

Toto PDF obsahuje kapitolu z knihy:

MÁLEK O., TULÁČEK M. (eds.). *Správa daní. Soubor statí z odborné konference konané na Právnické fakultě Univerzity Karlovy dne 6. října 2023*. Online. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2023. ISBN 978-80-7630-036-1. DOI <https://doi.org/10.14712/9788076300361>.

## **Výklad daňových zákonů v trestním a daňovém řízení** (Ondřej Lichnovský)

© Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2023

© Ondřej Lichnovský, 2023

Toto dílo podléhá licenci Creative Commons Uveďte původ-Neužívejte dílo komerčně-Zachovejte licenci 4.0 Mezinárodní

<https://doi.org/10.14712/9788076300361.9>

**Ondřej Lichnovský<sup>1</sup>**

Specialis s.r.o., advokátní kancelář

lichnovsky@specialis.cz

## VÝKLAD DAŇOVÝCH ZÁKONŮ V TRESTNÍM A DAŇOVÉM ŘÍZENÍ

### ABSTRAKT

Článek se zaměřuje na výklad daňových zákonů v kontextu trestního a daňového řízení. Vychází z předpokladu, že ačkoli jsou daňové a trestní řízení nezávislá, v praxi se v některých oblastech překrývají, což vede k neslučitelným rozdílům. Cílem článku je analyzovat tato společná místa, objasnit příčiny rozdílnosti a posoudit, zda jsou v souladu s právem. Identifikováno je celkem 9 kombinací případů daňového a trestního řízení. U mnoha těchto kombinací je osvětleno, že rozdíl ve výsledcích řízení souvisí s odlišností obou řízení. Avšak v jednom z případů – daňové řízení skončí bez nálezu a trestní řízení odsouzením – je formulován závěr, že se s největší pravděpodobností bude jednat o pochybení správce daně či orgánů činných v trestním řízení.

**Klíčová slova:** saňové řízení, daňové trestné činy, daňová judikatura

**DOI:** <https://doi.org/10.14712/9788076300361.9>

## INTERPRETATION OF TAX LAWS IN CRIMINAL AND TAX PROCEEDINGS

### ABSTRACT

The article focuses on the interpretation of tax laws in the context of criminal and tax proceedings. It stems from the premise that although tax and criminal proceedings are independent, they overlap in practice in certain areas, leading to irreconcilable differences. The aim of the article is to analyze these common points, clarify the causes of discrepancies, and assess whether they are in accordance with the law. A total of 9 combinations of tax and criminal proceedings have been identified. For many of these combinations, it is highlighted that the difference in the outcome of the proceedings is related to the difference between the two proceedings. However, in one of the cases - the tax proceedings end without a finding and the criminal proceedings end with a conviction - the conclusion is drawn that it is most likely that there is misconduct by the tax administrator or the criminal authorities.

**Keywords:** tax proceedings, tax crimes, tax case law

---

<sup>1</sup> JUDr. Ing. Ondřej Lichnovský je společníkem ve Specialis s.r.o., advokátní kancelář. Odborně se zaměřuje zejména na oblast daňového práva procesního a trestního.

## ÚVOD

Daňové a trestní řízení jsou na sobě nezávislá řízení. Nicméně při postihování daňových trestných činů dochází k tomu, že se obě řízení z podstatné části překrývají. To jak co do skutkové materie (zjišťování skutkového stavu),<sup>2</sup> tak materie právní (výklad daňových zákonů). Proto mezi nimi nemůže být postavena vysoká zeď.<sup>3</sup> I tak však v praxi v těchto společných oblastech dochází k neslučitelným rozdílům. Cílem článku je tato společná místa popsat a zjistit, proč k rozdílnostem dochází, jakož i zda se jedná o důsledek souladný s právem.

Motivací k napsání článku byla konference ze dne 25. 5. 2023 k 20. výročí vzniku NSS nazvaná „Co nám patří a co ne: 20 let NSS“. V rámci ní proběhla mezi předsedy nejvyšších soudů a České advokátní komory krátká polemika na téma rozdílnosti výsledků daňového a trestního řízení v jedné a téže věci. Předsedové si kladli otázku, proč k takovýmto rozdílnostem dochází, zda se nejedná o selhání systému. To aniž by měli dostatek času na formování svých odpovědí. Ukazuje se tak, že podrobnější posouzení tohoto v praxi se vyskytujícího se prolínání daňového a trestního řízení je přínosné nejenom pro teorii, ale i pro praxi.

## METODOLOGIE

V článku byla použita popisná metoda pro definování základních východisek a příslušné právní úpravy jak v rovině daňové, tak v rovině trestní. Následně za užití analytické metody byly roztrženy jednotlivé možnosti výsledku daňového a trestního řízení s tím, že ve vztahu k jednomu z nich byly blíže popsány a hodnoceny důsledky.

