

4. Problematika zmien sadzby dane a posudzovanie trestnosti činu

V súvislosti s problematikou základu dane a sadzby dane pri daňových trestných činoch je dôležitým aj správne posúdenie trestnosti činu pri zmenách v sadzbách dane pri jednotlivých daniach, nakoľko ustanovenie § 2 ods. 1 TZ 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 páchatela priaznivejší.

Predmetné ustanovenie vyvoláva pri daňových trestných činoch aplikačné problémy pri riešení otázky, či je možné prihliadať aj na zmeny daňových sadzieb pri jednotlivých druhoch daní, ak sa výška daňovej sadzby v príslušnom hmotnoprávnom daňovom zákone mení a pri konkrétnom páchatelovi môže spôsobiť zníženie daňovej sadzby aj zníženie rozsahu skrátenej dane (pri trestnom čine skrátenia dane), a tým napríklad aj to, že rozsah skrátenej dane klesne až pod malý rozsah, resp. takýmto spôsobom dôjde len k naplneniu základnej skutkovej podstaty a nie aj kvalifikovanej skutkovej podstaty trestného činu skrátenia dane. 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 v súčasnosti je na úrovni 22 % zo základu dane.

Otázkou teda je, či napríklad na páchatela, 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 v minulosti stanovoval alebo v súčasnosti stanovuje nižšiu daňovú povinnosť (napr. 19 % zo základu dane v minulosti alebo 22 % zo základu dane v súčasnosti).

V prvom rade je nutné uviesť, že zákonodarca používa v ustanovení § 2 ods. 1 TZ 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 ne odkazuje za použitia

1.3 Trestný čin skrátenia dane a tzv. skryté podnikanie

Trestné činy daňové sú často v praxi páchané tak, že je pomerne zložité (a to aj podrobným dokazovaním) zistiť, kto je páchatelom daňového trestného činu (spravidla trestného činu skrátenia dane) a či dosiahnuté príjmy sú alebo nie sú príjmom daňového subjektu, ktorý je povinný daň priznať v daňovom priznaní.

Možno uviesť príklad z praxe, keď bola založená spoločnosť G. s. r. o., ktorá mala jediného spoločníka a konateľa, ktorý však v obchodných vzťahoch spoločnosti G. vôbec nevystupoval, nakoľko v mene spoločnosti G. konali vždy rôzne osoby (často aj cudzí štátni príslušníci), ktorí obchodným partnerom predkladali splnomocnenia, ktoré mal vystavovať konateľ spoločnosti G. Spoločnosť G. poskytovala stavebné práce, pričom jej obchodní partneri s touto spoločnosťou (s osobou, ktorá predložila plnú moc na konanie v mene spoločnosti) viackrát uzavreli zmluvy o dielo, na podklade ktorých vykonávali stavebné práce. Spoločnosť G. (prostredníctvom účtovníčky spoločnosti, ktorá na takéto konanie disponovala splnomocnením od konateľa) následne vykonané práce fakturovala svojim objednávateľom, pričom finančné prostriedky za úhradu poskytnutých služieb boli zasielané na bankové účty rôznych fyzických osôb, teda neboli zasielané na bankové účty spoločnosti (osoby, ktoré na podklade plnej moci konali v mene spoločnosti, uvádzali objednávateľom tieto bankové účty). Následne boli na tieto bankové účty finančné prostriedky uhradené, ktoré boli následne vybraté v hotovosti. Spoločnosť G. takto podnikala niekoľko rokov, pričom nikdy nepodala daňové priznanie.

Prvým problémom bolo to, či finančné prostriedky, ktoré boli zasielané ako úhrada faktúr vystavených spoločnosťou G., možno považovať za príjmy spoločnosti G., nakoľko celkom evidentne neboli zaslané na bankové účty spoločnosti G. a nedostali sa tak do dispozície tejto spoločnosti.

