

JUDr. Ján Šanta , PhD.

prokurátor

Úradu špeciálnej prokuratúry

Generálnej prokuratúry SR

*Podstatným a z hľadiska dokazovania jedným z najproblematickejších obligatórnych znakov skutkových podstát daňových deliktov je stanovenie rozsahu skrátania, zadržania a neodvedenia, uplatnenia nároku na vrátenie dane , prípadne nezaplatenia splatnej dane (ďalej len skrátanie dane). V tomto kontexte dlhoročná pôvodná a staršia súdna prax ustálila, že rozsah tzv. daňového úniku nie je škodou v trestnom konaní, ale nárokom vyplývajúcim priamo zo zákona - **Rt 34/1987** - , s výnimkou nejednotne vykladaného § 277a Trestného zákona o daňovom podvode , a predovšetkým, že otázka, v akom rozsahu bola činom páchatel'a skrátaná, neodvedená (uplatnený nárok u dane z pridanej hodnoty alebo spotrebnej dane) alebo nezaplatená daň je otázkou viny.

* Preto súd (ako aj orgán činný v prípravnom konaní) rozhodujúci v trestnom konaní posudzuje túto otázku **samostatne**, a to aj v prípade, ak príslušný daňový orgán o daňovej povinnosti i o výške dane už právoplatne rozhodol (§ 7 ods. 1 Tr. por.). Rozhodnutie tohto orgánu berie OČTK a súd do úvahy a hodnotí ho pri svojom rozhodovaní rovnako ako každý iný dôkaz v rámci postupu podľa § 2 ods. 12 Tr. poriadku. Teda výsledky zistení o rozsahu daňovej povinnosti a jej nesplnenia (skrátení) daňovým subjektom, ku ktorým dospel v daňovom konaní správca dane **nemožno mechanicky, bez ďalšieho dokazovania prevziať do trestného konania** a len na ich podklade nemožno ustáliť záver o rozsahu daňového úniku, či dokonca o existencii či neexistencii trestnej zodpovednosti obvineného za daňový delikt (analogicky **Rt 27/1979, Rt ČR 20/2002**), pretože takéto zistenia daňového úradu spravidla v celom rozsahu nie sú pokryté úmyslom ako obligatórnym znakom skutkových podstát daňových trestných činov. Najzreteľnejšie tieto konštatovania so zjavnými aplikačnými problémami badať pri ustalovaní rozsahu skrátenej dane, ak je daň určovaná podľa pomôcok.

* **Prvá alternatíva - rámci dokazovania** (§ 24 a nasl. Daňového poriadku) správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pri tom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Ako dôkazy sa využívajú všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov - priznania, hlásenia, odpovede na výzvu správcu dane, ako aj o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim. **V rámci takého dokazovania podstatným je zákonom uloženie povinnosti niest dôkazné bremeno daňovým subjektom a teda, že daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.**

* Už z takéhoto stručného popisu dokazovania v daňovom konaní je zrejmé, že táto prvá z naznačených dvoch alternatív určovania výšky dane je pre trestné konanie najkomplexnejšia a pre určenie rozsahu skrátenia dane najobjektívnejšia. Najmä listiny a ďalšie podklady získané orgánmi činnými v trestnom konaní z takto zrealizovaného daňového konania nepochybne tvoria základ dôkaznej situácie v trestnom konaní.

*Využitie výpovedí z daňového konania v trestnom konaní ???

Problematika
zákazu sebaobviňovania

- * „nemo tenetur armare adversarium contra se“ - nikto nie je povinný asistovať obžalobe proti sebe,
- * „nemo tenetur edere instrumenta contra se“ - nikto nie je povinný vydať dokumenty proti sebe,
- * „nemo tenetur prodere seipsum“ - nikto nemôže byť nútený, aby svedčil proti sebe

* Podobný prípad prejednával Európsky súd pre ľudské práva aj vo veci *J.B. proti Švajčiarsku* - rozsudok z 2001. Išlo o ukladanie pokuty za nepredloženie dokladov, z ktorých by mohlo vyplývať, že podozrivý mal zdaniteľné príjmy, ktoré nepriznal. Daňové orgány zistili, že sťažovateľ uskutočnil finančné operácie s inými spoločnosťami, ale príjmy z nich nezahrnul do daňových priznaní v príslušných rokoch. Sťažovateľ pripustil, že jeho daňové priznania nie sú v poriadku, ale odmietol vydať dokumenty týkajúce sa spoločností, s ktorými obchodoval, za čo bol opakovane pokutovaný. Podľa názoru Európskeho súdu pre ľudské práva sa štátne orgány snažili prinútiť sťažovateľa k predloženiu dokumentov, z ktorých mohlo byť zrejmé, že v danom období mohol mať aj zdaniteľné príjmy, ktoré nepriznal, čo mohlo mať za následok jeho trestné stíhanie. Európsky súd pre ľudské práva odmietol argument vlády, že predmetné dokumenty existujú nezávisle na vôli dotknutej osoby, a teda od podozrivej osoby mohli byť žiadané aj za cenu donútenia podobne, ako je to v prípadoch vzoriek DNA, krvi a pod. Európsky súd pre ľudské práva konštatoval porušenie práva neprispieť k vlastnému obvineniu.

- * ESLP posudzoval prípad, v ktorom obvinený vypovedal pred inšpektormi ministerstva obchodu, **pričom tak konal pod hrozbou sankcie v prípade odmietnutia vypovedať**, pričom táto výpoveď bola neskôr použitá v trestnom konaní v snahe preukázať vinu obvineného - **Saunders proti Spojenému kráľovstvu rozsudok z roku 1996**. ESLP zdôrazňuje to, že obžaloba by sa mala v trestnej veci snažiť preukázať vinu bez toho, aby sa uchýľovala k dôkazom získaným prostredníctvom donútenia, či nátlaku a to bez ohľadu na vôľu obvineného, v tomto zmysle ESLP chápe právo neprispieť k vlastnému obvineniu v úzkej spojitosti s prezumpciou nevinu. Súd tu pripomenul, že ani verejný záujem nemôže ospravedlniť použitie výpovedí získaných donútením pri mimosúdnom vyšetrovaní, na usvedčenie v trestnom konaní.
- * Z rozhodnutia vo veci Saunders by sa mohlo zdať, že ak by mal obvinený možnosť odmietnuť vypovedať pred inšpektormi a nevyužil ju a vypovedal, nešlo by zrejme o porušenie práva neprispieť k vlastnému obvineniu. Takýto zjednodušený výklad rozhodnutie súdu je však zjavne pochybný, nakoľko ESLP uviedol aj to, že štát by sa nemal uchýľovať k takému konaniu, aby získal výpoveď podozrivého napríklad určitým úskokom.

*Rozhodnutie **Kansal proti Spojenému kráľovstvu - rozhodnutie z roku 2004** - ESLP sa stotožnil so sťažovateľom v tom, že vyhlásenia, ktoré bol sťažovateľ nútený urobiť pred konkurzným správcom, tvorili významnú časť trestnej veci vedenej proti nemu s tým, že prokurátor ich použil vo svojej záverečnej reči adresovanej porote a v krížovom výsluchu sťažovateľa ich využil na demonštrovanie rozporuplnosti svedectva. Išlo o porušenia práva neprispieť k usvedčeniu vlastnej osoby.

*Vo veci Kansal je pozoruhodné, že právo neprispieť k vlastnému obvineniu môže byť porušené aj vtedy, ak sa výpoveď obvineného, ktorú vykonal napríklad v daňovom konaní použije napríklad len na argumentáciu v záverečnej reči so snahou ovplyvniť tým súd pri rozhodovaní a je bez významu, či takáto argumentácia môže mať aj skutočný vplyv na rozhodnutie súdu.

*Zdroj- Právne listy - JUDr .P. Šamko

* Európsky súd pre ľudské práva sa zaoberal porušením práva neprispieť k vlastnému obvineniu vo veci *Funke proti Francúzsku* (rozsudok z 1993), v ktorom bola sťažovateľovi uložená sankcia zaplatiť pokutu za to, že odmietol poskytnúť colným orgánom výpis z bankového účtu, pričom mu bola uložená povinnosť vydať tieto dokumenty. U p. Funkeho bola vykonaná domová prehliadka, pri ktorej mu boli zabavené niektoré dokumenty s tým, že ho colníci požiadali, aby urobil vyhlásenie o niektorých zahraničných bankových účtoch. Keďže tak neurobil, colné orgány začali proti nemu konanie pred súdom. Európsky súd pre ľudské práva uviedol, že colné orgány vyvolali uloženie peňažnej sankcie sťažovateľovi (ide o obdobu našej poriadkovej pokuty) preto, aby získali dôkazy, ktorých existenciu predpokladali, avšak bez toho, aby mali v tomto ohľade istotu. Keďže nemohli alebo nechceli si tieto dôkazy zabezpečiť iným spôsobom, pokúsili sa prinútiť sťažovateľa, aby sám poskytol dôkaz o trestných činoch, ktorých sa mal dopustiť. Európsky súd pre ľudské práva uzavrel, že došlo k porušeniu Dohovoru, pretože osobitosti colného práva nemôžu ospravedlniť zásah do práva každého obvineného mlčať či neprispieť k vlastnému obvineniu.

