

# Daňové trestné činy – niektoré aplikačné problémy

Stručný úvod k daňovej problematike

## Zmeny v daňových sadzbách

Pokiaľ ide o daňové trestné činy, najmä tie ktoré sa vyskytujú najčastejšie (trestné činy skrátenia dane, neodvedenia dane, či nezaplatenia dane), tak je potrebné pripomenúť, že s účinnosťou od 01.01.2013 došlo k podstatným zmenám pri dani z príjmov a to konkrétne v sadzbách dane.

Pri **dani z príjmov ohľadne fyzických osôb** došlo k zavedeniu progresívneho zdanenia v dvoch pásmach

- **19%** zo základu dane nepresahujúceho 176,8 násobku životného minima (195,58 Euro, t. j. 34 401, 74 Euro)
- **25%** z časti základu dane presahujúceho sumu 176,8 násobku životného minima.

Pokiaľ ide o **právnické osoby tak nová sadzba dane je vo výške 23%** zo základu dane.

Pri **DPH naďalej zostáva 20%** sadzba zo základu dane, pričom len na špecifické tovary sa uplatňuje sadzba dane vo výške 10 %, či 6% zo základu dane (ide napríklad o niektoré zdravotnícke tovary, farmaceutické výrobky a podobne).

Orgány činné v trestnom konaní a súdy prichádzajú najčastejšie v praxi do kontaktu práve s týmito druhmi daní, t. j. **s daňou z príjmov a DPH, pri ktorých sa práve rozsah skrátenej, či nezaplatenej dane odvíja od výšky sadzby dane stanovenej v percentách určovanej zo základu dane.**

Podstatným tu je aj **rozlíšenie medzi základom dane a samotnou daňovou** povinnosťou daňového subjektu, ktorá sa stanovuje práve percentuálnou sadzbou dane zo základu dane. Napriek tomu, že táto skutočnosť je dostatočne známa, aj naďalej niektorí policajti ale aj prokurátori si zamieňajú základ dane a sadzbu dane (teda základ dane a samotnú daňovú povinnosť stanovenú sadzbou dane) a v niektorých uzneseniach

o vznesení obvinenia stanovujú *rozsah daňovej povinnosti nesprávne podľa výšky základu dane a nie podľa zákonom stanovenej daňovej sadzby* (Tu treba zdôrazniť, že základ dane, zjednodušene povedané napríklad pri dani z príjmov predstavuje rozdiel medzi príjmami a výdavkami a daňová povinnosť sa následne určí zákonom stanovenou daňovou sadzbou zo základu dane).

## **Problematika zmien sadzby dane a posudzovanie trestnosti činu**

Zaujímavou problematikou pri daňových trestných činoch je aj posudzovanie trestnosti činu, teda aplikácia ustanovenia § 2 ods. 1 Tr. zák., ktorá stanovuje, *že trestnosť činu sa posudzuje a trest sa ukladá podľa zákona účinného v čase keď bol čin spáchaný. Ak v čase medzi spáchaním činu a vynesením rozsudku nadobudnú účinnosť viaceré zákony, trestnosť činu sa posudzuje a trest sa ukladá podľa zákona, ktorý je pre páchatel'a priaznivejší.*

Pri daňových trestných činoch vyvoláva aplikačné problémy predmetné ustanovenie v tom, **či je možné prihliadať aj na zmeny daňových sadzieb pri jednotlivých druhoch daní, ktorých výška sa mení** a pri konkrétnom páchatel'ovi môže spôsobiť zníženie daňovej sadzby aj zníženie rozsahu napríklad skrátenej dane a tým napríklad to, že skrátená daň klesne až pod malý rozsah, respektíve takto príde len k naplneniu základnej skutkovej podstaty a nie aj kvalifikovanej skutkovej podstaty (napríklad v minulosti bola daň z príjmov právnických osôb vo výške 40 % zo základu dane, následne zmenou daňových zákonov klesla sadzba dane na 19% zo základu dane a od 01.01.2013 opäťovne stúpila na 23 % zo základu dane).

**Otázkou teda je**, či napríklad na páchatel'a, ktorý sa dopustil trestného činu skrátenia dane z príjmov právnických osôb (v mene alebo za právnickú osobu) a to v čase, keď bola daňová povinnosť vo výške **40%** zo základu dane, možno aplikovať **neskorší Trestný zákon**, ak je pre neho priaznivejší v spojení so zákonom o dani z príjmov, ktorý už stanovuje nižšiu daňovú povinnosť (napríklad **19%** zo základu dane).

V prvom rade je nutným uviesť, že zákonodarca používa v ustanovení § 2 ods. 1 Tr. zák. pojem „**zákon**“ (teda nie Trestný zákon), čo znamená, že trestnosť činu sa **neposudzuje len podľa Trestného zákona, ale prípadne aj podľa iných (mimotrestných) zákonov, na ktoré Trestný zákon buď vyslovene odkazuje**

alebo na ktoré odkazuje za použitia tzv. normatívneho znaku skutkovej podstaty a od ktorých, v konkrétnom prípade, závisí trestnosť činu (ide hlavne o zákony, na ktoré Trestný zákon odkazuje v odkazovacích alebo blanketných normách). **Pri posudzovaní trestnosti činu sa preto vždy vychádza zo zásady, že páchatel'ov skutok sa posudzuje podľa toho práva (trestného a mimotrestného), ktorého použitie je pre páchatel'a najpriaznivejšie, avšak vždy sa použije, vo všetkých smeroch, buď len právo (trestné alebo mimotrestné) platné v čase činu, alebo len neskoršie právo.**

Vzhľadom k uvedenému nie je možné trestnosť skutku posúdiť čiasťočne podľa zákona účinného v čase spáchania skutku (napríklad z hľadiska Trestného zákona „vziať“ právnu kvalifikáciu daňového trestného činu napríklad z roku 1997) a čiasťočne podľa zákona účinného v čase rozhodovania súdu (z hľadiska mimotrestných noriem, napríklad „vziať“ výšku daňovej povinnosti zo zákona o dani z príjmov z roku 2012, kedy bola sadzba dane oveľa nižšia ako v roku 1997, teda v čase, keď došlo k dokonaniu trestného činu). Samozrejme je možné posudzovať trestnosť činu podľa mimotrestnej normy účinnej v čase spáchania skutku (napríklad podľa daňovej hmotnoprávnej normy z roku 1999) a podľa neskoršieho Trestného zákona, ktorý je pre páchatel'a priaznivejší (napríklad z dôvodu zmien v ustanoveniach o účinnej ľútosti).

Otázkou však zostáva, či by ale nebolo možné (vo vyššie uvedenom prípade) „vziať“ aj Trestný zákon účinný v roku 2012, ak by, v spojení so zákonom o dani z príjmov, ktorý bol účinný v roku 2012, znamenal beztrestnosť páchatel'a (ak by došlo k poklesu rozsahu po malý rozsah), respektíve „nižší“ odsek z hľadiska posudzovania kvalifikovanej skutkovej podstaty daňového trestného činu.

Už bolo uvedené vyššie, že podstatou posudzovania trestnosti činu nie je len posudzovanie ustanovení Trestného zákona, ale aj zákonov na ktoré Trestný zákon vyslovene odkazuje vo svojich skutkových podstatách (napríklad autorský zákon), nakoľko práve od nich často závisí to, či konanie určitej osoby bude trestné alebo beztrestné. Ak sa však zameriame na **daňové trestné činy** (skrátene, neodvedenie, či nezaplatenie dane), tak zistíme, že síce ide o mimotrestné normy, avšak nejde o zákony (myslia sa tu hmotnoprávne daňové zákony ako napríklad zákon o dani z príjmov, DPH a podobne), na ktoré by Trestný zákon v skutkových podstatách uvedených trestných činov

vyslovene odkazoval. Napriek tomu, Trestný zákon pri trestných činoch skráteneia, neodvedenia, či nezaplatenia dane používa ako **znak skutkovej podstaty pojem daň**, ktorú sám nevymedzuje a ani sám nestanovuje sadzby dane, predmet dane a podobne (ide tu o tzv. normatívny znak skutkovej podstaty ako je napríklad aj výživné, mzda a podobne).

Pokiaľ však ide o vyššie uvedený modelový príklad týkajúci sa **len zníženia sadzby dane zo 40% na 19%**, nebude mať tento pokles vplyv na posudzovanie trestnosti činu, pretože od 01.01.2006 **Trestný zákon sám definuje výšky spôsobenej škody** a toto hľadisko sa použije aj pri stanovovaní rozsahu činu (§ 125 ods. 1 Tr. zák.), teda aj pri stanovovaní napríklad rozsahu skrátenej dane a podobne (pred 01.01.2006 sa zase rozsah činu odvíjal od výšky minimálnej mzdy, teda od normy na ktorú Trestný zákon vyslovene odkazoval).

Pre posúdenie rozsahu činu pri daňových trestných činoch bude mať **preto význam len zmena Trestného zákona**, ktorá by menila priamo v Trestnom zákone **výšky škody a tým aj rozsah činu a nie prípadné znížovanie sadzby dane v daňových zákonoch**. Alebo povedané inak, výška sadzby dane je podstatná pre zistenie výšky daňovej povinnosti, avšak to, či takto zistená daňová povinnosť, ktorá bola napríklad zatajená bude aj trestným činom, závisí od ustanovenia § 125 ods. 1 Tr. zák. a od ustanovenia § 276 Tr. zák., teda od Trestného zákona, ktorý stanovuje konkrétne výšky ako aj ich odstupňovanie v základnej a kvalifikovaných skutkových podstat trestného činu.

Zaujímavou teoretickou otázkou je, ako by sa postupovalo, ak by došlo napríklad k zrušeniu dane z príjmu (ostatné dane by zostali zachované a teda zachované by zostali aj daňové trestné činy). Pri riešení takýchto prípadov existujú dva názory ako riešiť neskončené trestné stíhanie, ktoré boli vedené napríklad pre trestný čin skráteneia dane ohľadne skráteneia dane z príjmu.

Prvý názor vychádza z toho, že by muselo byť trestné stíhanie vedené za skráteneie tejto dane zastavené, nakoľko zánikom predmetnej dane zanikol aj predmet ochrany prostredníctvom trestného činu skráteneia dane – ak skracovaná daň už neexistuje nie je možné ju ani skracovať v zmysle ustanovení Trestného zákona). V takýchto prípadoch totiž nie je možné vyvodzovať trestnú zodpovednosť páchatel'a napríklad za skráteneie dane, ktorá už v čase rozhodovania súdu neexistuje s tým, že v neskončených trestných

veciach je možné postupovať analogicky podľa ustanovenia § 84 Tr. zák., ktoré hovorí o zániku trestnosti činu v dôsledku zmeny zákona (aj keď len trestného – preto by išlo o analogické použitie predmetného ustanovenia v prospech páchatel'a).

Druhý názor vychádza z toho, že v prípadoch zrušenia napríklad dane z príjmu by sa táto daň rušila len do budúcnosti, teda dlh napríklad na skrátenej dani z rokov keď takáto daň existovala by nezanikol (takýto zánik dlhu by musel vyslovene stanoviť zákonodarca prechodným ustanovením) a preto by aj naďalej bolo možné postihnúť páchatel'a za trestný čin skrátenia dane aj vo vzťahu k už zaniknutej dani. Neskorší trestný zákon nie je totiž pre páchatel'a priaznivejší pretože sa menia len daňové predpisy (zánik dane) ale nie aj samotný trestný zákon.

## **Zmeny v ustanoveniach o účinnej ľútosti pri daňových trestných činoch**

**1/ Zákon č. 246/2012 s účinnosťou od 01.10.2012** zmenil aj ustanovenia o účinnej ľútosti, ktoré sa týkajú tzv. daňových trestných činov.

Tu treba pripomenúť, že do nadobudnutia účinnosti predmetnej zmeny Trestného zákona (t. j. do 30.09.2012) bolo v praxi sporné, či sa ustanovenie § 86 písm. e) Tr. zák. (pokiaľ išlo o trestný čin neodvedenia dane a poistného podľa § 277 Tr. zák.) mohlo použiť aj na neoprávnene vyplatené nadmerné odpočty DPH, ak následne došlo k ich vráteniu štátu.

**Všeobecné súdy** zastávali názor, že pri neoprávnene uplatnených odpočtoch DPH **nie je možné**, aby zanikla trestnosť činu podľa uvedeného ustanovenia, nakoľko toto ustanovenie vyžaduje, aby došlo k dodatočnému zaplateniu splatnej dane a jej príslušenstva a neoprávnene odčerpaný nárok na vrátenie DPH (vyplatený štátom) nie je možné považovať za daň. **Ústavný SR** však jednom zo svojich rozhodnutí spochybnil takýto záver a uviedol, že predmetné ustanovenie o účinnej ľútosti by sa malo vzťahovať aj na druhú alineu trestného činu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1 Tr. zák. účinného do 30.09.2012.

Tieto názorové spory odstánila uvedená novela č. 246/2012 s účinnosťou od 01.10.2012, keď vytvorila trestný čin daňového podvodu podľa § 277a Tr. zák.,

ktorý už v ustanovení § 86 Tr. zák. zaradený nie je, z čoho možno vyvodit', že zákonodarca **akceptuje dodatočné zaplatenie splatnej dane a jej príslušenstva** len pri klasickom neodvedení dane a poistného podľa § 277 Tr. zák. (teda ak pôjde o tzv. spreneveru daní, totiž zrazenie, či vybratie dane a jej následné neodvedenie).

**2/** ustanovenie o účinnej ľútosti ohľadne daňových trestných činov bolo následne zmenené už o tri mesiace (zákonodarca teda príliš nerešpektuje princíp právnej istoty a aj zásada, že neznalosť zákona neospravedlňuje dotáva vážne trhliny ak sa zákon mení „každý deň“), keď dňa 01.01.2013 nadobudla účinnosť novela Trestného zákona č. 334/2012, ktorá

- vypustila trestný čin skrátenia dane a poistného podľa § 276 Tr. zák. z ustanovenia § 85 Tr. zák. – od 01.01.2013 už nie je možné, aby trestnosť srátenia dane a poistného zanikla za podmienok uvedeného ustanovenia, teda ak páchatel' **dobrovolne** škodlivý následok napravil alebo mu zamedzil

- doterajšie ustanovenie § 86 bolo označené ako § 86 ods. 1 s tým, že do písmena e) bol vsunutý aj trestný čin skrátenia dane a poistného podľa § 276, pričom okrem tohto trestného činu sa vzťahuje aj na trestné činy neodvedenia dane a poistného a nezaplatenia dane a poistného. Je zaujímavé, že na zánik trestnosti činu pri trestnom čine skrátenia dane postačí dodatočné zaplatenie dane a jej príslušenstva, avšak to sa netýka aj trestného činu daňového podvodu, pritom obidve tieto konania sú podvodné (dva daňové podvody – dva rozdielne prístupy pri účinnej ľútosti). *Vzhľadom k uvedenému je možná aj taká situácia, že sa páchatel' dopustí trestného činu daňového podvodu v jednočinnom súbehu s trestným činom skrátenia dane, **avšak trestnosť skrátenia dane zanikne práve v dôsledku účinnej ľútosti a ďalej sa bude trestne stíhať len trestný čin daňového podvodu** (ak pôjde o jeden skutok tak nebude možné zastaviť len časť skutku týkajúcu sa skrátenia dane, ale tento trestný čin sa len vypustí spoločne aj so skutkovými okolnosťami, ktoré sa týkajú trestného činu skrátenia dane.*

Na rozdiel od ustanovenia § 85 Tr. zák. pri ustanovení § 86 Tr. zák. sa nevyžaduje dobrovolnosť, ale postačí aj to, ak páchatel' uhradí dodatočne splatnú daň a ajej príslušenstvo aj pod tlakom začatého trestného stíhania.

- predmetná novela vytvorila nové ustanovenie **§ 86 ods. 2 Tr. zák.**, ktoré **znie: trestnosť trestného činu podľa odseku 1 písm. e) nezaniká, ak ide o páchatel'a, ktorý bol za obdobný čin v predchádzajúcich 24 mesiacoch postihnutý alebo trestné stíhanie páchatel'a za obdobný čin bolo v predchádzajúcich 24 mesiacoch zastavené z dôvodu zániku trestnosti trestného činu podľa odseku 1.**

Pokiaľ ide o výklad pojmu „**obdobný čin**“ (pri ktorom došlo k zastaveniu **trestného stíhania z dôvodu zániku trestnosti činu**) tak takýmto obdobným trestným činom sa bude rozumieť len trestný čin skrátenia dane, neodvedenia dane a nezaplatenia dane, ktoré sú uvedené v § 86 ods. 1 písm. e) Tr. zák., nakoľko **obdobným trestným činom je síce napríklad aj trestný čin skresľovania hospodárskej a obchodnej evidencie, marenia výkonu správy daní, či daňového podvodu, avšak pri týchto trestných činoch buď Trestný zákon vôbec neumožňuje zánik trestnosti prostredníctvom účinnej ľútosti alebo umožňuje**, avšak len podľa § 85 Tr. zák. (skresľovanie) pritom nové ustanovenie § 86 ods. 2 Tr. zák. vyslovene hovorí trestné stíhanie muselo byť zastavené z dôvodu zániku trestnosti podľa § 86 ods. 1 Tr. zák. (zánik trestnosti podľa § 85 Tr. zák. je tu teda bezpredmetný).

