12. 3. 2010

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

Trestní právo daňové

Trestní právo daňové je rozvíjejícím se podoborem trestního práva a s ohledem na zahraniční zkušenosti se dá předpokládat, že i v budoucnu bude oborem stále důležitějším a významnějším[1]. Na rozdíl například od Rakouska neexistuje v České republice speciální zákon o trestním právu daňovém, což v praxi znamená, že všechna relevantní ustanovení týkající se trestního práva daňového nalezneme přímo v zákoně č. 40/2009 Sb., trestním zákoníku (dále jen „TrZ“).

Mezi trestné činy daňové lze v České republice zařadit zejména následující trestné činy: *„Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby“*, *„Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby“*, *„Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení“*, *„Porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží“* a *„Padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti*.“ V následujícím článku budou blíže zmíněny trestné činy *Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby* a *Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby*, jakožto zásadní trestné činy daňové a dále pak vývojová stádia trestné činnosti z hlediska trestných činů daňových a nakonec i související problematika účinné lítosti. Pouze pro úplnost je třeba na tomto místě ještě připomenout, že trestné činy daňové jsou trestnými činy úmyslnými a že pro oblast trestných činů daňových je relevantní především následující hranice výše škody: větší škoda (škoda dosahující částky nejméně 50.000 Kč), značná škoda (škoda dosahující částky nejméně 500.000 Kč) a škoda velkého rozsahu (škoda dosahující nejméně částky 5.000.000 Kč). S ohledem na skutečnost, že TrZ je účinný od 01.01.2010, vychází článek z praxe, resp. judikatury podle zákona č. 140/1961 Sb. trestního zákona, účinného do 31.12.2009 s tím, že na některé rozdíly v daných úpravách bude v článku upozorněno.

I. Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TrZ[2]

Podstatou tohoto trestného činu je, že pachatel jedná tak, aby příslušný orgán vyměřil daň (povinnou platbu) nižší, než je zákonem určená výše, anebo daň (povinnou platbu) nevyměřil vůbec. Zmíněné jednání může být aktivním, tzn. daňový subjekt například úmyslně zkreslí, zfalšuje určité doklady, ale může se jednat i o opomenutí takového konání, ke kterému byl daňový subjekt povinen. Takovou situací může být případ, kdy daňový subjekt úmyslně nepodá daňové přiznání, ač k tomu byl dle zákona povinen.

Avšak o uvedený trestný čin se nejedná v případě, kdy daňový subjekt daňové přiznání podal, daň v něm deklaroval ve správné výši, ale následně ji neuhradil. Takové jednání není trestné ve smyslu TrZ

a je postihováno prostřednictvím sankcí upravených v zákoně o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“). Co se výše zkrácení týče, jedná se o rozdíl mezi částkou, kterou má poplatník podle příslušných právních norem uhradit, a částkou ve skutečnosti uhrazenou (resp. o neuhrazenou částku v případě, kdy poplatník neuhradil nic). Pachatel tedy buď ve větším rozsahu povinné platby zkrátí, anebo na některé z povinných plateb vyláká výhodu. Vylákání neoprávněné výhody na některé z povinných plateb se bude týkat především problematiky vrácení nadměrného odpočtu DPH a spotřební daně. Na rozdíl od úpravy ve starém trestním zákoně, je nyní v TrZ tato dříve oddělená samostatná skutková podstata převedena do základní skutkové podstaty obsahující klasické zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Tím byla odstraněna dosavadní nemožnost sčítat vylákanou výhodu na povinné platbě se zkrácením daně, poplatku nebo podobné povinné platby, což má význam jak z hlediska naplnění základní skutkové podstaty, tak i z hlediska naplnění okolností podmiňujících použití vyšší trestní sazby.