*

- * Prečítanie výpovede obvinenej osoby z daňového alebo iného konania v trestnom konaní je neprípustné obchádzanie pravidiel stanovených v Trestnom poriadku.
- * Neprípustným je napríklad *obchádzanie skutočnosti, ak obvinený odmietol v trestnom konaní vypovedať, a to napríklad tak, že sa prečíta výpoveď obvineného, ktorú urobil v rámci daňového konania pred daňovým orgánom, pretože sa tak narušuje samotná podstata práva nevypovedať v trestnom konaní.*
- * Výpoveď obvinenej osoby, ktorá vykonala v daňovom nemožno použiť v trestnom konaní a nemožno ju v trestnom konaní vykonať ani ako **listinný dôkaz, ak sa oboznamuje celý daňový spis ako listinný dôkaz** !?!
- * Ústavný súd ČR riešil otázku, či možno v trestnom konaní vedenom pre skrátenie dane použiť ako listinný dôkaz vysvetlenie podané pred daňovým orgánom. Obvinený v trestnom konaní odmietol vypovedať, pričom súd na hlavnom pojednávaní prečítal ako listinný dôkaz vysvetlenie, ktoré podal obvinený pred daňovým úradom a následne bol obvinený odsúdený. Ústavný súd ČR dal za pravdu obvinenému v tom, že pripustením čítania jeho vysvetlenia poskytnutého daňovému orgánu v trestnom konaní bolo porušené právo na spravodlivý proces, nakoľko išlo o obchádzanie zákona s tým, že Ústavný súd ČR zdôraznil, že čítaním vysvetlenia došlo k obchádzaniu pravidiel stanovených pre výpoveď obžalovaného.
- * Zákaz vynucovania vydania vecí podozrivým poriadkovou pokutou

* Ústavne súladnou alternatívou, ktorou je možné dosiahnuť účel trestného konania je za tejto situácie podporné uplatnenie zaistovacieho úkonu **odňatia veci**. Toto odňatie pritom nie je donucovaním k vydaniu vecného dôkazu proti sebe samému, pretože ide o ústavne prípustné nútené zaistenie vecných dôkazov, aj keď proti vôli obvineného či podozrivého - **nález ÚS ČR sp. zn. III. ÚS 644/05**.

* Ústavný súd Českej republiky vo svojej judikatúre takto odlíšil v nadväznosti na zásadu zákazu donucovania k sebaobviňovaniu relevantné atribúty inštitútov (prípadne núteného) vydania vecí a odňatia vecí, zdôrazňujúci to, že **pri použití inštitútu vydania vecí v spojení s uložením poriadkovej pokuty** sa vyžaduje po obvinenom neprípustné voľná aktívna činnosť, ktorá je nepochybne k naplneniu obsahu pojmu sebaobviňovanie potrebná, pričom naproti tomu pri odňatí vecí sa jedná evidentne o úkon, ktorý obvinený či podozrivý iba (za zákonom stanovených podmienok) znáša, resp. je povinný strpieť.

* Druhou, pre využitie v trestnom konaní spornou alternatívou stanovenia výšky dane, je jej určenie podľa pomôcok - § 48, § 49 Daňového poriadku - z. č. 563/2009 Z. z. v platnom znení.

* ŠTVRTÝ DIEL § 48 DP - POSTUP PRI URČENÍ DANE PODĽA POMÔCOK

- * (1) Správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt
 - * a) nepodá daňové priznanie ani na výzvu správcu dane,
 - * b) nesplní povinnosť v lehote určenej správcom dane vo výzve **na odstránenie nedostatkov daňového priznania** a správca dane nezačal daňovú kontrolu,
 - * c) nesplní pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daň správne zistiť, alebo
 - * d) neumožní vykonať daňovú kontrolu; to neplatí, ak ide o daňovú kontrolu podľa § 46 ods. 2.
- * (2) Správca dane oznámi daňovému subjektu určovanie dane podľa pomôcok, ak nastanú skutočnosti uvedené v odseku 1, pričom dňom začatia určovania dane podľa pomôcok je deň uvedený v oznámení. Určovanie dane podľa pomôcok vykoná správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa prvej vety.
- * (3) Správca dane je pri určení dane oprávnený použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará **bez súčinnosti** s daňovým subjektom. **Pomôckami môžu byť najmä listiny, daňové priznania, výpisy z verejných zoznamov, daňové spisy iných daňových subjektov, znalecké posudky, výpovede objasňujúce skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, správy a vyjadrenia iných správcov dane, štátnych orgánov a obcí, záujmových združení, výpisy z účtov vedených v bankách a vlastné poznatky správcu dane zo zdaňovania dotknutého daňového subjektu, alebo podobných daňových subjektov.**
- * (4) **Ak daňový subjekt v priebehu určenia dane správcom dane podľa pomôcok predloží účtovné doklady a iné doklady, správca dane ich môže využiť ako pomôcky.** Na prevzatie a vrátenie zapožičaných dokladov sa primerane vzťahuje § 46 ods. 6 a 7.
- * (5) **Pri určení dane podľa pomôcok je správca dane povinný prihliadnuť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené.**
- *



§ 49

- * (1) O určení dane podľa pomôcok správca dane vyhotoví protokol o určení dane podľa pomôcok, ktorý doručí daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie. Na obsah tohto protokolu sa primerane vzťahuje § 47 (upravujúci náležitosti protokolu). Súčasťou protokolu o určení dane podľa pomôcok je aj súpis pomôcok, na základe ktorých správca dane určil daň.
- * (2) **Daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť len k dodržaniu zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane a k dodržaniu postupu podľa § 48 ods. 5 najneskôr do 15 pracovných dní odo dňa doručenia výzvy správcu dane na vyjadrenie sa k protokolu o určení dane podľa pomôcok. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť.**
- * (3) Určenie dane podľa pomôcok je ukončené dňom doručenia protokolu o určení dane podľa pomôcok podľa odseku 1.

*V rámci takéhoto postupu správcu dane sa tak **neuplatní** jedna z ťažiskových zásad DP , t .j. zásada súčinnosti upravená v **§ 3 ods. 2 DP** , podľa ktorej :

*Správca dane postupuje pri správe daní **v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach**, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne mu určeniu a vyrubeniu dane.

*Z ďalej analyzovaných možností je zrejmé, že takéto stanovenie daňovej povinnosti daňovým úradom sa deje tzv. kontumačným spôsobom, len kvalifikovaným odhadom , nie dokazovaním , pričom súčasné použitie metódy dokazovania a určenie dane podľa pomôcok je neprípustné, hoci aj spomínané určenie dane podľa pomôcok musí byť spoľahlivé, dôvodné , zvolené ako posledná alternatíva a v konečnom dôsledku zákonné. Navyše ak správca dane vyrubí daň podľa pomôcok, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstaral, prihliadne tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňovníka, i keď ním neboli v konaní uplatnené, napr. u daňovníka fyzickej osoby možnosť uplatnenia zákonom stanovenej nezdaniteľnej časti základu dane, primeranú výšku výdavkov, mzdové náklady a pod.,

* Výsledkom tejto činnosti správcu dane je protokol o určení dane podľa pomôcok, ktorý je podkladom pre začatie vyrubovacieho konania (§ 68). Určovanie dane podľa pomôcok je postup, ktorý správca dane môže uplatniť v dôsledku neplnenia, resp. nesplnenia si povinnosti daňovým subjektom. Ak nie je možné stanoviť základ dane a výšku dane v súčinnosti s daňovým subjektom, správca dane základ dane môže zistiť a daň určiť sám, a to na základe tých dokladov, resp. iných skutočností, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si sám zaobstará. **Daňový poriadok neurčuje okamih, kedy má správca dane prikročiť k takémuto riešeniu, ale možnosť, resp. povinnosť správcu dane zistiť základ dane a určiť daň podľa, pomôcok sa vždy viaže na nesplnenie stanovených povinností daňového subjektu.** Zdalo by sa, že určenie dane podľa pomôcok je v rozpore s účelom správy daní, ktorým je správne zistenie dane. Určovanie dane podľa pomôcok však nie je sankciou za nesplnenie povinnosti daňového subjektu, **ale náhradným spôsobom určenia dane, resp. daňovej povinnosti,** ktorú daňový subjekt má, ale ktorej výšku nebolo možné iným spôsobom určiť z dôvodu, že daňový subjekt si neplnil povinnosti. Keďže takýmto postupom správca dane z úradnej moci, a to len za použitia pomôcok, určí daň za daňový subjekt, a to bez spolupráce s ním, správca dane by mal k určovaniu dane podľa pomôcok pristúpiť až v krajnom prípade.

*Zistenie základu dane a určenia dane podľa pomôcok, ak **daňový subjekt nepodal daňové priznanie ani na výzvu správcu dane** v lehote stanovenej daňovými právnymi predpismi a nestane sa tak ani po výzve správcu dane (**§ 48 ods. 1 písm. a DP**) . Hoci, ako je to naznačené, aj z tejto alternatívy môže plynúť vysoký stupeň podozrenia z daňového trestného činu, je nutné k tejto situácii pristupovať diferencovane. Nevyhnutným je najmä skúmanie subjektívnej stránky u podozrivého vo vzťahu ku vzniku daňovej povinnosti podľa daňových právnych noriem. Odlišná je totiž situácia, kedy daňový subjekt nepodá daňové priznanie , hoci ho na to správca dane vyzve (je nekontaktný), čím sa podozrenie z trestného činu zvyšuje a kedy daňový subjekt reaguje na výzvy správcu dane (je kontaktný) argumentujúc napr., že mu daňová povinnosť vôbec nevznikla alebo uvádza iné argumenty. V konečnom dôsledku vyvodenie trestnej zodpovednosti je vecou dokazovania v trestnom konaní .

