

Stanovisko trestního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 22. 2. 2023, sp. zn. Tpjn 300/2022, ECLI:CZ:NS:2023:TPJN.300.2022.1

Číslo: 1/2023

Právní věta:

Vylákání kompenzačního bonusu, vypláceného na základě jednotlivých zákonů o kompenzačních bonusech přijatých v letech 2020 a 2021 v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2 způsobujícího nemoc COVID-19, je za splnění dalších podmínek trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku.

Soud: Nejvyšší soud

Datum rozhodnutí: 22.02.2023

Spisová značka: Tpjn 300/2022

Číslo rozhodnutí: 1

Číslo sešitu: 1

Typ rozhodnutí: Stanovisko

Hesla: Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Předpisy: § 240 odst. 1 tr. zákoníku

Druh: Stanoviska

Dotčená rozhodnutí:

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 25. 5. 2016, sp. zn. [8 Tz 16/2016](#), uveřejněný pod číslem 41/2016 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, část trestní

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 20. 7. 2022, sp. zn. [8 Tdo 630/2022](#), uveřejněné pod číslem 40/2022 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, část trestní

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 24. 9. 2014, sp. zn. [5 Tdo 326/2014](#), uveřejněné pod číslem 37/2015 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, část trestní

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 15. 12. 2020, sp. zn. [7 Tdo 1229/2020](#), uveřejněné pod číslem 36/2021 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, část trestní

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 16. 5. 2018, sp. zn. [8 Tdo 395/2018](#), uveřejněné pod číslem 44/2021 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, část trestní

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 2. 10. 2013, sp. zn. [5 Tdo 826/2013](#), uveřejněné pod číslem 54/2014 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, část trestní

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 31. 10. 2012, sp. zn. [5 Tdo 666/2012](#), uveřejněné pod číslem 38/2013 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, část trestní

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 3. 2012, sp. zn. [8 Tdo 272/2012](#), uveřejněné pod číslem 29/2013 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, část trestní

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 3. 2012, sp. zn. [15 Tdo 1671/2011](#), uveřejněné pod číslem 55/2012 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, část trestní

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 7. 2009, sp. zn. [5 Tdo 637/2009](#), uveřejněné pod číslem 4/2011 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, část trestní

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 16. 4. 2003, sp. zn. [5 Tdo 362/2003](#), uveřejněné pod číslem 57/2003 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, část trestní

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 12. 2. 2003, sp. zn. [11 Tdo 265/2002](#)

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 17. 2. 2021, sp. zn. [8 Tdo 1368/2020](#)

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 17. 7. 2019, sp. zn. [5 Tdo 1435/2018](#)

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 17. 7. 2019, sp. zn. [5 Tdo 1101/2018](#)

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 5. 2018, sp. zn. [7 Tdo 479/2018](#)

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 25. 6. 2013, sp. zn. [4 Tdo 551/2013](#)

Sbírkový text rozhodnutí:

Stanovisko trestního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 22. 2. 2023, sp. zn. Tpjn 300/2022, k právnímu posouzení vylákání kompenzačního bonusu, vypláceného na základě jednotlivých zákonů o kompenzačních bonusech přijatých v letech 2020 a 2021 v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2 způsobujícího nemoc COVID-19.

I.

Vymezení problému

1. Předseda trestního kolegia Nejvyššího soudu navrhl dne 25. 8. 2022 podle § 21 odst. 1 zákona č. 6/2002 Sb., o soudech a soudcích, ve znění pozdějších předpisů, v návaznosti na podnět nejvyššího státního zástupce ze dne 15. 8. 2022, podaný podle § 12 odst. 4 zákona č. 283/1992 Sb., o státním zastupitelství, ve znění pozdějších předpisů, trestnímu kolegiu Nejvyššího soudu zaujmout stanovisko k otázce právního posouzení (ve smyslu trestněprávní kvalifikace) skutku spočívajícího ve vylákání kompenzačního bonusu, vypláceného na základě jednotlivých zákonů o kompenzačních bonusech přijatých v letech 2020 a 2021 v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2 způsobujícího nemoc COVID-19 (dále jen „koronavirus“). Konkrétně šlo o zákon č. 159/2020 Sb., o kompenzačním bonusu v souvislosti s krizovými opatřeními v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 159/2020 Sb.“), zákon č. 461/2020 Sb., o kompenzačním bonusu v souvislosti se zákazem nebo omezením podnikatelské činnosti v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 461/2020 Sb.“), zákon č. 95/2021 Sb., o kompenzačním bonusu pro rok 2021 (dále jen „zákon č. 95/2021 Sb.“), a zákon č. 519/2021 Sb., o kompenzačním bonusu pro rok 2022 (dále jen „zákon č. 519/2021 Sb.“).

2. Nejvyšší státní zástupce ve svém podnětu uvedl, že po zjištění nejednotnosti soudní praxe v

přístupu k popsanému problému byla na základě žádosti o součinnost oslovena všechna státní zastupitelství, přičemž z jejich odpovědí a z jimi předložených soudních rozhodnutí vyplynulo, že v zásadě totožná jednání žadatelů, kteří podvodně vylákali či se pokusili vylákat vyplacení kompenzačních bonusů, některé soudy kvalifikují jako trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku a jiné jako trestný čin podvodu podle § 209 tr. zákoníku. Byl rovněž zjištěn případ, kdy dané jednání bylo posouzeno jako dotační podvod podle § 212 tr. zákoníku. Určitý význam přitom mohla mít i okolnost, zda se pachatel vydával při podání žádosti za jiný daňový subjekt, než odpovídalo realitě, nebo zda při své řádné identifikaci jako skutečný daňový subjekt pouze předstíral, že mu vznikl nárok na vyplacení kompenzačních bonusů, ačkoli věděl, že tomu tak není. Ke svému podnětu nejvyšší státní zástupce přiložil 32 rozhodnutí získaných od státních zastupitelství nižších stupňů, k nimž uvedl, že většina z nich neobsahuje odůvodnění nebo z jejich odůvodnění nevyplývá, zda byla zvažována i jiná než užitá právní kvalifikace; výjimku představují zejména některá rozhodnutí krajských soudů, které rozhodovaly ve druhém stupni.