Nové ustanovenie § 86 ods. 2 Tr. zák. je zaujímavé tým, že trestnosť činu pri daňových trestných činoch nezaniká len vtedy ak bol páchatel' predtým (v posledných 24 mesiacoch) postihnutý za obdobný čin, teda ak bol postihnutý za daňový správny delikt. **Ak však bol v posledných 24 mesiacoch odsúdený za obdobný trestný čin (napríklad za trestný čin nezaplatenia dane), tak trestnosť nového trestného činu zanikne** (ak budú splnené podmienky), **nakoľko opätovnosť (recidíva) nie je (a to celkom prekvapivo) uvedená v ustanovení § 86 ods. 2 Tr. zák.**

Pokiaľ ide o predchádzajúce zastavenie trestného stíhania z dôvodu zániku trestnosti činu tak problematickým bude zrejme zistiť túto skutočnosť, nakoľko žiadne osobitné registre sa o takomto type rozhodnutia nevedú. Táto skutočnosť sa bude dať zrejme zistiť len z policajných lustrácií o predchádzajúcich obvineniach.

Pokiaľ ide o zastavenie trestného stíhania z dôvodu účinnej ľútosti, tak ustanovenie § 86 ods. 2 Tr. zák. hovorí o „trestnom stíhaní páchatel'a“ z čoho je

nutné vyvodiť, že pôjde len o zastavujúce uznesenia vo veciach, v ktorých už bolo vznesené obvinenie a v ktorých sa viedlo trestné stíhanie už voči konkrétnej osobe. Na prípady, v ktorých došlo k zastaveniu trestného stíhania, ktoré bolo vedené len „vo veci“ sa ustanovenie § 86 ods. 2 Tr. zák. nevzťahuje (tovňako ani na prípady, v ktorých došlo k využitiu účinnej ľútosti ešte pred začatím trestného stíhania a vec bolo odložená).

V prípadoch ak je vedené trestné stíhanie voči viacerým osobám (napríklad voči štyrom spolupáchateľom) postačí, na uplatnenie účinnej ľútosti, ak uhradil splatnú daň a jej príslušenstvo len jeden zo spolupáchateľov. V takýchto prípadoch dochádza k zániku trestnosti z dôvodu účinnej ľútosti voči všetkým spolupáchateľom. Rovnaká situácia je ak je daňovým subjektom právnická osoba, ktorá má dlh na dani, pričom je trestne stíhaný napríklad jej konateľ s tým, že v priebehu vyšetrovania príde k zániku právnickej osoby, či k odvolaniu konateľa z funkcie valným zhromaždením. Aj v takýchto prípadoch (ak už neexistuje právnická osoba, či obvinený už nevykonáva funkciu konateľa) môže obvinený uhradením splatnej dane a jej príslušenstva spôsobiť zánik trestnosti činu. V prípadoch ak je pohľadávka (ohľadne dane) napríklad premlčaná a správca dane preto odmieta prijať úhradu splatnej dane a jej príslušenstva, je možné spôsobiť zánik trestnosti činu prostredníctvom účinnej ľútosti napríklad plnením do súdnej úschovy.

Pre naplnenie predmetného ustanovenia § 86 ods. 2 Tr. zák. postačí ak predchádzajúce postihnutie, či zastavenie trestného stíhania bolo pred 01.01.2013 a až následné konanie kvalifikované ako napríklad trestný čin skrátenia dane bolo spáchané po 01.01.2013. takýto výklad neznamená žiadnu neprípustnú retroaktivitu, ako sa občas namieta, pretože tu nejde o neprípustné rozširovanie vzniku trestnoprávnej zodpovednosti (tá už vznikla, t. j. trestný čin už bol dokonaný), ale práve naopak, ide o zužovanie podmienok na zánik trestnoprávnej zodpovednosti.

## **Dokazovanie daňových trestných činov a problematika dane a jej príslušenstva**

K samotnému dokazovaniu daňových trestných činov je potrebné uviesť, že daňové konanie a trestné konanie majú svoje špecifiká (obrátené dôkazné bremeno v daňovom konaní na jednej strane, povinnosť OČTK dokazovať vinu



v trestnom konaní na strane druhej), pričom tieto **jednotlivé konania sú samostatné**, navzájom sa dopĺňajú (najmä preberanie výsledkov daňových kontrol do trestného konania), avšak **sú na sebe nezávislé** (teda v trestnom konaní môže byť napríklad ustálený rozsah skrátenej dane v inej výške ako v daňovom konaní a podobne).

Z uvedeného vyplýva, že doklady predložené obvineným ktoré preukazujú zníženie základu dane alebo ktoré majú vplyv na samotné konanie obvineného, prípadne na výšku ním skráteného rozsahu na dani, nesmú orgány činné v trestnom konaní, bez ďalšieho, odmietnuť len preto, že neboli uplatnené v rámci daňového konania.

Napríklad, daňový subjekt nebude mať vo svojom účtovníctve založený doklad o svojom výdavku a nebude zaevidovaný ani pohyb finančných prostriedkov na účte. Táto skutočnosť však neznamená že daňový subjekt takýto výdavok znižujúci daňovú povinnosť nemal. V daňovom konaní napríklad neexistencia daňového dokladu znamená napríklad neuznanie daňového výdavku a zvýšenie daňovej povinnosti, avšak v trestnom konaní nie je možné, bez ďalšieho, skonštatovať, že ide o daňový trestný čin, nakoľko tento výdavok mohol byť, v skutočnosti, realizovaný.

## **Posudzovanie príslušenstva dane**

V niektorých rozhodnutiach bolo problematickým aj to, či pre naplnenie základnej alebo kvalifikovanej skutkovej podstaty trestných činov skrátenia dane, neodvedenia dane, či nezaplatenia dane, je nutné zahrnúť (napríklad pod rozsah skrátenej dane) len **daň v užšom zmysle** (teda len daň, ktorá vyplýva z vlastnej daňovej povinnosti daňového subjektu) alebo aj **príslušenstvo dane** (úrok z omeškania, ktorý správca dane vyrúbi ak daňový subjekt nezaplatí alebo neodvedie v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške napríklad daň, preddavok na daň, splátku dane a podobne). Tieto problémy vyplynuli, v niektorých rozhodnutiach, z toho, že **Daňový poriadok definuje daň širším spôsobom**, keď za daň považuje nielen daň v užšom zmysle ale pod pojem daň zahŕňa aj napríklad navýšenia dane o úrok z omeškania a podobne (§ 2 písm. b) Daňového poriadku).

Pokiaľ ide o znak základnej ale aj kvalifikovanej skutkovej podstaty napríklad pri trestných činoch skrátania, neodvedenia, či nezaplatenia dane, **nie je možné za daň považovať aj jej navýšenia** (napríklad navýšenie dane o úrok z omeškania), pretože širšia definícia dane sa vyslovene týka len Daňového poriadku (ide o definíciu na účely daňového poriadku), pričom úrok z omeškania je až reparačná sankcia, ktorá nasleduje napríklad za nesplnenie si vlastnej daňovej povinnosti v určitej lehote, či výške, teda, pri daňových trestných činoch, pôjde o ukladanie sankcie za protiprávne konanie, ktoré už je dokonaným daňovým trestným činom, či jeho pokusom (nasleduje teda až v čase po dokonaní trestného činu a preto sankcie nie je možné zahrnúť pod pojem daň v zmysle skutkových podstat daňových trestných činov). Príslušenstvo dane nie je znakom skutkových podstat daňových trestných činov (napríklad znakom trestného činu skrátania dane nie je skracovanie úroku z omeškania). **Uvedené konštatovanie napokon vyplýva aj z toho, že samotný Trestný zákon rozlišuje medzi splatnou daňou a jej príslušenstvom a to v ustanovení o účinnej ľútosti (§ 86 ods. 1 písm. e) Tr. zák.).**

Vzhľadom na uvedené **nie je výška príslušenstva splatnej dane** rozhodujúca ako znak základnej, či kvalifikovanej skutkovej podstaty, ale je podstatná pri uplatňovaní účinnej ľútosti, pri ktorej je nevyhnutné nielen to, aby páchatel' dodatočne uhradil splatnú daň, ale aj jej celé príslušenstvo (napríklad vyrúbený úrok z omeškania).

## **Základné informácie pri daňových trestných veciach**

Pri každej daňovej trestnej veci je nutné hľadať základné informácie z jednotlivých daňových hmotnoprávných predpisov, z ktorých sa dá zistiť:

- kto je povinný hradiť daň, teda komu vzniká daňová povinnosť (daňový subjekt)
- z čoho sa daň stanovuje (daňový základ)
- v akej výške sa daň stanovuje (sadzba dane)

Pokiaľ ide o DPH, ktorej aplikácia spôsobuje v praxi zrejme najväčšie problémy, tak je potrebné, vo všeobecnosti, uviesť, že DPH je všeobecná daň zo spotreby, ktorou sa zafažuje pridaná hodnota tovarov a služieb. Daň sa vyberie v každom

článku výroby, distribúcie a pri dodaní tovaru a služieb, na ktoré sa vzťahuje. Platci dane pritom môžu znížiť svoju vlastnú daňovú povinnosť o čiastku, ktorú zaplatili oni sami ostatným platcom DPH pri kúpe tovaru alebo materiálu pre svoje obchodné aktivity (odpočet dane).

Je preto nutné **rozlišovať medzi odpočtom dane a nadmerným odpočtom dane**. V prípadoch, keď si napríklad daňový subjekt len znižuje základ dane neoprávneným odpočítaním dane bez toho aby vznikol nadmerný odpočet, pôjde o podozrenie zo spáchania trestného činu skrátenia dane. V prípadoch keď vznikne nadmerný odpočet pôjde o podozrenie zo spáchania trestného činu daňového podvodu a je možný aj jednočinný súbeh týchto dvoch trestných činov (v prípadoch ak pôjde zároveň o neoprávnené uplatňovanie odpočtov a to až v takom rozsahu, že zároveň vznikne aj nadmerný odpočet).

### **Najčastejšie spôsoby skracovania dane z príjmov**

- skracovanie výnosov, najmä nezaúčtovanie všetkých výnosov
- navyšovanie daňových nákladov – neoprávnené odpisy hmotného investičného majetku, ktorý nie je zahrnutý od obchodného majetku
- do daňových nákladov sú účtovné aj náklady na služby, ktoré neboli daňových subjektom realizované, respektíve nie v takom rozsahu v akom sa deklaruje (prípadne sú v účtovníctve aj daňové doklady oed iných daňových subjektov, ktoré tieto iné daňové subjekty nevystavili, respektíve išlo len o predaj faktúr slúžiaci na zníženie daňovej povinnosti iného subjektu, prípadne ide o daňové doklady od neexistujúcich spoločností)

### **Najčastejšie spôsoby skracovania DPH**

- neoprávnené uplatňovanie nárokov na odpočet dane na vstupe v prípadoch, keď sa zdaniteľné plnenia vôbec neuskutočnili
- nevykázanie dane na výstupe za uskutočnené zdaniteľné plnenia
- neoprávnené uplatňovanie nárokov na odpočet dane na vstupe najmä pri nákupe služieb, tovarov, sprostredkovateľskej činnosti (právne služby, výdavky na reklamu, analýzy bankového, či realitného trhu a podobne),

keď tieto služby neboli vôbec realizované, prípadne neboli použité k dosiahnutiu obratu za svoje zdaniteľné plnenia.

- čerpanie neoprávnených odpočtov fingovaním zdaniteľných plnení, respektíve prebiehajú zdaniteľné plnenia len „na oko“ medzi spriaznenými spoločnosťami, či ide o deklarováný vývoz tovaru do cudziny bez dane, pričom tovar sa predá na území SR a zostáva zachovaný aj nárok na odpočet dane a podobne

### **A) k zmenám Trestného zákona ohľadne daňových trestných činov**

Zákonom č. 246/2012 Z. z. s účinnosťou od 01.10.2012 došlo k zmenám v daňovej oblasti aj ohľadne daňových trestných činov.

Do Trestného zákona bol zavedený úplne **nový trestný čin marenia výkonu správy daní (§ 278a Tr. zák.)** s tým, že neoprávnené uplatňovanie nárokov na vrátenie DPH a spotrebnej dane bolo vyčlenené zo základnej skutkovej podstaty trestného činu neodvedenia dane a poistného (§ 277 Tr. zák.) a bol tak vytvorený **nový trestný čin, ktorý neoprávnené uplatňovanie nárokov na vrátenie DPH a spotrebnej dane postihuje s názvom daňový podvod** (§ 277a Tr. zák.)

Trestný čin marenia výkonu správy daní podľa § 278a Tr. zák.

Tento nový trestný čin obsahuje **štyri samostatné základné skutkové podstaty**, ktoré sú uvedené v jednotlivých písmenách a) až d).

Predmetné základné skutkové podstaty majú **spoločný znak** spočívajúci *v predchádzajúcom postihnutí páchatela za obdobný čin ako je uvedený v štyroch samostatných skutkových podstatách a to v predchádzajúcich dvanástich mesiacoch.*

Taktiež majú tieto základné skutkové podstaty **spoločný následok** spočívajúci v „marení“ výkonu správy daní. Nejde teda o **čisto činnostný delikt** (ako je napríklad trestný čin prevádzačstva), pri ktorom by stačilo len naplnenie znakov skutkovej podstaty uvedených v písmenách a) až d) a znaku týkajúceho sa predchádzajúceho postihnutia za obdobný čin, ale vždy bude nevyhnutné

dokazovať aj to, či došlo k následku uvedeného trestného činu, teda k mareniu (sťažovaniu, či kazeniu) výkonu správy dane.

Vždy bude preto potrebné skúmať, či konkrétne konanie páchatel'a (napríklad spočívajúce v nesplnení povinnosti uloženej mu daňovým poriadkom pri daňovej kontrole) ***bolo alebo mohlo byť aj objektívne spôsobilé*** spôsobiť následok spočívajúci v marení výkonu správy daní (napríklad výzva správcu dane aby daňový subjekt predložil v určitej lehote účtovné doklady s tým, že daňový subjekt túto stanovenú lehotu nedodrží a predloží účtovné doklady až po piatich dňoch po uplynutí stanovenej lehoty, nebude možné objektívne považovať za konanie ktoré by bolo spôsobilé mariť výkon správy dane).

Pokiaľ ide o **výklad následku** predmetného trestného činu, tak je potrebné uviesť, že správou dane je nutné rozumieť postup správcu dane pri zisťovaní daňovej povinnosti u jednotlivých daňových subjektov, teda to, či má byť určitá osoba subjektom dane, či má vlastnú daňovú povinnosť a v akej výške.

**Konaním, ktoré je uvedené v základných skutkových podstatách uvedených v § 278a ods. 1 písm. a) až d) Tr. zák. sa páchatel' snaží vedome (ide o úmyselný trestný čin) ovplyvniť práve tento postup správcu dane a spôsobiť to, aby správca dane napríklad nemal vedomosť o tom, že niekomu vznikla daňová povinnosť, teda, že je niekto daňovým subjektom, respektíve v akej výške je jeho vlastná daňová povinnosť a podobne.**

Samotný pojem správa dane je definovaný aj v Daňovom poriadku, ktorý pod týmto termínom rozumie postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa daňového poriadku a osobitných predpisov (osobitnými predpismi sa tu rozumejú hlavne hmotnoprávne daňové predpisy ako napríklad zákon o dani z príjmov a podobne).

Trestným teda môže byť ten, kto uvedie nesprávny údaj, vedomí si toho, že môže vzápätí viesť k mareniu, či zmareniu vymerania zákonnej dane alebo tak spôsobí vymeranie nižšej dane než aká mala byť zákonne vymeraná.

Páchatel' marí, kazí, či sťažuje správne zisťovanie daňovej povinnosti a daňových subjektov **najmä konaním, ktoré smeruje voči jeho účtovníctvu,**

teda dokladom, ktoré slúžia na kontrolu hospodárenia daňového subjektu (páchateľ napríklad úmyselne

- nevedie riadne účtovníctvo, nezakladá do účtovníctva všetky potrebné doklady, napríklad faktúry, prípadne
- falšuje účtovníctvo tak, že do neho zakladá účtovné doklady, ktoré nemajú reálny podklad – napríklad faktúry, ktoré deklarujú zdaniteľné plnenia, ktoré vôbec neprebehli, respektíve
- ničí účtovné doklady a podobne).

Pokiaľ ide o nový trestný čin tak tieto konania páchatelia by mohli napĺňať znaky skutkovej podstaty podľa § 278a ods. 1 písm. a) a písm. b) Tr. zák.

### **Skresľovanie údajov hospodárskej a obchodnej evidencie**

Tu je však potrebné uviesť, že takéto úmyselné konania páchatelia voči účtovným dokladom, teda dokladom, ktorých podstatou je kontrola hospodárenia konkrétneho subjektu boli postihované aj pred zavedením predmetného nového trestného činu a to ako skresľovanie údajov hospodárskej a obchodnej evidencie podľa § 259 ods. 1 písm. c) Tr. zák. (najmä pokiaľ išlo o klamanie v účtovníctve) a podľa § 259 ods. 2 písm. b) Tr. zák. (najmä pokiaľ išlo o ničenie, poškodzovanie, či nevedenie účtovných dokladov).

Z tohto dôvodu nie je celkom zrejmé, čo viedlo zákonodarcu k tomu, aby zo skutkovej podstaty trestného činu skresľovania údajov hospodárskej a obchodnej evidencie **vyčlenil** konania, ktoré sa týkajú daňových subjektov a ovplyvňovania daňovej povinnosti v daňovom konaní a vytvoril z nich samostatný trestný čin.

Napokon, ako trestný čin skresľovania údajov hospodárskej a obchodnej evidencie je možné posúdiť aj hneď **prvé protiprávne konanie** páchatelia voči účtovným dokladom s cieľom (úmyslom) ovplyvniť výkon správy daní, nakoľko pri tomto trestnom čine (na rozdiel od nového trestného činu marenia výkonu správy daní) nie je ani nevyhnutné, aby pred trestnoprávnym postihom nasledoval aj postih administratívny.

Ak sa teda páchatel' dopustí konaní voči účtovným dokladom s cieľom pôsobiť negatívne na výkon správy daní a nebol predtým postihnutý za správny delikt v daňovom konaní, **nemôže sa** dopustiť trestného činu marenia výkonu správy daní, avšak mohol by sa dopustiť trestného činu skresľovania údajov hospodárskej a účtovnej evidencie (rovnako by to bolo aj v prípadoch, ak by síce páchatel' bol predtým postihnutý za správny delikt v daňovom konaní za obdobný čin, avšak bolo by to v lehote presahujúcej 12 mesiacov).