## VÝZKUM A VÝSLEDKY

### Právní základ

Do společné interakce se správci daně a orgány činné v trestním řízení dostávají zejména u trestných činů daňových, poplatkových a devizových. To byť procesní předpisy upravující jejich řízení stojí na odlišných základech. Stejně tak i cíl těchto řízení je naprosto odlišný, jak opakovaně připomíná judikatura jak Nejvyššího soudu,<sup>4</sup> tak Nejvyššího správního soudu.<sup>5</sup>

<sup>2</sup> Samotný název článku přitom svádí k tomu, že bude zaměřen pouze na výklad daňových zákonů. Jedná se ale o zjednodušení, které snad čtenáři autorovi odpustí.

<sup>3</sup> SOUKOP, J. Vazby správy daní a trestního řízení. daucD – DAUC.CZ . daně (časopis Daně a právo v praxi). 2022 [cit. 2023-11-9]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/10193/vazby-spravy-dani-a-trestniho-rizeni>

<sup>4</sup> Z posledních rozhodnutí lze odkázat na usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 4 Tdo 1106/2022, ze dne 24. ledna 2023.

<sup>5</sup> Z posledních rozhodnutí lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 199/2020, ze dne 18. října 2021.

Podstatou správy daní je dle ustanovení § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen DŘ) správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Dle ustanovení § 1 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád (dále jen TR) je účelem trestního řízení zjistit trestné činy, jakož i spravedlivě potrestat jejich pachatele. Mezi nimi hraje prim trestný čin zkrácení daně, který je upraven v ustanovení § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník (dále jen TZ).

Ani výše uvedené však nemění nic na tom, že práce správců daně a orgánů činných v trestním řízení se v určité fázi shoduje. Proč k tomuto protnutí daňového a trestního práva dochází ukazuje Nejvyšší soud.<sup>6</sup> Dle právní věty usnesení velkého senátu Nejvyššího soudu sp. zn. 15 Tdo 1671/2011 ze dne 28. března 2012: „Zkrácením daně je jakékoli jednání pachatele, v důsledku něhož je poplatníkovi (povinné osobě) v rozporu se zákonem vyměřena nižší daň, než jaká měla být vyměřena a zaplacená, nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde.“

Za účelem odhalení trestného činu zkrácení daně je tak povinností orgánů činných v trestním řízení seznat zejména daňovou povinnost, jaká poplatníkovi být vyměřena měla. Slovy daňového řádu se tak jedná o správnou daňovou povinnost neboli tu, která by poplatníkovi byla správcem daně stanovena při úplně zjištěném skutkovém stavu.

Je to tak hledání správné daňové povinnosti, které je správcům daně a orgánům činným v trestním řízení, resp. daňovému a trestnímu právu společné. Proto Sejkora poukazuje na to, že „v obou právních odvětvích dochází k postihu totožného protiprávního jednání“.<sup>7</sup> Hledání správné daňové povinnosti je *conditio sine qua non* jak daňového řízení, tak trestního řízení při postihování daňových trestných činů. Na druhou stranu toto hledání nelze redukovat na nekritické převzetí závěrů druhého z orgánů veřejné moci.<sup>8</sup>

Hledání správné daňové povinnosti sestává ze zjištění skutkového stavu a následně aplikaci daňového práva na něj. Proto se společné kroky správců daně a orgánů činných v trestním řízení vztahují jak k rovině skutkové (zjišťování skutkového stavu), tak k rovině právní (výklad daňových zákonů a jejich aplikace).

## Skutkový stav

Správná daňová povinnost je jen jedna. Její dosažení je sice cílem obou řízení, ale naneštěstí se nemusí ani jednomu z orgánů podařit. Proto nelze bez dalšího výsledek

<sup>6</sup> Shodně ŠÁMAL, P., PÚRY, F. in ŠÁMAL P. a kol. Trestní zákoník. Komentář. 3 vydání. Praha: C. H. Beck, s. 3111. ISBN 978-80-7400-893-1.

<sup>7</sup> SEJKORA, T. Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie. Praha: Leges, 2017, s. 51. ISBN 978-80-7554-072-0.

<sup>8</sup> Tohoto nešvaru se v minulosti dopouštěly zejména orgány činné v trestním řízení, které přebíraly závěry správce daně. K nezákonnosti tohoto postupu viz rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 4 Tz 62/78, ze dne 14. 9. 1978 či KOCINA, J. Daňové trestné činy. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. s. 171. ISBN 978-80-7380-442-8.

daňového či trestního řízení vždy spojit s tvrzením, že v řízení(ch) byla správná daňová povinnost nalezena. Důvodem je v tomto odlišná povaha dokazování, resp. důkazního břemene.

Dokazování je způsobem, jímž se objasňuje skutkový podklad pro meritorní rozhodnutí.<sup>9</sup> Ne vždy se ale skutkový stav podaří zcela zjistit. Za tímto účelem se proto jak v daňovém, tak v trestním řízení objevuje důkazní břemeno. Aplikace důkazního břemene v prováděném dokazování vždy značí, že se v řízení nepodařilo skutkový stav objektivně zjistit. A aby příslušný orgán mohl rozhodnout, pak skrze důkazní břemeno klade tento stav k tíži tomu subjektu, který důkazní břemeno ze zákona nese. Jak uvádí Nejvyšší soud v rozsudku 21 Cdo 762/2001 ze dne 28. února 2002: „*Smyslem důkazního břemene je umožnit soudu rozhodnout o věci samé i v takových případech, kdy určitá skutečnost, významná podle hmotného práva pro rozhodnutí o věci, pro nečinnost účastníka (v důsledku nesplnění povinnosti uložené účastníku § 120 odst. 1 větou první OSŘ) nebo vůbec (objektivně vzato) nemohla být prokázána.*“