Zatajení, resp. nezdanění příjmu dosaženého trestnou činností se nepovažuje za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Hlavním důvodem je, že pachatele trestného činu nelze nutit, aby se pod hrozbou trestního stíhání za zkrácení daně doznal ke své vlastní trestné činnosti, ze které tento zatajený příjem pochází. Jedná se o tzv. zásadu **nemo tenetur se ipsum accusare**, ze které vychází i judikatura českého Nejvyššího soudu (např. R 53/1974 *„Zatajení příjmu docíleného trestným činem v daňovém přiznání a neodvedení daně z takového příjmu nelze posuzovat jako zkrácení daně ve smyslu § 148 TrZ. Pachatel by se tím nepřímo nutil k oznámení své vlastní trestné činnosti, což je v rozporu se zásadou, že k doznání nesmí být obviněný donucován žádným způsobem (§ 92 odst. 1 TrŘ)*“).

Pachatelem, resp. spolupachatelem tohoto trestného činu může být každá fyzická osoba, která svým úmyslným jednáním zapříčiní, že povinná platba nebyla vybrána vůbec, resp. byla vybrána nižší, než měla být. Pachatelem, resp. spolupachatelem tedy může být například i daňový poradce, který za klienta odevzdává daňové přiznání, pokud úmyslně zkreslí údaje důležité pro správné vyměření daně.

V souvislosti s problematikou zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je důležité upozornit na skutečnost, že soudy v trestním řízení nejsou vázány rozhodnutím správce daně, co se výše zkrácení daně týče, a proto může v praxi docházet k rozdílným závěrům soudů a správců daně co do výše zkrácení platby. Dokazování v daňovém řízení je mnohem volnější a širší ve srovnání s dokazováním v trestním řízení. Proto výsledky, k nimž v otázce rozsahu daňové povinnosti a jejího nesplnění dospěl v daňovém řízení správce daně, není možné bez dalšího přejímat do trestního řízení. Trestní řízení proto na rozdíl od daňového nezná a nemůže vycházet z alternativních způsobů stanovení dlužené daně, jako jsou například tzv. pomůcky. V trestním řízení je nutné postupovat dle příslušných ustanovení trestního řádu, kde je velký důraz kladen na práva obviněného, kterému musí být vina prokázána natolik jednoznačně, aby nezůstaly žádné pochybnosti, že dané jednání skutečně nastalo.

Zásadní novinkou v TrZ, která bezprostředně souvisí s problematikou trestního práva daňového, je zařazení trestného činu zkrácení daně pod taxativně vyjmenované trestné činy, na které se vztahuje povinnost jejich **překažení** (§ 367 TrZ *Nepřekažení trestného činu*). To znamená, že kdo se hodnověrným způsobem dozví, že jiný připravuje nebo páchá trestný čin zkrácení daně (kde hrozí škoda velkého rozsahu, tedy nejméně 5.000.000 Kč) a spáchání nebo dokončení tohoto trestného činu nepřekazí, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta; stanoví-li TrZ na některý z těchto trestných činů trest mírnější, bude potrestán oním trestem mírnějším. Toto ustanovení proto může obecně znamenat značné ohrožení výkonu poradenské činnosti, jelikož na jeho základě může případně dojít k narušení důvěry ve vztahu mezi poradcem a jeho klientem, která je bezesporu jedním ze základních předpokladů výkonu poradenské činnosti. Bude proto určitě zajímavé sledovat, jak bude toto ustanovení v budoucnu v praxi aplikováno.

II. Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 TrZ[3]

U tohoto trestného činu je postihováno takové jednání, kdy pachatel (zaměstnavatel/plátce) neodvede sraženou daň, resp. ostatní dávky za svého zaměstnance (poplatníka). Pachatel v tomto případě nijak neskrývá svoji povinnost tyto platby odvést, nicméně přesto je úmyslně neodvede. Pachatelem tohoto trestného činu může být pouze zaměstnavatel/plátce daně. Daní se kromě daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků dle § 6 zákona o daních z příjmu rozumí i sražené zálohy na tuto daň. Dále může jít například o pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Neodvedením plateb se rozumí neodvedení té části, která připadá na zaměstnance, resp. poplatníka – nikoliv tedy neodvedení části za samotného plátce. Pachatelem může být zejména řídící pracovník, jehož rozhodnutím došlo k úmyslnému neodvedení již sražených plateb. Od 01.01.2010 je v souvislosti s tímto trestným činem v TrZ nově zavedeno a postihováno i způsobení značné škody (značného prospěchu).

