-183. ISBN 80-901-6832-9.

[44] Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 29. 3. 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012, uveřejněné pod č. 29/2013 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek.

zpravidla nelze za dobrovolné považovat. To znamená, že o dobrovolnosti se nedá hovořit, jestliže bylo trestní stíhání již zahájeno nebo již reálně hrozí. Závěrem lze říci, že i když je dobrovolnost jednou z podmínek účinné lítosti, jedná se o určitý projev svobodné vůle fyzické osoby a v jeho pravém slova smyslu ho nikdy nelze nalézt u osoby právnické, stejně jako u ní nelze hledat vůli ke spáchání trestného činu. Je důležité si uvědomit, že zánikem odpovědnosti právnické osoby účinnou lítostí, nemusí vždy zaniknout i individuální trestní odpovědnost osoby fyzické, přitom na základě jejího jednání byla přičítána trestní odpovědnost jí i právnické osobě.[45]

Dle usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 11. 1. 2001, sp. zn. 7 Tz 289/2000 (uveřejněné pod č. 35/2001 Sb.) mohou být podmínky účinné lítosti splněny i v případě, kdy pachatel přikročil k napravení škodlivého následku trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby bezprostředně poté, co u něj příslušný finanční úřad učinil o podezřelé okolnosti první poznatek. Tato okolnost však sama o sobě nestačila k závěru, že byl spáchán trestný čin. Mohla ale být podnětem k dalším úkonům ze strany finančního úřadu (např. k provedení daňové kontroly). Dobrovolnost jednání pachatele není vyloučena, pokud napravil škodlivý následek trestného činu v době, kdy mu z jeho hlediska ještě bezprostředně nehrozilo trestní stíhání, i když jednal z obavy před trestním stíháním, ale nikoliv pod vlivem konkrétně již hrozícího nebo zahájeného trestního stíhání.

2.2 Promlčení trestního stíhání

Promlčení trestní odpovědnosti stanovené v § 34 a § 35 TrZ za daňový trestný čin dle § 240 TrZ je jinak řečeno zánik trestní odpovědnosti pachatele tohoto trestného činu uplynutím promlčecí doby stanovené zákonem. Uplynutí promlčecí doby je rozhodující a jedinou objektivní podmínkou zániku trestní odpovědnosti.[46] Dalšími hlavními důvody vedoucími k promlčení jsou především hmotněprávní, a to ze dvou hledisek prevence – generální a individuální. Generální prevencí může být např. zapomínání trestného činu plynutím času, kdy společnost už není činem nijak ovlivňována a škodlivost trestného činu se zmírnila. Lze také říci, že stát ztratil na trestním stíhání a potrestání

[45] FENYK, J. *Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim: komentář*. 2., podstatně přepracované a doplněné vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018, str. 82-88. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-965-7.

[46] FENYK, J. *Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim: komentář*. 2., podstatně přepracované a doplněné vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018, str 89-90. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-965-7.

pachatele zájem. Z hlediska individuální prevence je zaměřeno především na pachatele a jeho napravení. Pokud nespáchal další trestný čin, je to chápáno jako pozitivní změna jeho osoby a on sám tím přestal být pro společnost nebezpečný.[47] Doprovodnými důvody k promlčení lze označit důvody procesní, jelikož síla důkazních prostředků s plynoucím časem slábne a někdy je nelze ani vůbec opatřit. Významnost procesních důsledků, i když je promlčení hmotněprávním institutem, spočívá např. v tom, že trestní stíhání pachatele, u kterého trestní odpovědnost byla promlčena, nelze již za žádných okolností zahájit. Nová terminologie v trestním zákoníku v ustanoveních § 34 a § 35 TrZ jasně stanovuje, že promlčením zaniká trestní odpovědnost, nejen stíhatelnost pachatele. V ustanovení § 34 odst. 1 písm. a) až e) TrZ je stanovena promlčecí doba:

„a) dvacet let, jde-li o trestný čin, za který trestní zákon dovoluje uložení výjimečného trestu, a trestný čin spáchaný při vypracování nebo při schvalování privatizačního projektu podle jiného právního předpisu,

b) patnáct let, činí-li horní hranice trestní sazby odnětí svobody nejméně deset let,

c) deset let, činí-li horní hranici trestní sazby odnětí svobody nejméně pět let,

d) pět let, činí-li horní hranici trestní sazby odnětí svobody nejméně tři léta,

e) tři léta u ostatních trestných činů.“[48]