V tomto shodně Lavický,<sup>10</sup> dle kterého se objektivní důkazní břemeno „obvykle charakterizuje jako nástroj, který soudu umožňuje překonat situaci, kdy některý ze skutkových předpokladů, s nímž (převážně) hmotněprávní norma spojuje právní následky, zůstal neobjasněn, a to tím, že jednu nebo druhou stranu zatěžuje nepříznivými následky. Jinak řečeno, objektivní důkazní břemeno vyjadřuje, kdo nese riziko důkazní nouze, či ještě jinak řečeno, ve prospěch (a naopak k tíži) které strany soud rozhodne, nastane-li stav non liquet.“

Proto nebyl-li skutkový stav objektivně zjištěn – stav non liquet –, načež ke slovu přichází institut důkazního břemene, nelze s jistotou hovořit o tom, že v řízení byla zjištěna správná daňová povinnost.

Samotný proces dokazování je u orgánů činných v trestním řízení a správců daně odlišný. V trestním řádu je upraven zejména v ustanoveních § 89 až 118 TŘ. V daňovém řádu se jedná zejména o ustanovení § 92 až 98 DŘ. Nicméně dokazování v obou předpisech se týká i řada jiných ustanovení. Stejně v tomto je, že správci daně a orgány činné v trestním řízení mají jiný důkazní standard (míru důkazu). Zatímco povinností orgánů činných v trestním řízení je zjistit skutkový stav bez důvodných pochybností (§ 2 odst. 5 TŘ), povinností správce daně je se pokusit skutkový stav zjistit co nejuplněji (§ 92 odst. 2 DŘ).

Tím se dostávám k naprosto zásadní odlišnosti, že zatímco důkazní břemeno v trestním řízení nesou orgány činné v trestním řízení (tzv. materiální důkazní břeme-

<sup>9</sup> Viz ŠÁMAL, P. in MUSIL, J., KRATOCHVÍL, V., ŠÁMAL, P. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo procesní. 3. přepracované a doplněné vydání. Praha: C. H. Beck, 2007, s. 373. ISBN 978-80-7179-572-8.

<sup>10</sup> LAVICKÝ, P. Důkazní břemeno v civilním řízení soudním. Praha: Leges, 2017, s. 43. ISBN 978-80-7502-203-5.

no)<sup>11</sup>, ve správě daní je to prioritně daňový subjekt.<sup>12</sup> Správce daně nese důkazní břemeno jen v omezené míře ve vybraných situacích (důvodné pochybnosti<sup>13</sup> o účetnictví daňového subjektu, prokazování účasti na podvodu na DPH, aj.).

Lze tak shrnout, že každý orgán má „svým“ procesním předpisem daný vlastní postup zjišťování skutkového stavu. Přitom možnosti orgánů činných v trestním řízení jsou v tomto širší. Disponují totiž zejména operativně pátracími prostředky, možnostmi činit domovní prohlídky či odposlouchávat telekomunikační provoz. Tyto úkony jsou natolik intenzivním vpádem do práv jednotlivců, že je zákon světuje toliko jim. Správci daně je k dispozici nemají. To ale správcům daně nebrání v tom, aby jejich výsledky do svých řízení od orgánů činných v trestním řízení přebírali.<sup>14</sup>

V tomto ohledu jak trestní řád (§ 8 odst. 1), tak daňový řád (§ 57 odst. 1) umožňují příslušnému orgánu svůj „protějšek“ vytěžit. Tím se oba orgány mohou dostat k informacím shromážděným druhým orgánem podle odlišného procesního předpisu. Pro správce daně se jedná zejména o výstupy z užití shora popsaných invazivních úkonů, pro orgány činné v trestním řízení pak vyjádření a podklady daňového subjektu – podezřelého. To z důvodu, že v daňovém řízení se daňový subjekt mnohdy ještě snaží spolupracovat, jakož i předkládá pravidelně daňová tvrzení. V trestním řízení již ale velice často míru spolupráce omezuje, to s odkazem na zásadu *nemo tenetur se ipsum accusare* (nikdo není povinen sám sebe obviňovat).

## Právní hodnocení

Je-li objektivně zjištěn skutkový stav, případně hluchá místa jsou vyplněna za pomoci důkazního břemene, je na toto zjištění aplikována příslušná právní norma daňového práva hmotného. Výsledkem je zjištění správné daňové povinnosti, s kterou je dále v řízení pracováno.

Daňové právo je velice obsáhlá a právně složitá materie. Vyznat se v něm není jednoduché. Stejně jako učinit správný výklad příslušné daňové právní normy. Ani tato složitost ale nezbavuje příslušný orgán odpovědnosti za správnost v jeho postupech. Přitom v tomto nelehkém úkolu si orgán nemůže vypomoci ani znalcem, jelikož se jedná o otázku právní.<sup>15</sup>

<sup>11</sup> Viz ŠÁMAL, P. Základná zásady trestního řízení v demokratickém systému. 2. vyd. Praha: Codex Bohemia, 1999. s. 314 a násl. ISBN 80-85963-89-2

<sup>12</sup> Viz BAXA, J. in BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 510. ISBN 978-80-7357-564-9.