3. V návaznosti na takto získané podklady nejvyšší státní zástupce konstatoval, že jedna názorová skupina považuje kompenzační bonus za daň, a to s ohledem na skutečnost, že všechny zákony, jimiž byl nárok na kompenzační bonus stanoven, jej výslovně prohlásily za vratku daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti s tím, že se kompenzační bonus spravuje jako daň. Tato skutečnost následně odůvodnila kvalifikaci jednání osob, které úmyslně neoprávněně vylákaly kompenzační bonus nebo se o to pokusily, jako trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku. Přitom bylo nerozhodné, zda se tyto osoby vydávaly při podání žádosti za jiné daňové subjekty, nebo zda jako skutečné daňové subjekty pouze neoprávněně předstíraly, že jim vznikl nárok na vyplacení kompenzačních bonusů, a to s poukazem na fakt, že u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku se nevyžaduje speciální subjekt, a tedy jej může spáchat kdokoli, jak ostatně vyplývá i z dosavadní judikatury a odborné literatury. Z důvodu poměru speciality trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku ve vztahu k trestnému činu podvodu podle § 209 tr. zákoníku pak nelze dané jednání v případě nenaplnění všech znaků trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, jmenovitě znaku spočívajícího ve větším rozsahu zkrácení, kvalifikovat ani jako trestný čin podvodu. Nutným důsledkem tohoto právního názoru je, že jednání osob, které se jednotlivými dílčími útoky nepokusily vylákat kompenzační bonusy přinejmenším ve větším rozsahu, s ohledem na ustanovení § 138 odst. 1 písm. c) tr. zákoníku, kde jde o výši nejméně 100 000 Kč, nenaplnilo skutkovou podstatu žádného trestného činu, a tyto osoby tak nelze postihnout prostředky trestního práva. V uvedené souvislosti nejvyšší státní zástupce poukázal na dvě z předložených rozhodnutí, kde v jednom případě po dovození nutnosti právní kvalifikace podle § 240 tr. zákoníku a současně z důvodu nedosažení potřebného rozsahu následku soud podle § 226 písm. b) tr. ř. zprostil obviněného obžaloby a v dalším případě za obdobných okolností postoupil věc podle § 222 odst. 2 tr. ř. příslušnému finančnímu úřadu, neboť toto jednání není trestným činem, avšak zažalovaný skutek by mohl být posouzen jako přestupek, konkrétně by mohlo jít o přestupek proti pořádku ve státní správě vyskytující se na více úsecích státní správy podle § 2 odst. 2 písm. b) zákona č. 251/2016 Sb., o některých přestupcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o některých přestupcích“).

4. Odlišný právní názor spočíval podle nejvyššího státního zástupce v tom, že je správné kvalifikovat výše popsané jednání jako trestný čin podvodu ve smyslu § 209 tr. zákoníku. Kompenzační bonus totiž nelze pro účely trestního práva považovat za daň, neboť svou povahou není daní, ale zákonodárce jej pouze z administrativních a organizačních důvodů pro účely jeho vyplacení podřadil pod správu daní, což ostatně vyplývá i z důvodových zpráv k jednotlivým zákonům. Na základě této argumentace je pak z hlediska právní kvalifikace nerozhodné, zda se žadatel vydává za jiný daňový subjekt, nebo zda pouze v rámci žádosti jako skutečný daňový subjekt uvádí nepravdivé údaje.

5. V jedné pravomocně skončené trestní věci pak byla tato právní úvaha ještě rozvedena a jednání

pachatele bylo kvalifikováno jako trestný čin dotačního podvodu podle § 212 tr. zákoníku s ohledem na závěr, že kompenzační bonus je svou povahou vlastně příspěvkem ve smyslu tohoto ustanovení trestního zákoníku.

6. Do jisté míry poslední názorovou skupinu představovali ti, kteří sice nezpochybňovali, že kompenzační bonus je daní, ale za zásadní považovali skutečnost, zda se osoby žádající o kompenzační bonus při žádosti vydávaly za jiný daňový subjekt, či nikoli. Nebylo sice výslovně zpochybněno, že u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku není stanoven speciální subjekt, a tedy postačuje subjekt obecný, zastánci zmíněného názoru se však neztotožnili se závěrem, že v důsledku uvedené skutečnosti je třeba jednání osob vydávajících se za jiný daňový subjekt kvalifikovat právě podle citovaného ustanovení (tj. podle § 240 tr. zákoníku). Měli za to, že v daném případě nejsou tito pachatelé oprávněnými účastníky konkrétního daňového vztahu se státem, a proto je třeba v jejich jednání spatřovat obecný podvod ve smyslu § 209 tr. zákoníku.

7. Nejvyšší státní zástupce dodal, že Nejvyšší státní zastupitelství je toho názoru, že kompenzační bonus je třeba pro účely trestního řízení považovat za daň a že trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku se dopouští i osoby, které se pouze neoprávněně vydávají za konkrétní daňový subjekt bez jeho vědomí. Při nenaplnění znaku základní skutkové podstaty spočívajícího ve větším rozsahu pak nelze dané jednání postihnout prostředky trestního práva, ale ani jako přestupek.