Zaujímavým je skutočnosť, že **nový trestný čin sa vôbec nezaobrá otázkou predchádzajúceho odsúdenia** (teda nie postihnutia). Ak sa teda páchatel' dopustí skresľovania údajov hospodárskej a obchodnej evidencie (napríklad pozmeňuje účtovné doklady) a následne sa dopustí taktiež obdobného konania a to v nasledujúcich 12 mesiacoch, **opätovne sa nemôže dopustiť nového trestného činu marenia výkonu správy dane**, nakoľko predmetný nový trestný čin nemá ako znak základných skutkových podstát uvedenú recidívu, ale len predchádzajúce administratívne postihnutie.

Ide o zrejmy nedostatok tejto novej právnej úpravy, ktorú takto „zachraňuje“ univerzálny trestný čin skresľovania údajov hospodárskej a obchodnej evidencie.

Ak by nový trestný čin obsahoval, okrem postihnutia, aj znak predchádzajúceho odsúdenia, bolo by možné považovať za spáchanie trestného činu marenia výkonu správy daní aj také prípady, v ktorých by sa páchatel' **najskôr dopustil trestného činu skresľovania údajov hospodárskej a obchodnej evidencie a následne** (v nadchádzajúcich 12 mesiacoch) by sa dopustil napríklad konania uvedeného v § 278a ods. 1 písm. a) alebo písm. b) Tr. zák., nakoľko znakom nového trestného činu marenia výkonu správy daní je to aby sa páchatel' dopustil obdobného činu, teda nie rovnakého.

**Jednočinný súbeh** trestného činu skresľovania údajov hospodárskej a obchodnej evidencie a trestného činu marenia výkonu správy daní **je vylúčený** z dôvodu **špeciality** s tým, že ak budú naplnené znaky skutkovej podstaty trestného činu marenia výkonu správy daní, bude sa konanie tohto páchatela právne kvalifikovať len podľa tohto ustanovenia a nie aj podľa trestného činu skresľovania údajov hospodárskej a obchodnej evidencie.

Len pre úplnosť tu je potrebné uviesť, že ak páchatel útočí napríklad na svoje účtovníctvo (ničí ho, odstraňuje a podobne), môže ísť aj **o prípravné konanie páchatela**, ktoré má smerovať k spáchaniu napríklad daňového trestného činu (skrátene dane a podobne), prípadne môže ísť **o dokončovanie už dokonaného iného trestného činu** (opätovne napríklad skrátene dane) a konanie páchatela smerujúce voči účtovným dokladom má za cieľ už len sťažiť odhalenie spáchaného daňového trestného činu.

V obidvoch uvedených prípadoch (ak sa podarí odhaliť spáchanie daňového trestného činu) **bude konanie páchatela právne kvalifikované len napríklad ako spáchanie trestného činu skrátene dane**, v ktorom už bude zahrnuté prípravné konanie páchatela, ktorý ničí účtovníctvo, či rovnaké konanie páchatela po spáchaní trestného činu skrátene dane. Takéto prípravné, či následné konanie páchatela sa osobitne páchatelovi nepričíta a nebude použitá ani právna kvalifikácia napríklad trestného činu marenia výkonu správy daní, pretože takéto prípravné, či následné konanie páchatela je už subsumované pod skutkovú podstatu trestného činu napríklad skrátene dane

Aj z týchto stručných úvah možno uzavrieť, že **zavedenie nového trestného činu marenia výkonu správy daní nebolo nevyhnutným a potrebným krokom**, nakoľko Trestný zákon už obsahuje obdobnú skutkovú podstatu trestného činu skresľovania údajov hospodárskej a obchodnej evidencie, prípadne postačilo len rozšíriť túto skutkovú podstatu o niektoré špecifické otázky týkajúce sa daňového konania (**napríklad neplnenie si povinností pri daňovej kontrole a podobne**).

Predmetný nový trestný čin tak **len zbytočne zneprehľadňuje** už aj tak pomerne rozbitú časť Trestného zákona, ktorá sa týka trestných činov hospodárskych (vytváraním nových a nových trestných činov sa nedosiahne odstránenie protiprávnych konaní, ale práve naopak, môže dôjsť k takému zneprehľadneniu skutkových podstatách, že bude problematickým podradiť určité konanie pod konkrétnu skutkovú podstatu, nakoľko zákonodarca neustále vytvára nové skutkové podstaty ktoré si ale vzájomne konkurujú z už existujúcemu skutkovými podstatami trestných činov.)

**Totožnosť subjektu daňovej povinnosti a subjektu trestnoprávnej zodpovednosti pri marení výkonu správe daní**



Ak sme spomínali znak skutkovej podstaty nového trestného činu marenia výkonu správy daní, ktorý sa týka predchádzajúceho postihnutia (a to v predchádzajúcich 12 mesiacoch), tak je potrebné uviesť, že tento znak bude zrejme spôsobovať najvýraznejšie výkladové problémy.

Ustanovenie § 128 ods. 5 Tr. zák. *definuje postihnutie za obdobný čin tak, že postihnutým sa na účely Trestného zákona rozumie ten, komu bola za obdobný čin uložená sankcia alebo iné opatrenie za priestupok alebo iný obdobný delikt.*

Ak nový trestný čin marenia výkonu správy daní hovorí v znakoch základnej skutkovej podstaty **o postihnutí, myslí tým zjavne postihnutie za správy delikt podľa ustanovení Daňového poriadku** (§ 154 a nasledujúce Daňového poriadku).

Tu však je nutné uviesť, že správne delikty uvedené v Daňovom poriadku sa týkajú daňových subjektov, ktorých zaraďuje daňová povinnosť. V praxi však majú daňové subjekty často formu právnickej osoby, či fyzickej osoby – podnikateľa, teda ide o subjekty, ktoré sú odlišné od „klasickej“ fyzickej osoby, ktorá je subjektom trestnej zodpovednosti.

**Subjekt daňovej povinnosti a subjekt trestnej zodpovednosti sú teda odlišné pojmy a tieto pojmy majú aj odlišný obsah.** Ak sa teda daňový subjekt dopustí správneho deliktu, tak je v daňovom konaní postihnutý práve tento daňový subjekt a nie osoba, ktorá koná v jeho mene (napríklad v mene alebo za právnickú osobu). To napokon vyplýva aj z celkovej konštrukcie správnych deliktov uvedených v Daňovom poriadku, ktoré sú konštruované na podklade objektívnej zodpovednosti s tým, že liberačné dôvody sú možné len u fyzickej osoby – nepodnikateľa.

Vzhľadom k uvedenému som názoru, že **nie je možné trestnoprávne sankcionovať fyzickú osobu ako páchatel'a trestného činu marenia výkonu správy daní, ak sa predtým správneho deliktu dopustila a bola zaň postihnutá napríklad právnická osoba ako daňový subjekt (to isté platí aj v prípadoch ak je daňovým subjektom fyzická osoba – podnikateľ, nakoľko ani tá nie je, práve, totožná s fyzickou osobou – nepodnikateľom).** K uvedenému je potrebné dodať, že subjekt trestného činu marenia výkonu správy daní je všeobecný (použitie slovo Kto) a preto sa tu nedá celkom použiť

ustanovenie § 128 ods. 8 Tr. zák. (tzv. konanie za iného). Navyše, ustanovenie § 128 ods. 5 Tr. zák. vyslovene uvádza, že postihnutým je len ten, komu bola uložená administratívna sankcia. Trestný zákon teda celkom jednoznačne vylučuje, aby znak postúhnutia mohol byť „prísudený“ aj inej osobe než tej ktorej bola uložená administratívna sankcia a to aj vtedy, ak ide o fyzickú osobu, ktorá koná v mene právnickej osoby, ktorá bolo administratívne postihnutá.

Navyše, napríklad **pri právnickej osobe, často konajú v jej mene alebo v jej zastúpení rôzne fyzické osoby**. Napríklad najskôr môže vystupovať v daňovom konaní za právnickú osobu právny orgán právnickej osoby (napríklad konateľ) a následne, pri opakovanom konaní, zase môže za tú istú právnickú osobu vystupovať napríklad tzv. faktický orgán spoločnosti (napríklad generálny riaditeľ, manažér a podobne).

Z uvedeného vyplýva, že ani v rámci jednej právnickej osoby ako jedného daňového subjektu podliehajúceho daňovej povinnosti a dopúšťajúceho sa správneho deliktu podľa Daňového poriadku nemusia konať stále totožné fyzické osoby a teda často ani fyzická osoba konajúca v mene právnickej osoby pri spáchaní správneho deliktu právnickej osoby nie je totožná s fyzickou osobou, ktorá koná následne a neplní napríklad povinnosť, ktorá by sa už dala podradiť pod základnú skutkovú podstatu trestného činu marenia výkonu správy daní

(určenie konkrétnej zodpovednosti konkrétnej fyzickej osoby konajúcej za právnickú osobu býva často komplikované kolektívnym rozhodovaním právnickej osoby, keď napríklad o niektorých otázkach rozhoduje predstavenstvo, o iných valné zhromaždenie, či dozorná rada. Samozrejme, rozhodnutie kolektívneho orgánu ešte neznamená beztrestnosť ich členov).

Ak sa teda právnická osoba ako daňový subjekt dopustí daňového správneho deliktu a následne (v nadchádzajúcich 12 mesiacoch) sa opätovne tá istá právnická osoba dopustí obdobného činu, **bude prichádzať do úvahy len tzv. trestná zodpovednosť tejto právnickej osoby, pričom takejto právnickej osobe bude hroziť zhabanie finančnej čiastky (§ 83a Tr. zák., zhabanie majetku podľa § 83b Tr. zák. nebude možné takejto právnickej osobe uložiť** nakoľko trestný čin marenia výkonu správy daní nie je vyslovene uvedený v §

58 ods. 2, ods. 3 Tr. zák. a to na rozdiel od ostatných daňových trestných činov).

V týchto prípadoch nie je vylúčené aj súčasné vyvodenie trestnoprávnej zodpovednosti právnickej osoby (za trestný čin marenia výkonu správy dane) a trestnoprávnej zodpovednosti fyzickej osoby, ktorá konala v mene právnickej osoby (za použitia ustanovenia § 128 ods. 8 Tr. zák.) za spáchanie napríklad trestného činu skresľovania údajov hospodárskej a obchodnej evidencie (nejde tu o porušenie zásady ne bis in idem, pretože za ten istý skutok nie je potrestaná tá istá - totožná osoba)

V súvislosti so znakom postihnutia je potrebné uviesť, že na vyvodenie trestnoprávnej zodpovednosti za spáchanie trestného činu marenia výkonu správy daní sa **nevyžaduje, aby aj postihnutie za správny delikt nastalo až po 01.10.2012**, teda po nadobudnutí účinnosti Trestného zákona, ktorým bol tento nový trestný čin zavedený do právneho poriadku. Rovnako sa na vyvodenie trestnoprávnej zodpovednosti nevyžaduje, aby napríklad správca dane poučoval daňový subjekt o možnostiach trestnoprávneho postihu, ak ten nesplní určitú zákonnú povinnosť. Na vyvodenie trestnej zodpovednosti plne postačuje, ak až spáchanie obdobného činu bolo spáchané po 01.10.2012, nakoľko predmetný trestný čin, na vyvodenie trestnoprávnej zodpovednosti, vyžaduje až opätovnosť obdobného konania páchatelia. Nejde tu o retroaktivitu, pretože trestná zodpovednosť nasleduje až v prípade, ak sa páchatel dopustí opätovného konania (či opomenutia konať), ku ktorému musí dôjsť až po nadobudnutí účinnosti nového trestného činu.

Pokiaľ ide o kvalifikovanú skutkovú podstatu trestného činu marenia výkonu správy daní, tak **je zaujímavým znak spôsobenia škody**. Nie je celkom jasné, čo tu má zákonodarca na mysli a **ako a aká škoda môže vzniknúť** napríklad tým, že daňový subjekt ničí účtovné doklady. Pri výkone správy daní, čo je podstatou nového trestného činu, kde následkom je práve marenie výkonu správy daní, ide totiž najmä o zisťovanie daňových subjektov a daňovej povinnosti, teda ide o zisťovanie, ktoré sa týka dane. **Daň je pritom pravidelne sa opakujúca dávka, ktorej hradenie vyplýva priamo zo zákona**. Nezistenie výšky daňovej povinnosti pri konkrétnom daňovom konaní nie je možné považovať za škodu, pretože daň je zákonná dávka a nie škoda spôsobená trestným činom.

Ak teda prípadné zmenšenie daňovej povinnosti nie je možné považovať za škodu, nie je celkom jasné, čo potom za škodu, pri tomto trestnom čine, možno považovať. Pôjde zrejme len o prípady, v ktorých bude uplatňovať daňový subjekt neoprávnene rôzne nároky (napríklad nároky na vrátenie DPH – tu by už ale išlo zrejme o podozrenie zo spáchania daňového podvodu.

### **Trestný čin daňového podvodu podľa § 277a Tr. zák.**

Už bolo uvedené, že **trestný čin daňového podvodu je novým trestným činom len podľa názvu**, nakoľko konania v ňom uvedené (uplatňovanie neoprávnených nárokov na vrátenie DPH, či spotrebnej dane) bolo trestným aj pred 01.10.2012 a to ako trestný čin neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1 alinea druhá Tr. zák. účinného **do 30.09.2012.**

Trestný čin daňového podvodu je, tak ako to bolo aj pri trestnom čine neodvedenia dane a poistného, **konštruovaný ako predčasne dokonáný trestný čin**, nakoľko na jeho dokonanie postačí už neoprávnené **uplatnenie** nároku na vrátenie DPH, teda **v podstate je dokonáný už podaním daňového priznania správcovi dane** a z hľadiska dokonania tohto trestného činu je preto bezpredmetné, či bol nadmerný odpočet zo strany štátu aj vyplatený (to má vplyv na prípadné naplnenie kvalifikovanej skutkovej podstaty trestného činu daňového podvodu). **Klasický pokus trestného činu je tu povýšený na dokonáný trestný čin.** Z uvedeného dôvodu nie je možné využiť ani inštitút zániku trestnosti pri pokuse trestného činu podľa § 14 ods. 3 Tr. zák., pretože už ide o dokonáný trestný čin.

Naproti tomu, **trestný čin skrátenia dane** je dokonáný až skutočným vymeraním nižšej dane (na dokonanie trestného činu preto nestačí len podanie daňového priznania, v ktorom daňový subjekt neoprávnene nevyšuje výdavky, či znižuje príjmy), respektíve nepodaním daňového priznania vôbec, ak bolo úmyslom páchatela zatajiť úplne príjmy podliehajúce dani.

Zaradenie protiprávnych konaní, ktoré sa týkajú neoprávnených nárokov na vrátenie DPH alebo spotrebnej dane do skutkovej podstaty trestného činu neodvedenia dane a poistného bolo v praxi ale aj teórii pomerne často kritizované ako nekonceptné, nakoľko neoprávnené uplatňovanie nárokov na vrátenie DPH, či spotrebnej dane je v podstate **špeciálnym druhom podvodu**,

pri ktorom daňový subjekt uvádza správcu dane do omylu v otázke uplatňovania nadmerných odpočtov s cieľom získať plnenie od štátu vo forme vyplatenia nadmerného odpočtu.

Naproti tomu, pri neodvedení zrazenej, či vybranej dane (respektíve poistného) má správca dane úplnú a pravdivú predstavu o výške daňovej povinnosti, ktorá však nie je uhradená, ale daňový subjekt si vybratú, či zrazenú daň ponechá (ide tu v podstate **o určitý druh sprenevery**).

Vzhľadom k uvedenému možno oceniť snahu zákonodarcu vyčleniť uplatňovanie neoprávnených nárokov na vrátenie DPH, či spotrebnej dane zo skutkovej podstaty trestného činu neodvedenia dane, **avšak vytvorenie samostatného (nového) trestného činu daňového podvodu bolo nadbytočné.**

Už bolo uvedené, že neoprávnené uplatňovanie nárokov na vrátenie DPH alebo spotrebnej **dane je špeciálny prípad podvodu, pričom špecifickým podvodným konaním medzi daňovými trestnými činmi je trestný čin skrátenia dane** a poistného podľa § 276 Tr. zák. Práve z tohto dôvodu bolo dôvodným očakávať, že tento typ protiprávnych konaní bude zaradený práve do základnej skutkovej podstaty trestného činu skrátenia dane, tak ako je to napríklad aj v Českej republike.

Rozlišovanie medzi týmito dvomi špecifickými podvodnými konaniami (a to skrátením dane a neoprávneným uplatňovaním nárokov na vrátenie DPH) tak, že sa umelo vytvorila dva samostatné trestné činy nie je ničím podstatným odôvodnené (zákonodarca tak zbytočne vytvoril dva daňové podvody).

Navyše, nie je celkom zrejmé, prečo na naplnenie znakov základnej skutkovej podstaty trestného činu skrátenia dane postačuje **skrátenie dane v malom rozsahu**, avšak na naplnenie znakov základnej skutkovej podstaty trestného činu daňového podvodu je už potrebné neoprávnené uplatňovanie nároku na **vrátenie DPH vo väčšom rozsahu**. Tento rozdielny prístup zákonodarcu, pokiaľ ide o stanovenie výšky rozsahu, nie je veľmi pochopiteľný (ak chcel zákonodarca zvýšiť výšku rozsahu pre vyvodenie trestnoprávnej zodpovednosti pri daňových trestných činoch a tak **dekriminalizovať protiprávne konania** v menšom ako väčšom rozsahu, mal tak zároveň urobiť aj pri trestnom čine skrátenia dane, či pri trestnom čine neodvedenia dane a poistného.