<sup>13</sup> K definici tohoto neurčitého právního pojmu blíže viz PELC, V., PELC, V. Prokazování původu majetku a daňové trestné činy. Praha: Anag, 2017, s. 66 a násl. ISBN 978-80-7554-072-0.

<sup>14</sup> Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 AfS 58/2017, ze dne 2. 8. 2017, který umožnil správci daně postupem dle ustanovení § 57 odst. 1 DŘ informačně vytěžit orgány činné v trestním řízení.

<sup>15</sup> Viz LICHNOVSKÝ, O., KŘÍSTEK, L. Znalectví v daních aneb odborné otázky při správě daní. *Právní rozhledy*. 2016 (13-14), 480–483. ISSN 1210-6410.

Pro účely výkladu příslušné právní normy využívá orgán veřejné moci standardních metod interpretace, kam patří jazykový, logický a systematický výklad. Vedle nich pak může sáhnout i po objektivně teleologickém výkladu. Ten dbá o to, aby výsledky výkladu byly co možná nejvíce slučitelné s vnitřním systémem práva.<sup>16</sup> Jakékoliv dovtáření práva prostřednictvím teleologické redukce nebo analogií in malam partem je zde ale vyloučeno, jelikož se pohybujeme na poli trestního práva a daňového práva.<sup>17</sup> A právě zde je nutno vždy pamatovat, že připouští-li právní norma více výkladů, je třeba dát přednost té pro jednotlivce příznivější. V tomto viz náleze Ústavního soudu sp. zn. I ÚS 643/06 ze dne 13. září 2007:

*„V právním státě je třeba tvorbě právních předpisů věnovat nejvyšší péči. Přesto se však nelze vyhnout víceznačností, což plyne jak z povahy jazyka samotného, tak z abstraktnosti právních norem, jakož i z omezenosti lidského poznání, stejně jako z dynamické povahy sociální reality. Je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody. Tento princip in dubio pro libertate plyne přímo z ústavního pořádku (čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 4 Ústavy ČR, nebo čl. 2 odst. 3 a čl. 4 Listiny základních práv a svobod a viz i stanovisko menšiny Pléna NSS in usnesení ze dne 29. 4. 2004, sp. zn. in 215/2004 Sb.NSS). Jde o strukturální princip liberálně demokratického státu, vyjadřující prioritu jednotlivce a jeho svobody před státem. Pravidlo in dubio pro libertate je vyjadřováno uplatňováním různých maxim ve všech oblastech veřejného práva. Má např. podobu pravidla in dubio mitius nebo pravidla in dubio pro reo.“*

Citace z nálezu tak ukazuje, že velice důležitým vodítkem bude při výkladu právní normy judikatura soudů s tím, že významnost roste s postavením soudu samého. Pro účely daňových trestných činů lze pracovat s judikaturou Evropského soudu pro lidská práva (právo na spravedlivý proces), Soudního dvora EU (spadá-li věc do aplikačního rámce evropského práva<sup>18</sup>), Ústavního soudu, a dále pak Nejvyššího soudu a Nejvyššího správního soudu. Zejména posledně jmenovanému je třeba při výkladu daňových předpisů věnovat patřičnou pozornost, jelikož toto je pro něj „denním chlebem“.

## DISKUSE

### Rozdílnost ve výsledcích řízení

Výše byly popsány právní základy situace. Nyní se mohu zaměřit na odlišnosti, ke kterým při řešení týchž otázek správci daně i orgány činnými v trestním řízení do-

<sup>16</sup> Viz MELZER, F. Metodologie nalézání práva. Úvod do právní argumentace. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 153. ISBN 978-80-7400-382-0.

<sup>17</sup> Viz KOTLÁN, P. Jazyková metoda jako východisko při interpretaci norem trestního práva. *Právník*. 2023, roč. 162, č. 9, s. 628.

<sup>18</sup> Viz BOBEK, M., BŘÍZA, P., HUBKOVÁ, P. Vnitrostátní aplikace práva Evropské unie. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022, s. 32 a násl. ISBN 978-80-7400-896-2.

chází. Lze si přitom představit celkem 9 odlišných situací. To v závislosti na tom, jak jednotlivá řízení skončí, pokud byla vůbec započata.

U daňového řízení předpokládám, že toto může (i) proběhnout bez nálezů, (ii) s pravomocným doměřením daně, případně (iii) nebude vůbec zahájeno. U trestního řízení (i) sice bude zahájeno sdělením obvinění, avšak skončí zastavením trestního stíhání či zproštěním obžaloby,<sup>19</sup> (ii) skončí pravomocným odsuzujícím rozsudkem,<sup>20</sup> případně (iii) nebude vůbec zahájeno a zůstane nanejvýš u prověřování.

Situace A: Daňové řízení skončí bez nálezů a trestní řízení ani nezačne.