8. Jak již bylo zmíněno, nejvyšší státní zástupce přiložil ke svému podnětu 32 rozhodnutí (konkrétní označení soudů, jež je vydaly, resp. konkrétní spisové značky věcí, v nichž se tak stalo, nejsou pro posouzení vytyčené otázky podstatné), která se při v zásadě shodném skutkovém ději spočívajícím ve vylákání kompenzačního bonusu většinově přikláněla k právní kvalifikaci takového skutku jako trestného činu podvodu podle § 209 tr. zákoníku (22 rozhodnutí), menšinově potom jako trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku (9 rozhodnutí), v jednom případě jako trestného činu dotačního podvodu podle § 212 tr. zákoníku. Tato rozhodnutí, opět většinově, neobsahovala odůvodnění vysloveného právního názoru, neboť šlo zejména o trestní příkazy, o rozsudky, jimiž byla schválena dohoda o vině a trestu, resp. o rozsudky, které s ohledem na naplnění procesních podmínek podle § 129 odst. 2 tr. ř. nemusely obsahovat odůvodnění, a byla-li odůvodnění vyhotovena, byla spíše stručná.

II.

Vyjádření připomínekových míst

9. Návrh stanoviska s výše uvedenou právní větou, s níž byl nakonec i schválen, byl zaslán k připomínkám všem krajským soudům, Městskému soudu v Praze, oběma vrchním soudům, Nejvyššímu správnímu soudu, Ministerstvu spravedlnosti, Ministerstvu financí, Ministerstvu vnitra, Nejvyššímu státnímu zastupitelství, katedrám trestního práva a katedrám finančního práva všech čtyř právnických fakult univerzit v České republice, České advokátní komoře, veřejnému ochránci práv, Ústavu státu a práva Akademie věd České republiky a Institutu pro kriminologii a sociální prevenci. Z nich se k návrhu vyjádřila následujícím způsobem tato připomínková místa.

10. Vrchní soud v Olomouci vyslovil v zásadě souhlas se zasláným návrhem stanoviska, s tím, že se v některých případech jako přílehlavá jeví spíše právní kvalifikace vylákání kompenzačního bonusu jako trestného činu podvodu podle § 209 tr. zákoníku, a to zvláště tam, kde jsou k vylákání zneužity doklady jiného daňového subjektu. Současně bylo ze strany tohoto soudu navrženo blíže rozvést postup pro situace, v nichž je v úvahu přicházející kvalifikace jako trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku vyloučena skutečností, že daňová výhoda nedosahuje „většího rozsahu“.

11. Krajský soud v Hradci Králové a Krajský soud v Plzni akceptovaly navržené znění stanoviska.

12. Nejvyšší státní zastupitelství vyjádřilo souhlas s návrhem stanoviska a doporučilo upřesnění jeho právní věty tak, aby bylo zřejmé, že na právní závěr zde obsažený nemá vliv to, zda pachatel byl přímo daňovým subjektem a jen podvodně prohlašoval, že mu vznikl nárok na vyplacení kompenzačních bonusů, ačkoli věděl, že tomu tak není, anebo zda se při podání žádosti vydával za jiný daňový subjekt. Rovněž byla zmíněna drobná formulační připomínka.

13. Katedra trestního práva Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze podpořila přijetí stanoviska v navrženém znění.

14. Katedra finančního práva a finanční vědy Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze konstatovala, že kompenzační bonus by neměl být považován za daň (ani v širokém slova smyslu). Je nutné jej vnímat jako *ad hoc* formu pomoci ze strany státu ve prospěch dotčených subjektů. Při rozhodování o vnější formě kompenzačního bonusu hrály klíčovou roli aspekty účelnosti, efektivnosti, proveditelnosti a kontroly. Právě tyto aspekty byly nakonec rozhodující pro procesní podřazení kompenzačního bonusu pod činnost orgánů finanční správy (tedy pod daňovou agendu a daňový řád). Toto podřazení však mělo toliko praktické příčiny a bylo zvoleno i přesto, že odborníci na daňové právo konstantně namítali nesoulad znaků kompenzačního bonusu s daní (v širokém slova smyslu). Z pohledu teorie daňového práva se tedy katedra finančního práva a finanční vědy Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze přiklonila k posuzování kompenzačního bonusu nikoli jako daně podle § 240 tr. zákoníku, resp. rovněž nikoli jako jiné podobné povinné platby ve smyslu téhož ustanovení.

15. Právnická fakulta Masarykovy univerzity v Brně uvedla, že souhlasí s věcným řešením dané problematiky podle návrhu stanoviska. V něm je dostatečně zdůvodněna praktická potřeba jeho přijetí ke sjednocení aplikační praxe a způsob, který byl zvolen, tedy podřazení vylákaných kompenzačních bonusů pod pojem „daň“ ve smyslu § 240 odst. 1 tr. zákoníku, je správný z teoretického hlediska a vhodný z praktického hlediska. Následně tato právnická fakulta navrhla doplnit stanovisko ke zdůraznění odlišností v případě vylákání kompenzačního bonusu a jiných forem ekonomické pomoci v souvislosti s výskytem koronaviru, a to stran programů COVID-nájemné, COVID-nepokryté náklady, COVID-kultura apod., a závěry dovozené v tomto smyslu vyjádřit širším způsobem v další právní větě, jež by byla zařazena jako bod II., nebo omezeněji rozšířením již navržené stávající právní věty se souladným odůvodněním. Dále zmíněná právnická fakulta uvedla, že návrh stanoviska odůvodňuje charakter kompenzačního bonusu jako daně mimo jiné tím, že je jako daň označen v příslušných zákonech, a to s odvoláním na potřebu jednotnosti právního řádu. Tento argument, jakkoliv je v dané věci přílehlavý, by mohl do budoucna vyvolat potíže v případě, že zákonodárce přijme nějakou obdobnou formu ekonomické pomoci, ale v příslušném zákoně ji označí jinak, či dokonce výslovně uvede, že nejde o daň. Za vhodnější by proto považovala odůvodnit uvedený závěr výhradně povahou, konstrukcí a charakterem kompenzačních bonusů, tedy funkčním kritériem, přičemž rozhodujícím argumentem, proč je třeba uzavřít, že kompenzační bonus je pro potřeby ustanovení § 240 tr. zákoníku daní, je to, že jde o snížení daňových příjmů státního rozpočtu stejně jako u vratek daní. Přesvědčivost závěru, že kompenzační bonus lze považovat za daň ve smyslu § 240 tr. zákoníku, podporuje zdůraznění významu právě této skutečnosti. Je-li totiž kompenzační bonus snížením příjmové, nikoliv výdajové stránky státního rozpočtu (resp. je-li snížením daňových příjmů), je dán jeho charakter vratky nejen formálně (v tom smyslu, že jej takto označují příslušné zákony), ale i materiálně (tj. splňuje stejné pojmové znaky, jako jiné vratky). Současně bylo zmíněno, že „daň“ je tzv. normativním znakem skutkové podstaty, který sice zohledňuje obsah tohoto pojmu v jiných právních předpisech, ovšem připouští i autonomní trestněprávní výklad tam, kde je to nutné s ohledem na účel trestněprávní ochrany. Jakkoliv to v nynější věci není potřebné, bylo by vhodné výslovné doplnění textu návrhu stanoviska o konstatování, že pojem „daň“ v § 240 tr. zákoníku je normativním znakem skutkové podstaty, a tedy jeho výklad se může odchylovat od výkladu v jiných právních předpisech, nicméně že povaha a

