

Univerzita Palackého v Olomouci

Právnická fakulta

František Nesvadba

**Vybrané problémy související s trestným činem zkrácení
daně, poplatku a podobné povinné platby**

Diplomová práce

Olomouc 2022

Prohlášení:

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma Vybrané problémy související s trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby vypracoval samostatně a citoval jsem všechny použité zdroje.

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 119 693 znaků včetně mezer.

V Olomouci dne 21. 3. 2022

František Nesvadba

*Rád bych na tomto místě poděkoval svému vedoucímu práce, panu **doc. JUDr. Filipu Ščerbovi, Ph.D.**, za vstřícnost a odborné vedení v oblasti trestního práva.*

Obsah

Úvod	7
1 Úvod do problematiky.....	9
1.1 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby	9
1.2 Terminologie	11
1.3 Znaky skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.....	13
1.3.1 Objekt	13
1.3.2 Objektivní stránka	14
1.3.3 Subjekt.....	16
1.3.4 Subjektivní stránka	17
2 Ne bis in idem.....	19
2.1 Zásada ne bis in idem	19
2.2 Provázanost zásady ne bis in idem ve světle trestního řádu a zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich.....	20
2.3 Kritéria pro uplatnění námitky ne bis in idem.....	21
2.3.1 Totožnost skutku (podmínka idem).....	21
2.3.2 Podmínka dvojího řízení (podmínka bis)	23
2.3.3 Trestní povaha sankcí	23
2.4 Změna v rozhodování českých soudů	24
2.4.1 Vliv rozhodovací praxe ESLP	25
2.4.2 Zásadní judikatura tuzemských soudů.....	25
2.5 Test dostatečně úzké souvislosti v podstatě a čase.....	26
2.5.1 Komplementární cíl.....	27
2.5.2 Předvídatelnost.....	27

2.5.3	Zabránění duplicity	27
2.5.4	Vzájemné zohlednění sankcí	27
2.6	Koherentnost řízení	28
2.6.1	Celistvost řízení	28
2.6.2	Přiměřenost sankcí	29
2.7	Problém konkurenčního vztahu daňových a trestních sankcí.....	29
2.8	Shrnutí kapitoly	30
3	Místní příslušnost orgánů činných v trestním řízení u daňové kriminality .	32
3.1	Určování místní příslušnosti soudů	32
3.2	Určování místní příslušnosti orgánů činných v trestním řízení u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby	33
3.2.1	Zavedená praxe.....	34
3.2.2	Nástin odlišného přístupu	35
3.3	Účelově volená sídla daňových subjektů.....	36
3.3.1	Skutečné sídlo	37
3.3.2	Fiktivní sídlo.....	37
3.4	Posuzování zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby jako distanční delikt.....	38
3.5	Jak posuzují místní příslušnost soudů u daňových trestných činů jednotlivá státní zastupitelství	39
3.6	Možnosti změny místní příslušnosti	40
3.7	Shrnutí kapitoly	41
4	Náhrada škody při zkrácení daně	43
4.1	Adhezní řízení	43
4.2	Osoba poškozená	44
4.3	Jaké možnosti má správce daně při uplatnění nároku na náhradu škody v adhezním řízení?	45
4.3.1	Nárok vyplývající ze zákona	46

4.3.2	Ručitelský závazek	47
4.3.3	Novela zákona o obchodních korporacích.....	48
4.4	Odkaz na řízení ve věcech občanskoprávních.....	48
4.4.1	Vybrané důvody odkázání na občanskoprávní řízení	49
4.4.2	Jak tomu předcházet?	50
4.5	Nové přístupy k nahrazování škody vzniklé státu.....	51
4.6	Závěrečná úvaha	53
4.7	Shrnutí kapitoly	54
Závěr		56
Seznam použitých zdrojů		59
Abstrakt		65
Abstract		65
Seznam klíčových slov		66
Key words		66

Úvod

Daně jsou veřejným příjmem do veřejných rozpočtů. Tvoří jejich nejvýznamnější část. Jedná se o příjmy státu, které se dají označit jako pravidelné, plánované, nedobrovolné a nenávratné. Daně nejsou ukládány za porušení jisté právní povinnosti. Povinnost odvádět daně stanoví daňovým subjektům přímo právní předpis a jedná se tedy o povinnost, která vzniká *ex lege*. Veřejnými rozpočty, do nichž by měly být daně odváděny, jsou státní rozpočet, rozpočty územních samosprávných celků, rozpočet Evropské unie a další rozpočty. Veřejné příjmy slouží zejména k financování veřejných služeb. Základní funkce státu – orgány veřejné moci (jakými jsou např. zákonodárné orgány, policie, státní zastupitelství, armáda, ale i školství a další) by nemohly existovat, pokud by nefungoval daňový systém tyto orgány financující.

Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je významným deliktem, který tyto veřejné rozpočty ohrožuje a oslabuje. Odhalování daňové kriminality je však složitou disciplínou, neboť pachatelé daňových trestných činů jsou často nadprůměrně inteligentní a „úspěšné“ spáchání tohoto trestného činu vyžaduje určitou míru dovedností. Vedle pachatelů, kteří se dopustí zkrácení daně z nouze (aby kupříkladu zachránili svou společnost), se na scéně objevují také pachatelé, kteří se dají označit za profesionály ve svém oboru. Jejich motivací je enormní zisk a život v blahobytu a pro dosažení tohoto cíle vyvíjí obrovskou snahu v úmyslu se nelegálně obohatit a vynakládají značné úsilí pro zakamuflování své trestné činnosti.

Kromě toho, že se daňová kriminalita odhaluje stěží ze své podstaty, je její prokazování a trestání spojeno i s dalšími problémy, které celou záležitost dělají ještě složitější. Takovými problémy jsou například nejasnosti ohledně určování místní příslušnosti orgánů činných v trestním řízení při objasňování daňové kriminality. Dalším problémem, který se může objevit během procesu odhalování této trestné činnosti je konkurenční vztah daňové sankce, jenž je daňovému subjektu uložena v rámci daňového řízení a trestní sankce, která daňovému subjektu (pachateli onoho trestného činu) hrozí v řízení trestním. Problémem, který souvisí s propracovaností daňové kriminality je dále fakt, že organizátoři trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby ke spáchání tohoto deliktu hojně využívají tzv. bílé koně, kteří jsou sice součástí organizované skupiny, ale pro organizátory fungují v podstatě jako hlupáci, kteří jim za drobnou úplatu zprostředkují kýžený zisk. Tyto a další

problémy mne nasměrovaly k jejich analýze v rámci diplomové práce. Cílem mé práce je rozebrat a prozkoumat vybrané problémy, které souvisejí s trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a pokusit se odpovědět na otázky, které v důsledku těchto problémů vyvstávají.

V práci nejprve stručně teoreticky vymezím alespoň základní pojmy související s daňovou kriminalitou, což považuji za nutný předpoklad ke správnému uchopení celé materie. Dále se budu věnovat vybraným problémům a nastíním možná nová hlediska a způsoby jejich řešení. Některé mnou vybrané problémy (zásada *ne bis in idem* v souvislosti s daňovou kriminalitou) jsou právní obcí již delší dobu probírané, ale i zde se pokusím o nový pohled na věc. Naproti tomu jiné oblasti daňové kriminality by se dle mého názoru daly označit za „pole neorané“ a zde spatřuji možnost přispět do právní nauky a zaměřit se (zejména u problému spojeného s místní příslušností orgánů činných v trestním řízení u zkrácení daně) na vytyčení nového směru, kterému by se právní doktrína mohla v budoucnosti více věnovat.

Pro svou analýzu jsem si stanovil tyto výzkumné otázky: Jsou sankce ukládané v rámci daňového řízení překážkou pro uložení trestu v rámci trestního řízení při porušení stejné zákonné povinnosti? Která skutečnost je rozhodující pro stanovení místní příslušnosti orgánů činných v trestním řízení v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby? Jaké možnosti má správce daně při uplatnění nároku na náhradu škody v adhezním řízení?

Přínosem této diplomové práce by měl být pohled na trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby optikou mnou vybraných specifických problémů a snaha poukázat na možné mezery v zákoně a legislativní změny, které by mohly vést k efektivnějšímu odhalování a trestání daňové kriminality.

1 Úvod do problematiky

1.1 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Pro pochopení této problematiky a porozumění konkrétním problémům považuji za důležité na začátku vysvětlit základní pojmy, se kterými pracuje trestní zákoník v předmětném ustanovení. První odstavec a základní skutková podstata trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby zní následovně: „*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.*“ (§ 240 trestního zákoníku).

Větším rozsahem podle § 138 trestního zákoníku se od novely č. 333/2020 Sb. s účinností od 1. 10. 2020 rozumí škoda dosahující nejméně částky 100 000 Kč. Zmíněnou novelou došlo ke zdvojnásobení částek určujících hranice jednotlivých kategorií škod a prospěchů. Před novelou tedy škoda většího rozsahu představovala škodu dosahující nejméně částky 50 000 Kč.¹

Trestní zákoník neobsahuje legální definici pojmu **škoda**. V § 137 trestního zákoníku najdeme pouze alternativní vodítka pro stanovení výše škody v konkrétní věci. § 138 trestního zákoníku nám pak zakotvuje členění škody z hlediska její závažnosti. Trestní zákoník tedy pojem škoda staví na relativně neurčité hypotéze. Skutečný obsah pojmu škoda dotváří až soudy svou judikaturou. Trestněprávní pojetí škody vychází v základu z pojetí škody v civilním právu. Skládá se tedy ze skutečné škody i ušlého zisku. Trestněprávní pojetí však není s civilistickým pojetím absolutně shodné. Při trestněprávní interpretaci pojmu škoda se standardně považuje za původní východisko tzv. test záporné ekonomické bilance. Dle toho se za škodu považuje taková újma na majetku, která je stanovena ve výši rozdílu mezi ekonomickou hodnotou majetku poškozeného před účinkem činu a po účinku činu. Jde tedy o peněžní ocenění určité změny majetku.²

Vedle pojmu škoda pracuje právní praxe také s termínem **prospěch**. Pokud

¹ FRYŠTÁK, Marek. In: ŠČERBA, Filip a kol. *Trestní zákoník: Komentář. Svazek 1. (§ 1 až 204)*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020, s. 1227 – 1228.

² PÚRY, František. RICHTER, Martin. Vliv nového znaleckého práva na zjišťování škody v trestním řízení. *Bulletin advokacie*, 2020, č. 11, s. 21.

bych měl tyto dva termíny jednoduše oddělit a vysvětlit tak rozdíl mezi nimi, pak bych použil následující příklad. Jestliže někomu odcizím hodinky za 10.000 Kč, tak té osobě způsobím škodu 10.000 Kč. Pokud ale dané hodinky prodám třetí osobě za 15.000 Kč, tak získám neoprávněný prospěch ve výši 15.000 Kč. „Zkrácená daň nebo jiná povinná platba v podstatě není ničím jiným než škodou na straně státu či jiného příjemce takové platby (kterému se nedostane důvodně očekávaného přírůstku na majetku) a prospěchem na straně pachatele či jiného plátce (poplatníka) daně nebo jiné podobné platby (který neoprávněně ušetří majetkové hodnoty odpovídající výši příslušné zkrácené platby).“³

Podstata **zkrácení** spočívá v tom, že subjekt úmyslně jedná tak, že příslušný státní orgán vyměří povinnou platbu nižší, než je zákonem stanovená výše, anebo ji nevyměří vůbec. Trestné je pak takové zkrácení daně či jiné podobné platby, které dosahuje částky nejméně 100 000 Kč.⁴ Zkrácením daně a jiné povinné platby se konkrétně rozumí jakékoliv úmyslné jednání pachatele spojené s předstíráním, zkreslováním nebo zatajováním skutečností významných pro stanovení povinnosti k takové povinné platbě, v důsledku kterého je tato poplatníkovi vyměřena v nižší výměře, než by měla být, nebo k jejímu vyměření vůbec nedojde.⁵

Vylákáním výhody se rozumí předstírání faktu, že existuje povinnost státu poskytnout finanční plnění konkrétnímu poplatníkovi. Při splnění zákonem stanovených podmínek může poplatník ve svůj prospěch uplatnit odpočty, osvobození či srážky. Pokud poplatník uplatňuje neoprávněně některé takové výhody a tím zkracuje daň nebo jinou podobnou platbu, jedná se o zkrácení. Pokud však poplatník úmyslně předstírá skutečnosti, na jejichž základě vzniká povinnost příjemce povinné platby (veřejného rozpočtu) poskytnout plnění subjektu, který ve skutečnosti na takové plnění nemá nárok, jedná se o vylákání výhody.⁶

Trestní zákon č. 140/1961 Sb. upravoval trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby odlišně od aktuální úpravy v trestním zákoníku. V trestním zákonu z roku 1961 bylo „zkrácení“ upraveno v prvním odstavci § 148 a „vylákání výhody“ bylo upraveno až v odstavci druhém stejného ustanovení: „*Stejně bude*

³ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 7. srpna 2013, sp. zn. 5 Tdo 693/2013 (č. 45/2014 Sb. rozh. civ.).

⁴ NETT, Alexander. In: Jelínek, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné. Obecná část. Zvláštní část.* 5. vydání. Praha: Leges, 2016. s. 702.

⁵ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 22. září 2004, sp. zn. 11 Tdo 917/2004 (č. 22/2005 Sb. rozh. civ.).

⁶ VICHEREK, Roman. In: ŠČERBA, Filip a kol. *Trestní zákoník: Komentář. Svazek 2. (§ 205 až 421).* 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020. s. 1950

potrestán, kdo vyláká výhodu na některé z povinných plateb uvedených v odstavci 1.“ V důsledku toho, že však vylákání daňové výhody bylo konstruováno jako samostatná skutková podstata, nebylo možné její výši sčítat se zkrácením daně dle § 148 odst. 1 trestního zákona.⁷ Tato konstrukce duální skutkové podstaty byla později vyřešena trestním zákoníkem z roku 2009 sloučením obou odstavců v jeden. Tím také došlo k vyřešení nejasností ohledně možného sčítání či nescítání zkrácené daně a vylákané daňové výhody. *„Jestliže pachatel v příslušném zdaňovacím období jednak zkrátí skutečně existující daňovou povinnost plátce (poplatníka) určité daně a současně od státu (správce daně) vyláká neoprávněnou daňovou výhodu, pak je možné sčítat zkrácení daně a vylákání výhody.“*⁸

1.2 Terminologie

Základní skutková podstata probíraného trestného činu pracuje hned s několika odbornými termíny, které považuji za důležité alespoň stručně teoreticky popsat a vysvětlit. Jedná se o složitou materii, a je proto na místě orientovat se v uvedených výrazech, které trestní zákoník v dané souvislosti uvádí.

Daň je prvním a nejdůležitějším termínem, který se vyskytuje ve skutkové podstatě popisovaného trestného činu. **Daň** lze jednoduše popsat jako zákonem určenou peněžitou částku, kterou má fyzická či právnická osoba povinnost odvést ve stanovené lhůtě do veřejného rozpočtu státu. Jde o nenávratný transfer finančních prostředků ze soukromého do veřejného sektoru.⁹ Daňovou soustavu České republiky tvoří ucelený systém, který se skládá z několika typů daní. Nejdůležitějším zdrojem veřejných financí jsou daně z příjmů fyzických či právnických osob, daně z přidané hodnoty a daně spotřební, mezi které se řadí daně z minerálních olejů, daně z lihu a destilátů, daně z tabákových výrobků aj. Neméně důležitými daněmi jsou pak dále daně silniční, daně z nemovitých věcí, daně z nabytí nemovitých věcí a tzv. ekologické daně. Konkrétní právní úpravu jednotlivých daní nalezneme v jednotlivých právních předpisech u každého typu daně.¹⁰

Clem se rozumí povinná platba vybíraná v souvislosti s dovozem nebo vývozem zboží. Jde o veřejnou dávku vybíranou za zboží, které přechází přes celní

⁷ ŠÁMAL, Pavel. In: ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákon: Komentář*. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2003. s. 846.

⁸ JELÍNEK, Jiří. In: JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní zákoník a trestní řád s poznámkami a judikaturou*. 6. vydání. Praha: Leges, 2016. s. 359.

⁹ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. s. 15.

¹⁰ VICHEREK, Roman. In: ŠČERBA: *Trestní zákoník: Komentář*. Svazek 2..., s. 1946.

hranice určitého státu. Podle toho se také clo dělí na clo dovozní, které se vybírá při dovozu, clo vývozní, jenž je vybíráno naopak při vývozu a konečně clo tranzitní (vybírané při průvozu).¹¹

Poplatek je peněžním ekvivalentem za služby poskytované veřejným sektorem. Jedná se o účelovou, dobrovolnou, nepravidelnou a nenávratnou platbu. Rozumí se jím jednorázová peněžní částka, která je subjektem odváděna ve prospěch státu za poskytnutí určité konkrétní služby. Mezi nejběžnější typy poplatků patří místní poplatky (zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích). Pro právní praxi jsou pak velmi důležité poplatky soudní (zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích) a neméně důležité jsou dále např. správní poplatky (zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích).¹²

Trestní zákoník v § 240 výslovně stanovuje, že trestné je krácení i těch povinných plateb, které nejsou v samotném ustanovení výslovně uvedeny, ale svou povahou jsou podobné povinným platbám, které zde uvedené výslovně jsou. **Jinou podobnou povinnou platbou** se tak podle § 240 trestního zákoníku myslí např. poplatek, který musí platit držitel televizního nebo rozhlasového přijímače podle zákona o rozhlasových a televizních poplatcích.¹³

Během psaní této práce jsem se často setkával i s dalšími pojmy, s nimiž bylo potřeba se také alespoň stručně seznámit. Je na místě rozumět, kdo je **správcem daně**. Správcem daně je orgán, který daně a zákonné platby do veřejných rozpočtů vyměřuje, vybírá a vymáhá. Může se jednat o orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán nebo právnickou či fyzickou osobu, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy. Správce daně postupuje s cílem správně zjistit a stanovit daň a zabezpečit její úhradu.¹⁴ Dalším důležitým termínem k seznámení jsou **daňové subjekty** (§ 20 daňového řádu). Těmi se rozumí nositelé daňových povinností, kteří se dále v právní teorii rozdělují na poplatníky a plátce. Poplatníkem je osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani (daňové povinnosti). Plátcem je pak osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností vybírá daň od poplatníků nebo jim ji sráží a následně takto sraženou či vybranou daň odvádí správci daně.¹⁵

¹¹ MATOUŠEK, Pavel. SABELOVÁ, Lenka. *Clo*. Praha: ASPI, 2007. s. 3.