V praxi nejčastější stav, dle kterého nedošlo k žádnému pochybení na straně daňového subjektu.

Situace B: Daňové řízení skončí bez nálezů a trestní řízení je odloženo/zproštěno.

V těchto případech budou na straně orgánů činných v trestním řízení pochybnosti, které se ale v dalších fázích řízení nepotvrdí, resp. nepodaří se je prokázat. Daňový subjekt je tak vystaven negativům vedeného trestního řízení, za což mu náleží náhrada škody.

Situace C: Daňové řízení skončí bez nálezů a trestní řízení odsouzením.

Této situaci se budu věnovat podrobněji dále.

Situace D: Daňové řízení skončí s doměrkem a trestní řízení ani nezačne.

Bude se jednat nejčastěji o situace, které budou postrádat naplnění subjektivní stránky. To byt' rozdíl mezi správnou a vykázanou daňovou povinností bude dán.

Situace E: Daňové řízení skončí doměrkem a trestní řízení je odloženo/zproštěno.

V praxi relativně častý stav podobný situaci D.

Situace F: Daňové řízení skončí doměrkem a trestní řízení skončí odsouzením.

Zde se jedná o typický případ odhalení krácení daně jak správci daně, tak orgány činnými v trestním řízení.

Situace G: Daňové řízení a ani trestní řízení nikdy neproběhne.

Navzdory relativně silnému personálnímu obsazení je nereálné předpokládat, že v praxi bude každý zkontrolován. Proto nelze ani určit, zda takto končí drtivá většina řádných daňových subjektů, či zda takto spravedlnosti neutíká významná část hříšníků.

---

<sup>19</sup> Trestní řád předjímá množství dalších způsobů, jak může trestní řízení skončit, aniž by došlo k potrestání pachatele. Na tomto místě se ale pro zjednodušení věnuji jen těm nejčastějším, jakým je právě zastavení trestního stíhání, protože se skutek nestal, pro který se trestní stíhání vedlo [§ 172 odst. 1 písm. a) TZ], nebo je obžalovaný obžaloby zproštěn [§ 226 odst. 1 písm. a) TZ].

<sup>20</sup> Trestní řád předjímá další způsoby, jak může trestní řízení skončit potrestáním pachatele. To aniž by se tak stalo pravomocným odsuzujícím rozsudkem. Na tomto místě se ale pro zjednodušení věnuji jen tomuto nejčastějšímu způsobu.



Situace H: Daňové řízení nikdy neproběhne a trestní řízení je odloženo/zproštěno.

V praxi ojedinělý stav, který se co do důsledků velmi podobá situaci B.

Situace I: Daňové řízení nikdy neproběhne a trestní řízení skončí odsouzením.

Nejpravděpodobnější vysvětlení tohoto stavu je uplynutí lhůty pro stanovení daně. Nicméně i v tomto případě má správce daně díky ustanovení § 148 odst. 6 DŘ možnost daň doměřit. To do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci, bez ohledu na to, že již uplynula lhůta pro stanovení daně.

Pro účely tohoto článku se budu dále věnovat situaci C, v níž daňové řízení skončí bez doměrku, avšak trestní řízení odsouzením. Tato situace totiž v praxi není nijak ojedinělá a (nejenom) na straně pachatelů vede k pocitu, že řízení nebylo spravedlivé a zákonné.

Pokud v rovině skutkové dochází u téže věci mezi správcem daně a orgány činnými v trestním řízení k naznačeným rozdílům, jako první se nabízí otázka důkazního břemene. Nebyl-li totiž objektivně zjištěn skutkový stav, načež se ke slovu dostalo důkazní břemeno, je toto v jednotlivých řízeních koncipováno zcela odlišně. Zatímco v daňovém řízení jej nese daňový subjekt, v trestním řízení orgány činné v trestním řízení. Proto při stavu non liquet a aplikaci důkazního břemene může docházet k odlišnostem. Nicméně zde lze předpokládat, že zatímco správce daně daň doměří, orgány činné v trestním řízení věc do „úspěšného“ odsouzení nedotáhnou. Situaci C tak rozdílnost důkazního břemene nijak nevysvětluje.

Vedle důkazního břemene může rozdílnost způsobovat také časové hledisko. Je to totiž správce daně, kdo velice často věc dostává do rukou jako první, jakož i kdo řízení jako první dotáhne do jeho pravomocného skončení. A teprve následně si na základě jím podaného trestního oznámení případ přebírají orgány činné v trestním řízení. Správce daně tak již nemá možnost využít důkazů následně obstaraných v trestním řízení. Daňové řízení v takovém případě často disponuje menším okruhem důkazů než řízení trestní.<sup>21</sup> Jedná se tak o racionální vysvětlení, proč v praxi může k situaci C dojít, aniž by se jednalo o projev nezákonnosti na kterékoliv straně.