III. Vývojová stádia trestné činnosti

V souvislosti s trestním právem daňovým je důležité zmínit jednotlivá vývojová stádia trestné činnosti.

Příprava

Příprava k trestnému činu je vymezena jednak obecně, jako úmyslné vytváření podmínek pro spáchání zvlášť závažného zločinu, a dále pak TrZ demonstrativně vyjmenovává nejtypičtější způsoby přípravného jednání, kterými jsou: organizování trestného činu; opatřování nebo přizpůsobování prostředků nebo nástrojů k jeho spáchání; spolčení; srocení; návod a pomoc. V případě trestního práva daňového půjde například o takové jednání, které bude spočívat v opatřování podkladů pro budoucí nesprávné daňové přiznání v úmyslu zkrátit daň, a to ještě před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání.

Pokus

Pokus trestného činu je vymezen následujícími znaky: jednáním, které bezprostředně směřuje k dokonání trestného činu; úmyslem spáchat trestný čin; nedostatkem dokonání. O pokus trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby se například bude jednat v případě, kdy pachatel úmyslně podá daňové přiznání s nesprávnými údaji (vedoucími ke zkrácení daně), avšak k vyměření nižší daně nedojde, neboť správce daně tuto skutečnost odhalí a daň následně vyměří v zákonné výši.

Dokonaný trestný čin

Trestný čin je považován za dokonaný, pokud jsou splněny všechny znaky daného trestného činu uvedené v zákoně. Pokud tedy pachatel svým úmyslným jednáním docílí toho, že mu daň v rozporu se zákonem nebyla vyměřena vůbec, resp. mu byla vyměřena v nižší než zákonné výši, bude se jednat o dokonaný trestný čin *Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby* (byla-li daň zkrácena ve větším rozsahu). V souvislosti s dokonaným trestným činem je zajímavé zmínit ještě trestný čin *Nadržování*, podle § 366 TrZ. V případě tohoto trestného činu se jedná o poskytnutí pomoci, která je však pachateli trestného činu poskytnuta právě až po dokonání trestného činu (a nebyla mu přislíbena před jeho spácháním). V případě trestných činů daňových se může jednat o situaci, kdy dojde k zatajení zkrácení daně například následným zfalšováním dokumentů v podobě antedatování

faktur.

IV. Účinná lítost

Účinná lítost je jedním z důvodů zániku trestní odpovědnosti a je upravena v § 33 TrZ. V souvislosti s trestním právem daňovým se jedná o mimořádně významný institut. Pro jeho využití musí být splněny následující podmínky: musí se jednat o jeden z taxativně vyjmenovaných trestných činů; trestný čin musí být dokonán a pachatel musí **dobrovolně** škodlivému následku trestného činu zamezit nebo jej napravit nebo učinit o trestném činu oznámení v době, kdy škodlivému následku trestného činu mohlo být ještě zabráněno (v souvislosti s trestním právem daňovým přichází při aplikaci účinné lítosti v úvahu především možnost zamezení, resp. nápravy škodlivého následku). V případě účinné lítosti se zánikem trestní odpovědnosti sleduje ochrana zvlášť důležitých společenských zájmů před škodlivými následky (které lze i po dokonání trestného činu napravit, resp. zamezit). Ochraně těchto zájmů dává zákonodárce přednost před zájmem na potrestání pachatele - v případě trestního práva daňového je to zájem na správném vyměření daně a plnění daňové povinnosti. V souvislosti s trestným činem *Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby* a *Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení* (který ve starém trestním zákoně mezi taxativně vyjmenovanými trestnými činy, na které se možnost účinné lítosti vztahovala, uveden nebyl) se uplatní obecná úprava účinné lítosti zakotvená v § 33 TrZ. V případě trestného činu *Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby* pak zvláštní forma účinné lítosti obsažená v § 242 TrZ.