¹² KUBÁTOVÁ: *Daňová teorie a politika...*, s. 16.

¹³ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 15. prosince 2020, sp. zn. 7 Tdo 1229/2020 (č. 36/2021 Sb. rozh. civ.).

¹⁴ PELC, Vladimír (st.). PELC, Vladimír (ml.). *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy*. 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2017. s. 81.

¹⁵ DRÁB, Ondřej. In: BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: Komentář*. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. s. 123.

V neposlední řadě je důležité vysvětlit i termín daňového penále, který se v mé práci často vyskytuje. **Penále** je institutem pro správní trestání daňových subjektů. Jedná se o „*právní následek nezaplacení úhrady, jež je stanovena zákonem a jejímž účelem je zajišťování veřejných statků veřejnou mocí.*“¹⁶ Dle § 251 daňového řádu má penále povahu trestu a je na ně potřeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.¹⁷

Další termíny, které se objevují v ustanovení § 240 odst. 1 trestního zákoníku (ať už se jedná o pojistné na sociální zabezpečení nebo příspěvek na státní politiku zaměstnanosti aj.) nechávám bez podrobnějšího vysvětlování a pouze odkazuji na komentář k dané problematice.¹⁸

Ustanovení § 240 odst. 2 a 3 trestního zákoníku dále uvádí pojmy, které jsou charakteristické pro kvalifikovanou skutkovou podstatu. Tyto pojmy popisují okolnosti, při jejichž splnění stanoví trestní zákoník přísnější trest, než který může být uložen při naplnění (pouze) základní skutkové podstaty. Jedná se o spáchání činu nejméně se dvěma osobami, úřední uzávěru, značný rozsah, škodu velkého rozsahu a spojení s organizovanou skupinou. Tyto pojmy však nijak nesouvisí s předmětem mé práce, a proto se jim blíže nevěnuji.

1.3 Znaky skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

1.3.1 Objekt

Prvním znakem skutkové podstaty trestného činu je objekt. Jako objekt trestného činu si můžeme představit právní hodnoty a zájmy, na jejichž ochraně a zachování má společnost vysoký zájem. Stát jim proto poskytuje trestněprávní ochranu. „*Jedná se o abstraktní duchovní hodnoty společenského řádu, které jsou předmětem ochrany v trestním právu, a nikoliv o konkrétní předměty vnímatelné smysly.*“¹⁹ Objektem trestného činu ublížení na zdraví bude ochrana zdraví. Objektem trestného činu krádeže bude ochrana vlastnického práva.

Od objektu trestného činu je potřeba striktně odlišit předmět útoku. Zatímco u objektu trestného činu máme na mysli předmět trestněprávní ochrany a tedy jakousi

¹⁶ Nález Ústavního soudu ze dne 31. května 2011, sp. zn. Pl. ÚS 46/10 (N 102/61 SbNU 537).

¹⁷ PELC: *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy...*, s. 71.

¹⁸ VICHÉREK, Roman. In: ŠČERBA: *Trestní zákoník: Komentář. Svazek 2...*, s. 1946 – 1949.

¹⁹ ŠÁMAL, Pavel. In: ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní právo hmotné – I. Obecná část*. 5. vydání. Praha: ASPI Wolters Kluwer, 2007. s. 149.

hodnotu a zájem (např. vlastnické právo), u tzv. předmětu útoku se jedná o konkrétní reálný předmět (bezprostředně zasažený trestným činem) vnímatelný smysly (např. ukradené hodinky).²⁰

Objektem trestného činu zkrácení daně je především zájem na ochraně veřejných příjmů (ČR nebo EU). Nelze hovořit o trestném činu zkrácení daně, pokud není objekt skutkové podstaty porušen.²¹ Jde tedy zejména o ochranu správného odvedení daně, poplatku a podobné povinné platby. Jedná se o jakýsi zvláštní případ podvodu ve vztahu ke každému individuálně určenému objektu, anebo ve vztahu k více z nich.²² Objekt zkrácení daně chrání řádné a včasné vyměření daně ve vztahu ke každému daňovému subjektu zvlášť. Objektem zkrácení daně tedy nebude pouze ochrana celkových příjmů veřejných rozpočtů. Bude to i případ, kdy jeden daňový subjekt bude mít daňovou povinnost nesprávně o tolik nižší, o kolik vyšší ji bude mít nesprávně jeho obchodní partner („*například pokud si z fiktivní faktury daňový subjekt odečte DPH, avšak jeho dodavatel tu samou částku státu odvede*“). Tím by došlo k situaci, kdy se jeden subjekt dopustí zkrácení a druhý přeplatku, čímž se obě „transakce“ vyruší.²³ V takovém případě by však stálo za zmínku zvážení možnosti (ne)uplatnění trestního práva jako prostředku *ultima ratio* při dodržování zásady subsidiarity trestní represe dle § 12 trestního zákoníku.

1.3.2 Objektivní stránka

Dalším ze znaků skutkové podstaty trestného činu je objektivní stránka trestného činu. Objektivní stránku trestného činu definuje způsob spáchání trestného činu a jeho následky. Objektivní stránka má své obligatorní i fakultativní znaky. Mezi obligatorní znaky patří jednání (1), následek trestného činu (2) a příčinný vztah mezi jednáním a následkem (3). Fakultativními znaky objektivní stránky pak mohou být zejména čas, místo spáchání skutku, prostředek ke spáchání trestného činu nebo hmotný předmět útoku. Objektivní stránka trestného činu je naplněna pouze v tom případě, kdy nechybí ani jeden z obligatorních znaků. Pakliže není naplněna objektivní stránka trestného činu, není naplněna ani skutková podstata.²⁴

²⁰ ŠÁMAL, Pavel. In: ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní právo hmotné – I. Obecná část*. 5. vydání. Praha: ASPI Wolters Kluwer, 2007. s. 149.

²¹ VUČKA, Jan. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Trestní právo daňové*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020. s. 72.

²² NETT, Alexander. In: JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné. Obecná část. Zvláštní část*. 5. vydání. Praha: Leges, 2016. s. 702.

²³ VUČKA, Jan. In: LICHNOVSKÝ: *Trestní právo daňové...*, s. 72.

²⁴ JELÍNEK, Jiří. In: JELÍNEK: *Trestní právo hmotné...*, s. 179.

Objektivní stránka trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby spočívá v tom, že pachatel ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb.²⁵

Ze zákonné definice podle § 240 trestního zákoníku vyplývá, že k trestnému jednání může dojít dvojím způsobem: zkrácením daně *stricto sensu* a vylákáním výhody. Zkrácením se rozumí podvodné snížení daňové povinnosti na nižší částku nebo na nulu. Může k tomu dojít buď aktivním jednáním²⁶ neboli konáním (subjekt vykáže uměle sníženou daňovou povinnost) nebo opomenutím (subjekt neoznámí vznik daňové povinnosti). Vylákáním výhody se pak rozumí nabytí podvodné finanční transakce, na kterou by jinak subjekt neměl právo (nebo by ho neměl v dané výši).²⁷

Zkrácením daně může být např.:

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

Vylákáním výhody může být např.:

- fiktivní vývoz a požadavek na vrácení DPH,
- koupě zboží pro osobní potřebu podnikatele a požadavek na vrácení DPH na vstupu,
- podvodné vykazování vyšší sazby DPH na vstupu a nižší na výstupu.²⁸

Aby bylo zkrácení daně právně kvalifikováno jako trestný čin, musí dojít k dosažení nebo překročení hranice 100.000 Kč. I v případě vylákání výhody na povinné platbě je nutné touto výhodou dosáhnout alespoň na částku 100.000 Kč, tedy hranice většího rozsahu podle § 138 trestního zákoníku.²⁹

S tímto se však neztotožňuje Vučka, který uvádí, že u vylákání výhody

²⁵ NETT, Alexander. In: JELÍNEK: *Trestní právo hmotné...*, s. 702.

²⁶ Trestněprávně relevantní jednání má dvě složky – vůle (vnitřní psychická složka jednání) a její projev (vnější fyzická složka jednání). Schází-li některá z těchto složek, nejedná se o jednání ve smyslu trestního práva (srov. následky *vis absoluta* – fyzické donucení a *vis compulsiva* – psychické donucení).

²⁷ VUČKA, Jan. In: LICHNOVSKÝ: *Trestní právo daňové...*, s. 81.

²⁸ Tamtéž s. 82.

²⁹ VICHEREK, Roman. In: ŠČERBA: *Trestní zákoník: Komentář. Svazek 2...*, s. 1951.

požadovaná hranice není. Vylákání výhody je tím pádem postihováno přísněji, neboť není trestné až od překonání určité finanční hranice. Konkrétní výše vylákané výhody se zde proto posuzuje v souladu se zásadou subsidiarity trestní represe. Pokud někdo vyláká výhodu ve výši 10 Kč, dojde nepochybně k aplikaci zmíněné zásady, tedy uplatnění principu *ultima ratio* a skutek nebude trestným činem.³⁰

V textu zákona je sice dáno „... ve větším rozsahu zkrátí daň (...) anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb ..“, z čehož by mohlo vyplývat, že finanční hranice většího rozsahu je zákonodárci vyžadována pouze u zkrácení daně, ale ze smyslu a účelu ustanovení si dovoluji tvrdit, že je nelogické, aby byla tato hranice vyžadována pouze u jedné ze skutkových podstat. Proto se přikláním k tomu názoru, že i v případě vylákání výhody je nezbytné, aby tato výhoda dosahovala alespoň částky 100.000 Kč.

1.3.3 Subjekt

Dalším obligatorním znakem skutkové podstaty trestného činu je pachatel trestného činu. Pachatelem neboli subjektem trestného činu je trestně odpovědná osoba (fyzická nebo právnická), která spáchala trestný čin.³¹ Pachatelem trestného činu může být i osoba právnická.³² V České republice byla trestní odpovědnost právnických osob zakotvena zákonem č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim s účinností od 1. 1. 2012.

Pachatelem (jde-li o osobu fyzickou) je osoba, která bezprostředně spáchala trestný čin. Pachatelem je nikoli pouze pachatel dokonatého trestného činu, ale i pokusu či přípravy, je-li trestná. Podle českého trestního zákoníku může být pachatelem fyzická osoba, která je v době spáchání činu přičetná, dovršila patnáctý rok věku a je rozumově a mravně vyspělá (jde-li o provinění u mladistvého). Další kritéria je potřeba naplnit u tzv. speciálního subjektu dle § 114 trestního zákoníku.³³

Subjekt daně nebo jiné povinné platby a pachatel trestného činu zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby nemusí být totožný, a nelze proto zaměňovat daňovou (nebo jinou poplatkovou) povinnost a trestní odpovědnost za zkrácení daně nebo jiné povinné platby.³⁴ Pachatelem popisovaného trestného činu může být poplatník, plátce

³⁰ VUČKA, Jan. In: LICHNOVSKÝ: *Trestní právo daňové...*, s. 82.

³¹ JELÍNEK, Jiří. In: JELÍNEK: *Trestní právo hmotné...*, s. 200.

³² JELÍNEK, Jiří. In: JELÍNEK: *Trestní zákoník a trestní řád s poznámkami a judikaturou...*, s. 360.

³³ JELÍNEK, Jiří. In: JELÍNEK: *Trestní právo hmotné...*, s. 202.

³⁴ VICHÉREK, Roman. In: ŠČERBA: *Trestní zákoník: Komentář. Svazek 2...*, s. 1953.

daně nebo každá trestně odpovědná osoba, fyzická či právnická, která způsobí, že ona sama či jiná osoba zkrátí daň nebo vyláká na dani výhodu. Takovými osobami mohou být např.:

- člen statutárního orgánu,
- zaměstnanec,
- externí účetní,
- právní poradce,
- nebo osoba bez formálních vazeb, která využívá faktického vlivu na vykázaní daně jinou osobou.

Nevyžaduje se přitom, aby došlo k obohacení na straně pachatele.³⁵ Co je ovšem vyžadováno, je zavinění ve formě úmyslu.

1.3.4 Subjektivní stránka

Posledním znakem v rámci znaků skutkové podstaty je subjektivní stránka. Ta charakterizuje trestný čin z hlediska jeho vnitřní stránky, z pohledu psychiky pachatele. Naproti tomu objektivní stránka zahrnuje vnější znaky trestného činu. Jediným obligatorním znakem subjektivní stránky je zavinění. Subjektivní stránka má i fakultativní znaky jako je pohnutka, cíl nebo záměr.³⁶ Tyto fakultativní znaky ale ponechme stranou.

Zavinění je předpokladem pro dovození subjektivní odpovědnosti za spáchaný trestný čin. „K trestnosti činu je třeba úmyslného zavinění, nestanoví-li tento zákon výslovně, že postačí zavinění z nedbalosti.“ (§ 3 odst. 3 trestního zákoníku). Zákon rozlišuje dvě formy zavinění: úmyslné (*dolus*) a nedbalostní (*culpa*). Konstrukce zavinění je postavena na složce vědění (intelektuální složka zavinění) a na složce vůle (volní složka zavinění).³⁷

„Subjektivní stránka trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je charakterizována úmyslným zaviněním pachatele, kdy postačí i prokázání úmyslu nepřímého.“³⁸ Z okolností a charakteru celého jednání pachatele musí vycházet najevo, že pachatel měl úmysl zkrátit daň nebo jinou povinnou platbu, anebo měl úmysl vylákat neoprávněnou výhodu na dani či jiné povinné platbě. K tomuto úmyslu se pak musí vztahovat i skutečnost, že pachatel měl úmysl zkrátit daň či jinou

³⁵ VUČKA, Jan. In: LICHNOVSKÝ: *Trestní právo daňové...*, s. 62.

³⁶ ŠÁMAL, Pavel. In: ŠÁMAL: *Trestní právo hmotné...*, s. 224.

³⁷ Tamtéž s. 225.

³⁸ VICHEREK, Roman. In: ŠČERBA: *Trestní zákoník: Komentář. Svazek 2...*, s. 1952.

povinnou platbu, respektive vylákat výhodu na některé z povinných plateb ve větším rozsahu.³⁹

Trestný čin je spáchán úmyslně, jestliže pachatel chtěl způsobem v trestním zákoně popsaným porušit či ohrozit zájem chráněný tímto zákonem, anebo věděl, že svým jednáním může takové porušení nebo ohrožení způsobit, a pro případ, že je způsobí, s tím byl srozuměn (nepočítal s žádnou konkrétní okolností, která by mohla zabránit následku, který si pachatel představoval jako možný).⁴⁰

³⁹ VICHEREK, Roman. In: ŠČERBA: *Trestní zákoník: Komentář. Svazek 2...*, s. 1952.

⁴⁰ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 13. března 2019, sp. zn. 8 Tdo 767/2018.

2 Ne bis in idem

Právní praxe se shoduje, že mezi nejdůležitější problémy v oblasti daňových trestných činů patří vztah sankcí uplatňovaných podle daňových předpisů a možnosti následné aplikace předpisů trestních. V této kapitole se budu věnovat zásadě *ne bis in idem* v souvislosti s daňovými delikty, zejména pak jejímu využití ve spojení s trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné platby. Pokusím se rozebrat test Evropského soudu pro lidská práva (dále jen ESLP), který se věnuje této problematice a zaměřím se na podrobné vysvětlení koherentnosti jednotlivých souvisejících řízení. Tento problém považuji za stěžejní v rámci trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Cílem této kapitoly je odpovědět na otázku, zda jsou sankce ukládané v rámci daňového řízení překážkou pro uložení trestu v rámci trestního řízení při porušení stejné zákonné povinnosti.

2.1 Zásada ne bis in idem

Otázka *ne bis in idem* se v daňovém trestním právu klade primárně takto: „*Je možné za stejný skutek (zpravidla zkrácení daně) postihnout sankcí jednu osobu v daňovém řízení a následně v řízení trestním?*“⁴¹

Zásada *ne bis in idem*, tedy ne dvakrát o tomtéž, je jednou ze základních zásad trestního řízení. Nalezneme ji v trestním řádu, ústavněprávních a mezinárodních dokumentech. Ústavněprávně je tato zásada vymezena jako základní právo obviněného v čl. 40 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Mezinárodně vychází zejména z čl. 4 Protokolu č. 7 k Evropské úmluvě o ochraně lidských práv (dále jen Úmluva), který řeší právo nebýt souzen nebo potrestán dvakrát. „*Nikdo nemůže být stíhán nebo potrestán v trestním řízení podléhajícím pravomoci téhož státu za trestný čin, za který již byl osvobozen nebo odsouzen konečným rozsudkem podle zákona a trestního řádu tohoto státu.*“⁴² Toto však nijak nepřekáží obnově řízení v případech, kdy se objeví nové skutečnosti nebo se zjistí podstatná vada předchozího řízení, která by mohla ovlivnit samotné rozhodnutí ve věci, jak o tom mluví odstavec druhý citovaného ustanovení.⁴³ Realizace zásady *ne bis in idem* je v rámci trestního řízení

⁴¹ PELC: *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy...*, s. 167.

⁴² European Court of Human Rights. *European Convention on Human Rights* [online]. Strasbourg: Publication Office of European Union, 1950. Dostupné z: <https://www.echr.coe.int/Pages/home.aspx?p=basictexts&c>.

⁴³ Tamtéž.

zajištěna skrze aplikaci ustanovení § 11 trestního řádu, který vymezuje důvody nepřipustnosti trestního stíhání.

