



Odborný článek

Aktuální otázky trestní odpovědnosti za zkrácení daně

Ondřej Sák

Advokátní koncipient v advokátní kanceláři NS & Partners s.r.o.

Abstrakt

Článek je monotematicky zaměřen na trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle § 240 trestního zákoníku. Hlavním cílem článku bylo zaměřit se na aktuální otázky spojené s trestní odpovědností za tento trestný čin. Nejvýznamnější část článku se věnuje klasifikaci daňových podvodů, když se věnuje jednotlivým způsobům páčání. Jednotlivé daňové podvody se od sebe odlišují svou složitostí co do způsobu páčání a snadností jejich odhalení pro orgány státní správy. Z výčtu jednotlivých způsobů páčání trestného činu zkrácení daně jednoznačně vyčnívají podvody na principu missing trader, které bývají v praxi častěji označovány jako karuselové podvody. Jedná se bezesporu o nejsložitější ze způsobů páčání trestného činu zkrácení daně, jenž právě svou složitostí poskytuje pachatelům největší šanci, že jejich podvod nebude detekován ze strany správce daně a následně nebudou čelit trestně právním následkům. Závěrečná část článku se zaměřuje na základní způsoby odhalování daňových podvodů a nástroje, které k tomuto orgány činné v trestním řízení využívají. Článek se dotýká rovněž fungování Daňové Kobry.

Klíčová slova: zkrácení daně, způsoby zkrácení daně, klasifikace daňových podvodů a odhalování daňových podvodů, Daňová Kobra

Abstract

The article is focused on the criminal offense of tax evasion, fees, and similar payments according to Section 240 of the Czech Penal Code. The main aim of the article was to address the current issues related to criminal liability for this crime. The article deals with the forms of committing the crime of tax evasion, fees, and similar payments under Section 240 of the Czech Penal Code and provides an overview of the basic measures that the state takes to prevent committing of this crime. Among the various methods of committing the crime of tax evasion, frauds based on the missing trader principle clearly stand out, commonly referred to in practice as carousel frauds. These are undoubtedly the most complex methods of committing tax evasion, which, due to their complexity, provide the perpetrators with the greatest chance that their fraud will not be detected by the tax authority, and they will not subsequently face criminal consequences. The concluding part of the article focuses on the basic methods of detecting tax fraud and the tools used by law enforcement agencies to achieve this. The article also touches on the functioning of the „Tax Cobra“ task force.

Keywords: tax evasion, methods of tax evasion, classification of tax frauds, detection of tax frauds, Tax Cobra

Úvod¹

Daňová kriminalita se řadí mezi hospodářskou kriminalitu a stává se jejím stále významnějším segmentem, přičemž je předmětem zájmu nejenom orgánů činných v trestním řízení, ale i politiků a ekonomů. Tento zájem není způsoben četností výskytu těchto trestných činů, ale zejména výší škody, která je daňovými trestnými činy způsobena a která dosahuje miliardových částek. Nejvýznamnějším daňovým trestným činem je bezesporu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku,² které je nejčastěji páchaným daňovým trestným činem a jsou jím způsobeny největší škody, které mají dopad na státní rozpočet.

Jak vyplývá ze statistických přehledů kriminality,³ z daňových trestných činů policie nejčastěji eviduje trestný čin zkrácení daně⁴ a trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 trestního zákoníku.

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Četnost zkrácení daně	704	916	1 114	858	1 015	1 043	1 107	1 296	1 096	822	744	747	916
Škoda způsobená zkrácením daně	3 361 121 Kč	6 278 758 Kč	6 843 153 Kč	8 572 074 Kč	7 957 739 Kč	5 686 096 Kč	3 980 480 Kč	3 746 824 Kč	4 758 683 Kč	5 250 403 Kč	4 042 007 Kč	2 458 797 Kč	2 815 946 Kč
Celkový počet trestných činů	317 177	304 528	325 366	288 660	247 628	218 162	202 303	192 405	199 221	165 525	153 233	181 991	181 417
Celková způsobená škoda	13 899 515 Kč	24 135 981 Kč	19 587 078 Kč	20 850 300 Kč	20 250 981 Kč	18 779 626 Kč	13 677 456 Kč	10 639 767 Kč	17 322 427 Kč	15 830 923 Kč	18 703 171 Kč	19 612 644 Kč	23 410 517 Kč

¹ Tento článek vychází z obhájené diplomové práce: SÁK, O. *Aktuální otázky trestní odpovědnosti za zkrácení daně*. Diplomová práce. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, Katedra trestního práva, 2022. Vedoucí práce doc. JUDr. Bc. Vladimír Pelc, Ph.D. Citováno dne 18. 8. 2024. Dostupné online na: <https://dspace.cuni.cz/handle/20.500.11956/172278>.

² Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník (dále jen jako „trestní zákoník“).

³ Statistické přehledy kriminality za rok 2023. *policie.cz*, publikováno dne 12. 1. 2024, citováno dne 8. 8. 2024. Dostupné online na: <https://www.policie.cz/clanek/vyvoj-registrovane-kriminality-v-roce-2023.aspx>

⁴ Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku (dále jen „trestný čin zkrácení daně“).

Tabulka četnosti výskytu a způsobené škody trestného činu zkrácení daně a celkové kriminality⁵

Pokles jak daňové, tak celkové trestné činnosti v letech 2020 až 2022 byl bezpochyby způsoben pandemií nemoci covid-19, protože došlo nejenom k poklesu celkové ekonomické aktivity podnikatelských subjektů, ale byla rovněž značně omezena činnost policie a také finančních úřadů, které jsou bezpochyby nejčastějšími oznamovateli této trestné činnosti a nelze tedy vyloučit zvýšení latentnosti této kriminality.

Pokud za použití dat ze statistických přehledů kriminality, uvedených v tabulce stanovíme procentuální podíl trestného činu zkrácení daně z celkové kriminality, zjistíme, že trestný čin zkrácení daně představuje v posuzovaných letech průměrně 0,44 % z celkového počtu spáchaných trestných činů. Zcela jiné výsledky přinese porovnání vykázaných škod. Škody způsobené trestným činem zkrácení daně v letech 2011 až 2023 představují průměrně 28,2 % z celkových škod způsobených trestnou činností v České republice. Je zde tedy zcela zjevný nepoměr mezi četností výskytu trestného činu zkrácení daně, a jím způsobenou škodou, který dokládá, že se trestnému činu zkrácení daně dostává oprávněné pozornosti.

Daňová trestná činnost je jedna z nejvíce dynamicky se měnících forem trestné činnosti, co do způsobu jednání pachatelů, proto se tento článek zaměřuje především na způsoby páchaní trestného činu zkrácení daně, přičemž cílem je popsat nejčastější způsoby páchaní trestného činu zkrácení daně, se zaměřením na specifika jednotlivých způsobů, ale zároveň hledat průniky mezi nimi, protože ani jednání pachatelů nebývá zaměřeno jen na jeden konkrétní způsob jednání. V úplném závěru se článek dotkne specifík odhalování trestného činu zkrácení daně a spolupráce jednotlivých složek státní moci, které se na jeho odhalování podílejí.

1 Rozsah zkrácení daně

Trestní zákoník u trestného činu zkrácení daně nehovoří o způsobené škodě, nýbrž o rozsahu, který není v trestním zákoníku dále vyložen, ale protože si lze těžko představit jiné než peněžní vyjádření, používá se k výkladu za použití analogie § 138 odst. 1 trestního zákoníku, který určuje hranice výše škod. Ač se tedy zdá otázka rozsahu zkrácení daně vyřešena, vyvstává v souvislosti s určením, v jakém rozsahu byla daň z pohledu trestního zákoníku zkrácena celá řada otázek.