Smyslem účinné lítosti tedy je, aby pachatel dostal možnost, svým aktivním jednáním svůj dřívější - pro společnost nebezpečný - čin dobrovolně odčinit. Tím, že za stanovených podmínek uhradí zkrácenou daň nebo jinou povinnou platbu, mu bude garantována beztrestnost a daná situace bude výhodná i pro stát, který tak obdrží finanční prostředky. Trestnost činu *Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby* zanikne (při splnění všech vyžadovaných podmínek) okamžikem uhrazení zkrácené daně, poplatku, resp. povinné platby. Při účinné lítosti je třeba zdůraznit prvek dobrovolnosti a určité vlastní aktivity, a proto k aplikaci účinné lítosti ve smyslu ustanovení § 33 TrZ dochází v důsledku jednání pachatele. Nicméně judikatura připouští, že užití účinné lítosti je možné aplikovat u trestného činu *Zkrácení daně, poplatku a jiné podobné platby* také v případě, že škodlivý následek trestného činu je napraven jinou osobou, tedy, že povinnou platbu uhradí jiná fyzická nebo právnická osoba - o účinnou lítost v takovém případě půjde ale jen tehdy, když pachatel sám svou aktivní činností přispěje k uhrazení povinné platby. Jak již bylo řečeno, o účinnou lítost se nebude jednat, pokud jednání pachatele nebude dobrovolné (např. zaplatí-li zkrácenou daň až poté, kdy mu bude sděleno obvinění ze spáchání trestného činu). V této souvislosti je především třeba odkázat na poměrně obsáhlou a stále se vyvíjející judikaturu, která postupně stanovila hranici, kdy ještě o dobrovolné jednání jde a kdy už nikoli. Dobrovolnost takového jednání přitom například nemusí být narušena odhalením podezřelé skutečnosti ze strany správce daně.

Zajímavým problémem v souvislosti s účinnou lítostí je skutečnost, že TrZ a ZSDP stanoví rozdílnou promlčecí, resp. prekluzivní dobu, přičemž jak již bylo zdůrazněno, je trestní řízení na řízení daňovém nezávislé. Dle § 47 odst. 1 ZSDP nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat – tato lhůta je prekluzivní, tzn., že po jejím uplynutí právo státu dlužnou daň vyměřit či doměřit jako takové zaniká. Promlčecí doba dle TrZ je však delší než v případě ZSDP a např. podle § 34 odst. 1, písm. c) TrZ trestní odpovědnost za trestný čin zaniká uplynutím promlčecí doby, jež činí 10 let, činí-li horní hranice trestní sazby odnětí svobody nejméně 5 let. Pachatel trestného činu *Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby*, který by chtěl využít ustanovení o účinné lítosti dle TrZ a zajistit si tak beztrestnost, musí příslušnému správci daně

uhradit zkrácenou daň za všechna období, která ještě nejsou dle TrZ promlčena. Tím by z pohledu trestního práva mělo - při splnění všech předpokladů - dojít k napravení škodlivého následku a trestnost činu by měla zaniknout. Není ovšem zcela zřejmé, jak se v této situaci zachová správce daně, který je vázán citovaným ustanovením § 47 odst. 1 ZSDP. V daném případě by to totiž pravděpodobně znamenalo, že daňový subjekt(pachatel) by měl následně nárok na vrácení částky, která je z pohledu ZSDP již prekludována, tzn. právo na její vyměření již zaniklo. Účinky účinné lítosti dle ustanovení § 33 TrZ by však přesto měly zůstat zachovány. V dostupné odborné literatuře ani judikatuře není bohužel obdobný případ řešen, proto je nutné vyčkat, jak by byl vyřešen v rámci rozhodovací praxe soudů.

V této souvislosti je však důležité upozornit na § 148 Daňového řádu[4], který bude účinný od 01.01.2011 a který upravuje lhůty pro stanovení daně. V odstavci 6, resp. 7 stanoví:

- *„V důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu, lze daň stanovit do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci, bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.“*
- *„Pokud daňový subjekt podá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení a současně tvrzenou daň včetně jejího příslušenství uhradí, je-li toho třeba pro zánik trestnosti daňového trestného činu z důvodu účinné lítosti, lze daň stanovit bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.“*

Tato úprava v Daňovém řádu řeší – na rozdíl od současné úpravy v ZSDP – výše popsanou problematiku rozdílnosti lhůt v TrZ a ZSDP. Avšak ani tato úprava není zcela bez problémů, neboť neupravuje postup správce daně v případě, kdy bude například formou mimořádných opravných prostředků pravomocné rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu zrušeno. I v tomto případě je proto nutné vyčkat, jak bude ustanovení v praxi aplikováno.

V souvislosti s účinnou lítostí je třeba se ještě krátce zastavit u již zmiňované zvláštní formy účinné lítosti, která platí pro případy spáchání trestného činu *Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby* a je upravena v § 242 TrZ. Dle tohoto ustanovení trestnost trestného činu *Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby* TrZ zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlašovat rozsudek. Ve srovnání s ustanovením § 33 TrZ je zájem na dodatečné úhradě neodvedené daně natolik zásadní, že v daném případě není nutná dobrovolnost takového jednání, tzn., že pachatel tak může činit pod hrozbou trestního stíhání, resp. bezprostřední hrozbou odsouzení, neboť má k úhradě svých povinností čas prakticky až do vynesení verdiktu trestního soudu prvního stupně (k danému nepoměru podmínek pro naplnění podmínek účinné lítosti se vyjádřil Ústavní soud v rozhodnutí sp. zn. IV. ÚS 3093/08).

V. Závěr

Cílem tohoto článku bylo nastínit rizika, která si mnozí při své každodenní činnosti často ani neuvědomují. Přesto, že se v případě trestního práva daňového jedná o trestné činy, kde je vyžadován úmysl pachatele, nelze pominout, že postačuje úmysl nepřímý, tzn., že pachatel věděl, že svým jednáním může způsobit porušení nebo ohrožení zájmu chráněného TrZ, a pro případ, že je způsobí, s tím byl srozuměn.

Oblast trestního práva daňového je v České republice – na rozdíl od zahraničí – občas nezaslouženě na okraji zájmu odborné veřejnosti. Je to možná dáno mimo jiné tím, že pro právníky, resp. advokáty, se jedná o téma příliš ekonomické a naopak pro ekonomy, resp. daňové poradce, zase o téma příliš

právní. Přitom právě trestní právo daňové patří například u našich sousedů v Rakousku nebo Německu k oborům, které jsou ve středu zájmu nejenom odborné veřejnosti.

VI. Výběr z judikatury

Rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 31. října 2006, sp. zn. 7 Tdo 1270/2006:

„I. Ze znění citovaného ustanovení vyplývá, že okruh osob, které mohou být pachatelem trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 , odst. 3 tr. zák. není nijak omezen, zejména ne na účastníky daňového nebo celního řízení. Pachatelem může být kdokoli, kdo svým úmyslným jednáním způsobí, že zákonná daň nebo clo nebyly jemu nebo komukoli jinému vyměřeny v souladu se zákonem a daň či clo zkrátí ve větším rozsahu (v rozsahu odpovídajícím značné škodě)."

Rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 11. ledna 2006, sp. zn. 8 Tdo 1525/2005:

„Trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 tr. zák. spočívajícího ve zkrácení cla ve větším rozsahu se může dopustit i pachatel, který jako statutární orgán obchodní společnosti odpovědný za provozování soukromého celního skladu zřízeného pro tuto společnost provedl změnu režimu dovezeného zboží podléhajícího clu a uloženého v tomto skladě (např. rozhodl o vyskladnění neprocleného zboží do volného oběhu a o jeho prodeji), pokud uvedenou změnu zatajil celním orgánům, takže v jejím důsledku nebylo vyměřeno clo na takové zboží.

Překážkou spáchání uvedeného trestného činu není ani skutečnost, že celní dluh, jehož se týká zkrácení cla, byl zajištěn ručením."

Rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 6. září 2005, sp. zn. 10 To 325/2005:

„II. Pokud byly v případě trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti podle § 147 tr. zák. dlužné částky za uvedené neuhrazené povinné platby zaplaceny až prostřednictvím exekuce bez přičinění obviněného, nebudou v této části podmínky účinné lítosti ve smyslu § 147a tr. zák. splněny. O účinnou lítost může jít jen tehdy, jestliže pachatel nějakým způsobem zajistí nebo přispěje k tomu, aby dlužné platby byly uhrazeny, byť i jinou osobou, popřípadě právnickou osobou, za kterou jednal."

Rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 11. ledna 2001, sp. zn. 7 Tz 298/2000:
„Podmínky účinné lítosti ve smyslu § 66 tr. zák. mohou být u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zák. splněny i v případě, kdy pachatel přikročil k napravení škodlivého následku trestného činu bezprostředně poté, co finanční úřad u něho získal první poznatek o podezřelé okolnosti, která by však sama o sobě nestačila k závěru, že byl spáchán trestný čin, ale mohla být důvodem k dalším úkonům ze strany finančního úřadu."

Rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 11. března 1999, sp. zn. 4 Tz 173/1998:

„Užití účinné lítosti podle § 66 písm. a) tr. zák. je možno aplikovat u trestného činu zkrácení daně, poplatku a jiné podobné dávky podle § 148 tr. zák. i v případě, že škodlivý následek trestného činu je napraven jinou osobou, tedy, že povinnou platbu uhradí jiná fyzická nebo právnická osoba, avšak o účinnou lítost půjde jen v případě, kdy pachatel sám svou aktivní činností přispěje ke splnění povinné platby."

Rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 27. ledna 1999, sp. zn. 5 Tz 165/1998:

„1. Jednání považované za zkrácení daně ve smyslu § 148 odst. 1 TrZ, včetně rozsahu tohoto zkrácení, musí orgány činné v trestném řízení dokazovat z úřední povinnosti stejně tak, jako naplnění všech znaků skutkové podstaty jakéhokoli jiného trestného činu. Platí zde tedy zásada oficiality (§ 2 odst. 4 TrŘ) a zásada vyhledávací (§ 2 odst. 5 TrŘ). Důsledkem toho pak je, že obviněný není povinen prokazovat svoji nevinu, ale naopak, platí presumpce neviny (§ 2 odst. 2 TrŘ) a ze skutečnosti, že obviněný zůstal nečinný, nelze usuzovat na jeho vinu. Z uvedených zásad mimo jiné plyne, že v trestním řízení obviněný nemá tzv. důkazní břemeno, na jehož podkladě by byl povinen o své újmě prokazovat, resp. vyvracet určité skutečnosti, které mají vliv na rozhodnutí o jeho vině. To platí na rozdíl od řízení daňového, v němž má daňový subjekt povinnost prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů). Jestliže tak daňový subjekt neučiní a daňovou povinnost není možno stanovit dokazováním (podle § 31 odst. 1 až 4 cit. zák.), je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem (§ 31 odst. 5 , 6 cit. zák.).

2. Z hlediska toho, k čemu může správce daně přihlížet, je dokazování v daňovém řízení mnohem volnější a širší ve srovnání s dokazováním v trestním řízení, v němž je třeba navíc vždy prověřit i obhajobu obviněného. Proto výsledky, k nimž v otázce rozsahu daňové povinnosti a jejího nesplnění dospěl v daňovém řízení správce daně, nelze bez dalšího přejímat do trestního řízení a toliko na jejich podkladě není možné vyvozovat trestní odpovědnost za trestný čin podle § 148 TrZ . Orgány činné v trestním řízení jsou však povinné vypořádat se i se závěry, k nimž případně dospěl v otázce zkrácení daně příslušný správce daně, a s podklady, které k jeho rozhodnutí vedly. Pokud orgán činný v trestním řízení učinil v těchto směrech odchylný závěr od vyjádření či rozhodnutí správce daně, musí mít pro takový postup dostatečnou oporu v provedených důkazech a ve svém rozhodnutí ho náležitě odůvodnit.

3. Podmínkou uplatnění účinné lítosti podle § 66 TrZ je mimo jiné dobrovolné jednání pachatele, který tak činí z vlastní vůle, na základě svobodného rozhodnutí a nikoli pod tlakem hrozícího trestního stíhání či s vědomím, že jeho trestný čin je již prozrazen. V konkrétním případě nemusí být vyloučeno, aby byla dobrovolnost jednání pachatele trestného činu podle § 148 TrZ shledána i v dodatečném zaplacení zkrácené daně na základě platebního výměru vydaného správcem daně po zjištění daňového nedoplatku (resp. neoprávněného odpočtu daně). Půjde však o případy výjimečné, kdy lze z určitých důvodů pachateli tolerovat, že se zaplacením daňového nedoplatku vyčkával až na rozhodnutí správce daně, pokud ke zkrácení daně došlo např. v důsledku nejednoznačného znění právních předpisů, nejednotného postupu finančních orgánů, nejednoznačného posouzení povahy některého uskutečněného zdanitelného plnění apod. O takový případ se nebude jednat a dobrovolnost jednání nelze dovodit, jestliže platba či jiné plnění, v souvislosti s nímž došlo ke zkrácení daně, bylo jen fiktivně vykázáno, k jeho uskutečnění vůbec nedošlo a pachatel pouze vyčkává, zda tuto fiktivnost správce daně odhalí či nikoli.“

Rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 28. července 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/08:

„14. Trestní zákon zná, mimo obecné ustanovení o účinné lítosti v § 66, rovněž speciální ustanovení o účinné lítosti uvedené v § 147a, které se týká výhradně trestného činu neodvedení daně dle § 147 trestního zákona. V § 147a trestního zákona je lhůta, v níž je možné projevit účinnou lítost, ukončena počátkem vyhlašování rozsudku soudu prvého stupně. V typově shodné trestné činnosti, definované v § 147 a 148 trestního zákona, považuje Ústavní soud pojem ‚neodvedení‘ za terminologicky významnější zásah do chráněného zájmu státu. Tomuto pojmu je přitom zvláštním ustanovením poskytnuta přesně definovaná lhůta pro uplatnění účinné lítosti. Naopak terminologicky užšímu pojmu ‚zkrácen‘ je poskytnuta pouze obecná ochrana, v níž není lhůta zákonem stanovena. Ústavní soud proto považuje za nepřípustné, aby lhůty k uplatnění účinné lítosti, byly pro obdobnou trestnou

činnost tak rozdílné. Zvláště pak v případě, kdy přísnější je interpretace obecného ustanovení § 66 trestního zákona než zákonné vymezení v § 147a trestního zákona.

15. Z dikce zákona je zjevné, že v případě trestného činu zkrácení daně, nastává reálná hrozba trestního stíhání vždy v okamžiku jeho spáchání. Jakékoliv jednání pachatele je tedy možné považovat za jednání pod reálnou hrozbou trestní sankce. Podle judikatury Nejvyššího soudu by přesto mohla účinná lítost být akceptována, pokud by k ní došlo ještě před ukončením kontroly správce daně a nikoliv až poté. Dobrovolnost jednání přitom není vyloučena jen proto, že pachatel jednal pod vlivem obavy z možného trestního stíhání. Tato obava nijak nevylučuje dobrovolnost napravení škodlivého následku trestného činu. I jednání, které je motivováno snahou odvrátit trestní stíhání může být dobrovolné. Vždy záleží na konkrétních okolnostech případu, například s jakou bezprostředností trestní stíhání hrozí (viz i NS 1/2001-T14; R 35/2001).

16. Při rozhodování v konkrétní věci však Nejvyšší soud ČR vycházel ze svojí předchozí judikatury, již zmíněného rozhodnutí kolegia ze dne 19. října 2006, a dále z rozhodnutí sp. zn. 3 Tz 119/98, podle kterého: ‚Nejde o dobrovolné napravení škodlivého následku a tedy o účinnou lítost jako okolnost zániku trestnosti činu podle § 66 písm. a) trestního zákona pokud pachatel trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné dávky podle § 148 trestního zákona daň uhradil až na základě kontroly provedené správcem daně, jíž bylo jeho úmyslné zkrácení daně odhaleno.‘ S takto restriktivním výkladem však Ústavní soud nemůže souhlasit a to tím spíše, pokud považuje Nejvyšší soud ČR za významné ‚jestliže pachatel napravil škodlivý následek trestného činu v době, kdy mu z jeho hlediska trestní stíhání bezprostředně ještě nehrozilo, pak dobrovolnost jeho jednání ve smyslu § 66 trestního zákona není vyloučena, i když jednal obecně z obavy před trestním stíháním, avšak nikoliv pod vlivem konkrétně již hrozícího nebo zahájeného trestního stíhání.‘ (viz rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 7 Tz 289/2000).

17. Ustanovení § 66 trestního zákona je zvláštním projevem vůle zákonodárce, v němž deklaroval, že pro stát, proti němuž jsou namířené v citovaném ustanovení uvedené trestné činy, je jednoznačně výhodnější, dojde-li k nápravě, uvedení v původní či pokojný stav, než takové jednání trestat. Zákonodárce projevil snahu pomoci pachateli trestné činnosti opustit jinak bezvýchodnou situaci, do níž se dostane ten, kdo se sice dopustil trestného jednání, jehož důsledky však stát doposud nepocítil. V opačném případě by pachatele nic nemotivovalo k odstranění protiprávního stavu. Přitom důsledky a dopad trestného činu by měl nepochybně závažnější důsledky, než nepotrestání pachatele.

18. V projednávané věci tedy Ústavní soud sdílí přesvědčení, že institut účinné lítosti na jedné straně vedl k bezproblémovému uhrazení daňového dluhu a následně i příslušné sankce; na straně druhé však nevedl k deklarovanému prominutí jednání. Jinými slovy jednoduše řečeno, stát slíbil, prostřednictvím zákona, beztrestnost výměnou za peníze, avšak po jejich obdržení svůj slib nedodržel. Takový přístup považuje Ústavní soud za nepřiměřenou restrikci.

19. Taková situace nastala i v projednávaném případě. Je zjevné, že pokud by bylo ustanovení o účinné lítosti aplikováno před podáním obžaloby, případně po vydání zprošťujícího rozsudku krajského soudu, byl by ekonomický přínos již udělené sankce, která byla stěžovatelce uložena, a kterou bezprostředně uhradila, vyšší, než za stávajícího stavu řízení.“

JUDr. Ondřej Trubač, Ph.D., LL.M.,advokát

HAVEL & HOLÁSEK s.r.o.,
advokátní kancelář

Týn 1049/3
110 00 Praha 1

Tel.: +420 224 895 950
Fax.: +420 224 895 980

---

[1] V České republice byly k dané problematice uspořádány již dvě Mezinárodní konference trestního práva daňového, ze kterých byly následně vydány sborníky [viz Zatloukal, T. (ed.). Trestní právo daňové. Sborník příspěvků z I. mezinárodní konference konané 27. října 2006. Praha : C. H. Beck, 2007; a Vorlíčková, L. (ed.). Trestní právo daňové. Sborník příspěvků z II. mezinárodní konference konané 18. února 2008. Praha : C. H. Beck, 2008].
[2] Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby
(1) 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, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti.
(2) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán,
a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně se dvěma osobami,
b) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo
c) spáchá-li takový čin ve značném rozsahu.
(3) Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu.
[3] Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby
(1) Kdo jako zaměstnavatel nebo plátce ve větším rozsahu nesplní svoji zákonnou povinnost za zaměstnance nebo jinou osobu odvést daň, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistné na zdravotní pojištění, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta nebo zákazem činnosti.
(2) Stejně bude potrestán, kdo jako zaměstnavatel ve větším rozsahu nesplní svoji zákonnou povinnost odvést pojistné na úrazové pojištění zaměstnanců.

(3) Odnětím svobody na jeden rok až pět let nebo peněžitým trestem bude pachatel potrestán, získá-li činem uvedeným v odstavci 1 nebo 2 pro sebe nebo pro jiného značný prospěch.
(4) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán, získá-li činem uvedeným v odstavci 1 nebo 2 pro sebe nebo pro jiného prospěch velkého rozsahu.
[4] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

© 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