Promlčecí doba je zde určena v různých délkách v závislosti na závažnosti trestného činu vyjádřené druhem a výší trestu v trestní sazbě stanovené zákonem. Pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby platí pětileté, desetileté a patnáctileté promlčecí doby. Kromě závažnosti trestného činu záleží také na výši způsobené škody, jinak řečeno, zda je daň zkrácena ve větším, značném nebo velkém rozsahu. Promlčecí doba začíná běžet od okamžiku, kdy pachatel ukončil jednání naplňující znak objektivní stránky skutkové podstaty zkrácení daně či jiné povinné platby. Existují případy, kdy při pokračování v trestném činu nedochází vůbec k promlčení, dokud daňový subjekt v této činnosti nepřestane. Jedná se tedy o promlčení pokračujících trestných činů, u kterých je rozhodné, kdy pachatel ukončil jednání v rámci jeho posledního dílčího útoku (např. od posledního vyměření daně v nižší nebo nulové částce v případech, kdy daň či jiná

[47] ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vyd. V Praha: C.H. Beck, 2012, str. 452. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-428-5.

[48] § 34 odst. 1 zákona č. 40/2009 Sb.

povinná platba nebyla vůbec vyměřena). Spáchal-li ale pachatel v promlčecí době trestný čin nový, na který trestní zákon stanoví trest stejný nebo přísnější, začíná běžet promlčecí lhůta nová dle ustanovení § 34 odst. 4 písm. b) a odst. 5 TrZ.[49] U promlčení trestní odpovědnosti právnických osob je stanoven § 12 ZTOPO, kde se odkazuje na obdobné použití § 34 TrZ jako pro fyzické osoby.[50]

2.3 Doměření daně

Doměření daně je upraveno v § 143 a § 144 DŘ. Hlavní podstata doměření daně je stanovena v § 143 odst. 2 DŘ, a zní takto: *„Podle výsledků doměřovacího řízení doměří správce daně daň ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné a tento doměřený rozdíl na dani současně předepíše do evidence daní; doměřením daně se rozumí i dodatečné stanovení daně plátci daně k přímé úhradě.“*[51] Dle § 143 odst. 1 a 3 DŘ lze daň doměřit na základě dodatečného daňového plnění či dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední, ovšem k takovému doměření může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. V § 143 odst. 5 DŘ je stanoveno, že pokud je doměřená daň vyšší, než tvrdí daňový subjekt ve svém dodatečném tvrzení, rozdíl může splatit v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru. Stejná lhůta platí i pro splacení doměřené daně z moci úřední.

Dodatečná úhrada zkrácení daně má vliv na trestní řízení jako účinná lítost podle § 33 TrZ, která se na tento trestný čin vztahuje. Z této právní úpravy je důležité vyzdvihnout, že účinná lítost umožňuje zánik trestní odpovědnosti u pachatele trestného činu, pokud dobrovolně zamezí nebo napraví škodlivý následek nebo o škodlivém následku učiní oznámení, kdy tomu mohlo být ještě zabráněno. Dle nových judikatur se za odstranění škodlivého následku nepovažuje neodvolání proti dodatečně vyměřené dani[52] a za účinnou lítost nelze považovat úhradu dlužné daně, ke které došlo zápočtem na přeplatek na dani až po vydání rozhodnutí, kterým byla daň dodatečně vyměřena. Zde je také velmi důležitá dobrovolnost. Dle ustálené judikatury se za dobrovolné jednání považuje takové jednání, které je konáno v případě, že není dána bezprostřední hrozba trestního stíhání, avšak nemůže

[49] KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014, str. 197-201. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8.

[50] FENYK, J. *Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim: komentář*. 2., podstatně přepracované a doplněné vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018, str 89-90. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-965-7.

[51] § 143 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb.

[52] Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 11. 4. 2018, sp. zn. 8 Tdo 1502/2017.

být dobrovolnost uznána, pokud je již trestní stíhání zahájeno. Z toho plyne, že dodatečná úhrada daně není dobrovolná, pokud je již vůči subjektu vedeno trestní stíhání. Za dobrovolné jednání nelze považovat ani takové jednání, které je konáno na základě odhalení (např. při daňové kontrole). Dříve se za již nedobrovolné jednání považovalo dodatečné uhrazení daně po zahájení daňové kontroly, na základě nynější judikatury již samotné zahájení daňové kontroly nemůže být překážkou pro dobrovolnost. Avšak vždy je nutné posoudit, v jaké situaci k uhrazení došlo, jestli je to pod tíhou nalezených důkazů či nikoliv. Vždy je dobré zkrácenou daň uhradit, jelikož se na ni dále hledí jako na výraznou polehčující okolnost.[53]

[53] Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 23. 5. 2018, sp. zn. 7 Tdo 126/2018.