Res iudicata neboli věc rozhodnutá je jedním z projevů zásady *ne bis in idem*. Jedná se o procesní překážku pro opětovné rozhodnutí ve věci, o které již bylo rozhodnuto. Proto se hovoří o překážce věci rozhodnuté.⁴⁴ Důvod nepřipustnosti trestního stíhání z důvodu překážky věci rozhodnuté zakládá nejen předchozí pravomocné rozhodnutí soudu o témže skutku téže osoby, kvalifikovaném podle vnitrostátní úpravy jako trestný čin, ale též pravomocné rozhodnutí jiného (například správního) orgánu, pokud lze ohledně tohoto jiného rozhodnutí učinit závěr, že jím bylo rozhodnuto o činu majícím trestněprávní povahu.⁴⁵ Dalším z projevů této zásady je pak tzv. litispendence, jenž znemožňuje souběžné vedení dvou řízení v téže věci. „*Trestní řád však nezná tzv. překážku zahájeného řízení – litispendence, jako ji zná ustanovení § 83 o. s. ř.*“⁴⁶

2.2 Provázanost zásady *ne bis in idem* ve světle trestního řádu a zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich

Tato zásada je v našem trestním řádu zakotvena v ustanovení § 11 a tvoří tak legislativní základ, který vychází z již zmíněné Úmluvy. V tento moment se může jako zásadní jevit rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 29. 5. 2019, sp. zn. 8 Tz 46/2019, který popisuje nemožnost zastavení trestního stíhání z důvodu uvedeného v § 11 odst. 1 písm. k) trestního řádu, pakliže bylo dřívější rozhodnutí pro týž skutek proti téže osobě skončeno pravomocným rozhodnutím o přestupku a dosud neuplynula lhůta pro zahájení přezkumného řízení podle § 100 odst. 2, 3 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. Dle uvedeného rozhodnutí má státní zástupce přerušit trestní stíhání, „*jestliže dřívější řízení pro týž skutek proti téže osobě skončilo pravomocným rozhodnutím o přestupku a dosud neuplynula lhůta pro zahájení přezkumného řízení podle jiného právního předpisu, ve kterém může být rozhodnutí o přestupku zrušeno.*“ (§ 173 odst. 1 písm. e) trestního řádu). V přezkumném řízení pak může správní orgán rozhodnutí o přestupku zrušit, vyjdou-li najevo skutečnosti, které odůvodňují posouzení skutku, o kterém bylo rozhodnuto jako

⁴⁴ PELC: *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy...*, s. 167.

⁴⁵ KOUŘIL, Ivo. K problematice *ne bis in idem* z pohledu reakce orgánů činných v trestním řízení na přezkumné řízení podle § 100 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. *Státní zastupitelství*, 2021, č. 6, s. 9.

⁴⁶ JELÍNEK, Jiří. In: JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo procesní*. 5. vydání. Praha: Leges, 2018. s. 269.

o přestupku, jako trestného činu (§ 100 odst. 1 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich). Rozhodnutí o přestupku správní orgán zruší v přezkumném řízení také tehdy, pokud bylo vydáno přesto, že o totožném skutku rozhodl orgán činný v trestním řízení tak, že se nestal, nespáchal jej obviněný, spáchání skutku se nepodařilo obviněnému prokázat nebo že skutek není trestným činem, trestní stíhání bylo podmíněně zastaveno, došlo ke schválení narovnání nebo bylo odstoupeno od trestního stíhání mladistvého.⁴⁷

2.3 Kritéria pro uplatnění námítky *ne bis in idem*

Aby bylo možné namítnout překážku spočívající v nepřipustnosti trestního stíhání z důvodu porušení zásady *ne bis in idem*, musí být dle Nejvyššího soudu ČR naplněny tři základní kritéria.⁴⁸ Těmito kritérii jsou podmínka totožnosti skutku (podmínka *idem*), podmínka dvojího řízení (podmínka *bis*) a posouzení trestní povahy obou sankcí (sankce daňové a trestní).⁴⁹

2.3.1 Totožnost skutku (podmínka *idem*)

ESLP dlouhodobě věnuje náležitou pozornost otázce totožnosti činu, který je předmětem dvou řízení a rozhodnutí. Ve vztahu k čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě, ve kterém se nalézá zakotvení zásady *ne bis in idem*, se jedná o odpověď na otázku, které prvky činu musí být totožné, aby byla zachována totožnost skutku. Za sjednocující rozhodnutí v této věci označuje ESLP rozhodnutí ve věci *Sergey Zolotukhin proti Rusku*, ve kterém se velký senát ESLP vyjádřil, že: „*Je zakázáno stíhání pro druhý trestný čin, pokud je tento druhý trestný čin založen na „totožném“ skutku či v podstatných rysech totožném skutku.*“ Zda jsou skutky v obou řízeních totožné (nebo alespoň v podstatných rysech) je potřeba zjišťovat z popisů skutkového stavu v obou řízeních. „*Totožnost skutku je dána tehdy, když se konkrétní skutkové okolnosti týkají téhož obviněného a jsou neoddělitelně spjaty v čase a místě.*“⁵⁰ Stejně argumentoval ESLP i ve věci *Bajčić proti Chorvatsku*, kde nedospěl k totožnosti skutku z důvodu nedostatečně úzké spojitosti obou řízení ve věcné podstatě i čase.⁵¹ Spojení ve věcné podstatě přitom automaticky neznamená, že by trestní soud musel během

⁴⁷ KOUŘIL, Ivo. K problematice *ne bis in idem* z pohledu reakce orgánů činných v trestním řízení na přezkumné řízení podle § 100 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. *Státní zastupitelství*, 2021, č. 6, s. 11.

⁴⁸ Tato kritéria jsou dovozována mj. i judikaturou Evropského soudu pro lidská práva.

⁴⁹ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. ledna 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016 (č. 15/2017 Sb. rozh. civ.).

⁵⁰ rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 10. 2. 2009, *Sergey Zolotukhin proti Rusku*, č. 14939/03.

⁵¹ rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 8. 10. 2020, *Bajčić proti Chorvatsku*, č. 67334/13.

svého rozhodování výslovně odkázat na sankci uloženou v rámci přestupkového řízení.⁵²

České právo neobsahuje legální definici pojmu totožnost skutku. Vychází se však z toho, že skutkem je určitá událost ve vnějším světě charakterizovaná jistým jednáním a určitým následkem. Totožnost skutku je podle ustálené rozhodovací praxe českých soudů zachována, pokud je zachována alespoň totožnost jednání nebo totožnost následku. Nemusí se přitom jednat o shodu v podstatných okolnostech absolutní, ale postačí shoda částečná. Podstatnými okolnostmi se přitom rozumí zejména takové okolnosti, jež charakterizují jednání či následek z hlediska právní kvalifikace.⁵³ Z tohoto hlediska nejsou podstatnými ty skutkové okolnosti, které charakterizují jen zavinění či jiný znak subjektivní stránky činu. „*Na zachování totožnosti skutku nemají vliv změny v okolnostech, které pouze individualizují žalovaný skutek z hlediska času, místa a způsobu spáchání činu, formy zavinění, rozsahu následku a motivace, když jinak shoda v následku či jednání není dotčena.*“⁵⁴

Totožnost skutku je tedy jakási střecha, která stojí na dvou pilířích. Jedním pilířem je shoda v následku a druhým pilířem je shoda v jednání. Tyto pilíře jsou dost pevné a udrží střechu i v případě, že se jeden z pilířů zborší a střecha tak zůstane stát jen pomocí druhého pilíře (úplná shoda v následku či jednání). Střecha pak zůstane stát i v takovém případě, že se zborší jeden pilíř a druhý pilíř bude mít narušenou statiku (částečná shoda v následku či jednání). Pokud se však zborší oba dva pilíře, střecha (totožnost skutku) se zborší. Částečná shoda však přichází v úvahu pouze tam, kde se jedná o shodu v podstatných okolnostech, jimiž se rozumí zejména skutkové okolnosti charakterizující jednání či následek.⁵⁵

Z výše uvedeného tedy plyne, že pokud je proti obviněnému vedeno trestní řízení o totožném skutku (*idem*), pro který již byl pravomocně postižen správním orgánem (a jedná se o postih, který směřuje proti činu mající trestně právní povahu),

⁵² KOUŘIL, Ivo. K problematice ne bis in idem z pohledu reakce orgánů činných v trestním řízení na přezkumné řízení podle § 100 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. *Státní zastupitelství*, 2021, č. 6, s. 12.

⁵³ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. ledna 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016 (č. 15/2017 Sb. rozh. civ.).

⁵⁴ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 15. května 2013, sp. zn. 8 Tdo 1464/2012.

⁵⁵ DUDKOVÁ, Lenka. 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.

je přípustnost dalšího trestního stíhání podmíněna odstraněním překážky *rei iudicate* cestou přezkumného řízení podle § 100 zákona č. 250/2016 Sb.⁵⁶

2.3.2 Podmínka dvojího řízení (podmínka bis)

Otázka dvojího řízení je oproti totožnosti skutku mnohem jednodušší. Je-li proti jedné osobě vedeno daňové řízení (např. pro opakované pochybení při podávání daňových příznání) a následně je proti stejné osobě zahájeno i řízení trestní (např. pro spáchání trestného činu zkrácení daně), pak je proti stejné osobě vedeno dvojí řízení, které sleduje stejný účel. Tato osoba zásadně nemůže být postižena vyměření daňového penále v daňovém řízení (které má trestní povahu) a zároveň hrozbou odsouzení pro trestný čin, protože by toto odsouzení bylo v rozporu se zásadou *ne bis in idem*.⁵⁷

2.3.3 Trestní povaha sankcí

Dle daňového řádu lze jako následek porušení povinností při správě daní uvést následující sankce. Tomu, kdo závažně ztěžuje správu daní při jednání vedeném správcem daně, lze uložit **pořádkovou pokutu** (§ 247 daňového řádu). **Pokutu** lze dále uložit tomu, kdo nesplní povinnosti nepeněžitě povahy – např. nesplní registrační povinnost (§ 247a daňového řádu), a tomu, kdo se dopustí opožděného tvrzení daně (§ 250 daňového řádu). Daňovému subjektu dále vzniká povinnost uhradit **daňové penále**, pokud poruší zákonem stanovenou povinnost – např. opožděná platba daně (§ 251 daňového řádu).

Povaha zmíněných sankcí je pro nás velice důležitá. Je totiž nutné postavit na pevně, zda povaha těchto sankcí znamená překážku pro souběžné uložení trestu v rámci trestního řízení, pokud dojde k porušení stejné zákonné povinnosti, jak o tom pojednává právě zásada *ne bis in idem*. Odpovídáme tak na otázku, které sankce mají povahu sankcí trestních a které mají povahu daňovou. Trestní stíhání pachatele je totiž vyloučeno i tím, že pro daný čin byl v minulosti již postižen, a to v jiném typu řízení, než je řízení trestní podle trestního řádu. Je tedy důležité interpretovat pojem “trest” a “trestní obvinění” v tom smyslu, zdali se jedná o řízení trestního charakteru.

ESLP ve své judikatuře vymezil tři kritéria pro posouzení, zda se jedná o “trest”

⁵⁶ KOUŘIL, Ivo. K problematice *ne bis in idem* z pohledu reakce orgánů činných v trestním řízení na přezkumné řízení podle § 100 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. *Státní zastupitelství*, 2021, č. 6, s. 12.

⁵⁷ KOCINA, Jan. In: KALVODOVÁ, Věra a kol. *Trestní právo /stále/ v pohybu: pocta Vladimíru Kratochvílovi*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2018. s. 227.

v pojetí Úmluvy. Tato tzv. Engel kritéria byla vymezena v rozsudku ESLP ve věci Engel a další proti Nizozemí.⁵⁸ „Následná judikatura z vytvořených engelovských kritérií učinila obecný prubířský kámen aplikovatelnosti čl. 6 Úmluvy v jeho trestní části.“⁵⁹

(1) Prvním kritériem je kvalifikace činu podle dotčeného vnitrostátního právního řádu. Posuzuje se tak, jestli ustanovení, které delikt definuje, spadá do trestního práva. Pokud jde o trestný čin, je čl. 6 Úmluvy aplikovatelný. Avšak jedná se o relativní kritérium. Pokud čin není kvalifikován jako trestný, následují další dvě kritéria.

(2) Druhým kritériem je povaha deliktu z hlediska chráněného zájmu, adresáta normy a účelu sankce. Označení druhého kritéria jako „povaha deliktu“ by však mohlo být poněkud matoucí. Judikatura proto daný znak konkretizuje a přibližuje, že toto kritérium v sobě většinou spojuje odpovědi na dvě otázky. U první otázky si odpovíme, „*zda je zájem chráněný trestním zákonem obecný či partikulární*“, tedy jestli je daná právní norma určena všem nebo pouze konkrétním subjektům se specifickým postavením (např. vojákům). Ve druhé otázce si pak odpovíme, „*zda účel sankce, která se za takový delikt ukládá, je (alespoň částečně) preventivně-represivní, anebo zda je (čistě) reparační povahy*.“⁶⁰

(3) Třetím kritériem je nakonec druh a závažnost sankce. Jde přitom o sankci nikoliv skutečně uloženou ale o sankci, kterou bylo možné v daném případě za daný delikt uložit.

Druhé a třetí kritérium jsou zásadně kritéria alternativní. ESLP tato kritéria aplikuje tak, že pokud ukazuje druhé kritérium na trestní povahu deliktu, třetí kritérium již nemá žádnou relevanci. Naproti tomu pokud závažnost uložitelné sankce převáží nad faktem, že se delikt nejví jako delikt trestní, může tato závažnost změnit povahu věci ve prospěch trestní povahy deliktu.⁶¹

2.4 Změna v rozhodování českých soudů

V roce 2004 rozhodl Nejvyšší soud ČR o nepřijetí trestního stíhání pro skutek, o němž již bylo pravomocně rozhodnuto v přestupkovém řízení. Tento rozsudek se jeví jako přelomový, neboť do té doby byl v rámci české justice princip zákazu dvojího trestání (jak o tom hovoří čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k Úmluvě) za týž

⁵⁸ rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 8. 6. 1976, *Engel a další proti Nizozemí*, č. 5100/71.

⁵⁹ KMEC, Jiří. In: KMEC, Jiří a kol. *Evropská úmluva o lidských právech. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. s. 576.

⁶⁰ Tamtéž.

⁶¹ rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 8. 6. 1976, *Engel a další proti Nizozemí*, č. 5100/71.

čin (totožný skutek) respektován pouze v rámci trestního řízení. Závěry tohoto rozhodnutí jsou motivovány tlakem na harmonizaci rozhodování českých soudů s evropskými standardy.⁶² Dané rozhodnutí „otevřelo diskusi na úrovni našeho národního práva, což mělo za následek, že uvedená zásada přestala být aplikována jen v rámci trestního práva, nýbrž se její aplikace dostala i do širšího rozsahu, a to do oblasti celého veřejného práva.“⁶³

2.4.1 Vliv rozhodovací praxe ESLP

Tlak na sjednocení rozhodování můžeme vypožorovat z argumentace citovaného rozsudku, který se opírá o závěry ESLP. „Jednoznačná a dlouhodobě neměnná je judikatura ESLP v tom, že článek 4 protokolu č. 7 Úmluvy dopadá jak na činy kvalifikované vnitrostátním právem jako trestné činy, tak i na činy jím kvalifikované jako přestupky, popř. jiné správní delikty a výjimečně i disciplinární delikty.“⁶⁴

Za zmínku stojí jistě i rozhodnutí ESLP ve věci *Lucky Dev* proti Švédsku ze dne 27. listopadu 2014. ESLP v tomto rozhodnutí stanovil, že došlo k sankcionování stejného subjektu za stejné porušení povinností v řízení trestním i daňovém zároveň. Tímto výrokem stanovil ESLP mj. čtyři stěžejní kritéria, která se aplikují při posuzování konkurenčních sankcí.⁶⁵ Na základě těchto kritérií byl sestaven test ESLP o čtyřech krocích, kterému se věnuji dále.

2.4.2 Zásadní judikatura tuzemských soudů

Jako zásadní rozhodnutí v této problematice jsem dále vybral rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ČR, který rozhodl o tom, že penále podle § 251 daňového řádu má povahu trestu a je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy.⁶⁶ Z uvedeného tedy vyplývá, že sankce (v podobě penále) má své místo v rámci trestního řízení stejně jako v řízení o přestupcích, z čehož plyne, že na uplatnění zásady *ne bis in idem* musíme nahlížet v souvislostech jako na zásadu stojící nad oběma typy řízení zároveň. Totéž uvádí také Kocina, když tvrdí: „že daňová sankce má trestní povahu a vyměřením daňové sankce ve vztahu k daním, ohledně

⁶² rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. července 2004, sp. zn. 11 Tdo 738/2003 (č. 10/2004 Sb. rozh. civ.).

⁶³ KOCINA, Jan. K problematice rozsahu aplikace zásady *ne bis in idem* v trestním právu II. *Bulletin advokacie*, 2006, č. 7-8, s. 53.

⁶⁴ Tamtéž.

⁶⁵ rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 27. 11. 2014, *Lucky Dev proti Švédsku*, č. 7356/10.

⁶⁶ usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. listopadu 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014 (č. 3348/2016 Sb. NSS).