podstata kompenzačních bonusů odpovídá dani, takže v jejich případě není důvod vykládat je jinak, než jak je označují příslušné právní předpisy. Závěrem Právnická fakulta Masarykovy univerzity v Brně navrhla drobnou formulační úpravu textu.

16. Ministerstvo financí uvedlo, že z jeho pozice lze souhlasit s celkovým závěrem vyjádřeným v návrhu stanoviska, a proto k němu nevznáší žádné připomínky s výjimkou dílčí nesrovnalosti týkající se vyloučení možnosti uložení penále, neboť jedinou sankcí za neoprávněně vyplacený, resp. správcem daně doměřený, kompenzační bonus je úrok z prodlení podle § 252 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a to za dobu, kdy daná osoba disponovala neoprávněně vylákanými finančními prostředky.

17. Nejvyšší státní zástupce v průběhu projednávání návrhu stanoviska požádal, aby se pro případ, že by bylo dovozeno možné posouzení vylákání kompenzačního bonusu jako trestného činu podvodu podle § 209 tr. zákoníku, Nejvyšší soud vyjádřil i k související otázce povinnosti mlčenlivosti ve smyslu § 52 a násl. daňového řádu, a to s ohledem na její omezené prolomení ve vztahu ke zmíněné právní kvalifikaci. Současně požádal, aby se Nejvyšší soud, shledal-li by, že za určitých okolností (při nenaplnění znaků skutkové podstaty trestného činu) přichází v úvahu postoupení věci jinému orgánu z důvodu, že skutek může být posouzen jako přestupek, a to konkrétně podle § 2 odst. 2 písm. b) zákona o některých přestupcích, vyjádřil, zda je příslušným orgánem k jeho projednání finanční úřad nebo obecní úřad a jak se v takové situaci opět vypořádat s povinností mlčenlivosti.

III.

Základní východiska

18. Trestní kolegium Nejvyššího soudu posoudilo předložený návrh stanoviska a obsah připomínek k němu došlých a při zaujetí stanoviska vycházelo z následujících skutečností.

19. Trestného činu podvodu podle § 209 odst. 1 tr. zákoníku se dopustí, kdo sebe nebo jiného obohatí tím, že uvede někoho v omyl, využije něčího omylu nebo zamlčí podstatné skutečnosti, a způsobí tak na cizím majetku škodu nikoli nepatrnou.

20. Trestného činu dotačního podvodu podle § 212 odst. 1 tr. zákoníku se dopustí, kdo v žádosti o poskytnutí dotace, subvence nebo návratné finanční výpomoci nebo příspěvku uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje nebo podstatné údaje zamlčí.

21. Trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku se dopustí, kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb.

22. Dále je namístě připomenout, že jednočinný souběh trestného činu dotačního podvodu podle § 212 tr. zákoníku s trestným činem podvodu podle § 209 tr. zákoníku je vyloučen, neboť trestný čin dotačního podvodu podle § 212 tr. zákoníku je ve vztahu speciality k trestnému činu podvodu jako trestnému činu obecnému. Ze stejného důvodu je vyloučen jednočinný souběh trestného činu podvodu podle § 209 tr. zákoníku, tedy jako obecného, s trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku jako speciálním.

23. Pokud jde o dotaci, rozumí se jí peněžní prostředky státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu poskytnuté právníckým nebo fyzickým osobám na stanovený účel. Dotaci ze státního rozpočtu může poskytnout ústřední orgán státní správy, Akademie věd České republiky, Grantová agentura České republiky, Technologická agentura České republiky nebo organizační

složka státu, kterou určí zvláštní zákon [viz § 3 písm. a) a § 14 odst. 2 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů]. Dotace lze rozlišit na účelové a neúčelové. Subvencí se obecně rozumí finanční podpora poskytovaná z veřejných prostředků, i ji lze poskytnout v účelové nebo neúčelové podobě. Pojmy „dotace“ a „subvence“ v našem právním řádu do značné míry splývají, a proto jejich rozlišení je třeba provádět na základě konkrétní právní úpravy, která se jich týká. Návratnou finanční výpomocí jsou prostředky státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu poskytnuté bezúročně (nestanoví-li zákon jinak) právnickým nebo fyzickým osobám na stanovený účel, které je povinen jejich příjemce vrátit do státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu (viz ŠÁMAL, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2122).