K uvedenému je potrebné dodať, že **vyvodzovať trestnoprávnu zodpovednosť napríklad za skrátenie dane vo výške 266 Euro** a podobných sumách, tak ako to je v súčasnosti, sa mi javí ako nadbytočná kriminalizácia, ktorá je v rozpore s princípom ultima ratio trestného práva. Skrátenie dane v takomto malom rozsahu je celkom dobre postihnuteľné aj v rámci daňového konania ako správny delikt).

Možno preto zopakovať, že oveľa vhodnejším a praktickejším by bolo rozšírenie znakov skutkovej podstaty trestného činu skrátenia dane aj o neoprávnené uplatňovanie nárokov na vrátenie DPH alebo spotrebnej dane.

Pokiaľ ide o praktické dôsledky tak je nutné spomenúť najmä **problematiku pokračovacieho trestného činu**. V prípade, ak by obidva daňové podvody tvorili jednu základnú skutkovú podstatu trestného činu skrátenia dane, bolo by možné počítať spôsobené rozsahy pri obidvoch podvodných daňových konaniach.

Za súčasnej právnej úpravy, ktorá pozná dva daňové podvody (skrátenie dane a daňový podvod) takýto postup nie je možný, nakoľko ide o dva rôzne trestné činy.

Ak teda príde jedným konaním alebo viacerými čiastkovými útokmi (t. j. vo viacerých zdaňovacích obdobiach) zároveň k skráteniu dane a navyše aj k neoprávnenému uplatneniu nárokov na vrátenie DPH, **pôjde o jednočinný súbeh týchto dvoch trestných činov**, pričom rozsah ich spôsobenia sa bude posudzovať samostatne (môže sa tak stať, že rozsah skrátenia nebude stačiť dosahovať skrátenie dane v malom rozsahu a zároveň neoprávnene uplatnený nárok na vrátenie DPH nebude dosahovať väčší rozsah a tak bude konanie páchatela prakticky beztrestné. **V prípadoch, ak by išlo len o jeden trestný čin a jednu základnú skutkovú podstatu, bolo by možné tieto rozsahy sčítať** a spoločne by to na vyodenie trestnoprávnej zodpovednosti už stačiť mohlo. Aj tu je však nutné zdôrazniť, že vyvodzovanie trestnoprávnej zodpovednosti pri daňových trestných činoch by malo začínať minimálne pri väčšom rozsahu).

Skrátenie dane a daňový podvod sú samostatné trestné činy a preto nie je možné sčítať skrátenú daň a vylákaný nadmerný odpočet na DPH.

**Pokiaľ ide o poračovací trestný čin napríklad daňového podvodu (dve rôzne zdaňovacie obdobia po sebe)**, tak je potrebné uviesť, že ak páchatel predstieral dva rôzne obchody, prostredníctvom ktorých sa snažil získať neoprávnený nadmerný odpočet DPH v dvoch rôznych zdaňovacích obdobiach a vo forme dvoch rôznych platieb, pôjde o dva čiastkové útoky jedného pokračovacieho trestného činu daňového podvodu, pričom je bez významu, že predmetom obchodu malo byť v obidvoch prípadoch ten istý tovar (takéto konanie vo viacerých zdaňovacích obdobiach môže teda byť právne kvalifikované ako pokračovacie trestný čin).

Vzhľadom k vyššie uvedenému však môže ísť aj o situáciu (**dve zdaňovacie obdobia v jednom len skracovanie dane a v jednom nadmerný odpočet**), kedy v jednom zdaňovacom období páchatel len predstieraním zdaniteľného plnenia skracuje DPH (prostredníctvom neoprávnených odpočtov bez toho, aby vznikol nadmerný odpočet) a v druhom zdaňovacom období už predstieraním zdaniteľného plnenia dosiahne vznik neoprávneného nadmerného odpočtu. V takom prípade **by o pokračovacie trestný čin ísť nemohlo**, nakoľko v prvom prípade by išlo o trestný čin skrátenia dane a v druhom prípade by išlo o trestný čin daňového podvodu.

Pokiaľ však ide o trestný čin neodvedenia dane a poistného účinného do 01.10.2012, ktorý obsahoval dve samostatné skutkové podstaty a to tak tzv. daňový podvod ako aj neodvedenie zrazenej, či vybranej dane, tak v takýchto prípadoch by taktiež nemohlo ísť o pokračovacie trestný čin, hoci ide o jednu základnú skutkovú podstatu, pretože by tu nešlo o súvislosť v spôsobe páchania a predmete útoku.

### **Problematika útokov páchatel'a na viaceré druhy daní**

Pokiaľ ide o viacej druhov daní (**viac druhov daní – jeden skutok – pokračovacie trestný čin**), pôjde o jeden skutok (napríklad trestného činu skrátenia dane) v prípadoch, keď so zreteľom k objektívnym a subjektívnym súvislostiam pôjde o jeden pokračovacie trestný čin. V takýchto prípadoch možno sčítať čiastky pripadajúce na jednotlivé druhy daní (z hľadiska kvalifikovanej skutkovej podstaty predmetného trestného činu) a to aj za viac zdaňovacích období pri každej takej dane.

Je možné však pripustiť aj takú situáciu, že pri skrátaní viacerých druhov daní (**viac druhov daní – jeden skutok**) v jednom zdaňovacom období pôjde o jeden skutok (nie pokračovací trestný čin) ak napríklad na podklade tých istých fiktívnych faktúr preukazujúcich vymyslené zdaniteľné plnenia dôjde k skrátaniu dane z príjmov ako aj DPH (pri jedenej dani pôjde o neoprávnené navýšenie výdavkov a pri druhej o neoprávnené uplatňovanie odpočtov, bez toho aby vznikol nadmerný odpočet,).

Tomu nasvedčuje aj **staršia judikatúra (1 Tz 147/1958)**, podľa ktorej konanie daňového subjektu, *ktorým skrátí dane alebo sa pokúsi skrátiť dane rôzneho druhu (podľa rôznych daňových noriem), ktoré majú základ v rovnakom zdroji za rovnaké daňové obdobie, je nutné posudzovať pri spoločnom úmysle páchatela ako jeden skutok naplňajúci znaky trestného činu skrátania dane, pričom pre otázku rozsahu skrátania dane je rozhodný súčet čiastok pripadajúcich na jednotlivé dane.*

### **Zaradovanie fiktívnych faktúr do účtovníctva**

Osobitnou problematikou je posudzovanie zaradenia fiktívnych faktúr do účtovníctva s úmyslom ovplyvniť vlastnú daňovú povinnosť, napríklad pri trestnom čine skrátania dane. Ak teda páchatel' zaradí takéto faktúry do svojho účtovníctva (a to napríklad aj viaceré), **nejde o dielčí útok pokračovacieho trestného činu**, pretože takýmto konaním ešte nedochádza k skrátaniu dane (teoreticky by takéto konanie mohlo byť právne kvalifikované len ako príprava k uvedenému trestnému činu ak by išlo o zločin).

Pokiaľ sa zaraďujú jednotlivé fiktívne faktúry do popisov skutkov (skutkových viet) robí sa tak preto, aby sa spresnil rozsah konania páchatela (teda, aby bolo zrejmé, ktoré faktúry sa považujú za fiktívne a ktoré mali ovplyvňovať daňovú povinnosť daňového subjektu, či ktoré „vytvorili“ neoprávnený nárok na vrátenie DPH), avšak každá takáto faktúra uvedená v popise skutku netvorí vlastný dielčí čiastkový útok pokračovacieho trestného činu. Z uvedeného vyplýva teda to, že ak sa následne dokazovaním zistí, že niektorá z faktúr uvedená v popise skutku je reálna (nie je fiktívna) a že zdaniteľné plnenie na jej podklade prebehlo, postačí len jej vypustenie zo skutku (sprevádzané napríklad aj so zmenou právnej kvalifikácie ak takéto vypustenie zo skutku má za následok napríklad zníženie rozsahu a tým aj vypustenie kvalifikovanej



skutkovej podstaty), teda v žiadnom prípade nie je možné takúto faktúru zastaviť, či oslobodiť ako čiastkový útok pokračovacieho trestného činu (z popisu skutku sa tak vynechajú všetky faktúry, pri ktorých sa preukázalo že nie sú fiktívne, respektíve pri ktorých sa nepodarilo preukázať, že by neboli reálne) – k uvedenému pozri podrobnejšie napríklad Ždárský Z.: Pokračování a totožnost skutku u daňových trestných činu – otázka stále aktuální, Trestneprávní revue č. 8/2011)

Pokiaľ ide o **skrátene dane, či daňový podvod, tak jednočinný súbeh** týchto trestných činov **s trestným činom skresľovania údajov** hospodárskej a obchodnej **evidencie je vylúčený**, nakoľko konanie, ktoré možno podradiť pod znaky skutkovej podstaty trestného činu skresľovania údajov hospodárskej a obchodnej **evidencie je prípravného charakteru** k daňovému trestnému činu, ide o ohrozovacie konanie, ktoré smeruje k poruchovému trestnému činu a stane sa jeho súčasťou ak dôjde o spáchaníu práve poruchového trestného činu (zhodne aj česká judikatúra R 57/2003).

Len pre úplnosť je možné **spomenúť judikatúru (Tz 59/1951), ktorá konštatuje, že skrátene dane nie je trvácim deliktom**. Ak páchatel' zavinil skrátene dane tým, že v lehotách stanovených daňovými predpismi úmyselne nesplnil svoje povinnosti, ktoré mu tieto predpisy ukladajú, je tým, podľa povahy a druhu dane, skrátene dane dokonané.

## **Jednotlivé prípady, ktoré boli posudzované ako podozrenie zo spáchania trestného činu skrátene dane**

### **1/ fingovanie vlastnej daňovej povinnosti v prospech štátu**

Osoba riadne podáva daňové priznania k DPH za svoje zdaniteľné obdobia, pričom zároveň vždy priznáva vlastnú daňovú povinnosť (vybratie DPH), avšak následne ju riadne neuhrádza príslušnému správcovi dane.

Trestné stíhanie sa preto vedie pre trestný čin neodvedenia dane s tým, že obvinený priznáva, že DPH riadne priznal, ale si ju nedopatrením ponechal (chce využiť ustanovenie o účinnej ľútosti), avšak v trestnom konaní sa zistí, že obvinený žiadne zdaniteľné plnenia nerealizoval, ide o fiktívne účtovné doklady (obvinený reálne vôbec neobchodoval) – zistí sa to napríklad z výpovedí jeho tzv. obchodných partnerov (tí ale asi nebudú vypovedať, nakoľko by sa tiež priznali

k spáchaniu trestného činu, respektíve z toho, že sa preukáže napríklad neexistencia tovaru s ktorým sa malo obchodovať, nemožnosť že bol taký tovar v určitom čase v určitom skladovom priestore a podobne).

Ako postihnúť takého obvineného:

- skutok vedený pre trestný čin neodvedenia dane by sa mal zastaviť nakoľko skutok sa nestal – nedošlo nikdy reálne k vybratiu DPH
- nasledovať by mal minimálne trestný postih pre trestný čin skresľovania údajov hospodárskej a obchodnej evidencie podľa § 259 ods. 1 písm. c) Tr. zák.
- pôjde určite o podozrenie, že celé toto fingovanie vlastnej daňovej povinnosti slúžilo len ako určitý podklad napríklad na uplatňovanie neoprávnených odpočtov na DPH a tým k znižovaniu daňového základu u iných daňových subjektov, prípadne aj na uplatňovanie nadmerných odpočtov DPH – takýto páchatel' by teda **mohol byť účastníkom či spolupáchatel'om** pri trestnom čine skrátenia dane, prípadne daňového podvodu (mohlo by ísť aj napríklad o **predaj faktúr iným spoločnostiam**, ktoré si ich zakladajú do účtovníctva a tak si ovplyvňujú vlastnú daňovú povinnosť).

## **2/ (dohoda na nižšej mzde na papieri než je skutočne vyplácaná)**

Skrátením dane môže byť aj dohoda so zamestnávateľom na nižšej mzde ako je skutočne vyplácaná.

K uvedenému je však nutné uviesť, že **ak zamestnávateľ poruší** takúto dohodu so zamestnancom a vypláca mu len mzdu, ktorá je uvedená v pracovnej zmluve (teda nižšiu mzdu), tak nemôže ísť o spáchanie trestného činu **nevyplatenia mzdy a odstúpeného**, nakoľko predmetný trestný čin chráni len **legálne nároky zamestnancov**, za ktorý rozhodne nemožno považovať zatajenú časť mzdy (ide o dohodu o nižšej mzde ktorá je nelegálna nakoľko skrakuje daň z príjmov ako aj odvody).

Ak by teda v takýchto prípadoch podal zamestnanec trestné oznámenie za spáchanie trestného činu nevyplatenia mzdy a odstupného, paradoxne by tak oznámil spáchanie trestného činu skrátenia dane, ktorého páchatelom, či spolupáchatelom by bol aj on sám.

### **3/ (skrátenie dane a koncesionárske poplatky)**

Zaujímavým pokusom vyvodzovania trestnoprávneho postihu za spáchanie trestného činu skrátenia dane bolo podanie trestného oznámenia za skrátenie koncesionárskych poplatkov, teda za neprihlásenie sa vôbec ku hradeniu koncesionárskych poplatkov. V oznámení bolo uvádzané, že koncesionárske poplatky sú obdoba dane, nakoľko sú stanovené zákonom, ide o povinnosť všetkých subjektov, ktoré spĺňajú podmienky na ich hradenie v zmysle zákona a ide o platbu za služby verejnosti. V tejto súvislosti **bolo argumentované aj tým českou právnou úpravou a českým aktuálnym komentárom** k trestnému zákonu, ktorý skrátenie koncesionárskych poplatkov, za určitých okolností, považuje za spáchanie predmetného trestného činu.

K uvedenému je potrebné uviesť, že koncesionárske poplatky nie je možné považovať za daň, nakoľko druhy daní sú samostatne a taxatívne vymedzené zákonmi (hmotnoprávnymi daňovými zákonmi, pričom v sústave daní nie je uvedená žiadna koncesionárska daň).

**Daň sa pritom definuje tak, že ide o povinnú platbu do verejného rozpočtu, ktorá je stanovená na nenávratnom princípe** (t. j. štát za daň nič neposkytuje a daň ani nie je účelovo viazaná platba). Naproti tomu **poplatok je síce taktiež povinná platba, avšak poskytuje sa za služby poskytované verejným sektorom.** Pri poplatku ide teda o použitie návratného princípu, keď koncesionársky poplatok sa poskytuje za služby verejnosti. Vzhľadom na uvedené je nutné rozlišovať daň a poplatok.

**Rozširovanie pojmu daň aj na určitý druh poplatku, či inej podobnej platby je nutné považovať za neprípustnú analógiu,** ktorou sa rozširujú znaky skutkovej podstaty trestného činu skrátenia dane a to na rámec uvedenej zákonodarcom. Pokiaľ ide o českú právnú úpravu, tak je nutné uviesť, že ustanovenie § 240 českého trestného zákona je koncipované oveľa širšie

nakoľko upravuje skrátenie dane, poplatku a podobnej povinnej platby, teda nezahŕňa len skrátenie dane a poistného ako je to v našej právnej úprave.

Vzhľadom k uvedenému nie je možné, za súčasnej právnej úpravy, postihovať skrakovanie koncesionárskych poplatkov ako trestný čin skrátenia dane a poistného podľa § 276 Tr. zák.

#### **4/ (rozdielely medzi podvodom pri dani a spreneverou dane)**

Pomerne často sa vyskytujú problémy pri ustaľovaní právnej kvalifikácie medzi trestnými činmi skrátenia dane podľa § 276 Tr. zák. a neodvedenia dane podľa § 277 ods. 1 Tr. zák., keď sa nie vždy robí rozdiel medzi tým, či sa páchatel dopustil podvodného konania voči daňovému úradu (napríklad zatajenia príjmu, v takom prípade prichádza do úvahy len trestný čin skrátenia dane), respektíve konania, ktoré má charakter sprenevery (vybratie, či zrazenie dane a jej neodvedenie správcovi dane, v takom prípade prichádza do úvahy len trestný čin neodvedenia dane).

K uvedenému je potrebné dodať, že predmetné trestné činy môžu byť **teoreticky spáchané aj v jednočinnom súbehu** (napríklad z časti vybratie DPH na výstupe a jej nepriznanie a z časti vybratie DPH, jej riadne priznanie, avšak následne si ju daňový subjekt ponechá a neodvedie správcovi dane), avšak v praxi sa tak spravidla nedeje.

V prípade, ak bol príjem, či vybratá DPH daňovým subjektom zatajená pred správcom dane, teda **v prípadoch, v ktorých daňový subjekt úplne zatajil zdaniteľné plnenie, pôjde vždy len o trestný čin skrátenia dane** a nie aj o trestný čin neodvedenia dane (vzhľadom k tomu, že došlo k vybratiu a neodvedeniu dane), pretože protiprávnym konaním naplňujúcim znaky trestného činu je tu zatajenie príjmu (zdaniteľného plnenia) a nie jeho neodvedenie (v prípade neodvedenia dane má správca dane o daňovej povinnosti správnu predstavu, nakoľko daňový subjekt nič nezatajuje, avšak nedôjde k odvedeniu dane). **Medzi trestnými činmi skrátenia dane a neodvedenia dane je preto rovnaký vzťah ako medzi trestnými činmi podvodu a sprenevery (teda vzájomne sa vylučujú).**

Možno uviesť príklad z praxe, v ktorom bolo vznesené obvinenie za spáchanie trestného činu neodvedenia dane podľa § 277 ods. 1 Tr. zák. na tom skutkovom základe (krátené), že

*obvinený ako konateľ spoločnosti J., napriek tomu, že v roku 2005 prijal finančné prostriedky na základe ním (spoločnosťou v ktorej bol konateľ) vykonaných prác a vystavenej faktúry, z tejto DPH v stanovenej výške v zdaňovacom období IV. štvrťroka 2005 vybral, avšak v daňovom priznaní tento príjem a vybratú DPH vôbec nepriznal a DPH ani neodviedol.*

Už z popisu skutkovej vety je evidentné, že právna kvalifikácia je nesprávna, nakoľko **daňový subjekt vôbec uvedený príjem a vybratú DPH nezahrnul do daňového priznania**, teda išlo o situáciu, keď daňový subjekt zatajoval rozhodné skutočnosti pred správcom dane a v dôsledku toho došlo k skráteniu vlastnej daňovej povinnosti.