*nichž se vede k určité osobě trestní řízení pro trestný čin zkrácení daně, byla vytvořena překážka ne bis in idem.*⁶⁷

Na jisto nám danou otázku staví rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR ze dne 4. 1. 2017, které jasně říká, že penále podle § 251 daňového řádu uložené v rámci daňového řízení za nesplnění povinnosti tvrzení má povahu trestní sankce *sui generis* a trestní stíhání pro skutek naplňující skutkovou podstatu trestného činu zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby dle § 240 trestního zákoníku jsou řízeními o totožném skutku (jsou-li daňový subjekt a subjekt tohoto trestného činu totožná osoba).⁶⁸

Z daného rozhodnutí však rovněž plyne, že *„pravomocné rozhodnutí, jímž se skončí jedno ze souběžně či postupně vedeného daňového a trestního řízení, která jsou řízeními trestněprávní povahy ve smyslu tzv. Engel kritérií, nevytváří překážku věci rozhodnuté s účinky ne bis in idem, je-li mezi daňovým řízením a trestním řízením nejen dostatečně úzká věcná souvislost, ale současně i souvislost časová.*“⁶⁹

2.5 Test dostatečně úzké souvislosti v podstatě a čase

Pro posouzení případů, ve kterých se poměřuje otázka přípustnosti dvojího řízení trestněprávní povahy ve světle zásady *ne bis in idem*, se jako určující jeví test ESLP (neboli „test dostatečně úzké souvislosti v podstatě a čase“). Tento test byl vymezen rozsudkem ESLP ve věci A a B proti Norsku⁷⁰ a setkat se s ním pro naše potřeby můžeme rovněž v již zmíněné věci Lucky Dev proti Švédsku. ESLP tímto testem vymezil čtyři kroky (otázky), pomocí kterých si odpovídá na základní otázku, zdali mezi jednotlivými řízeními existuje dostatečná věcná a časová souvislost. Ptáme se, abychom zjistili, jestli je dvojí řízení v dané věci přípustné ve světle zásady *ne bis in idem*. Tímto testem *„musí být zjištěno, že obě řízení jsou spojena takovým celistvým způsobem, že tvoří jeden koherentní celek, což znamená, že sledovaný účel a použité prostředky se musejí vzájemně doplňovat a být spojeny v čase a že možné důsledky právní reakce na protiprávní jednání, která je organizována formou paralelních řízení, musejí být ve vztahu k dotčené osobě přiměřené a předvídatelné.*“⁷¹

⁶⁷ KOCINA, Jan. Ne bis in idem – penále v daňovém řízení. *Bulletin advokacie*, 2016, č. 10, s. 38.

⁶⁸ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. ledna 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016 (č. 15/2017 Sb. rozh. civ.).

⁶⁹ Tamtéž.

⁷⁰ rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 15. 11. 2016, A a B proti Norsku, č. 24130/11 a 29758/11.

⁷¹ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 14. září 2017, sp. zn. 7 Tdo 562/2017.

2.5.1 Komplementární cíl

V prvním kroku se ptáme a zjišťujeme, zda obě řízení sledují vzájemně se doplňující (komplementární) cíl. Zjišťujeme, zda se obě samostatná řízení týkají, nikoli pouze *in abstracto*, ale zároveň *in concreto*, různých aspektů daného protiprávního jednání.⁷²

2.5.2 Předvídatelnost

Ve druhém kroku se zaměřujeme na zjištění toho, zda je předmětná duplicita řízení předvídatelným důsledkem stejného vytýkaného jednání. Zjišťujeme tedy, „*zda je kombinace daných řízení předvídatelným důsledkem téhož postihovaného jednání, a to v právu i v praxi (idem)*“.⁷³

2.5.3 Zabránění duplicity

Ve třetím kroku se zabýváme zkoumáním, zda jsou příslušná řízení vedena takovým způsobem, kterým se v maximální možné míře zabrání zdvojení (opakování) při shromažďování i hodnocení důkazů. Zajímá nás zejména vzájemná interakce mezi jednotlivými příslušnými orgány, díky které se prokázané skutkové okolnosti využijí i v druhém řízení.⁷⁴

2.5.4 Vzájemné zohlednění sankcí

Ve čtvrtém kroku se pak ptáme, zda je sankce uložená v řízení, které bylo ukončeno jako první, zohledněna v řízení, které je uzavřeno jako poslední. Jde o snahu zamezit, aby byl dotčený jedinec vystaven nadměrné zátěži.⁷⁵ Soudní dvůr Evropské unie v této věci vyjádřil názor, že pokud je poplatníkovi uložena pokuta ve výši 30 % neodvedené daně, jedná se o sankci trestní (represivní) povahy. Není proto zásadně možné proti tomuto poplatníkovi následně zahájit trestní stíhání, pokud již byl pravomocně postížen pokutou v daňovém řízení. V trestním řízení by totiž v dané konkrétní věci hrozilo poplatníkovi uložení trestu odnětí svobody až na 2 roky. Takový scénář by byl ale v rozporu se zásadou *ne bis in idem*.⁷⁶

⁷² usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. ledna 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016 (č. 15/2017 Sb. rozh. civ.).

⁷³ rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 15. 11. 2016, *A a B proti Norsku*, č. 24130/11 a 29758/11.

⁷⁴ Tamtéž.

⁷⁵ Tamtéž.

⁷⁶ Soudní dvůr EU: Rozsudek ze dne 20. března 2018, *Luca Menci v Tribunale di Bergamo*, C-254/15 (v el. sb. rozh.).

2.6 Koherentnost řízení

Ve věci A a B proti Norsku bylo mj. rozhodnuto, že nedochází k porušení zásady *ne bis in idem*, tedy k porušení ustanovení čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy, pokud se prokáže, že předmětné dvojí řízení stěžovatele nepřiměřeně nezatěžovalo, stěžovatelé mohli dvojí postih od začátku předvídat, a hlavně pokud zde byla shledána dostatečně blízká materiální a časová souvislost mezi řízeními.⁷⁷

Z toho tedy vyplývá, že k porušení zásady *ne bis in idem* nedochází, pokud obě řízení tvoří celistvý vzájemně se doplňující celek, souběžné sankcionování je přiměřené a předvídatelné a obě řízení jsou tedy koherentní (jinými slovy spolu úzce souvisí). Abychom mohli uzavřít, že nedošlo k porušení citovaného článku Úmluvy, který zakazuje opakování soudního řízení nebo trestu (*bis*), musíme prokázat, že došlo uceleně ke sloučení obou řízení tak, aby tvořila souvislý celek. Tak tomu bude, pokud se budou vzájemně doplňovat sledované účely i použité prostředky.⁷⁸

2.6.1 Celistvost řízení

Uvedené závěry rozvíjí ESLP v rozsudku ze dne 21. července 2020 ve věci *Velkov proti Bulharsku*, kde řeší otázku věcné souvislosti mezi správním a trestním řízením. ESLP zde došel k závěru, že pokud sledují obě řízení v zásadě stejný účel („*potrestat stěžovatele za zásah do veřejného pořádku*“) a pokud jsou v jednom řízení zohledněny skutečnosti a sankce z řízení druhého, je celistvost obou řízení zachována.⁷⁹ Abychom potvrdili tvrzení, že daná řízení vytváří celistvý celek, musí být prokázáno, že řízení jsou úzce spojena a tvoří koherentní celek. To znamená, že sledovaný účel i použité prostředky se musejí v zásadě vzájemně doplňovat a být spojeny zejména v čase.⁸⁰

Smyslem čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě, je zabránit nespravedlivému dvojímu stíhání nebo potrestání jednotlivce za stejné protiprávní jednání, což však podle Velkého senátu Nejvyššího soudu ČR *a priori* neznamená, že uvedené postupy v daňovém řízení a v trestním řízení jsou v rozporu s Úmluvou, neboť „*právní systém v České republice, jako celistvý systém sankcí, je založen na možnosti vedení*

⁷⁷ rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 15. 11. 2016, *A a B proti Norsku*, č. 24130/11 a 29758/11.

⁷⁸ Tamtéž.

⁷⁹ rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 21. 7. 2020, *Velkov proti Bulharsku*, č. 34503/10.

⁸⁰ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. ledna 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016 (č. 15/2017 Sb. rozh. civ.).

*paralelních řízení ve vztahu k jednomu protiprávnímu jednání různými orgány pro různé účely.*⁸¹

2.6.2 Přiměřenost sankcí

Pokud docházíme k závěru, že jedna sankce není překážkou pro udělení sankce druhé (ve stejné věci) za splnění výše uvedených kritérií, pak je potřeba se zvláště zaměřit na jejich vzájemnou přiměřenost, tedy hlavně na přiměřenost druhé (poslední) sankce vůči sankci první (viz čtvrtá podmínka testu ESLP). Při uložení trestní sankce, která následuje např. po uložení povinnosti platit penále, musí být toto penále bráno v úvahu, aby nedocházelo k nepřiměřenému potrestání proviněného subjektu. Dotčený subjekt nesmí nést nepřiměřenou zátěž a mezi uloženými sankcemi by měla existovat proporcionalita, které by mělo být dosaženo pomocí kompenzačního mechanismu, o kterém mluví ESLP ve věci A a B proti Norsku. V citovaném rozsudku se vzájemné přiměřenosti celkové výše obou sankcí dosáhlo za použití tzv. mechanismu započtení (kompenzační mechanismus). Jedním z faktorů, který je zahrnut v tomto mechanismu je např. požadavek, aby celková výše uložených sankcí nepřesáhla nejvyšší sankci, kterou je možné uložit u každého jednotlivého druhu sankcí.⁸²

2.7 Problém konkurenčního vztahu daňových a trestních sankcí

Při posuzování konkurenčního vztahu mezi daňovým penále (vznikajícím *ex lege*) a trestem ve věci spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby vyvstává otázka, zda tento konkurenční vztah nezakládá možnost jeho účelového zneužití.

Pachatelé trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby by mohli tlačit na urychlené uložení daňové sankce ze strany finančního úřadu v úmyslu se zaštitit před možným trestním postihem. Daňová sankce (penále, jiná pokuta či dodatečný platební výměr) by totiž pro ně mohla být snáze akceptovatelná než přijetí jim hrozící trestní sankce. Pachatelé by mohli být motivováni k tomu, aby dosáhli stavu, v němž dojde k uložení daňové sankce, kterou by byla založena překážka věci rozhodnuté pro případné trestní řízení. V tomto momentu se rovněž otevírá jistá

⁸¹ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. ledna 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016 (č. 15/2017 Sb. rozh. civ.).

⁸² rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 15. 11. 2016, *A a B proti Norsku*, č. 24130/11 a 29758/11.

možnost korupce v popisovaném procesu. Uložení daňové sankce by pro osoby, které se dopouští úmyslného jednání spočívajícího ve zkrácení daně, mohlo znamenat dosažení jakéhosi pomyslného „obranného štítu“ proti přísnějšímu postihu hrozícímu jim v rámci trestního řízení. Toto „brnění“ by tedy mohlo sloužit s nadsázkou jako nástroj k dosažení beztrestnosti po spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

Pokud bychom teoreticky dospěli k závěru, že již uložené daňové penále (dle daňového řádu) je sankcí mající trestněprávní povahu a uložení trestní sankce (dle trestního řádu) by následně porušovalo zásadu *ne bis in idem*, mohla by tato konstrukce vést k účelovému zneužití. Pokud by došlo k popisované situaci, jedinou hrozbou pro pachatele by nadále zůstala skutečnost, že i přesto, že byla pachateli uložena daňová sankce, je zde možnost konání trestního řízení bez porušení zásady *ne bis in idem*, pokud se bude jednat o řízení, jež je koherentní a je dostatečně úzce spojeno v podstatě a čase (viz výše).

2.8 Shrnutí kapitoly

Pro uzavření této kapitoly je vhodné shrnout základní závěry, ke kterým jsem dospěl po prostudování citované literatury a zejména pak judikatury. Není možné za spáchaný skutek trestně stíhat osobu, pokud je za stejný skutek (daňový delikt) tato stejná osoba již postižena. S ohledem na vzniklou překážku věci rozsouzené není možné danou osobu trestat, pakliže už byla za stejný skutek potrestána. Pokud by došlo k trestnímu stíhání i za takové situace, muselo by být na daný případ aplikováno ustanovení § 11 odst. 1 písm. j) trestního řádu. Trestní stíhání by muselo být zastaveno pro jeho nepřípustnost díky porušení zásady *ne bis in idem* a díky překážce věci rozsouzené.⁸³

Abychom mohli hovořit o nepřípustnosti trestního stíhání pro porušení zásady *ne bis in idem*, musejí být naplněny tři základní podmínky. Jedná se o podmínku totožnosti skutku (podmínka *idem*), podmínku dvojího řízení (podmínka *bis*) a posouzení trestní povahy obou sankcí (sankce daňové a trestní).⁸⁴

Výjimku z této nepřípustnosti pak tvoří řízení, které projdou testem dostatečně blízké souvislosti v podstatě a čase. Pokud daná řízení sledují stejný cíl, jsou

⁸³ KOCINA, Jan. K problematice rozsahu aplikace zásady *ne bis in idem* v trestním právu II. *Bulletin advokacie*, 2006, č. 7-8, s. 54.

⁸⁴ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. ledna 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016 (č. 15/2017 Sb. rozh. civ.).

předvídatelná, nejsou duplicitní a vzájemně zohledňují jednotlivé sankce, pak jsou přípustná. K porušení rozebírané zásady pak nedojde ani tehdy, pokud tvoří trestní i daňové řízení celistvý vzájemně se doplňující celek. V takovém případě jsou obě řízení koherentní.

Na závěr této kapitoly jsem také nastínil jistou možnost nekalého zneužívání konkurenčního vztahu mezi daňovou a trestní sankcí ve věci zkracování daně, poplatku a podobné povinné platby. Ve výše popsaném totiž spatřuji příležitost pachatelů ovlivňovat ukládání sankcí, což s sebou nutně přináší jistý korupční prvek.

3 Místní příslušnost orgánů činných v trestním řízení u daňové kriminality

„Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku je spáchán zkrácením některé ze zákonem stanovených plateb, k němuž může dojít jak jednáním, tak i opomenutím. Jestliže pachatel vůbec nepodal daňové tvrzení, jedná se o tzv. omisivní delikt. Místem (spáchání daného trestného činu) je však vždy sídlo daňového úřadu, a to jak v případech, kdy pachatel podal daňové tvrzení s uvedením nepravdivých údajů, tak i v případech, kdy daňové tvrzení nepodal vůbec.“⁸⁵

V praxi se můžeme často setkat se situacemi, kdy je určování místní příslušnosti orgánů činných v trestním řízení banálním problémem, který nevyžaduje hlubšího zkoumání věci. Jsou zde ale i příklady takových situací, v nichž je určení místní příslušnosti na první pohled snadné, avšak po detailnějším rozboru by se mohlo jevit jako nevhodné či dokonce nesprávné. S takovými situacemi se běžně setkávají státní zástupci napříč Českou republikou, kteří pracují s místní příslušností soudů u daňových trestných činů. Dané problematice se věnuji v této kapitole.

3.1 Určování místní příslušnosti soudů

Příslušnost soudu a soudce musí být stanovena zákonem. *„Nikdo nesmí být odňat svému zákonnému soudci. Příslušnost soudu i soudce stanoví zákon.“* (čl. 38 Listiny základních práv a svobod). Právní teorie trestního práva rozlišuje příslušnost věcnou (druh a stupeň soudu), funkční (stupeň soudu v závislosti na procesním stádiu řízení) a příslušnost místní. Místní příslušnost určuje, který věcně příslušný soud konkrétně bude ve věci rozhodovat. Pokud je vyřešena otázka, jestli bude spáchaný trestný čin souzen před krajským či okresním soudem, je potřeba vyřešit, který konkrétní soud v rámci České republiky bude podle svého obvodu příslušný i místně. Jedná se tedy o geografické hledisko. Dle § 18 odst. 1 trestního řádu koná řízení soud, v jehož obvodu byl trestný čin spáchán. Z tohoto ustanovení jasně plyne, že určující skutečností pro obecné stanovení místní příslušnosti je **místo spáchání skutku**.

Primárně řízení koná ten věcně příslušný soud, v jehož obvodu byl trestný čin spáchán. Předpokládá se, že zde bude možné provést ono řízení nejefektivněji.

⁸⁵ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 9. srpna 2012, sp. zn. 11 Td 40/2012.

Důležitými hledisky je např. možné zajištění skutkových okolností v příslušné oblasti, trvalý pobyt svědků, výchovný účinek pro pachatele i konání řízení s nejnižšími náklady. **Místem spáchání** trestného činu je místo, v němž došlo k naplnění znaků jeho skutkové podstaty. Jde o místo, ve kterém došlo k trestněprávnímu jednání pachatele a následku. Pokud spočívá jednání v opomenutí, je tímto místem spáchání činu místo, kde mělo dojít ke konání, stejně tak jako místo, kde se pachatel zdržoval v době, kdy měl konat. U tzv. **distančních deliktů** (při konání, kdy následek nastal na jiném místě, než na kterém došlo k jednání) jsou místem spáchání činu obě tato místa.⁸⁶ Zároveň platí, že jakmile je dána příslušnost několika soudů, koná řízení ten soud, u něhož podal státní zástupce obžalobu, návrh na potrestání, návrh na schválení dohody o vině a trestu nebo jemuž byla věc přikázána nadřízeným soudem (§ 22 trestního řádu).

Pokud se naplnění znaků skutkové podstaty dělí na více dílčích aktů (jako je tomu např. u trestného činu podvodu podle § 209 trestního zákoníku), je místem spáchání činu jak místo, kde pachatel někoho uvedl v omyl, tak místo kde vznikla škoda, tak i místo kde došlo k obohacení jako znaku skutkové podstaty tohoto trestného činu.⁸⁷ Toto hledisko považuji za mimořádně důležité, neboť spojitost mezi trestnými činy podvodu a zkrácením daně, poplatku a podobné povinné platby je zcela evidentní. Druhý jmenovaný trestný čin je jakýmsi speciálním druhem podvodu, takže i zde by se měla uplatnit teze o určování místní příslušnosti dle několika dílčích aktů, což potvrzuje i názor Nejvyššího státního zastupitelství.⁸⁸

3.2 Určování místní příslušnosti orgánů činných v trestním řízení u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

V souvislosti s daňovou kriminalitou se od začátku jejího objasňování mj. otevírá otázka místní příslušnosti orgánů činných v trestním řízení, které se konkrétními skutky mají zabývat. Dle teorie a některých rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR je pro určení místní příslušnosti v případě zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku prioritním místo, kde je podáváno (nebo kde by alespoň mělo být podáno) daňové přiznání obsahující mylné informace, tj. **sídlo**

⁸⁶ HERANOVÁ, Simona. In: JELÍNEK: *Trestní právo procesní...*, s. 203.

⁸⁷ Tamtéž s. 204.

