

www.pwc.com

Petra Nováková

*Daňové právo
trestní*

pwc

Agenda

- Následky porušení povinností při správě daní
- Sankce obsažené v trestním zákoníku
- Komparace vybraných institutů daňového řádu a trestního práva
- Vývojová stádia trestného činu
- Hranice daňové optimalizace

*Následky
porušení
povinností
při správě
daní*



Následky porušení povinností při správě daní

Pokuta za porušení povinnosti mlčenlivosti (§ 246)

- § 9 odst. 1 DŘ správa daní je neveřejná
- § 52 a násl. DŘ ochrana poskytování informací
- povinnost mlčenlivosti
 - Kdo: úřední osoby, osoby zúčastněné na správě daní
 - obsah: co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob
- mlčenlivost v případě poradců
 - správce daně může vstoupit do prostor poradce jen za jeho přítomnosti
 - obsah vybrané písemnosti v případě advokáta jen se souhlasem ČAK

Následky porušení povinností při správě daní

Pokuta za porušení povinnosti mlčenlivosti (§ 246)

- správce daně může poskytovat informace např.
 - MF (praní špinavých peněz)
 - ÚOHS
 - soudům
 - MPSV a orgánům sociálního zabezpečení
 - NKÚ
 - KDP
 - KVOP
 - pro účely trestního řízení

Následky porušení povinností při správě daní

Pokuta za porušení povinnosti mlčenlivosti (§ 246)

- Porušení povinnosti je přestupek
- Fyzická osoba
- Správní orgán nejbližší nadřízený „původnímu“ správci

- Pokuta
 - Až do 500 000 Kč

Následky porušení povinností při správě daní

Pořádková pokuta (§ 247 až § 249)

- Skutkové podstaty:
- 1) Závažně ztěžování průběhu řízení
 - Tím, že ruší pořádek
 - Neuposlechne pokynu úřední osoby
 - Chová se urážlivě
- 2) Nevyhovění povinnosti nepeněžité povahy stanovené výzvou
- Pokuta
 - Do 50 tis Kč v obou případech

Následky porušení povinností při správě daní

Pořádková pokuta (§ 247 až § 249)

- Lze ukládat i opakovaně, pokud protiprávní stav trvá
- Pokutu ad 1) lze uložit pouze při jednání
- Proti uložení pokuty možné odvolání s odkladným účinkem
- Pokutu do 5tis Kč možno hradit „blokem“
- Souvisí s § 6 odst. 4 DŘ – úřední osoby jsou při správě daní povinny se vyvarovat nezdvořilostí

Následky porušení povinností při správě daní

Pokuta za opožděné tvrzení daně (§ 250)

- v případě, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání vůbec nebo ho podá více jak 5 pracovních dnů po lhůtě
 - 0,05% stanovené daně za každý den prodlení, max. 5% daně
 - 0,05% stanoveného daňového odpočtu, max. 5%
 - 0,01% stanovené daňové ztráty, max. 5%
- v případě, že plátce daně nepodá hlášení nebo vyúčtování vůbec nebo ho podá více jak 5 pracovních dnů po lhůtě
 - 0,05% z celkové částky daně, max. 0,5%
- celková výše pokuty max. 300tis a min. 500 Kč

Následky porušení povinností při správě daní

Penále (§ 251)

- z doměřené částky daně
 - 20% při zvýšení daně
 - 20% při snížení daňového odpočtu
 - 1% při snížení daňové ztráty
- v případě podání dodatečného přiznání nebo vyúčtování se penále neuplatní
- důvodová zpráva – souběh snížení ztráty a zvýšení daně

Následky porušení povinností při správě daní

- **Úrok z prodlení (§ 252 a § 253)**
 - od pátého pracovního dne po splatnosti nejdéle za 5 let prodlení
 - repo sazba ČNB platná na začátku kalendářního pololetí plus 14 procentních bodů
- **Úrok z neoprávněného jednání správce daně (§ 254)**
 - při zrušení či změně rozhodnutí hradí úrok správce daně
 - u neoprávněného vymáhání je to dvojnásobek

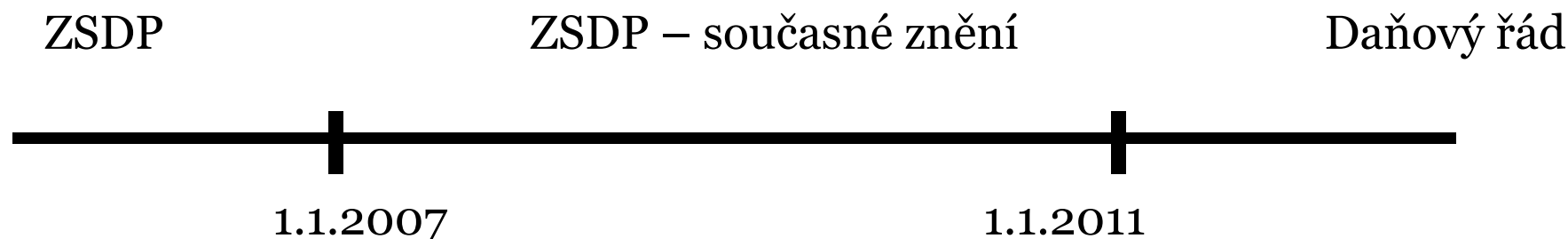
Následky porušení povinností při správě daní – daňový řád

- Přechodná ustanovení

Úprava do konce roku 2006

Úprava od 1.1.2007 do 31.12.2010

Úprava od 1.1.2011



- Lhůta pro podání přiznání (resp. splatnost daně) do 31.12.2006 (Přechodná ustanovení k zákonu 230/2006 Sb.)
- Lhůta pro podání přiznání (resp. splatnost daně nebo den porušení povinnosti) do 31.12.2010 (Přechodná ustanovení k daňovému řádu)

*Sankce
obsažené
v trestním
zákoníku*



Sankce obsažené v trestním zákoníku

- Hlava IV. Hospodářské trestné činy
- Díl II. Trestné činy daňové, poplatkové a devizové:
 - zkrácení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 240 TZ),
 - neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241 TZ),
 - nesplnění oznamování povinnosti v daňovém řízení (§ 243 TZ),
 - porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží (§ 244),
 - padělání a pozměňování předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti (§ 245 TZ),
 - padělání a pozměňování známek (§ 246 TZ),
 - porušení zákazů v době nouzového stavu v devizovém hospodářství (§ 247 TZ).