24. Podle § 2 odst. 1 daňového řádu jsou předmětem správy daní daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu (dále jen „vratka“). Podle § 2 odst. 3 daňového řádu se pro účely tohoto zákona rozumí daní podle písm. a) peněžité plnění, označené zákonem jako daň, clo nebo poplatek, popřípadě podle písm. b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu. Podle § 2 odst. 4 daňového řádu daň ve smyslu § 2 odst. 3 daňového řádu zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.

25. K výkladu ustanovení § 240 odst. 1 tr. zákoníku je namísto zmínit následující. Jednání pachatele, v důsledku něhož je plátcí (poplatníkoví) vyměřena nižší daň, než jaká odpovídá jeho skutečně existující daňové povinnosti, popřípadě mu není daň vyměřena vůbec, ačkoliv daňová povinnost vznikla, lze za splnění dalších podmínek posoudit jako zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Úmyslné jednání pachatele, jímž státu (správci daně) nepravdivě předstírá existenci skutečností zakládajících povinnost státu poskytnout plátcí (poplatníkoví) daně peněžité plnění jako údajný přeplatek na dani, představuje vylákání daňové výhody (viz přiměřeně rozhodnutí publikované pod č. [22/2005-I](#). Sb. rozh. tr.). Vylákání výhody na některé povinné platbě lze tedy obecně definovat jako předstírání okolnosti, na základě níž vzniká povinnost státu (resp. jiného správce povinné platby) poskytnout plnění subjektu, který podle zákona ve skutečnosti nemá nárok na takové plnění nebo jenž vůbec není plátcem či poplatníkem takové povinné platby (např. daně z přidané hodnoty), ve vztahu k níž je výhoda (poskytované plnění) poskytována (např. nadměrný odpočet). Za vylákání daňové výhody přitom nelze považovat pouhé neoprávněné snížení skutečně existující daňové povinnosti, které je zkrácením daně, ale fingované předstírání skutečnosti, z níž má vyplývat povinnost státu poskytnout neoprávněně plnění tomu, kdo zpravidla ani není plátcem příslušné povinné platby, od níž se výhoda odvíjí. Pokud jde o daňové výhody, pachatelé podvodně uplatňují (tedy vylákávají) v praxi zejména nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty na výstupu a nárok na vrácení spotřební daně, nicméně podobně tomu může být také u fingovaného vylákání jakéhokoli jiného přeplatku na dani, poplatku nebo jiné povinné platbě (viz ŠÁMAL, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2425 až 2430).

26. Pachatelem i spolupachatelem trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku může být nejen subjekt daně (poplatku nebo jiné povinné platby), tj. plátce či poplatník příslušné platby, ale kdokoli, tedy osoba fyzická nebo právnická, která jen předstírá, že je subjektem příslušné povinné platby (např. plátcem spotřební daně), ačkoli vzhledem k jen fiktivní podnikatelské činnosti ve skutečnosti vůbec není daňovým subjektem (plátcem nebo poplatníkem), a tím finguje i povinnost státu k vrácení platby (např. spotřební daně), tedy daňové výhody (viz ŠÁMAL, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2431, a rovněž usnesení Nejvyššího soudu ze dne 12. 8. 2020, sp. zn. [8 Tdo 648/2020](#)).

27. Pokud jde o první z výše zmíněných zákonů, které se týkaly kompenzačního bonusu, tedy zákon č. 159/2020 Sb., jeho ustanovení § 1 upravuje daňový bonus na kompenzaci některých

hospodářských následků souvisejících s ohrožením zdraví v souvislosti s prokázáním výskytu koronaviru nebo s krizovými opatřeními přijatými z důvodu tohoto ohrožení. Ustanovení § 2, § 2a a § 2aa tohoto zákona upravují subjekt kompenzačního bonusu, § 3 předmět kompenzačního bonusu, § 4 a § 5 jeho výši a bonusové období. Ustanovení § 6 zákona č. 159/2020 Sb. potom určuje, že kompenzační bonus se spravuje jako daň podle daňového řádu (odst. 1) a že je vratkou daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (odst. 2); správcem kompenzačního bonusu je finanční úřad (odst. 3). Podle § 8 odst. 1 zákona č. 159/2020 Sb. se kompenzační bonus stanoví za bonusové období. Zjistí-li správce bonusu na základě postupu k odstranění pochybností nebo na základě daňové kontroly, že nebyly splněny podmínky pro vznik nároku na kompenzační bonus a kompenzační bonus nebyl vyměřen ve správné výši, doměří daň ve výši rozdílu vyměřeného kompenzačního bonusu a částky nově zjištěné (§ 8 odst. 3 zákona č. 159/2020 Sb.). Podle § 9 odst. 1 a 2 zákona č. 159/2020 Sb. vyměřený kompenzační bonus jeho správce předepíše do evidence daní. Kompenzační bonus se eviduje na samostatném osobním daňovém účtu daňového subjektu. Přeplatek vzniklý předepsáním vyměřeného kompenzačního bonusu je vratitelným přeplatkem a správce bonusu jej vrátí daňovému subjektu bez zbytečného odkladu ode dne vyměření kompenzačního bonusu.

28. Pro stručnost lze dále uvést, že zákon č. 461/2020 Sb., zákon č. 95/2021 Sb. a zákon č. 519/2021 Sb. vykazují shodnou konstrukci a obsahují v podstatě stejná ustanovení, jaká byla výše zmíněna u zákona č. 159/2020 Sb., přičemž jejich zásadní rozdíl spočívá v bonusovém období, tedy ve vymezení časového úseku, za který se poskytoval kompenzační bonus, upravený daným předpisem.