Orgány činné v trestnom konaní vychádzali z toho, že ak finančné prostriedky neboli zaslané na bankový účet spoločnosti, ktorá vystavila faktúru, nejde o príjem tejto spoločnosti, ale ide o príjem osoby, na účet ktorej boli tieto finančné prostriedky zaslané. Tento výklad je nesprávny. Podstatným tu je, čo bolo účelom platby, t. j. prečo bola platba zaslaná a komu (účtovne) bola posielaná. Z dokazovania vyplynulo, že išlo o platby za stavebné práce, ktoré boli vykonávané na základe zmluvy o dielo, ktoré uzatvárala spoločnosť G., táto

Obdobne tak nemecký Spolkový finančný súdny dvor považuje za obchádzanie zákona to, ak zvolené usporiadanie, ktoré z hľadiska žiaduceho cieľa je neprimerané, má slúžiť k zníženiu dane a nemožno ho ospravedlniť ekonomickými ani inými nedaňovými dôvodmi. Nie každé usporiadanie, posudzované so zreteľom na žiaduci cieľ ako neprimerané, je preto obchádzaním zákona. Musí k tomu pristúpiť skutočnosť, že daňové usporiadanie nemožno ospravedlniť ekonomickými či inými nedaňovými dôvodmi.⁷⁴

Vzhľadom na uvedené je nutné konštatovať, že okolnosť, že obchodovanie medzi dvomi či viacerými podnikateľskými subjektmi je po formálnej stránke v súlade so zákonom (právne perfektné), ešte neznamená, že nemohlo dôjsť k zneužitiu práva, a tým napríklad aj k spáchaniu daňového trestného činu. Neoprávnenosti práva odpočítať daň tu totiž môže brániť zákaz zneužitia práva, t. j. zákaz zneužitia mechanizmu DPH. Ak sa v trestnom konaní (a zhodné závery platia aj pre daňové konanie) podarí preukázať, že daňový subjekt (či daňové subjekty) sa dopustil zneužitia práva (v danom prípade práva na odpočet dane), bude možné dospieť k záveru o neoprávnenosti uplatneného odpočtu dane, a tým aj k záveru o neoprávnenosti uplatňovaného nároku na vrátenie DPH. V takýchto prípadoch nebude dôvodná pomerne častá obhajoba obvinených, že všetko bolo realizované v súlade so zákonom, že o každej obchodnej transakcii sú riadne vystavené doklady a pod., pretože formálna správnosť deklarovaných obchodných transakcií nevylučuje, že sa uskutočnili (či už reálne, alebo „na papieri“) len z dôvodu (s cieľom), aby došlo k získaniu daňovej výhody.

V tomto smere možno poukázať na uznesenie Najvyššieho súdu SR zo 4. júna 2012, sp. zn. 2 To 10/2012, ktorý zdôraznil, že obhajoba zameraná pri trestnom čine skrátenia dane a trestnom čine daňového podvodu len na formálne splnenie náležitostí jednotlivých ustanovení daňových zákonov je právne irelevantná. Podľa § 39 Občianskeho zákonníka je totiž neplatný právny úkon, ktorý svojím obsahom alebo účelom odporuje zákonu alebo ho obchádza alebo sa prieči dobrým mravom. Taký úkon nemôže byť ani podkladom pre vznik nárokov a povinností vyplývajúcich zo zákonného daňového režimu pri

⁷⁴ FRANKE, S. Hranice mezi optimalizací daní a trestným činem v daňové oblasti – z aspektu nemeckého práva. In *Trestněprávní revue*. 2004. č. 9/2004, s. 253.

ÚČINNÁ LÚTOSŤ PRI DAŇOVÝCH PODVODNÝCH KONANIACH

Účinná lútosť je jedným zo spôsobov zániku trestnosti činu. Pri zániku trestnosti činu prichádza k zániku trestnej zodpovednosti, a to z dôvodu okolností, ktoré nastali až po spáchaní trestného činu, ešte však skôr, ako bolo o trestnom čine právoplatne rozhodnuté. Ak takéto okolnosti nastanú, spôsobia zánik práva štátu na potrestanie páchatel'a. Dôvody zániku trestnej zodpovednosti možno označiť za tzv. negatívne podmienky trestnosti, pretože trestná zodpovednosť nastupuje len vtedy, ak tieto podmienky nenastali.¹²⁴

a) Ustanovenia o účinnej lútosťi platné a účinné do 30. septembra 2012

Neoprávnené uplatňovanie nárokov na vrátenie DPH alebo spotrebnej dane

Trestný zákon účinný do 30. septembra 2012 neupravoval proti-právne konania týkajúce sa neoprávneného uplatňovania nárokov na vrátenie DPH alebo spotrebnej dane v samostatnej skutkovej podstate, ale tieto konania boli trestnoprávne postihované v rámci trestného činu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1 alinea druhá TZ. Predmetná skutková podstata obsahovala dve samostatné základné skutkové podstaty s tým, že pokiaľ išlo o dane, tak prvá sa týkala zadržania a neodvedenia splatnej dane, ktorú páchatel' zrazil alebo vybral podľa zákona, a druhá sa týkala neoprávneného uplatňovania nárokov na vrátenie DPH alebo spotrebnej dane.