Sankce obsažené v trestním zákoníku

- Čin je trestný, jen pokud jeho trestnost byla zákonem stanovena dříve, než byl spáchán
- Trestnost činu se posuzuje podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán; podle pozdějšího zákona se posuzuje jen tehdy, jestliže to je pro pachatele příznivější.
- Jestliže se zákon změní během páchaní činu, užije se zákona, který je účinný při dokončení jednání, kterým je čin spáchán.
- Při pozdějších změnách zákona, který je účinný při dokončení jednání, jímž je čin spáchán, se užije zákona nejmírnějšího.
- Čin je spáchán v době, kdy pachatel nebo účastník konal nebo v případě opomenutí byl povinen konat. Není rozhodující, kdy následek nastane nebo kdy měl nastat.

Sankce obsažené v trestním zákoníku

- Jen TZ vymezuje trestné činy a stanoví trestní sankce, které lze za jejich spáchání uložit.
- Trestní odpovědnost lze uplatňovat jen v případech společensky škodlivých, ve kterých nepostačuje uplatnění odpovědnosti podle jiného předpisu.
- Trestným činem je protiprávní čin, který TZ označuje za trestný a který vykazuje znaky uvedené v takovém zákoně.
- K trestní odpovědnosti za trestný čin je třeba úmyslného zavinění, nestanoví-li TZ výslovně, že postačí zavinění z nedbalosti.
- Trestné činy se dělí na přečiny a zločiny.
- Přečiny jsou všechny nedbalostní trestné činy a ty úmyslné trestné činy, na něž TZ stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby do pěti let.

Sankce obsažené v trestním zákoníku

- Zločiny jsou všechny trestné činy, které nejsou podle TZ přečiny; zvlášť závažnými zločiny jsou ty úmyslné trestné činy, na něž TZ stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně deset let.
- Trestný čin je spáchán **úmyslně**, jestliže pachatel
 - a) chtěl způsobem uvedeným v trestním zákoně porušit nebo ohrozit zájem chráněný takovým zákonem, nebo
 - b) věděl, že svým jednáním může takové porušení nebo ohrožení způsobit, a pro případ, že je způsobí, byl s tím srozuměn.
- Srozuměním se rozumí i smíření pachatele s tím, že způsobem uvedeným v trestním zákoně může porušit nebo ohrozit zájem chráněný takovým zákonem.

Sankce obsažené v trestním zákoníku

- Trestný čin je spáchán z **nedbalosti**, jestliže pachatel
 - a) věděl, že může způsobem uvedeným v trestním zákoně porušit nebo ohrozit zájem chráněný takovým zákonem, ale bez přiměřených důvodů spoléhal, že takové porušení nebo ohrožení nezpůsobí, nebo
 - b) nevěděl, že svým jednáním může takové porušení nebo ohrožení způsobit, ač o tom vzhledem k okolnostem a k svým osobním poměrům vědět měl a mohl.
- Trestný čin je spáchán z **hrubé nedbalosti**, jestliže přístup pachatele k požadavku náležité opatrnosti svědčí o zřejmé bezohlednosti pachatele k zájmům chráněným trestním zákonem.

Sankce obsažené v trestním zákoníku

- **Trestní odpovědnost za trestný čin zaniká uplynutím promlčecí doby, jež činí**
 - a) dvacet let, jde-li o trestný čin, za který trestní zákon dovoluje uložení výjimečného trestu, a trestný čin spáchaný při vypracování nebo při schvalování privatizačního projektu podle jiného právního předpisu,
 - b) patnáct let, činí-li horní hranice trestní sazby odnětí svobody nejméně deset let,
 - c) deset let, činí-li horní hranice trestní sazby odnětí svobody nejméně pět let,
 - d) pět let, činí-li horní hranice trestní sazby odnětí svobody nejméně tři léta,
 - e) tři léta u ostatních trestných činů.

Sankce obsažené v trestním zákoníku

- Účinná lítost:
 - Trestní odpovědnost za trestné činy ... zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240), nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243), porušení zákazů v době nouzového stavu v devizovém hospodářství (§ 247) zaniká, jestliže pachatel dobrovolně
 - a) škodlivému následku trestného činu zamezil nebo jej napravit, nebo
 - b) učinil o trestném činu oznámení v době, kdy škodlivému následku trestného činu mohlo být ještě zabráněno;

Sankce obsažené v trestním zákoníku

- Za spáchané trestné činy může soud uložit tresty
- a) odnětí svobody,
- b) domácí vězení,
- c) obecně prospěšné práce,
- d) propadnutí majetku,
- e) peněžitý trest,
- f) propadnutí věci nebo jiné majetkové hodnoty,
- g) zákaz činnosti,
- h) zákaz pobytu,
- i) zákaz vstupu na sportovní, kulturní a jiné společenské akce,
- j) ztrátu čestných titulů nebo vyznamenání,
- k) ztrátu vojenské hodnosti,
- l) vyhoštění.

Sankce obsažené v trestním zákoníku

- Trestem **odnětí svobody** se rozumí, nestanoví-li trestní zákon jinak,
- a) nepodmíněný trest odnětí svobody,
- b) podmíněné odsouzení k trestu odnětí svobody,
- c) podmíněné odsouzení k trestu odnětí svobody s dohledem.

- Zvláštním typem trestu odnětí svobody je výjimečný trest (§ 54).