Poslední racionální vysvětlení rozdílnosti, jakkoliv ne příliš pravděpodobné, je založeno na tzv. „šedé zóně“ dokazování. V praxi totiž mohou existovat případy, kdy důkazy bude možno hodnotit na obě strany. O výsledku tak budou rozhodovat nuance, zejména subjektivní hodnocení jednotlivce hodnotícího důkazy. Tyto hraniční případy mohou nastávat, jelikož hodnocení důkazů je ve svém jádru ryze subjektivním hodno-

<sup>21</sup> V menším počtu případů ale uvedené bude mutatis mutandis platit i obráceně tam, kde jako první věc dostanou do rukou orgány činné v trestním řízení, přičemž správce daně se k ní dostane až následně. A ačkoliv jsou tyto případy mnohem méně častější, autor se s nimi již ve své praxi setkal a setkává. A to s přibývajícím věkem s rostoucí četností. Jde zejména o závažnou kriminalitu v nejvyšší kvalifikované skutkové podstatě, případně páchanou v rámci organizované zločinecké skupiny (§ 129 TZ).

cením lidské mysli, jakkoliv je svázáno procesem snažícím se o maximální objektivitu. O to více vychází do popředí potřeba řádného odůvodnění a podrobného ozřejmení hodnocení důkazů ve výsledném rozhodnutí.

Jsou-li ale důkazy v obou řízeních shodné, přičemž výsledkem je situace C, aniž by se jednalo o hraniční případ šedé zóny, pak se jedná o krajně nechtěný stav. To z důvodu, že jej lze logicky vysvětlit pouze tak, že buďto správce daně při hodnocení důkazů postupoval příliš mírně, případně orgány činné v trestním řízení příliš přísně. Tak jako tak se jedná o nezákonnost na straně jednoho či druhého orgánu veřejné moci.

Ke stejnému výsledku bude docházet i tam, kde právní výklad stejné normy bude mezi správcem daně a orgány činnými v trestním řízení odlišný. Ačkoliv je daňové právo složité, přičemž možnost příslušného orgánu vypomoci si znaleckým posudkem v právních otázkách není možná, nelze neznalost zákona (identifikování správné právní normy a znalost jejího správného výkladu) nijak omluvit.

### **Ukázkový příklad podvodu na DPH na principu missing trader**

Šedá je teorie, zelený strom života. Tolik výstižná parafráze Johanna Wolfganga von Goetheho. Pro účely demonstrace rozdílnosti v náhledu správce daně a orgánů činných v trestním řízení na hledání správné daňové povinnosti zde blíže osvětlím jeden případ podvodu na DPH. V tomto ohledu je z čeho vybírat, jelikož podvody na DPH se i v České republice s vyvrcholením v roce 2009 vyskytly u obchodů s emisními povolenkami. Tyto podvody měly celkový dopad na veřejné rozpočty v celé Evropské unii 8 až 10 miliard EUR.<sup>22</sup> Konkrétní případy byly i v České republice, přičemž nejznámějším byl asi případ TES Praha, a. s. s vyšší zkrácené daně dosahující téměř 400 mil. Kč řešený jak správními, tak trestními soudy.<sup>23</sup>

Pro účely tohoto článku jsem si ale vybral jiný v minulosti proběhlý případ podvodů na DPH založených na principu missing trader<sup>24</sup> rozsouzený jak Nejvyšším soudem, tak Nejvyšším správním soudem. Jedná se o případ CARPO CZ a dalších, v němž předmětem řízení byly reklamní služby.

V trestní rovině byla věc Nejvyšším soudem rozhodnuta usnesením č. j. 3 Tdo 613/2022-5343 ze dne 26. dubna 2023 (dále jen usnesení NS). V rovině daňové byla věc správními soudy řešena nadvakrát. Poprvé se jednalo o rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 30 Af 94/2016 ze dne 29. října 2018 (dále jen první krajský rozsudek), proti kterému sice Odvolací finanční ředitelství podalo kasační stížnost. Tu však záhy

<sup>22</sup> Viz FRUNZA, M. Ch. Fraud and Carbon Markets. The carbon connection. Abingdon (UK): 2015, s. 96. ISBN13 978-1-138-92809-1.

<sup>23</sup> Blíže viz LICHNOVSKÝ, O., VUČKA, J., KŘÍSTEK, L. Trestní právo daňové. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 258 a násl. ISBN 978-80-7400-922-8.

<sup>24</sup> K tomuto případu blíže viz Lichnovský in LICHNOVSKÝ, O., VUČKA, J., KŘÍSTEK, L. *Trestní právo daňové*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 153 a násl. ISBN 978-80-7400-922-8 či ŠEFČÍK, M. Karuselové podvody. Praha: Leges, 2018, s. 25 a násl. ISBN978-80-7502-252-3.

vzalo zpět (sp. zn. 3 Afs 186/2018). Napodruhé<sup>25</sup> se jednalo o rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 30 Af 69/2019 ze dne 21. prosince 2021 (dále jen druhý krajský rozsudek), který dosud u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 20/2022 čeká na své rozsouzení. Nicméně rozsudek krajského soudu stojí z podstatné části na rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 3 Afs 147/2017 ze dne 27. září 2018 (dále jen rozsudek NSS), který se skutkově vztahuje k téže věci. Tudíž názor Nejvyššího správního soudu z něj lze vysledovat.