Nejvyšší soud se k otázce škody ve vztahu k trestnému činu zkrácení daně vyjadřuje opakovaně z různých úhlů pohledu, přičemž uvádí, že škodu způsobenou trestným činem zkrácení daně představuje částka, o kterou pachatel zkrátil daň ve smyslu § 148 odst. 1 trestního zákoníku, resp. § 240 odst. 1 trestního zákoníku, nebo kterou vylákal jako daňovou výhodu ve smyslu § 148 odst. 2 trestního zákoníku, resp. § 240 odst. 1 trestního zákoníku.⁶ V případě zkrácení daně tedy škoda představuje nedostatek přírůstku na majetku státu či jiného příjemce daně, který bylo možné důvodně očekávat, kdyby pachatel řádně přiznal a zaplatil daň v zákonem stanovené výši a nezatajil existenci daňové povinnosti či nezkreslil její výši. Jde-li o vylákání daňové výhody, pak lze škodu spatřovat v majetkovém plnění,

⁵ Zdroj: Vlastní tvorba.

⁶ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. 9. 2004, sp. zn. 11 Tdo 917/2004.

kterého se neoprávněně dostalo pachateli či jiné osobě od státu nebo od jiného subjektu v souvislosti s určitou daní jako její přeplatek, nadměrný odpočet apod.⁷

S touto problematikou bez pochyby souvisí to, jakým způsobem bude orgány činnými v trestním řízení kvantifikován rozsah zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Základní premisou je skutečnost, že nelze vycházet pouze z výše zkrácené daně uvedené správcem daně v trestním oznámení. V trestním řízení mohou být tytéž důkazy vyhodnoceny odlišně, než tomu bylo v řízení vedeném správcem daně. Nejvyšší soud k tomuto uvedl, že rozhodnutí finančního orgánu o daňové povinnosti obviněného jako daňového subjektu není v řízení o trestném činu zkrácení daně, pro soud závazné, a to ohledně skutkových i právních otázek, neboť řešení daňové povinnosti a rozsahu zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody je otázkou viny ve smyslu § 9 odst. 1 trestního řádu.⁸ Proto soud nemůže bez dalšího odkázat na takové rozhodnutí správce daně, aniž by jeho závěry přezkoumal po skutkové stránce a zabýval se správností a odůvodněností v něm obsažených právních názorů na rozhodnou daňovou otázku, a to především z hlediska uplatněné obhajoby.⁹

Nežrídka se stává, že správce daně vychází při stanovení výše zkrácené daně ve svém řízení ze skutečnosti, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a neprokázal oprávněnost např. daňově uznatelného nákladu u daně z příjmu nebo oprávněnost odpočtu DPH.¹⁰ V trestním řízení je však nutné tento závěr z daňového řízení opětovně prověřit a následně náležitě prokázat, toto však z nejrůznějších důvodů v některých případech není možné. Takovým důvodem může být například velký časový odstup od zahájení daňové kontroly k podání trestního oznámení, který často způsobí také to, že subjekt, na nějž je podáváno trestní oznámení má dostatek času zahladit stopy, které by mohly vést k jeho usvědčení v trestním řízení. Může nastat i komplikovanější situace a to, že daňový subjekt uskuteční komplexní obchodní transakci, která jako celek byla v rozporu s daňovými předpisy, resp. uplatněné daňové schéma bylo nezákonné. Některé dílčí operace této komplexní transakce snižovaly neoprávněně daňovou povinnost, zatímco jiné jí zvyšovaly. Správce daně doměří daň pro tu část operací, které daňovou povinnost neoprávněně snižovaly. Orgán činný v trestním řízení však musí pokládat celou transakci za jeden skutek a vzít v úvahu plusové i minusové položky.¹¹ Nejvyšší soud rovněž ve svém usnesení potvrdil, že konstrukce odpovědnosti v daňovém řízení a v řízení trestním, pokud jde o povinnost prokazování rozhodných skutečností, je zakotvena odlišně. A tak zatímco v daňovém řízení je to daňový subjekt, který musí prokazovat správnost a reálnost dokladů a skutečností (uskutečněných zdanitelných plnění a jim odpovídajících dokladů), v řízení trestním je tato povinnost naopak na orgánech činných v trestním řízení.¹²

Rozsah daňové povinnosti (dříve škoda) v daňovém řízení při neuznání fiktivních faktur představuje jejich plnou výši a v tomto rozsahu se promítá v dodatečných platebních výměrech. Rozsah zkrácení daně v trestním řízení by měl v zásadě představovat rozdíl mezi

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

⁸ Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (dále jen „trestní řád“).

⁹ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. 2. 2015, sp. zn. 8 Tdo 1049/2014-37.

¹⁰ Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

¹¹ LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KŘÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. S. 75.

¹² Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 18. 6. 2014, sp. zn. 5 Tdo 567/2014.

uplatněnými a oprávněnými náklady (toto navýšení se obviněný pokusil vylákat, a tím v příslušném rozsahu zkrátit daň).¹³ Z citovaného usnesení Nejvyššího soudu ze dne 18. 6. 2014, sp. zn. 5 Tdo 567/2014 tedy vyplývá, že orgány činné v trestním řízení by se měly zabývat výší oprávněných nákladů. Nemělo by tedy docházet k situaci, kdy se v trestním řízení označí jako podvodná pouze strana obchodu a druhou stranou se orgán činný v trestním řízení vůbec nezabývá. Takovýto jednostranný přístup pak může vést v situacím, kdy v rámci trestního řízení jsou zjištěny výrazně vyšší příjmy, než subjekt deklaroval v jím podaném přiznání k dani z příjmu a na základě těchto příjmů je pro potřeby trestního řízení stanovena nová výše daňové povinnosti. Problémem je, pokud se orgán činný v trestním řízení nevypořádá se skutečností, zda zjištěné vyšší příjmy představovaly pro daňový subjekt i vyšší náklady. Pokud tak neučiní může najednou subjektu, v jehož oboru je nákladovost běžně kolem 80 %, vyjít nákladovost o desítky procent nižší, z čehož vyplývá, že takovéto jednostranné posouzení věci většinou nepovede ke správnému a řádně odůvodněnému stanovení rozsahu daně. Tento názor koresponduje s usnesením Nejvyššího soudu ze dne 23. 5. 2018, sp. zn. 7 Tdo 479/2018, v němž se uvádí, že v rámci zjišťování rozsahu zkrácení daně ve smyslu trestného činu zkrácení daně, musí orgány činné v trestním řízení zohlednit tzv. optimalizaci daňové povinnosti. Pravidlo vyjádřené v § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů,¹⁴ podle kterého nelze způsob uplatnění výdajů zpětně měnit, platí pro daňové řízení, ale nelze ho použít v trestním řízení. Jestliže tedy pachatel jako poplatník daně z příjmů fyzických osob ze samostatné činnosti vykázal v daňovém tvrzení nepravdivě snížené příjmy a k nim uplatnil náklady jedním ze způsobů uvedených v citovaném ustanovení zákona o daních z příjmů, stanoví se pro účely trestního řízení rozsah zkrácení zmiňovaného druhu daně s ohledem na takový způsob uplatnění výdajů, který je pro pachatele výhodnější.