Sankce obsažené v trestním zákoníku Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby - § 240 TZ

- Zkrácení
 - *„jakékoli jednání pachatele, v důsledku něhož je mu jako poplatníkovi (povinné osobě) v rozporu se zákonem vyměřena nižší daň (clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jiná podobná povinná platba), než jaká měla být vyměřena a zaplacena, nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde (viz Šámal (2009))*
- Může mít podobu jak úmyslného nekonání, tak i opomenutí
- I když „vyláká výhodu“ na dani

Sankce obsažené v trestním zákoníku Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby - § 240 TZ

- Pachatel
 - daňový subjekt, tak i např. daňový poradce, který správci daně podá daňové přiznání obsahující nepravdivé údaje
- Škoda
 - Jednání daňového subjektu je postižitelné až v případě, kdy způsobí **škodu ve větším rozsahu**, tj. od 50 000 Kč
- Trest
 - trest odnětí svobody na šest měsíců až tři roky či zákaz činnosti

Sankce obsažené v trestním zákoníku Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby - § 240 TZ

- Orgány činné v trestním řízení nejsou vázány předchozím rozhodnutím správce daně
- Prekluzivní lhůty v daňovém řízení
- Příjmy plynoucí z trestné činnosti
- Překážení trestného činu (§ 367 TZ)

Sankce obsažené v trestním zákoníku Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby - § 241 TZ

- odvést daň, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistné na zdravotní pojištění, ve druhém odstavci pak o pojistné na úrazové pojištění. Z judikatury vyplývá, že pod pojmem „daň“ je nutno rozumět jak vlastní daň, tak i zálohy na tuto daň.

I v daném případě je pro spáchání tohoto trestného činu vyžadován **úmysl**. *„Pachatel v tomto případě nijak neskrývá svoji povinnost tyto platby odvést, nicméně přesto je neodvede“.*

Sankce obsažené v trestním zákoníku Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby - § 241 TZ

Jak vyplývá z textace daného ustanovení, může být **pachatelem** pouze zaměstnavatel, plátcem daně. V případě, že plátcem daně je právnická osoba, bude pachatelem ten, do jehož pravomoci provádění výše uvedených srážek patří, či statutární orgán.

Pakliže pachatel způsobí škodu ve větším rozsahu, hrozí mu **trest** odnětí svobody až na tři roky nebo zákaz činnosti. Přísnější trest hrozí pachateli, když svým jednáním získá on či jiná osoba značný prospěch (dva až osm let odnětí svobody či peněžitý trest) nebo prospěch velkého rozsahu (dva až osm let odnětí svobody).

Sankce obsažené v trestním zákoníku Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby - § 241 TZ

- Odvést daň, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistné na zdravotní pojištění
- Odvést pojistné na úrazové pojištění.
- Pachatel
 - Pouze zaměstnavatel v pozici plátce (FO nikoliv PO)
- Trest
 - odnětí svobody až na tři roky nebo zákaz činnosti.

*Komparace
vybraných
institutů
daňového
řádu a
trestního
práva*



Cíl / účel jednotlivých řízení

- Daňový řád

§ 1 odst. 2 **Cílem správy daní** je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady

- Trestní řád

§ 1 odst. 1 **Účelem trestního řádu** je upravit postup orgánů činných v trestním řízení tak, trestné činy byly náležitě zjištěny a jejich pachatelé podle zákona spravedlivě potrestáni. Řízení přitom musí působit k upevňování zákonnosti, k předcházení a zamezování trestné činnosti, k výchově občanů v duchu důsledného zachovávání zákonů a pravidel občanského soužití i čestného plnění povinností ke státu a společnosti.

Dokazování

- Daňový řád

§ 92 odst. 2 **Správce daně** dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly **zjištěny co nejúplněji**, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

§ 92 odst. 3 **Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti**, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

§ 92 odst. 5 **Správce daně prokazuje** oznámení vlastních písemností, skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti, skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.

Dokazování

- Trestní řád

§ 2 odst. 5 **OČTŘ** postupují v souladu se svými právy a povinnostmi uvedenými v TŘ a za součinnosti stran tak, aby byl **zjištěn skutkový stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti**, a to v rozsahu, který je nezbytný pro jejich rozhodnutí.

§ 89 odst. 1 **V trestním stíhání je v nezbytném rozsahu třeba dokazovat** zejména: a) zda se stal skutek, v němž je spatřován trestný čin, b) zda tento skutek spáchal obviněný, případně z jakých pohnutek, c) podstatné okolnosti mající vliv na posouzení povahy a závažnosti činu, d) podstatné okolnosti k posouzení osobních poměrů pachatele, e) podstatné okolnosti umožňující stanovení následku, výše škody způsobené trestným činem a bezdůvodného obohacení, f) okolnosti, které vedly k trestné činnosti nebo umožnily její spáchání.

Dokazování

- *Jednání považované za zkrácení daně musí OČTŘ dokazovat z úřední povinnosti stejně tak, jako naplnění všech znaků skutkové podstaty jakéhokoliv jiného TČ. Platí zde tedy zásady oficiality a zásada vyhledávací. Důsledkem toho pak je, že obviněný není povinen prokazovat svoji nevinu, ale naopak, platí presumpce neviny a ze skutečnosti, že obviněný zůstal nečinný, nelze usuzovat na jeho vinu ... 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.*
- NS sp. zn. TZ 165/98

Dokazování

- *Z hlediska toho, k čemu může SD přihlížet, je dokazování v daňovém řízení mnohem volnější a širší ve srovnání s dokazování v TŘ, v němž je třeba navíc vždy prověřit i obhajobu obviněného. Proto výsledky, k nimž v otázce rozsahu daňové povinnosti a jejího nesplnění dospěje daňové řízení SD, nelze bez dalšího přejímat do TŘ a toliko na jejich podkladě není možné vyvozovat trestní odpovědnost ... OČTŘ jsou však povinné vypořádat se i se závěry, k nimž případně dospěl v otázce zkrácení daně SD, a s podklady, které k jeho rozhodnutí vedly. Pokud OČTŘ v TŘ učinil těchto směrech odchylný závěr od vyjádření SD, musí mít pro takovýto postup dostatečnou oporu v provedených důkazech a ve svém rozhodnutí ho náležitě odůvodnit.*
- NS sp. zn. TZ 165/98

Dokazování

- *Jestliže obviněný, který na výzvu OČTŘ na doplnění dokladů nereagoval, ale až v přípravném řízení začne předkládat dodatečné doklady, jimiž se snižuje základ daně, je potřebné vzít v úvahu, že zatímco v řízení před SD je důkazní břemeno na straně DS, v TŘ platí zásada presumpce nevinny a rozhodné skutečnosti prokazují obviněnému OČTŘ.*
- *OČTŘ nejsou vázány vyjádřením SD v o výši daně ani výsledky daňového řízení včetně pravomocných a vykonatelných rozhodnutí o rozsahu daňové povinnosti. V TŘ lze dospět k i odlišným závěrům, než které učinil SD v DŘ. To vyplývá v rozdílu ve způsobu dokazování ... V DŘ má SD prostor k volné úvaze, resp. není vázán povinností dokazovat a objasňovat okolnosti v takovém rozsahu, jak je tomu v TŘ.*
- *Výkladové stanovisko Nejvyššího státního zástupce, Vykl 8/1998*