29. Z důvodových zpráv k těmto zákonům lze uvést, že cílem navrhovaných opatření bylo prostřednictvím tzv. kompenzačního bonusu zmírnit dopady událostí souvisejících se vznikem a rozšířením onemocnění způsobeného koronavirem na (zejména) osoby samostatně výdělečně činné, jejichž činnost byla v důsledku těchto událostí úplně či částečně utlumena, a tedy došlo k podstatnému nebo výraznému negativnímu zásahu do jejich podnikání. Kompenzační bonus se spravuje jako daňový odpočet podle daňového řádu, tedy v procesním režimu správy daní. Vstupním požadavkem byla především rychlost a snadná realizovatelnost, a to za využití jednak prvku čestného prohlášení a dále konceptu tzv. samovyměření. Tento koncept na jedné straně velmi zjednodušuje a zrychluje samotné vyměření, na druhé straně však garantuje, že pokud bude při následném kontrolním postupu zjištěno, že kompenzační bonus byl vyměřen v nesprávné výši, bude následkem nejen doměření daně, ale také vznik sankce podle daňového řádu. Důvodové zprávy k citovaným zákonům rovněž konstatovaly, že po předepsání kompenzačního bonusu vznikne na osobním daňovém účtu přeplatek, který není podroben tzv. testu vratitelnosti, tj. nebude použit na úhradu případných nedoplatků daňového subjektu ani u správce kompenzačního bonusu, ani u jiného správce daně. Naopak na základě speciální normy, která jej *ex lege* prohlašuje za vratitelný, je bez žádosti vrácen daňovému subjektu bez zbytečného odkladu ode dne vyměření kompenzačního bonusu.

IV.

Závěry trestního kolegia Nejvyššího soudu vyvozené z výše uvedených poznatků

30. Trestní kolegium Nejvyššího soudu především konstatuje, že z rozhodnutí soudů, předložených v příloze podnětu nejvyššího státního zástupce k zaujetí tohoto stanoviska, je zřejmé, že soudní praxe týkající se posuzování vylákání kompenzačního bonusu není jednotná, a to ve smyslu zjištění popsaného nejvyšším státním zástupcem v jeho podnětu, který byl již výše reprodukován a lze na něj na tomto místě pro stručnost odkázat. Bylo tedy namístě, aby v zájmu jednotného rozhodování soudů bylo zaujato stanovisko k rozhodovací činnosti soudů v takových, tj. skutkově obdobných věcech. K závěru, jaká právní kvalifikace je odpovídající zákonné úpravě, bylo konkrétně třeba, aby trestní kolegium Nejvyššího soudu vyhodnotilo, zda je vylákání kompenzačního bonusu některým ze speciálních trestných činů (podle § 212 tr. zákoníku nebo § 240 tr. zákoníku), a pokud nikoli, zda je obecným trestným činem podvodu (§ 209 tr. zákoníku), či případně trestným činem jiným nebo

žádným.

31. S ohledem na výše citované právní normy, závěry soudní praxe a související odbornou literaturu trestní kolegium Nejvyššího soudu zaujalo právní názor, že takové jednání (tj. vylákání kompenzačního bonusu) může být za splnění dalších podmínek trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku.

32. Trestní kolegium Nejvyššího soudu zastává v první řadě právní názor, že kompenzační bonus je třeba považovat za daň. Platí to jednak ve formálním smyslu, neboť se podle norem, které tento institut (shodně) upravují (tedy podle výše uvedených zákonů o kompenzačních bonusech), spravuje podle daňového řádu a je označen jako vratka daně (viz zmíněné ustanovení § 6 odst. 1 a 2 zákona č. 159/2020 Sb. a obdobně v dalších zákonech). Rozumí se proto daní ve smyslu § 2 odst. 1 daňového řádu, jenž shodně (a obecně) shledává předmětem správy daní i vratky jako snížení veřejného rozpočtu, přičemž následně v § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu výslovně prohlašuje za daň i peněžité plnění, stran kterého zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu, což výslovně činí právě i zákony o kompenzačních bonusech. Není přitom žádného důvodu vykládat pojem „daň“ pro účely § 240 odst. 1 tr. zákoníku v daném případě odlišně, než je tomu v těchto zákonech, byť jinak není vyloučeno interpretovat pojmy, které tvoří podle trestního zákoníku znaky skutkových podstat trestných činů, v rámci trestního práva autonomně (viz např. i výkladová ustanovení podle § 110 a násl. tr. zákoníku). Zde však, jak již bylo řečeno, nevzniká taková potřeba, resp. ta není nijak odůvodněna.

33. Dále nelze přehlédnout, že systematika zákonů o kompenzačních bonusech odpovídá systematice daňových zákonů (např. pokud jde o subjekt, předmět a výši kompenzačního bonusu, bonusové období), správa kompenzačních bonusů byla svěřena finančním úřadům, přičemž při stanovení a vyplácení kompenzačního bonusu se vyměřený kompenzační bonus předepisuje do evidence daní, v důsledku čehož vznikne přeplatek na daňovém účtu příslušného daňového subjektu jako příjemce kompenzačního bonusu. Jeho vyměření v nesprávné výši má za následek doměření daně. Uvedené tudíž rovněž odůvodňuje potřebu přistupovat ke kompenzačnímu bonusu jako k dani, neboť se s ním takto nakládá.