- * **Judikatura se v rozhodnutí pod č. 22/2005-I. Sb. rozh. tr. přiklonila k jednoznačnému závěru, podle něhož lze např. daň z přidané hodnoty zkrátit ve smyslu § 148 odst. 1 tr. zák. i nepodáním daňového přiznání.** V usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21. 7. 2005, sp. zn. 8 Tdo 790/2005, je pak tento právní názor rozveden tak, že trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle **§ 148 odst. 1 tr. zák.** je možné spáchat ve vztahu k dani z přidané hodnoty i úmyslným nepodáním přiznání k této dani, a tím i zatajením zdanitelného plnění, přestože pachatel nebo osoba, za niž jedná, je *plátcem daně z přidané hodnoty registrovaným u správce daně*. V takovém případě správce daně není povinen stanovit výši nepřiznané daně podle pomůcek, ale je oprávněn předpokládat u daňového subjektu nulovou výši daně (**§ 44 odst. 1 zákona** o správě daní a poplatků). Ke zkrácení daně pak dojde v důsledku nepodání daňového přiznání a zatajení zdanitelného plnění, nikoli v příčinné souvislosti s údajnou nečinností správce daně.
- * Naposledy citovaná rozhodnutí přitom vycházejí ze správného předpokladu, že jeli u příslušného správce daně registrován určitý daňový subjekt (např. jako plátce daně z přidané hodnoty), není s tímto faktem samotným ještě spojena vědomost správce daně o tom, zda a v jaké výši vznikla takovému registrovanému plátcí nebo poplatníkovi daňová povinnost za určité zdaňovací období a jaká je výše jeho daně. To se má správce daně dozvědět *právě z podaného daňového přiznání*. Ani okolnost, že správce daně může stanovit daň i bez součinnosti s daňovým subjektem, např. podle pomůcek, zde nemůže mít význam. Správce daně si totiž v zásadě může zjistit správnou výši daně i ve všech ostatních případech zkrácení daně, tedy i tehdy, pokud bylo podáno (zkreslené) daňové přiznání, v němž je např. část příjmů zatajena, a tudíž zde není pochyb o naplnění zákonného znaku spočívajícího ve zkrácení daně.
- * Nepodání daňového přiznání, ač k tomu byl plátce nebo poplatník podle zákona povinen, **není za uvedených okolností trestným činem, jen jestliže ve skutečnosti nevznikla daňová povinnost** (resp. je zde daň ve výši nula nebo dokonce daňová ztráta), takže nebyl důvod vyměřit a zaplatit daň, přestože i tuto skutečnost je třeba uvést v daňovém přiznání. Jde např. o situaci, když daňový subjekt nedosáhl zdanitelného zisku pro zaplacení daně z příjmů, ale naopak vykázal ztrátu, nebo za příslušné zdaňovací období neuskutečnil žádné zdanitelné plnění odůvodňující placení daně z přidané hodnoty apod.. Samotné nepodání daňového přiznání tedy *ještě nemusí být zkrácením daně, ale na druhé straně může jít o součást zamlčení reálně existující daňové povinnosti*, pokud zde byl důvod daň vyměřit a zaplatit a pachatel to zatají právě tím, že nepodal daňové přiznání.
- * Citovaná část příspěvku JUDr. F.Púryho

***Rt ČR 34/2006** - Trestný čin skrátene dane a poistného možno vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty spáchať i úmyselným nepodaním daňového priznania k tejto dani, a tým i zatajením zdaniteľného plnenia, napriek tomu, že páchatel' alebo osoba, za ktorú koná, je platcom dane z pridanej hodnoty registrovaným u správcu dane. V takom prípade správca dane nie je povinný stanoviť výšku nepriznanej dane podľa pomôcok, ale je oprávnený predpokladať u daňového subjektu nulovú výšku dane. Ku skrátenu dane potom dôjde v dôsledku nepodania daňového priznania a zatajenia zdaniteľného plnenia, nie však v príčinnej súvislosti s prípadnou nečinnosťou správcu dane.

* Pojem „skrátene" dane sa najčastejšie definuje ako akékoľvek konanie páchatela, v dôsledku ktorého mu je vymeraná nižšia daň alebo k vymeraniu tejto povinnej platby vôbec nedôjde - **Rt 4/1995**. Pri skrátene dane ide o osobitný prípad podvodu, ktorým sa v rozpore so zákonom ovplyvňuje daňová povinnosť určitého subjektu tak, že ten v rozpore so skutočnosťou predstiera nižší rozsah tejto povinnosti alebo predstiera, že takúto povinnosť nemá. Páchatel teda príslušné výkazy alebo podklady pre stanovenie povinných platieb sfaľuje, nevyhotoví, nevedie alebo úmyselne skreslí, aby tým dosiahol nižší výpočet daňovej povinnosti alebo aby vôbec zatajil, že má určitú daňovú povinnosť. **Skrátene dane možno dosiahnuť aktívnym konaním**, napr. podaním úmyselne skresleného daňového priznania, v ktorom sa predstierajú vyššie výdavky vynaložené na dosiahnutie príjmu a zatajuje sa reálne dosiahnutý príjem, v dôsledku čoho dôjde k zaplateniu nižšej sumy, než aká zodpovedá zákonu, **ako aj opomenutím konania, ku ktorému bol daňový subjekt povinný (§ 122 ods. 1 TZ)**, napríklad úmyselným nepodaním daňového priznania zo skutočne dosiahnuteľného príjmu.

* Daňový subjekt má povinnosť podať daňové priznanie, ak mu táto povinnosť vyplýva z hmotnoprávnych daňových predpisov. Ak si daňový subjekt nesplní zákonom stanovenú povinnosť podať daňové priznanie, správca dane daňový subjekt na jeho podanie vyzve a zároveň ho poučí o následkoch nepodania daňového priznania (§ 15 ods. 1, 2). Určovanie dane podľa pomôcok by malo byť aj v tomto prípade krajným riešením, ku ktorému správca dane pri správe daní pristúpi. Daňový poriadok výslovne nestanovuje, v akej lehote je daňový subjekt na výzvu správcu dane povinný podať daňové priznanie. Podľa daňového poriadku platí že ak lehota na vykonanie úkonu nie je stanovená zákonom, je správca dane povinný určiť primeranú lehotu, ktorá by nemala byť kratšia ako osem dní (§ 27 ods. 1). Deň doručenia výzvy na podanie daňového priznania je rozhodujúci pre začiatok plynutia lehoty, ktorej nesplnenie môže byť pre adresáta spojené s právnou ujmom, preto musí byť výzva na podanie daňového priznania doručená do vlastných rúk (§ 31 ods. 1). **Ak daňový subjekt podá daňové priznanie až po doručení oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok, správca dane ho môže už použiť len ako pomôcku (§ 15 ods. 3).** Správca dane môže daňový subjekt vyzvať na podanie daňového priznania, aj keď mu táto povinnosť nevyplýva z hmotnoprávnych daňových predpisov (§ 15 ods. 1). V takomto prípade však nejde o výzvu na splnenie už vopred existujúcej povinnosti podať daňové priznanie, ale ide o výzvu, ktorou sa povinnosť podať daňové priznanie stanovuje. Určiť daň podľa pomôcok možno len vtedy, ak daňové priznanie daňový subjekt nepodá „ani na výzvu“, t. j. keď povinnosť podať daňové priznanie existuje už predtým, ako bola výzva na podanie daňového priznania doručená.

* Záver pre trestné konanie

* Zohľadniť závery daňového konania , v trestnom konaní však daňovú povinnosť ustáliť samostatne po preukázaní príjmov a daňových výdavkov , bonusov a pod. , po preverení obrany daňovníka k dôvodom nepodania daňového priznania a k výške daňovej povinnosti ustálenej v daňovom konaní

***Druhou možnosťou určenia dane podľa pomôcok je situácia, ak v stanovenej lehote nesplní povinnosť určenú správcom dane na odstránenie nedostatkov daňového priznania; to neplatí, ak správca dane začal daňovú kontrolu - § 48 ods. 1 písm. b DP - (§ 44 a nasl.).** Ak daňový subjekt podá daňové priznanie a správca dane bude mať pochybnosti o jeho správnosti, pravdivosti alebo úplnosti alebo správnosti, pravdivosti alebo úplnosti príloh daňového priznania alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, správca dane je povinný tieto pochybnosti daňovému subjektu oznámiť a zároveň ho vyzvať, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Správca dane vo výzve musí určiť daňovému subjektu primeranú lehotu na vyjadrenie, pričom táto lehota nesmie byť kratšia ako 15 dní a tiež ho musí poučiť o následkoch spojených s neodstránením pochybností alebo nedodržaním určenej lehoty. Ak daňový subjekt v stanovenej lehote neodstráni nedostatky v podanom daňovom priznaní, správca dane môže vykonať u daňového subjektu daňovú kontrolu **alebo** môže určiť daň podľa pomôcok (§ 17). Výzva na odstránenie nedostatkov daňového priznania musí byť dostatočne určitá a pre daňový subjekt zrozumiteľná.