Pokiaľ ide o účinnú lútosť, tak predmetného trestného činu sa týka-lo ustanovenie § 86 písm. e) TZ (účinného do 30. septembra 2012), podľa ktorého trestnosť trestného činu zanikla aj vtedy, ak išlo o trestný čin neodvedenia dane a poistného podľa § 277 TZ alebo nezaplatenia dane a poistného podľa § 278 TZ, ak splatná daň a jej príslušenstvo alebo poistné boli dodatočne zaplatené najneskôr v nasledujúci deň

¹²⁴ Pozri k tomu bližšie napríklad ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákon. Komentář*. II. díl. 6. doplněné a přepracované vydání. Praha : C. H. Beck, 2004, s. 576 a nasl.

po dni, keď sa páchatel po skončení vyšetrovania mohol oboznámiť s jeho výsledkami.

V praxi bolo pomerne sporné, či sa ustanovenie § 86 písm. e) TZ vzťahovalo aj na trestný čin neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1 alinea druhá TZ, t. j. aj na prípady, v ktorých páchatel žiadal neoprávnene vrátenie DPH alebo spotrebnej dane, resp. či sa ustanovenie o účinnej lútosťi vzťahovalo len na trestný čin neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1 alinea prvá TZ, teda len na prípady, v ktorých dochádza k tzv. sprenevere vybranej či zrazenej dane a k jej neodvedeniu príslušnému správcovi dane.

Časť odbornej verejnosti zastávala právny názor, že pod ustanovenie § 86 písm. e) TZ možno podradiť aj skutkovú podstatu trestného činu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1 alinea druhá TZ,¹²⁵ nakoľko ustanovenie o účinnej lútosťi obsahuje len všeobecný odkaz na trestný čin podľa § 277 TZ, bez toho, aby Trestný zákon bližšie špecifikoval, či sa ustanovenie o účinnej lútosťi vzťahuje na obidve základné skutkové podstaty uvedené v ustanovení § 277 ods. 1 TZ, alebo len na jednu z nich.

Prax všeobecných súdov,¹²⁶ ako aj časť odbornej verejnosti¹²⁷ však vychádzala z názoru, že ustanovenie § 86 písm. e) TZ o účinnej lútosťi sa vzťahuje len na základnú skutkovú podstatu trestného činu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1 alinea prvá TZ, pretože nie je možné pod predmetné ustanovenie o účinnej lútosťi podradiť aj neoprávnené uplatňovanie nárokov na vrátenie DPH alebo spotrebnej dane.

Tento právny záver mal svoj podklad v tom, že pojem „splatná daň“ uvedený v ustanovení § 86 písm. e) TZ nie je zákonným znakom základnej skutkovej podstaty trestného činu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1 alinea druhá TZ (neoprávnené uplatňovanie nárokov na vrátenie DPH alebo spotrebnej dane), nakoľko konštrukcia tejto skutkovej podstaty nie je postavená na zákonnej povinnosti platcu odvieť alebo platiť daň štátu v určitých zákonom

¹²⁵ ŠANTA, J. Účinná lútosť a daňové trestné činy. In *Justičná revue*. 2008, roč. 60, s. 60.

¹²⁶ Napríklad rozhodnutie Krajského súdu v Banskej Bystrici, sp. zn. 2 Tpo 20/2011.

¹²⁷ ŠAMKO, P. Ešte raz k účinnej lútosťi a daňovým trestným činom. In *Justičná revue*. 2008, roč. 60, č. 12.

4. Zákaz sebaobviňovania (základné východiská)¹⁷⁵

V rámci dokazovania daňových trestných činov, ale napríklad aj v rámci dokazovania majetkových trestných činov je nevyhnutné venovať náležitú pozornosť aj zákazu sebaobviňovania.

Zákaz sebaobviňovania možno definovať tak, že ide o právo podozrivej či obvinenej osoby na to, aby nebola žiadnym spôsobom nútená k priznaniu, resp. k poskytnutiu dôkazov, ktoré by ju mohli usvedčiť či akýmkoľvek spôsobom spojiť s trestným činom.