**Vzhľadom k uvedenému mal byť skutok právne kvalifikovaný ako trestný čin skrátenia dane, pričom je bez významu, že daňový subjekt DPH riadne vybral a že si ju ponechal (podstatným tu je že túto skutočnosť zatajil).**

Uvedená trestná vec bola zaujímavá aj tým, že daňový subjekt (s.r.o.) mala **dvoch konateľov**, pričom každý mohol konať a zaväzovať spoločnosť samostatne. Do kompetencie **konateľa T. patrilo podávanie daňových priznaní**, pričom v rozhodnom období podal daňové priznanie s nulovým príjmom, nakoľko bol v tom, že obchodná spoločnosť nezrealizovala žiadne zdaniteľné plnenie (v podstate, že v rozhodnom období ani nevykonávala podnikateľskú činnosť). Dokazovaním bolo zistené, že druhý konateľ S. však v mene spoločnosti podnikal a minimálne jedno zdaniteľné plnenie (ktoré je uvedené v skutkovej vete uznesenia o vznesení obvinenia) zrealizoval, avšak túto skutočnosť zatajil pred konateľom T.

Obvinenie bolo preto vznesené len konateľovi S. s tým, že konateľa T. len použil na spáchanie uvedeného daňového trestného činu (obdobu tzv. nepriameho páchatelstva). Tu treba uviesť, že páchatelom daňového trestného činu nemusí byť vždy len tá fyzická osoba, ktorá daňové priznanie podávala, ale páchatelom daňového trestného činu (konkrétne trestného činu skrátenia dane) môže byť ktokoľvek koho úmyselným konaním došlo napríklad k zatajeniu príjmu a tým

aj k zníženiu vlastnej daňovej povinnosti (napríklad páchatelom môže byť aj daňový poradca a podobne).

## **5/ Námietky mlčanlivosti podľa § 135a ods. 1 Obchodného zákonníka**

V súvislosti s hospodárskymi a majetkovými trestnými činmi je v poslednej dobe stále častejšie obvinenými osobami, ktoré sú v postavení štatutárnych zástupcov spoločností s ručením obmedzeným používaná námietka mlčanlivosti uvedená v § 135a ods. 1 Obchodného zákonníka s tým, že nemôžu vypovedať v trestnom konaní, nakoľko by ju porušili.

Podľa § 135a ods. 1 Obchodného zákonníka sú konatelia povinní vykonávať svoju pôsobnosť s odbornou starostlivosťou a v súlade so záujmami spoločnosti a všetkých spoločníkov. Najmä sú povinní zaobstarať si a pri rozhodovaní zohľadniť všetky dostupné informácie týkajúce sa predmetu rozhodnutia, *zachovávať mlčanlivosť o dôverných informáciách a skutočnostiach, ktorých prezradenie tretím osobám by mohlo spoločnosti spôsobiť škodu alebo ohroziť jej záujmy alebo záujmy jej spoločníkov* a pri výkone svojej pôsobnosti nesmú uprednostňovať svoje záujmy, záujmy len niektorých spoločníkov alebo záujmy tretích osôb pred záujmami spoločnosti.

K tejto problematike sa vyjadril už aj **NS SR v rozhodnutí pod sp. zn. 4 Tdo 61/2012**, v ktorom posudzoval, v rámci dovolacieho konania, vec vedenú pre spáchanie trestného činu skresľovania údajov hospodárskej a obchodnej evidencie podľa § 259 ods. 1 písm. g) Tr. zák., ktorého sa mal obvinený dopustiť v podstate na tom skutkovom základe, že *pozmenil zápisnicu z mimoriadneho valného zhromaždenia spoločnosti a to tak, že na tomto valnom zhromaždení bol vylúčený a odvolaný konateľ P.K. a zároveň bol za nového konateľa vymenovaný obvinený, čo však nezodpovedalo skutočnosti, pričom pozmenenú zápisnicu predložil na obchodnom registri na na podklade týchto údajov boli vykonané zmeny v obchodnom registri týkajúce sa spoločnosti.*

Obvinený okrem iného v dovolacom konaní namietal, že v prípravnom konaní vypovedal pod nátlakom vyšetrovateľa, nakoľko bol konateľom spoločnosti, pričom valným zhromaždením spoločnosti nebol, v rozpore s ustanovením § 135a Obchodného zákonníka zbavený.

NS SR sa s touto námietkou obvineného nestotožnil, pričom uviedol, že **predmetom výsluchu a ani trestného stíhania neboli skutočnosti, ktoré by mohli spôsobiť škodu spoločnosti alebo ohroziť jej záujmy, či záujmy jej spoločníkov tak ako to uvádza ustanovenie § 135a ods. 1 Obchodného zákonníka.**

K uvedenému je nutné dodať, že predmetné ustanovenie Obchodného zákonníka sa týka **zachovávanía mlčanlivosti v rámci vykonávania podnikateľskej činnosti spoločnosti** a táto mlčanlivosť má zabrániť tomu, aby dôverné informácie spoločnosti neboli nedôvodne prezradené inej osobe, ktorá by ich napríklad v rámci podnikateľskej činnosti (napríklad v rámci konkurenčného boja) mohla využiť, či zneužiť. Táto mlčanlivosť o dôverných informáciách spoločnosti sa však netýka tzv. verejných konaní (napríklad trestné alebo daňové konanie).

## **6/ Daňová optimalizácia**

Daňová optimalizácia môže byť legálna alebo nelegálna. Daňová optimalizácia je v podstate využívanie daňových predpisov na znižovanie vlastnej daňovej povinnosti (legálna optimalizácia), avšak legálnosť daňovej optimalizácie končí tam, kde už ide o zneužívanie daňových predpisov, či len fingovanie daňovej optimalizácie (simulované právne úkony) s cieľom znížiť, či sa úplne vyhnúť vlastnej daňovej povinnosti.

Príkladom častej a legálnej daňovej optimalizácie je **využívanie rôznej výšky daňového zaťaženia v rôznych krajinách. Napríklad spoločnosť v SR (matka) založí dcérsku spoločnosť v daňovom raji (Belize) cez ktorú následne realizuje svoje obchodné aktivity.**

Práve daňové raje sú často predmetom kritiky iných krajín, ktoré sa snažia zamedzovať odlivu finančných prostriedkov do daňových rajov, či sa snažia o ich návrat a to prípadne aj za použitia neštandardných prostriedkov ako je napríklad **tzv. daňová amnestia** (jej zavedenie sa zvažuje aj na území SR, pričom jej podstatou je že ak sa daňový subjekt napríklad prizná k zatajeniu časti príjmov a to dodatočne a dobrovoľne, odpustia sa jej všetky sankcie, ktoré jej inak hrozili a to pod podmienkou, že zaplatí zatajenú časť daňovej povinnosti, môže sa napríklad týkať aj na prevedenie peňazí zo zahraničných

účtov do SR s prípadnou nižšou následnou daňou – tak to bolo napríklad v Maďarsku, obdobne sa takéto daňové amnestie uplatnili aj v Nemecku či Španielsku, avšak len s čiastočným efektom). Išlo by o tzv. celoplošnú účinnú ľútosť, prípadne sprevádzanú aj dočasným nižším daňovým zaťažením v prípadoch návratu finančných prostriedkov do SR.

Pokiaľ ide o spoločnosti založené v daňových rajoch tak majú niekoľko spoločných rysov:

- sú oslobodené od miestnej dane pre právnické osoby za predpokladu, že nevykonávajú žiadnu činnosť v krajine založenia
- namiesto daní platia spoločnosti len štandardné obnovovacie poplatky štátu a poplatky za registrovaného agenta zahŕňajúce aj poplatky za sídlo spoločnosti
- skutoční vlastníci spoločnosti zostávajú v anonymite
- spoločnosti môžu vydávať nielen akcie na meno ale aj na doručiteľa

**Tu treba pripomenúť, že podnikanie prostredníctvom daňových rajov nie je, samo o sebe, nelegálne a daňové raje sa vhodne dajú využiť aj ako prostriedok daňovej optimalizácie.**

Na druhej strane je potrebné uviesť, že aj daňová optimalizácia má svoje hranice a hraničí často už s trestnou činnosťou a to najmä s trestným činom skrátenia dane.

**Prevody zisku** – zvažuje sa zavedenie osobitnej zrážkovej dane na príjmy, ktoré pochádzajú z krajín, s ktorými nemá SR zmluvu o zabránení dvojitého zdanenia – predpokladá sa tak zdanenie príjmov z daňových rajov (nebude sa týkať napríklad prevodov pohľadávok).

Problematickými sú prípady, v ktorých napríklad právnická osoba len prevádza zisk, ktorý bol produkovaný v SR do právnickej osoby so sídlom v zvýhodnenej daňovej krajine (do právnickej osoby, ktorú na tento účel v cudzine založila), pričom podkladom prevodu zisku sú rôzne fingované zmluvy (simulované právne úkony, ktoré len zastierajú skutočnú vôľu strán), napríklad ide o rôzne analýzy realitného trhu (ktoré nikdy vykonané neboli, respektíve ide len



o kompilát pozbieraný z internetu), ktorý mala právnická osoba v cudzine vykonať a za ktorý sa jej platí a podobne.

## **Využívanie daňovej straty**

Problematickými sú taktiež prípady využívania daňovej straty, keď odlyv zisku v inej právnickej osobe nastane tak, že spriaznená právnická osoba, ktorá vykázala stratu fakturuje ziskovej spoločnosti spravidla služby (ktoré neboli nikdy vykonané) a ziskovej právnickej osobe tak odčerpáva zisk a tým aj znižuje vlastné daňové zaťaženie (samozrejme žiadne reálne platby medzi obidvoma spoločnosťami neprebehnú a všetko sa realizuje len „na papieri“).

## **Daňový trestný čin a povinnosť zaplatiť dlh na dani v skúšobnej dobe podmienenečného odsúdenia**

Vo vzťahu k daňovým trestným činom je nutné opätovne zdôrazniť, že je potrebné dôsledne odlišovať daňový subjekt, ktorý je účastný daňového konania, ktorý podáva daňové priznanie a má uhradiť daň a medzi subjektom trestnoprávnej zodpovednosti, ktorá sa môže dopustiť daňového trestného činu a to napríklad aj v mene právnickej osoby, ktorá je daňovým subjektom.

Za daňový trestný čin, napríklad trestný čin nezaplatenia dane, možno teda trestnoprávne postihnúť fyzickú osobu, ktorá je napríklad konateľom spoločnosti s ručením obmedzeným, pričom práve táto obchodná spoločnosť je daňovým subjektom a má povinnosť daň platiť.

Táto skutočnosť však nemení nič na tom, že **daňovým subjektom, ktorý má vlastnú daňovú povinnosť a má platiť daň je práve právnická osoba** (obchodná spoločnosť).

Z uvedeného dôvodu nie je preto možné, aby sa fyzickej osobe, voči ktorej sa vyvodzuje trestnoprávna zodpovednosť za daňový trestný čin, **ukladala povinnosť uhradiť dlh na nezaplatenej dani ako napríklad súčasť podmienenečného trestu odňatia slobody** (len pre úplnosť treba dodať, že dlžná daň nie je podobne ako napríklad dlžné výživné škodou spôsobenou trestnou činnosťou, ale ide o nárok vyplývajúci priamo zo zákona, preto nemožno o dlžnej dani rozhodovať v adhéznom konaní a priznávať dlžnú daň ako škodu, avšak je možné, v rámci podmienenečného trestu zaviazať obvineného na úhradu

dlžnej dani v rámci skúšobnej doby). Z uvedeného vyplýva, že takýto postup je možný len v prípadoch, **ak daňovým subjektom je fyzická osoba a tá istá fyzická osoba je zároveň aj páchatelom trestného činu.**

K uvedenej problematike sa vyjadril **aj NS SR vo svojom rozhodnutí sp. zn. 6 Tdo 62/2011**, ktorý posudzoval skutok, ktorý bol právne kvalifikovaný ako prečin nezaplatenia dane podľa § 278 ods. 1, ods. 2 Tr. zák.

V posudzovanom prípade bol obvineným konateľ právnickej osoby, ktorá bola daňovým subjektom s tým, že bol právoplatne odsúdený na podmienený trest odňatia slobody v rámci ktorého mu bola uložená aj povinnosť (podľa § 50 ods. 2, § 51 ods. 4 písm. a) Tr. zák.) uhradiť dlžnú daň.

Proti právoplatnému rozhodnutiu súdu podal obvinený dovolanie, v ktorom, okrem iného, namietal aj túto skutočnosť s tým, **že bol nesprávne stotožnený obvinený s pojmom zdaniteľná osoba ako aj s pojmom platiteľ dane** (podľa zákona o DPH), pričom je evidentné, že zdaniteľnou osobou ako aj platiteľom dane bola právnická osoba. *Ak je zdaniteľnou osobou a platiteľom DPH pri trestnom čine neodvedenia dane alebo nezaplatenia dane právnická osoba a trestná zodpovednosť páchatel'a ako konateľ'a sa odvodzuje od § 128 ods. 8 Tr. zák. tak aj v prípade, že táto fyzická osoba nesplnením povinnosti zaplatiť DPH vyplývajúcej zo zákona pre právnickú osobu naplní skutkovú podstatu niektorého z uvedených trestných činov, nemožno z toho vyvodiť aj záver, že **uvedená zákonná povinnosť právnickej osoby sa stala povinnosťou alebo osobným záväzkom, respektíve dlhom konateľ'a tejto právnickej osoby** (obdobne Najvyšší súd ČR sp. zn. 8 Tdo 319/2009).*

NS SR sa s týmto právnym názorom stotožnil s tým, že tu neexistuje pasívna legitímácia obvineného, **nakoľko dlh na dani je zákonnou povinnosťou právnickej osoby, v mene ktorej obvinený konal** (NS SR tu zopakoval aj záver, že dlžná daň nie je ani škodou a nemožno o nej rozhodovať v adhéznom konaní).

Len pre úplnosť je nutné dodať, že NS SR v danom prípade **zrušil rozhodnutia nižších súdov najmä v dôsledku toho, že nebola dostatočným spôsobom ustálená právne kvalifikácia**, keď NS SR uviedol právny názor, že je nutné dôsledne rozlišovať (pri DPH) medzi vybraním DPH a jej následným odvádzaním

(ochrana poskytovaná ako trestný čin neodvedenia dane) a medzi platením DPH (ochrana poskytovaná ako trestný čin nezaplatenia dane).

## **Príjmy získané trestnou činnosťou a daňové trestné činy**

V prípadoch ak páchateľ získa príjmy trestnou činnosťou (napríklad predajom drog, zbrani, úžerou, prevádzacstvom a podobne) **nejde o trestný čin skrátenia dane, ak páchatateľ tieto príjmy neprizná** (nepodaná daňové priznanie a nezdaní ich), nakoľko v opačnom prípade by **išlo o zákonom predpokladanú legalizáciu príjmov z trestnej činnosti** (z uvedeného dôvodu ani zákon o dani z príjmov nepredpokladá, že by príjmy z trestnej činnosti podliehali dani z príjmov). Výška takýchto príjmov sa potom spravidla považuje za naplnenie kvalifikovanej skutkovej podstaty konkrétnych trestných činov (napríklad tzv. drogových trestných činov a podobne).

Skutočnosť, že **príjmy z trestnej činnosti nepodliehajú dani konštatuje aj judikatúra (Rt Tk 314/1952)**, ktorá vyslovene uvádza, že zatajenie príjmu z trestnej činnosti nie je možné považovať za skrátenie dane. Na to nadväzuje **judikatúra (Rt 2 To 365/1956)**, ktorá uvádza, že príjmy, ktoré plynú páchatateľovi z trestných činov, ktoré sú ním spáchané, nemôžu byť zásadne základom akejkolvek dane.

V tejto súvislosti je nutné spomenúť pomerne **komplikované prípady**, v ktorých páchatateľ z časti získa príjmy zo svojej legálnej podnikateľskej činnosti, ktoré podliehajú dani z príjmov a z časti ide o príjmy z trestnej činnosti, ktoré dani z príjmov nepodliehajú. Za účelom svojej vlastnej daňovej povinnosti ich zahrnie všetky do daňového priznania a aj následne zdaní. **Takto na jednej strane riadne zdaní svoje legálne príjmy a zároveň zlegalizuje príjmy pochádzajúce z trestnej činnosti**. V praxi je niekedy pomerne ťažké odlíšiť, aká výška príjmov pochádza z trestnej činnosti a aká z legálnej činnosti.

V praxi sa vyskytujú aj prípady, v ktorých osoba vykonávajúca podnikateľskú činnosť **neprizná žiadne príjmy, respektíve prizná len príjmy pochádzajúce z legálnej činnosti**.

Z časti by teda mohlo ísť o spáchanie trestného činu skrátenia dane (pokiaľ ide o zatajené príjmy pochádzajúce z legálnej podnikateľskej činnosti) a z časti by

mohlo ísť o spáchanie iného trestného činu a to trestného činu ktorým boli získané tieto príjmy (napríklad trestný čin prevádzachtva), prípadne by išlo aj o trestný čin legalizácie príjmov z trestnej činnosti (v prípade ak by nelegálne príjmy boli páchatelom riadne zdanené a zmiešané z legálnymi príjmami).