Dokazování

- *Jestliže **daňový subjekt neprokáže** v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, **nelze** s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 ZSDP **dovozovat, že je to naopak správce daně**, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné.*
- NSS, sp. zn. 5 Afs 40/2005

Dokazování

- *Pro uznání nároku na odpočet nejsou rozhodné **formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický**, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně, a faktické použití právě tohoto zdanitelného plnění k dosažení obratu za zdanitelná plnění daňového subjektu.*
- NSS, sp. zn. 3 Afs 12/2003

Dokazování / hodnocení důkazů

- Daňový řád

§ 8 odst. 1 Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

- Trestní řád

§ 2 odst. 6 Orgány činné v trestním řízení hodnotí důkazy podle svého vnitřního přesvědčení založeného na pečlivém uvážení všech okolností případu jednotlivě i v jejich souhrnu.

Důkazní prostředky

- *Z pohledu ústavněprávního nutno stanovit podmínky, za jejichž splnění má **nesprávná realizace důkazního řízení za následek porušení ZPS ve smyslu dotčení postulátů spravedlivého procesu.***

*V řízení o ústavních stížnostech lze jako první skupinu případů vyčlenit situace, kdy důkaz, resp. informace v něm obsažená **není získán co do jednotlivých dílčích komponentů (fází) procesu dokazování procesně přípustným způsobem**, a tudíž musí být soudem a limine vyloučen z předmětu úvah směřujících ke zjištění skutkového základu věci ...*

- *ÚS, sp. zn. III. ÚS 376/03*

Důkazní prostředky

- *Další skupinu tvoří případy tzv. **opomenutých důkazů**. Jde jednak o procesní situace, v nichž bylo účastníky řízení navrženo provedení konkrétního důkazu, přičemž návrh na toto provedení byl soudem bez adekvátního odůvodnění zamítnut (eventuálně zcela opomenut), což znamená, že ve vlastních rozhodovacích důvodech o něm ve vztahu k jeho zamítnutí nebyla zmínka buď žádná či toliko okrajová a obecná, neodpovídající povaze a závažnosti věci, nebo dále o situace, kdy v řízení provedené důkazy nebyly v odůvodnění meritorního rozhodnutí (ať již negativně či pozitivně) zohledněny při ustálení jejího skutkového základu, tj., soud je neučinil předmětem svých úvah a hodnocení, ačkoliv byly řádně provedeny ...*

*Konečně třetí základní skupinou případů vad důkazního řízení jsou v řízení o ústavních stížnostech případy, kdy z odůvodnění rozhodnutí **nevyplývá vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé**, resp. případy, kdy v soudním rozhodování jsou učiněná skutková zjištění v extrémním nesouladu s vykonanými důkazy.*

- ÚS, sp. zn. III. ÚS 376/03

Dokazování / Pomůcky, sjednání daně

- Daňový řád

§ 98 odst. 1 a 2 Nesplní-li DS při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, **SD stanoví daň podle pomůcek**, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s DS. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí. Stanoví-li SD daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro DS, i když jím nebyly uplatněny.

§ 98 odst. 4 Neprokázal-li DS svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti, a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má SD k dispozici, SD s SD daň sjedná.

- Trestní řád

§ 2 odst. 5 **Doznání obviněného** nezabavuje OČTŘ povinnosti přezkoumat všechny podstatné okolnosti případu. V přípravném řízení orgány činné v trestním řízení objasňují způsobem uvedeným v tomto zákoně i bez návrhu stran stejně pečlivě okolnosti svědčící ve prospěch i v neprospěch osoby, proti níž se řízení vede.

Dokazování

- *NS zastává názor, že v každém případě trestního stíhání vedeného pro jednání zaležící v neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění nebo příspěvku ... nestačí zjistit a ověřit výši neodvedených finančních částech, ale je rovněž nezbytné zjišťovat a důkazy ověřovat důvody, které k takovému jednání vedly*
- *Podle názoru NS je podnikatel povinen při vedení svého podniku přizpůsobit hospodaření tak, aby svoji zákonnou povinnost odvádět platby uvedené v § 147 odst. 1 TZ plnil. Pokud zjistí, že podnik, který provozuje, není schopen zajistit pokrytí nákladů provozu, platy zaměstnanců a odvod sražených částek, musí takové podnikání ukončit.*
- NS sp. zn. 3 TZ 155/2000

Důkazní prostředky

- Daňový řád

§ 93 odst. 1 a 2 **Jako důkazních prostředků lze užít všech** podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci. Za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.

Důkazní prostředky

- Trestní řád

§ 89 odst. 2 **Za důkaz může sloužit vše**, co může přispět k objasnění věci, zejména výpovědi obviněného a svědků, znalecké posudky, věci a listiny důležité pro trestní řízení a ohledání. Každá ze stran může důkaz vyhledat, předložit nebo jeho provedení navrhnout. Skutečnost, že důkaz nevyhledal nebo nevyžádal orgán činný v trestním řízení, není důvodem k odmítnutí takového důkazu.