⁸⁸ usnesení Nejvyššího státního zastupitelství ze dne 22. června 2015, sp. zn. 5 NZN 2702/2015.

daňového subjektu. Pro naplnění znaků skutkové podstaty trestného činu je za rozhodující považován okamžik podání daňového přiznání obsahující nepravdivé nebo zkreslené údaje. Následek tohoto trestného činu nastává rovněž v sídle příslušného správce daně (a to jak v případě podání daňového přiznání s nepravdivými údaji, tak i v případě, kdy daňové přiznání nebylo vůbec podáno).⁸⁹

3.2.1 Zavedená praxe

Z uvedených závěrů vyplývá, že místem spáchání trestného činu zkrácení daně poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku je vždy místo sídla správce daně, kterého se dané zkrácení týká. Pro určení místní příslušnosti orgánů činných v trestním řízení u daňových trestných činů se tedy jako základní ustanovení jeví § 13 daňového řádu, který říká, že: *„Místní příslušnost správce daně (...) se řídí u fyzické osoby jejím místem pobytu (...), u právnické osoby jejím sídlem; pro účely správy daní se sídlem právnické osoby rozumí adresa, pod kterou je právnická osoba zapsaná v obchodním rejstříku nebo obdobném veřejném rejstříku, nebo adresa, kde právnická osoba sídlí skutečně, pokud se tato osoba do těchto rejstříků nezapisuje.“*

Ve své práci se zaměřuji na problematiku určování místní příslušnosti orgánů činných v trestním řízení zejména u právnických osob. Jako problémovou spatřuji skutečnost, že si právnická osoba se svým skutečným sídlem na jedné straně České republiky může ve snaze o anonymitu svého podnikání umístit své fiktivní (formální) sídlo na opačnou stranu daného státu. Pro určení místní příslušnosti je pak rozhodujícím toto fiktivní sídlo. Z toho důvodu se dále nevěnuji místní příslušnosti správce daně u fyzických osob.

Závěr, že se místní příslušnost orgánů činných v trestním řízení řídí jen a pouze sídlem daňového subjektu, který se dopouští krácení daně, není na první zamyšlení nikterak nesprávný ani nelogický. Je však na místě, položit si otázku, zda je vhodné držet se tohoto ryze formalistického přístupu k místní příslušnosti i u složitější daňové kriminality. K zamyšlení uvádím příklad, na kterém se pokusím vysvětlit situaci, při níž by nebylo od věci zvážit i odlišný přístup. Pokud si představíme složitost objasňování tzv. karuselových (řetězcových) podvodů, u nichž je daňový subjekt (označovaný také jako ztracený obchodník) při zahájení úkonů trestního řízení již zpravidla zcela nekontaktní, jednání daňového subjektu je dále převedeno na cizího státního

⁸⁹ NESVADBOVÁ, Pavlína. Několik úvah nad otázkou místní příslušnosti orgánů činných v trestním řízení u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. *Státní zastupitelství*, 2014, č. 5, s. 24.

příslušníka, v sídle společnosti se nikdo nevyskytuje a nebo se sídlo nacházelo na adrese tzv. virtuálního sídla (zpravidla v Praze nebo v Brně), napadne nás myšlenka, jestli „*je skutečně zájmem zákonodárce posuzovat místní příslušnost u takovéto trestné činnosti pouze a jedině dle zcela formální adresy,*“⁹⁰ na které se daňový subjekt nikdy fyzicky nevyskytoval a ani zde nikdy nedošlo k žádnému faktickému jednání daňového subjektu, které by mělo cokoli společného s průběhem trestné činnosti.

3.2.2 Nástin odlišného přístupu

Ačkoliv se drtivá většina judikatury opírá o obecné závěry, že pro určení místní příslušnosti orgánů činných v trestním řízení je jediným možným hlediskem sídlo správce daně konkrétního daňového subjektu, najdou se i náznaky odlišných názorů a přístupů. Nejvyšší soud ČR v roce 2012 např. stanovil, že: „*Ač tedy ke krácení daní, které je podstatou posuzované trestné činnosti, ve výsledku docházelo u Finančního úřadu pro Prahu 5, jenž je místně příslušným správcem daně daňového subjektu (...), neodmyslitelnou součástí organizovaného jednání všech obviněných, které je podřaditelné pod posuzovanou skutkovou podstatu, byly též právě jednotlivé zastírací úkony, které měly zamezit odhalení krácení daňových povinností; ty se pak mimo jiné odehrávaly i v Ostravě.*“⁹¹ Místní příslušnost tak byla Nejvyšším soudem ČR stanovena pro Krajský soud v Ostravě. Nejvyšší soud ČR v dané věci zdůraznil, že za místo spáchání trestného činu je třeba považovat místo, kde došlo k **jednání** pachatele naplňujícímu objektivní stránku trestného činu, avšak i místo, kde nastal nebo měl nastat **následek** trestného činu. Přestože tedy ke krácení daní docházelo u Finančního úřadu pro Prahu 5, k zastíracím úkonům, které měly zamezit odhalení trestné činnosti docházelo v Ostravě. V odůvodnění tohoto usnesení Nejvyšší soud ČR rovněž zdůraznil, že tato zastírací činnost tvořila nikoli zanedbatelnou část jednání obviněných a místně se odehrávala právě v Ostravě. „*Proto nelze než uzavřít, že i Krajský soud v Ostravě je soudem místně příslušným k projednávání a rozhodnutí trestní věci obviněných.*“⁹² Uvedené závěry potvrdil i Ústavní soud ČR, když v usnesení reagujícím na ústavní stížnost proti zmíněnému usnesení Nejvyššího soudu ČR potvrdil argumentaci a odůvodnění Nejvyššího soudu ČR. „*Ústavnímu soudu nezbyvá než zopakovat to, co již uvedl ve věci sp. zn. I. ÚS 1116/12, totiž že stěžovatelem*

⁹⁰ NESVADBOVÁ: Několik úvah nad otázkou místní příslušnosti orgánů činných v trestním řízení u trestného činu zkrácení daně..., s. 25.

⁹¹ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 18. ledna 2012, sp. zn.11 Td 69/2012.

⁹² Tamtéž.

*kritizované rozhodnutí je co do svého závěru dostatečně odůvodněno, není výrazem svévole, když naopak jeho rozhodovací důvody reflektují kritéria zákonem stanovená (§ 18 odst. 1, § 21 odst. 2 a § 22 trestního řádu).*⁹³

3.3 Účelově volená sídla daňových subjektů

Kritickým faktorem pro určování místní příslušnosti orgánů činných v trestním řízení je tedy sídlo daňového subjektu. „*Místní příslušnost správce daně v případě daňových subjektů-právnických osob daňový řád odvozuje od místa jejich sídla. Sídlem právnické osoby přitom rozumí adresu, pod kterou je právnická osoba zapsaná v obchodním rejstříku nebo obdobném veřejném rejstříku, nebo adresu, kde právnická osoba sídlí skutečně, pokud se tato osoba do těchto rejstříků nezapisuje.*“⁹⁴ Daňový řád u určování místní příslušnosti správce daně upouští od svého obecného důrazu na skutečný stav (neodvozuje tedy místní příslušnost od místa skutečného vedení právnické osoby), a naopak se *de facto* odvolává na princip ochrany dobré víry v zápis do veřejných rejstříků.⁹⁵

Jak si můžeme ukázat na jednoduchém příkladu, v praxi je veliký rozdíl, zda má právnická osoba ve veřejném rejstříku zapsané sídlo na adrese své skutečné činnosti, v místě kde skutečně sídlí a provozuje svou faktickou činnost, a nebo má účelově zvolené sídlo, ať už z jakéhokoliv důvodu, na zcela jiné adrese.

Tak si můžeme představit situaci, kdy si právnická osoba z Uherského Hradiště (Zlínský kraj), která svou činnost (např. prodej hutního materiálu) vykonává zásadně na území Zlínského kraje a fakticky sídlí v Uherském Hradišti, avšak zapíše si do veřejného rejstříku adresu svého sídla na území Prahy. V ten moment se určování místní příslušnosti správce daně řídí § 13 daňového řádu, a proto bude správcem daně finanční úřad na daném obvodním území v Praze dle zapsaného sídla. Zároveň se však i určování místní příslušnosti orgánů činných v trestním řízení musí zaměřit na zapsané sídlo právnické osoby a budou tedy místně příslušné orgány činné v trestním řízení nikoliv ze Zlínského kraje ale z Prahy. Skutečné sídlo právnické osoby, stejně tak jako všechny důležité skutečnosti důležité pro odhalování daňové kriminality, se však nacházejí ve Zlínském kraji.

⁹³ usnesení Ústavního soudu ze dne 20. června 2012, sp. zn. I. ÚS 1141/12.

⁹⁴ DRÁB, Ondřej. In: BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: Komentář. I. díl.* Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. s. 97.

⁹⁵ Tamtéž.

3.3.1 Skutečné sídlo

Dle zákona o DPH se za skutečné sídlo společnosti (právnícké osoby) považuje místo, kde se schází vedení společnosti, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení firmy (§ 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH). Obecně pak platí, že by osoba povinná k dani měla být ve svém sídle pro správce daně plynule kontaktní a dohledatelná, neboť správce daně by měl mít možnost vykonávat svou pravomoc v sídle této společnosti (daňové kontroly, prověřování ekonomické činnosti, šetření dostupnosti záznamů aj.).⁹⁶

3.3.2 Fiktivní sídlo

*„V této souvislosti je možné poukázat na zcela běžnou praxi posledních let – daňové subjekty svá sídla v čím dál hojnější míře zcela účelově umísťují do velkých měst (ponejvíce Prahy, Brna či Ostravy), kde ve skutečnosti žádnou činnost (natož podnikatelskou) neprovozují, nevlastní tam žádné prostory a ani si je nepronajímají – pouze si například zaplatí využití tzv. **virtuální kanceláře**, a to od společností, které mají pronajímání virtuálních kanceláří v podstatě jako jediný předmět svého podnikání. Cílem přesunu adres daňových subjektů na místa virtuálních kanceláří (či přímo založení společnosti se sídlem na takové adrese) je přitom především snaha o anonymitu podnikání, či o vyhnutí se častým daňovým kontrolám, což koneckonců poskytovatelé virtuálních adres mnohdy ani nijak nezakrývají.“⁹⁷*

Pokud zadáme do internetového vyhledávače Google text „virtuální kancelář online“, objeví se nám přibližně přes 4 miliony relevantních výsledků. Na internetových stránkách těchto společností, které se zabývají pronájmem virtuálních adres, jsou pak zvýrazněna hesla jako např: „Existuje mnoho různých sídel, ale pouze jedno je sídlo pro firmy“ anebo „umístění v centru Prahy, Brna nebo Ostravy udělá zejména na velké klienty podstatně lepší dojem, než kontakty vedoucí na méně známou či dokonce neatraktivní adresu.“

Faktem je, že na takto vytvořené adrese se daňový subjekt nikdy fyzicky nenacházel, nebyl zde nikdy spatřen, statutární orgán této společnosti zde nevykonává žádnou činnost, a přesto je tato adresa zcela zásadní z hlediska určování místní

⁹⁶ TOMÁŠKOVÁ, Pavla. *Skutečné sídlo vs. zapsané sídlo společnosti a podnikatele* [online]. epravo.cz, 14. října 2015 [cit. 11. listopadu 2021]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/skutečne-sidlo-vs-zapsane-sidlo-spolecnosti-a-podnikatele-99059.html>.

⁹⁷ NESVADBOVÁ: Několik úvah nad otázkou místní příslušnosti orgánů činných v trestním řízení u trestného činu zkrácení daně..., s. 25.

příslušnosti. Z odůvodnění usnesení Nejvyššího soudu ČR, které se touto konkrétní problematikou zabývá, plyne následující: „(obvinění) záměrně umístili oficiální sídla svých společností na adresy „virtuálních kancelářů“ v Praze a v Brně, aniž by na těchto adresách měli pronajaty jakékoliv prostory, s cílem snížit pravděpodobnost provedení daňové kontroly správcem daně a zamezit tak odhalení trestné činnosti.“⁹⁸ Je zcela obvyklé, že se osoby povinné k dani snaží svá oficiální sídla umisťovat do velkých měst. Někteří to dělají pouze z toho důvodu, aby zvýšili lukrativnost své společnosti. Přibývá však případů, kdy se tak děje s cílem zamezit odhalení daňové kriminality. Pokud bychom se však tuto zavedenou praxi nepokusili změnit, došli bychom nakonec do takové situace, že by veškerou daňovou trestnou činností řešily pouze orgány činné v trestním řízení sídlící v Praze, Brně či Ostravě a dost možná by tak brzy došlo k naprostému zahlcení těchto orgánů daňovou trestnou činností na úkor šetření jiné kriminality. Jistým vodítkem pro případnou změnu v posuzování místní příslušnosti orgánů činných v trestním řízení by mohlo být nahlížení na trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby jako na distanční delikt.

3.4 Posuzování zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby jako distanční delikt

Abychom mohli trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby posuzovat jako distanční delikt, musíme tento trestný čin podřadit pod skutkovou podstatu speciálního typu podvodu. U trestného činu podvodu je místem spáchání trestného činu jednak místo, kde se pachatel dopustil jednání, kterým někoho uvedl v omyl, využil něčího omylu nebo zamlčel podstatné skutečnosti, pak také místo, kde vznikla škoda, a konečně i místo, na kterém se pachatel obohatil. Při zvážení těchto faktorů se však nabízí stejný pohled i na trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. I o tomto trestném činu bychom mohli mluvit jako o deliktu distančním, kdybychom došli k závěru, že za místo spáchání této daňové kriminality by mohlo být považováno nejen místo, kde mělo dojít ke správnému odvedení daně (sídlo správce daně), ale i místo, kde docházelo k vytváření fiktivních faktur, místo, odkud je trestná činnost koordinována a místo, kde se pachatelé obohacují.

„Jestliže následek nastal nebo měl nastat na jiném místě, než na kterém byla vykonána trestná činnost. jde o tzv. distanční delikt.“⁹⁹ Toto rozvíjí Ústavní soud

⁹⁸ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 13. listopadu 2013, sp. zn. 7 Td 59/2013.

⁹⁹ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 19. listopadu 2020, sp. zn. 7 Td 58/2020.

v citovaném usnesení, ve kterém potvrzuje, že „*místem spáchání trestného činu podvodu jako distančního deliktu je jednak místo, kde se pachatel dopustil jednání, jímž někoho uvedl v omyl, využil něčího omylu nebo zamlčel podstatné skutečnosti, dále místo, kde vznikla škoda a také místo, kde se pachatel obohatil.*“¹⁰⁰

Osobně považuji za zcela logické, aby se výše uvedená argumentace využila i při posuzování trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby jako distančního deliktu. Jestliže následek nastane na jiném místě, než na kterém je vykonána trestná činnost, jedná se o distanční delikt. Potom tedy obohacení v důsledku nesprávného tvrzení daně u správce daně je distančním deliktem. Pokud budu nesprávně tvrdit daň (nebo nebudu tvrdit daň vůbec) u správce daně v Praze, přitom budu fiktivní faktury vytvářet ve Zlíně, pak by za místo spáchání tohoto deliktu mělo být dle mého názoru považováno i místo, kde např. dochází k vytváření takovýchto faktur.

3.5 Jak posuzují místní příslušnost soudů u daňových trestných činů jednotlivá státní zastupitelství

V roce 2014 obdrželo Nejvyšší státní zastupitelství podnět ke zvážení využití oprávnění podle § 12 odst. 4 zákona o státním zastupitelství, které zní: „*Pokud v souvislosti s výkonem působnosti státního zastupitelství získá nejvyšší státní zástupce poznatky o nejednotnosti rozhodování soudů, je oprávněn podat předsedovi Nejvyššího soudu podnět k tomu, aby navrhl Nejvyššímu soudu zaujetí stanoviska k výkladu zákona nebo jiného právního předpisu.*“

Dle tohoto podnětu se Nejvyšší státní zastupitelství vypořádávalo se dvěma odlišnými přístupy k posuzování místní příslušnosti soudů u daňových trestných činů. První přístup odkazoval na usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 18. ledna 2012, sp. zn. 11 Td 69/2011, ve kterém Nejvyšší soud ČR jako součást jednání organizované skupiny posoudil i provádění „zastíracích úkonů“ a místní příslušnost tedy posuzoval i podle toho, kde k těmto jednáním docházelo. Naproti tomu v usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 13. listopadu 2013, sp. zn. 7 Td 59/2013, vycházel striktně z posuzování místní příslušnosti podle místa (sídla) finančního úřadu (správce daně). Ke dvojímu možnému přístupu byl učiněn dotaz na obě vrchní státní zastupitelství a na všechna krajská státní zastupitelství o poskytnutí poznatků a vyjádření k uvedeným

¹⁰⁰ usnesení Ústavního soudu ze dne 10. července 2018, sp. zn. III. ÚS 1902/18.

přístupům. Ze zaslaných odpovědí bylo zjištěno, že drtivá většina rozhodnutí, učiněných těmito státními zastupitelstvími, vychází z usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 13. listopadu 2013, sp. zn. 7 Td 59/2013, které se dále odkazuje na dřívější usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 20. prosince 2001, sp. zn. Nd 340/2001.¹⁰¹

3.6 Možnosti změny místní příslušnosti

Umístování oficiálních (fiktivních) sídel do velkých měst (např. do Prahy) a faktické podnikání na zcela odlišném místě s sebou nese určité procesní kroky, se kterými se orgány činné v trestním řízení musejí vypořádat. Pakliže právnická osoba podniká ve Zlínském kraji, má zde svou základnu, bydliště zde mají jednatelé společnosti a jedná-li se o trestnou činnost, pak se zde nacházejí i svědkové v dané věci a je zcela evidentní, že nejehospodárnější přístup by směřoval na prověřování a následné vyšetřování této věci právě ve Zlínském kraji. Jak jsme si ale popsali výše, má-li tato společnost své oficiální sídlo v tzv. virtuální kanceláři např. v Praze, pak se sídlo této společnosti promítá do místní příslušnosti soudu. Místně příslušný by v takovou chvíli byl soud, v jehož obvodu se nachází sídlo příslušného finančního úřadu daňového subjektu.