3. ROZBOR JUDIKATURY

3.1 Nadměrné odpočty

V této části bude proveden rozbor judikatury se zaměřením na nadměrné odpočty, tzn. že bude aplikována podkapitola vylákání daňové výhody z teoretické roviny na praktickou. Jak již bylo řečeno, o vylákání daňové výhody se pachatelé nejčastěji snaží ve formě peněžního plnění tím, že uplatňují nárok na vrácení spotřební daně či daně z přidané hodnoty na základě fingovaných dokladů. Jedná se tedy o případ, kdy pachatel předstírá, že mu vzniká právo vyžadovat od státu neoprávněné plnění příslušné povinné platby, ze které vzniká nadměrný odpočet, jelikož pachatel není skutečným plátcem této platby. V tomto případě, na rozdíl od zkrácení daně, žádná daňová povinnost z důvodu předstírání rozhodných skutečností ani nevznikne. Za takto vylákanou výhodu na dani je třeba vždy považovat celou vylákanou částku. Je ale zřejmé, že bude vždy záležet na konkrétních okolnostech případu (např. posouzení, v jakém rozsahu se jednalo, jakým způsobem jednání či jakého prospěchu ve vztahu k daňové povinnosti pachatel dosáhl). Na základě konkrétních judikatur takovýchto případů budou vyvozovány závěry podložené soudními rozhodnutími nejaktuálnějších trestných činů.

3.1.1 Vybraná judikatura

Vzhledem k tomu, že výše byla již teoreticky vysvětlena podstata tohoto trestného činu ve formě nadměrných odpočtů, nyní se práce zaměří na vysvětlení takového jednání na praktických případech. Pomocí zaznamenaných rozhodnutí soudů bude vysvětleno, jaké jednání považují soudy za trestné při páchání trestného činu podle § 240 TrZ v podobě vylákání daňové výhody. Dalším hlavním záměrem této části je porovnání výroků soudů o trestních sankcích (jako je např. zákaz činnosti, trest odnětí svobody, zabavení věci apod.) za spáchání daného trestného činu dle jeho závažnosti, tedy jak soudy rozhodovaly o trestech za spáchání konkrétních trestných činů. Případně bude také popsán přístup soudů k úmyslnému či neúmyslnému páchání trestného činu.

U jednoho ze standardních případů jednání, které naplňují znaky skutkové podstaty trestného činu dle § 240 TrZ, shrnul Nejvyšší soud ČR ve svém usnesení ze dne 31. 8. 2017, sp. zn. 6 Tdo 1703/2016 trestnou činnost tak, že: „*Vymezení skutků ve skutkové větě výroku rozsudku nalézacího soudu je nepochybné, že obviněný jednající v některých případech*

v zastoupení své dcery a v dalších případech sám za sebe uvedl nepravdivé údaje do jejích a do svých daňových přiznání, a to s úmyslem získat daňovou výhodu.“[54]. Konkrétně se tedy pachatel u tohoto případu dopustil dvou trestných činů, a to společně s odděleně stíhanou jeho dcerou, která jako OSVČ byla jediná odpovědná osoba za splnění daňových povinností, a sám jako podnikající fyzická osoba. V prvním případě měl od své dcery udělenou plnou moc, díky které byl oprávněn ji zastupovat ve všech záležitostech. Na základě této plné moci vykázal pachatel v daňovém přiznání k DPH své dcery za dvě zdaňovací období (v úmyslu získat finanční prostředky) nadměrný odpočet. Celkem se za tyto dvě období pokusil vylákat vyplacení nadměrného odpočtu DPH v částce 770 000 Kč. Dalšího trestného činu se podle skutkových zjištění jmenovaného soudu, dopustil sám jako fyzická osoba podnikající (registrovaný jako plátce DPH). Na základě generální plné moci vystavené jednatelem dané společnosti vystupoval jako příjemce plnění a současně i na straně poskytovatele plnění. Obviněný nezaplatil přijatá plnění, a i když věděl, že za uvedená zdanitelná plnění nebyla přiznána a odvedena dané společnosti DPH na výstupu, nechal si vystavit faktury o prodeji tohoto zboží. Na základě těchto faktur následně uplatňoval odpočet DPH na vstupu v daňových přiznáních. K vyplacení nadměrného odpočtu daně správcem daně ale nedošlo. Svým jednáním tak zkrátil svou daňovou povinnost a pokusil se vylákat výhodu na dani z přidané hodnoty v celkové výši 1 249 877 Kč, a to ke škodě České republiky. Nezbytné k lepšímu uvědomění je zmínit poznámku Nejvyššího soudu: „*Z hlediska konkrétních okolností nutno vzít v úvahu, že tyto zločiny byly spáchány více útoky.“*[55].