V praxi to pro orgány činné v trestním řízení znamená, že jsou povinny zkoumat, jaké byly pachatelem skutečně vynaložené náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a zjišťovat, zda by pro pachatele nebylo výhodnější, pokud by uplatnil daňově uznatelné výdaje například procentem z dosaženého příjmu. Nelze tak postupovat způsobem, že orgány činné v trestním řízení, na základě svých zjištění, zvýší příjmy pachatele, aniž by se zabývaly tím, zda nedošlo ke změně výdajů, popřípadě, zda není pro pachatele výhodnější, aby uplatnil výdaje jiným způsobem. Řešení této otázky bude zpravidla vyžadovat zpracování znaleckého posudku z oboru ekonomika, odvětví účetnictví.

2 Aktuální formy páčání trestného činu zkrácení daně

V oblasti daňového práva dochází k neustálým změnám, přičemž řada těchto změn je ze strany státu prováděna právě jako reakce na způsoby, jimiž dochází k odčerpávání veřejných prostředků prostřednictvím daňové trestné činnosti. Pachatelé jsou tedy nuceni vymýšlet stále nové způsoby, jak reagovat na zaváděné legislativní změny, právě proto prochází daňová trestná činnost neustálým vývojem a stejně jako dochází ze strany státu ke ztěžování páčání této trestné činnosti, tak rovněž dochází k vymýšlení stále sofistikovanějších způsobů zkrácení daně, k nimž pachatelé využívají stále složitější schémata.

¹³ Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 10. 4. 2019, sp. zn. 4 Tdo 381/2019-I.

¹⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen jako „zákon o daních z příjmů“).

Nejčastějším terčem daňových podvodníků je bezesporu DPH, a to hned z několika důvodů. Prvním důvodem je povětšinou měsíční, popřípadě čtvrtletní zdaňovací období, což umožňuje pachatelům rychlý zisk a zároveň to snižuje možnost odhalení daňového podvodu ze strany finanční správy a orgánů činných v trestním řízení. Neméně důležitou výhodou z pohledu osob páchajících daňové podvody je bezesporu výše základní sazby DPH, která činí 21 % a, poskytuje tak možnost vysokého profitu. Avšak patrně tím největším benefitem je možnost získání nadměrného odpočtu. DPH tedy pro pachatele představuje velmi lákavou možnost, jak rychle získat disponibilní peníze. Oproti tomu asi druhá nejčastěji krácená daň z příjmu, kromě drobných výjimek, jako je daňový bonus u daně z příjmu fyzických osob, takovou možnost nepředstavuje. Zkrácením daně z příjmu pachatelé „pouze“ snižují svou daňovou povinnost, ale nezískávají žádné prostředky ze státního rozpočtu, jako je tomu u DPH.

2.1 Opatření proti krácení daně

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

Jako příklad takových přijatých opatření je nutné na prvním místě uvést zavedení kontrolního hlášení k 1. 1. 2016. Plátce je povinen uvádět v kontrolním hlášení údaje potřebné pro správu DPH, přičemž musí ve vztahu ke každému jednotlivému zdanitelnému plnění vykázat, mimo jiné, údaje, které slouží ke spárování konkrétních zdanitelných plnění na straně dodavatele a odběratele.¹⁵ Kontrolní hlášení tedy umožnilo finanční správě provádět do značné míry automatizovanou kontrolu a pomocí nastavených algoritmů detekovat podezřelé řetězce firem a na základě takové detekce rychle reagovat, a to jak v rámci svých postupů, tak ve vztahu k orgánům činným v trestním řízení. Z hlediska dokazování daňových podvodů jsou nejvíce problematická přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění do 10 000 Kč, protože u nich se nevykazují údaje o jednotlivých obchodech a uvádějí se souhrnnou částkou za celý kalendářní měsíc. V tomto případě je tedy spárování a kontrola jen na základě kontrolního hlášení v podstatě nemožná. Tuto skulinu si uvědomili i pachatelé daňové trestné činnosti a nezřídka se lze setkat s tím, že vykážou takové doklady v řádu několika set tisíc korun za jeden měsíc, a to za účelem čerpání vratitelného přeplatku, případně za účelem eliminace daňové povinnosti, která by vznikla obchodní korporaci zařazené do podvodného řetězce na základě vystavených daňových dokladů.

Dalším opatřením, které mělo vliv na způsob páchaní daňové trestné činnosti, bylo bezesporu zavedení režimu přenesené daňové povinnosti neboli *reverse charge*, který je upraven v zákoně o dani z přidané hodnoty¹⁶ a na evropské úrovni směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty ve stávajícím konsolidovaném znění od 1. 7. 2021. Režim přenesené daňové povinnosti spočívá v tom, že plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění uskutečněno, je povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Při běžném režimu se povinnost přiznat a zaplatit

¹⁵ KARFÍKOVÁ, Marie. Kontrolní hlášení. *Právníkové listy*. 2017, roč. 1, č. 1, s. 11-16.

¹⁶ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).

daň dotýká dodavatele – tj. poskytovatele plnění. V režimu přenesené daně se však tato povinnost přenáší na odběratele – tj. příjemce plnění.¹⁷ Poskytovatel plnění tedy nemá možnost zinkasovat DPH, kterou mu spolu s cenou za zboží zašle dodavatel a následně daň buďto přiznat a následně neodvést, nebo ji rovnou vůbec nepřiznat. Zákon o dani z přidané hodnoty zařazuje do trvalého režimu přenesené daňové povinnosti dodání zlata, dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, dodání nemovité věci a poskytnutí stavebních nebo montážních prací. Zavedení poslední jmenované kategorie bylo jistě vyvoláno velmi častým pácháním daňové trestné v souvislosti se stavebnictvím, přičemž pachatelé zneužívali přirozeně nepřehledné struktury subdodavatelů a faktu, že zpětně téměř nelze prokázat, kdo provedl konkrétní práce. Oba tyto výchozí předpoklady jistě existují i po zavedení přenesené daňové povinnosti, přesto došlo k výraznému poklesu této trestné činnosti, a to zejména v souvislosti s krácením DPH. Pokles lze odůvodnit jednoduše tím, že podvod v souvislosti s DPH již nepřinese žádný benefit a podvod spojený s daní z příjmů není z výše uvedených důvodů tak zajímavý. Je tedy zřejmé, že tento legislativní nástroj má pozitivní efekt z hlediska předcházení daňovým podvodům, který jistě převažuje nad zvýšenou administrativní zátěží.

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

2.2 Klasifikace daňových podvodů

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

- a) Zatajení daňových skutečností (nepodání přiznání)
- b) Osobní spotřeba na účet právnické osoby
- c) Vztahy spojených osob
- d) Neekonomické plnění
- e) Neregistrovaný plátce DPH
- f) Nevyvezené zboží a *reverse charge*
- g) Fiktivní fakturace
- h) Nepravý dodavatel
- i) Podvod na principu *missing trader*¹⁸

¹⁷ POKORNÁ, Lenka. Režim přenesené daňové povinnosti: Kdy se použije a co to znamená?. *podnikatel.cz*, publikováno dne 11.10.2021, citováno dne 4.12.2021. Dostupné online na <https://www.podnikatel.cz/clanky/rezim-prenesene-danove-povinnosti-kdy-se-pouzije-a-co-to-znamená/>.

¹⁸ LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KŘÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. S. 129-130.

