9. 9. 2024

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

Bílý kůň a krácení daně

Při vyšetřování majetkové trestné činnosti, zejména pak ve vztahu ke státu při plnění zákonných povinností subjektu daně je ze strany orgánů činných v trestním řízení (dále jen „OČvTŘ“) zpravidla postupováno značně formálně. Pokud není účelné trestně postihnout samotnou právnickou osobu[1], bývá zpravidla primárně postupováno proti jejímu statutárnímu orgánu. Subjekt daně a subjekt trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby[2] však nemusí být vždy totožný.

K trestnému činu zkrácení daně

Ustanovení § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník (dále jen „**trestní zákoník**“) upravuje tři skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, **základní** v odstavci 1 a dvě **kvalifikované** v odstavcích 2 a 3, postavených zejména na okolnostech podmiňujících použití vyšší trestní sazby spočívajících ve **spáchání daného trestného činu ve značném rozsahu a ve velkém rozsahu**. Fakticky se jedná o zvláštní případ podvodu spočívající ve zkreslování, předstírání nebo zamlčování určité skutečnosti v zájmu zastření povinnosti k úhradě daně, poplatku a podobné povinné platby, jejího snížení nebo vylákání určité výhody ve spojitosti s ní.

Ustanovení § 240 trestního zákoníku poskytuje **ochranu fiskálnímu zájmu státu** (nebo jiných příjemců uvedených povinných plateb). Rozsah zkrácení daně představuje rozdíl mezi daní, kterou má poplatník podle příslušného daňového zákona zaplatit, a nižší daní, která byla v důsledku zkrácení vyměřena, přičemž v případě, že v důsledku zkrácení nebyla daň vůbec vyměřena, je rozsah zkrácení dán celou výší daně podle příslušného daňového zákona. Trestný čin lze spáchat jak **konáním** (aktivní zkreslování údajů, resp. vylákávání výhody), tak i **opomenutím** (nepřiznání skutečností zakládajících povinnost k určité dani, poplatku nebo jiné podobné povinné platby).

Prokazování spáchání tohoto trestného činu se zpravidla jeví pro OČvTŘ jako velmi obtížné, a to z důvodu absence důkazní materie, zejména pak účetnictví dané společnosti jako subjektu trestného činu. Absence důkazní materie je zpravidla nahrazována činností samotného správce daně jako typického oznamovatele této trestné činnosti, a to formou **určení daňové povinnosti náhradním způsobem**, tzv. podle pomůcek. Tato skutečnost však nezbavuje OČvTŘ povinnosti náležitě spáchání skutku prokázat. Nesplněná povinnost tvrzení daňového subjektu je nahrazována pomocí výpisů z bankovních účtů daňového subjektu, identifikace jednotlivých plnění podléhajících povinnosti odvést daň, jakož i řadou výslechů a znaleckých posudků.

Subjektivní stránka

Z pohledu subjektivní stránky spáchání trestného činu je **implicitně vyžadován úmysl**, jak však bylo uvedeno výše, spáchat tento trestný čin **lze i opomenutím** – úmysl pachatele pak směřuje k vyhnutí se povinnosti přiznat, resp. odvést daň, a tím i zatajení zdanitelného plnění, účelovým snižováním základu daně, neoprávněným uplatněním odpočtu daně apod. Úmyslné zavinění ovšem nelze dovodit s poukazem na (pravou) lhostejnost obviněného, který jako plátce (poplatník) daně důvodně spoléhal na řádné vedení svého účetnictví jinou osobou a v důsledku toho nezjistil nesrovnalosti v účetních dokladech a v daňových přiznáních, které vedly ke zkrácení daně (viz např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 17. 7. 2019, sp. zn. 5 Tdo 1101/2018)[3].

Subjekt - osoba pachatele

Podstatným z pohledu tohoto článku je však subjekt trestného činu zkrácení daně, tedy osoba pachatele. Pachatelem trestného činu krácení daně, poplatku nebo jiné podobné povinné platby totiž může být **kdokoliv, kdo svým úmyslným jednáním způsobí, že daň nebyla jemu nebo i jinému subjektu takové povinné platby vyměřena buď vůbec anebo nikoliv v zákonné výši**. V úvodu zmíněný formální postup OČvTŘ tedy nemusí být vždy správný.

Jak se ve své rozhodovací činnosti vyslovil Nejvyšší soud, nelze zaměňovat daňovou odpovědnost, tedy **povinnost přiznat a zaplatit na straně jedné** a **trestní odpovědnost za zkrácení daně na straně druhé**. Uvedený závěr se uplatní typicky tam, kde plátcem nebo poplatníkem daně je právnická osoba, za niž je v daňovém řízení oprávněna a povinna jednat, zejména podat daňové přiznání příslušná fyzická osoba, která by pak nesla trestní odpovědnost za zkrácení daně, jestliže úmyslně zatajila anebo zkreslila daňovou povinnost takové právnické osoby.[4]

V citovaném případě byla potvrzena předchozí rozhodnutí soudů obou stupňů, že obviněný naplnil znaky skutkové podstaty přečinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, přestože nejednal z pozice statutára společnosti – daňového subjektu, ale „pouze“ na základě plné moci udělené jednatelem společnosti. Pachatelem trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku může být kdokoliv, a proto neobstojí námitka obviněného, že neměl povinnost vyplývající ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, ale že tuto povinnost měla jednatelka společnosti.