Důkazní prostředky

- *Donucování svědka k výpovědi s odvoláním na nepřípustnost jeho opětovného trestního stíhání pro překážku rei iudicatae neobstojí. Výpověď svědka i za uvedených okolností může totiž přinést informace o důkazech, jež by byly s to založit nové právní posouzení předchozí věci, a založit tak důvod k obnově řízení v neprospěch obviněného v již skončeném řízení. Zásada ne bis in idem by tudíž vzhledem k možnosti obnovy řízení, nemluvě pak o možném sebeobvinění ve věci odlišné, nevytvořila bariéru k zákazu donucování k sebeobvinění podle čl. 37 odst. 1 Listiny. Odmítnutí akceptace odepření svědecké výpovědi za uvedených skutkových okolností by otevřelo rovněž prostor pro ústavně nesouladnou procesní taktiku OČTŘ umožňující obcházení ústavního zákazu donucování k sebeobvinění, jež by např. spočívala ve vyloučení věci, jejím skončení a následně výslechu obviněného v pozici svědka, jemuž nesluší právo odmítnout výpověď podle § 100 odst. 2 TŘ.*
- ÚS, III. ÚS 26/03

Důkazní prostředky

- *Stěžovatel v průběhu soudního řízení opakovaně navrhoval, aby byl v jeho věci vyžádán znalecký posudek z oboru účetnictví s odůvodněním, že pouze provedením tohoto důkazu lze prokázat či vyvrátit existenci subjektivní stránky trestného činu, pro který byl. Soud prvního stupně tento důkazní návrh stěžovatele neakceptoval, aniž neprovedení navrhovaného důkazu jakýmkoliv způsobem odůvodnil. Odvolací soud se tímto důkazním návrhem sice zabýval, avšak dospěl k závěru, že "tento důkaz nelze učinit, a to z objektivních příčin", a navíc konstatoval, že "obvodní soud měl dostatek důkazů pro závěr o vině shora uvedeným jednáním", označil tedy tento důkaz i jako nadbytečný. Nejvyšší soud se nevyhověním důkaznímu návrhu stěžovatele nezabýval s odůvodněním, že se jedná o námitku směřující do oblasti skutkových zjištění.*
- *ÚS, sp. zn. II. ÚS 418/03*

Důkazní prostředky

- *ÚS se s postupem obecných soudů ve vztahu k důkaznímu návrhu stěžovatele neztotožnil a dospěl k závěru, že v posuzované věci obecné soudy nedostály povinnosti řádně se s tímto návrhem vypořádat. Soud prvního stupně se s uvedeným návrhem stěžovatele nevypořádal vůbec a v odůvodnění odsuzujícího rozsudku se o důvodech nevyhovění důkaznímu návrhu ani nezmínil. Odvolací soud se s námitkou stěžovatele týkající se neakceptovaného důkazního návrhu uplatněnou v odvolání snažil vyrovnat, avšak dle názoru ÚS způsobem nedostatečným. I když ÚS nepřihlíží k obsahu materiálů, které stěžovatel připojil k ústavní stížnosti, konstatuje, že **pokud soud druhého stupně sám posoudil možnost zpracování znaleckého posudku z oboru účetnictví, vyjádřil se k otázce, jejíž řešení soudu nepřísluší, neboť posouzení možnosti rekonstrukce účetnictví či zpracování znaleckého posudku i bez existence účetnictví je otázkou odbornou, k jejímuž zodpovězení si měl vyžádat expertní vyjádření odborníka, a to znalce z oboru účetnictví.***
- *ÚS, sp. zn. II. ÚS 418/03*

Důkazní prostředky

- *Teprve poté mohl rozhodnout, zda navrhovaný důkaz je realizovatelný či nikoliv. Konstatovaná nadbytečnost navrhovaného důkazu je pak odůvodněna zcela nekonkrétně a tudíž nedostatečně. Pokud soud prvního stupně na důkazní návrh stěžovatele v odůvodnění rozhodnutí nereagoval a odvolací soud posoudil sám odbornou otázku možnosti provedení důkazu a navrhovaný důkaz označil bez řádného odůvodnění za nadbytečný, nelze než konstatovat, že oba soudy tím zatížily svá rozhodnutí porušením ustanovení § 125 odst. 1 tr. ř. ve spojení s ustanovením § 2 odst. 6 tr. ř.*
- ÚS, sp. zn. II. ÚS 418/03

Zásada neveřejnosti / veřejnosti

- Daňový řád

§ 9 odst. 1 Správa daní je neveřejná. Osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby jsou povinny za podmínek stanovených tímto nebo jiným zákonem zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly.

- Trestní řád

§ 2 odst. 10 až 12 Trestní věci se před soudem projednávají veřejně tak, aby se občané mohli projednávání zúčastnit a jednání sledovat. Při hlavním líčení a veřejném zasedání smí být veřejnost vyloučena jen v případech výslovně stanovených v tomto nebo zvláštním zákoně. Jednání před soudy je ústní; důkaz výpověďmi svědků, znalců a obviněného se provádí zpravidla tak, že se tyto osoby vyslychají. Při rozhodování v hlavním líčení, jakož i ve veřejném, vazebním a neveřejném zasedání smí soud přihlídnout jen k těm důkazům, které byly při tomto jednání provedeny.

Časové aspekty

- Daňový řád

§ 148 Lhůta pro stanovení daně

- Trestní zákon

§ 34 Promlčecí doba

Trestní odpovědnost za trestný čin zaniká uplynutím promlčecí doby, jež činí b) patnáct let, činí-li horní hranice trestní sazby odnětí svobody nejméně deset let, c) deset let, činí-li horní hranice trestní sazby odnětí svobody nejméně pět let, d) pět let, činí-li horní hranice trestní sazby odnětí svobody nejméně tři léta, e) tři léta u ostatních trestných činů. Promlčecí doba počíná běžet u trestných činů, u nichž je znakem účinek anebo u nichž je účinek znakem kvalifikované skutkové podstaty, od okamžiku, kdy takový účinek nastal; u ostatních trestných činů počíná běžet promlčecí doba od ukončení jednání. Účastníkovi počíná běžet promlčecí doba od ukončení činu hlavního pachatele.

Účinná lítost

- Trestní zákon

§ 33 Trestní odpovědnost za trestné činy ... zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240), nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243), porušení zákazů v době nouzového stavu v devizovém hospodářství (§ 247) zaniká, jestliže pachatel dobrovolně a) škodlivému následku trestného činu zamezil nebo jej napravil, nebo b) učinil o trestném činu oznámení v době, kdy škodlivému následku trestného činu mohlo být ještě zabráněno

§ 242 Trestní odpovědnost za trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241) zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlašovat rozsudek.

Účinná lítost - škoda

- Daňový řád

§ 148 odst. 7 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.