### **Príklad z praxe (prevádzachtvo a skrátenie dane)**

V praxi sa vyskytol prípad v ktorom bolo obvinenému vznesené obvinenie zo spáchania zločinu srátenia dane podľa § 276 ods. 1, ods.3 Tr. zák., ktorého sa mal (krátené) dopustiť na tom skutkovom základe, že

*(rok 2008) podal daňové priznanie ako živnostník za zdaňovacie obdobie roku 2008 k dani z príjmu fyzických osôb, pričom priznal príjme vo výške 3.000.000 Sk, avšak následne prostredníctvom daňovej kontroly bolo zistené, a to na podklade konkrétnych faktúr, že v uvedenom zdaňovacom období mal aj ďalšie príjmy a to vo výške 2.000.000 Sk, ktoré nezahrnul do daňové priznania čím mal spôsobiť dlh na dani vo výške špecifikovanej v uznesení o vznesení obvinenia.*

Z uznesenia o vznesení obvinenia teda vyplýva, že **obvinený mal zatajiť časť svojich príjmov a úmyselne deklarovať nižšie príjmy ako v skutočnosti dosiahol**. Obvinený vykonával živnostenské podnikanie, pričom predmetom podnikania bola aj sprostredkovateľská činnosť spočívajúca v zabezpečovaní zamestnancov pre rôzne stavby.

Následne boli zistené, že iný vyšetrovateľ **v inom konaní** vzniesol obvinenie tomu istému obvinenému zo spáchania zločinu prevádzachtva podľa § 356 Tr. zák., ktorého sa mal dopustiť (krátené) v podstate na tom skutkovom základe, že

*(roky 2009 – 2011) v období rokov 2009 až 2011 (išlo o viacero čiastkových útokov jedného zločinu prevádzachtva) zabezpečoval, v rámci sprostredkovateľskej činnosti, nelegálne zamestnávanie cudzincov – občanov Ukrajiny, ktorý boli bez potrebných dokladov a povolení, pričom im zabezpečil prechod cez hranicu, ubytovanie a následne aj, ako sprostredkovateľ, prácu na rôznych stavbách, čím získal príjem cez 300.000 Euro.*

Z dokazovania pritom vyplynulo, že predmetný obvinený sa dlhodobo venoval práve prevozu štátnych príslušníkov Ukrajiny na územie SR a ponúkal ich

rôznym záujemcom na rôzne práce, pričom za to inkasoval sprostredkovateľskú províziu.

Vzhľadom k uvedenému bolo zrejmé, že zatajenie príjmov zo strany obvineného, ktoré nadobudol spáchaním trestného činu prevádzachstva nepodliehali dani, neboli predmetom dane pretože išlo o príjmy z trestnej činnosti a teda, vo vzťahu k nim sa ich zatajením nemohol dopustiť trestného činu skrátenia dane.

Pokiaľ však ide **o prvé obvinenie** zo spáchania trestného činu skrátenia dane, aj tu vzniklo podozrenie, že by príjmy obvineného za rok 2008 mohli byť príjmami z trestnej činnosti (z prevádzachstva). V takom prípade by bolo vznesené obvinenie za spáchanie trestného činu skrátenia dane nedôvodné. Tu však treba upozorniť, že obvinený vykonával **živnostenské podnikanie a sprostredkoval práce aj občanom SR, teda vo vzťahu k nim sa nemohol dopustiť trestného činu prevádzachstva a išlo o legálne nadobudnuté príjmy, ktoré podliehajú dani z príjmov.**

Ak by sa teda preukázalo, že napríklad časť príjmov, ktoré riadne priznal a zdanil bola práve z takýchto legálnych príjmov a časť príjmov, ktoré zatajil a boli zistené pri daňovej kontrole pochádzala z príjmov z prevádzachstva, **nemohlo by ísť taktiež o trestný čin skrátenia dane, nakoľko by legálne príjmy boli riadne priznané a zdanené a zatajené príjmy ako príjmy z trestnej činnosti by nepodliehali dani vôbec.** V časti zatajených príjmov pochádzajúcich z trestnej činnosti by potom mohlo ísť o čiastkový útok pokračujúceho zločinu prevádzachstva, za ktoré bol obvinený v druhom vznesení obvinenia a ktoré by tak nadväzovala na rok 2009.

Možná je však aj taká varianta, že všetky príjmy z roku 2008 (teda tak riadne priznané v daňovom priznaní ako aj zatajené a zistené pri daňovej kontrole) boli príjmami z trestnej činnosti (z prevádzachstva). **V takom prípade by išlo o trestný čin prevádzachstva** (zrejme taktiež o čiastkový útok vo vzťahu k druhému obvineniu) a v časti, v ktorej boli príjmy riadne priznané a zdanené by mohlo ísť, teoreticky, aj o podozrenie zo spáchania trestného činu legalizácie príjmov z trestnej činnosti.

Z uvedeného stručného rozboru je zrejmé, že podstatným na správne právne posúdenie skutku bude dokazovanie, ktoré sa, ak to bude možné, bude musieť

opierať o účtovníctvo obvineného a ak účtovníctvo nebude k dispozícii, bude nutné dokazovať príjmy obvineného z jednotlivých dostupných faktúr, ktoré boli napríklad zaistené pri domovej prehliadke, či zistené správcom dane pri výkone daňovej kontroly.

## **Neoprávnené podnikanie**

V tejto súvislosti je nutné spomenúť trestný čin neoprávneného podnikania podľa § 251 Tr. zák., **pri ktorom nejde o získavanie príjmov vykonávaním trestnej činnosti (v tom smere, že by sa vykonávala inak nelegálna činnosť, vykonáva sa legálne podnikanie, avšak bez príslušného povolenia).**

Ide o výkon legálnej činnosti (napríklad sprostredkovateľská činnosť, poskytovanie rôznych služieb a podobne), avšak zároveň **ide o činnosť na vykonávanie ktorej je nutné určité oprávnenie** (napríklad živnostenské) a páchatel' ním nedisponuje (prípadne má podnikateľskú činnosť zakázanú napríklad trestom zákazu činnosti, respektíve pozastavenú živnostenským úradom, za neoprávnené podnikanie sa v praxi označuje aj konanie páchatel'a, ktorý prekračuje predmet svojej živosti, prípadne, keď vykonáva práce prostredníctvom subdodávateľov, ktorí **nemajú** príslušné podnikateľské oprávnenie – pozri k tomu české 5Tdo 1605/2008).

Takéto príjmy, pochádzajúce z inak legálnej činnosti podliehajú dani, avšak páchatel' ktorý na takúto činnosť nemá príslušné oprávnenie, **sa nemôže dopustiť trestného činu skrátania dane v prípade ak nepodá daňové priznanie, nakoľko by podaním daňového priznania bol zároveň nútený priznať sa aj k spáchaniu trestného činu a to trestného činu neoprávneného podnikania.**

Uvedený názor vyplýva aj z judikatúry (napríklad 3To 2/1974 podľa ktorej zatajenie príjmu dosiahnutého trestným činom v daňovom priznaní a neodvedenie dane z takéhoto príjmu nemožno považovať za trestný čin skrátania dane, pretože by sa tým páchatel' nútil k oznámeniu vlastnej trestnej činnosti, čo je v rozpore so zásadou, že k priznaniu nemôže byť páchatel' žiadnym spôsobom donucovaný.

Česká judikatura k uvedenému pripomína, že **ak by trestné stíhanie za trestný čin neoprávneného podnikania už páchatelovi nehrozilo**, napríklad preto, že v dôsledku zmeny právneho poriadku by už k určitej páchatelom vykonávanej činnosti nebolo potrebné povolenie a páchatelovi by bola táto skutočnosť známa, išlo by o podozrenie zo spáchania trestného činu skrátania dane, ak by páchatel takéto príjmy nepriznal (napríklad Rt 41/1998 – II).

### **Stratové neoprávnené podnikanie**

Len pre úplnosť je potrebné uviesť, že podnikanie za sice vykonáva za účelom dosiahnutia zisku, avšak za neoprávnené podnikanie je možné považovať aj prípady, v ktorých bolo podnikanie stratové, ak boli naplnené ostatné znaky skutkovej podstaty (**malý rozsah, pri ktorom sa nedá použiť kritérium škody**, pričom pri dokazovaní tohto kritéria sa vychádza z toho, **či išlo o činnosť porovnateľnú s výkonom zamestnania, vykonávanú** s cieľom dosiahnuť trvalejší zdroj príjmov, teda či išlo o sústavnejšiu činnosť). **Rozhodujúci tu je účel činnosti, teda snaha dosiahnuť zisk a nie skutočný stav straty dosiahnutý podnikateľom.**

**K problematike daňových trestných činov pozri podrobnejšie napríklad Šámal, P.: Pachateľ, spolupachateľ a účastník u trestných činu daňových, publikované v zborníku Trestní právo daňové, C.H.Beck 2008, Trestní zákonník, Komentář díl II.), C.H.Beck 2010, Žďárský, Z. Neoprávnené podnikání a pokoutnictví v souvislostech nejen trestněprávních, Trestněprávní revue č. 1/2013)**

**Zbierka stanovísk NS a súdov SR č. 1/2012, stanovisko č. 1. (cigarety a alkohol bez kontrolných známkov, respektíve s kontrolnými známkami iných krajín prípadne vyrobený v SR a opatrený kontrolnými známkami iných krajín – problematika ako sa posudzuje výška spôsobenej škody – či ide o hodnotu tovaru, ak by sa predával v legálnom predaji, respektíve, či je škodou výška spotrebnej dane, DPH a pri krajinách mimo EÚ aj cla, ktoré by musel páchatel inak uhradiť)**

### **S T A N O V I S K O**

trestnoprávneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 30. mája 2011, na zjednotenie výkladu zákona v otázke aplikácie trestného činu

porušovania predpisov o štátnych technických opatreniach na označenie tovaru podľa § 279 Trestného zákona v súvislosti s vyčíslovaním spôsobenej škody.

**Objektom trestného činu porušenia predpisov o štátnych technických opatreniach na označenie tovaru podľa § 279 Tr. zák. je jednak záujem štátu na kontrole pohybu tovaru, ktorý podlieha spotrebnej dani, dani z pridanej hodnoty, a ak bol tovar dovezený z tretieho štátu mimo Európskej únie aj clu, a jednak záujem štátu na príjme z týchto daní a cla.**

**Suma rovnajúca sa súčtu uvedenej daňovej, resp. aj colnej povinnosti, ktorú by inak daňový subjekt bol povinný podľa zákona odvieť, je v zmysle § 124 ods. 1 vety prvej Tr. zák. škodou na úkor príjmovej časti štátneho rozpočtu Slovenskej republiky.**

O d ô v o d n e n i e :

Predseda trestnoprávneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej tiež len „NS SR“) na základe podnetu generálneho prokurátora Slovenskej republiky v rámci činnosti podľa § 21 ods. 4 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších prepisov (ďalej tiež len „zákona o súdoch“) zistil, že v rozhodnutiach súdov Slovenskej republiky je rozdielny výklad Trestného zákona pokiaľ sa týka aplikácie ustanovení o trestnom čine porušovania predpisov o štátnych technických opatreniach na označenie tovaru podľa § 279 Tr. zák. v súvislosti s vyčíslovaním spôsobenej škody, pričom pri zistení, že v motorovom vozidle sú prevážané cigarety alebo lieh neoznačený kontrolnými známkami (páskami) alebo označený kontrolnými známkami (páskami) cudzieho štátu

**A/ - niektoré sudy za škodu považujú hodnotu ilegálne dovezených cigariet alebo liehu, za ktorú sa takéto porovnateľný tovar predáva v maloobchode,**

**B/ - iné sudy za škodu považujú súčet ušlej spotrebnej dane, dane z pridanej hodnoty (DPH) a - ak bol tovar dovezený z tretieho štátu mimo Európskej únie - aj ušlého cla.**

Na odstránenie rozdielného výkladu uvedených ustanovení zákona prikázal predseda trestnoprávneho kolégia podľa § 21 ods. 4 písm. b/ zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, podľa príslušných ustanovení Rozvrhu práce NS SR na rok 2011 a Rokovacieho poriadku NS SR trestnoprávnemu kolégiu NS SR, aby zaujalo stanovisko na zabezpečenie jednotného výkladu citovaných ustanovení Trestného poriadku.

Súčasne predseda trestnoprávneho kolégia podľa čl. 15 ods. 3 Rokovacieho poriadku NS SR požiadal o písomné vyjadrenie k posudzovanej otázke všetky krajské sudy, Špecializovaný trestný súd v Pezinku, Ústavný súd Slovenskej republiky, Ministerstvo spravodlivosti Slovenskej republiky, Generálnu prokuratúru Slovenskej republiky, Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, Colné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Ministerstvo vnútra Slovenskej



republiky, Akadémiu Policajného zboru v Bratislave, Slovenskú advokátsku komoru, Právnickú fakultu UK v Bratislave, UMB v Banskej Bystrici, ÚPJŠ v Košiciach a Katedru trestného práva trnavskej univerzity v Trnave.

Väčšina súdov a inštitúcií, ktoré žiadosti o písomné vyjadrenie vyhoveľi, odporučili akceptovať právny názor vyjadrený pod bodom „B

Trestný čin porušenia predpisov o štátnych technických opatreniach na označenie tovaru podľa § 279 ods. 1 Tr. zák. spácha

- kto s kontrolnými známami, kontrolnými páskami alebo inými kontrolnými technickými opatreniami na označenie tovaru na daňové účely alebo na iné účely ustanovené zákonom nakladá v rozpore so všeobecne záväzným právnym predpisom v úmysle spôsobiť inému škodu alebo zadovážiť sebe alebo inému neoprávnený prospech alebo

- kto v rozpore so všeobecne záväzným právnym predpisom dovezie, vyvezie, prepraví, dá prepraviť, uvádza do obehu alebo prechováva tovar bez kontrolných známk, kontrolných pásk alebo bez iných kontrolných technických opatrení na jeho označenie na daňové účely alebo na iné účely ustanovené zákonom.

Citované ustanovenie teda umožňuje postihnúť nakladanie s kontrolnými známami, kontrolnými páskami, prípadne inými kontrolnými technickými opatreniami na označenie tovaru na daňové alebo iné účely v rozpore so všeobecne záväzným právnym predpisom. Takýmto konaním, ktoré je v rozpore so všeobecne záväzným právnym predpisom je najmä konanie, ktoré je v rozpore so zákonmi o spotrebných daniach (zákon č. 105/2004 Z.z. o spotrebnej dani z liehu v znení neskorších predpisov, zákon č. 106/2004 Z.z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov).

Predpokladom trestnej zodpovednosti podľa § 279 ods. 1 prvá alinea Tr. zák. je zistenie, že páchatel konal v úmysle spôsobiť inému škodu alebo zadovážiť sebe alebo inému neoprávnený prospech.

Podľa odseku 1, druhá alinea uvedeného ustanovenia, páchatel v rozpore so všeobecne záväzným právnym predpisom uvedeným konaním uvádza do obehu tovar bez kontrolného označenia na daňové alebo iné účely. „Uvádzaním do obehu“ sa rozumie najmä predaj tovaru, ale aj iné aktivity, ktorými sa tovar rozširuje medzi zákazníkmi.

Trestný čin porušenia predpisov o štátnych technických opatreniach na označenie tovaru podľa § 279 Trestného zákona je v osobitnej časti Trestného zákona systematicky zaradený medzi trestné činy hospodárske (piata hlava) a následne v rámci tretieho dielu medzi trestné činy proti mene a trestné činy daňové.

Záujem štátu na ochrane príjmov štátneho rozpočtu, na kontrole pohybu tovaru, ktorý podlieha spotrebnej dani, dani z pridanej hodnoty, a ak bol tovar dovezený z tretieho štátu mimo Európskej únie aj clu (objekt trestného činu podľa § 279 Tr. zák.) si vo vzťahu k niektorým druhom tovarov (tabakové výrobky, lieh) vyžaduje používanie kontrolných technických opatrení na označovanie takýchto tovarov. Podľa zákona č. 106/2004 Z.z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov je takýmto kontrolným technickým opatrením kontrolná známka na označovanie spotrebiteľského balenia cigariet. Problematiku kontrolných známk, spôsob ich vydávania, zúčtovania, používania na označovanie spotrebiteľských balení cigariet

upravuje § 9 uvedeného zákona. Zákon teda upravuje zdaňovanie tabakových výrobkov spotrebnou daňou na daňovom území, ktorým je Slovenská republika (§ 2 ods. 1 písm. a/ uvedeného zákona).

Aplikačná prax a poznatky najmä Colného riaditeľstva Slovenskej republiky ukazujú, že protiprávnymi konaniami, ktoré majú znaky trestného činu porušovania predpisov o štátnych technických opatreniach na označenie tovaru podľa § 279 Tr. zák. dochádza predovšetkým k škodám na príjmovej časti štátneho rozpočtu Slovenskej republiky. Ujma štátu pri takýchto konaniach spočíva v riadnom neodvedení spotrebnej dane, nakoľko kontrolná známka ako kontrolné technické opatrenie slúži zásadne na daňové účely a uvádzanie špecifického tovaru na trh bez kontrolných technických

opatrení na označenie tovaru vo svojej podstate spôsobuje straty na príjmoch rozpočtu štátu a obohacovanie sa páchatel'ov týchto trestných činov na úkor štátneho rozpočtu Slovenskej republiky.