V daňové rovině správce daně brzy osvědčil naplnění hmotněprávních nároků na odpočet. Za těchto okolností lze nárok odeprít pouze v jediném případě. Jedná se přitom o případ, který nemá oporu v zákoně, avšak opírá se výhradně o judikaturu Soudního dvora EU.<sup>26</sup> Ta má tak fakticky hmotněprávní povahu a je pro vnitrostátní soudy členských států závazná.<sup>27</sup>

Dle té dojde-li u transakcí k daňové ztrátě, přičemž tato je důsledkem podvodného jednání, o kterém daňový subjekt věděl nebo mohl vědět, pak nárok na odpočet ztrácí. To navzdory tomu, že hmotněprávní podmínky nároku na odpočet jsou zcela splněny. V tomto viz body 20-27 prvního krajského rozsudku či 12-15 druhého krajského rozsudku.

Aby správci daně mohli daň doměřit a dosáhnout tak správné daňové povinnosti, musí nejdříve najít daňovou ztrátu (body 27-29 rozsudku NSS či 16-22 druhého krajského rozsudku), jakož i následně prokázat vědomí daňového subjektu o ní, resp. zavinění alespoň ve formě nedbalosti.

Porovnáme-li tento postup s postupem Nejvyššího soudu, zjistíme zásadní odlišnosti. Jednak ze skutkové věty rekapitulované v úvodu usnesení NS nelze zcela seznat, zda obžalovaným bylo kladeno za vinu nenaplnění hmotněprávních podmínek (fiktivní fakturace na úrovni středových/zprostředkovatelských společností), či vědomá účast na podvodu na DPH.

Pokud je to první možnost, pak již v tomto je zásadní odlišnost mezi náhledem správce daně a orgánů činných v trestním řízení.

A pokud je to možnost druhá, pak orgány činné v trestním řízení zcela upustily od zjišťování daňové ztráty. Zcela se spokojily se zjištěním, že „jediným účelem pronájmu reklamních ploch bylo právě snížení daňové povinnosti příslušných daňových subjektů a nikoli tedy jejich propagace a zviditelnění.“ Jak ale bylo připomenuto v bodu 24 prvního krajského rozsudku, „zásada daňové neutrality brání obecné dife-

<sup>25</sup> Odvolací finanční ředitelství krajským soudem vytýkané vady odstranilo a celou věc znova doměřilo. Tím se případ dostal podruhé před správní soudy.

<sup>26</sup> Samotný základ je odvozen od rozsudků Soudního dvora EU ze dne 12. 1. 2006 ve věci C-354/03, Optigen a ze dne 7. 6. 2006 ve věci C-439/04, Axel Kittel. K těmto blíže viz HÁLEK, V. Karuselové podvody. Hradec Králové: Dr. Ing. Vítězslav Hálek, MBA, Ph.D., 2015, s. 73 až 78. ISBN 978-80-260-8723-6.

<sup>27</sup> Viz BOBEK, M. in BOBEK, M., KÜHN, Z. a kol. Judikatura a právní argumentace. 2. vydání. Praha: Auditorium, 2013, s. 305. ISBN 978-80-87284-35-3.

renciaci mezi legálními a protiprávními plněními.“ Jinými slovy pohledem harmonizované právní úpravy DPH ve světle výkladu Soudního dvora EU je nerozhodné, s jakým skutečným úmyslem daňový subjekt činí určitý náklad. Odpočet je dán, pokud z objektivního hlediska má tento (být jen z části) souvislost s ekonomickou činností. A to reklama z podstaty věci bude mít vždy.

Skrze výše uvedenou zkratku se tak orgány činné v trestním řízení zcela vyhnuly hledání daňové ztráty. Daňové povinnosti jednotlivých článků řetězce, vyjma článků posledních, je nezajímaly.

V případě CARPO CZ tak evidentně dochází k rozkolu nejspíše v otázce naplnění hmotněprávních podmínek, ale zejména ve způsobu postihu podvodu na DPH na principu missing trader. Zatímco správce daně plně respektoval test tak, jak jej formulovala judikatura Soudního dvora EU, orgány činné v trestním řízení tento test zcela ignorovaly. Nahradily jej vlastní argumentační zkratkou, která ale judikaturu Soudního dvora EU nijak nerespektuje.

Jedná se přitom o poměrně častý nešvar. Orgány činné v trestním řízení se snaží roubovat případy krácení daní na fiktivní fakturaci nenaplňující hmotněprávní podmínky daňových nároků. Tento přístup je ale velice zkratkovitý, odlišující se mnohdy od toho, jak postupuje správce daně. Lze proto pochybovat, že na základě naprosto odlišných konceptů hledání správné daňové povinnosti správci daně i orgány činné v trestním řízení tuto v takovýchto případech společně nacházejí. Jako pravděpodobnější se jeví, že minimálně jeden z nich se mylí.

## ZÁVĚR

Správci daně a orgány činné v trestním řízení při postihování daňových trestných činů u týchž případů nezřídka dochází k rozdílným závěrům. Účelem článku bylo tyto případy popsat a dát odpověď na otázku, zda jejich výskyt je souladný s právem.