Mlčenlivost / Oznamovací povinnost

- Daňový řád

§ 53 odst. 2 O porušení povinnosti mlčenlivosti rovněž nejde, poskytne-li SD informace získané při správě daní pro účely trestního řízení, pokud je požaduje státní zástupce a po podání obžaloby soud v souvislosti s objasněním okolností nasvědčujících tomu, že byl spáchán a) některý z trestných činů daňových a poplatkových, který se týká porušení povinnosti při správě daní, b) trestný čin, jehož nepřekažení nebo neoznámení je trestným činem, c) trestný čin dotačního podvodu, trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění a trestný čin poškozování finančních zájmů ES, d) některý z trestných činů proti výkonu pravomoci orgánu veřejné moci a úřední osoby, některý z trestných činů úředních osob, některý z trestných činů úplatkářství a trestný čin maření výkonu úředního rozhodnutí, nebo e) trestný čin udávání padělaných a pozměněných peněz, padělání a pozměňování veřejné listiny, nedovolené výroby a držení pečeti státní pečeti a úředního razítka.

§ 53 odst. 3 SD má oznamovací povinnost podle TR, pokud při své činnosti zjistí skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán některý z trestných činů uvedených v odstavci 2.

Mlčenlivost / Oznamovací povinnost

- Trestní řád

§ 8 odst. 1 Státní orgány, právnické a fyzické osoby jsou povinny bez zbytečného odkladu, a nestanoví-li zvláštní předpis jinak, i bez úplaty vyhovovat dožadáním orgánů činných v trestním řízení při plnění jejich úkolů. Státní orgány jsou dále povinny neprodleně oznamovat státnímu zástupci nebo policejním orgánům skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin.

*Vývojová
stádia
trestného
činu*



Vývojová stádia trestného činu

- Trestní zákon

§ 13 trestný čin

Trestným činem je protiprávní čin, který trestní zákon označuje za trestný a který vykazuje znaky uvedené v takovém zákoně.

K trestní odpovědnosti za trestný čin je třeba úmyslného zavinění, nestanoví-li trestní zákon výslovně, že postačí zavinění z nedbalosti.

Vývojová stádia trestného činu

- Trestní zákon

§ 20 příprava

Jednání, které záleží v úmyslném **vytváření podmínek pro spáchání** zvlášť závažného zločinu (§ 14 odst. 3), zejména v jeho organizování, opatřování nebo přizpůsobování prostředků nebo nástrojů k jeho spáchání, ve spolčení, srocení, v návodu nebo pomoci k takovému zločinu, je **přípravou jen tehdy, jestliže to trestní zákon u příslušného trestného činu výslovně stanoví** a pokud nedošlo k pokusu ani dokonání zvlášť závažného zločinu.

Příprava je trestná podle trestní sazby stanovené na zvlášť závažný zločin, k němuž směřovala, jestliže trestní zákon nestanoví něco jiného.

Trestní odpovědnost za přípravu k zvlášť závažnému zločinu zaniká, jestliže pachatel dobrovolně upustil od dalšího jednání směřujícího k spáchání zvlášť závažného zločinu a a) odstranil nebezpečí, které vzniklo zájmu chráněnému trestním zákonem z podniknuté přípravy, nebo b) učinil o přípravě k zvlášť závažnému zločinu oznámení v době, kdy nebezpečí, které vzniklo zájmu chráněnému trestním zákonem z podniknuté přípravy, mohlo být ještě odstraněno.

Vývojová stádia trestného činu

- Trestní zákon

§ 21 pokus

Jednání, které **bezprostředně směřuje k dokonání trestného činu a jehož se pachatel dopustil v úmyslu trestný čin spáchat**, je pokusem trestného činu, jestliže k dokonání trestného činu nedošlo.

Pokus trestného činu je trestný podle trestní sazby stanovené na dokonaný trestný čin.

Trestní odpovědnost za pokus trestného činu zaniká, jestliže pachatel dobrovolně upustil od dalšího jednání směřujícího k dokonání trestného činu a a) odstranil nebezpečí, které vzniklo zájmu chráněnému trestním zákonem z podniknutého pokusu trestného činu, nebo b) učinil o pokusu trestného činu oznámení v době, kdy nebezpečí, které vzniklo zájmu chráněnému trestním zákonem z podniknutého pokusu trestného činu, mohlo být ještě odstraněno.

Vývojová stádia trestného činu

- *Podání přiznání k dani obsahující nesprávné údaje, na jejichž podkladě by mělo dojít k vyměření nižší daně, než jaká by odpovídala skutečnému zdanitelnému příjmu, je zamýšlel-li pachatel zkrátit daň ve větším rozsahu, pokusem TČ.*
- *Jednání spočívající v opatřování podkladů pro budoucí nesprávné přiznání k DPH v úmyslu zkrátit daň ve větším rozsahu, je třeba považovat za přípravu.*
- Púry. F: Aktuální otázky postihu daňových úniků, Trestněprávní revue 1/2005

*Hranice
daňové
optimalizace*



Důvody porušování daňových předpisů

- „Vnější“ důvody chyb
 - Nejasná daňová legislativa
 - Mění se judikatura
 - Rozložení důkazního břemene
 - Nejednotný přístup daňové správy
 - Absence všeobecné editační povinnosti
- „Vnitřní“ důvody chyb, tj. chyby na straně daňového subjektu
 - Velikost společnosti – management nemůže mít pod kontrolou vše
 - Nedostatečná komunikace uvnitř společnosti
 - Složité a unikátní transakce
 - Pozornost věnovaná jen materiálním částkám
 - Nesprávně posouzená hranice legálního daňového plánování

Vybrané zákonné principy stanovující hranice daňové optimalizace

1. „Substance over form“ (§ 8 odst. 3 DŘ)
Rozhodující je skutečný obsah úkonu, nikoliv jeho formální zachycení
Příklady: „Švarc systém“
2. Převodní ceny (§ 23 odst. 7 ZDP)
Spojené osoby by ve vzájemných obchodech měly používat obdobné ceny, jaké by si dohodly nezávislé osoby za srovnatelných podmínek.
Příklad: umělé nastavování cen mezi společnostmi v koncernu, nízko úročená půjčka společnosti společníkovi
Praktické aspekty:
 - komplikované nalezení „nezávislé tržní ceny“ (směrnice OECD)
 - unikátnost transakcí v rámci skupiny společností
 - možnost získání závazného posouzení