34. Trestní kolegium Nejvyššího soudu k tomu doplňuje, že kompenzační bonus byl právně upraven v zájmu rychlé a účinné reakce na dopady událostí souvisejících se vznikem a rozšířením onemocnění způsobeného koronavirem, jelikož zejména některé osoby samostatně výdělečně činné z důvodu nuceného utlumení jejich činnosti v podstatě ze dne na den zůstaly bez příjmů. V návaznosti na to vznikl kompenzační bonus jako institut nový a do jisté míry specifický, resp. nikoli zcela standardní, jenž - jako daň - dříve nebyl součástí soustavy daní. S naznačeným účelem kompenzačního bonusu (náhrada výpadku příjmů) pak přímo souvisí, že jeho podstatou je vždy snížení příjmu veřejného rozpočtu, zatímco daně (z jinak existující soustavy daní) jsou pravidelně jeho příjmem a pouze v konkrétních případech (zejména jde-li o nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, osvobození od daně či nárok na její vrácení v případě spotřební daně) dochází k vratce daně. Proto sice může být z teoretického pohledu charakter kompenzačního bonusu (právě s ohledem na jeho specifčnost) jako daně zpochybňován (viz vyjádření katedry finančního práva a finanční vědy Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze a dále viz např. BOHÁČ, R. Kompenzační bonus - příjem, nebo výdej veřejných rozpočtů? AUC Iuridica č. 3/2020, s. 15, dostupné v právním informačním systému ASPI). Nicméně z komplexního hlediska, s ohledem na zákonnou konstrukci kompenzačního bonusu, resp. systematiku a jeho navázání na další stávající instituty (byl označen za vratku daně) i na související procesní postupy (spravuje se jako daň podle daňového řádu) je namístě považovat kompenzační bonus za daň (byť v širším smyslu) pro potřeby ustanovení § 240 odst. 1 tr. zákoníku. Navíc je nutné zmínit i to, že připomínka katedry finančního práva a finanční vědy Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze byla ve své podstatě jen konstatováním, že by kompenzační bonus neměl být považován za daň, ovšem bez podpůrné argumentace, jež by se vyjadřovala k výše citovaným

ustanovením. Pokud jde potom o zmíněný odborný příspěvek dostupný v ASPI, na který se odkazuje výše, byla v něm jako klíčová (pro závěr, že kompenzační bonus není daní) shledána skutečnost, že tento bonus není příjmem veřejného rozpočtu, ale snížením příjmu veřejného rozpočtu. Povaha kompenzačního bonusu jako vratky příjmu státního rozpočtu je údajně specifická, neboť jiné vratky (např. nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty nebo daňový bonus u daně z příjmů fyzických osob) jsou typické tím, že k nim dochází u konkrétních daní, které jsou ve většině případů příjmem veřejných rozpočtů, pouze za splnění určitých podmínek (u daně z přidané hodnoty převýšení daně na výstupu daní na vstupu, u daně z příjmů fyzických osob převýšení daňového zvýhodnění na vyživované dítě daně po uplatnění slev na dani), nikoli obecně. Kompenzační bonus je ovšem, jak bylo ve zmíněném příspěvku konstatováno, vratkou vždy, v tom je zcela jedinečný. Trestní kolegium Nejvyššího soudu respektuje tento teoretický náhled, ale s přihlédnutím k výše uvedenému znění rozhodných právních předpisů (zejména § 2 odst. 1 daňového řádu, podle kterého jsou předmětem správy daní jak ty daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, tak ty daně, které jsou snížením příjmu veřejného rozpočtu, tedy tzv. vratky), dovozuje potřebu podřadit institut kompenzačních bonusů pod pojem daň.

35. Navíc vedle uvedeného, do jisté míry dílčího závěru (podle něhož je kompenzační bonus daní), trestní kolegium Nejvyššího soudu s ohledem na výše citované znění skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku a její výklad poukazuje na funkční kritérium, tedy na způsob stanovení a vyplácení kompenzačního bonusu. Jak již bylo zdůrazněno, vyměřený daňový bonus předepíše jeho správce (finanční úřad) do evidence daní, přičemž důsledkem takového postupu je vznik přeplatku na osobním daňovém účtu daně z příjmů, který je vrácen (bez zbytečného odkladu, resp. bez testu vratitelnosti) jako vratka daně daňovému subjektu. Z uvedeného vyplývá, že je-li kompenzační bonus vyplacen za řádných okolností, tedy za splnění zákonem stanovených podmínek, i stav daňového účtu odpovídá řádnému běhu věcí. Je-li však kompenzační bonus vyplacen na podkladě podvodného jednání pachatele, který cíleně nepravdivě tvrdí existenci podmínek pro jeho stanovení a placení, dochází, v důsledku nesprávně určeného přeplatku, ke snížení daňových příjmů veřejného rozpočtu (jak je tomu právě u daňových vrátek, resp. je to jejich podstatou). K tomuto snížení dochází formou uplatnění daňové výhody, tedy předstíráním nepravdivé okolnosti, zakládající jinak povinnost státu (finančního úřadu) poskytnout pachateli plnění z daňových výnosů. Z uvedeného vyplývá, že zjevným a pravidelným následkem takového jednání, tedy v podobě podvodného požadování kompenzačního bonusu, je neoprávněné uplatnění (vylákání) daňové výhody jako alternativa spáchání zmíněného deliktu podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku.

36. Trestní kolegium Nejvyššího soudu dále doplňuje, že na popsaný závěr stran jednání pachatele formou vylákání výhody na příslušné platbě nemá vliv, jestli pachatel byl určitým daňovým subjektem a jen podvodně tvrdil, že mu vznikl nárok na vyplacení kompenzačních bonusů, ačkoli věděl, že tomu tak není, nebo zda se při podání žádosti vydával za jiný daňový subjekt. Uvedený rozdíl v postavení pachatele nemá žádný dopad na podstatu realizovaného jednání a jeho zamýšleného následku v podobě vylákání výhody na dani, resp. tímto rozdílem není skutečnost, zda je daňová vratka provedena z daňového účtu pachatele nebo z daňového účtu jiného subjektu, za který se pachatel vydává. Tento závěr je v souladu s výše citovaným názorem teorie i soudní praxe, podle kterého pachatelem trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku může být nejen subjekt daně, ale kdokoli, tedy subjekt obecný, takže zde není důvod na něm cokoli měnit ani pro případy posuzované tímto stanoviskem. Proto je názor vyjádřený v právní větě tohoto stanoviska všeobecný, platný pro vymezenou množinu případů (definovanou vylákáním kompenzačního bonusu) a trestní kolegium Nejvyššího soudu neshledalo potřebným výslovně uvádět v právní větě, že je tomu tak i v případě podmnožin, např. s ohledem na to, jaké je postavení pachatele, směřujícího své jednání k vylákání kompenzačního bonusu v daňovém vztahu (resp. má-li v něm vůbec formálně nějaké postavení).