Za výše popsanou trestnou činnost a za sbíhající se přečiny byl obviněnému uložen souhrnný trest odnětí svobody na dobu trvání 3 roky, jehož výkon byl podmíněně odložen na zkušební dobu v trvání 5 let za současného vyslovení dohledu. Dále mu byl uložen peněžitý trest v počtu 20 denních sazeb po 2 000 Kč, tzn. v celkové výši 40 000 Kč. Krom zmíněného mu byl uložen trest zákazu činnosti skládající se ze základu výkonu funkce statutárního orgánu a člena statutárního orgánu obchodních korporací, a to včetně jejich zastupování na základě plné moci a prokury, na dobu 4 let.

Nejvyšší soud k tomu dále uvedl jen to, že je nepochybné, že obviněný uvedl nepravdivé údaje do dceřiných a svých daňových přiznání s úmyslem získat daňovou

[54] Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 31. 8. 2017, sp. zn. 6 Tdo 1703/2016.
[55] Tamtéž.

výhodu. I přes to, že Nejvyšší soud shledal některé z námitek obviněného relevantními, jeho dovolání odmítl, jelikož shledal, že je zjevně neopodstatněné.

V dalším usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 22. 8. 2018, sp. zn. 4 Tdo 907/2018 se vysvětluje obviněným, že není úkolem Nejvyššího soudu (jako soudu dovolacího) přehodnocovat a vyvozovat vlastní závěry po závěrech soudů prvního a druhého stupně, pokud nevybočily z mezí volného hodnocení důkazů. Proto zde Nejvyšší soud shrnuje trestní jednání pachatelů jednoduše takto: „*Soudy tedy zcela správně a v souladu s provedeným dokazováním dospěly k závěru, že obvinění A. J. a P. Š. získali příslušnou dokumentaci společnosti SOL 1, s. r. o., vztahující se k výstavbě fotovoltaické elektrárny Tuřice a v úmyslu vylákat nadměrné odpočty na dani z přidané hodnoty provedli úpravy v této dokumentaci, popsané ve výroku napadeného rozsudku a následně za pomoci obv. T. C., podali dne 25. 1. 2011 u příslušných finančních úřadů nepravdivá přiznání k dani z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období.*“[56].

V této judikatuře je řešen případ, kde se jedná především o spolupachatelství a pomoc několika obviněných na zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Zmíněné trestné činnosti se obvinění A. J. a P. Š. dopustili tím, že učinili vzájemnou dohodu, která nemusela být nutně výslovná (tzn. ne ústně či písemně), ale plynula z konkludentního jednání (např. kývnutí hlavou, potřesení rukou, mlčky, nevyjádření protestu apod.), a s využitím pomoci obviněného T. C., kterého dosadili do dotčených společností, u kterých dále uplatňovali (v rámci podaných přiznání k DPH) nadměrné odpočty. To provedli na základě nepravdivé a fiktivní smluvní a projektové dokumentace k výstavbě elektrárny. Ve spojitosti s ní vystavili fiktivní faktury dané společnosti, které neoprávněně zahrnuli do daňových přiznání. Tímto způsobem docílili neoprávněného vyplácení nadměrného odpočtu DPH na vstupu ze zdanitelných plnění společnostem, které skutečně ovládali v celkové výši 31 260 387 Kč.

Jelikož je úmyslnost spáchání trestného činu jedním ze stěžejních bodů této práce, je nezbytné zmínit i příklad přístupu soudů k takovému rozhodování. Někteří obvinění se ve svých dovoláních hájili tím, že podvodně nejednali vědomě, či že o nepravosti dokladů nevěděli. Takto založené dovolací důvody soud odmítl, jelikož např. obviněný T. C. předložil fiktivní faktury, aniž by si ověřil, zda k plnění dle předložených faktur došlo,

[56] Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 22. 8. 2018, sp. zn. 4 Tdo 907/2018.

navíc umožnil shora zmíněným obviněným disponovat s bankovními účty daných společností. Z provedených důkazů je zřejmé, že obviněný T. C. při jednáních a při provádění jiných úkonů respektoval pokyny a vůli obviněného A. J. Nelze ale usoudit jinak než, že i obviněný T. C. svým jednáním naplnil všechny znaky skutkové podstaty pomoci ke zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, neboť úmyslně umožnil jinému ve větším rozsahu vylákání výhody na dani, spáchal takový čin nejméně se dvěma osobami a ve velkém rozsahu.