Nejvyšší soud ČR přitom nezřídka rozhoduje o změně místní příslušnosti. K tomu nám zákon poskytuje určité nástroje. Tak třeba pokud státní zástupce z Krajského státního zastupitelství v Brně – pobočky ve Zlíně podá u Krajského soudu v Brně – pobočky ve Zlíně obžalobu na obviněného pro zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku, a tento obviněný má formální sídlo své společnosti zapsané na adrese v obvodu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 1, pak Krajský soud v Brně – pobočka ve Zlíně rozhodne po předběžném projednání obžaloby „*o předložení věci k rozhodnutí o příslušnosti soudu, který je nejbližše společně nadřízen jemu a soudu, jenž je podle něj příslušný, má-li za to, že sám není příslušný k jejímu projednání.*“ (§ 188 odst. 1 písm. a) trestního řádu).

V daném případě je jedním z možných příslušných soudů Krajský soud v Brně – pobočka ve Zlíně a druhým soudem je Městský soud v Praze. Nejbližše společně nadřízeným soudem je v takové situaci Nejvyšší soud ČR a ten v této věci ve svém usnesení vyslovil příslušnost ve prospěch Městského soudu v Praze podle § 24 odst. 1 trestního řádu. Zároveň však podle § 25 trestního řádu věc Městskému soudu

¹⁰¹ Informace k tomuto problému poskytlo Krajské státní zastupitelství v Brně – pobočka ve Zlíně.

v Praze odňal a přikázal Krajskému soudu v Brně – pobočce ve Zlíně.¹⁰²

Nejvyšší soud ČR zdůraznil, že pro určení místní příslušnosti v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku je určující sídlo příslušného finančního úřadu jako správce daně. Proto soud rozhodl, že příslušný k projednávání věci je Městský soud v Praze. Díky argumentaci státního zástupce, která poukazovala na fakt, že sídlo v Praze bylo jen a pouze formální, společnost tam svou činnost nikdy nevykonávala a k faktickým úkonům docházelo na území zlínského kraje, přičemž se jednalo jak o provádění obchodních transakcí, tak o zastírací úkony, však Nejvyšší soud ČR rozhodl o odnětí a přikázání věci z důvodu uvedeného v § 25 trestního řádu. Nejvyšší soud ČR v této věci shledal existenci důležitých důvodů pro takový postup, kterými jsou *„skutečnosti, jež budou svou povahou výjimečné, neboť ustanovení § 25 trestního řádu, dle něhož lze v určitých případech věc delegovat k jinému soudu, je zákonným průlomem do zásady, že nikdo nesmí být odňat svému zákonnému soudci, vyjádřené v čl. 38 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.“*¹⁰³ Soud dále v odůvodnění tyto důležité důvody specifikoval jako natolik významné, aby dostatečně odůvodňovaly vybočení z výše uvedeného citovaného principu.¹⁰⁴

Myslím si, že uvedený procesní postup, byť je zcela v pořádku a sleduje účel zákona, by bylo vhodné pozměnit, anebo se alespoň zamyslet nad možnou změnou, která by mohla celé řízení urychlit. Změnu přitom dle mého názoru nepotřebuje samotný proces, tedy ustanovení § 24 a § 25 trestního řádu, ale procesní postup v souvislosti s danou daňovou kriminalitou. Co by bylo vhodné změnit, je posuzování místní příslušnosti u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Dle mého názoru by pak celé řízení bylo hospodárnější, efektivnější a možná i rychlejší.

3.7 Shrnutí kapitoly

V této kapitole jsem shrnul, jak funguje současné posuzování místní příslušnosti orgánů činných v trestním řízení u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku. Vysvětlil jsem, jak důležité je v tomto případě místo spáchání trestného činu a jaké jsou rozdíly u posuzování příslušnosti při

¹⁰² usnesení Nejvyššího soudu ze dne 3. září 2019, sp. zn. 7 Td 54/2019.

¹⁰³ Tamtéž.

¹⁰⁴ Podobně též v usnesení Nejvyššího soudu ze dne 24. dubna 2019, sp. zn. 7 Td 25/2019.

tzv. distančním deliktu. Do kapitoly jsem zahrnul poznatky z praxe, které upozorňují na stále častější využívání tzv. virtuálních kanceláří a tedy využívání fiktivních sídel právnických osob. Na příkladech jsem se pokusil ukázat rozdíl mezi formálním a skutečným sídlem a popsal jsem hlavní motivaci právnických osob, které si svá sídla umísťují právě na tyto formální adresy, přičemž tak činí zejména za účelem vyhnouti se daňovým kontrolám. Nakonec jsem poukázal na dva možné přístupy k posuzování místní příslušnosti a pokusil jsem se o zvýraznění výhod jednoho přístupu a nevýhod přístupu druhého.

Byla to právě polemika o posuzování místní příslušnosti orgánů činných v trestním řízení v souvislosti s daňovou kriminalitou, která mne přivedla ke psaní diplomové práce o vybraných problémech souvisejících s trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Nahlížení na trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby jako na distanční delikt je dle mého názoru budoucností v oblasti posuzování místní příslušnosti orgánů činných v trestním řízení u daňové kriminality.

4 Náhrada škody při zkrácení daně

Při spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku nastává zvláštní, byť ne neřešitelný, problém. Poškozeným je v takovém případě totiž sama Česká republika, která je zastoupena organizačními složkami. V této kapitole bych se chtěl zaměřit na problematiku náhrady škody při trestném činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Konkrétně se pokusím odpovědět na otázku, jaké možnosti má správce daně při uplatnění nároku na náhradu škody v adhezním řízení.

Jestliže určitá osoba uplatňuje nárok na náhradu škody, nemajetkové újmy nebo na vydání bezdůvodného obohacení, soud může takovou osobu podle § 206 odst. 3 trestního řádu k hlavnímu líčení nepřipustit, dojde-li k závěru, že práva poškozeného uplatňuje osoba, které toto právo zřejmě nepřísluší. Toto usnesení soudu však nebrání uplatnění daného nároku u příslušného orgánu. Pokud je osoba do řízení připuštěna, je o jejím právu následně rozhodnuto podle § 228 odst. 1 nebo podle § 229 odst. 1, 2 nebo 3 trestního řádu.

4.1 Adhezní řízení

„Tomu poškozenému, který má proti obviněnému nárok na náhradu škody nebo nemajetkové újmy způsobené trestným činem nebo na vydání bezdůvodného obohacení, dává trestní řád v § 43 odst. 3 právo žádat, aby soud uložil obžalovanému v odsuzujícím rozsudku povinnost nahradit majetkovou újmu – škodu, nemajetkovou újmu nebo vydat bezdůvodné obohacení, které obžalovaný na úkor poškozeného získal trestným činem.“¹⁰⁵

Pokud tedy poškozený uplatňuje své nároky na náhradu škody přímo v rámci trestního řízení, jedná se o tzv. **adhezní řízení**. Subjektem takového řízení není každý poškozený, ale pouze takový, který má podle zákona proti obžalovanému nárok na náhradu škody, nemajetkové újmy a vydání bezdůvodného obohacení.¹⁰⁶ Soud k hlavnímu líčení jako poškozenou nepřipustí osobu, která uplatňuje práva poškozeného, aniž by jí toto postavení příslušelo (§ 206 odst. 3 trestního řádu). Stejně by pak soud postupoval, pokud by bránily účasti poškozeného okolnosti uvedené v ustanoveních § 44 odst. 2 a 3 trestního řádu. *„Návrh podle § 43 odst. 3 nelze podat,*

¹⁰⁵ JELÍNEK, Jiří. In: JELÍNEK: *Trestní právo procesní...*, s. 268.

¹⁰⁶ Tamtéž. s. 269.

bylo-li o nároku na náhradu škody již rozhodnuto v občanskoprávním nebo jiném příslušném řízení.“

Adhezní řízení je tedy takové řízení, které by bylo možné vést i samostatně. Z toho důvodu, že je však současně vedeno i jiné (hlavní) řízení, je možné věc projednat v rámci tohoto (hlavního) řízení. Jednou z výhod uvedeného postupu je možnost projednání věci s nižšími procesními náklady. Adhezní řízení netvoří samostatnou, časově i formálně oddělenou část řízení před soudem, ale splývá s ním, zejména co se dokazování týče. Adhezní řízení je součástí řízení trestního. Pokud tedy byla věc postoupena jinému orgánu, trestní stíhání bylo zastaveno nebo přerušeno, je vyloučeno pokračovat před trestním soudem v řízení o nárocích poškozeného.¹⁰⁷

4.2 Osoba poškozená

Z výše uvedeného tedy plyne, že zcela zásadní je pro nás posouzení osoby poškozené v rámci trestního řízení. Poškozený je procesní stranou, ať už má právo být subjektem adhezního řízení, či nemá. Stranou se rozumí osoba, proti níž se vede trestní řízení, zúčastněná osoba a poškozený (§ 12 odst. 6 trestního řádu). Poškozený je vedle obžaloby stranou zcela samostatnou a nezávislou. *„I když zájmy poškozeného a státního zástupce jsou do jisté míry totožné, mohou se v konkrétním případě i velmi lišit.“*¹⁰⁸

V podkapitole 1.3.1 jsem uvedl, co je objektem trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Objektem tohoto trestného činu je především zájem na ochraně veřejných příjmů (ČR nebo EU). Poškozeným je tedy v takovém případě stát. Typickým příkladem spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku je spáchání karuselového podvodu (jedná se o daňovou trestnou činnost, při které se pachatelé snaží získat neoprávněné nároky na nadměrné odpočty DPH).¹⁰⁹ V takovém případě vzniká státu „škoda“ a vyvstává otázka, jakým způsobem se může stát domoci náhrady této škody.¹¹⁰

¹⁰⁷ JELÍNEK, Jiří. In: JELÍNEK: *Trestní právo procesní...*, s. 276.

¹⁰⁸ Tamtéž s. 270.

¹⁰⁹ KOUPIL, Vít. Karuselové podvody – jak je poznat a vést v nich dokazování. *Státní zastupitelství*, 2014, č. 5, s. 11.

¹¹⁰ DOLEŽAL, Radek. Náhrada škody při zkrácení daně. *Státní zastupitelství*, 2014, č. 5, s. 21.

4.3 Jaké možnosti má správce daně při uplatnění nároku na náhradu škody v adhezním řízení?

Nárok státu vyplývající ze zkrácené (neodvedené) daně je nárokem na náhradu škody, který ale nemůže příslušný finanční orgán uplatňovat podle § 43 odst. 3 trestního řádu v trestním řízení přímo proti subjektu povinnému k zaplacení daně.¹¹¹ V praxi je v případech, kdy příslušný orgán (obvykle finanční úřad) uplatní nárok na náhradu škody (zaplacení daně nebo jiné povinné platby), obvykle postupováno (*per analogiam*) s odkazem na § 206 odst. 4 trestního řádu tak, že v návaznosti na spáchání trestného činu podle § 240 trestního zákoníku nebývá příslušnému orgánu přiznáno postavení poškozeného, kterému by svědčil nárok podle § 43 odst. 3 trestního řádu, o němž by mohlo být rozhodováno podle ustanovení § 228 či § 229 trestního řádu. „Právní praxe se přitom opírá o judikaturní závěry, vyslovené již dříve zejména pod č. 29/1982, 34/1987, 52/1989 a 22/2005 Sb. roz. tr.“¹¹²

S odkazem na výše uvedená rozhodnutí je nutno uvést také usnesení velkého senátu trestního kolegia Nejvyššího soudu, které akcentuje dvě skutečnosti z daných rozhodnutí vyplývající.¹¹³ V daném usnesení Nejvyšší soud dovodil dvě situace, v nichž je možno za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby vést adhezní řízení za účelem dosažení náhrady škody.

Nárok na náhradu škody je možné dovozovat, jestliže (1) byla škoda způsobena trestným činem.¹¹⁴ „Uplatnění nároku na náhradu škody v trestním řízení (adhezním řízení) může přicházet v úvahu jen tam, kde z provedeného dokazování vyplývá, že obviněný jako osoba jednající za právnickou osobu zkrátil daň z příjmů této právnické osoby, vůči které sice finanční úřad vydal platební výměr, jímž právnické osobě doměřil zkrácenou daň, ale je zřejmé, že tento platební výměr je nevykonatelný, protože právnická osoba nemá žádný majetek, na který by bylo možné vést exekuci.“¹¹⁵

Další skutečností, na kterou Nejvyšší soud upozornil, je fakt, že v adhezním řízení může být rozhodováno jen o takovém nároku na náhradu škody (či nemajetkové újmy) způsobené trestným činem, který (2) je možné uplatňovat obecně i

¹¹¹ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 8. ledna 2014, sp. zn. 15 Tdo 902/2013 (č. 39/2014 Sb. rozh. civ.).

¹¹² DOLEŽAL: Náhrada škody při zkrácení daně..., s. 21.

¹¹³ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 8. ledna 2014, sp. zn. 15 Tdo 902/2013 (č. 39/2014 Sb. rozh. civ.).

¹¹⁴ DOLEŽAL: Náhrada škody při zkrácení daně..., s. 21.

¹¹⁵ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 8. ledna 2014, sp. zn. 15 Tdo 902/2013 (č. 39/2014 Sb. rozh. civ.).

v občanskoprávním řízení, tedy projednat daný nárok a rozhodnout o něm ve smyslu § 7 občanského soudního řádu (nebo v řízení před jiným příslušným orgánem).¹¹⁶

Uplatnění nároku na náhradu škody by dále mohlo přicházet v úvahu i tehdy, jestliže by bylo možné dovodit odpovědnost obviněného, který není plátcem, resp. poplatníkem zkrácené daně, jako pachatele trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby za škodu způsobenou tímto trestným činem.¹¹⁷

Pro přiznání nároku na náhradu škody (či vydání bezdůvodného obohacení) proti pachateli daňového trestného činu je tedy nezbytné, (1) aby se jednalo o jinou osobu než samotný subjekt, (2) aby se jednalo o osobu, u které lze na základě mimotrestních předpisů dovodit odpovědnostní vztah za takovou škodu, a (3) aby bylo prokázáno, že daň není možné efektivně vymoci po daňovém subjektu. Jedná-li se o společnost akciovou či společnost s ručením omezeným a je-li obviněný členem jejich statutárního orgánu, je na místě řešit také otázku, zda mu v takovém případě nevzniká ručitelský závazek.¹¹⁸

4.3.1 Nárok vyplývající ze zákona

Je potřeba zdůraznit, že nárok státu na zaplacení daně není nárokem na náhradu škody, který by mohl stát (příslušný finanční orgán) uplatňovat na základě ustanovení § 43 odst. 3 trestního řádu v trestním řízení proti subjektu povinnému k zaplacení daně, protože se nejedná o nárok na náhradu škody způsobené trestným činem zkrácení daně. Daň zkrácená spácháním trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku není škodou. Povinnost odvést daň nevzniká v souvislosti se spácháním trestného činu ale nezávisle na něm. Jedná se o nárok vyplývající přímo ze zákona.¹¹⁹ „*Tento nárok nevzniká spácháním deliktu, ale již splněním podmínek, které jsou stanoveny příslušnými daňovými předpisy k povinnosti uhradit daň.*“¹²⁰ Pokud soud dospěje k tomuto závěru, nezbyvá mu, než usnesením rozhodnout podle § 206 odst. 4 trestního řádu, že takový nárok na náhradu škody nelze uplatnit v trestním (adhezním) řízení. Tím pádem se o uplatněném nároku již dále ve smyslu § 228 a § 229 trestního

¹¹⁶ DOLEŽAL: Náhrada škody při zkrácení daně..., s. 21.

¹¹⁷ Tamtéž.

¹¹⁸ Srov. § 159 odst. 3, § 2910 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, a § 53 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích).

¹¹⁹ VUČKA, Jan. Novela ZOK změnila adhezní řízení u zkrácení daně. *Trestněprávní revue*, 2020, č. 4, s. 193.

¹²⁰ DOLEŽAL: Náhrada škody při zkrácení daně..., s. 21.

řádu nerozhoduje. Z tohoto důvodu je potřeba hledat jiné cesty pro uplatnění předmětného nároku.

4.3.2 Ručitelství závazek

Důležitým institutem, který mohl nastalé problémy vyřešit, byl ručitelství závazek, který byl upraven v § 68 zákona o obchodních korporacích. Na základě ručitelství závazku mohl být v adhezním řízení k náhradě škody způsobené trestným činem podle § 240 trestního zákoníku zavázán obviněný, který byl členem statutárního orgánu příslušné akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným jakožto právnické osoby povinné k dani, která neměla žádný majetek, na který bylo možno vést exekuci.¹²¹ Problematika ručitelství závazku byla blíže vymezena v občanskoprávní legislativě. Nejdůležitější přitom byla následující ustanovení občanského zákoníku a zákona o obchodních korporacích. „*Nenahradil-li člen voleného orgánu právnické osobě škodu, kterou jí způsobil porušením povinnosti při výkonu funkce, ačkoli byl povinen škodu nahradit, ručí věřiteli právnické osoby za její dluh v rozsahu, v jakém škodu nenahradil, pokud se věřitel plnění na právnické osobě nemůže domoci.*“ (§ 159 odst. 3 občanského zákoníku). „*Osoba, která porušila povinnost péče řádného hospodáře, vydá obchodní korporaci prospěch, který v souvislosti s takovým svým jednáním získala. Není-li vydání prospěchu možné, nahradí ho povinná osoba obchodní korporaci v penězích.*“ (§ 53 odst. 1 zákona o obchodních korporacích).

O tato ustanovení se opírala i úvaha Nejvyššího soudu, který stanovil, že se jedná o vymezení možnosti uplatnit úspěšně nárok na náhradu škody ve vztahu pouze k některým typům obchodních společností, přičemž se jedná o závazek, o němž rozhodují civilní soudy v občanskoprávním řízení. V daném rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR tak byl uplatněn názor, že podle § 228 odst. 1 trestního řádu může být obviněnému s odkazem na ustanovení § 135 odst. 2 dříve účinného obchodního zákoníku ve spojení s § 194 odst. 6 obchodního zákoníku uložena povinnost nahradit škodu, jež byla způsobena trestným činem podvodu podle § 209 trestního zákoníku, který byl spáchán jednatelem a jediným společníkem společnosti s ručením omezeným.¹²² Jedná se o analogické uplatnění úvahy vyplývající z usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 27. dubna 2008, sp. zn. 4 Tz 72/2007 a potvrzení, že

¹²¹ DOLEŽAL: Náhrada škody při zkrácení daně..., s. 22.