Vybrané zákonné principy stanovující hranice daňové optimalizace

3. Omezení přenosu daňové ztráty (§ 38na ZDP)
Při změně vlastnictví společnosti nebo při fúzi je využití kumulovaných daňových ztrát omezeno pravidly.
Příklad: obchodování se ztrátovými společnostmi
Praktické aspekty:
 - nejasná aplikace testu „výnosů ze stejné činnosti“

4. Nízká kapitalizace (§ 25 odst .1 písm. w) ZDP)
Celkový objem půjček od spojených osob nesmí přesáhnout čtyřnásobek vlastního kapitálu.
Praktické aspekty:
 - různé možnosti výpočtu (prostý x vážený denní průměr)
 - nejasná judikatura ohledně půjček od minoritních společníků/akcionářů

Vybrané zákonné principy stanovující hranice daňové optimalizace

5. Krácení daně jiným způsobem (§ 23 odst. 10 ZDP)

Daň lze doměřit při transakcích, které jsou pro společnost ekonomicky nevýhodné a při nichž je zjevně hlavním účelem snížení daňové povinnosti.

Příklad: ???

Praktické aspekty:

- velmi vágní definice
- možnost různé interpretace správcem daně

6. Zneužití práva

Postup, který je formálně v souladu se zákonem, ale využívá zákona způsobem, který je v rozporu s účelem zákona a s rozumným společenským uspořádáním, je nedovolený.

Příklad: založení nadace financující sportovní potřeby členů rodiny

Praktické aspekty:

- podobné jako u „krácení daně jiným způsobem“

Daňová optimalizace

*Racionálním ekonomickým chováním podnikatele je i **snaha o minimalizaci nákladů a maximalizaci zisku**. Přírozeným projevem tohoto chování je i snaha o optimalizaci povinností vůči státu (např. daně, odvody na zdravotní a sociální pojištění). Pokud se tak děje legálně, tedy v souladu nejen s obchodním zákoníkem a daňovými předpisy, ale i např. zákonem o zaměstnanosti, nelze za to podnikatele postihovat.*

NSS sp. zn. 2 Afs 173/2005

Daňová optimalizace – smysl transakce

*Je tedy třeba pečlivě rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj **samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní postup, od situace, kdy právě jediným smyslem** dané činnosti je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Ve druhém případě se jedná o chování zákonem jen zdánlivě dovolené, která má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního, a může za určitých okolností nabýt povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu, jemuž soudy ve správním soudnictví nemohou poskytovat ochranu.*

NSS, sp. zn. 1 Afs 35/2007

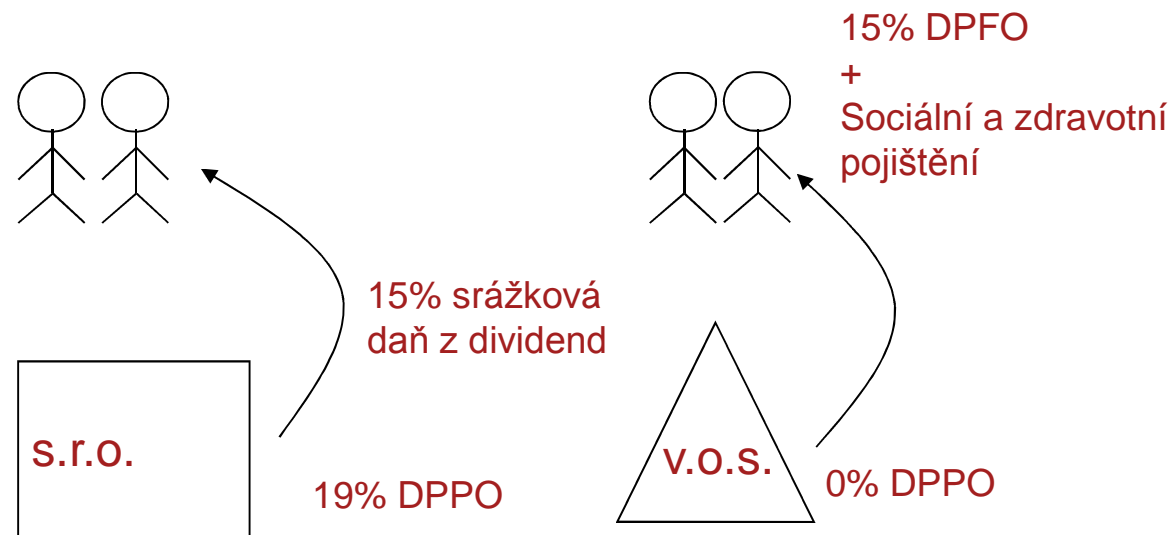
Daňová optimalizace – racionální účel

*Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy z veškeré jejich činnosti a z nakládání s veškerým jejich majetkem, má tím na mysli takovou činnost a takové nakládání s majetkem takovou činnost a takové nakládání s majetkem, které **sleduje racionální účel**, které tedy není samoučelné, resp. **jehož jediným smyslem není právě snížení daňové povinnosti cestou obcházení daňových zákonů.***