* Ak by z výzvy nebolo zrejmé, čo správca dane od daňového subjektu požaduje, mám za to, že k určovaniu dane podľa pomôcok by nebolo možné pristúpiť, resp. ak by sa k nemu pristúpilo, mohlo by to byť v rozpore so zásadou zákonnosti. Uvedené neplatí o daňovej kontrole (§ 44), keďže k daňovej kontrole môže správca dane pristúpiť aj bez výzvy na odstránenie nedostatkov daňového priznania. Daňový poriadok bližšie neurčuje, v akom prípade má správca dane pristúpiť ku daňovej kontrole a v akom prípade k určovaniu dane podľa pomôcok. Uvedené rozhodnutie je teda na správcovi dane, ktorý správu daní vykonáva. Správca dane musí pri správe daní chrániť nielen záujmy štátu, ale musí dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov (§ 3 ods. 1). Z tohto dôvodu by správca dane mal zvážiť všetky okolnosti konkrétneho prípadu a k určovaniu dane podľa pomôcok pristúpiť len vtedy, ak je predpoklad, že daň nie je možné zistiť inak. Pri posudzovaní otázky, či pristúpiť k určovaniu dane podľa pomôcok alebo ku daňovej kontrole, by mal správca dane vychádzať najmä z účelu týchto činností správy daní. Daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení hmotnoprávných daňových predpisov (§ 44 ods. 1). Naproti tomu pri určovaní dane podľa pomôcok nedochádza k preverovaniu alebo zisťovaniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, ale k samotnému zjednodušenému určeniu dane na základe pomôcok;

- * Z popisu tejto situácie je zrejmé, že daňový subjekt si aspoň čiastočne plní svoje daňové povinnosti, v zásade v počiatočných fázach aj komunikuje so správcom dane, ale napriek výzve a poučeniu o následkoch spojených s neodstránením pochybností, na predmetné výzvy nereaguje.
- * **Z hľadiska vyvodenia trestnej zodpovednosti za daňový delikt** možno v súlade s už skôr uvedeným konštatovať, že ani v tomto prípade by bez ďalšieho dokazovania v trestnom konaní a len na základe takýchto daňových podkladov nebolo možné stíhať konkrétne osoby. **Vzniknutá situácia by však orgánom činným v trestnom konaní úplne zreteľne naznačila a zjednodušila smer a rozsah dokazovania.** Tieto orgány, znášajúc v trestnom konaní dôkazné bremeno, by sa v rámci dokazovania **úzko zamerali na daňovým orgánom vytýkané pochybnosti**, majúce z hľadiska úmyslu daňového subjektu, dopad na eventuálne skrátenie dane. Dokazovali by preto len napr. niektoré z príjmov oslobodených od dane, nezdaniteľné časti základu dane, daňové výdavky, postup pri odpisovaní hmotného majetku (§ 9, § 11, § 19, § 26 z.č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v platnom znení) alebo relevantnosť len niektorých obchodnoprávných vzťahov podozrivého s inými podnikateľskými subjektmi z hľadiska ich dopadu na vznik a rozsah jeho daňovej povinnosti.

* **V tretom prípade** je správca dane pri určovaní daňovej povinnosti oprávnený použiť pomôcky vtedy, ak daňový subjekt **nesplní pri preukazovaní** ním uvádzaných skutočností **niektorú zo svojich zákonných povinností**, v dôsledku čoho nemožno daňovú povinnosť správne zistiť (§ 48 ods. 1 písm. c DP).

* Táto situácia z hľadiska dopadu na trestné konanie do značnej miery pripomína analyzovanú druhú alternatívu s tým rozdielom , že v tomto prípade zatiaľ správca dane nezistil konkrétne nedostatky. Totiž kým v spomínanej druhej alternatíve je určenie dane podľa pomôcok následkom neodstránených pochybností, v tomto prípade tak správca dane postupuje, ak daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno. V prípade podaného trestného oznámenia bude preto úlohou orgánov činných v trestnom konaní zisťovať, či sa tak udialo len v dôsledku **nedbanlivosti** (možnej pasivity) daňového subjektu, alebo, a to je pre vyvodenie trestnej zodpovednosti podstatné, či podozrivý konal **úmyselne** spoliehajúc sa na to, že jeho daňový úskok zostane bez povšimnutia daňového orgánu. Za takejto situácie je zrejmé , že dochádza k zmene povinnosti dokazovať určité daňové skutočnosti , a to tak , že kým ich v daňovom konaní dokazuje daňový subjekt , v trestnom konaní ich dokazujú OČTK.

* Ustanovenie je koncipované na prvý pohľad relatívne nezrozumiteľne. Pod uvedené znenie je možné zahrnúť množstvo povinností, ktoré má daňový subjekt pri správe daní. Pri doslovnom výklade platí, že správca dane môže k určovaniu dane podľa pomôcok podľa uvedeného pristúpiť len vtedy, ak povinnosť, ktorú daňový subjekt nesplnil, spĺňa všetky nasledujúce znaky:

* a) **musí ísť o povinnosť týkajúcu sa preukazovania skutočností.** Daňový subjekt pri správe daní preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, ďalej skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania. Okrem uvedených skutočností je daňový subjekt povinný preukazovať aj vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť (§ 24 ods. 1). Dôkazné bremeno pri správe daní zaťažuje daňový subjekt, a teda daňový subjekt by mal byť schopný svoje tvrdenia (napríklad tvrdenia uvádzané v daňovom priznaní) aj preukázať;

- * b) **musí ísť o zákonnú povinnosť daňového subjektu**, t. j. povinnosť, ktorá daňovému subjektu vyplýva priamo zo zákona, napr. preukázanie nároku na daňový bonus podľa § 33 cit. zákona. Môže ísť o povinnosť stanovenú daňovým poriadkom, prípadne povinnosť stanovenú hmotnoprávnym daňovým predpisom. Nesplnenie povinnosti určenej správcom dane, resp. iným príslušným orgánom, v danom prípade nemôže zakladať postup určovania dane podľa pomôcok;
- * c) nesplnenie takejto povinnosti musí mať za následok nemožnosť správne zistiť daň. Malo by teda ísť o **povinnosť** daňového subjektu, ktorá je pri správe daní **podstatná**, a jej nesplnením sa zmarí účel správy daní, ktorým je správne zistiť daň a zabezpečiť jej úhradu. Pri správe daní je správca dane povinný vybrať najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane (§ 3 ods. 2), musí však postupovať podľa zákona a dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Z tohto dôvodu by prostriedky, ktoré správca dane pri správe daní použije, musia byť primerané okolnostiam;

*Štvrtým analyzovaným prípadom je situácia (§ 48 ods. 1 písm. d DP), ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu; to neplatí, ak ide o daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti (§ 46 ods. 2) - v takomto prípade totiž uplatnený nárok za splnenia ďalších zákonných podmienok zaniká - § 79 ods.6 z. č. 222/2004 Z.z. o DPH v platnom znení !!! Toto ustanovenie je tak aktuálne len keď sa vykonáva kontrola celej DPH alebo inej dane. Pod znením „neumožní vykonať daňovú kontrolu“ nemožno rozumieť len prípad, ak daňový subjekt odmietne zamestnancov správcu dane vpustiť do prevádzkových priestorov, resp. ak odmietne predložiť potrebné doklady. Pod nemožnosťou vykonať daňovú kontrolu treba rozumieť prípad, keď zapríčinením daňového subjektu zamestnanec správcu dane nemôže vykonať kontrolu riadne a včas. Ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu **s výnimkou daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti**, správca dane by mal prikročiť k určovaniu dane podľa pomôcok, t. j. daňovému subjektu by mal zaslať oznámenie o určovaní dane podľa pomôcok. Dňom doručenia tohto oznámenia dochádza k ukončeniu daňovej kontroly (§ 47 ods. 9 písm. b).

- * Ak v priebehu určenia dane správcom dane podľa pomôcok daňový subjekt predloží účtovné doklady alebo iné doklady, správca dane ich môže využiť iba ako pomôcky (ods. 4). Ak by určovaniu dane podľa pomôcok predchádzala daňová kontrola, platí, že počas daňovej kontroly má daňový subjekt právo predkladať dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia až do dňa jej ukončenia (§ 45 ods. 1 písm. c). Daňová kontrola je ukončená dňom doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok (§ 46 ods. 9).
- * Správca dane nie je povinný o pomôckach, ktoré má k dispozícii, informovať daňový subjekt. Vzhľadom na to, že k určovaniu dane podľa pomôcok dochádza vtedy, ak daňovú povinnosť nebolo možné stanoviť dokazovaním, v priebehu určenia dane podľa pomôcok už k dokazovaniu nedochádza a **daňový subjekt už nemá právo ani preukázať svoje tvrdenia.**
- * **Ak daňový subjekt zapríčiní svojim konaním určenie dane podľa pomôcok, ide o správny delikt (§ 154 ods. 1 písm. h)** a správca dane mu zaň uloží pokutu vo výške rovnajúcej sa súčinu trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky a sumy dane určenej správcom dane podľa pomôcok (§ 155 ods. 1 písm. f).