¹²² usnesení Nejvyššího soudu ze dne 8. ledna 2014, sp. zn. 15 Tdo 902/2013 (č. 39/2014 Sb. rozh. civ.).

trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je v podstatě zvláštním případem trestného činu podvodu.

Jako příklady, kde byl přiznán nárok na náhradu škody v adhezním řízení uvádím rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. března 2019, sp. zn. 4 KZV 33/2015 nebo rozsudek téhož soudu ze dne 7. listopadu 2019, sp. zn. 4 KZV 18/2017. V řízeních, kdy soud na základě dokazování dospěje k závěru, že pro vyslovení povinnosti k náhradě škody tu není dostatečný podklad, je správce daně odkázán na občanskoprávní řízení, resp. není připuštěn jako poškozený k hlavnímu líčení a dochází k využití ustanovení § 229 trestního řádu.

4.3.3 Novela zákona o obchodních korporacích

V předchozí podkapitole je u popisování institutu ručitelského závazku cíleně použit čas minulý. Zákon č. 33/2020 s účinností od 1. ledna 2021 totiž zrušil předmětné ustanovení § 68 zákona o obchodních korporacích a nahradil jej ustanovením novým (§ 66). Nové znění daného ustanovení výslovně uvádí, že rozhodnutí o povinnosti člena statutárního orgánu vydat získaný prospěch ze smlouvy o výkonu funkce (jakož i případný jiný prospěch, který od obchodní korporace obdržel) může učinit pouze insolvenční soud (a nikoli trestní soud) na návrh insolvenčního správce (nikoli státního zástupce či poškozeného). Z tohoto důvodu konstrukce vztahující se k uplatňování ručitelského závazku jako nástroje pro uplatnění nároku na náhradu škody uváděná Nejvyšším soudem v předchozích rozhodnutích není od 1. ledna 2021 možná.¹²³ Na možné nové přístupy, které by mohly nahradit institut ručitelského závazku poukazují níže v podkapitole 4.5.

4.4 Odkaz na řízení ve věcech občanskoprávních

Jestliže byl nárok poškozeného uplatněn včas a řádně¹²⁴ podle § 43 odst. 3 trestního řádu, je soud povinen vždy rozhodnout podle § 228 nebo § 229 trestního řádu, a to ve výrokové části rozsudku. Takový výrok soud nemusí učinit jen v případě, že vydal usnesení podle § 206 odst. 3, 4 trestního řádu, dle kterého nepřipouští osobu,

¹²³ VUČKA: Novela ZOK změny adhezní řízení u zkrácení daně..., s. 193.

¹²⁴ Daný návrh je třeba učinit nejpozději u hlavního líčení před zahájením dokazování. Předseda senátu se dotáže poškozeného po přednesení obžaloby, zda navrhuje, aby byla obžalovanému uložena povinnost k náhradě škody. Pokud se poškozený nedostaví k hlavnímu líčení, může být návrh předsedou senátu přečten, je-li tento návrh už obsažen ve spise. Poškozený je povinen doložit důvod a výši škody, nemajetkové újmy či bezdůvodného obohacení.

kteřá uplatňuje práva poškozeného, k hlavnímu líčení.¹²⁵ Soud, který rozhodne o připuštění konání adhezního řízení v rámci trestního řízení, vysloví dle § 228 trestního řádu povinnost obžalovaného nahradit majetkovou škodu nebo nemajetkovou újmu nebo vydat bezdůvodné obohacení poškozenému, na jehož úkor se obžalovaný obohatil. Neshledá-li soud pro takové rozhodnutí dostatečný podklad, odkáže poškozeného do řízení občanskoprávního. „*Není-li podle výsledků dokazování pro vyslovení povinnosti k náhradě škody nebo nemajetkové újmy v penězích nebo k vydání bezdůvodného obohacení podklad nebo bylo-li by pro rozhodnutí o povinnosti k náhradě škody nebo nemajetkové újmy v penězích nebo k vydání bezdůvodného obohacení třeba provádět další dokazování, jež by podstatně protáhlo trestní řízení, soud odkáže poškozeného na řízení ve věcech občanskoprávních, popřípadě na řízení před jiným příslušným orgánem.*“ (§ 229 odst. 1 trestního řádu). Podle § 229 odst. 3 trestního řádu, soud odkáže poškozeného s jeho nárokem na náhradu škody nebo nemajetkové újmy v penězích nebo na vydání bezdůvodného obohacení vždy na řízení ve věcech občanskoprávních, popřípadě na řízení před jiným příslušným orgánem, jestliže obviněného obžaloby zproští.¹²⁶

4.4.1 Vybrané důvody odkázání na občanskoprávní řízení

Dále uvádím některé příklady, ve kterých došlo k využití institutu odkázání na řízení ve věcech občanskoprávních dle § 229 odst. 1 trestního řádu. Poukazuji tak na různé důvody, jenž mohou zapříčinit odkázání správce daně na civilní soudy. Jedná se o rozhodnutí, jimiž byl správce daně odkázán na řízení občanskoprávní, resp. nebyl připuštěn jako poškozený k hlavnímu líčení.¹²⁷

(1) Jedním z těchto důvodů je fakt, že z více dotčených správců daně uplatnil nárok jen jediný, který však před zahájením hlavního líčení nedoplnil soudem požadované informace (tato situace vychází z usnesení ve věci sp. zn. 30 T 8/2015 ve věci 4 KZV 35/2014, u VSZ v Olomouci sp. zn. 1 VZT 77/2016).

(2) Dalším důvodem pro využití popisovaného institutu je např. nedodání potřebných podkladů ze strany správce daně k posouzení nároku. K tomuto je podle soudu správce daně povinen a není povinností soudu si tyto podklady opatřovat (rozsudky ze dne 15. 9. 2020, č. j. 32 T 1/2020-4217, a ze dne 30. 9. 2020, č. j. 32 T

¹²⁵ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 13. května 2015, sp. zn. 8 Tdo 469/2015 (č. 9/2016 Sb. rozh. civ.).

¹²⁶ Tamtéž.

¹²⁷ Odkazy na uvedená rozhodnutí poskytlo Krajské státní zastupitelství v Brně – pobočka ve Zlíně.

4/2020-73, ve věci sp. zn. 4 KZV 18/2019 a 4 KZV 23/2020, u VSZ v Olomouci sp. zn. 1 VZT 104/2020).

(3) Další skutečností, která vede k odkázání správce daně na řízení ve věcech občanskoprávních je uplatnění nároku na náhradu škody u daně z příjmů právnických osob, byť je ve skutečnosti stíháno zkrácení daně z přidané hodnoty (rozsudek ze dne 1. 10. 2020, č. j. 50 T 6/2019-4386, ve věci sp. zn. 4 KZV 24/2018, u VSZ v Olomouci sp. zn. 1 VZT 223/2018).

(4) Stejně bude postupováno i v případě, kdy obžalovaný bude zároveň sám daňovým subjektem (rozsudek ze dne 1. 3. 2021, č. j. 54 T 2/2021-1256, ve věci sp. zn. 4 KZV 16/2020, u VSZ v Olomouci sp. zn. 1 VZT 60/2021).

(5) K odkázání na občanskoprávní řízení pak dále dojde i v případě, kdy poškozený nekonkretizuje vůči kterému z více obžalovaných nárok na náhradu škody uplatňuje (rozsudek ze dne 19. 4. 2021, sp. zn. 49 T 7/2017, ve věci sp. zn. 4 KZV 40/2015, u VSZ v Olomouci sp. zn. 1 VZT 142/2016).

K využívání § 229 odst. 1 trestního řádu dochází z důvodu neznalosti správného postupu a tedy neznalosti práva. Z uvedených příkladů vyplývá, že správce daně nemá informace potřebné k uplatňování nároku na náhradu škody v rámci adhezního řízení nebo takové informace má, ale neumí s nimi pracovat.

4.4.2 Jak tomu předcházet?

Dle českého právního řádu je vládcem sporu v trestním procesu ve stadiu přípravného řízení státní zástupce (*dominus litis*). „*Státní zástupce především dbá o zjištění trestných činů v přípravném řízení a o zachování zákonnosti přípravného řízení. Proto v něm vykonává jednak dozor, jednak se sám účastní přípravného řízení vlastními úkony.*“¹²⁸ Právě v rámci výkonu dozoru nad zachováváním zákonnosti v rámci přípravného řízení je třeba při objasňování daňové kriminality dbát na to, aby správci daně byli ze strany policejního orgánu náležitým způsobem poučováni o právech poškozených. Je zejména zapotřebí uplatnit nárok řádně – je potřeba specifikovat osobu, o jejíž daňové povinnosti nebylo rozhodnuto v daňovém řízení a vůči které je nárok uplatňován (tím spíše, je-li obžalovaných více); dále je potřeba vymezit právní důvod nároku (konkretizovat související daň a důvod odpovědnosti daného obžalovaného); nárok je samozřejmě nutné uplatnit včas – nejpozději u hlavního líčení před zahájením dokazování. Vhodné je dále na podporu svého nároku

¹²⁸ RABINSKÁ, Ivana. In: JELÍNEK: Trestní právo procesní..., s. 221.

uvést a doložit skutečnosti z daňového vykonávacího řízení. O těchto právech a povinnostech musí být poškozený dle § 43 odst. 3 trestního řádu poučen.

4.5 Nové přístupy k nahrazování škody vzniklé státu

Na nedokonalou funkčnost institutu ručitelského závazku lze nahlížet tou optikou, že možnost domáhat se „náhrady škody“ zde směřovala pouze vůči členům statutárních orgánů obchodních korporací. Účinnost takového postupu je však sporná, uvědomíme-li si, že mnoho pachatelů daňové kriminality k „vedení“ obchodních korporací využívá tzv. bílé koně. Těmi jsou často bezdomovci, drogově závislí lidé z okraje společnosti, nemajetní důchodci nebo např. zahraniční dělníci. Takové obchodní korporace jsou pak oficiálně vlastněny právě těmito bílými koňmi, na kterých se však stát nemůže nikdy reálně zhojit, neboť se jedná o osoby nemajetné. Zisk ze zkrácené daně přitom směřuje do kapes organizátorů stojících vně statutární orgány obchodních korporací.

Nejjednodušší variantou, jak dosáhnout spravedlivého odstranění negativních následků trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, by mohla být úprava adhezního řízení a nová definice „škody“. Pro takový postup by stačilo přidat jediný paragraf do trestního zákoníku, pomocí kterého by bylo následně možné vymáhat zkrácenou daň shodně jako v případě pachatelů jiných trestných činů. Takovým ustanovením by mohlo být společné ustanovení pro § 240 a § 241 trestního zákoníku, dle kterého „*v případě uvedených povinných plateb (uvedených v § 240 a § 241 trestního zákoníku) se zkrácená nebo neodvedená povinná platba považuje za škodu.*“¹²⁹

Jinou (a legislativně zřejmě přijatelnější) variantou směřující k překlenutí výkladových obtíží by mohlo být i doplnění § 43 odst. 1 trestního řádu. Poslední věta tohoto ustanovení zní: „*Jde-li o trestný čin zanedbání povinné výživy (§ 196 trestního zákoníku), rozumí se pro účely tohoto zákona majetkovou škodou, jež byla poškozenému způsobena trestným činem, i dlužné výživné.*“ Pro naše účely by tedy zmíněné ustanovení mohlo být doplněno: „*Jde-li o trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240 trestního zákoníku), rozumí se pro účely tohoto zákona majetkovou škodou, jež byla poškozenému způsobena trestným činem, i dlužná daň, poplatek a podobná povinná platba.*“

¹²⁹ Dané ustanovení by v trestním zákoníku mohlo být uvedeno jako § 240a nebo § 241a (dle toho, zda by se vztahovalo na obě ustanovení nebo pouze na jedno).

Dalším způsobem, jak vyřešit problém vymáhání zkrácené (či neodvedené) daně, by mohl být zcela nový přístup k posuzování toho, co je či není škodou. Pokud bychom se na zkrácenou daň dívali obecně jako na finanční částku, o kterou pachatel daňové kriminality připravil veřejný rozpočet České republiky, a tedy způsobil státu škodu, pak stát jako poškozený přijde o peníze stejně jako v případě jiného trestného činu, při kterém dojde ke stavu, že poškozený subjekt má méně peněz, než kdyby k trestnému činu vůbec nedošlo. V takovém případě tedy vzniká škoda na straně státu. Pokud by tedy judikatura překlenula dosavadní chápání pojmu škoda a pojmu rozsahu zkrácené daně, přineslo by to jistě možnost snazšího vymáhání způsobené škody.

Další možností by mohla být úvaha o „náhradě škody“ pomocí ukládání peněžitého trestu. Peněžitý trest totiž sice primárně k nahrazení škody neslouží, nicméně výsledný stav odpovídá tomu, čeho se právě pomocí náhrady škody snažíme docílit (neboť tím, kdo peněžitý trest v konečném důsledku inkasuje, je stát, tj. ten, kdo má rovněž zájem o náhradu škody).

Poněkud razantním řešením problému souvisejícího s vymáháním nároku na náhradu škody vzniklé v důsledku spáchání trestného činu podle § 240 trestního zákoníku by mohl být řez do stávajícího systému, spočívající v úplném odstranění adhezního řízení u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. V důsledku toho by nebylo možné daň vymáhat jinak než v daňovém řízení za použití pouze daňových předpisů. Toto řešení by však neumožňovalo předmětný nárok v trestním řízení vůbec uplatňovat, což by bylo zcela proti smyslu mých úvah a zejména v neprospěch státu.

Závěrem je však možné si položit otázku, zda shora zmíněné možnosti vedoucí k posílení úlohy státu jako poškozeného jsou na místě. Při tomto uvažování si můžeme klást otázku, zda ona nerovnost v postavení stran (stát na jedné straně a pachatel trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné platby na straně druhé), kterou se snažíme odstranit pomocí různých postupů, nemá v trestním právu své oprávněné místo. Nenastolili bychom tím přílišnou nerovnováhu mezi postavením státu a fyzickou osobou? Stát by totiž za takové situace měl daleko více možností k vymáhání nepřiznané daně – nejen řízení daňové, ale i řízení trestní. V takovém případě se nabízí úvaha, zda by naopak stát neměl kvůli své síle, kterou oplývá ze své podstaty, být přeci jen proti fyzickým osobám mírně znevýhodněn. Zda by takováto nerovnováha měla v trestním právu své opodstatnění, nechávám bez jasné odpovědi, neboť řešení této otázky není předmětem ani účelem mé práce.

4.6 Závěrečná úvaha

Otázka přiznání nároku na náhradu škody se jeví v poněkud jiném světle poté, co nabyl účinnosti zákon č. 59/2017 Sb., o použití peněžních prostředků z majetkových trestních sankcí uložených v trestním řízení a o změně některých zákonů. Tento zákon poškozeným umožnil, aby své nároky (přiznané v trestním řízení ve smyslu § 228 trestního řádu) uspokojili nejen z majetku obviněného (odsouzeného), zajištěného za tímto účelem (dle § 47 trestního řádu), ale rovněž z majetku, který se stal předmětem trestních sankcí.

Uspokojení majetkového nároku na náhradu škody z výnosu majetkových trestních sankcí uložených pachateli, odsouzenému za trestný čin, jímž byla škoda způsobena, je jednoznačně pozitivním krokem ke zlepšení situace obětí trestných činů. Dle citovaného zákona totiž „poškozený, jemuž byl v trestním řízení, nebo v řízení ve věcech občanskoprávních, přiznán nárok na náhradu škody, může požádat Ministerstvo spravedlnosti o uspokojení tohoto nároku z výnosu majetkové trestní sankce, byla-li pachateli soudem uložena.“¹³⁰ Dle § 3 odst. 1 citovaného zákona zřizuje ministerstvo spravedlnosti za tímto účelem zvláštní účet, určený právě k zasílání peněžních prostředků z majetkových trestních sankcí, a číslo tohoto účtu zveřejňuje na svých internetových stránkách.¹³¹

Nicméně ve vztahu k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 trestního zákoníku se citovaný zákon neuplatní (viz § 2 odst. 3 citovaného zákona). Oprávněnou osobou se pro účely daného zákona totiž rozumí poškozený s výjimkou státu.

I přesto je však v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby rozhodnutí o nároku na náhradu škody zcela zásadní (a mnohdy jedinou) možností, jak poškozenému státu umožnit, aby se svých nároků vůči pachatelům tohoto trestného činu domohl. Správce daně (který poškozený stát zastupuje) totiž může veškeré své nároky na zkrácenou či vylákanou daň na základě jemu daných možností a pravomocí v rámci daňového řízení a příslušných zákonných norem (tj. mimo trestní řízení) uplatnit pouze vůči příslušnému daňovému subjektu,

¹³⁰ MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI ČESKÉ REPUBLIKY. *Uspokojení majetkového nároku na náhradu škody způsobené trestným činem z výnosu majetkové trestní sankce uložené pachateli, odsouzenému za tento trestný čin* [online]. justice.cz, [cit. 3. února 2021]. Dostupné z: <https://justice.cz/web/msp/obeti-trestnych-cinu-uspokojeni-majetkoveho-naroku?clanek=podani-informace-o-zamyslu-podat-zadost-o-uspokojeni-majetkoveho-naroku>.

¹³¹ zákon č. 59/2017 Sb., o použití peněžních prostředků z majetkových trestních sankcí uložených v trestním řízení a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

který daň „zkrátí“, a nikoliv proti tomu, kdo úmyslně daňovou povinnost pozměnil a kdo tedy spáchal trestný čin, pokud jde o osobu od daňového subjektu odlišnou. Tím, kdo daň „zkrátí“ (neoprávněně snížil či vylákal), totiž nemusí být jen daňový subjekt sám, ale rovněž např. člen jeho statutárního orgánu, prokurista, zaměstnanec, apod., vůči kterému správce daně žádnou možnost k uplatnění nároku na úhradu dlužné (zkrácené) daně nemá – s výjimkou nároku na náhradu škody v trestním řízení. Pokud tedy pachatelem trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je fyzická osoba od daňového subjektu samotného odlišná (typicky jednatel společnosti s ručením omezeným, ale rovněž např. osoba fakticky společnost ovládající prostřednictvím „bílého koně“, tj. v podstatě každá osoba, která se jakoukoli formou účastní trestného činu, byť i jen jako pomocník dle § 24 odst. 1 písm. c) trestního zákoníku), může správce daně (zastupující poškozenou Českou republiku) své nároky vůči této fyzické osobě uplatnit pouze prostřednictvím § 43 trestního řádu.