Ve výroku o trestu a o náhradě škody bylo rozhodováno v několika řízeních Nejvyššího soudu. Obviněný A. J. byl původně za takovéto jednání odsouzen podle § 240 odst. 3 TrZ k trestu odnětí svobody na dobu trvání 6 roků a 8 měsíců, pro výkon uloženého trestu byl zařazen do věznice s ostrahou. Z výkonu trestu odnětí svobody byl A. J. v následujících letech podmíněně propuštěn, jelikož byl rozsudek předešlých soudů v celé jeho části zrušen. V současnosti obviněný vykonává trest odnětí svobody, který mu byl uložen v jiné trestní věci. Obviněnému P. Š. byl původně uložen za zločin podle § 240 odst. 3 TrZ a za další sbíhající se trestné činy souhrnný trest odnětí svobody v trvání 8 roků, pro výkon trestu odnětí svobody byl zařazen do věznice se zvýšenou ostrahou. Dále mu byl také uložen trest zákazu činnosti spočívající v zákazu výkonu funkce člena statutárního orgánu v obchodních korporacích, a to na dobu 5 roků, a trest propadnutí věci, které krom jiných byly čtyři různé písemnosti k platebním kartám. Během vykonávání trestu odnětí svobody bylo obdobně jako u obviněného A. J. rozhodnuto o zrušení rozsudku o trestu P. Š. v celé jeho části, jelikož rozsudek pozbyl podkladu během předchozích řízení a kvůli dobrému chování obviněného v průběhu všech let rozhodovacího procesu.[57] Obviněný T. C. byl za výše uvedené jednání odsouzen podle § 240 odst. 3 TrZ k trestu odnětí svobody na dobu trvání 5 roků a 8 měsíců, pro výkon uloženého trestu byl zařazen do věznice s ostrahou. Dále mu byl uložen trest zákazu činnosti spočívající v zákazu výkonu funkce statutárního orgánu, člena statutárního orgánu a prokuristy v obchodních korporacích na dobu 5 let. Poškozený Český stát byl odkázán se svým nárokem na náhradu škody na řízení ve věcech občanskoprávních.

V současné době jsou velmi častými případy také ty, kde je pachatelem daňový poradce. O této problematice bylo již trochu zmíněno výše v podkapitole subjekt.

[57] Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 28. 6. 2018, sp. zn. 15 Tdo 195/2018, uveřejněné pod č. 12/2019 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek.

Existují různé druhy poradenství, které mohou vést k naplnění účastenství na trestném činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, k účelům této práce se zaměřením na vylákání nadměrných odpočtů. V případě tedy neoprávněného vylákání nadměrných odpočtů může takové jednání spočívat v instruování svědků, kteří mají vypovídat u správce daně – zejména tzv. „bílých koňů“, u kterých je zřejmé, že žádné obchody neprováděli, tak aby ve svých výpovědích popisovali obchodní transakce, partnery apod. Dalším případem častým zejména u neoprávněně vylákaných nadměrných odpočtů je situace, kdy daňový poradce dospěje k závěru, že poskytuje právní pomoc subjektu, který svým jednáním páchá tento trestný čin, tím pak jakékoliv poradenství může být považováno za pomoc k dokonání trestného činu. Dále se může jednat o případ poradenství směrem k simulaci smluv, které jsou podkladem pro daňové doklady, jimiž bude vylákána daňová výhoda či rovnou návody na vytváření fiktivních daňových dokladů apod.[58]

K odsouzení daňového poradce pro poradenství (za právě zmíněné případy), které mělo vést mimo jiné k neoprávněnému vylákání nadměrných odpočtů DPH, došlo např. v usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 25. 4. 2018, sp. zn. 3 Tdo 29/2018. Daňový poradce se dopustil pomoci k pokusu trestného činu podle § 240 TrZ tím, že poskytoval daňové poradenství v situaci, kdy si byl vědom toho, že daný subjekt neoprávněně uplatňuje nároky na nadměrné odpočty. Dále tím, že instruoval jednatelku v postavení „bílého koně“ k obsahu jejího výslechu finančním úřadem, potvrzování obchodů apod. a to v situaci, kdy věděl, že žádné obchody za společnost neprováděla. A v neposlední řadě také poskytoval rady k vytváření simulativní kupní smlouvy. Zde bylo poukázáno na obchodování se zbožím, které bylo fakticky bezcenné a které nikdy nebylo určeno k reálné ekonomické činnosti. Uvedená jednání byla bez debaty prováděna s vědomím o neoprávněně uplatňovaných nárocích na nadměrné odpočty. A to také proto, že subjektivní stránka byla dovozena z instrukcí k nepravdivé výpovědi u správce daně, sdělování nepravdivých informací správci daně a z vědomí o uzavřeném řetězci společnosti fakticky ovládaném jednou osobou. Velmi opakovaným tématem zde byla snaha pachatelů docílit vyplacení neoprávněných nadměrných odpočtů, nicméně k tomu nedošlo a žádný z nich nebyl odsouzen za dokonaný trestný čin dle § 240 TrZ. Z dané judikatury tudíž vyplývá, že *za dokonání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je považováno v případě uplatnění nároku na nadměrné odpočty až jejich vyplacení.*

[58] Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 25. 4. 2018, sp. zn. 3 Tdo 29/2018.