* Už zo stručného popisu tejto časti daňového konania je zrejmé, že takýto postup prichádza do úvahy najmä vtedy, ak aj eventuálne v následnom trestnom konaní je preukázané, že u právnickej osoby dochádza k častým zmenám v osobách štatutárnych zástupcov, ktorí zároveň tvrdia, že účtovníctvo postupne odovzdávali ďalšiemu aktuálnemu štatutárovi, pričom posledný z nich orgánom činným v trestnom konaní nie je k dispozícii, v dôsledku čoho je naňho súdom vydaný príkaz na zatknutie. Za takýchto okolností, keďže daňový orgán nemá k dispozícii účtovníctvo a pobyt štatutárneho zástupcu podnikateľského subjektu mu nie je známy, vychádzajúc z dostupných mu daňových dokladov ponímaných ako pomôcky, sám, bez toho, aby vôbec mohol vykonať daňovú kontrolu, určí daň. Daňový orgán pritom napr. u dane z príjmov právnických osôb ako pomôcky (ak ich má k dispozícii) využije daňové (sporné) priznanie k dani z príjmov právnických osôb za dané zdaňovacie obdobie, súvahu v plnom rozsahu, výkaz ziskov a strát, daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty, dožiadania, úradné záznamy, predvolania, prípadne ďalšie pomôcky aktuálne v konkrétnom prípade.

*Hoci daňový úrad v takomto prípade u dane z právnických osôb neuzná napr. náklady alebo časť faktúr na vstupe , v dôsledku čoho určí daň aj vo výške niekoľko miliónov eur, **nebude možné v trestnom konaní takto podľa pomôcok určenú výšku dane považovať automaticky za rozsah skrátenia dane** nielen z dôvodu absencie úmyslu páchatel'a vzťahujúceho sa k predmetnému následku trestného činu, ale tiež v dôsledku absencie spoľahlivého preukázania objektívnej stránky skutkovej podstaty stíhaného daňového deliktu, navyše nie je z takéhoto postupu daňového orgánu zrejماً obrana (obhajobné tvrdenie) daňovníka (podozrivého). **V tomto smere bude nevyhnutné vykonať v trestnom konaní úplné dokazovanie** , spravidla tak , ako v ostatných prípadoch aj znaleckým posudkom a ďalšími dôkazmi (obvykle listinami , výsluchmi svedkov ,zaist'ovacími úkonmi , ITP a samozrejme výsluchom obvinených) , **ktorými sa skúmajú sporné jednotlivé konkrétne dodávateľsko - odberateľské vzťahy.**

* Východiskom ako zákonne za daných situácii určit' rozsah uplatneného nároku na vrátenie dane z pridanej hodnoty v prípade vyšetrovania pôvodného trestného činu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 Tr. zákona , teraz daňového podvodu podľa § 277a Tr. zákona , skrátene dane a poistného podľa § 276 Tr. zákona , prípadne iného daňového trestného činu sa javí byť :

* 1/ **uloženie znalcovi zodpovedanie otázky - akým spôsobom sa zmení výsledný vzťah daňovníka (či už fyzickej alebo právnickej osoby) ku štátnemu rozpočtu SR za jednotlivé sporné zdaňovacie obdobia v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty v prípade napríklad neoprávneného zahrnutia vývozu tovarov alebo služieb do zahraničia za podmienok oslobodenia od dane, do daňových priznaní k dani z pridanej hodnoty za situácie, ak bolo preukázané, že k nákupu a vývozu deklarovaného tovaru nedošlo.** Znalec je po preskúmaní relevantných dôkazov /neskôr zaistených OČTK v tr. konaní / spravidla schopný určit' vlastnú daňovú povinnosť daňovníka voči štátnemu rozpočtu SR v inkriminovanom období ako rozdiel medzi uplatneným a vyplateným nárokom na vrátenie dane z pridanej hodnoty na jednej strane a medzi relatívne skutočným daňovým stavom na druhej strane. Týmto postupom je možné odstrániť pochybnosti o možnosti zistiť skutkový stav v intenciách § 2 ods. 10 Tr. por. za situácie, ak **úplné účtovníctvo** obvineného z rôznych dôvodov ním uvádzaných **nie je k dispozícii**, resp. z iných uvádzaných dôvodov je daň určená podľa pomôcok , ak dokazovaním OČTK (napr. výsluchmi dodávateľov a odberateľov a ich negatívnym stanoviskom ku konkrétnym obchodom) vylúčia daňovníkom deklarovaný vývoz do cudziny .

* 2 / Inak , ak nemožno znalcovi predložiť relevantnú časť účtovníctva , pretože OČTK nebolo nájdené , by postih za predmetný daňový delikt, napríklad aj v prípadoch rozsahu rovnajúcom sa niekoľko miliónov eur , navyše ovplyvnený podozrením z korupčného konania zamestnancov daňového úradu tak, ako to bolo zistené v konkrétnom prípade, **by bol len obtiažne možný a OČTK by zrejme musel trestné stíhanie pre daňový delikt zastaviť** (situácie , keď daňovník deklaruje obchody , dokazuje ich a OČTK napr. v dôsledku jeho nekontaktných dodávateľov a odberateľov obranu daňovníka nedokážu vyvrátiť)

* 3 / Za relatívne akceptovateľný a v praxi zrejme častý možno považovať stav , ak je zaistená aspoň časť účtovníctva a hoci správca dane podľa pomôcok určí napr. miliónovú daň podľa pomôcok , dokazovaním v trestnom konaní sa takto podarí ustáliť aspoň **niekoľko stotisícovú skrátenú daň a v takomto rozsahu na obvinených podať obžalobu (zrejme pôjde a najčastejšiu alternatívu)**.

* Záverom možno konštatovať, že inštitút určenia dane podľa pomôcok má v daňovej oblasti svoje miesto, pretože musí existovať náhradná možnosť určenia dane v prípadoch, kedy je daňový subjekt nekontaktný, nevedie účtovníctvo či iné evidencie alebo má v nich závažné nedostatky. **Uplatní sa však len vtedy, ak je nemožné určiť daň dokazovaním z riadne vedeného účtovníctva.** Daňový subjekt pri tomto náhradnom spôsobe určenia dane už nemá priestor na návrhy a námietky v tom slova zmysle, aké pomôcky majú či nemôžu byť použité, preto tento postup je ponechaný na úvahe správcu dane. Nie je prekročením zákona ani to, ak v rámci tejto úvahy sú ako pomôcky použité listiny, ktoré daňový subjekt ako relevantné predkladal v skoršom daňovom konaní alebo v jeho pôvodnej fáze. **U niektorých z uvádzaných alternatív určovania dane podľa pomôcok je preto zreteľný minimálny rozdiel medzi určením dane dokazovaním a podľa pomôcok.** V konečnom dôsledku tak možno konštatovať, že pochybnosti a nedostatky zistené v rámci pôvodného dokazovania v daňovom konaní a ich neodstránenie sú príčinou už ďalšieho určovania dane podľa pomôcok a tým upustenia od pokračovania pôvodnej fázy dokazovania.

*Takto z hľadiska subsidiárneho využitia pomôcok v samotnom daňovom konaní je potrebné na ne nahliadať aj v trestnom konaní. Pôjde teda o dôležitú súčasť trestného spisu, rozhodne však nie takú, aby orgány činné v trestnom konaní a súd nemuseli vykonať ďalšie dokazovanie. Dokazovanie v daňovom konaní je totiž omnoho „voľnejšie“ v porovnaní s dokazovaním v trestnom konaní, v ktorom sa obligatórne preveruje aj obhajoba obvineného, navyše je zásadný rozdiel v tom, kto nesie dôkazné bremeno.

* Z aktuálneho **rozhodnutia NS SR sp. zn. 8 Sžf 75 / 2012** (ZSP 9/2014) vyplýva , že je povinnosťou daňového subjektu pri výkone daňovej kontroly predovšetkým spolupracovať so správcom dane , navrhovať a predkladať dôkazy , svedčiace o splnení si daňových povinnosti a umožniť správcovi dane vykonať daňovú kontrolu. **Daňový subjekt sa nemôže tejto povinnosti zbaviť preukázaním potvrdenia vydaného políciou o požiarí administratívnej miestnosti , o ktorej daňový subjekt tvrdí , že práve tu mal uložené účtovné doklady. Naopak , daňový subjekt by sa mal v takomto prípade o to viac snažiť o zvýšenú súčinnosť so správcom dane, hoci časť účtovníctva skôr predložil.** Ak tak nekoná , je správca dane oprávnený určiť daň sám na základe pomôcok , bez spolupráce s daňovým subjektom , pričom vychádza z dokladov , ktoré má k dispozícii alebo si ich sám zaobstará. Takýmito dokladmi v tejto konkrétnej veci boli čiastočná náhradná evidencia DPH na vstupe , ktorú správca dane preveril miestnym zisťovaním a dožiadaním , výpisy z účtov , kópie niektorých faktúr (bez dokladov o ich zaplatení a bez dokladov svedčiacich o uskutočnení zdaniteľných plnení). Použité pomôcky je správca dane povinný vo svojom rozhodnutí uviesť tak , aby toto rozhodnutie bolo (aj súdom) preskúmateľné.