Bylo prokázáno, že rozdílnost je ovlivněna jiným procesním pozadím. Nicméně za určitých okolností se tato rozdílnost stírá. Jde zejména o případy, v nichž jsou shromážděny shodné důkazy. Odhlédneme-li od hraničních případů, kterých se v praxi nebude vyskytovat příliš, pak lze rozdílnost ospravedlnit pouze jednostranně – je-li postup orgánů činných v trestním řízení mírnější než postup správců daně. Je-li ale výsledek opačný – orgány činné v trestním řízení postupují přísněji než správce daně – jedná se o nezákonnost na straně jednoho z orgánů.

Takovýchto případů by se měli správci daně i orgány činné v trestním řízení vyvarovat. Skutková zjištění a právní hodnocení druhého orgánu by měli ve svých vlastních řízeních zohledňovat a vypořádávat se s nimi. V opačném případě odsouzení pachatelé budou celou věc považovat za selhání právního státu a důkaz nezákonnosti ve své trestní věci. To jakkoliv chyba může být i na straně správce daně, v jeho nesprávné benevolentnosti.

## ZDROJE

### Literatura

BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s 510. ISBN 978-80-7357-564-9.

BOBEK, M., BŘÍZA, P., HUBKOVÁ, P. Vnitrostátní aplikace práva Evropské unie. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022, s. 32 a násl. ISBN 978-80-7400-896-2.

BOBEK, M., KÜHN, Z. a kol. Judikatura a právní argumentace. 2. vydání. Praha: Auditorium, 2013, s. 305. ISBN 978-80-87284-35-3.

FRUNZA, M. Ch. Fraud and Carbon Markets. The carbon connection. Abingdon (UK): 2015, s 96. ISBN13 978-1-138-92809-1.

HÁLEK, V. Karuselové podvody. Hradec Králové: Dr. Ing. Vítězslav Hálek, MBA, Ph.D., 2015, s. 73 až 78. ISBN 978-80-260-8723-6.

KOCINA, J. Daňové trestné činy. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. s. 171. ISBN 978-80-7380-442-8.

KOTLÁN, P. Jazyková metoda jako východisko při interpretaci norem trestního práva. Právník. 2023, roč. 162, č. 9, s. 628.

LAVICKÝ, P. Důkazní břemeno v civilním řízení soudním. Praha: Leges, 2017, s. 43. ISBN 978-80-7502-203-5.

LICHNOVSKÝ, O., VUČKA, J., KŘÍSTEK, L. Trestní právo daňové. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 153 a násl. ISBN 978-80-7400-922-8.

LICHNOVSKÝ, O., KŘÍSTEK, L. Znalectví v daních aneb odborné otázky při správě daní. Právní rozhledy. 2016 (13-14), 480-483. ISSN 1210-6410.

MELZER, F. Metodologie nalézání práva. Úvod do právní argumentace. 2 vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 153. ISBN 978-80-7400-382-0.

MUSIL, J., KRATOCHVÍL, V., ŠÁMAL, P. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo procesní. 3. přepracované a doplněné vydání. Praha: C. H. Beck, 2007, s 373. ISBN 978-80-7179-572-8.

PELC, V., PELC, V. Prokazování původu majetku a daňové trestné činy. Praha: Anag, 2017, s. 66 a násl. ISBN 978-80-7554-072-0.

SEJKORA, t. Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie. Praha: Leges, 2017, s. 51. ISBN 978-80-7501-226-4.

SOUKOP, J. Vazby správy daní a trestního řízení. daucD – DAUC.CZ . daně (časopis Daně a právo v praxi). 2022 [cit. 2023-11-9]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/10193/vazby-spravy-dani-a-trestniho-rizeni>

ŠÁMAL, P. Základná zásady trestního řízení v demokratickém systému. 2. vyd. Praha: Codex Bohemia, 1999. s. 314 a násl. ISBN 80-85963-89-2

ŠÁMAL P. a kol. Trestní zákoník. Komentář. 3 vydání. Praha: C. H. Beck, s. 3111. ISBN 978-80-7400-893-1.

ŠEFČÍK, M. Karuselové podvody. Praha: Leges, 2018, s. 25 a násl. ISBN 978-80-7502-252-3.

### **Právní předpisy**

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Zákon č. 141/1961 Sb., trestní řád

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

### **Judikatura**

Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 12. 1. 2006 ve věci C-354/03, Optigen

Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 7. 6. 2006 ve věci C-439/04, Axel Kittel

Nález Ústavního soudu sp. zn. I ÚS 643/06 ze dne 13. září 2007

Usnesení velkého senátu Nejvyššího soudu sp. zn. 15 Tdo 1671/2011 ze dne 28. března 2012

Rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 4 Tz 62/78, ze dne 14. 9. 1978

Rozsudek Nejvyššího soudu 21 Cdo 762/2001 ze dne 28. února 2002

Usnesení č. j. 3 Tdo 613/2022-5343 ze dne 26. dubna 2023

Usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 4 Tdo 1106/2022, ze dne 24. ledna 2023.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 199/2020, ze dne 18. října. 2021.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 3 Afs 147/2017 ze dne 27. září 2018

Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 58/2017, ze dne 2. 8. 2017

Rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 30 Af 94/2016 ze dne 29. října 2018

Rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 30 Af 69/2019 ze dne 21. prosince 2021