Daňový poradce byl podle § 240 odst. 3 trestního zákoníku odsouzen k trestu odnětí svobody v trvání sedmi let, pro jehož výkon byl zařazen do věznice s ostrahou. Dále byl obviněnému uložen trest zákazu činnosti spočívající v zákazu výkonu činnosti daňového poradce a vedení účetnictví fyzickým i právnickým osobám na dobu deseti let.

3.1.2 Vyvozené závěry

Z výše uvedených judikatur lze vyvodit, že soudy rozhodují o ukládání trestních sazeb podle skutkových podstat trestných činů, které vymezuje § 240 TrZ odlišně ve svých odstavcích 1-4. Zatímco za trestné činy naplňující skutkovou podstatu podle odstavce 1 zmíněného ustanovení se ukládá trestní sazba v základní výměře, u odstavců 2-4 podmiňují okolnosti použití vyšší trestní sazby, jelikož se jedná o specifické případy. Prakticky to tedy znamená, že za spáchání přečinu (podle § 240 odst. 1 TrZ) bývá uložen trest odnětí svobody v trvání do pěti let, dále peněžitý trest v rozmezí 5 000 Kč - 5 mil. Kč a zákaz činnosti v období od jednoho roku do deseti let. V závažnějších případech bývá trestní sankce za zločiny spáchané trestným činem podle § 240 odst. 2-4 TrZ vždy trest odnětí svobody v rozmezí pěti až deseti let a zákaz činnosti (zpravidla spočívající v zákazu výkonu funkce, zastoupení apod.). Častým trestem za zločiny tohoto trestného činu je také peněžitý trest, propadnutí věci a náhrada škody, i když tak v uvedených judikaturách nebylo rozhodnuto.

Přestože je zákonem jasně dané, co je považováno za jednání úmyslné a neúmyslné, vzhledem k jednání pachatelů trestných činů v praxi, relativně velká část z nich páchá trestnou činnost nevědomky. Ke spáchání trestného činu podle § 240 TrZ je vyžadováno, aby byl trestný čin spáchán úmyslně. Proto se zřejmě většina pachatelů snaží ve svých odvoláních a dovoláních namítat tím, že jednali z nedbalosti. Podmínkou pro tento trestný čin je jak úmysl přímý, tak i nepřímý. Přitom úmyslné zavinění je splněno i pokud pachatel jednal v nepřímém úmyslu. To znamená, že za dostatečné zavinění může být považováno např. i to, když se pachatel hájí tím, že problematiku účetnictví nezná a tím ani takovému problému nerozumí.

Co se ale týče zločinů, které jsou pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobnou povinnou platbu typické, pachatelé jsou si i přes svou trestnou činnost velmi dobře vědomi, že svým jednáním porušují či ohrožují zájem chráněný trestním zákonem. Přesto se stále ve svých dovoláních spoléhají na svedení viny na své spolupachatele prostřednictvím toho,

že byli donuceni k takovému jednání, nevědomosti o nepravosti dokladů apod. Jak lze také vidět na výše zmíněných judikaturách, soudy jsou z velké většiny k takovýmto námitkám nekompromisní a úmyslné jednání subjektům prokáží na zpravidla dlouhodobě sbíraných důkazech.

ZÁVĚR

Cílem této práce bylo pojednání o právních úpravách trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a podání kompletního teoretického přehledu o tomto daňovém trestném činu. Jak je již známo, tento trestný čin patří také díky vymezení své skutkové podstaty mezi nejzávažnější daňové trestné činy. Trestní zákoník vymezuje ve čtyřech odstavcích v § 240 různé formy provedení probíraného trestného činu, a to od nejméně po nejvíce závažné. Už jen fakt, že základní výměra trestní sankce pro tento trestný čin je stanovena na minimální hranici odnětí svobody na šest měsíců až tři léta, a naopak pro nejzávažnější formy spáchání tohoto trestného činu je dáno rozmezí stejného trestu s maximální hranicí pět až deset let, potvrzuje závažnost trestného činu zkrácení daně. Nejčastějšími způsoby, jak daňové subjekty zkreslují svou daňovou povinnost, jsou nepodání daňového přiznání a vylákání daňové výhody. Taková trestná činnost je nejhojněji uplatňována na dani z přidané hodnoty, spotřební dani, daních z příjmu, clech a pojistných na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Jedná se o fingování skutečnosti, a to v podobě např. falešných dokumentů či vydávání se za daňový subjekt, i když jím ve skutečnosti dotyčný není. Pachatelem trestného činu zkrácení daně se může stát tedy úplně kdokoli. Za určitých okolností vznikají specifické případy, kdy pachatelem může být i daňový poradce či likvidátor. U nich jsou nejčastější formy trestné součinnosti s daňovým subjektem spolupachatelství nebo účastenství v podobě návodu, pomoci, či nadržování. Trochu problematická bývá i trestní odpovědnost právnických osob, jelikož je i nadále velmi obtížné dohledávat odpovědnou osobu, která za právnickou osobu jednala, a navíc ji prokázat úmysl, který je nezbytnou součástí pro naplnění skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