Závěrem je tedy možné konstatovat, že pro uspokojení nároku státu na náhradu škody (úhradu dlužné daně) je rozhodnutí o přiznání tohoto nároku a závazání pachatele k povinnosti škodu zaplatit zcela zásadní. K tomu je nutné, aby se příslušný správce daně k trestnímu řízení se svým nárokem řádně a včas připojil, aby výši svého požadavku řádně specifikoval a doložil, aby orgány činné v trestním řízení tento nárok prokázaly a aby i v případě, že nalézací soud v prvním stupni o přiznání nároku nerozhodne, příslušný státní zástupce či sám poškozený využil veškerých svých možností k nápravě rozhodnutí, tj. včetně podání odvolání.

4.7 Shrnutí kapitoly

Cílem této kapitoly bylo odpovědět na otázku, jaké možnosti má správce daně při uplatnění nároku na náhradu škody v adhezním řízení. Specifikum této otázky tkví v tom, že poškozeným subjektem je u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby sama Česká republika. Právní praxe se však při řešení této problematiky opírá o judikaturní závěry, které nepřiznávají státu postavení poškozeného, jemuž by svědčil nárok na náhradu škody podle § 43 odst. 3 trestního řádu. Hlavním důvodem pro tuto konstrukci je především fakt, že zkrácená daň není škodou v pravém slova smyslu a jako taková nevzniká až spácháním deliktu. Jedná se o nárok vyplývající přímo ze zákona. Jednou z cest pro řešení nastalého problému bylo využívání tzv. ručitelského závazku, který umožňoval nárokování náhrady škody po členech statutárních orgánů u kapitálových obchodních korporací. Institut

ručitelského závazku byl však pro svou nefunkčnost zrušen. Jedinou další možností pro správce daně tedy zůstává odkaz na řízení ve věcech občanskoprávních. Na závěr kapitoly jsem se proto pokusil nastínit nové přístupy, kterými by se vymáhání zkrácené daně mohlo stát efektivnějším. Mezi tyto možnosti a nové přístupy jsem zařadil např. legislativní změny v trestních předpisech, které by pomocí nové definice pojmu „škoda“ usnadnily spravedlivé odstranění negativních následků trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

Závěr

Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je deliktem významně ohrožujícím příjmy do veřejných rozpočtů. Tyto příjmy jsou pro stát velice důležité, neboť slouží k pokrývání výdajů, které stát vynakládá na výdaje obrany, policie, školství, zdravotnictví, apod. Z toho důvodu je potřeba, aby stát disponoval efektivními možnostmi vymáhání povinných plateb pro případy, kdy povinné subjekty svou povinnost nesplní. Nejzávažnější porušení zájmů státu na bezproblémovém výběru daní postihují normy trestního práva.

Téma své diplomové práce jsem zasvětil trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku. Jedná se o hospodářský trestný čin, který spočívá v úmyslné úhradě povinné platby v pozměněné (nižší) výši, než jaká by dle zákona měla být uhrazena. Hospodářská kriminalita patří dle mého názoru sice zásadně do kategorie nenásilné trestné činnosti, avšak jedná se o kriminalitu s mimořádně silným sociálním a ekonomickým dopadem na vnitřní stabilitu státu. Bezesporu se jedná o mimořádně náročnou problematiku z hlediska odhalování a úspěšného trestání daňových subjektů, kteří tuto trestnou činnost páchají. Tato náročnost proto vyžaduje vysokou odbornost a neustálé zdokonalování znalostí u osob stojících proti těmto pachatelům – tedy na straně zákona (příslušníci orgánů státní správy, příslušníci orgánů kriminální policie a státní zástupci). Jelikož se však jedná o téma velice široké a komplexní, zabývám se ve své práci pouze vybranými problémy s tímto deliktem souvisejícím.

První část práce je věnována základnímu teoretickému vymezení trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Úvodní kapitola tedy stručně vysvětluje důležitou terminologii potřebnou pro komplexní porozumění probíraných problémů a vytváří tím jakýsi obecný rámec pro uchopení navazující problematiky. Ve druhé části práce navazuji na úvodní teoretické vymezení základních pojmů, což mi slouží jako východisko pro následné rozebírání specifických problémů. Cílem mé diplomové práce bylo přiblížení problematiky zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby ve světle konkrétně vymezených praktických problémů a provázání teoretických znalostí s těmito problémy. Dosáhnout tohoto cíle jsem se snažil zejména skrze hledání odpovědí na výzkumné otázky, kterým se ve druhé části postupně věnuji.

Jedním z praktických problémů, který mne zajímal, byla zásada *ne bis in idem*

a tedy konkurenční vztah sankcí uplatňovaných podle daňových a trestních předpisů. Judikaturou je tento problém vyřešen tím způsobem, že k porušení uvedené zásady nedojde, jestliže obě řízení tvoří celistvý vzájemně se doplňující (koherentní) celek. Dojde-li ke dvojímu trestání za porušení stejné zákonné povinnosti, je obzvláště důležité zajistit, aby druhá sankce byla přiměřená vůči sankci první. Při řešení tohoto problému vychází praxe českých soudů ze směru, který vytyčil Evropský soud pro lidská práva v tzv. testu dostatečně úzké souvislosti v podstatě a čase. Na závěr této problematiky jsem dále upozornil na jistou možnost účelového zneužití tohoto konkurenčního vztahu obou sankcí ze strany pachatelů onoho deliktu.

Dalším problémem, kterému jsem se věnoval, bylo určování místní příslušnosti orgánů činných v trestním řízení u daňové kriminality. Zde jsem upozorňoval zejména na problematiku využívání fiktivních sídel právnických osob a s tím související možnost posuzování trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby jako distančního deliktu. Jsem zastáncem toho názoru, že argumentace, kterou využívá Ústavní soud při posuzování distančních deliktů u trestného činu podvodu, by měla být aplikovatelná i u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. V této argumentaci je poukazováno na fakt, že jako distanční delikt se posuzuje spáchání takového trestné činnosti, při které následek nastane na jiném místě, než na jakém byla tato trestná činnost vykonána. V očích daňové kriminality by pak za spáchání trestné činnosti mělo být považováno i zastírací jednání (např. vytváření falešných faktur apod.), což se v praxi děje na adrese skutečného sídla a formální (fiktivní) sídlo tedy funguje pouze jako krytí trestné činnosti. Nahlížení na tento trestný čin jako na distanční delikt by dle mého názoru mělo být budoucností v oblasti odhalování daňové kriminality a přineslo by to s sebou mnoho výhod, které jsem v textu rozebral.

Posledním problémem, kterému jsem se věnoval, byla otázka náhrady škody při zkrácení daně. V té souvislosti jsem popsal možnosti správce daně při uplatňování nároku na náhradu škody v tzv. adhezním řízení a zároveň jsem se pokusil nastínit možné nové přístupy k uplatňování tohoto nároku, které by mohly vést ke snadnějšímu a efektivnějšímu dosažení kýženého cíle. Z mého pohledu nejprijatelnějším novátorským přístupem, jak usnadnit státu vymáhání náhrady škody, by mohla být legislativní změna v trestním řádu, která by mezi majetkové škody počítala i zkrácení povinné platby ve smyslu trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

Problematika trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je mnohem širší, než pouze mnou výše uvedené tři problémy. Osobně však tyto tři oblasti považuji za velice zajímavé, a proto jsem se rozhodl se jim věnovat. Při bádání v oblasti daňové kriminality – konkrétně studování trestného činu podle § 240 trestního zákoníku – se však dále pro hlubší studium nabízí i jiné zajímavé problémy jako je např. otázka trestní odpovědnosti tzv. bílých koňů nebo využívání institutu účinné lítosti u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

Daňová kriminalita tu vždy byla a považuji za nereálné si myslet, že bude jednou zcela vymýcena. Je proto nutností se problematickým otázkám s tím souvisejícím náležitě věnovat a pokusit se tak alespoň minimalizovat možnosti jejího páchání a maximalizovat možnosti jejího odhalování a trestání.

Seznam použitých zdrojů

MONOGRAFIE A KOMENTÁŘE

- BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: Komentář. I. díl.* Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 1537 s.
- ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář.* 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010. 3632 s.
- JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné. Obecná část. Zvláštní část.* 5. vydání. Praha: Leges, 2016. 976 s.
- JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo procesní.* 5. vydání. Praha: Leges, 2018. 864 s.
- JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní zákoník a trestní řád s poznámkami a judikaturou.* 6. vydání. Praha: Leges, 2016. 1280 s.
- KALVODOVÁ, Věra a kol. *Trestní právo /stále/ v pohybu: pocta Vladimíru Kratochvílovi.* 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2018. 561 s.
- KMEC, Jiří a kol. *Evropská úmluva o lidských právech. Komentář.* 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. 1696 s.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika.* 5. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 276 s.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Trestní právo daňové.* 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020. 309 s.
- MATOUŠEK, Pavel. SABELOVÁ, Lenka. *Clo.* Praha: ASPI, 2007. 496 s.
- PELC, Vladimír (st.). PELC, Vladimír (ml.). *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy.* 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2017. 264 s.
- ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákon: Komentář.* 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2003. 1980 s.
- ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní právo hmotné – I. Obecná část.* 5. vydání. Praha: ASPI Wolters Kluwer, 2007. 556 s.
- ŠČERBA, Filip a kol. *Trestní zákoník: Komentář. Svazek 1. (§ 1 až 204).* 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020. 1642 s.
- ŠČERBA, Filip a kol. *Trestní zákoník: Komentář. Svazek 2. (§ 205 až 421).* 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020. 3376 s.

LEGISLATIVA

- ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 40/2009., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 141/1961 Sb., trestní řád, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 435/2004 Sb., zákon o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.
- zákon č. 589/1992., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.
- zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.
- zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.
- zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.
- zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.
- zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.
- zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon.
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
- vyhláška č. 125/1993 Sb., kterou se stanoví podmínky a sazby zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání.
- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, ve znění pozdějších předpisů.
- zákon č. 59/2017 Sb., o použití peněžních prostředků z majetkových trestních sankcí uložených v trestním řízení a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

JUDIKATURA

Ústavní soud ČR:

- Nález Ústavního soudu ze dne 31. května 2011, sp. zn. Pl. ÚS 46/10 (N 102/61 SbNU 537).
- usnesení Ústavního soudu ze dne 20. června 2012, sp. zn. I. ÚS 1141/12.
- usnesení Ústavního soudu ze dne 10. července 2018, sp. zn. III. ÚS 1902/18.

Nejvyšší správní soud ČR:

- usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. listopadu 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014 (č. 3348/2016 Sb. NSS).

Nejvyšší soud ČR:

- rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. července 2004, sp. zn. 11 Tdo 738/2003 (č. 10/2004 Sb. rozh. civ.).
- usnesení Nejvyššího soudu ze dne 22. září 2004, sp. zn. 11 Tdo 917/2004 (č. 22/2005 Sb. rozh. civ.).
- usnesení Nejvyššího soudu ze dne 18. ledna 2012, sp. zn. 11 Td 69/2012.
- usnesení Nejvyššího soudu ze dne 9. srpna 2012, sp. zn. 11 Td 40/2012.
- usnesení Nejvyššího soudu ze dne 15. května 2013, sp. zn. 8 Tdo 1464/2012.
- usnesení Nejvyššího soudu ze dne 7. srpna 2013, sp. zn. 5 Tdo 693/2013 (č. 45/2014 Sb. rozh. civ.).
- usnesení Nejvyššího soudu ze dne 13. listopadu 2013, sp. zn. 7 Td 59/2013.
- usnesení Nejvyššího soudu ze dne 8. ledna 2014, sp. zn. 15 Tdo 902/2013 (č. 39/2014 Sb. rozh. civ.).
- usnesení Nejvyššího soudu ze dne 13. května 2015, sp. zn. 8 Tdo 469/2015 (č. 9/2016 Sb. rozh. civ.).
- usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. ledna 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016 (č. 15/2017 Sb. rozh. civ.).
- usnesení Nejvyššího soudu ze dne 14. září 2017, sp. zn. 7 Tdo 562/2017.
- usnesení Nejvyššího soudu ze dne 13. března 2019, sp. zn. 8 Tdo 767/2018.
- usnesení Nejvyššího soudu ze dne 24. dubna 2019, sp. zn. 7 Td 25/2019.

- rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. května 2019, sp. zn. 8 Tz 46/2019 (č. 51/2019 Sb. rozh. civ.).
- usnesení Nejvyššího soudu ze dne 3. září 2019, sp. zn. 7 Td 54/2019.
- usnesení Nejvyššího soudu ze dne 19. listopadu 2020, sp. zn. 7 Td 58/2020.
- usnesení Nejvyššího soudu ze dne 15. prosince 2020, sp. zn. 7 Tdo 1229/2020 (č. 36/2021 Sb. rozh. civ.).

Soudní dvůr Evropské unie:

- Soudní dvůr EU: Rozsudek ze dne 20. března 2018, *Luca Menci v Tribunale di Bergamo*, C-254/15 (v el. sb. rozh.).

Evropský soud pro lidská práva:

- rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 8. 6. 1976, *Engel a další proti Nizozemí*, č. 5100/71.
- rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 10. 2. 2009, *Sergey Zolotukhin proti Rusku*, č. 14939/03.
- rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 27. 11. 2014, *Lucky Dev proti Švédsku*, č. 7356/10.
- rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 15. 11. 2016, *A a B proti Norsku*, č. 24130/11 a 29758/11.
- rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 21. 7. 2020, *Velkov proti Bulharsku*, č. 34503/10.
- rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 8. 10. 2020, *Bajčić proti Chorvatsku*, č. 67334/13.

ODBORNÉ ČLÁNKY

- DOLEŽAL, Radek. Náhrada škody při zkrácení daně. *Státní zastupitelství*, 2014, č. 5, s. 21 – 23.
- DUDKOVÁ, Lenka. 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.
- KOCINA, Jan. K problematice rozsahu aplikace zásady ne bis in idem v trestním právu II. *Bulletin advokacie*, 2006, č. 7 – 8, s. 52 – 54.

- KOCINA, Jan. Ne bis in idem – penále v daňovém řízení. *Bulletin advokacie*, 2016, č. 10, s. 38 – 40.
- KOUPIL, Vít. Karuselové podvody – jak je poznat a vést v nich dokazování. *Státní zastupitelství*, 2014, č. 5, s. 11 – 14.
- KOUŘIL, Ivo. K problematice ne bis in idem z pohledu reakce orgánů činných v trestním řízení na přezkumné řízení podle § 100 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. *Státní zastupitelství*, 2021, č. 6, s. 9 – 17.
- NESVADBOVÁ, Pavlína. Několik úvah nad otázkou místní příslušnosti orgánů činných v trestním řízení u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. *Státní zastupitelství*, 2014, č. 5, s. 23 – 27.
- PÚRY, František. RICHTER, Martin. Vliv nového znaleckého práva na zjišťování škody v trestním řízení. *Bulletin advokacie*, 2020, č. 11, s. 20 – 25.
- VUČKA, Jan. Novela ZOK změní adhezní řízení u zkrácení daně. *Trestněprávní revue*, 2020, č. 4, s. 193 – 196.

INTERNETOVÉ ZDROJE

- HORÁK, Jan. *Neveřejný verdikt: Trafika může být úplatek, Nečasovou lze za to samé trestat dvakrát* [online]. aktualne.cz, 12. listopadu 2021 [cit. 31. ledna 2022]. Dostupné z: <https://zpravy.aktualne.cz/domaci/neverejny-verdikt-necasovou-lze-za-to-same-trestat-dvakrat/r~b391176641a911ec98380cc47ab5f122/>.
- MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI ČESKÉ REPUBLIKY. *Uspokojení majetkového nároku na náhradu škody způsobené trestným činem z výnosu majetkové trestní sankce uložené pachateli, odsouzenému za tento trestný čin* [online]. justice.cz, [cit. 3. února 2021]. Dostupné z: <https://justice.cz/web/msp/obeti-trestnych-cinu-uspokojeni-majetkoveho-naroku?clanek=podani-informace-o-zamyslu-podat-zadost-o-uspokojeni-majetkoveho-naroku>.
- TOMÁŠKOVÁ, Pavla. *Skutečné sídlo vs. zapsané sídlo společnosti a podnikatele* [online]. epravo.cz, 14. října 2015 [cit. 11. listopadu 2021]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/skutecne-sidlo-vs-zapsane-sidlo-spolecnosti-a-podnikatele-99059.html>.

JINÉ

- European Court of Human Rights. *European Convention on Human Rights* [online]. Strasbourg: Publication Office of European Union, 1950. Dostupné z: <https://www.echr.coe.int/Pages/home.aspx?p=basictexts&c>.
- usnesení Nejvyššího státního zastupitelství ze dne 22. června 2015, sp. zn. 5 NZN 2702/2015.

Abstrakt

Diplomová práce na téma vybrané problémy související s trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby přináší v prvních kapitolách teoretický přehled a vymezení základních termínů, v nichž je potřeba se vyznat pro komplexní pochopení složité problematiky daňové kriminality. V další části práce se již text zaměřuje na popis vybraných problémů a jejich řešení. Součástí práce je i nástin možných nových řešení těchto problémů.

Abstract

The thesis on the topic of selected problems related to the crime of tax, fee and similar mandatory payments provides in the first chapters a theoretical overview and definition of basic terms in which it is necessary to know a comprehensive understanding of the complex issues of tax crime. In the next part of the work, the text focuses on the description of selected problems and their solutions. Part of the work is also an outline of possible new solutions to these problems.

Seznam klíčových slov

Zkrácení daně

Povinná platba

Daňové penále

Určování místní příslušnosti

Náhrada škody

Key words

Tax reduction

Mandatory payment

Tax penalties

Determine local jurisdiction

Damages