*Rozsudok Krajského súdu v Ostrave zo 17. mája 2001, sp. zn. 22 Ca 217/2000-24: Ustanovenie § 31 ods. 5 zákona o správe daní a poplatkov nepredpokladá spoluprácu správcu dane s daňovým subjektom pri získavaní si pomôcok a ponecháva tak v dispozícii správcu dane, z akých pomôcok bude pri stanovení daňovej povinnosti vychádzať. Použitie pomôcok je spôsobom náhradným v tých prípadoch, keď nemožno stanoviť daň v rámci riadneho dokazovania. **Pomôcky tak predstavujú svojou podstatou vlastne nepriame dôkazy**, na ktorých základe usúdi správca dane o daňovej povinnosti, ktorú nebolo možné inak preukázať. Nejde pritom o sankciu, ale o náhradný spôsob stanovenia daňovej povinnosti, ktorú daňový subjekt má, ale jej výšku nebolo možné dokazovaním určiť.

Z aktuálnej daňovej judikatúry
a súdnych rozhodnutí

* K špecifickým prípadom zatajovania príjmov možno zaradiť aj tie, v ktorých podniká fyzická osoba v rámci **združenia, ktoré nie je právnickou osobou podľa § 829 a nasl. Občianskeho zákonníka** (zmluva o združení) s inými podnikateľmi ako účastníkmi združenia. Takáto osoba môže spáchať trestný čin skrátenej dane, ak úmyselne zatají časť príjmov dosiahnutých spoločnou podnikateľskou činnosťou, a to nielen vo vzťahu k skrátenej dane vlastnej daňovej povinnosti, ale taktiež ohľadom daňovej povinnosti ostatných účastníkov združenia - **rozsudok Najvyššieho súdu ČR z 18. júla 2011, sp. zn. 5 Tz 101/2001 - Rt 20/2002**. Skutkovo išlo o prípad, v ktorom bol obvinený K. C. trestne stíhaný za spáchanie trestného činu skrátenej dane, ktorého sa mal dopustiť tak, že ako fyzická osoba - podnikateľ so živnosťou kúpil tovar za účelom ďalšieho predaja dovážal v období rokov 1996 a 1997 zo zahraničia motorové vozidlá a pri predaji týchto vozidiel vystavoval zákazníkom faktúry, na ktorých boli uvedené nižšie sumy, než zákazníci v skutočnosti zaplatili, čo bolo doložené faktúrami v jedenástich konkretizovaných prípadoch, pričom týmto svojim konaním mal spôsobiť dlh na dani z príjmov fyzických osôb vo výške 50 673 Kč. Vyšetrovateľ zastavil trestné stíhanie s tým, že vo veci nejde o trestný čin, pretože rozsah skrátenej dane počas vedenia trestného stíhania klesol pod hranicu trestnosti. Pri určovaní rozsahu skrátenej dane vyšetrovateľ mylne vychádzal z toho, že obvinený podnikal v združení s ďalšími dvomi podnikateľmi, a teda rozsah skrátenej dane z príjmov bol stanovený ako jedna tretina z celkovej skrátenej daňovej povinnosti.

* Najvyšší súd ČR sa s takýmto postupom vyšetrovateľa nestotožnil, pričom dal do pozornosti tú skutočnosť, že obvinený mal zdaniteľné príjmy dosiahnuť pri podnikaní v rámci združenia bez právnej subjektivity. Rozsah daňovej povinnosti síce zodpovedá podielu účastníka združenia na celkovom súhrne spoločných príjmov a nákladov a účastník združenia má potom len v tomto rozsahu priznať vlastnú daňovú povinnosť a zaplatiť daň z príjmov, avšak ak niektorý z účastníkov združenia zatajil zdaniteľné príjmy aj vo vzťahu k ostatným účastníkom združenia, a tým úmyselne skreslil nielen vlastnú daňovú povinnosť, ale tiež rozsah daňovej povinnosti ostatných účastníkov združenia, môže niesť trestnú zodpovednosť za spáchanie trestného činu skrátenej dane ohľadom celého rozsahu skrátenej dane z príjmu, teda aj dane týkajúcej sa ďalších účastníkov združenia. **Z hľadiska trestnej zodpovednosti pri trestnom čine skrátenej dane totiž platí, že páchatelom tohto trestného činu môže byť nielen subjekt dane, ale popri ňom alebo namiesto neho aj ktokoľvek, kto svojím konaním spôsobí, že daň nebola páchatelovi alebo inému subjektu dane vymeraná alebo ním priznaná buď vôbec, alebo nie v zákonnej výške.**

*Súdna prax ustálila, že úmyselné konanie páchatela, ktorým docieli, že mu daň nebola vôbec vymeraná, alebo mu bola vymeraná v nižšej čiastke, je **dokonaným** trestným činom skrátene dane podľa § 276 ods. 1 Tr. zákona, ak bola daň skrátene v požadovanom rozsahu. Podanie daňového priznania obsahujúceho nesprávne údaje, na podklade ktorých by malo dôjsť k vymeraniu nižšej dane, je **pokusom** trestného činu skrátene dane podľa § 14, § 276 ods. 1 Tr. zákona, pokiaľ k vymeraniu nižšej dane nedošlo. Konanie spočívajúce v zabezpečovaní podkladov pre budúce nesprávne daňové priznanie v úmysle skrátit' daň za okolností uvedených v § 276 ods. 2 alebo v jeho ďalších odsekoch Tr. zákona, pokiaľ neuplynula lehota na podanie daňového priznania alebo pokiaľ nebolo v tejto lehote daňové priznanie podané, je potrebné považovať za **prípravu** k tomuto trestnému činu - upravené znenie judikátu **Rt 28/1979**.

*Obdobné závery možno vyvodit' aj z judikatúry - napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu ČSR z 27. októbra 1978, sp. zn. 11 Tz 68/1978 - R 28/1979 , v ktorej skutkovo išlo o prípad obvineného znalca, ktorý zatajoval svoj skutočne dosiahnutý príjem zo znaleckej činnosti v troch po sebe idúcich rokoch, a to neúplnými zápismi do znaleckého denníka, a tak dosiahol skrátenie dane, pričom aj v ďalšom roku pokračoval v neúplných zápisoch do znaleckého denníka s cieľom aj za tento rok dosiahnuť skrátenie dane, avšak došlo k odhaleniu jeho trestnej činnosti. Pokiaľ išlo o posledné obdobie skracovania vlastnej daňovej povinnosti obvineného, najvyšší súd dospel k záveru, že ohľadom tohto roku môže ísť len o prípravu, pretože ročné zdaňovacie obdobie ešte neskončilo, teda lehota na podanie daňového priznania ešte neuplynula a daňové priznanie preto ešte nebolo ani podané.

* Obvinený v stíhanej trestnej veci vedel o tom, že faktúry použité ako podklad k daňovému priznaniu, ktorým bolo žiadané vrátenie nadmerného odpočtu DPH, sú fiktívne a že vrátenie nadmerného odpočtu dane je preto neoprávnené. Bola preto naplnená jeho vedomostná zložka nepriameho úmyslu. **Obvinený formálne prijal funkciu štatutárneho orgánu** v obchodnej spoločnosti, zámerne zotrval v tomto postavení honorovanom finančnou odmenou, a to bez toho, aby pôsobnosť štatutárneho orgánu fakticky vykonával, a priebeh obchodov plne ponechával spoločníkovi D. bez akéhokolvek vlastného záujmu o minimálnu informovanosť o chod spoločnosti. Z uvedeného vyplýva, že prípadná fiktívnosť faktúr a možnosť, že s ich použitím získa spoločnosť neoprávnene nadmerný odpočet DPH, boli obvinenému ľahostajné. Vzhľadom na opísané okolnosti prípadu u obvineného išlo o ten typ ľahostajnosti, ktorý bol výrazom jeho kladného vzťahu k obom možným variantom, t. j. tak k tomu, že faktúry sú pravé a získanie nadmerného odpočtu je oprávnené, ako aj k tomu, že faktúry sú fiktívne a získanie nadmerného odpočtu je neoprávnené.