Avšak i pro takové přečiny a zločiny existují způsoby, jak stát ztrácí natrvalo právo pachatele potrestat, a to v takovém okamžiku, kdy už byl trestný čin spáchán, ale zároveň dříve, než o něm bylo pravomocně rozhodnuto. V takovém případě pak hovoříme o účinné lítosti, promlčení trestního stíhání a doměření daně. Účinná lítost je založena především na dobrovolnosti jednání pachatele, při kterém je zabráněno škodlivému následku, nebo je škodlivost následku napravena. Příkladem takového jednání může být podání dodatečného daňového přiznání či zaplacení daně způsobené trestným činem zkrácení daně. Podstatou promlčení trestního stíhání je zapomínání trestného činu plynutím času, kdy společnost už není činem nijak ovlivňována a škodlivost trestného činu se zmírnila.

Stát tak ztrácí na trestním stíhání a potrestání pachatele zájem, jelikož pachatel už není pro společnost nijak nebezpečný. Důležité je zmínit skutečnost, že trestní stíhání u pachatele, kterému trestní odpovědnost promlčela, už nelze znovu zahájit. Doměření daně lze označit za určitou formu účinné lítosti, jelikož mají obě stejný vliv na trestní stíhání a pro obě je klíčovým bodem dobrovolné jednání pachatele. Užitečnou informací může být také to, že je vždy dobré zkrácenou daň uhradit, jelikož se na ni dále hledí jako na výraznou polehčující okolnost. Podrobnější změny v judikaturách týkajících se doměření daně jsou uvedeny v podkapitole Doměření daně.

K zodpovězení výzkumné otázky, jaké jednání považují soudy za trestné v oblasti neoprávněných nadměrných odpočtů a jak přistupují k rozhodování o této trestné činnosti, byly použity nejaktuálnější judikatury s typickými i specifickými případy takového jednání. Jedním ze standardních případů jednání pachatele, které naplňuje znaky skutkové podstaty trestného činu podle § 240 TrZ, bylo uvedeno předložení nepravdivých údajů do svých a dceřiných daňových přiznání k DPH, a to s úmyslem vylákat daňovou výhodu. Tímto jednáním se pachatel dopustil dvou trestných činů najednou. Celkem se pokusil vylákat výhodu na DPH v hodnotě necelých 2 mil. Kč. K vyplacení nadměrného odpočtu daně správcem daně ale nedošlo, a proto mu soud uložil souhrnný trest odnětí svobody na dobu trvání 3 roky, peněžitý trest v celkové částce 40 000 Kč a trest zákazu činnosti spočívající v zákazu výkonu funkce na dobu 4 let. Za specifický případ byl uveden takový, kde se stal pachatelem daňový poradce (tento případ byl již teoreticky vysvětlen v předchozí kapitole). Soud shledal jeho jednání za trestní pro poradenství, které mělo vést mimo jiné k neoprávněnému vylákání nadměrných odpočtů DPH. Jelikož se jednalo o závažnější trestný čin, spadala jeho skutková podstata do § 240 odstavec 2-4 TrZ, a kvůli tomu mu byla pochopitelně uložena i vyšší trestní sazba.

Z výše uvedených a velmi zestručněných příkladů lze obecně říci, že soudy ukládají trestní sazby za trestné činy podle § 240 TrZ odlišně dle odstavců 1-4 na základě naplnění skutkových podstat spáchaných trestných činů. Za veškeré trestné činy naplňující skutkovou podstatu podle odstavce 1 daného ustanovení jsou ukládány trestní sazby v základní výměře, zatímco za skutkové podstaty spadající pod odstavec 2-4 daného ustanovení se jedná o okolnosti podmiňující vyšší trestní sazby. To proto, že se týkají specifických případů trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

Jelikož je úmyslnost (přímá i nepřímá) jednou z podmínek naplnění skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, je nezbytné se o ní zmiňovat trochu více. Ohledně úmyslnosti a neúmyslnosti počínání obviněných při a před pácháním tohoto trestného činu se soudy rozhodovaly z veliké většiny nekompromisně, a to odmítnutím. Velmi často se odkazovaly na stejné právní předpisy, ze kterých rozhodovaly o dovoláních obviněných odmítnutím na základě neopodstatněných dovolacích důvodů. Z čehož plyne, že se pachatelé těchto trestných činů pokouší namítat jednáním z nedbalosti či z donucení apod., anebo jsou neznalí právních předpisů. Nicméně na to lze odpovědět jen jedním způsobem a to: *„Neznalost zákona neomlouvá“*.