Pokiaľ ide o „colný dlh“ tento môže predstavovať škodu, resp. následok protiprávneho konania iba v tom prípade, ak je dostatočne hodnoverne preukázané, že taký colný dlh skutočne vznikol. **Nie sú totiž vylúčené prípady, kedy na území Slovenskej republiky môže dochádzať k výrobe tabakových výrobkov, ktoré sú úmyselne označované kontrolnými známkami tretích štátov (mimo územia Európskej únie) s cieľom zakryť pôvod nelegálnej výroby,** ktorá je v skutočnosti realizovaná na území Slovenskej republiky. V takom prípade nemôže byť následkom protiprávneho konania páchatel'a trestného činu vznik colného dlhu, ale iba spotrebná daň, nakoľko ide o tabakové výrobky vyrobené na daňovom území mimo pozastavenia dane, bez akéhokoľvek vedomia správcu dane a bez riadneho priznania a odvedenia spotrebnej dane z takto vyrobených tabakových výrobkov. **Skutočnosť, že spotrebné balenia cigariet sú označené kontrolnou známkou napr. Ukrajiny, ešte neznamená, že také spotrebné balenie cigariet boli reálne z územia Ukrajiny na územie Európskej únie aj dovezené.**

Obdobne to platí aj vo vzťahu ku kontrolným známkam a ich účelu, pokiaľ ide o spotrebiteľské balenie liehu (pozri zákon č. 105/2004 Z.z. o spotrebnej dani z liehu v znení neskorších predpisov, napr. § 2 ods. 1 písm. a/, § 10 uvedeného zákona).

Podľa § 124 ods. 1 Tr. zák. „škodou“ sa na účely tohto zákona rozumie ujma na majetku alebo reálny úbytok na majetku alebo na právach poškodeného alebo jeho iná ujma, ktorá je v príčinnej súvislosti s trestným činom, bez ohľadu na to, či ide o škodu na veci alebo na právach. Škodou sa na účely tohto zákona rozumie aj získanie prospechu v príčinnej súvislosti s trestným činom.

Vzhľadom na skutočnosť, že z neoznačených spotrebiteľských balení tabakových výrobkov, aj liehu, nie je riadne odvádzaná spotrebná daň a samotnou podstatou označovania týchto tovarov (komodít) kontrolnou známkou je ex lege zabezpečenie riadneho výberu spotrebných daní, poškodeným subjektom je príjmová časť štátneho rozpočtu.

Pokiaľ je konanie páchatel'ov trestného činu porušenia predpisov o štátnych technických opatreniach na označenie tovaru podľa § 279 Tr. zák. motivované dosahovaním zisku, resp. neoprávneného prospechu z predaja kontrolnou známkou neoznačených spotrebiteľských balení cigariet (tabakových výrobkov) alebo liehu, taký prospech je (alebo má byť) v príčinnej súvislosti s trestným činom dosahovaný na úkor štátneho rozpočtu. Preto suma, ktorá sa rovná súčtu uvedenej daňovej. resp. colnej povinnosti, ktorú by inak daňový subjekt bol povinný podľa zákona odvieš' do štátneho rozpočtu, je v zmysle § 124 ods. 1 vety prvej Tr. zák. škodou (na úkor príjmovej časti štátneho rozpočtu Slovenskej republiky) v zmysle zákonného znaku skutkovej podstaty citovaného trestného činu.

## **Procesné konanie – prehliadky a ich zákonnosť**

Pokiaľ ide o colné konanie a trestné konanie je potrebné spomenúť aktuálne rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. Zn.2 Tdo 28/2012 zo dňa 26.06.2012, ktorý zkonštatoval, že colné orgány musia postupovať vždy podľa ustanovení Trestného poriadku v prípadoch ak majú relevantné poznatky o páchaní trestnej činnosti, v opačnom prípade ide o nezákonný postup (napríklad pri prehliadke oných priestorov, osobnej prehliadke a podobne) a dôkazy získané z takéhoto postupu nie je možné použiť v trestnom konaní ako dôkaz. Colné orgány si nemôžu vyberať či budú postupovať podľa Trestného poriadku alebo podľa osobitných predpisov ak je tu podozrenie zo spáchania trestného činu. Hlavné myšlienky rozhodnutia NS SR by sa dali zhrnúť takto (rozhodnutie je v úplnej podobe dostupné na [www.pravnelisty.sk](http://www.pravnelisty.sk)):

**I. ak je orgánom štátnej správy v colníctve pre konkrétny prípad vopred známe, že pri dovoze tovaru dochádza alebo má dôjsť v súvislosti s porušením colných, daňových alebo iných všeobecne záväzných právnych predpisov k spáchaniu trestného činu, nemôžu byť na účel dokazovania v trestnom konaní nahradené úkony upravené Trestným poriadkom úkonmi colného dohľadu vykonávanými podľa zákona č. 652/2004 Z.z. o orgánoch štátnej správy v colníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov (pred 1. januárom 2005 podľa zákona č. 240/2001 Z.z. v znení neskorších predpisov). Trestný poriadok má na uvedený účel povahu „lex specialis“.**

**II. ak ide o priestory neslúžiace na bývanie (iné priestory) a pozemky, ktoré nie sú verejne prístupné (§ 99 ods. 2 Tr. por., resp. § 82 ods. 2 Tr. por. v znení účinnom pred 1. januárom 2006), je v prípravnom konaní potrebný príkaz alebo predbežný súhlas prokurátora nielen na prehliadku iných priestorov a pozemkov (§ 101 ods. 1 Tr. por., resp. § 83a ods. 1 Tr. por. v znení účinnom pred 1. januárom 2006), ale aj na obhliadku a ďalšie úkony, uvedené v § 107 Tr. por. (§ 85b Tr. por. v znení účinnom pred 1. januárom 2006). Rovnako musí byť vo všetkých takých prípadoch dodržaný postup podľa § 104 až 106 Tr. por. (§ 84 až § 85a Tr. por. v znení účinnom pred 1. januárom 2006).**

**III. nie je v súlade so zákonom použitie dôkazných informácií získaných úkonmi orgánov colnej správy, rovnako úkonmi orgánov činných v trestnom konaní (vyšetrovateľ a), vychádzajúcich z postupu colných orgánov a nadväzujúcich naň, ktoré boli vykonané v rozpore s ustanoveniami Trestného poriadku. To sa týka aj dôkazov, ktoré obsahovo z týchto úkonov vychádzajú, resp. sú zamerané na ich priebeh a výsledok (z neprávania nemôže vzniknúť právo, resp. štátny orgán nemôže ochraňovať právo protiprávnym postupom).**

### **Daňové trestné činy a zákaz ne bis in idem**

**Čo je ne bis in idem** – ide o zásadu, ktorá zakazuje dvojité stíhanie za ten istý skutok a vychádza z predpokladu, že za jeden skutok má byť osoba (tu

sa má na mysli nielen fyzická osoba, ale napríklad aj právnická osoba) potrestaná len raz.

Pokiaľ ide o relevantné medzinárodné dokumenty, v ktorých je obsiahnutá tak je nutné spomenúť:

- **Európsky dohovor o ochrane ľudských práva a základných slobodách – Protokol č. 7 k Dohovoru – článok 4 protokolu, ktorý v čl. 4 ods. 1** stanovuje, že *nikto nemôže byť stíhaný alebo potrestaný v trestnom konaní podliehajúcim právomoci rovnakého štátu za trestný čin, za ktorý už bol oslobodený alebo odsúdený konečným rozsudkom podľa zákona a trestného poriadku tohto štátu (je možná obnova konania) – **garantuje ne bis in idem v rámci jedného štátu***

- **Schengenský dohovor – článok 54** stanovuje, že *osoba právoplatne odsúdená jednou zo zmluvných strán nesmie byť pre ten istý čin stíhaná inou zmluvnou stranou a to za predpokladu, že v prípade odsúdenia bol trest už odpykaný alebo sa práve odpykáva alebo podľa práva štátu, v ktorom bol rozsudok vynesený, už nemôže byť vykonaný – **stanovuje tzv. Únijný ne bis in idem spolu s Listinou***

- **Listina základných práv Európskej únie – článok 50** stanovuje, že *nikto nesmie byť stíhaný alebo potrestaný v trestnom konaní za čin, za ktorý už bol v Únii oslobodený alebo odsúdený konečným trestným rozsudkom podľa zákona.*

Nejde tu len o právo nebyť dvakrát odsúdený za ten istý skutok **ale vôbec nebyť stíhaný dvakrát**. Výsledkom právoplatného rozhodnutia preto *nemusi byť oslobodzujúci, či odsudzujúci rozsudok, ale napríklad aj uznesenie o zastavení trestného stíhania pre premlčanie* a podobne.

**K tzv. úijnej zásade ne bis in idem už existuje aj pomerne bohatá judikatúra Súdneho dvoru EÚ**, ktorý predmetnú zásadu nachádzajúcu sa v Schengene a Listine vykladal najmä v prípadoch páchania **tzv. cezhraničných trestných činov** (dovoz, vývoz, tranzit drog, rôzneho tovaru, ktorý podlieha clám a daniam a podobne). Len informatívne možno niektoré z rozhodnutí predmetného súdu uviesť:

**a)** pre pomery v SR je zaujímavým rozhodnutie súdu (**Vladimír Turanský C-491/07 z 2008**), ktoré bolo vydané na podklade prípadu, v ktorom bol občan SR stíhaný v Rakúsku za spáchanie trestného činu, pričom za ten istý

skutok sa viedlo trestné stíhanie aj v SR, ktoré však bolo právoplatne zastavené, avšak išlo o zastavenie len vo veci.

Súdny dvor v rozhodnutí uviedol, že zásada **ne bis in idem sa neuplatní na rozhodnutie, ktorým orgán zmluvného štátu nariadil zastavenie trestného stíhania pred vznesením obvinenia voči podozrivej osobe**, ak takéto rozhodnutie, podľa vnútroštátneho právneho poriadku, nevyklučuje s konečnou platnosťou obžalobu a nie je na prekážku vedenia nového trestného stíhania pre ten istý čin.

**b)** vo veci **Miraglia** (C- 469/03 z roku 2005) súd skonštatoval, že ak v jednej krajine zmluvného štátu sa zastaví právoplatne strestné stíhanie len preto, že za ten istý skutok sa vedie trestné stíhanie v inom zmluvnom štáte, tak na takéto rozhodnutie sa nevzťahuje zásada ne bis in idem.

**c)** **Gasparini** a spol. (C- 467/04 z roku 2006) súd skonštatoval, že zásada ne bis in idem platí aj na rozhodnutie členského štátu v ktorom oslobodil alebo zastavil trestné stíhanie **pre premlčanie a to bez ohľadu že v inom členskom štáte by takýto trestný čin premlčaný nebol** – v danej veci išlo o dovoz olivového oleja spojeného s falšovaním faktúr

**d)** vo veci **Kraaijenbrink** (C- 367/05) súd uviedol, že držba finančných prostriedkov zo spáchania trestného činu (napríklad z predaja drog v jednom štáte) a ich následné uvádzanie do obehu (legalizácia v inom štáte) sú dva rozdielne skutky a nejde o jeden skutok len preto, že páchatel mal už pri predaji drog úmysel ich následne v inom štáte legalizovať. Na takéto prípady sa teda zásada ne bis in idem nevzťahuje.

Bližšie informácie ohľadne rozhodnutí Súdneho dvora EÚ ohľadne zásady ne bis in idem možno získať v bulletine najvyššieho súdu SR, ktorý je zverejňovaný na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR.

## **Informovanosť štátu o právoplatnom rozhodnutí v inom štáte**

Zákon 334/2012 Z. z. s účinnosťou od 01.01.2013 doplnil ustanovenia zákona o registre trestov, Trestného zákona a Trestného poriadku o ustanovenia **týkajúce sa výmeny informácií a odsúdeniach a ostatných súvisiacich rozhodnutiach s inými členskými štátmi EU**

Napríklad v odpise z RT (nie aj vo výpise) sa budú uvádzať aj nezahladené odsúdenia súdom iného členského štátu EU a súdom iného štátu, ktoré

neboli uznané súdom SR, pričom pri nich sa uvedie, že tieto rozhodnutia nemajú právne účinky na území SR a majú **len informatívny** charakter.

**Trestný zákon sa doplnil o § 7b** podľa ktorého právoplatné odsúdenia súdom iného členského štátu EU sa v trestnom konaní zohľadnia rovnako ako keby boli vydané súdom SR (napríklad recidíva, trikrát a dosť a podobne) ak boli vydané za čin ktorý je trestný aj podľa právneho poriadku SR (nepoužijú sa len ustanovenia o súhrnnom a spoločnom treste) – toto platí len na odsúdenia, ktoré nadobudnú právoplatnosť po 01.01.2013.

**Trestný poriadok** zavádza ustanovenie § 488a – zohľadňovanie odsúdení súdmi členských štátov EU – styčný orgán je GP, ktorú súd, či prokuratúra môže požiadať o zabezpečenie kópie rozhodnutia ako aj iných informácií.

### **Pojem trestné obvinenie (alebo trestný čin)**

Pojem trestné obvinenie, či trestný čin definuje ESPL autonómne, čo znamená, že nepovažuje za trestné obvinenie len činy, či skutky, ktoré sú vyslovene označené vnútroštátnym poriadkom za trestné činy.

Táto skutočnosť má **mimoriadny význam** ohľadne zásady ne bis in idem, nakoľko pod článok 4 ods. 1 Protokolu č. 7 možno podradiť aj také protiprávne konania, ktoré prívny poriadkom SR nie sú označené za trestné činy, ale ide napríklad o priestupky, či správne delikty. **To je aj problematika postihnutia daňových subjektov za daňové správne delikty a ich prípadné následné trestné stíhanie za daňový trestný čin za rovnaký skutok.**

Posúdenie toho, či určitý delikt, ktorý sa osobe kladie za vinu je deliktom trestným v zmysle Dohovoru, vyvynul ESPL **tri kritériá** (tzv. Engelovské kritériá, ktoré boli vymedzené v rozhodnutí Engel a ďalší proti Holandsku v roku 1976).

**1/ prvé kritérium** je kvalifikácia deliktu podľa vnútroštátneho práva, pokiaľ ide podľa vnútroštátneho práva o trestný čin, tak ide aj o trestný čin v zmysle Dohovoru. Pokiaľ delikt (čin) nie je podľa vnútroštátneho práva kvalifikovaný ako trestný čin, nasledujú zvyšné dve kritériá:

**2/ druhé kritérium** sa týka povahy deliktu – teda, či daná norma, ktorá je aplikovaná (podľa ktorej je osoba postihovaná) je adresovaná všetkým osobám (trestná povaha) alebo len určitej špecifickej skupine osôb, ktoré



majú špecifické postavenie (napríklad vojaci, sudcovia a podobne) – ak nie je daná všeobecnosť normy, môže trestnú povahu deliktu vyvodiť z tretieho kritéria

**3/ tretie kritérium** sa týka druhu a stupňa závažnosti sankcie – teda či účelom sankcie, ktorá je alebo môže byť uložená za spáchaný delikt je účel preventívno-represívny (trestná povaha) alebo či je účel čisto reparačnej povahy. Je bez významu (spravidla) výška uloženej sankcie v konkrétnom prípade, nakoľko podstatným je výška sankcie, ktorú bolo možné uložiť za spáchanie deliktu.

Pokiaľ ide o „trestné obvinenie“ a daňové správne delikty, tak je nutné spomenúť rozhodnutie Súdu vo veci **Bendenoun proti Francúzku** (1994), v ktorom ESPL uviedol, že delikt, ktorý sa kládol sťažovateľovi za vinu je

- upravený vo všeobecnom daňovom poriadku, pričom táto norma sa vzťahuje na všetkých občanov (daňovníkov, či platiteľov dane), teda nie len na určitú špecifickú skupinu osôb s určitým postavením (napríklad vojaci),
- sankcia v podobe zvýšenia dane (nejde o úrok z omeškania) je zamýšľaná ako trest s účelom odradiť od opätovného spáchania daného činu a nie ako finančná kompenzácia za spôsobenú škodu s tým, že výška uloženej sankcie bola značná (64 000 Euro). **ESPL uzavrel, že tu išlo o trestné obvinenie a trestnú sankciu v zmysle Dohovoru.**

Pokiaľ ide o druhé kritérium, tak ESPL, v súvislosti s daňovými deliktami, skonštatoval, že pod normou, ktorá je adresovaná všetkým (všeobecnosť normy) nie je nutné rozumieť iba normu, ktorá sa vzťahuje úplne na všetky osoby bez výnimky, ale je ňou aj norma, kde skupina jej možných porušiteľov je síce nejakým spôsobom obmedzená, avšak nejde o nijakú jasne definovanú skupinu osôb s osobitným postavením (ako napríklad sudcovia), ktorá by podliehala osobitným predpisom (disciplinárnym). **Všeobecná je preto aj norma ukladajúca povinnosť platiť DPH, napriek tomu, že platcom nie ja každý (rozsudok Jussila proti Fínsku).**

Pokiaľ ide o  **tretie kritérium**, tak ESPL skonštatoval, že povinnosť uhradiť úrok z omeškania z nezaplatenej dane má len **reparačnú povahu** (kompenzácia ujmy) a práve takáto „sankcia“ spôsobila, že ESPL v danom prípade nepovažoval delikt za trestný a to aj napriek tomu, že skonštatoval všeobecnú povahu príslušnej právnej normy (Poniatowski proti Francúzku).

Vo veci **Morel proti Francúzsku** bola uložená sankcia vo forme zvýšenia dane (obdoba našich sankcií za správne delikty podľa daňového poriadku) o 10% čo v danom prípade znamenalo zvýšenie dane o čiastku 678 Euro. ESPL tu skonštatoval, že delikt nemá trestnú povahu, pretože išlo o málo závažnú sankciu.

Toto rozhodnutie je však výnimkou v rozhodovacej praxi ESPL, nakoľko ten judikuje, že malá závažnosť sankcie by nemala byť kritériom na určovanie či delikt má alebo nemá trestnú povahu. Vo veci **Jussila proti Fínsku** preto ESPL uviedol, že aj zvýšenie dane (v danom prípade o sumu 309 Euro) ako sankcia nezabavuje delikt trestnej povahy. **Išlo o sankciu, ktorá nemala reparačný účel a preto išlo o trestné obvinenie.** V tomto rozhodnutí navyše súd skonštatoval, že „trestné obvinenie“ je tu aplikovateľné aj pri daňových deliktoch a to bez ohľadu na závažnosť sankcie, ktorú je možné za ich spáchanie uložiť.

