

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

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

Každý stát plní mnoho úloh, které jsou pochopitelně spojeny s určitými výdaji (obrana, policie, zdravotnictví, školství atd.). Aby mohl stát tyto výdaje pokrýt, potřebuje si zajistit rovněž určité příjmy. Tyto příjmy získává nejčastěji výběrem daní, poplatků a cla a za tím účelem ukládá subjektům, které splní státem určené podmínky, povinnost tyto platby uskutečnit. Samotné uložení povinnosti zaplatit daň, poplatek nebo clo by se ale míjelo účinkem, pokud by stát rovněž nestanovil, jak postupovat v případech, kdy povinné subjekty svou povinnost nesplní.

Jedním z nástrojů, kterými si stát zajišťuje splnění výše uvedené povinnosti, jsou pak normy práva trestního. Stát těmito normami postihuje ta nejzávažnější porušení jeho zájmů, trestní právo tak představuje poslední možnost (ultima ratio), kterou stát má. Jaká porušení povinnosti platit daň, poplatek nebo clo považuje český zákonodárce za taková, která je třeba již trestním právem postihnout, se dozvíme v trestním zákoníku (zákon č. [40/2009](#) Sb., dále jen TZ), konkrétněji v jeho druhé části, hlavě VI., dílu druhém.

Základní skutková podstata

Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby není v TZ nový, s trestným činem stejného názvu a velmi podobné skutkové podstaty počítal dnes již neúčinný trestní zákon (zákon č. [140/1961](#) Sb.). Nový TZ nejen zrušil starý trestní zákon, ale rovněž ve svých úvodních ustanoveních vztah obou kodexů upravil (§ 2 a § 3 TZ). Tato ustanovení nám říkají, že trestnost činu se posuzuje podle zákona, který byl účinný v době, kdy byl trestný čin spáchán (tedy v době, kdy pachatel konal). Podle pozdějšího zákona se postupuje pouze v případě, že je to pro pachatele příznivější. Pachateli pak lze uložit pouze takový druh trestu, který umožňuje uložit právě účinný kodex.

Trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby se tedy dnes dopustí ten, kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, pojistné na zdravotní pojištění (a do 1. 1. 2015 dále příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na úrazové pojištění) nebo jinou podobnou povinnou platbu. Stejný trestný čin spáchá ten, kdo vyláká výhodu na některé z těchto plateb. Pachatel bude v souladu s ustanovením § 240 odst. 1 TZ potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta, nebo zákazem činnosti (pokud jeho jednání nenaplní znaky kvalifikované skutkové podstaty, k tomu podrobněji níže).

Ve větším rozsahu

Podíváme-li se na základní skutkovou podstatu v § 240 odst. 1 podrobněji, nepochybně identifikujeme hned několik bodů, které mohou vyvolávat otázky. Tím prvním z nich je použitý termín „ve větším rozsahu“. V řadách laické veřejnosti by nepochybně ustanovení základní skutkové podstaty vyvolalo vlnu nevole a bylo by mu vyčítáno, že je nedostatečně určité, protože pro každého je větší rozsah něco jiného. Použitý termín „větší rozsah“ je však pro potřeby TZ legálně definován, a to konkrétně ve výkladovém ustanovení § 138 odst. 1 TZ, ze kterého plyne, že používá-li TZ tohoto pojmu, myslí tím 50.000 Kč. Základně lze říci, že rozhodující je pro spáchání trestného činu podle § 240 TZ ta částka, která představuje změnšení přírůstku v majetkové sféře státu, oproti očekávanému stavu,

tedy situaci, kdy by subjekt svou povinnost řádně splnil [1]. Problematické se však mohou jevit případy, kdy určitý subjekt krátí daň soustavně v menších částkách. Zde může být jednání pachatele posouzeno jako pokračování v trestném činu podle ustanovení § 116 TZ [2]. Obrana pachatele, který poukazuje na skutečnost, že v žádném zúčtovacím období nezkrátil daň v alespoň základním rozsahu 50.000 Kč (které požaduje základní skutková podstata), tedy nebude příliš úspěšná. Nejvyšší soud navíc ve svém usnesení připomenul, že orgány činné v trestním řízení nejsou vázány pravomocným a vykonatelným rozhodnutím správce daně, jímž se daň v určité výši vyměřuje [3]. Spisový materiál příslušného správce daně hodnotí soud v trestním řízení jako jakýkoli jiný důkaz.