2.2.1 Zatajení daňových skutečností (nepodání daňových přiznání)

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

Nejvyšší soud k tomu ve svém usnesení ze dne 27. 7. 2005, sp. zn. 8 Tdo 790/2005 k tomu uvádí, že trestný čin zkrácení daně, lze ve vztahu k DPH spáchat i úmyslným nepodáním přiznání k této dani a tím i zatajením zdanitelného plnění, přestože pachatel nebo osoba, za niž jedná, je plátcem DPH registrovaným u správce daně. V jiném usnesení Nejvyššího soudu lze nalézt potvrzení, že se tato obecná klasifikace daňových podvodů vztahuje i na jiné daně, než DPH, přičemž se v předmětném usnesení uvádí, že trestný čin zkrácení daně lze ve vztahu ke spotřební dani spáchat i úmyslným nepodáním přiznání k této dani při současném zatajení zdanitelného plnění, přestože pachatel nebo osoba, za niž jedná, je plátcem spotřební daně, neboť správce daně je v takovém případě oprávněn předpokládat u daňového subjektu nulovou výši spotřební daně.¹⁹

2.2.2 Osobní spotřeba na účet právnické osoby

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

V rámci tohoto podvodu pachatel využívá majetkové hodnoty společnosti pro svou osobní potřebu, případně ve prospěch třetích osob. Může se jednat jak o využívání hmotného majetku ve formě nemovitostí či aut, zaměstnávání lidí vykonávajících práci nesouvisející s činností právnické osoby (hlídačka dětí v domácnosti majitele), či o hrazení osobních nákladů z účtu právnické osoby, aniž by tyto byly přiznány jako příjem této osoby.²⁰ V takovém případě tedy může dojít ke zkrácení daně u fyzické osoby, která nedaní požitky takto získané od právnické osoby, a u právnické osoby, může dojít ke zkrácení daně, pokud si takovéto výdaje zahrne do svých daňově uznatelných výdajů. Tento typ podvodu tedy ovlivní zejména daň z příjmu, nelze však vyloučit i dopad na DPH, pokud právnická osoba, plátce DPH, zakoupí pro fyzickou osobu nějakou hmotnou věc nebo službu a následně si z takového uskutečněného zdanitelného plnění uplatní nárok na odpočet daně, na který by fyzická osoba vůbec neměla nárok.

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

¹⁹ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 3. 2012, sp. zn. 15 Tdo 1671/2011.

²⁰ LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KŘÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. S. 131.

2.2.3 Vztahy spojených osob

Spojenými osobami v daňové oblasti označujeme ty fyzické a právnické osoby, které k sobě mají určitý vztah, na základě kterého, se vůči sobě mohou chovat jinak než osoby na sobě nezávislé. Spojené osoby často uzavírají transakce za jiných podmínek, než by uzavíraly, pokud by byly na sobě nezávislé. Důsledkem těchto transakcí pak může být u jedné nebo více spojených osob vykázání nižší daňové povinnosti, než jaká by vznikla nezávislé osobě. Může se jednat o důsledek nechtěný anebo záměrný, transakce mezi spojenými osobami jsou někdy prováděny přímo za účelem snížení daňové povinnosti.²¹

V souvislosti s tímto typem daňového podvodu hovoříme o tzv. transferových cenách. Zjednodušeně lze říci, že za převodní neboli transferové ceny lze považovat ceny uplatňované u transakcí mezi dvěma propojenými daňovými subjekty. Tyto ceny musí být stanoveny stejným způsobem, jakým by postupovaly nezávislé podniky.²² V případě, že dojde k trestnímu oznámení týkajícímu se zkrácení daně z příjmu v důsledku transferových cen mezi spojenými osobami, které znamenalo z pohledu správce daně zkrácení daně u jednoho z kontrolovaných subjektů, bude se jednat o velmi těžce dokazatelné jednání, kde se policejní orgán nejspíše neobejde bez znaleckého posudku, který by měl stanovit, že sjednaná cena byla mimo přípustný rámec. Takové zjištění znalce bude velmi komplikované a může být limitováno nedostatkem dat z obdobných transakcí mezi prokazatelně spojenými osobami, které by mu pomohly určit, zda je posuzovaná cena v obvyklém rozmezí. Bude tedy velmi záležet na okolnostech konkrétního případu, a to zejména na tom, o jaké odvětví ekonomiky se jedná a jaké další důkazy svědčící o účelovosti transakce budou orgány činné v trestním řízení schopny opatřit. V každém případě tento typ daňového podvodu nepatří mezi nejčastější, a to z pohledu četnosti trestních oznámení podaných v souvislosti s transferovými cenami.

2.2.4 Neekonomické plnění

Podstatou tohoto podvodu je nákup, u něhož není naplněna či je významně potlačena podnikatelská racionalita (obchod nevede k dosažení legitimního zisku). Smyslem je toliko dosáhnout odpočtů na DPH, případně uplatnění nákladů u daně z příjmu. Nutným předpokladem pro tento druh daňového podvodu je, že dodavatel musí s odběratelem jednat ve vzájemné shodě. Pokud by ve shodě nejednali, pak se nemůže o daňový podvod vůbec jednat. V tu chvíli by se pouze odběratel účastnil nevýhodného obchodu, což nelze považovat za trestné. Dodavatel má zpravidla za úkol obstarat předmět plnění a zkrátit daň. Je tak hlavním pachatelem zkrácení daně. Zároveň bývá jeho úkolem vrátit odběrateli

²¹ PILAŘOVÁ, Ivona. Spojené osoby. *du.cz*, publikováno dne 11.9.2015, citováno dne 18.08.2024. Dostupné online na: <https://www.du.cz/33/spojene-osoby-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EswOiFC2s-JA0jXiWxnGABv2ZspOsA8wwA/>.

²² JELÍNEK, Michal. Převodní ceny: když zaklepe finanční úřad. *businessinfo.cz*, publikováno dne 5.3.2019, citováno dne 6.12.2021. Dostupné online na: <https://www.businessinfo.cz/clanky/prevodni-ceny-kdyz-zaklepe-financni-urad/>.

finanční prostředky zaplacené z titulu kupní ceny, ponížené o jeho podíl na výnosu z trestné činnosti.²³

V praxi nebude obvykle tento druh podvodu existovat v této podobě, protože pokud by se použilo tak jednoduché schéma mezi dodavatelem a odběratelem, nastane problém v tom, že dodavateli vznikne významná daňová povinnost, kterou pokud uhradí, tak celá podvodná transakce pro něj postrádá smysl. Pokud by dodavatel daň nepřiznal nebo neuhradil, bude pravděpodobně podvodná transakce velmi snadno detekována ze strany finanční správy a bude zahájeno řízení podle daňového řádu, které bude mít dopady i na odběratele, navíc takto použité společnosti nebudou v budoucnu pro další trestnou činnost využitelné. Proto bude tento typ podvodu v praxi složitější a dodavatel si před sebe nastaví další společnosti, které více či méně ovládá a vytvoří podvodný řetězec, do něhož na konec zařadí společnost typu *missing trader*. Bude se tedy v podstatě jednat o kombinaci dvou typů daňových podvodů, přičemž není nutné, aby odběratel u prvního typu podvodu věděl o tom, že jeho dodavatel je součástí nějakého podvodně vytvořeného řetězce, a obvykle to ani vědět nebude, protože by to zvyšovalo možnost odhalení celého takového schématu a osob za ním stojících. Profitem konečného odběratele není jen zkrácení daní, ale díky zpětné platbě od dodavatele rovněž získání hotovostních finančních prostředků, které nemá zaneseny v účetnictví a jsou tedy použitelné jak pro osobní potřebu osob, které odběratele ovládají, tak případně pro páchání další daňové i nedaňové trestné činnosti, jako je například podplácení.

2.2.5 Neregistrovaný plátc DPH

Podvodu v souvislosti s registrací k DPH se může pachatel dopustit takovým způsobem, že ačkoliv se stal plátcem DPH, tak nadále vystavuje svým odběratelům faktury bez DPH a tuto daň nepřizná ani neodvede. Lze souhlasit s názorem, že pokud chce pachatel takového podvodu snížit pravděpodobnost odhalení, musí současně do daňového přiznání k dani z příjmů uvést nesprávné údaje (podhodnocené údaje), čímž současně dojde i ke zkrácení daně z příjmů.²⁴ Pokud tak neučiní, měla by být povinnost registrace k DPH odhalena správcem daně nejpozději po podání přiznání k dani z příjmů právnických osob.

Druhým typem v souvislosti s registrací k DPH je případ, kdy neplátc DPH vystavuje doklady, ve kterých vyčíslí DPH, jako by byl plátcem, a celou částku si zinkasuje od svého odběratele. Tímto jednáním by se mohl pachatel dopustit podvodu ve smyslu § 209 trestního zákoníku, protože uvedl v omyl svého odběratele a vylákal z něj vyšší plnění, než mu náleželo. Uvedeným jednáním, se ale dopustí i zkrácení daně, protože podle § 108 odst. 4 písm. g) zákona o dani z přidané hodnoty je povinná přiznat daň osoba, která vystaví doklad, na němž uvede daň. Obsahuje-li proto doklad všechny náležitosti daňového dokladu, pak je povinností výstavce na něm uvedenou daň přiznat a odvést. Neučiní-li tak pachatel, pak se kromě podvodu na svém odběrateli dopouští i zkrácení daně.²⁵

²³ LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KŘÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. S. 133-134.

²⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KŘÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. S. 135.

²⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KŘÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. S. 135.

2.2.6 Nevývezené zboží a *reverse charge*

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

- a) kupující sdělil plátcí své DIČ²⁶ pro účely DPH,
- b) zboží je odesláno nebo přepraveno z tuzemska do jiného členského státu plátcem, pořizovatelem nebo třetí osobou, jimi zmocněnou,
- c) plátce dodání zboží uvede v souhrnném hlášení.²⁷

Plátce daně se může dopustit zkrácení DPH tím, že využije výše popsaného systému, který mu umožňuje čerpat odpočet DPH na základě dokladu od svého dodavatele a zároveň nemuset přiznat žádnou daň na výstupu, protože deklaruje vývoz zboží do jiného členského státu, zatímco zboží prodá v tuzemsku konečnému odběrateli, kterému nevádí absence daňového dokladu. Takovýto pachatel tak získává především cenovou výhodu, protože získá zboží pouze za cenu bez DPH a spotřebiteli ho může prodat výrazně levněji než jeho konkurenti na trhu, a přesto stále se zajímavou marží. Pro tento typ podvodu je ideální typ zboží, u něhož se bude obtížně dokazovat, že zůstalo v České republice, tedy zboží, u něhož se na dokladech neuvádějí výrobní čísla nebo zboží, které vůbec individuální označení nemá. Rozhodně by takové zboží nemělo podléhat nějakému druhu zákonné registrace, jako je například registr vozidel. Jako vhodný typ zboží lze uvést například pneumatiky, počítačové komponenty.

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

Přestože *reverse charge* tuto možnost daňového podvodu poskytuje, je to opravdu jeden z neúčinnějších nástrojů v boji s daňovými podvody, a to i z důvodu, že zde popsána

²⁶ Daňové identifikační číslo.

²⁷ NOVÁKOVÁ, Jaroslava. Pořízení zboží a dodání zboží do jiného členského státu, přemístění zboží v rámci Evropské Unie. *du.cz*, publikováno dne 31. 1. 2024, citováno dne 17. 8. 2024. Dostupné online na: <https://www.du.cz/33/porizeni-zbozi-a-dodani-zbozi-do-jineho-clenskeho-statu-premisteni-zbozi-v-ramci-evropske-unie-zasilani-zbozi-do-jineho-clenskeho-statu-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EszVpWbIDSYnSGUZr4u56vQ/>.

možnost podvodného jednání by měla být v praxi ze strany finančních úřadů relativně lehce detekovatelná.

2.2.7 Fiktivní fakturace

Fiktivní fakturace funguje na principu, kdy si odběratelé zahrnují do svých daňových přiznání fiktivní faktury, aniž by plnění na nich uvedená byla pravdivá, tedy zastírají stav skutečný stavem formálně právním. Lze souhlasit s názorem, že se v minulosti jednalo asi o nejčastější typ daňového podvodu.²⁸ Odběratel, který si fiktivní doklady zahrne do svého účetnictví získá obvykle dvojí benefit, jednak nárok na odpočet DPH a v konečném důsledku také daňově uznatelné příjmy, díky kterým si sníží základ daně z příjmu. Fiktivní fakturace se před zavedením *reverse charge* velmi často vyskytovala například ve stavebnictví. Společnost, která získala stavební zakázku a následně ji i sama provedla, měla velmi často významně kladný rozdíl mezi cenou fakturovanou investorovi stavby a svými skutečnými náklady, vznikla jí tedy povinnost platby jak DPH, tak následně při ročním zúčtování daně z příjmu. Obranou pro tuto společnost bylo, že si opatřila faktury od fiktivních subdodavatelů, které jí napomohli snížit vzniklou daňovou povinnost.

Dalším způsobem spáchání je, že dodavatel dodá zboží společnosti A, ale vykáže její dodání společnosti B. Společnost A získala zboží nezatížené daňovou povinností a nic netušící společnost B může být následně při daňové kontrole neprávem vyzvána k podání dodatečného daňového tvrzení a uhrazení dlužné daně. Motivací je tedy zkrácení daně u společnosti A, aniž by byla ovlivněna daňová povinnost dodavatele. Takovéto jednání se dělo například v maloobchodu, kdy takto byla fakturace fiktivně vystavována na vietnamské maloobchodníky, kteří neumějí moc česky a obecně se bojí bránit soudní cestou.²⁹ U tohoto podtypu fiktivní fakturace nelze vyloučit ani to, že vedení dodavatele nemusí být do podvodu zapojeno a podvod na jeho straně zajišťují jeho zaměstnanci, například obchodní zástupci.

2.2.8 Nepravý dodavatel

Jedná se o podvod spojený s DPH, jenž má mnoho společného s fiktivní fakturací, se kterou bývá častokrát ztotožňován. Rozdíl je v tom, že zde plnění, které je předmětem dodání na daňových dokladech, objektivně existuje. Pouze dodavatel na dokladech uvedený (výstavce) není dodavatelem skutečným. Není tím, kdo plnění ve skutečnosti poskytl. O absolutní fiktivnosti proto z důvodu existence plnění nelze hovořit.³⁰ U tohoto jednání je, stejně jako tomu bylo v předešlém případě, nutné prokázat vědomé zapojení odběratele do podvodu, protože nelze vyloučit situaci, kdy podvod není spáchán odběratelem, ale dodavatelem, který se chce vyhnout daňové povinnosti. Dodavatel v takovém případě reálně poskytne zboží nebo služby, ale vystupuje jako odlišný subjekt a vyhne se tak jednak daňové povinnosti

²⁸ LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KŘÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020, S. 137.

²⁹ HO, Hong Van. Dokazování finančního úřadu ve věci fiktivních faktur od společnosti J. a.s. a úvahy o náležitosti daňového dokladu. *ustavprava.cz*, publikováno dne 24.5.2018, citováno dne 10.12.2021. Dostupné online na: <https://www.ustavprava.cz/blog/2018/05/dokazovani-financniho-uradu-ve-veci-fiktivnich-faktur-od-spolecnosti-j-a-s-a-uvahy-o-nalezitosti-danoveho-dokladu/>.

³⁰ LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KŘÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020, S. 138.

a jednak i občanskoprávní odpovědnosti za jím dodané zboží nebo provedené dílo. Pokud je do podvodu zapojen odběratel, bude jeho motivací si opatřit daňově uznatelné doklady na plnění, které získal jiným způsobem a nemůže si z nich tak uplatnit nárok na odpočet DPH. V takovém případě si doklady musí obstarat od společnosti, která byť i podá daňové tvrzení, tak svoji daňovou povinnost následně nesplní a daň neuhradí. V praxi však takový podvod nebude pouze o vztahu jeden dodavatel a jeden odběratel, ale dodavatel před sebe nastaví další společnosti, aby tak ztížil odhalení podvodu a zároveň co nejvíce pomohl odběrateli unést důkazní břemeno před finančním úřadem a případně takto znesnadnil práci také orgánům činným v trestním řízení. V takovém případě se však již nebude jednat o podvod skrývající se pod označením nepravý dodavatel, ale podvod na principu *missing trader*.

2.2.9 Podvod na principu *missing trader*

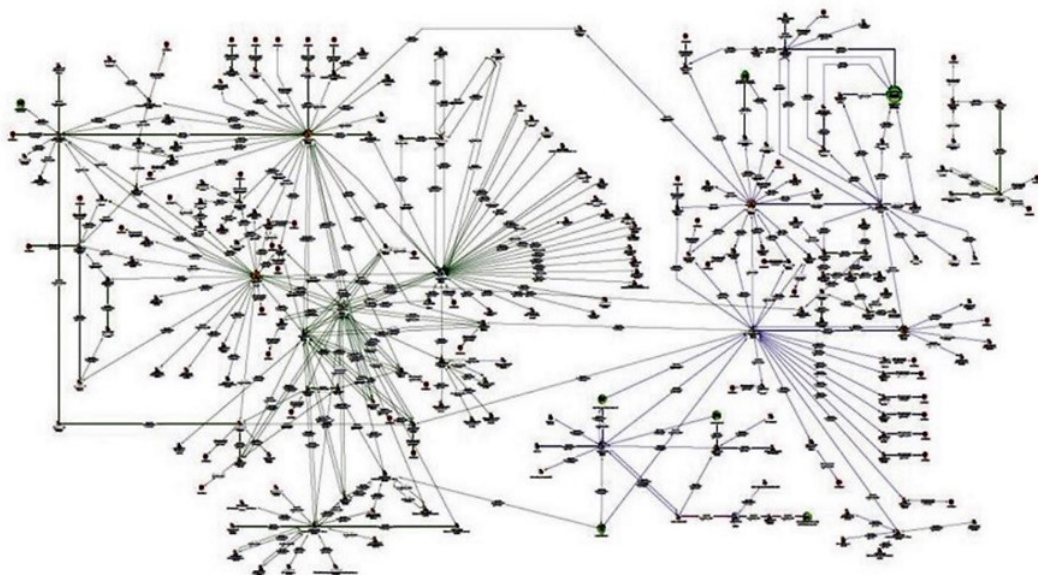
V současnosti se jedná zřejmě o nejrozšířenější typ daňového podvodu, který lze nejjednodušeji popsat jako účelové vytvoření řetězce daňových subjektů a obchodních transakcí mezi nimi, s předem stanoveným cílem, že jeden z těchto subjektů nesplní svojí daňovou povinnost. Jejich podstatou je distribuce produktů (zboží nebo služeb) prostřednictvím dlouhých distribučních řetězců, jež překračují hranice jednotlivých členských států Evropské unie (za určitých podmínek i hranice třetích zemí) a při nichž v určitém okamžiku dochází ke zkrácení daně.³¹ Základ, na kterém tento podvod stojí, je založen na využití mezery přechodného režimu DPH. Dochází tak k tomu, že dodání jednoho a téhož zboží jednou dani podléhá a jednou je od ní osvobozeno, a to ve výhradní závislosti na tom, zda se jedná o dodání za hranice (osvobozeno) či o dodání vnitrostátní (podléhá dani). Osoba odběratele (jeho geografické určení) tak zcela mění způsob zdanění transakce. Je-li tuzemským plátcem, plnění se navýší o DPH, je-li plátcem v jiném členském státě, kam je mu zboží dodáno, plnění se od daně osvobodí.³²

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

³¹ HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. S 10.

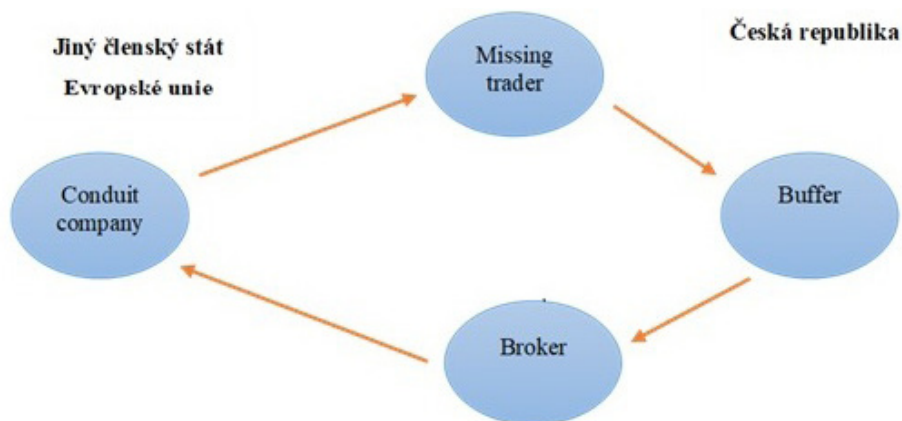
³² LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KŘÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. s. 138.

Obrázek č. 1: Reálné schéma velmi složitého karuselového podvodu se zapojením českých firem.³³



Pokud bychom chtěli jednoduše definovat rozdíl mezi karuselovým a řetězovým podvodem, tak v karuselu zboží nebo služby obíhají dokola, zatímco v řetězovém podvodu se zboží nevrací původnímu odesílateli a zapojené subjekty jsou seřazeny do řetězu. V řetězovém podvodu tedy zboží neobíhá stále dokola Evropou ve stejném nebo jen mírně pozměněném schématu, ale řetězec společností má svůj začátek a konec a je zapotřebí do něj získávat stále nové zboží. Jednoduché schéma karuselového podvodu je znázorněno na obrázku č. 2, přičemž šipky znázorňují pohyb zboží, platby za zboží by tedy šly opačným směrem.

Obrázek č. 2: Schéma jednoduchého karuselového podvodu.³⁴



³³ VLKOVÁ, Jitka. Finanční správa šetří téměř 450 karuselů, odhalila je kontrolní hlášení. *idnes.cz*, publikováno dne 14.6.2017, citováno dne 10.12.2021. Dostupné online na: https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/financni-sprava-kontrolni-hlaseni-karusel.A170613_202441_ekonomika_pku.

³⁴ Vlastní tvorba.

V těchto typech podvodu se jednotlivé články řetězce nebo karuselu označují anglickými termíny, které se již běžně používají i v českém právním prostředí. *Missing trader* je společnost, která stojí obvykle na počátku řetězce v České republice a její role se vyznačuje tím, že po svém zapojení do daňového podvodu neodvede daň a fakticky zmizí, tedy se stane pro orgány státní správy víceméně nekontaktní, nemá žádný majetek a její jednatelé jsou zpravidla tzv. bílí koně, takže společnost fakticky nevedou a neprovozují.³⁵ Z toho vyplývá, že se jedná o společnost s nejkratší životností, kterou nemůžou pachatelé používat dlouhodobě a opakovaně, protože u ní je ze strany finanční správy jako u první detekováno podezření ze spáchání daňového podvodu. V tomto místě řetězce tedy fakticky dochází k daňovému úniku a právě existence této společnosti v definované podobě je pro uskutečnění celého podvodu nezbytná.

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

Za účelem co nejlepšího skrytí podvodu před správcem daně dochází rovněž k zapojení subjektů, kteří o své účasti na podvodu netuší. Nevědomý účastník totiž v rámci případné kontroly bude působit mnohem přesvědčivějším zdáním legitimacy než účastník vědomý.³⁶ Takový účastník bývá nalákan na snadný zisk, který spočívá pouze v přeprodávání zboží či služby sice s nízkou, ale vzhledem k vynaloženému úsilí zajímavou marží. Pro pachatele je ideální, pokud se jedná o fungující společnost, zabývající se právě tím segmentem trhu, který je i předmětem jejich podvodu, protože v takovém případě bude jak finanční správa, tak policie obtížně prokazovat podvodné jednání takového subjektu.

Společnost zařazené na konec řetězce se označuje jako broker případně *profit taker*, přičemž je to plátce, který přijímá zdanitelná plnění zasažená řetězovým podvodem pro svoji fakticky vykonávanou podnikatelskou činnost, případně pro účelové snížení vlastní daňové povinnosti na DPH. Jedná se zpravidla o reálně fungující společnost, která získává profit v podobě nárokovaného odpočtu DPH na vstupu z přijatých tuzemských plnění. V případě,

³⁵ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 24. 3. 2021, sp. zn. 4 Tdo 201/2021.

³⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KŘÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. S. 146.

že skuteční plátce broker plnění osvobozené od povinnosti odvést DPH na výstupu, tedy dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, vývoz zboží do třetích zemí, vzniká mu v daňovém přiznání k DPH nadměrný odpočet daně,³⁷ který je výnosem takové transakce. Výnosem může být i zmíněné snížení vlastní daňové povinnosti. Takovýto způsob fungování podvodného řetězce, lze v současné době označit jako klasický, předpokládající vědomé zapojení většiny článků řetězce, a to nejméně *missing tradera* a brokera. Pro osoby organizující takové řetězce je nicméně obtížné zajistit ovládání a zapojení všech typů uvedených společností, a to zejména fungujících, reálně obchodujících společností na pozici *brokera*, ze kterých by následně bez problémů mohly čerpat nadměrné odpočty. Proto došlo v posledních letech k úpravě tohoto klasického schématu a není neobvyklé, pokud ani společnost působící na pozici *brokera* není do podvodu vědomě zapojená a jedná se o normálně fungující obchodní korporaci. Tato společnost získá většinou zboží za výhodnější cenu, než by tomu bylo v normálním obchodním vztahu, a proto je transakce pro ni výhodná. Pro osoby stojící za daňovým podvodem tento způsob poskytuje možnost, jak zrealizovat výnos z trestné činnosti jiným způsobem než prostřednictvím nadměrného odpočtu. Ta spočívá v prodeji zboží zatíženého podvodem třetí osobě, která není součástí skupiny pachatelů. Jí zaplacená daň z plnění se stává pro pachatele výnosem. Část kupní ceny představující daň již nejsou peníze pocházející od pachatelů, ale od třetí osoby. Ta na sebe převzala pomyslného černého Petra, nárok vůči správci daně. Ať už jej uplatní úspěšně, či neúspěšně je pachatelům jedno. Oni totiž mají ve svém držení částku za DPH z cizích zdrojů, na něž úspěch třetí osoby nemá vliv. Pro ně se již nejedná o hru s nulovým součtem, který dosud financovali z vlastních peněz. Z jejich pohledu je ve výsledku jedno, zda jim částku za DPH vyplatí správce daně jako vratku nebo jakákoliv jiná osoba stojící mimo jejich skupinu v rámci kupní ceny. Výnosu je dosaženo okamžikem, kdy se jim tato částka dostane do dispozice kterýmkoliv z těchto způsobů, přičemž se nejedná o peníze od jiného spolupachatele.³⁸

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

Dříve nebylo u karuselových nebo řetězových podvodů neobvyklé, že část zboží vůbec neexistovala a Evropskou unií obíhaly pouze daňové doklady, docházelo tedy ke kombinaci karuselového podvodu a fiktivní fakturace. V posledních letech se však tato kombinace objevuje stále méně, protože faktickou neexistenci zboží a jeho přepravy bylo možné velmi snadno prokázat. Proto zboží v drtivé většině případů reálně existuje a lze dohledat dopravce, kteří zajišťovali jeho přepravu, přičemž tito dopravci nemusí mít sebemenší tušení, že se stali součástí podvodného jednání. Tyto operace sice představují pro jejich pachatele dodatečné

³⁷ Finančně analytický útvar výroční zpráva 2015. *mfcz.cz*, publikováno dne 16. 3. 2016, citováno dne 17. 8. 2024. Dostupné online na: https://www.mfcz.cz/assets/cs/media/Zprava_2015_Vyrocní-zprava-Financniho-analytickeho-utvaru-za-rok-2015_verze-2.pdf.

³⁸ LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KŘÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. S. 147-148.

náklady, které však významně snižují riziko jejich odhalení. Rovněž není výjimečné, pokud se nevyskytuje v účelově vytvořeném řetězci přeshraniční prvek a *missing trader* zboží nakoupil od tuzemského dodavatele, potom však musí podat daňové přiznání a faktury na vstupu doplnit o fiktivní přijatá plnění a nejsnadněji vykázaním neevidovaných dokladů do 10 tisíc nebo předstíraným přijetím dokladů od jiného *missing tradera*, kterému již vznikne daňová povinnost, kterou přizná, aby usnadnil odpočet svého odběratele, ale již neuhradí. Další možností je předstírání, že *missing trader* poskytl svému odběrateli nějakou službu, odběratel získá nárok na odpočet, ale *missing trader* žádnou daň neuhradí a stane se nekontaktním. Tento způsob se používá například u poskytování reklam, kdy *missing trader* získá reklamu za zcela normální cenu od nějaké běžné marketingové společnosti, následně ji několikanásobně zdrazí a přes několik společností typu *buffer* se prodá skutečnému příjemci, jehož společnost je opravdu propagována. Legitimní otázkou je, proč konečný příjemce kupuje několikanásobně předraženou reklamu, kterou mohl získat, za běžné tržní ceny. Odpověď zní, že tato koncová společnost získá několikerý profit. Jednak si náklady na reklamu uplatní jako daňově uznatelný náklad a sníží si základ daně z příjmu, zároveň si samozřejmě uplatní nárok na odpočet DPH z této transakce. Její nesmyslně vysoká platba doputuje řetězcem až ke společnosti, která plní roli *missing tradera*, tam jsou obvykle peníze vybrány v hotovosti a vrací se konečnému příjemci, který je může použít k jakýmkoliv účelům, aniž by to bylo zachyceno v účetnictví. Osoby, které ovládají podvodný řetězec, si samozřejmě ponechají část vybrané hotovosti jako odměnu za poskytnuté „služby“. Samozřejmostí u takového podvodu je reálně existující reklama. Pokud je takový podvod detekován, bývá problém s jeho dokazováním, a to jak v daňovém, tak v trestním řízení. Problém způsobuje existující reálné plnění a obrana subjektů, že reklamu opravdu za tyto peníze zakoupily, přičemž cenu akceptovaly. Bylo by tedy nutné prokázat, že cena, za kterou konečný příjemce reklamu zakoupil, je mimo interval ceny obvyklé. Tento interval je nutné stanovit znaleckým zkoumáním, přičemž výsledný zjištěný interval je obvykle tak široký, že se do něj několikanásobně navýšená cena vejde.³⁹ Vzhledem k tomu nebude bez dalšího možné prokázat zapojení koncové společnosti do daňového podvodu.

3 Odhalování daňových podvodů

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

K objasnění takovýchto podvodů je tedy důležitým faktorem včasnost podání trestního oznámení, ideálně ihned po detekci takového podvodu předtím, než správce daně začne činit kroky podle daňového řádu, jako je například výzva k prokázání skutečností ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu nebo zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu. Rychlost je důležitá zejména z důvodu, aby případně mohly být efektivně použity operativně pátrací prostředky ve smyslu § 158b a následujících trestního řádu v kombinaci s odposlechem a záznamem telekomunikačního provozu podle § 88 trestního řádu (dále

³⁹ HÁLEK, Vítězslav. *Marketing, reklama, cena obvyklá*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2018, S. 329-333.

jen odposlech). Z operativně pátracích prostředků se obecně nejčastěji využívá sledování osob a věcí podle § 158d trestního řádu a ani v případě zkrácení daně tomu není jinak. V praxi je využíváno jak běžné sledování osob a věcí podle druhého odstavce § 158d trestního řádu, tedy takové sledování osob a věcí, při kterém jsou pořizovány zvukové nebo obrazové záznamy, ale není zasahováno do nedotknutelnosti obydlí, do listovního tajemství ani není zjišťován obsah jiných písemností a záznamů uchovávaných v soukromí za použití technických prostředků. Toto „běžné“ sledování podléhá povolení státního zástupce a bude prováděno na místech přístupných veřejnosti, přičemž cílem je zadokumentovat, s kým se stýkají zájmové osoby, a v ideální případě získat zvukový záznam zachycující obsah takové schůzky.

Sledování osob a věcí, při kterém je zasahováno do nedotknutelnosti obydlí, do listovního tajemství nebo je zjišťován obsah jiných písemností a záznamů uchovávaných v soukromí za použití technických prostředků, lze uskutečnit jen na povolení soudce a je upraveno v odstavci třetím § 158d trestního zákoníku. Důležité je, že při vstupu do obydlí nesmějí být provedeny žádné jiné úkony než takové, které směřují k umístění technických prostředků. Takovýto typ sledování je v dnešní době využíván k nasazení tzv. prostorových odposlechů, které mohou být umístěny v bytě, autě nebo i kancelářském prostoru, jež podezřelé osoby využívají. Dále je toto povolení nutné v případě, že policejní orgán chce zjistit obsah e-mailové schránky, přičemž postup je stejný jak v případě jednorázového výběru obsahu e-mailové schránky k nějakému datu, tak při sledování takové schránky po určité, soudem povolené období.

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

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

V České republice od roku 2014 funguje Daňová Kobra, která byla vytvořena právě za účelem boje s daňovou kriminalitou. Internetové stránky Daňové Kobry uvádějí, že se jedná o společný tým Národní centrály proti organizovanému zločinu, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel. Členové týmu společně bojují proti daňovým únikům a daňové kriminalitě, a to především v oblasti DPH a spotřební daně. Zástupci Daňové Kobry si v rámci zákonných možností operativně vyměňují informace, díky nimž rychle vytipují kauzy daňových úniků a dokonale koordinují jednotlivá řízení. Nastavená spolupráce jednotlivých složek Daňové Kobry umožňuje včas identifikovat, odhalovat a potírat daňové úniky. Hlavním cílem fungování společného týmu je zajištění řádného výběru daní, vrácení nezákonně získaných prostředků do státního rozpočtu a postih pachatelů.⁴⁰ K tomuto popisu je nutné doplnit, že téměř od počátku existence republikové Daňové Kobry existují i krajské na stejném půdorysu. Daňová Kobra není tedy novým útvarem nebo úřadem, jak by se mohlo na první pohled zdát, ale je to ve své podstatě jen metoda práce, která samozřejmě existovala i před rokem 2014 jen nebyla takto nazvaná.

Zcela očekávaně Daňová Kobra dosahuje velkých úspěchů v odhalování daňové trestné činnosti. Za celou dobu svého trvání již uchránila státnímu rozpočtu částku přesahující 16 miliard korun,⁴¹ v průměru tedy více než 1 miliardu korun ročně. Z dlouhodobého hlediska tak prokázala, že její existence má smysl, alespoň co se týká uchráněných majetkových hodnot. Jejím úskalím je však ona deklarovaná možnost si v rámci zákonných možností operativně vyměňovat informace, toto tvrzení totiž jen velmi těžce hledá skutečnou oporu v zákoně, který s takovouto spoluprací rozdílných orgánů veřejné moci výslovně nepočítá.⁴² V praxi se tedy musejí využívat již existující instituty, jako je zmíněné trestní oznámení ze strany správce daně. Vzhledem k tomu by jistě bylo vhodnějším řešením dát vzájemné spolupráci uvedených orgánů zákonnou úpravu, která by přesně vymezila, jakým způsobem, za jakých podmínek a jaké informace je možné si předávat a jak je lze následně v jednotlivých řízeních využít. Otázkou je, zda by nebyla řešením úplná změna koncepce vyšetřování daňové trestné činnosti, a to tím směrem, že by se nějakým způsobem vyčlenilo z působnosti policie a vznikla by jakási ozbrojená složka finanční správy, která by převzala jak odhalování, tak vyšetřování daňové trestné činnosti. V tomto ohledu se nabízí, jako nejjednodušší, rozšíření pravomocí celní správy, jejíž řady by však museli rozšířit vyšetřovatelé z řad policie, neboť celní správa nemá s fází trestního řízení po sdělení obvinění žádné zkušenosti. Nicméně taková systémová změna by vyžadovala důkladnou koncepci a rozsáhlé změny v příslušných

⁴⁰ O Daňové Kobře. *danovakobra.cz*, citováno dne 17. 8. 2024. Dostupné online na: <https://www.danovakobra.cz/>

⁴¹ Za deset let Daňová kobra uchránila celkem 16 miliard Kč. *policie.cz*, publikováno dne 28.03.2024, citováno dne 18. 8. 2024. Dostupné online na: <https://www.policie.cz/clanek/za-deset-let-danova-kobra-uchranila-celkem-16-miliard-kc.aspx>.

⁴² LICHNOVSKÝ, Ondřej, VUČKA Jan a KŘÍSTEK Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C.H. Beck, 2020. S. 248.

zákonech, proto je reálnější a mnohem jednodušší dát vzájemné spolupráci uvedených složek státní moci zákonnou úpravu.

Závěr

Hlavním cílem tohoto článku bylo odpovědět na aktuální otázky spojené s trestní odpovědností za spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku, který je, jak potvrzují statistiky, nejvýznamnějším daňovým trestným činem, a proto si bezesporu takovou pozornost zaslouží. Tento článek nemohl postihnout celou problematiku týkající se trestného činu zkrácení daně, proto je zaměřen zejména na metody páčání tohoto trestného činu a s nimi související metody odhalování.

Z výčtu jednotlivých způsobů páčání trestného činu zkrácení daně jednoznačně vyčnívají podvody na principu *missing trader*, které bývají v praxi častěji označovány jako karuselové podvody. Jedná se bezesporu o nejsložitější ze způsobů páčání trestného činu zkrácení daně, která právě svou složitostí poskytuje pachatelům největší šanci, že jejich podvod nebude detekován ze strany správce daně a následně nebudou čelit trestně právním následkům. Dalším důvodem, proč je tato metoda tak vyhledávanou mezi pachateli daňové trestné činnosti, je to, že poskytuje šanci se relativně snadno dostat k nadměrným odpočtům DPH.

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