37. V návaznosti na popsanou (jako správnou) právní kvalifikaci jednání daného charakteru trestní kolegium Nejvyššího soudu zdůrazňuje, že předpokladem trestní odpovědnosti za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku je vylákání výhody na povinné platbě (nebo její zkrácení) ve větším rozsahu, tj. za podpůrného využití pravidla podle § 138 odst. 1 písm. c) tr. zákoníku ve výši nejméně 100 000 Kč. V případě zjištění, že pachatel sice vylákal (popřípadě chtěl vylákat) prostřednictvím kompenzačního bonusu výhodu na dani, avšak v nižším rozsahu, se trestní represe neuplatní. V takové situaci je namístě považovat za adekvátní zejména sankční oprávnění podle daňového řádu, neboť pokud je při kontrolním postupu daňových orgánů zjištěno, že kompenzační bonus byl vyměřen v nesprávné výši nebo zcela neoprávněně, je následkem nejen doměření daně, ale také vznik sankce v podobě úroku z prodlení podle daňového řádu. V úvahu pak rovněž může připadat naplnění znaků přestupku podle § 2 odst. 2 písm. b) zákona o některých přestupcích fyzickou osobou, popřípadě podle § 2 odst. 3 písm. b) téhož zákona právnickou osobou nebo podnikající fyzickou osobou, což může odůvodnit rozhodnutí o postoupení věci podle § 171 odst. 1, § 188 odst. 1 písm. b), § 222 odst. 2 nebo § 257 odst. 1 písm. b) tr. ř., a to podle fáze daného trestního řízení. Příslušným správním orgánem k projednání takového (možného) přestupku je podle § 60 odst. 1 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů, obecní úřad obce s rozšířenou působností.

38. Stran souvisejících procesních postupů k tomu trestní kolegium Nejvyššího soudu doplňuje, že podle § 52 odst. 1 daňového řádu jsou úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob. O porušení povinnosti mlčenlivosti nicméně podle § 53 odst. 2 písm. a) daňového řádu nejde, poskytne-li správce daně informace získané při správě daní pro účely trestního řízení, pokud je požaduje státní zástupce a po podání obžaloby soud v souvislosti s objasněním okolností nasvědčujících tomu, že byl spáchán některý z trestných činů daňových a poplatkových, který se týká porušení povinnosti při správě daní. Správce daně má současně i oznamovací povinnost podle zákona, pokud při své činnosti zjistí skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán (mimo jiné) takový trestný čin. Jestliže by státní zástupce nebo soud činný ve věci dovedl, že je třeba postupovat podle § 171 odst. 1, § 188 odst. 1 písm. b), § 222 odst. 2 nebo § 257 odst. 1 písm. b) tr. ř. (viz výše bod 37. odůvodnění tohoto stanoviska), je namístě zmínit, že podle § 53 odst. 1 písm. d) daňového řádu o porušení povinnosti mlčenlivosti rovněž nejde, poskytne-li správce daně informace získané při správě daní.

39. Pro úplnost k dalším právním kvalifikacím zvažovaným v soudní praxi trestní kolegium Nejvyššího soudu ve stručnosti dodává, že kompenzační bonus není dotací zejména z důvodu, že tu může poskytnout ústřední orgán státní správy, Akademie věd České republiky, Grantová agentura České republiky, Technologická agentura České republiky nebo organizační složka státu, kterou určí zvláštní zákon, přičemž finanční úřady k tomu nebyly určeny. Rovněž nelze mít za to, že by kompenzační bonus byl subvencí, a jistě není ani návratnou finanční výpomocí (viz i již výše citovanou literaturu, zejména BOHÁČ, R. Kompenzační bonus - příjem, nebo výdej veřejných rozpočtů? AUC Iuridica č. 3/2020, s. 15, dostupné v právním informačním systému ASPI). Posuzované jednání proto nemůže být trestným činem dotačního podvodu podle § 212 odst. 1 tr. zákoníku; v rámci dalších reakcí na výskyt koronaviru však lze připomenout např. program COVID-Nájemné, realizovaný Ministerstvem průmyslu a obchodu, nebo program Antivirus z gesce Ministerstva práce a sociálních věcí, které mohou vykazovat spíše dotační charakter.

40. V návaznosti na zjištěnou nutnost právní kvalifikace jako speciálního trestného činu podle § 240 tr. zákoníku pak není namístě ani postih daného jednání jako trestného činu podvodu podle § 209 tr. zákoníku. Při úvahách o trestném činu úvěrového podvodu podle § 211 tr. zákoníku je však možné připomenout programy či finanční instrumenty COVID úvěr.

41. Ke zmíněným dalším programům ekonomické pomoci upraveným v souvislosti s výskytem koronaviru je vhodné zdůraznit, že z nich vyplývající případné platby, náhrady apod. byly prováděny

na podkladě různých právních úprav a právních titulů, a tudíž právní kvalifikaci možných protiprávních jednání, která směřovala k vylákání vyplacení takových plnění, je nutné posuzovat individuálně, což - v jednotlivých případech - přesahuje rámec problematiky řešené tímto stanoviskem.

42. Trestní kolegium Nejvyššího soudu tedy uzavírá, že vylákání kompenzačního bonusu, vypláceného na základě jednotlivých (výše uvedených) zákonů o kompenzačních bonusech přijatých v letech 2020 a 2021 v souvislosti s výskytem koronaviru, je za splnění dalších podmínek (míněno dalších obecně platných podmínek nutných pro závěr o spáchání trestného činu) trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku.