

Poznámky k daňové kriminalitě v České republice

František Púry, Josef Kuchta*

1. Úvodem

Daňovou kriminalitu považujeme za *součást hospodářské trestné činnosti* jak z hlediska systematického zařazení jejich skutkových podstat v trestním zákoníku, tak i z hlediska typizace této trestné činnosti podle skupinového objektu jako základního kritéria, a konečně též pro vypracování metodiky jejich vyšetřování. Daňové trestné činy patří mezi *nejčastěji se vyskytující a postihované hospodářské trestné činy*, což je výsledkem různých faktorů: celkového vysokého počtu daňových subjektů, výše daňové zátěže plátců či poplatníků, velkého množství zdanitelných plnění, příjmů a ostatních skutečností podrobených dani, aktivity finančních úřadů a jiných správců daní či podobných plateb, relativně snadného prokazování některých daňových úniků atd. Na druhé straně ovšem neutěšený stav veřejných rozpočtů signalizuje, že se patrně nedaří platit a vybírat daně v požadovaném rozsahu a že zde existuje nezanedbatelná *latentní daňová kriminalita*. Tato latence vy-

plývá zejména z malé kriminální citlivosti veřejnosti, která spatřuje v páchání daňových trestných činů spíše kavalírské delikty a odmítá spolupracovat s orgány činnými v trestním řízení, tím méně oznamovat tuto trestnou činnost. Aktivita finančních a podobných orgánů bývá sice vysoká, je však omezována mnoha objektivními okolnostmi, jakými jsou zejména nedostatečné personální a materiální vybavení zaměstnanců, jejich menší zkušenosti apod. Dochází pak k tomu, že motivace k placení daní je na nízké úrovni a že se lze efektivně a dlouhodobě vyhnout placení daní (např. přenášením sídel podnikajících subjektů do oblastí s poddimenzovanými finančními orgány, kde by docházelo ke kontrole poplatníka v průměru jednou za několik set let). Nezbytný rámec pro odhalování a postih daňových trestných činů, a tím i pro snižování jejich latence, tvoří trestněprávní i mimotrestní právní úprava, která prošla v posledních desítkách let velkými změnami.

V tomto příspěvku proto chceme rozebrat některé *aktuální otázky trestního postihu daňové kriminality* v souvislosti s tím, že v posledním období došlo ke změnám v trestněprávní úpravě i v právních předpisech mimotrestní povahy. Pozornost bude věnována zejména otázkám týkajícím se daní, u nichž je trestná činnost nejčastější, přičemž závěry zde učiněné se přiměřeně

* JUDr. František Púry, Nejvyšší soud České republiky, Brno, Doc. JUDr. Josef Kuchta, CSc., Právnická fakulta Masarykovy univerzity, Brno.

vztahují i na ostatní povinné platby podobné daním (pojistné za zdravotní pojištění, pojistné na sociální zabezpečení, clo, poplatky atd.).

2. Nová právní úprava

a) Trestněprávní úprava

Právní úprava skutkových podstat trestných činů daňových prošla v minulosti určitým vývojem. Zatímco dřívější trestní zákon účinný do 31. 12. 2009 (zákon č. 140/1961 Sb., ve znění pozdějších předpisů, dále ve zkratce „tr. zák.“) obsahoval do roku 1989 prakticky jen jedinou skutkovou podstatu daňového trestného činu, a to v podobě zkrácení daně (§ 148 tr. zák.), jejich počet se postupně dalšími novelami rozšiřoval až na současných pět trestných činů, což bylo též odrazem vývoje mimotrestní úpravy daní a dalších povinných plateb, resp. reformy daňové soustavy. Proto byly do trestního zákona zařazeny nové skutkové podstaty daňových trestných činů, jimiž lze postihovat celou řadu porušení do té doby neznámých daňových vztahů.

Nový trestní zákoník, tj. zákon č. 40/2009 Sb., nyní ve znění pozdějších předpisů (dále ve zkratce „TrZ“), naštěstí vychází z *kontinuity s dříve platným trestním zákonem*, proto lze uvítat, že zákonodárce prakticky převzal bez zbytečných „revolučních“ změn i skutkové podstaty trestných činů daňových, které jen poněkud lépe seřadil podle závažnosti trestných činů a upřesnil některé jejich zákonné znaky. Vzhledem k tomu je nadále použitelná i převážná část dosavadní judikatury k těmto skutkovým podstatám, na kterou bude možné navázat a dále ji rozvíjet.¹

Skutkové podstaty trestných činů daňových jsou nyní zařazeny do *ustanovení § 240 až § 245 TrZ*, a to od nejzávažnějšího daňového deliktu v podobě zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240 TrZ), přes neodvedení daně a některých dalších plateb (§ 241 a § 242 TrZ) až po činy spočívající v porušení určitých „podpůrných“ povinností směřujících proti daňovým únikům (§ 243 až § 245 TrZ). Je třeba ocenit, že zákonodárce nepodlehł opakovaným tendencím ke zpříšňování trestní represe v této oblasti a v souladu s výslovně upravenou zásadou subsidiarity trestní represe (§ 12 odst. 2 TrZ) nekriminalizuje samotné nezaplacení daně či jiné povinné platby, nejde-li o součást jejího zkrácení (§ 240 TrZ) nebo neodvedení (§ 241 TrZ), jako je tomu třeba na Slovensku, kde lze spáchat trestný čin nezapla-

cení daně a pojistného (§ 278 zákona č. 300/2005 Z. z., trestního zákona, ve znění pozdějších předpisů).

Důležitým doplňkem ustanovení o trestných činech daňových zůstává nadále skutková podstata trestného činu *zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění v alternativě podle § 254 odst. 1 TrZ*, u které byl zachován její subsidiární charakter vůči ustanovení § 240 TrZ o zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, jak ho dovodila dřívější judikatura.² To ostatně zákonodárce správně zdůraznil i změnou v přísnosti trestního postihu v základních i kvalifikovaných skutkových podstatách, protože trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TrZ je nyní sankcionován ve všech alternativách vyšším trestem odnětí svobody než trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1, 3 a 4 TrZ.

Pokud jde o rozsah a intenzitu trestní represe, je nový trestní zákoník oproti dřívějšímu trestnímu zákonu méně přísný. U trestných činů zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TrZ a neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 TrZ došlo k výrazné dekriminalizaci, neboť u jejich kvalifikovaných skutkových podstat již *nelze za trestné považovat jednání, které je přípravou* k uvedeným trestným činům. U trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TrZ byla snížena maximální horní hranice trestu odnětí svobody u nejzávažnější kvalifikované skutkové podstaty z 12 na 10 let (§ 148 odst. 4 tr. zák., § 240 odst. 3 TrZ), u kvalifikované skutkové podstaty trestného činu nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení podle § 243 TrZ byla snížena horní hranice trestu odnětí svobody z 5 let na 4 roky (§ 148b odst. 2 tr. zák., § 243 odst. 2 TrZ). K plošné depenalizaci, která se automaticky týkala i daňových trestných činů, došlo novelou ustanovení § 55 odst. 2 TrZ, podle kterého za trestné činy, u nichž horní hranice trestu odnětí svobody nepřevyšuje 5 let (podle dřívější úpravy 3 roky), lze uložit nepodmíněný trest odnětí svobody jen za podmínky, že by vzhledem k osobě pachatele uložení jiného trestu zjevně nevedlo k tomu, aby pachatel vedl řádný život.

U trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TrZ je třeba považovat za nejvýznamnější z hlediska jeho dosahu dvě změny. Jednak bylo vlastní *zkrácení daně* či jiné povinné platby a *vylákání výhody* na takové platbě *sloučeno do jediné základní skutkové podstaty* podle § 240 odst. 1 TrZ, aby se tím definitivně odstranily určité pochybnosti o tom, jestli za dřívější právní úpravy, podle které byly tyto alternativy obsaženy v samostatných základních skutkových podstatách podle § 148 odst. 1 a 2 tr. zák., bylo

¹ Z poslední doby lze poukázat např. na rozhodnutí publikovaná pod č. 22/2005, č. 28/2005, č. 29/2005, č. 48/2005, č. 51/2005, č. 27/2006, č. 30/2006, č. 34/2006, č. 37/2006, č. 40/2007-I., č. 45/2007, č. 54/2009 a č. 4/2011-I. Sb. rozh. tr.

² Jde o rozhodnutí pod č. 57/2003 Sb. rozh. tr., které se týká vztahu trestných činů zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 tr. zák. a zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 125 odst. 1 tr. zák.

možné sčítat rozsah zkrácení daně či jiné povinné platby s rozsahem výhody vylákané na takové platbě, a to i pro účely přísnějšího postihu za způsobení značné škody, resp. škody velkého rozsahu ve smyslu § 148 odst. 3 písm. c) a odst. 4 tr. zák. Nyní je tedy již možnost tohoto sčítání zcela zřejmá, protože ustanovení § 240 odst. 2 písm. c) a odst. 3 TrZ odkazují na čin uvedený v § 240 odst. 1 TrZ, kde jsou obě alternativy dokonce bez jakéhokoli jejich oddělení na jednotlivé alinea.

Druhá změna rovněž reaguje na některé, byť zcela ojedinělé pochybnosti,³ a spočívá v tom, že u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 2 písm. c) a odst. 3 TrZ zvolil zákonodárce k vymezení znaku podmiňujícího použití vyšší trestní sazby pojmy „ve značném rozsahu“ a „ve velkém rozsahu“, jimiž nahradil dřívější znaky vyjádřené slovy „značná škoda“ a „škoda velkého rozsahu“ a uvedené v ustanoveních § 148 odst. 3 písm. c) a odst. 4 tr. zák. K podobné změně došlo i v ustanovení § 243 odst. 2 TrZ ve vztahu k ustanovení § 148b odst. 2 tr. zák. ohledně trestného činu nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení.

Nově použité pojmy „značný rozsah“ a „velký rozsah“ ovšem stejně odpovídají „značné škodě“ a „škodě velkého rozsahu“ ve smyslu § 138 odst. 1 TrZ, resp. „značnému prospěchu“ a „prospěchu velkého rozsahu“ ve smyslu § 138 odst. 2 TrZ (jejichž výše je nejméně 500 000 Kč, resp. 5 000 000 Kč), protože jiná než finanční hlediska se při určování tohoto rozsahu neuplatní a zkrácená daň nebo vylákaná výhoda na dani stejně není ničím jiným než škodou na straně státu či jiného příjemce daně a prospěchem na straně plátce či poplatníka daně.⁴ Zmíněné závěry nakonec odpovídají i dosavadnímu výkladu pojmu „větší rozsah“ ve smyslu § 148 odst. 1 tr. zák., jak byl podán v nadále použitelném rozhodnutí pod č. 20/2002-I. Sb. rozh. tr.

Ode dne 1. 1. 2012 je novinkou rovněž zavedení trestní odpovědnosti *právnických osob*, o které se zmíníme níže pod bodem 6.

V současné době je však v Poslanecké sněmovně Parlamentu České republiky projednáván návrh jedné z *dalších novel trestního zákoníku* (a trestního řádu), který se částečně týká i trestného činu zkrácení daně,

poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TrZ.⁵ Smyslem těchto změn je především *zprísnění trestního postihu*, a to:

- a) *zvýšením horní hranice trestu odnětí svobody*
 - aa) z 8 let na 10 let, a tím zařazení do kategorie zvláště závažného zločinu (§ 14 odst. 3 TrZ), v případě naplnění znaků kvalifikovaných skutkových podstat podle dosavadních ustanovení § 240 odst. 2 písm. b) a c) TrZ [nově má jít o ustanovení § 240 odst. 3 písm. a), b) TrZ],
 - bb) z 10 na 12 let v případě naplnění znaků kvalifikované skutkové podstaty podle dosavadního ustanovení § 240 odst. 3 TrZ (nově má jít o ustanovení § 240 odst. 4 TrZ],
- b) *zavedením trestnosti přípravy trestného činu* (§ 20 TrZ) zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby v alternativách nově podle § 240 odst. 3 a 4 TrZ (nově má jít o ustanovení § 240 odst. 5 TrZ).

Uvedené návrhy *reagují jednak na určité události* z poslední doby, které vyvolaly velmi negativní odezvu v širší odborné i laické veřejnosti (jde např. o tzv. metanolovou aféru, o odhalené rozsáhlé daňové úniky v souvislosti s obchodem s cigaretami, alkoholickými nápoji, pohonnými hmotami apod.), a jednak na opakovanou kritiku zaznívající zejména z Ministerstva vnitra, resp. Policie České republiky, a Ministerstva financí, která poukazuje na *chybějící trestnost přípravy* u některých nejzávažnějších daňových trestných činů. Trestnost přípravy zde totiž byla zrušena nabytím účinnosti nového trestního zákoníku (od 1. 1. 2010), což podle důvodové zprávy k popisované novele omezilo možnost včasných a účinných zásahů proti daňovým únikům, zejména pokud jde o spotřební daň a daň z přidané hodnoty v souvislosti s nelegální výrobou a obchodem, které se týkají lihu, tabákových výrobků, pohonných hmot apod. Proti této tendenci vyjádřené navrhovanou novelou patrně nelze mít zásadní námitky, protože daňové úniky, jejich sofistikované způsoby a rozsah páčání nepochybně *vyžadují účinnější postup státu včetně přísnějšího trestního postihu*, poněkud nelogicky ovšem působí, že v nově navrhovaných ustanoveních § 240 odst. 2 TrZ a § 240 odst. 3 TrZ má být stejná dolní hranice sazby trestu odnětí svobody (2 roky).

b) Mimotrestní úprava

Tato právní úprava vychází z *globální reformy daňového systému* zavedené ode dne 1. 1. 1993, v níž se projeví zásadní společenské a ekonomické změny. Páteří daňové soustavy, která platí dosud, se stala daň z přidané hodnoty a daň z příjmů fyzických a právnických osob, a to vedle celé soustavy dalších, vedlejších daní. Kromě toho vznikl zcela nový systém pojistného

³ Viz např. Kindl, M. (Vůbec nějaká škoda při zkrácení daně? Právník, 2004, č. 7, s. 690; obdobně Sovák, Z. Ušlá daň o pravdu není škodou (některé další aspekty). Právník, 2004, č. 7, s. 734. Nesouhlasnou reakci na tyto názory vyjádřila Čeplová, V. Pachatelé trestných činů zkrácení daně podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c), odst. 4 TrZ (generace odsouzených sine lege?). Trestněprávní revue, 2004, č. 9, s. 263.

⁴ Ostatně takto se to standardně vykládá i v rozhodnutích Nejvyššího soudu, z nichž lze odkázat např. na usnesení ze dne 25. 1. 2012, sp. zn. 5 Tdo 23/2012, dostupné na www.nsoud.cz.

⁵ Viz sněmovní tisk č. 996, VI. volební období Poslanecké sněmovny, dostupný na www.psp.cz.

na zdravotní pojištění a pojistného na sociální zabezpečení, došlo ke změně a rozložení daňového břemene charakterizovaného jako přesun od zdanění příjmů ke zdanění spotřeby. Většinou se jednalo o reakci na praktickou zkušenost ze správy daní a přibližování právu Evropské unie.

V mimotrestní právní úpravě daní, poplatků a podobných povinných plateb je každoročně prováděna řada různých legislativních změn, zejména pokud jde o daňové zákony, což může v některých případech vyvolávat určité pochybnosti o tom, zda a jak důkladně měly a mohly příslušné osoby znát rozhodnou právní úpravu, a to i z hlediska případného úmyslného zavinění jako znaku subjektivní stránky trestných činů, které zde přicházejí v úvahu a u nichž se vyžaduje tato forma zavinění (§ 13 odst. 2 TrZ). Nicméně navzdory neustálým novelizacím zůstává podstata daňové a podobné platební povinnosti i jejího plnění zachována, takže ke spáchání těch trestných činů daňových, které se v praxi vyskytují nejčastěji, zpravidla ani není třeba nějaká detailní znalost daňových právních předpisů, resp. jejich aktuálních novel. Proto zde bude přicházet v úvahu omyl pachatele spíše výjimečně, protože daňové subjekty mají zpravidla zákonnou povinnost vést účetnictví (podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů), z něhož – popřípadě ze způsobu jeho vedení či nevedení – jsou zřejmé i okolnosti rozhodné pro posouzení, zda příslušná osoba věděla o určitém nelegálním daňovém úniku či nikoli a zda s tím byla alespoň srozuměna. Přitom platí, že ani podle nového trestního zákoníku *nejdou* skutkové podstaty daňových trestných činů takovými, které by obsahovaly blanketní nebo odkazovací dispozice, ale jsou v nich vyjádřeny určité *normativní znaky* (např. daň, clo, pojistné na zdravotní pojištění, pojistné na sociální zabezpečení, poplatek). Tyto znaky je třeba vykládat a jejich naplnění zjišťovat sice podle příslušných mimotrestních právních předpisů (daňových zákonů, celních předpisů atd.), ale omyl pachatele ohledně nich se posuzuje jako *omyl skutkový* (§ 18 TrZ).⁶

Ponecháme-li stranou zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, který je asi nejnovějším – byť mezitím již také mnohokrát novelizovaným – zákonem upravujícím konkrétní druh daně, pak z hlediska trestního postihu daňových deliktů je aktuální zejména zákon č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, ve znění pozdějších předpisů (dále ve zkratce „DŘ“). Tento nový daňový řád přinesl řadu změn v procesním postupu správců daně a daňových subjektů, a to mimo jiné i v souvislosti s uplatňováním trestního práva, např. ve stanovení rozsahu povinnosti oznámit spáchání trestného činu, v průlomu do povinnosti mlčenlivosti zachovávané v daňovém řízení, v povinnosti učinit prohlášení

o majetku a v odchýlném vymezení běhu lhůty pro stanovení daně v případě spáchání daňového trestného činu.

Pokud jde o *povinnost učinit prohlášení o majetku*, podle § 180 odst. 1 DŘ platí, že nebyl-li nebo nemohl-li být vymáhaný nedoplatek daně uhrazen daňovou exekucí příkazáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, dlužník má na výzvu správce daně povinnost podat ve stanovené lhůtě prohlášení o majetku. Lhůta pro podání prohlášení o majetku nesmí být kratší než 15 dnů ode dne doručení výzvy. Ve výzvě správce daně poučí dlužníka o povinnostech spojených s doručením výzvy a případných následcích spojených s nepodáním prohlášení nebo uvedením nepravdivých anebo hrubě zkreslených údajů; ohledně nesplnění této povinnosti není správce daně vázán povinností mlčenlivosti pro účely trestního řízení. Další podrobnosti o obsahu a způsobu prohlášení vyplývají z ustanovení § 180 odst. 2 až 5 DŘ. Právní úkony dlužníka týkající se jeho majetku, s výjimkou úkonů spočívajících v běžné obchodní činnosti, uspokojování základních životních potřeb a správy majetku, včetně jeho běžné údržby, které dlužník učinil poté, co mu byla doručena výzva podle § 180 odst. 1 DŘ, popřípadě výzva podle § 180 odst. 4 DŘ, jsou vůči správci daně a dalším osobám, které mají proti dlužníkovi pohledávku vymahatelnou na základě exekučního titulu, neúčinné (§ 180 odst. 6 DŘ).

Zmíněnými následky, o kterých je povinen správce daně poučit dlužníka a které jsou spojené s nepodáním prohlášení nebo s uvedením nepravdivých anebo hrubě zkreslených údajů v prohlášení, je třeba rozumět trestní odpovědnost za *trestný čin porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku podle § 227 TrZ*. Tento trestný čin tedy lze spáchat i v daňovém řízení, resp. v řízení vedeném podle daňového řádu.⁷

V ustanovení § 148 DŘ je vymezena *prekluzivní lhůta pro stanovení daně*, která činí zpravidla 3 roky od určeného počátku jejího běhu (§ 148 odst. 1 DŘ) a končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku (§ 148 odst. 5 DŘ). V daňovém řádu jsou pak uvedeny okolnosti mající vliv na počátek nebo běh této lhůty (§ 148 odst. 2 až 4 DŘ). Ve vztahu k uplatňování trestní odpovědnosti jsou pak podstatná zejména ustanovení § 148 odst. 6 a 7 DŘ. 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 (§ 148 odst. 6 DŘ). Pokud daňový subjekt podá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení a současně uhradí tvrzenou daň včetně jejího příslušenství, je-li toho třeba *pro zánik trestnosti*

⁶ Viz např. Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2432 a 2433.

⁷ V podrobnostech k výkladu jeho zákonných znaků a k souvislosti s daňovým řízením viz v publikaci Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2279.

daňového trestného činu z důvodu účinné lítosti, lze daň stanovit bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně (§ 148 odst. 7 DR). Přitom se má za to, že posledně citovaná ustanovení prolamují i zmíněnou nejzazší 10-letou prekluzivní lhůtu.⁸

I když ani řešení obsažené v ustanoveních § 148 odst. 6 a 7 DR není zcela bez pochybností,⁹ jeho smyslem je, aby se odstranily určité nelogičnosti vyplývající z toho, že pachatel zejména trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TrZ (resp. dříve podle § 148 tr. zák.) by mohl být odsouzen za takový daňový únik, který by už správce daně neměl právo vymáhat, protože mezitím – třeba i v důsledku spáchání trestného činu – marně uplynula prekluzivní lhůta pro možnost stanovení daně správcem daně. Podobně v případě uplatnění účinné lítosti buď obecně (§ 66 tr. zák., § 33 TrZ), nebo speciální (§ 147a tr. zák., § 242 TrZ), by jinak mohlo dojít k situaci, že pachatel by nemohl splnit její podmínku spočívající v dobrovolném přiznání a doplacení zkrácené či neodvedené daně (§ 147 a § 148 tr. zák., § 240 a § 241 TrZ), pokud již správci daně uplynula prekluzivní lhůta pro její stanovení, takže musel odmítnout dodatečnou platbu od pachatele.

Kromě popsanych změn mimotrestní právní úpravy se připravuje nebo postupně je přijímána celá řada dalších *novel příslušných zákonů* nebo *nové zákony upravující oblast daní*, a to zejména pokud jde o jejich návaznost na rekonstrukci soukromého práva provedenou novým občanským zákoníkem (zákon č. 89/2012 Sb.) a ostatními s ním souvisejícími zákony, přičemž mají být přijaty nové zákony o příjmových daních, o dani z nemovitostí a o dani z převodu nemovitostí. Zároveň došlo nebo má dojít k některým novelám zákona o dani z přidané hodnoty a zákona o spotřebních daních, do kterých byly zapracovány mimo jiné i určité instituty a opatření směřující proti daňovým únikům (např. zavedení institutu nespolehlivého plátce daně z přidané hodnoty, který bude zveřejněn a jehož smluvní partneři mají automaticky ručit za jeho daň).¹⁰ Je rovněž otázkou, zda a jak by pomohla zamezit nelegálním daňovým únikům i další opatření již dříve existující nebo známá z jiných států Evropy, např. zavedení registrač-

ních pokladen nebo sofistikovaných elektronických účetních systémů.¹¹

3. Účinná lítost u daňových trestných činů

Trestní zákoník zachoval obecnou účinnou lítost podle § 33 TrZ jako jeden z důvodů zániku trestní odpovědnosti pachatele také u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240 TrZ), a to i s přihlédnutím ke zvláštnímu ustanovení § 242 TrZ o účinné lítosti u trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241 TrZ), které bylo taktéž převzato beze změny z dřívějšího trestního zákona (§ 147a tr. zák.). Rozdílná úprava účinné lítosti u obou zmíněných skutkových podstat podle důvodové zprávy k novému trestnímu zákoníku i podle názorů obsažených v odborné literatuře¹² vyplývá z odlišné povahy postihovaného jednání, protože trestný čin podle § 240 TrZ spočívá ve zkrácení daně nebo podobné povinné platby anebo ve vylákání výhody na těchto platbách, což jsou svou povahou zpravidla *podvodná jednání*, zatímco trestný čin podle § 241 TrZ spočívá v pouhém neodvedení určité povinné platby, které je *opomenutím* povinného konání (§ 112 TrZ), aniž pachatel zastírá skutečný stav věci nebo předstírá neexistující skutečnosti, takže v tomto případě lze dosáhnout účinné lítosti již samotným dodatečným splněním zákonné povinnosti.

K tomu dále připomínáme, že ve smyslu § 242 TrZ zaniká trestní odpovědnost za trestný čin *neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby* podle § 241 TrZ, jestliže pachatel dodatečně splnil svou povinnost dříve, než soud prvního stupně počal vyhlášovat rozsudek. Tyto podmínky jsou velmi mírné a celkem benevolentní je i jejich uplatňování v praxi. Pachatel sice musí zaplatit celou dlužnou částku, která je uvedena v obžalobě (návrhu na potrestání) podané pro tento trestný čin, nemusí však zaplatit její příslušenství (penále, pokuty). Nežádá se rovněž, aby pachatel zaplatil dlužné částky sám, ale toleruje se, aby za něj zaplatil někdo jiný (např. obchodní společnost, v níž působí), pokud dal pachatel k takovému zaplacení alespoň podnět.¹³ Postačí také, když pachatel dodatečně odvedenou částku výslovně a písemně určí na zaplacení daně nebo pojistného, jejichž neodvedení je předmětem trestního postihu, i když si příslušný orgán sám započte zaplacenou částku na něco jiného. Za-

⁸ K tomu např. Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kol. Daňový řád. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 329.

⁹ Viz např. Vorlíčková, L. Nový daňový řád přináší prolomení prekluzivní lhůty v případě uplatnění účinné lítosti u daňových trestných činů. Právní rozhledy, 2010, č. 11, s. 393.

¹⁰ Viz zákon č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony; některé podrobnosti k tomu lze nalézt též např. na internetových stránkách Ministerstva financí České republiky www.mfcr.cz v části Daně a cla – Aktuality.

¹¹ Viz dnes již prakticky zrušený zákon č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách a o změně některých zákonů (zákon o registračních pokladnách), ve znění pozdějších předpisů.

¹² Viz např. Šámal, P. a kol. Trestní zákoník I. § 1 až 139. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 444.

¹³ Viz usnesení Nejvyššího soudu ze dne 16. 4. 2008, sp. zn. 5 Tdo 368/2008.

platit je možno dokonce až do okamžiku vyhlášení rozsudku soudu prvního stupně, i když je toto vyhlášení opakované, např. pokud soud prvního stupně opětovně vyhlásí rozsudek ve věci, která již byla projednána a vrácena odvolacím soudem.¹⁴

Naproti tomu u (do jisté míry podobného) trestného činu *zkrácení daně, poplatku a jiné podobné platby* podle § 240 TrZ lze podle konstantní judikatury uplatňovat pouze přísnější ustanovení § 33 TrZ o obecné účinné lítosti a ustanovení § 242 TrZ není možno užít ani analogicky.¹⁵ Velmi přísně se zde uplatňuje *podmínka dobrovolnosti*, protože za dobrovolné jednání pachatele se až na výjimky nepovažuje jednání pod tlakem zahájeného trestního řízení, ani dodatečné přiznání a zaplacení daně za situace, kdy již trestní stíhání reálně hrozí, tedy např. pokud finanční úřad zjistí skutečnosti svědčící pro důvodnost zahájení trestního stíhání a má již dostatek konkrétních poznatků zakládajících podezření ze spáchání trestného činu. Protože tento moment se obtížně prokazuje, vypomohla si praxe stanovením rozhodného okamžiku, kdy zaměstnanec správce daně před zahájením daňové kontroly položí daňovému subjektu otázku, zda jsou mu známy okolnosti pro případné podání daňového přiznání.¹⁶ Ve výjimečných případech bylo možno splnit podmínku dobrovolnosti dodatečným přiznáním a zaplacením daně na základě platebního výměru vydaného správcem daně po zjištění daňového nedoplatku, když ke zkrácení daně došlo např. v důsledku nejednoznačného znění právních předpisů, nejednotného postupu finančních orgánů apod.¹⁷

Tento diametrálně odlišný postup při uplatňování účinné lítosti ve vztahu k podobným daňovým trestným činům se stal *předmětem kritiky*. Někteří kritici se např. domnívají, že při použití obecného ustanovení § 33 TrZ nelze vycházet z jeho restriktivního výkladu, neboť údajně není ústavně konformní a není v souladu s teleologickým výkladem. Priorita zájmu na řádném, byť dodatečném splnění daňové povinnosti před zájmem na trestním postihu podle těchto názorů odůvodňuje extenzivní výklad podmínek účinné lítosti, a to i pokud jde o dobrovolnost jednání pachatele. Stejně tak není vždy sdílen názor, že dobrovolnost je vyloučena při jednání pachatele učiněném pod tlakem zahájeného trestního stíhání.¹⁸

¹⁴ Zde se obdobně uplatňuje dřívější judikatura k zániku trestní odpovědnosti za trestný čin zanedbání povinné výživy vyjádřená v rozhodnutí pod č. 54/1971 Sb. rozh. tr.

¹⁵ Viz rozhodnutí publikované pod č. 45/2007 Sb. rozh. tr.

¹⁶ Viz k tomu též příměreně usnesení Ústavního soudu ze dne 22. 1. 2002, sp. zn. II. ÚS 166/01, dostupné na <http://nalus.usoud.cz>, a to obecněji stran doby, dokdy má subjekt možnost v daňovém řízení uplatňovat svá práva.

¹⁷ Viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 1. 1999, sp. zn. 5 Tz 165/98.

¹⁸ Viz např. Brož, J., Nett, A. K problematice pojmu „dobrovolnosti“ jako podmínky účinné lítosti ve smyslu ustanovení § 66 trestního zákona. Trestní právo, 2007, č. 11, s. 15 a 16.

Nelze tedy vyloučit, že právě takové kritické úvahy vedly k vydání *nálezu Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/08*.¹⁹ V tomto rozhodnutí považuje Ústavní soud trestné činy podle § 240 TrZ a § 241 TrZ (resp. dříve podle § 147 tr. zák. a § 148 tr. zák.) za typově shodné, přičemž pojem „neodvedení“ je podle jeho názoru terminologicky významnějším zásahem do chráněného zájmu státu. V souvislosti s tímto pojmem je přitom zvláštním ustanovením (§ 147a tr. zák., § 242 TrZ) poskytnuta přesně definovaná a poměrně dlouhá lhůta pro uplatnění účinné lítosti. Naopak v případě terminologicky užšího pojmu „zkrácení“ se uplatňuje pouze obecná úprava, v níž není zákonem stanovena lhůta pro využití účinné lítosti a tato lhůta je ve srovnání s „neodvedením“ nepoměrně kratší. Ústavní soud proto pokládá za nepřipustné, aby lhůty k uplatnění účinné lítosti byly u obdobné trestné činnosti tak rozdílné. Obecné ustanovení o účinné lítosti deklaruje vůli zákonodárce, že pro stát je v daných případech jednoznačně výhodnější, dojde-li k nápravě škodlivého následku, k uvedení do původního či pokojného stavu, než aby se takové jednání trestalo. 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 trestného činu by byly nepochybně závažnější než nepotrestání pachatele. Pokud institut účinné lítosti na jedné straně vede k bezproblémovému uhrazení daňového dluhu a následně i příslušné sankce a na druhé straně nevede k deklarovanému prominutí trestního postihu, pak to znamená, že stát slíbí prostřednictvím zákona beztrestnost výměnou za peníze, avšak po jejich obdržení svůj slib nedodrží. Takový přístup považuje Ústavní soud za nepřiměřenou restrikci.²⁰

S citovaným rozhodnutím Ústavního soudu podle našeho názoru *nelze souhlasit*, protože v některých směrech nevyznívá příliš přesvědčivě a svědčí o určitém nepochopení podstaty trestných činů zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TrZ (§ 148 tr. zák.) na straně jedné a neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 TrZ (§ 147 tr. zák.) na straně druhé. Především není zřejmé, proč by měl být pojem „neodvedení“ terminologicky významnějším zásahem do chráněného zájmu státu, než jakým je pojem „zkrácení“ (a patrně i „vylákání výhody“), když je tomu právě naopak. V případě pojmu „neodvedení“ daně a dalších plateb totiž jde – jak již bylo shora uvedeno – o pouhé opomenutí (§ 89 odst. 2 tr. zák., § 112 TrZ) povinnosti,

¹⁹ Je publikovaný pod č. 170 ve svazku 54 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu.

²⁰ Převzato z publikace Fenyk, J. a kol. Trestní zákoník a trestní řád. 1. díl – Trestní zákoník. Praha: Linde 2010, s. 938 a 939.

kteřá není nijak zatajována ani zkreslována, takže její nesplnění je snadno zjistitelné, zatímco pojem „zkrácení či vylákání“ je *zvláštním případem podvodného jednání* spočívajícího v zatajování nebo ve zkreslování skutečné výše daňové povinnosti, nebo dokonce v předstírání povinnosti státu poskytnout pachateli určité plnění. Takové jednání je třeba považovat za *sofistikovanější a závažnější zásah* do zákonem chráněného zájmu, který vyžaduje i přísnější trestní postih a omezení možnosti zániku trestní odpovědnosti. To pak nyní jednoznačně vyjadřují i vyšší sazby trestu odnětí svobody u základních i kvalifikovaných skutkových podstat trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TrZ a trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 TrZ. Navíc rozdílnost ve lhůtách, v nichž lze uplatnit účinnou lýtost v obou zmíněných případech, nevyplývá z jejich rozdílného posuzování soudy, resp. z rozdílu mezi soudní interpretací jedné lhůty a zákonným vymezením druhé lhůty, ale je *výsledkem odlišné právní úpravy* a důsledkem skutečnosti, že podle obecného ustanovení (§ 66 tr. zák., § 33 TrZ) se vyžaduje *dobrovolnost* v jednání pachatele, která je nepochybně limitovaná zahájením trestního stíhání, zatímco zvláštní případ účinné lýtosti (§ 147a tr. zák., § 242 TrZ) tím není podmíněn a jeho uplatnění přichází v úvahu až v průběhu již běžícího trestního stíhání. Ostatně, kdyby zde nebyly zmíněné podstatné rozdíly, bylo by zbytečné zavádět zvláštní (privilegované) případy účinné lýtosti a vázat je na *odlišné podmínky* ve srovnání s obecnou účinnou lýtostí, přičemž stěžejní z těchto podmínek je právě dobrovolnost jednání pachatele a její vázanost na dobu splnění povinnosti.

To platí i navzdory skutečnosti, že neodvedení daně ve smyslu § 241 odst. 1 TrZ není pouhým jejím nezaplacením, tzn. opomenutím, nýbrž obsahuje v sobě též určitý kvalifikační prvek, který je možné spatřovat v kombinaci podvodu a zpronevěry. Plátce zde totiž srazí zálohu na daň poplatníkovi z jeho platu či jiného příjmu, ale peníze si ponechá nebo použije k jinému účelu (zpronevěra, resp. svémocný úvěr), přičemž poplatníka obvykle ponechá v mylné představě, že sraženou částku za něj odvedl příslušnému orgánu (podvod). Přitom vyvolání tohoto omylu ve vztahu k jiným osobám není znakem citované skutkové podstaty. Z uvedeného pohledu by pak bylo možné uvažovat o srovnatelné závažnosti obou jednání podle § 240 TrZ i podle § 241 TrZ a o tom, zda je dán přesvědčivý důvod pro podstatně odlišné podmínky k uplatnění účinné lýtosti u obou těchto trestných činů. Z toho zřejmě vycházel i Ústavní soud, když jádrem jeho shora citovaného nálezu je patrně sdělení, že lhůty k uplatnění účinné lýtosti mají být pro oba trestné činy obdobné.

Navíc zmíněný nálezu Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/08, se dostal do rozporu s dosavadní relevantní judikaturou Nejvyššího soudu, podle níž dodatečné zaplacení zkrácené daně ve smyslu § 240

TrZ není důvodem pro analogické použití zvláštního ustanovení o účinné lýtosti podle § 242 TrZ, které se týká trestného činu uvedeného v § 241 TrZ. Na takové případy projevené lýtosti lze použít za splnění stanovených podmínek pouze obecné ustanovení o účinné lýtosti podle § 33 TrZ.²¹ Pokud se tedy Ústavní soud poté hodlal odchýlit shora uvedeným způsobem od tohoto právního názoru zaujatého velkým senátem příslušného kolegia Nejvyššího soudu, *měl tak učinit nálezem pléna Ústavního soudu*, což by bylo v souladu s tehdy platným usnesením pléna Ústavního soudu ze dne 9. 6. 2009 publikovaným jako sdělení pod č. 202/2009 Sb., v němž si plénum Ústavního soudu atrahovalo působnost senátů Ústavního soudu mimo jiné v případech rozhodování o ústavních stížnostech proti rozhodnutím velkých senátů kolegií Nejvyššího soudu [čl. 1 písm. b) citovaného usnesení]. I když ústavní stížnost ve věci vedené u Ústavního soudu pod sp. zn. IV. ÚS 3093/08 nesměřovala přímo proti usnesení velkého senátu trestního kolegia Nejvyššího soudu ze dne ze dne 19. 10. 2006, sp. zn. 15 Tdo 756/2006 (publikovanému pod č. 45/2007 Sb. rozh. tr.), fakticky ovšem zpochybňovala jeho právní závěry a senát Ústavního soudu rozhodl odchýlně od nich, když zrušil napadené usnesení Nejvyššího soudu ze dne 1. 10. 2008, sp. zn. 7 Tdo 1195/2008, které se opíralo právě o judikát vyjádřený oním rozhodnutím velkého senátu trestního kolegia Nejvyššího soudu publikovaným jako rozhodnutí pod č. 45/2007 Sb. rozh. tr.

Tento rozpor by bylo třeba vyřešit nejen pro konkrétní případ, v němž byla podána ústavní stížnost (kde se postupovalo ve smyslu § 314h odst. 1 tr. řádu, podle kterého po doručení nálezu Ústavního soudu, jímž bylo zrušeno rozhodnutí orgánu činného trestního řízení, pokračuje tento orgán v řízení, přičemž je vázán názorem, který vyslovil ve věci Ústavní soud), ale způsobem použitelným pro další praxi orgánů činných v trestním řízení. V zájmu zajištění souladu názoru Ústavního soudu s platným a účinným zákonným textem a poskytnutí jasného zákonného vodítka pro aplikační praxi přicházejí v úvahu zejména tyto reakce zákonodárce:

- a) vyčlenění účinné lýtosti u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby ve smyslu § 240 TrZ z obecného ustanovení § 33 TrZ a *zakotvení dalšího zvláštního případu účinné lýtosti pro tento trestný čin*, a to obdobného, jaký nyní platí podle § 242 TrZ pro trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 TrZ. Toto řešení se jeví –

²¹ Viz usnesení velkého senátu trestního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 19. 10. 2006, sp. zn. 15 Tdo 756/2006, publikované pod č. 45/2007 Sb. rozh. tr. Kritické názory na citovaný nálezu Ústavního soudu v odborné literatuře viz např. v publikaci Šámal, P. a kol. Trestní zákoník I. § 1 až 139. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 451; Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2442, 2457 a 2462.

s ohledem na shora uvedené argumenty v nálezu Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/08, – do určité míry jako logické, neboť by stanovilo podobné podmínky pro oba zmíněné trestné činy, přičemž jde o obdobu úpravy speciální účinné lítosti pro daňové trestné činy ve slovenském trestním zákoně [§ 86 odst. 1 písm. e) zákona č. 300/2005 Z. z. ve znění pozdějších předpisů]. Na druhé straně lze jen obtížně posoudit morální a ekonomické dopady takového řešení, jestliže by se současná poměrně liberální úprava uvedená v § 242 TrZ vztáhla i na trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. V praxi by to mohlo naopak vést k rozšíření počtu případů zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, když by se pachatelé spoléhali na to, že daň dodatečně zaplatí až tehdy, když jejich trestná činnost byla zjištěna a bylo vůči nim zahájeno trestní stíhání. To by za situace, když finanční orgány jako správci daně mají z různých důvodů poměrně limitované možnosti provádění daňových kontrol a odhalování daňových úniků, znamenalo jen další nárůst daňových nedoplatků a deficitu příjmů veřejných rozpočtů. Efekt této legislativní změny by tudíž mohl být opačný, než jak byl zamýšlen. Zde by bylo třeba doporučit zákonné omezení této velmi volné úpravy a přesněji stanovit časový okamžik, od kterého již účinná lítost nepřichází v úvahu (např. momentem zahájení daňové kontroly);

- b) *zrušení zvláštního ustanovení o účinné lítosti* uvedeného v § 242 TrZ a rozšíření výčtu trestných činů v obecném ustanovení § 33 TrZ o účinné lítosti též na trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 TrZ. Takové řešení by bylo patrně vhodnější pro praxi i z hlediska respektování finančních zájmů státu;
- c) *nereagování na citovaný nálezný Ústavního soudu* z důvodu jeho nepřesvědčivosti a věcně nesprávného vymezení vztahu mezi trestnými činy zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TrZ a neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 TrZ a ponechání stávající úpravy beze změn. Jde o pragmatické řešení, které neznamená výrazné oslabení ochranné funkce trestního práva v oblasti zjišťování a zabezpečování odvodu daní a dalších povinných plateb.

Při úvahách o účinné lítosti by mohlo být vhodné inspirovat se zejména *právní úpravou v německých zemích*. Podle daňového trestního práva ve Spolkové republice Německo mají poplatníci možnost dobrovolně se přiznat k daňovému úniku. V zásadě mohou být tito poplatníci následně osvobozeni od trestu, pokud opraví svá podání, doplní je nebo následně poskytnou podrobnosti o tomto svém činu. Podmínky pro udělení výjimky z trestu jsou stanoveny nyní poměrně přísně –

všechny úniky se musí týkat jen jednoho druhu daně, nejsou promlčeny, nestačí neúplné dobrovolné přiznání, osvobození je omezeno na maximální částku ve výši 50 000 EUR (§ 378 Finanzstrafrechtsgesetz, Schwarzgeldbekämpfungsgesetz). Podle § 29 rakouského trestního zákoníku pachatel daňového nebo celního deliktu nebude stíhán, pokud přizná svůj únik, sdělí údaje relevantní pro posouzení svých daňových povinností a zaplatí dlužné daně v daném časovém limitu. Toto přiznání musí být podáno předtím, než byl daňový delikt zjištěn nebo než bylo zahájeno trestní stíhání či daňová kontrola (tedy obdoba účinné lítosti v České republice).

Další variantu motivace pachatelů k dodatečnému plnění daňových povinností by mohla nabízet *jednorázová daňová amnestie* (případně časově omezená forma účinné lítosti), která by spočívala v tom, že pachatelé bude po přechodnou dobu poskytnuta možnost, aby přiznal zkrácení daně či jiné povinné platby a uhradil dlužnou částku. Pokud tak učiní, zanikla by jeho trestní odpovědnost za spáchaný trestný čin, protože by tím zanikla jeho protiprávnost. Takové ustanovení by mohlo být zakotveno ve zvláštním zákoně, v daňovém řádu nebo přímo v jednotlivých daňových zákonech. Přínosem tohoto nástroje by bylo časové omezení, které by umožnilo vyhodnotit praktický dopad ustanovení o jednorázové daňové amnestii a v případě její úspěšnosti zopakovat tuto amnestii v určitém časovém horizontu. Na rozdíl od účinné lítosti jakožto trvalého institutu by neobsahovala zmíněný opačný efekt, tedy nevedla by k eventuálnímu dalšímu zkracování daní či vyčkávání pachatelů, zda bude jejich trestný čin odhalen. Jednorázová amnestie by se nevztahovala na případy do budoucna, úhrada daňové povinnosti by byla možná jen za období předcházející.

Argumenty *proti variantě jednorázové amnestie* se však jeví být mnohem závažnějšími. Amnestie by mohla vést k vyššímu výběru daní pouze ve stanoveném období, jednalo by se o nesystémové a kontroverzní opatření, které přináší v zásadě nerovný přístup k daňovým subjektům: poctivý daňový subjekt by se rozhodoval, zda příště vůbec zaplatí daň v řádných termínech, zvýšila by se jeho demoralizace, dočasně by se snížil pocit viny vznikající u daňového subjektu z vyhýbání se zdanění příjmů a daňový subjekt by mohl očekávat, že taková amnestie bude v budoucnu umožněna znovu, což by snížilo jeho ochotu platit daň dobrovolně.

4. Souvislost s úpadkovými trestnými činy

Nový daňový řád, o němž byla zmínka už výše, upravuje mimo jiné i *vztah daňového řízení k insolvenčnímu řízení* (§ 242 až § 245 DŘ). Z hlediska trestní odpovědnosti je zde podstatné, že příslušný daňový subjekt sice má i v insolvenčním řízení, vedeném ohled-

ně jeho majetku, určité daňové povinnosti, nicméně pro uspokojování daňových pohledávek v insolvenčním řízení jsou stanovena určitá pravidla, takže možnost spáchání daňových trestných činů v průběhu insolvenčního řízení je spíše teoretická.

Pokud jde o *úpadkové trestné činy*, jejichž skutkové podstaty jsou nyní vymezeny v ustanoveních § 222 až § 226 TrZ, spáchání těchto trestných činů přichází v úvahu i ve vztahu k daňovým pohledávkám, resp. vůči státu či jinému příjemci daně jako věřiteli. Se skutkovými podstatami úpadkových trestných činů částečně souvisí i trestný čin porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku podle § 227 TrZ. Tradičně se uvádí, že citovaná ustanovení trestního zákoníku obsahující znaky úpadkových trestných činů poskytují ochranu zejména *majetkovým právům věřitelů jako účastníků závazkových právních vztahů*.

V souvislosti s daňovými pohledávkami se pak otvírá jeden zajímavý právní problém vyplývající ze skutečnosti, že občanskoprávní teorie a praxe považuje za závazkové právní vztahy (v nichž vystupují věřitelé a dlužníci) jen takové, které jsou založeny normami soukromého práva.²² Přesto podle našeho názoru není důvodu pochybovat o tom, že ustanovení § 222 až § 226 TrZ o úpadkových trestných činech mají širší dosah a umožňují sankcionovat i *porušení jiných než soukromoprávních vztahů*, pokud jejich účastníky lze označit za věřitele a dlužníka. Typicky půjde právě o postih jednání daňových dlužníků, jednání osob povinných platit pojistné na zdravotní pojištění a pojistné na sociální zabezpečení.²³ Trestní odpovědnost za úpadkové trestné činy totiž není omezena na občanskoprávní, obchodní a jiné závazkové právní vztahy, ale skutkové podstaty obsažené v ustanoveních § 222 až § 226 TrZ používají obecných pojmů *věřitel*, popřípadě *dlužník*, které se vyskytují i v právních normách veřejného práva, např. v ustanoveních § 176 odst. 2 písm. c), § 180 a násl. DŘ je to *daňový dlužník*, v ustanoveních § 258 a násl. celního zákona je to *dlužník* (celní) apod. Navíc hranice mezi soukromým a veřejným právem není vždy jednoznačná a ostrá, přičemž jeden právní předpis (např. obchodní zákoník) někdy obsahuje normy obojího charakteru. Otázka, zda jde o vztah občanskoprávní (vztah soukromého práva), pak může vyvolávat pochybnosti tam, kde je vznik určitého oprávnění (nároku) založen na úpravě veřejného práva, ale jinak se řídí právem soukromým – viz třeba řadu předpisů z odvětví správního práva, které zakládají právo na náhradu škody, jež se pak řídí občanským zákoníkem [např. podle § 141 odst. 2 zákona č. 183/2006 Sb.,

o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů, podle § 27 odst. 2 až 4 zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů].²⁴

Proto se domníváme, že nic nebrání *trestnímu postihu daňového dlužníka* např. za trestný čin poškození věřitele podle § 222 odst. 1 TrZ, pokud způsobem zde vymezeným jedná vůči svému majetku tak, aby zmařil uspokojení pohledávky věřitele jako příjemce daně (typicky státu), jde-li o pohledávku založenou povinností zaplatit určitou daň, třebaže existence daně ani její výše nebyla nijak zatajena či zkreslena. Totéž přiměřeně platí u ostatních úpadkových trestných činů, kde rovněž může vystupovat plátcem nebo poplatníkem daně jako dlužníkem a příjemcem daně jako věřitelem.

5. Povinnost oznámit spáchání daňového trestného činu

Ve vztahu k daňovým trestným činům je tradiční otázkou rozsah *oznamovací povinnosti*. Povinnost oznámit státnímu zástupci nebo policejním orgánům skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin, je zakotvena především v ustanovení § 8 odst. 1 tr. řádu *pro státní orgány*, anebo taková povinnost vyplývá – i pro *fyzické osoby* – z ustanovení § 368 TrZ o trestném činu neoznámení trestného činu, resp. částečně i z ustanovení § 367 odst. 3 TrZ o trestném činu nepřekážení trestného činu, který lze spáchat též jeho neoznámením. V některých případech je tato oznamovací povinnost vymezena odchylně zvláštními právními předpisy. Typicky jde zejména o plnění oznamovací povinnosti správcem daně, kterou nyní stanoví daňový řád.

Podle § 53 odst. 3 DŘ tedy platí, že *správce daně má oznamovací povinnost* podle zákona (tj. podle § 8 odst. 1 tr. řádu), pokud při své činnosti zjistí skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán některý z trestných činů uvedených v § 53 odst. 2 DŘ. Správce daně pak má oznamovací povinnost jen tehdy, jde-li o

- některý z trestných činů daňových a poplatkových (§ 240 až § 245 TrZ), který se týká porušení povinnosti při správě daní,
- trestný čin, jehož nepřekážení nebo neoznámení je trestným činem (§ 367 a § 368 TrZ),
- trestný čin dotačního podvodu (§ 212 TrZ), trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254 TrZ) a trestný čin poškozování finančních zájmů Evropských společností (§ 260 TrZ),

²² Viz Švestka, J., Dvořák, J. a kol. Občanské právo hmotné. Svazek II. 5. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009, s. 21 a 22; obdobně Švestka, J., Spáčil, J., Škárková, M., Hulmák, M. a kol. Občanský zákoník II. § 460 až 880. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 1489.

²³ Viz též rozhodnutí pod č. 30/2001 Sb. rozh. tr.

²⁴ Z tohoto hlediska může být poněkud problematické tvrzení obsažené v rozhodnutí publikovaném pod č. 17/2009 Sb. rozh. tr., pokud se v něm pokládá závazkový právní vztah mezi dlužníkem a věřitelem za obligatorní znak trestného činu poškozování věřitele podle § 256 odst. 1 tr. zák. (nyní jde o poškození věřitele podle § 222 odst. 1 TrZ).

- d) některý z trestných činů proti výkonu pravomoci orgánu veřejné moci a úřední osoby (§ 323 až § 328 TrZ), některý z trestných činů úředních osob (§ 329 a § 330 TrZ), některý z trestných činů úplatkářství (§ 331 až § 334 TrZ) a trestný čin maření výkonu úředního rozhodnutí (§ 337 TrZ), nebo
- e) trestný čin udávání padělaných a pozměněných peněz (§ 235 TrZ), padělání a pozměňování veřejné listiny (§ 348 TrZ), nedovolené výroby a držení pečeti státní pečeti a úředního razítka (§ 349 TrZ).

Správcem daně, jehož zavazuje zmíněná oznamovací povinnost, je podle § 10 odst. 1 DŘ správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. *Správním orgánem* se podle § 10 odst. 2 DŘ pro účely tohoto zákona (daňového řádu) rozumí orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán a právnická nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy.

Jak je tedy z uvedeného patrné, oznamovací povinnost správce daně je na jedné straně *omezena* jen ve vztahu ke shora vyjmenovaným trestným činům, na druhé straně je *rozšířena* nad rámec ustanovení § 8 odst. 1 věty druhé tr. řádu i na jiné povinné subjekty, než jsou státní orgány, a to na orgány územních samosprávných celků, jiné orgány a na právnické nebo fyzické osoby, pokud vykonávají působnost v oblasti veřejné správy.

Přitom platí, že nezáleží na skutečnosti, zda je pachatelem trestného činu, jehož se týká tato oznamovací povinnost, trestně odpovědná *fyzická osoba* či *právnická osoba*. Právnická osoba ovšem nemůže spáchat trestné činy neoznámení trestného činu podle § 368 TrZ ani nepřekažení trestného činu podle § 367 TrZ.²⁵ Pro úplnost je třeba rovněž dodat, že trestný čin neoznámení trestného činu podle § 368 odst. 1 TrZ se *netýká žádného z daňových trestných činů* (§ 240 až § 245 TrZ) ani trestného činu zkrácení údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254 TrZ), přičemž trestný čin nepřekažení trestného činu podle § 367 odst. 1 TrZ může být spáchán ve vztahu k daňovým trestným činům jen v případě, jde-li o zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, 3 TrZ.

²⁵ V podrobnostech k právu a povinnosti oznamovat skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin, viz např. Púry, F. Poznámky k oznamování trestné činnosti státními orgány, právnickými a fyzickými osobami. In: Zoufalý, V. (ed.) XX. Karlovarské právnické dny. Sborník příspěvků. Karlovy Vary, 2012, s. 263.

6. Trestní odpovědnost právnických osob

Jak je již obecně známo, zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim (dále ve zkratce „ZTOPO“), zavedl od 1. 1. 2012 *pravou trestní odpovědnost všech právnických osob* založených a působících podle veřejného i soukromého práva, s výjimkami uvedenými v § 6 odst. 1 ZTOPO, a to za okruh trestných činů taxativně vyjmenovaných v ustanovení § 7 ZTOPO. Mezi nimi jsou i *všechny daňové trestné činy* (§ 240 až § 245 TrZ), jejichž pachatelem tedy může být i právnická osoba. Totéž platí o trestném činu zkrácení údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 TrZ. Na druhé straně však v tomto výčtu chybí některé další trestné činy, jejichž pachatelem by mohla být i právnická osoba, zejména pak v souvislostech zde probíraných jde o úpadkové trestné činy, které může spáchat jen fyzická osoba.

V návaznosti na daňové trestné činy je pak významné *ustanovení § 8 odst. 3 ZTOPO*, podle něhož trestní odpovědnosti právnické osoby nebrání, nepodaří-li se zjistit, která konkrétní fyzická osoba jednala způsobem uvedeným v § 8 odst. 1 a 2 ZTOPO, a *ustanovení § 9 odst. 3 ZTOPO*, podle kterého trestní odpovědnosti právnické osoby není dotčena trestní odpovědnost fyzických osob uvedených v § 8 odst. 1 ZTOPO a trestní odpovědnosti těchto fyzických osob není dotčena trestní odpovědnost právnické osoby. Smyslem citovaných ustanovení není, aby si orgány činné v trestním řízení usnadňovaly svou roli a aby se zaměřily jen na trestní postih právnické osoby a rezignovaly na zjištění, která konkrétní fyzická osoba jednala způsobem zakládajícím trestní odpovědnost právnické osoby. Tato obava je namísto zejména tehdy, jestliže plátcem nebo poplatníkem určité daně, která byla zkrácena či neodvedena, resp. ohledně níž byla vylákána výhoda, je právnická osoba.

U trestně odpovědné právnické osoby lze rovněž využít v případě spáchání daňových trestných činů institut *účinné lítosti*, a to jak obecně (§ 11 ZTOPO), tak zvláštní (§ 242 TrZ za použití § 1 odst. 2 ZTOPO). Podle § 11 odst. 1 ZTOPO *zaniká trestní odpovědnost právnické osoby* za prakticky stejných podmínek, jako je tomu u fyzické osoby podle § 33 TrZ. Významnější rozdíl je jen v tom, že touto „obecnou“ účinnou lítostí může zaniknout trestní odpovědnost právnické osoby za jakýkoli trestný čin, jehož způsobitým pachatelem je právnická osoba podle § 7 ZTOPO, s výjimkou tzv. korupčních trestných činů přijetí úplatku (§ 331 TrZ), podplacení (§ 332 TrZ) nebo nepřímého úplatkářství (§ 333 TrZ). Účinná lítost podle § 11 ZTOPO se tedy týká *všech daňových trestných činů*, přičemž u trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 TrZ se

i u právnické osoby uplatní *zvláštní (výhodnější) případ účinné lítosti podle § 242 TrZ.*²⁶

Zánik trestní odpovědnosti právnické osoby v důsledku účinné lítosti však *nemá vliv* na existenci či případný zánik trestní odpovědnosti příslušné jednatelky fyzické osoby a opačně (§ 9 odst. 3 ZTOPO). Výjimkou by však mohla být právě účinná lítost u daňových trestných činů, kdy náprava porušených vztahů ve formě účinné lítosti by mohla být přiznána *oběma osobám současně* (pokud např. pachatel – fyzická osoba požádá pachatele – právnickou osobu, aby dlužnou částku uhradila, a tato tak učiní).

7. Možná mimotrestní a nelegislativní opatření ke zlepšení na úseku daňových deliktů

Na ochotu dobrovolně plnit daňové povinnosti mají vliv i *jiné faktory, než je právní úprava sankčního režimu*. Jako primární se jeví potřeba nastavit nové a fungující parametry mezi správcem daně a orgánem potírajícím daňovou kriminalitu. Úzká spolupráce podpořená často i osobní znalostí mezi policejním orgánem a správcem daně, správné a včasné předávání relevantních informací mohou ovlivnit úspěšnost úkonů obou těchto orgánů. Z konkrétních opatření pak lze uvažovat o vytvoření společných ad hoc vyšetřovacích týmů zahrnujících zástupce všech zainteresovaných orgánů, organizace vzájemných školení, vypracování jednotné metodiky pro podávání trestních oznámení správci daně, tvorba specializovaných útvarů uvnitř orgánů finanční a celní správy umožňující specializaci a koncentraci expertních znalostí, posílení pravomocí orgánů celní správy na úroveň orgánu činného v trestním řízení apod.²⁷ Také na poli mezinárodní daňové spolupráce se boj proti škodlivým daňovým praktikám stává mezinárodní prioritou. Velký význam zde mají zejména tradiční smlouvy o zamezení dvojího zdanění a trvalý nátlak na určité státy poskytující daňovým poplatníkům neoprávněné výhody (tzv. daňové ráje).

V oblasti *mimotrestních právních úprav* se navrhuje kromě jiného sjednocení daňové sazby daně z přidané hodnoty, zavedení nižšího limitu pro bezhotovostní platby, zavedení obligatorní kontroly správcem daně při vykazování ztráty v období delším než 3 roky, omezení odčitatelných položek ze základu daně, zavedení jednotného daňového místa, jednorázové zavedení tzv. da-

ňové šance pro odpouštění penále a povolování daňových splátek, zavedení právní jistoty a předvídatelnosti rozhodnutí správce daně apod.²⁸

8. Závěrem

Lze konstatovat, že daňová kriminalita a její trestní postih vykazují řadu *zvláštností* vyplývajících jednak z povahy této trestné činnosti a jednak ze specifické trestněprávní i mimotrestní právní úpravy. Zároveň zde dochází k poměrně výraznějšímu *legislativnímu vývoji* než v jiných oblastech, přičemž se v návaznosti na to rozvíjí i *judikatura* k výkladu a použití ustanovení o trestných činech daňových. Další změny je pak možné očekávat v souvislosti s připravovanými novelami či zcela novými zákony týkajícími se některých druhů daní. Lze jen doufat, že při tom zákonodárce nebude spoléhat pouze na trestní postih daňových úniků, ale že ve shodě se zásadou subsidiarity trestní represe i v mimotrestních právních normách přijme účinnější opatření k prevenci daňové kriminality.

Summary

The paper deals with some of the current matters regarding criminal punishment for tax fraud because tax criminality is a significant element of economic criminality and has recently seen certain legal developments in criminal regulations and legal regulations of a non-criminal nature. Firstly, the authors point out the most important changes brought by the new criminal code and/or its amendment which is currently being prepared. They also pay attention to certain circumstances related to changes in tax legislation over the recent period, as well as changes to be expected as a result of re-codification of private law. They also discuss the abolition of criminal liability for tax fraud due to effective repentance, mainly the differences in its adoption for tax evasion or other payments and non-payment of a tax or other payments. The authors also review so-called bankruptcy frauds which can be committed by a tax debtor, criminal liability of legal entities for tax offences introduced recently and the reporting duty within tax proceedings. Finally, the authors consider other possible statutory or other (extra-statutory) measures that could prevent tax avoidance in a more efficient way and motivate towards higher tax payments.

²⁶ Viz Šámal, P., Dědič, J., Grivna, T., Púry, F., Říha, J. Trestní odpovědnost právnických osob. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 276.

²⁷ Viz k tomu blíže usnesení vlády č. 153/2012.

²⁸ Viz k tomu blíže Prouza, D. Daňová kriminalita. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005, s. 239.