Závěrem lze říci, že z hlediska daňověprávních i trestněprávních norem byl udělán obrovský pokrok, paradoxně i díky každoročně se rozvíjející komplexnosti těchto právních předpisů. Soudy jsou již lépe obeznámeny s nelegálními praktikami daňových poplatníků a mohou tak i efektivněji rozhodovat o stále se nově vytvářejících daňových trestných činnostech na základě získaných zkušeností. Také, i když se jedná o společensky velmi nepopulární téma, je nutné podotknout, že situace z hlediska daňových trestných činů se v České republice za posledních pár let poměrně zlepšila, a to konkrétně díky zavedení mnoha nových opatření jako jsou např. EET a kontrolní hlášení o dani z přidané hodnoty. Kontrolní hlášení o DPH jsou totiž povinni zasílat všichni plátci DPH pravidelně každý měsíc na finanční úřad. Tím je umožněno státu pravidelně měsíčně odhalit správnost uplatňovaných i nárokovaných částek plátců DPH. Je tedy zřejmé, že kvůli takové skutečnosti se stává velmi obtížným, spíše až nemožným, páchat nadále daňovou trestnou činnost. Lze je označit za nově zavedená daňová opatření s vysokou úspěšností.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Právní předpisy

1. *Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestí řád).*
2. *Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.*
3. *Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.*
4. *Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.*
5. *Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.*
6. *Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim.*

Judikatura

1. *Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 11. 1. 2001, sp. zn. 7 Tz 289/2000, uveřejněné pod č. 35/2001 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek.*
2. *Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 11. 1. 2005, sp. zn. 11 Tdo 1235/2004, uveřejněný pod č. 43/2005 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek.*
3. *Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 28. 3. 2012, sp. zn. 15 Tdo 1671/2011, uveřejněné pod č. 55/2012 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek.*
4. *Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 29. 3. 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012, uveřejněné pod č. 29/2013 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek.*
5. *Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 31. 8. 2017, sp. zn. 6 Tdo 1703/2016.*
6. *Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 11. 4. 2018, sp. zn. 8 Tdo 1502/2017.*
7. *Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 25. 4. 2018, sp. zn. 3 Tdo 29/2018.*
8. *Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 23. 5. 2018, sp. zn. 7 Tdo 126/2018.*

9. *Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 28. 6. 2018, sp. zn. 15 Tdo 195/2018, uveřejněné pod č. 12/2019 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek.*

10. *Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 22. 8. 2018, sp. zn. 4 Tdo 907/2018*.

Monografie

1. Autor neznámý. *Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice*. Praha: C.H. Beck, 2001. Právo a hospodářství (C.H. Beck). ISBN 80-7179-493-7.

2. FENYK, J. *Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim: komentář*. 2., podstatně přepracované a doplněné vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-965-7.

3. JELÍNEK, J. a kol. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 4. vyd. Praha: Leges, 2014. Student (Leges). ISBN 978-80-7502-044-4.

4. KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-442-8.

5. KRATOCHVÍL, V. a kol. *Kurs trestního práva: trestní právo hmotné: obecná část.* 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2009. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-042-3.

6. KUCHTA, J. Úprava účinné lítosti v novém trestním zákoníku. In STOČESOVÁ, S. a kol. *Reforma trestního práva po prvním roce účinnosti nového trestního zákoníku*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2011. ISBN 978-80-7380-360-5.

7. NOVOTNÝ, O. *Trestní právo hmotné: I. Obecná část.* 2. přeprac. vyd. Praha: Codex, 1995. ISBN 80-901-6832-9.

8. NOVOTNÝ, O. a kol. *Trestní právo hmotné. Zvláštní část*. 6. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. ISBN 978-80-7357-509-0.

9. ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012. ISBN 978-807-4004-285.

10. ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vyd. V Praha: C.H. Beck, 2012. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-428-5.

11. ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné.* 7., přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-616-7.

Odborné články

1. BOUDA, Z. Trestněprávní postih zkrácení daně jako ultima ratio v pohledu současném i budoucím. *Trestní právo*, Praha: Novatrix, 2009, č. 5. ISSN 1214-3758.

2. KINDL, M. (Vůbec nějaká) škoda při zkrácení daně? *Právník. Teoretický časopis pro otázky státu a práva*, Praha: Ústav státu a práva AV ČR. 2004, č. 7. ISSN 0231-6625.

3. LICHNOVSKÝ, O. Podvody na DPH. *Daně a právo v praxi,* Praha: Wolters Kluwer, 2012, č. 4. ISSN 1211-7293.

4. PROUZA, D. Otazníky kolem trestného činu zkrácení daně. *Právní rádce,* Praha: Economia, 2006, č. 8. ISSN 1210-4817.