NSS, sp. zn. 1 Afs 35/2007

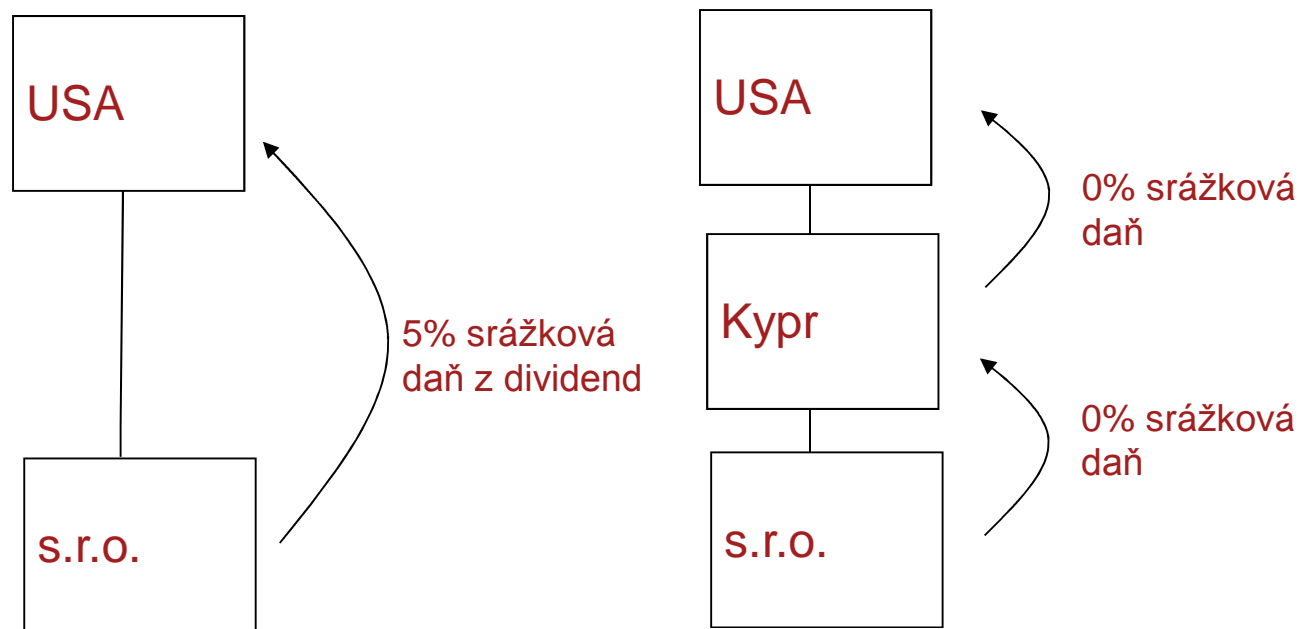
Jak nalézt hranici legální optimalizace?

- Podnikatel zakládá s manželkou novou společnost.
- Z daňových důvodů se rozhodnou založit v.o.s. namísto s.r.o., neboť zaplatí celkově méně na DzP a pojistném.
- I pokud připustíme, že toto byl jediný důvod volby, porušují tím daňové předpisy?



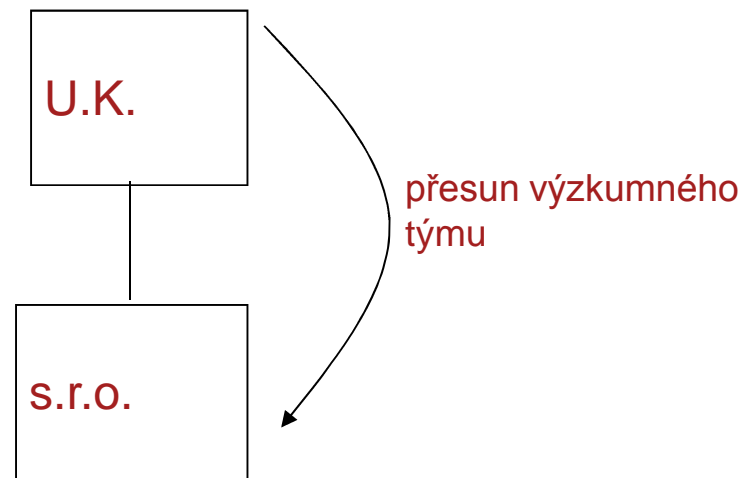
Jak nalézt hranici legální optimalizace?

- Investor z USA hodlá koupit českou společnost.
- Investor již vlastní několik dalších společností v různých zemích.
- Z daňových důvodů se rozhodne, že podíl v české společnosti nekoupí jeho společnost v USA ale dceřiná společnost na Kypru.
- Je taková volba „nelegální“?



Jak nalézt hranici legální optimalizace?

- Společnost se sídlem ve Velké Británii se rozhodne přesunout svůj výzkumný tým (např. farmaceutický) do české dceřiné společnosti.
- Jediným důvodem je, že ZDP umožňuje české společnosti z nákladů na výzkumný tým uplatnit zvláštní daňovou odčitatelnou položku, která ve Velké Británii není.
- Znamená absence jiných důvodů, že položka se v ČR uplatnit nesmí?



Jak nalézt hranici legální optimalizace? De lege ferenda?

- Příprava

Jednání, které záleží v úmyslném **vytváření podmínek pro spáchání** zvláště závažného zločinu (§ 14 odst. 3), zejména v jeho organizování, opatrování nebo přizpůsobování prostředků nebo nástrojů k jeho spáchání, ve spolčení, srocení, v návodu nebo pomoci k takovému zločinu.

- Manželský pár navštíví za účelem zjištění možností daňové optimalizace daňového poradce. Ten jim „namaluje“ výše uvedené schéma.
- Kyperská společnost koupí podíl v CZ společnosti
- UK společnost přesune výzkum do CZ, odčitatelnou položku nakonec neuplatní
- Je zavedení trestnosti přípravy tč krácení daně účinným bojem proti daňovým únikům nebo honem na čarodějnice?

Děkuji za pozornost



JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D.

Advokátka spolupracující s PwC Legal

E-mail: petra.novakova@pwclegal.cz

Tel.: +420 724 373 647

Informace obsažené v této publikaci mají obecný charakter a neslouží jako zdroj odborného poradenství. Nedoporučujeme, abyste na základě těchto informací podnikali konkrétní kroky bez dodatečné odborné konzultace. Neposkytujeme žádná prohlášení ani záruky (výslovné ani učiněné mlčky), pokud jde o úplnost a přesnost informací obsažených v této publikaci. Pricewaterhouse Coopers Česká republika, s.r.o., její členové, zaměstnanci a spolupracovníci, v rozsahu povoleném příslušnými právními předpisy, neodpovídají za jakékoliv následky způsobené případným jednáním, zdržením se jednání, spoléháním se na informace obsažené v této publikaci či jakýmkoliv rozhodnutím učiněným na základě informací v této publikaci.

© 2013 PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o. Všechna práva vyhrazena. "PwC" je značka, pod níž členské společnosti PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) podnikají a poskytují své služby. Společně tvoří světovou síť společností PwC. Každá společnost je samostatným právním subjektem a jednotlivé společnosti nezastupují síť PwCIL ani žádnou jinou členskou společnost. PwCIL neposkytuje žádné služby klientům. PwCIL neodpovídá za jednání či opomenutí jednotlivých společností sítě PwC, ani nemůže kontrolovat výkon jejich profesionální činnosti či je jakýmkoli způsobem ovlivňovat.