Bílý kůň

Uvedená situace v praxi nastává zpravidla v případě, kdy trestná činnost konkrétního pachatele je formálně kryta za osoby ustanovené do pozice statutárního orgánu zcela formálně, fakticky tak plní roli tzv. „**bílého koně**“ a o trestné činnosti konané jménem společnosti tak nemají zpravidla žádnou vědomost. Často lze úspěšně pochybovat i samotné existenci těchto osob. U těchto osob pak zcela **absentuje subjektivní stránka trestného činu a o naplnění skutkové podstaty trestného činu tak nemůže být řeč.** Uvedená konstrukce s využitím bílého koně však neznamená beztrestnost dalších osob, které fakticky za společnost – daňový subjekt jednají, ať už z pozice zplnomocněného zástupce, nebo např. zaměstnance společnosti. **Vystupuje-li jménem společnosti – subjektu daně jiná osoba a je možné jí prokázat úmysl a jednání považovat za způsobilé spáchat trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, její trestní odpovědnost není vyloučena, byť z formálního pohledu není povinnou osobou vůči konkrétnímu správci daně nebo jinému příjemci poplatku či obdobné povinné platby.**

Pro úplnost je třeba konstatovat, že v souladu s odbornou literaturou může být pachatelem trestného činu zkrácení daně **také daňový poradce** společnosti, který byl zmocněn, aby za společnost zpracoval a správci daně odevzdal daňové přiznání, pokud by daňový poradce v daňovém přiznání úmyslně zkreslil výši daňové povinnosti společnosti způsobem, který by bylo možné hodnotit jako zkrácení daně ve výše zmíněném smyslu. Myslitelné jsou i další možnosti trestné součinnosti, ať už spolupachatelství, tak i účastenství, a to zejména ve formě návodu či pomoci.

Závěr

V trestněprávní praxi se často setkáváme s formálním přístupem při vyšetřování a stíhání trestné činnosti ze strany OČvTŘ. V oblasti majetkových trestných činů je vůle k postihování této trestné činnosti zejména s ohledem na svou značnou složitost poměrně malá. To se však netýká trestné činnosti směřované vůči fisku, natož pak vůči finančním prostředkům unijním.

Primárním pachatelem, vůči kterému je koncentrována pozornost OČvTŘ, je pak zpravidla statutár jako osoba odpovědná za právní jednání právnické osoby. Při vyšetřování zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je však třeba náležitě zohlednit samotnou osobu pachatele a jeho úmyslu, který je ke spáchání této trestné činnosti vyžadován. Pachatelem tohoto trestného činu může být v případě podnikání právnické osoby i osoba odlišná od statutára a **nelze automaticky činit rovnítko mezi subjektem daně a subjektem trestného činu zkrácení daně**. Judikatura Nejvyššího soudu ustáleně mezi těmito subjekty rozlišuje. Spoléhat se na domnělou beztrestnost zaměstnanců či jiných osob podílejících se na podnikání daňového subjektu se tedy nemusí vyplatit.

Mgr. Vladimír Nováček,
advokát

Advokátní kancelář Vych & Partners, s.r.o.

Lazarská 11/6
120 00 Praha 2

Tel.: +420 222 517 466
Fax: +420 222 517 478
e-mail: office@ak-vych.cz

---

[1] § 7 zákona č. 418/2011 Sb. o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim

[2] § 240 zákona č. 40/2009 Sb. trestní zákoník, v platném znění (dále jen „trestní zákoník“)

[3] § 240 [Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby]. In: ŠÁMAL, Pavel a kol. Trestní zákoník. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 3122, marg. č. 13

[4] shodně např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30. 3. 2016,sp. zn. 7 Tdo 313/2016, nebo usnesení Nejvyššího soudu ze dne 27. 11. 2019, sp. zn. 5 Tdo 1219/2019

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- Kauza Skender Bojku: Putativní nutná obrana optikou ÚS
- Novela zákona o trestní odpovědnosti právnických osob
- Nový zákon o zbraních a střelivu
- Dětský certifikát
- Přerušení výkonu trestu odnětí svobody ze zdravotních důvodů
- Trestněprávní odpovědnost členů zastupitelstva při nakládání s nepotřebným majetkem
- Kolize formalismu a ochrany obětí: nový přístup Ústavního soudu k domácímu násilí
- Podmínečné propuštění po novele trestního zákoníku
- Porušení zásady presumpce neviny orgány činnými v trestním řízení a náhrada škody za nezákonné trestní stíhání
- Trestné činy z nenávisti (hate crimes) ve světle novely trestních předpisů
- Primární viktimizace dětských obětí sexuální trestnou činností