Daň, poplatek, clo

S vymezením pojmů daň, poplatek, clo, pojistné na sociální zabezpečení atd. patrně nebude větší problém, nejasným se však může jevit pojem „podobná povinná platba“. Podíváme-li se na zde použitou legislativní techniku, pak zjistíme, že zákonodárce zvolil demonstrativní výčet, tedy výčet otevřený. Tento výčet však není otevřený zcela. Podobnou povinnou platbou bude taková platba, která bude mít obdobný charakter, jako platby v ustanovení § 240 odst. 1 vysloveně zmíněné (platba bude „podobná“), z gramatického hlediska dále půjde o platbu, která je „povinná“. Dobrovolné platby tedy pod ustanovení této skutkové podstaty spadat nebudou. Na tomto místě lze snad jen připomenout, že daně a poplatky je možné podle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (zákon č. [2/1993](#) Sb.) ukládat jen na základě zákona.

Zkrácení daně a vylákání daňové výhody

Rovněž název tohoto trestného činu je poněkud matoucí, jelikož se v něm vyskytuje pouze slovo „zkrácení“. Podíváme-li se pak detailně na základní skutkovou podstatu, zjistíme, že trestného činu se lze dopustit jak zkrácením zde uvedených povinných plateb, tak vylákáním výhod na těchto platbách. Vkrádá se tedy otázka: „Je mezi oběma případy nějaký rozdíl a pokud ano, tak jaký?“ Odpověď podává předsedkyně senátu Nejvyššího soudu, paní JUDr. Věra Kůrková [4]. Zkrácení daně se tedy dopustí ten, kdo svým jednáním způsobí, že je mu vyměřena daň nižší, případně mu daň není vyměřena vůbec. Nemusí však jít o jednání v podobě aktivního konání, pachatel totiž může tento trestný čin spáchat i opomenutím – typicky v situaci, kdy opomene některé údaje o příjmech zahrnout do účetnictví, jednání nebo opomenutí však musí být úmyslné. Pachatel zde tedy předstírá, že má daňovou povinnost menší [5], případně že vůbec žádnou nemá. Vylákání daňové výhody je pak spatřováno v jednání pachatele, kdy tento naopak předstírá, že stát má vůči němu povinnost poskytnout plnění, např. vrátit přeplatek na dani. Nejčastěji se toto jednání vyskytuje u daně z přidané hodnoty. Pachatelé se tak mohou třeba pokusit vylákat od příslušného správce daně výhodu na dani z přidané hodnoty a to např. tím, že účelově založí společnost, která má vybudovat a provozovat solární elektrárnu, skutečným účelem je však pouze vylákání výhody [6]. Některé jednání však může být za určitých okolností podřaditelné pod krácení daně i pod vylákání daňové výhody [7].

Potřebná forma zavinění

Základní skutková podstata uvedená v § 240 odst. 1 TZ nám sice dává odpověď na některé otázky, nezodpovídá však otázky veškeré. Poměrně důležité je např. určení, zda se v případě tohoto trestného činu jedná o trestný čin nedbalostní, nebo zda musí být spáchán úmyslně. Odpověď nenalezneme přímo v ustanovení § 240 odst. 1 TZ, ale v ustanovení § 13 odst. 2 TZ. Podle tohoto ustanovení je obecně třeba, aby byl trestný čin spáchán úmyslně, pokud zákon nestanoví, že stačí zavinění z nedbalosti. V § 240 TZ nenalezneme žádnou zmínku o tom, že by ke spáchání tohoto trestného činu stačilo nedbalostní zavinění, a tudíž bude třeba, aby byl tento trestný čin spáchán úmyslně. I zde je však třeba respektovat legální definici úmyslu obsaženou v § 15 TZ, přičemž nový trestní kodex zde definuje jak tzv. úmysl přímý, tak i tzv. úmysl nepřímý, přičemž podmínka

úmyslného zavinění je splněna, jednal-li pachatel i v nepřímém úmyslu. Dostatečné zavinění může tak být dáno i v případě, kdy se obviněný hájí tím, že problematiku účetnictví nezná a tomuto problému nerozumí. Nejvyšší soud došel totiž k závěru, že pokud obviněný svou povinnost vést účetnictví nerespektuje po delší dobu a záměrně, je trestně odpovědný, jelikož stačí, že je obviněný srozuměn s tím, že svou zákonnou povinnost neplní [8]. S ještě menší nadějí na úspěch se pak bude neznalosti účetnictví dovolávat zkušený podnikatel [9]. Aby však celé pojednání nevyznělo tak pesimisticky a nezpůsobovalo čtenářům žaludeční vředy, je třeba poukázat na jiné usnesení NS [10]. V tomto případě podnikatel dostal od autoopravný fakturu za opravu vozu, které bylo v leasingu. I přesto, že obviněný měl platit spoluúčast pouze 10% z ceny opravy, byla mu formálně zaslána faktura na celou částku, z níž však 90% hradila pojišťovna. Patrně kvůli přehlédnutí byla pak hodnota opravy zaúčtována v účetnictví celá. Nejvyšší soud zde judikoval, že samotný fakt, že se tento výdaj takto objevil v účetnictví, ještě neznámá, že došlo ke spáchání trestného činu. Aby byl obviněný vinen ze spáchání trestného činu, musel by mu být ještě prokázán úmysl takto daň zkrátit.

Kvalifikovaná skutková podstata

Doposud zde byla řeč pouze o základní skutkové podstatě, ustanovení § 240 TZ však obsahuje i některé skutkové podstaty kvalifikované. Kvalifikovaná skutková podstata obsahuje buď některé další znaky, které základní skutková podstata neobsahuje (znaky základní skutkové podstaty však musejí být splněny i u skutkové podstaty kvalifikované), nebo dochází k modifikaci některého znaku základní skutkové podstaty. Kvalifikovaná skutková podstata tak cílí na závažnější jednání pachatele, přičemž tato větší míra závažnosti nemusí ve zde probíraném případě spočívat nutně ve větším dopadu trestného činu do majetkové sféry státu. Odnětím svobody na dvě léta až osm let tak bude pachatel potrestán nejen, pokud svým jednáním zkrátí výše uvedené platby nebo vyláká výhody na nich ve značném rozsahu (tj. 500.000 Kč - §138 odst. 1 TZ), ale rovněž pokud se dopustí jednání, které naplňuje znaky základní skutkové podstaty s nejméně dvěma osobami, případně pokud pro usnadnění takového jednání poruší úřední uzávěru (§240 odst. 2 TZ). Pokud by pachatel zkrátit povinné platby uvedené v § 240 odst. 1 TZ (nebo na nich vylákal výhodu) ve velkém rozsahu (tj. 5.000.000Kč - §138 odst. 1 TZ), může být potrestán odnětím svobody na pět až deset let.

JUDr. Jiří Lojda, LL.M. EUR., Ph.D.

-
- [1] Usnesení NS 5 Tdo 23/2012-36
 - [2] K tomu blíže v Usnesení NS 5 Tdo 53/2011
 - [3] Usnesení 5 Tdo 23/2012
 - [4] V Usnesení NS 8 Tdo 29/2012
 - [5] Podrobněji např. Usnesení NS 5 Tdo 53/2011-23
 - [6] Usnesení NS 5 Tdo 1055/2012-39
 - [7] Blíže v Usnesení NS 5 Tdo 1112/2012-147
 - [8] Usnesení NS 5 Tdo 1243/2011 - 22
 - [9] Usnesení NS 5 Tdo 417/2012-19
 - [10] Tím je Usnesení NS 5 Tdo 186/2011 - 27

Další články:

- [Podmíněné upuštění od trestního stíhání: racionální odklon u právnických osob](#)
- [Zkreslené vzpomínky v trestním řízení vedeném pro pohlavní zneužívání](#)
- [Přenositelnost důkazů z daňového do trestního řízení](#)
- [Praktický návod na úspěch žádosti o podmíněné propuštění od roku 2026](#)
- [Přijetí prohlášení viny a povinnost soudu vypořádat námitky poškozeného](#)
- [Podmínky pro uložení trestu vyhoštění cizince](#)
- [Zamyšlení nad systémem alternativních trestů: poznámky na pozadí mezinárodní vědecké konference „Rethinking Sentencing: Are We Getting Justice Right?“](#)
- [Správné určení počátku běhu lhůty pro podání stížnosti proti usnesení soudu, kterým se nařizuje výkon trestu odnětí svobody](#)
- [Rozšiřování státní moci při implementaci acquis EU: český fenomén gold-platingu na příkladu konfiskační směrnice](#)
- [Změna způsobu určování výše peněžité pomoci obětem: Řešení všech dosavadních problémů?](#)
- [Uplatnění adhezního nároku v trestním řízení a správním řízení](#)