Obdobne judikuje aj **Súdny dvor Európskej únie**, ktorý v aktuálnom rozhodnutí **Akerberg Fransson (vec C – 617/10 z roku 2013)** vykladal tzv. Únijmú zásadu *ne bis in idem* v súvislosti s článkom 50 Listiny základných práv EÚ, pričom skonštatoval, že **článok 50 Listiny nebráni tomu, aby členský štát uložil za to isté konanie spočívajúce v nesplnení povinnosti podať daňové priznanie k DPH postupne daňovú a trestnú sankciu, avšak len za podmienky, že prvá sankcia nemá trestnú povahu.** Pre účely posúdenia trestnej povahy daňových sankcií Súd definoval zhodné tri kritériá ako ESPL a to právna kvalifikácia v rámci vnútroštátneho práva, povaha porušenia práva a povaha a stupeň prísnosti sankcie, ktorý hrozí za spáchanie daňového deliktu.

Predpokladom uplatnenia zásady *ne bis in idem* je to, aby išlo o

- rovnaký skutok, t. j. aby bola daná totožnosť skutku a

- aby išlo aj o totožnú osobu, ktorá sa skutku dopustila (totožnosť subjektu)

### **Pojem ten istý čin (totožnosť skutku)**

Len pre úplnosť treba uviesť, že ESPL mal pomerne nejednotnú judikatúru v tom, ako je potrebné vykladať pojem „ten istý čin“, teda kedy pôjde o totožný skutok, ktorý by nemal byť stíhaný, či súdený druhýkrát. Túto nejednotnú judikatúru zjednotil ESPL vo veci **Zolotukhin proti Rusku**, v ktorom sa súd priklonil k názoru, že **podstatným je**

**totožnosť skutku s tým, že právna kvalifikácie, či viaceré kvalifikácie skutku nie sú podstatné.** Skutok je totožný vtedy ak je založený na totožných alebo v podstate rovnakých skutočnostiach, ide teda o súbor konkrétnych skutkových okolností zahrňujúcich rovnakého obvineného a nerozlučne spojených v čase a priestore, ktorých existencia musí byť preukázaná, aby mohlo dôjsť k odsúdeniu alebo začatiu trestného stíhania. **Zhodne sa postavil k definícii skutku aj Súdny dvor EÚ, ktorý vo veci Esbroeck (C- 436 z roku 2006) uviedol, že pre pojem „ten istý skutok“ sú podstatné skutkové okolnosti a nie právne kvalifikácia.**

Táto definícia založená na totožnosti skutku bez ohľadu na právnu kvalifikáciu spôsobuje problémy v tom, že ESPL chápe trestné činy (obvinenia) autonómne, teda nespádajú pod nej len klasické trestné činy ale môžu sem spadať aj napríklad priestupky, správne delikty, či disciplinárne previnenia.

Odborná literatúra poukazuje na to, že niektoré štáty (napríklad Švédsko) sú pri aplikácii zásady *ne bis in idem* ohľadne daňových a colných vecí oveľa striktnejšie. *Napríklad švédske súdy sa začínajú prikláňať k tomu, že ak je niekto postihnutý v daňovom konaní za daňový únik malo by byť vylúčené jeho následné trestné stíhanie.*

### **Nebis in idem a SR**

K uvedeným štátom možno zrejme začať radiť aj SR, nakoľko NS SR vo svojom rozhodnutí **sp. zn. 4 Tdo 3/2011** posudzoval zásadu *ne bis in idem* vo vzťahu k daňovému správnomu deliktu a následnému trestnému stíhaniu za spáchanie trestného činu skrátenia dane, pričom dospel k záveru, že **zásadu *ne bis in idem*, t. j. právo nebyť súdený alebo potrestaný dvakrát, možno v zmysle čl. 4 Protokolu č. 7 k Dohovoru vzťahovať tak na činy patriace podľa slovenského právneho poriadku medzi trestné činy ako aj na činy patriace medzi priestupky a to vo všetkých kombináciách, ktoré medzi nimi prichádzajú do úvahy a to trestný čin – trestný čin, trestný čin – priestupok, priestupok – priestupok, priestupok – trestný čin.** Uvedené sa týka aj vzájomného vzťahu daňového správneho deliktu a daňového trestného činu a to za predpokladu zachovania totožnosti skutku.

Podkladom pre uvedené rozhodnutie NS SR bolo právoplatné rozhodnutie Krajského súdu v Prešove, ktorým za použitia § 9 ods. 1 písm. g) Tr. por.

zastavil trestné stíhanie obvinenej a to s poukazom na zásadu ne bis in idem, nakoľko, podľa názoru súdu, bola obvinená najskôr potrestaná za daňový správny delikt a následne za trestný čin skrátenia dane a to na podklade toho istého skutku.

### **Skutok, ktorý bol predmetom trestného stíhania**

Pokiaľ ide o trestný čin skrátenia dane bola obvinená trestne stíhaná na tom skutkovom základe, že

*dňa 31.03.2005 na daňovom úrade podala daňové priznanie za zdaňovacie obdobie roku 2004, v ktorom zahrnula do daňových výdavkov čiastku 1.342.836 Sk ako výdavky vynaložené na dosiahnutie príjmov, ktoré dokladovala faktúrami od dodávateľa J.C. zo S. aj napriek tomu, že uvedený dodávateľ nevykonával Žiadne práce uvádzané v texte faktúr, uvedené faktúry nevystavil, ich hotovostné úhrady neprevzal a tak svojím konaním skrátila daň z príjmov fyzických osôb vo výške 292.033 Sk.*

### **Skutok, ktorý bol predmetom daňového konania**

Pokiaľ ide o daňový správny delikt, za ktorý bola ešte pred trestným stíhaním, postihnutá daňovým úradom (bola jej uložená pokuta), a to na tom skutkovom základe, že

*nedopatrením nezaúčtovala príjmy ovplyvňujúce základ dane a zaúčtovanie výdavkov na osobnú spotrebu do daňových výdavkov ako aj nepreukázala deklarované výdavky spočívajúce v uskutočnení úhrad v prospech dodávateľa J.C., ktoré mali predstavovať výdavky preukázateľne vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov.*

NS SR odmietol dovolanie generálneho prokurátora a stotožnil sa s názorom krajského súdu v tom, že je tu aplikovateľná zásada ne bis in idem a to práve s poukazom na Európsky dohovor.

S právnym názorom NS SR, že zásada ne bis in idem je aplikovateľná aj v prípadoch daňový právny delikt – daňový trestný čin (a to aj naopak) sa treba stotožniť a to **aj napriek tomu, že NS SR sa mal, podľa môjho názoru, podrobne zaoberať aj tzv. Engelovskými kritériami, nakoľko práve z nich možno vyvodiť trestnú povahu postihnutia v daňovom konaní. To platí tom viac, ak NS SR aplikoval zásadu ne bis in idem práve s poukazom na Európsky dohovor.**

## **Aplikácia engelovských kritérií na prípad v SR**

Ak v stručnosti aplikujeme tzv. Engelovské kritériá na prípad rozhodovaný NS SR tak zistíme, že prvé kritérium tak v prvom prípade išlo o postihnutie za daňový správny delikt, teda za konanie, ktoré náš vnútroštátny právny poriadok nekvalifikuje ako trestný čin. Vzhľadom k uvedenému je nutné posudzovať nasledujúce kritériá, pričom v zmysle druhého kritéria bola obvinená postihnutá podľa všeobecnej normy (daňový poriadok), ktorá nie je vyslovene adresovaná len určitým osobám so špecifickým postavením, pričom v zmysle tretieho kritéria má sankcia (pokuta) ukladaná za spáchanie daňového správneho deliktu reperesívno-preventívny charakter (neje tu len o úrok z omeškania z nezaplatenej dane, ktorý má reparačný charakter). Vzhľadom k uvedenému možno uzatvoriť, že postihnutie podľa daňového poriadku malo trestnú povahu v zmysle judikatúry NS SR a následné trestné stíhanie za daňový trestný čin znamenalo, že je nevyhnutným skúmať či nedošlo k porušeniu zásady ne bis in idem.

**Z uvedeného dôvodu bolo potrebným sa zamerať na to, či išlo o totožný skutok a následne či išlo o totožný subjekt potrestania.**

V uvedenej trestnej veci je potrebné uviesť, že pri posudzovaní zásady ne bis in idem v prípadoch daňový správny delikt – daňový trestný čin je potrebné sa najskôr zamerať na **totožnosť subjektu**, ktorý bol postihnutý za daňový správny delikt a ktorý je aj následne trestne stíhaný za daňový trestný čin. Okrem posudzovania totožnosti skutku je totožnosť subjektu jedným z hlavných kritérií, ktoré je nutné posudzovať pri posudzovaní toho, či je možné aplikovať zásadu ne bis in idem.

V danom prípade bola **obvinená postihnutá za daňový správny delikt ako fyzická osoba a následne aj bola trestne stíhaná ako fyzická osoba**. V tomto smere možno hovoriť o totožných subjektoch obidvoch stíhaní (daňový subjekt – páchatel trestného činu).

### **Zodpovednosť právnickej osoby**

V daňovom konaní však často býva predmetom postihu za správny delikt **právnická osoba**, ktorá je daňovým subjektom. Z uvedeného vyplýva, že postihnutie právnickej osoby ako daňového subjektu v daňovom konaní za správny delikt, nebráni tomu, aby za totožný skutok bola trestne stíhaná fyzická osoba za daňový trestný čin (napríklad konateľ spoločnosti).

V takýchto prípadoch nemožno hovoriť o totožnosti potrestaných subjektoch a teda následnému trestnému stíhaniu nebráni zásada ne bis in idem.

Samozrejme, ak **by išlo o následné trestné stíhanie právnickej osoby za daňový trestný čin na totožnom skutkovom základe v rámci tzv. trestnej zodpovednosti právnických osôb**, zásada ne bis in idem by sa tu aplikovala a následný trestný postih právnickej osoby by bol vylúčený.

### **Totožnosť skutku**

Ďalším podstatným a rozhodujúcim kritériom je už spomenutá totožnosť skutku medzi daňovým správnym deliktom a daňovým trestným činom.

V prípade, ktorý bol uvedený vyššie NS SR k totožnosti skutku len skonštatoval, že konanie za ktorý bola obvinená postihnutá v daňovom konaní a následne konanie, za ktoré bola trestne stíhaná v trestnom konaní vykazuje zhodu. Blížšie sa NS SR teda totožnosťou skutku nezaoberal. Ak sa pozrieme na uvedené skutky zistíme, že o ich totožnosti možno mať oprávnené pochybnosti.

V postihnutí za daňový správny delikt je skutok, v podstatných rysoch, formulovaný tak, že **nepreukázala výdavky spočívajúce v uskutočnení úhrad v prospech dodávateľa J.C.** (teda, že nepreukázala v tejto časti deklarované výdavky, ktoré mali vplyv na zníženie je vlastnej daňovej povinnosti). Tu treba uviesť, že len samotné nepreukázanie výdavkov nie je trestným činom a už vôbec nejde o trestný čin skrátenia dane. Nepreukázané výdavky neznamenajú fiktívne, či neexistujúce výdavky a preto len takéto zistenie, samo o sebe, má význam len pre účely daňového konania, nakoľko spôsobuje úpravu daňovej povinnosti daňového subjektu a následné zvýšenie daňovej povinnosti.

Tu si treba uvedomiť, že trestný čin skrátenia dane je osobitným prípadom podvodu, keď páchatel uvádza daňový úrad do omylu napríklad tak, že finguje výdavky aby si tak znížil základ dane a následne aj vlastnú daňovú povinnosť. **Skutočnosť, že daňový subjekt len nepreukázal výdavky nehovorí nič o omyle daňového úradu, či o podvodnom konaní a úmysle daňového subjektu**. V posudzovanom prípade bola skutočnosť, že išlo o fiktívny výdavok (teda že o výdavok v skutočnosti ani nešlo) podstatou skutku, pre ktorý sa následne viedlo trestné stíhanie. **Skutočnosť, že daňový subjekt nepreukáže daňové výdavky a skutočnosť, že**

**daňový subjekt daňové výdavky finguje (vymýšľa si ich) nie je totožná.** Uvedený prípad však vhodne ilustruje to, že posudzovanie totožnosti skutku bude v mnohých prípadoch pomerne náročné (treba zopakovať, že trestné konanie sa vedie o skutku a nie o jeho opise a tak skutok možno do určitej miery meniť. Táto skutočnosť ešte viac komplikuje určovanie totožnosti skutku).

#### Daňové delikty a ne bis in idem v judikatúre ESPL

K uvedenému možno uviesť rozhodnutie ESPL (**Ponsetti a Chesnel proti Francúzsku – rozdielnosť skutkov len na podklade iného zavinenia**), v ktorom bol sťažovateľ potrestaný dvakrát za nepodanie daňového priznania. V prvom konaní boli daňovým úradom navýšené dlžné čiastky na základe ustanovenia daňového zákonníka, ktorý stanovuje **sankcie za nepredloženie daňového priznania** v stanovenej lehote. Následne bol sťažovateľ **súdom odsúdený za podvodné konanie k podmienenému trestu a pokute**. Podľa tohto ustanovenia je trestaný ten, kto sa podvodným spôsobom vyhne alebo pokúsi vyhnúť plateniu dane, pričom takýmto konaním môže byť aj len nepodanie daňového priznania v stanovenej lehote. **ESPL konštatoval rozdielnosť trestných činov len na základe rozdielnej formy zavinenia i keď je zrejme, že trestný čin vyžadujúci úmyselné zavinenie je špeciálny v pomere k previneniu, pri ktorom sa úmyselné zavinenie nevyžaduje.**

Ide tu v podstate o posudzovanie toho, či len obyčajné nepodanie daňového priznania, ktoré možno sankcionovať ako správny delikt je totožným s konaním, v ktorom je nepodanie daňového priznania motivované snahou ovplyvniť svoju daňovú povinnosť, t. j. znížiť neoprávnené svoju daňovú povinnosť. Zrejme nepôjde o totožné skutky, nakoľko podstatou skrátenia dane je aj to, že sa zatajújú príjmy úmyselne. Asi skutočne možno členiť skutky podľa miery zavinenia.

Ďalšie rozhodnutie, ktoré sa týkalo podobnej problematiky sa týkalo taxikára, ktorému najskôr bola daňovým orgánom uložená sankcia v podobe zvýšenia dane za to, že predložil nepravdivé daňové priznanie. Následne bol odsúdený taktiež v trestnom konaní za nedostatky vo vedení účtovníctva. Aj napriek tomu, že bolo zrejme, že nepravdivosť daňového priznania bola len dôsledkom nedostatkov vo vedení účtovníctva, išlo podľa ESPL o dva rozdielne skutky.

Podstatnými a zaujímavými sú aj prípady, v ktorých ide o posudzovanie prípadov, v ktorých **je napĺňaná skutková podstata toho istého deliktu, avšak je sporným, či ide len o jeden skutok alebo o viacero skutkov (napríklad posudzovanie recidívy, či pokračovacieho deliktu).**

Napríklad, vo veci **J. B. Proti Švajčiarsku** bol sťažovateľ opakovane vyzývaný k predloženiu niektorých dokumentov ohľadne daňových konaní. Vzhľadom k tomu, že na tieto výzvy nereagoval bola mu uložená poriadková pokuta, ktorú zaplatil. Potom bol znovu vyzvaný k predloženiu dokumentov a opätovne mu bola uložená poriadková pokuta.

ESPL uviedol, že druhá pokuta bola sťažovateľovi uložená po dlhšom časovom období od prvej a to na podklade ďalšej korešpondencie medzi daňovým orgánom a sťažovateľom a na podklade jeho *trvalého odmietania* predložiť požadované dokumenty. **Podľa ESPL išlo o trestné konanie odlišné v čase a vo svojej podstate, nešlo teda o totožné konanie.**

**Európsky dohovor teda nebráni opakovanému odsudzovaniu za konania prejavené pri určitom počte rôznych príležitostí a to aj keď ide vo svojej podstate o podobné konania.** Nejde o potrestanie za rovnaký trestný čin, ak jednotlivé odsúdenia boli založené na síce opakovaných, avšak rôznych konaniach.

Napríklad ESPL považoval za dva skutky a nie za totožný skutok aj konania, v ktorých išlo o **neoprávnené podnikanie** s tým, že najskôr išlo o odsúdenie za jedno časové obdobie a neskôr za iné časové obdobie, pričom stále išlo o jedno a to isté neoprávnené podnikanie.

Z hľadiska hospodárskych deliktov je zaujímavým rozhodnutie ESPL, ktorý uviedol, že **nie je automaticky vylúčené, aby bol jeden skutok stíhaný súbežne ako niekoľko trestných činov, či priestupkov a to rôznymi orgánmi**, za podmienky, že každé z týchto stíhaní je zamerané na ochranu iného záujmu. V rozsudku **Goktan proti Francúzsku ESPL** (rozsudok z 2002) súd nevidel porušenie ne bis in idem v súbežnom stíhaní drogového dílera za **trestný čin, tak jeho správne stíhanie za colný delikt, pričom obidva delikty boli spáchané jedným skutkom**.

**Rozhodnutia ESPL boli čerpané hlavne z Kmec, J. a kol. Evropská úmluva o ľudských právach. Komentář. 1. Vydání. Praha: C.H.Beck, 2012, Trestní právo daňové, Sborník**



**príspevkov z II. Medzinárodnej konferencie konanej dňa 18.02.2008 v Prahe, C.H.Beck 2008, Svák, J.: Ochrana ľudských práv z pohľadu judikatúry a doktríny štrasburských orgánov ochrany práv), II. rozšírené vydanie, Eurokodex, Bratislava 2006**