* Obvinený bol k prijatiu pozície konateľa a k zotrvaníu v tejto pozícii motivovaný cieľom získať finančnú odmenu. Tento cieľ bol sám osebe z hľadiska trestného práva bezproblémový. Postavenie obvineného v spoločnosti však v skutočnosti bolo totálnym popretím zmyslu pôsobnosti konateľa tak, ako je vymedzená v Obchodnom zákonníku. Obvinený si v postavení konateľa počínal tak, že svojím menom len zastrešoval výsledky celkom nekontrolovanej aktivity spoločníka bez toho, aby si jeho postup v spojitosti s uplatňovanými faktúrami akokoľvek overil. Od zámeru získať za fakticky nevykonávanú funkciu odmenu obvinený nebol schopný ustúpiť ani za cenu rizika, že potvrdzuje a uplatňuje fiktívne faktúry a že následkom tohto konania bude neoprávnené získanie odpočtu DPH. Takto si obvinený počínal za situácie, keď evidentne nepočítal so žiadnou konkrétnou skutočnosťou, ktorá by takémuto vývoju zabránila. Z uvedeného vyplýva, že obvinený bol s naznačeným následkom uzrozumený. Je tak naplnená aj vôľová zložka nepriameho úmyslu - **uznesenie Najvyššieho súdu ČR z 25. novembra 2008, sp. zn. 7 Tdo 1396/2008 !!!- analogicky trestná zodpovednosť tzv. bielych koní.**

*Za tzv. skryté podnikanie možno označiť aj prípady, v ktorých spoločník spoločnosti s ručením obmedzeným „dosadí“ do funkcie konateľa tejto spoločnosti osobu, ktorá je konateľom len formálne, o podnikanie sa nezaujíma a prakticky celú podnikateľskú činnosť realizuje spoločník, pričom pôsobenie konateľa sa obmedzuje len na podpisovanie predložených daňových priznaní, fiktívnych faktúr a pod. V takýchto prípadoch nie je vylúčené vyvodenie trestnoprávnej zodpovednosti za spáchanie trestného činu skrátene dane aj u konateľa, pretože nepriamy úmysel pri tejto osobe nemusí byť vylúčený - **primerane rozhodnutie Najvyššieho súdu ČR, TR NS 51/2009 - T 1147.**

*V súvislosti s konaním a rozhodovaním kolektívneho orgánu právnickej osoby možno poukázať aj na rozhodovacia činnosť Najvyššieho súdu ČR, ktorý skonštatoval, že pri kolektívnych orgánoch právnickej osoby je vždy nutné skúmať, ktorí členovia kolektívneho orgánu naplnili znaky konkrétnej skutkovej podstaty trestného činu (vrátane zavinenia), a títo potom budú ako fyzické osoby zodpovedať za spáchanie trestného činu. Pri predstavenstve akciovej spoločnosti môže byť preto daná trestná zodpovednosť všetkých členov, ale môžu byť trestne zodpovední len niektorí z nich, ak sa ostatní na spáchanom trestnom čine nepodieľali, napríklad sa nezúčastnili konania predstavenstva, hlasovali proti návrhu a pod. - R 23/1999 - II, R 47/2001.

Z uvedeného rozhodnutia vyplýva, že nie je možné vyvodzovať trestnú zodpovednosť pri rozhodovaní kolektívneho orgánu právnickej osoby automaticky pri všetkých členoch právnickej osoby, ale je nevyhnutné zistiť a konkretizovať, ktoré fyzické osoby sa podieľali na iniciovaní, prijatí (schválení) a realizácii určitého rozhodnutia, ktorého dôsledkom je spáchanie trestného činu. Tento záver vychádza z judikatúry (R 23/1999 - II - Najvyšší súd ČR), podľa ktorej ak predstavenstvo akciovej spoločnosti rozhodlo ako kolektívny štatutárny orgán o určitej otázke, ktorá má význam pre naplnenie znakov trestného činu, nevylučuje to individuálnu trestnú zodpovednosť jednotlivých fyzických osôb ako členov tohto kolektívneho orgánu, ktorí sa na takomto rozhodnutí podieľali, ak naplnili svojím konaním všetky znaky konkrétneho trestného činu. **Konkrétny podiel jednotlivých fyzických osôb na takomto rozhodnutí kolektívneho orgánu však musí byť preukázaný. To vyplýva z konštrukcie trestnej zodpovednosti, ktorá je založená na individuálnej trestnej zodpovednosti fyzických osôb,** ktorá vzniká naplnením znakov konkrétneho trestného činu bez ohľadu na to, či prípadne k nemu došlo v rámci činnosti právnickej osoby.

***Trestná zodpovednosť daňového poradcu** prichádza do úvahy napríklad v prípade, ak podnikateľ splnomocnil daňového poradcu, aby za neho spracoval a správcovi dane odovzdal daňové priznanie, pričom daňový poradca by v daňovom priznaní úmyselne skreslil výšku daňovej povinnosti podnikateľa spôsobom, ktorý by už naplňal znaky skutkovej podstaty napríklad trestného činu skrátania dane. Daňový poradca by sa mohol dopustiť aj spolupáchateľstva alebo účasti na daňovom trestnom čine, čo by záviselo od miery aktivity daňového poradcu. Vzhľadom na to, že trestný čin skrátania dane (ako aj trestný čin daňového podvodu) je trestným činom úmyselným, trestná zodpovednosť daňového poradcu by neprichádzala do úvahy, ak by prispel k skrátaniu dane svojou nedbanlivosťou (napr. nedbanlivostné prehliadnutie niektorej podstatnej skutočnosti) alebo celkom nezavinene (napr. z dôvodu neúplných daňových podkladov, ktoré mu poskytol daňový subjekt). Daňový poradca totiž nemôže niesť trestnú zodpovednosť za trestný čin skrátania dane, pokiaľ mu príslušný daňový subjekt neposkytol všetky potrebné podklady na podanie pravdivého daňového priznania alebo mu celkom zatajil skutočnosti odôvodňujúce vznik a výšku určitej dane - **uznesenie Najvyššieho súdu ČR z 21. júla 2005, sp. zn. 8 Tdo 790/2005.**

Uznesenie Najvyššieho súdu Českej republiky sp. zn. 11 Tdo 972/2003 zo 17. 2. 2004 - v ňom najvyšší súd v rámci odmietnutia dovolania odsúdeného konštatoval dôvodnosť jeho odsúdenia za trestný čin neodvedenia dane, poistného na sociálne zabezpečenie, na zdravotné poistenie a príspevok na štátnu politiku zamestnanosti podľa § 147 ods. 1 Tr. zákona ČR. Tohto trestného činu sa mal odsúdený dopustiť v podstate na tom skutkovom základe, že ako prokurista spoločnosti s ručením obmedzeným v priebehu roka 1997 nezaistil riadne odvody platieb dane z príjmu fyzických osôb a ďalšie platby, hoci tie boli zamestnancom zrazené, ale použil ich na financovanie výrobných činností tejto spoločnosti, čím spôsobil dlh finančnému úradu v čiastke presahujúcej 500 000,- Kč.

K námietkam odsúdeného spočívajúcich v zásade na tom, že v postavení prokuristu spoločnosti s ručením obmedzeným podľa § 14 Obchodného zákonníka nemal povinnosť zabezpečovať odvody uvedených platieb Najvyšší súd ČR konštatoval, že podanému dovolaniu by bolo možné prisvedčiť v tom, že zo zákonného vymedzenia postavenia prokuristu spoločnosti s ručením obmedzeným ešte samo o sebe **nevyplýva** jeho zákonná povinnosť, aby za podnikateľa (resp. platcu - spol. s r.o., v zmysle ustanovenia § 147 Tr. zákona) zaistil riadne odvedenie poistného a iných zákonných platieb štátu. Z ustanovenia § 14 Obchodného zákonníka vyplýva, že prokúrou podnikateľ splnomocňuje prokuristu na všetky právne úkony, ku ktorým dochádza pri prevádzke podniku aj keď sa k nim inak vyžaduje osobitné plnomocenstvo. V tomto smere možno zdôrazniť, že odsúdený bol na základe prokúry, ako zvláštneho druhu plnomocenstva, oprávnený na všetky právne úkony pri prevádzke podniku, t. j. pri podnikateľskej činnosti obchodnej spoločnosti.

*To však ešte neopodstatňuje záver, že v takomto prípade bolo jeho povinnosťou zabezpečiť odvody dane, poisťného alebo príspevok na štátnu politiku zamestnanosti, t. j. platieb uvedených v ustanovení § 147 Tr. zákona. Zo zákonného vymedzenia prokúry nemožno dôvodiť oprávnenie, či dokonca povinnosť prokuristu konať za podnikateľa i v iných prípadoch než v tých, ktoré sa týkajú vlastnej prevádzky podniku. Je potrebné rozlišovať právne úkony týkajúce sa spomenutej prevádzky podniku od právnych úkonov vzťahujúcich sa na podnikateľa (napríklad na povinnosti podnikateľa ako platcu povinných platieb, resp. na jeho povinnosti daňového subjektu). Existujú úkony týkajúce sa prevádzky podniku, na ktoré je prokurista na základe udelenej prokúry oprávnený v neobmedzenom rozsahu a bez ďalšieho plnomocenstva, ale tiež úkony, ktoré robí samotný podnikateľ (napr. ako daňový subjekt) voči štátu alebo iným zo zákona oprávneným subjektom v rámci plnenia svojich zákonných povinností podnikateľa. Pokiaľ by súdy opierali svoj záver, že odsúdený má zvláštnu, zákonom vyžadovanú vlastnosť páchatel'a stíhaného trestného činu výlučne v jeho postavení prokuristu, nebolo by možné s týmto názorom vysloviť súhlas.

* Páchatelom trestného činu podľa § 147 ods. 1 Tr. zákona ČR môže byť len platca, ktorý vo väčšom rozsahu nesplní za poplatníka odviest' povinné platby. Ide teda o konkrétny subjekt so zvláštnou vlastnosťou. Pokiaľ je platcom v zmysle ust. § 147 Tr. zákona právnická osoba (v posudzovanom prípade s.r.o.), je daná trestná zodpovednosť fyzickej osoby, ktorá koná v mene takejto právnickej osoby (t. j. v mene platcu). Spravidla to bude štatutárny orgán tejto právnickej osoby. Povinnosť k odvádzaniu príslušných povinných platieb za poplatníka sa vzťahuje na platcu ako na podnikateľa (zamestnávateľa) a nie je tak úkonom týkajúcim sa prevádzky podniku, ku ktorému je na základe prokúry oprávnený prokurista. Nie je však vylúčené, že za platcu bude v plnení tejto jeho zákonnej povinnosti konať iná fyzická osoba, napríklad vedúci pracovník takejto právnickej osoby (**Rt 53/2000**).

*Čo je v danej veci podstatné a vyplývajúce z rozhodnutia súdov oboch stupňov, obvinený v tomto prípade **nebol len prokuristom, ale v tejto obchodnej spoločnosti v rozhodnom období vykonával tiež funkciu zástupcu riaditeľa, resp. jej obchodného riaditeľa.** V posudzovanom prípade je teda zrejmé, že obvinený sa podieľal na riadení obchodnej spoločnosti, a to nielen z titulu svojho postavenia prokuristu, ale predovšetkým ako jej obchodný riaditeľ. V tomto postavení rozhodoval o plnení odvodových povinností spoločnosti voči štátu a iným subjektom. **Dôkazmi zároveň bolo preukázané aj to, že obvinený dával konkrétne príkazy k uskutočneniu platieb za spoločnosť vrátane toho, či a ako budú uskutočnené odvody povinných platieb.**

*Za príjem dosiahnutý trestným činom sa považuje aj príjem získaný spáchaním trestného činu porušovania predpisov o štátnych technických opatreniach na označenie tovaru podľa § 279 TZ. Vzhľadom na uvedené, nesplnenie daňovej povinnosti pri tovare, ktorý podlieha spotrebnej dani a ktorý je uvádzaný do obehu v rozpore s právnym poriadkom bez kontrolných známok, nemožno považovať za spáchanie trestného činu skrátenia dane. Navyše zmyslom zásady, že obvinený nesmie byť žiadnym spôsobom donucovaný k priznaniu, je vylúčiť to, aby páchatel' trestného činu porušovania predpisov o štátnych technických opatreniach na označenie tovaru bol pri plnení daňovej povinnosti v daňovom priznaní nútený priznať či oznámiť uvedený trestný čin, a tak sa vystaviť nebezpečenstvu trestného stíhania pre porušenie predpisov o štátnych technických opatreniach na označenie tovaru - **R 2/2003.**

*To platí aj u trestného činu neoprávneného podnikania podľa § 251 TZ, pri ktorom nejde o získavanie príjmov vykonávaním trestnej činnosti, ale ide o výkon legálnej činnosti (napr. sprostredkovateľská činnosť, poskytovanie rôznych služieb a pod.), zároveň však ide o činnosť, na vykonávanie ktorej je nutné mať určité oprávnenie (napr. živnostenské) a páchatel' ním nedisponuje, prípadne má vykonávanie podnikateľskej činnosti zakázané, napríklad v dôsledku uloženia trestu zákazu činnosti, resp. pozastavené živnostenským úradom. Za neoprávnené podnikanie sa pritom v praxi označuje aj konanie páchatel'a, ktorý prekračuje predmet svojej živnosti, prípadne keď vykonáva práce prostredníctvom subdodávateľov, ktorí nemajú príslušné podnikateľské oprávnenie - **rozhodnutie Najvyššieho súdu ČR pod sp. zn. 5 Tdo 1605/2008.**

* Takéto príjmy pochádzajúce z vykonávania inak legálnej činnosti podliehajú dani z príjmov, avšak páchatel', ktorý na takúto činnosť nemá príslušné oprávnenie, sa nemôže dopustiť trestného činu skrátene dane v prípadoch, keď nepodá daňové priznanie, pretože podaním daňového priznania by bol zároveň nútený priznať sa aj k spáchaniu trestného činu, a to trestného činu neoprávneného podnikania. Uvedený názor vyplýva aj z judikatúry - napr. **R 53/1974, R 29/1982, rozhodnutie Najvyššieho súdu ČSR sp. zn. 11 To 79/1985**, podľa ktorej zatajenie príjmu dosiahnutého trestným činom v daňovom priznaní a neodvedenie dane z takéhoto príjmu nemožno považovať za trestný čin skrátene dane, pretože tým by sa páchatel' nútil k oznámeniu vlastnej trestnej činnosti, čo je v rozpore so zásadou, že k priznaniu nemôže byť páchatel' žiadnym spôsobom donucovaný.

* Ak by trestné stíhanie za trestný čin neoprávneného podnikania už páchatel'ovi nehrozilo, napríklad preto, že v dôsledku zmeny právneho poriadku by už k určitej páchatel'om vykonávanej činnosti nebolo potrebné povolenie a páchatel'ovi by bola táto skutočnosť známa, išlo by o podozrenie zo spáchania trestného činu skrátene dane, ak by páchatel' takéto príjmy nepriznal **Rt ČR 41/1998 - II.**

- * **Rt ČR 30/2001** - Trestnosť konania spočívajúceho v neodvedení dane a poistného je podmienená zistením, že zamestnávateľ mal k dispozícii potrebné finančné prostriedky, t.j. že príslušné čiastky zo mzdy svojim zamestnancom z ich hrubých miezd skutočne zrazil a v rozpore so zákonom ich neodviedol oprávneným príjemcom, ale použil ich na iný účel. Túto skutočnosť je treba v trestnom konaní preukázať.

- * Pokiaľ by bol zamestnávateľ insolventný a zvýhodnil by iného veriteľa zaplatením jeho pohľadávky v úmysle zmarit' tým uspokojenie pohľadávok spočívajúcich v povinnosti odvádzať za zamestnanca zálohy na daň z príjmu a poistného, potom by sa mohlo jeho konanie posúdiť ako trestný čin zvýhodňovania veriteľa a nie ako trestný čin porušovania povinnosti pri správe cudzieho majetku.

- * Podľa ustanovenia čl. 8 ods. 2 vety druhej Listiny základných práv a slobôd nemožno nikoho zbaviť osobnej slobody pre neschopnosť splniť zmluvný záväzok. Toto ustanovenie sa týka len takej záväzku povinného, ktorý vzniká na základe zmluvného vzťahu. Povinnosť zamestnávateľa odvádzať za zamestnanca zálohu na daň z príjmu zo závislej činnosti a poistné však nevzniká na základe zmluvného záväzku, ale ide o povinnosť stanovenú priamo zákonom, bez možnosti strán zmluvne dohodnúť iné práva a povinnosti ako uvádza zákon.

***Rt ČR 20/2005** - Nejde o trestný čin neodvedenia dane a poistného , ak platca dane v určitom období poplatníkovi daň skutočne zrazí a v tomto období ju tiež odvedie správcovi dane. Prípadná okolnosť, že správca dane započíta prijatú platbu na úhradu staršieho, skôr vzniknutého dlhu platcu a účtovne mu vykazuje dlh za obdobie, v ktorom daň skutočne zrazil a odviedol, nemá žiaden význam a nie je dôvodom trestnosti platcu vo vzťahu k tomuto obdobiu.

Rt ČR 22/2005-1. - Konanie páchatela, v dôsledku ktorého je platcovi vymeraná nižšia daň, než ktorá zodpovedá jeho skutočnej existujúcej daňovej povinnosti, prípadne mu nie je daň vymeraná vôbec, napriek tomu, že daňová povinnosť vznikla, možno za splnenia ďalších podmienok posúdiť ako trestný čin skrátenia dane a poistného. Ak ide o daň z pridanej hodnoty možno ju v tomto zmysle skrátiť napr. samotným nepodaním daňového priznania, zatajením zdaniteľných plnení, účelovým znižovaním základu dane, neoprávneným uplatnením odpočtu dane a pod.

Naproti tomu úmyselné konanie páchatela, ktorým štátu (správcovi dane) nepravdivo predstiera existenciu skutočností zakladajúcich povinnosť štátu vrátiť platcovi dane DPH alebo SD, predstavuje vylákanie daňovej výhody v zmysle § 277a Tr. zák. Ak ide o daň z pridanej hodnoty, potom možno takú výhodu vylákať napr. neoprávneným uplatnením nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty alebo SD (primerané použitie judikátu ČR v SR)

•
Ak páchatel' v príslušnom zdaňovacom období jednak skráti skutočne existujúcu daňovú povinnosť v zmysle § 276 Tr. zák. a súčasne od štátu (správcu dane) vyláka neoprávnenú daňovú výhodu v zmysle § 277a Tr. zák., potom nie je vylúčené také konanie posúdiť ako jednočinný súbeh týchto trestných činov. Ak ide o daň z pridanej hodnoty, môže byť tento súbeh namieste, pokiaľ páchatel' napr. uplatnením odpočtu DPH neoprávnené zníži príslušný základ dane a zároveň dosiahne vyplatenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty.

*Skrátenie viacerých druhov daní a vo viacerých zdaňovacích obdobiach, ktoré na seba bezprostredne nadväzujú, môžu byť za splnenia ostatných podmienok pokračovaním v trestnom čine skrátenia dane a poistného podľa § 276 Tr. zákona. V takomto prípade sa rozsah skrátenia všetkých daní a za všetky zdaňovacie obdobia sčíta a predstavuje škodu spôsobenú uvedeným trestným činom ako okolnosť, ktorá podmieňuje použitie vyššej trestnej sadzby - *uznesenie NS ČR zo dňa 27. 2. 2008, sp. zn. 7 Tdo 197/2008.*

Ďakujem
za
pozornosť