Na druhej strane možno zákaz sebaobviňovania definovať aj tak, že ide o povinnosť štátu, aby objasňoval trestné činy a zhromažďoval dôkazy bez toho, aby nútil podozrivé či obvinené osoby (pod hrozbami) k tomu, aby sa priznali alebo poskytli dôkazy o svojej trestnej činnosti. Alebo povedané inak, nikoho nemožno nútiť, aby spolupracoval s políciou na usvedčovaní seba samého. Obvinený či podozrivý tak však môže urobiť dobrovoľne, na základe svojho vlastného rozhodnutia.

Právo neprispievať k vlastnému obvineniu a právo mlčať sú všeobecne uznávané medzinárodné štandardy, ktoré sa považujú za súčasť spravodlivého procesu podľa článku 6 Európskeho dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej aj „Dohovor“).

Problematiku práva obvineného (podozrivého) neprispieť k vlastnému obvineniu možno zhrnúť do nasledovných okruhov.

A) Nútenie podozrivej (obvinenej) osoby, aby pod hrozbou sankcie vydala určité listinné dôkazy (spravidla pôjde o jednotlivé faktúry, príp. o celé účtovníctvo, resp. môže ísť aj o rôzne zmluvy a pod.)

Pokiaľ ide o listinné dôkazy a zákaz sebaobviňovania, určité voľdílá prípustnosti spôsobov vedenia dokazovania a získavania dôkazov možno hľadať v súdnej praxi, a to najmä v judikatúre Európskeho

¹⁷⁵ Rozhodnutia Európskeho súdu pre ľudské práva uvádzané v tejto podkapitole boli čerpané hlavne z: KMEC, J. a kol. *Evropská úmluva o lidských právech. Komentář*. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2012; *Trestní právo daňové*. In *Sborník příspěvků z II. Mezinárodní konferencie konanej dňa 18. 02. 2008 v Prahe*. Praha : C. H. Beck, 2008; SVÁK, J. *Ochrana ľudských práv z pohľadu judikatúry a doktríny štrasburských orgánov ochrany práv*. II. rozšírené vydanie, Bratislava : Eurokódex, 2006; MOLEK, P. *Právo na spravodlivý proces*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2012.

ktoré sú uvedené vo zvyšných znaleckých posudkoch. Ak by takýto postup nevedol k odstráneniu pochybností v znaleckom dokazovaní, možno pribrať znalecký ústav (ak taký existuje) na vypracovanie tzv. revízneho znaleckého posudku, ktorý by sa vyjadril aj k dosiaľ zrealizovanému znaleckému dokazovaniu.

7. Trestné konanie a určovanie dane podľa pomôcok v daňovom konaní

Špecifickými prípadmi, aj keď nie ojedinelými, pri stíhaní daňových trestných činov sú trestné veci, v ktorých trestnému konaniu predchádzalo daňové konanie a v tom bola dlžná daň (vlastná daňová povinnosť daňového subjektu) určená podľa pomôcok.

Podľa § 48 ods. 1 daňového poriadku správca dane zisťuje základ dane a určí daň podľa pomôcok v prípadoch, ak daňový subjekt nepodá daňové priznanie ani na výzvu správcu dane, neodstráni nedostatky daňového priznania, nemožno daň správne zistiť v dôsledku nesplnenia zákonnej povinnosti daňového subjektu alebo daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu. Inštitút určenia dane podľa pomôcok nie je možné využiť vtedy, ak sa vykonáva kontrola oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti z dôvodu, že daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly. V takomto prípade daňovému subjektu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu.

V zmysle § 48 ods. 3 daňového poriadku je pri určení dane správca dane oprávnený použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti daňového subjektu. Pomôckami môžu byť najmä listiny, daňové priznania, výpisy z verejných zoznamov, daňové spisy iných daňových subjektov, znalecké posudky, výpovede, správy a vyjadrenia iných správcov dane a pod.

Určovanie dane podľa pomôcok prichádza do úvahy najmä v prípadoch, v ktorých daňový subjekt napríklad vôbec nepodá daňové priznanie, resp. podá, je však neúplné alebo nevyplnené a následne odmietne spolupracovať s príslušným správcou dane, odmietne dať správcovi dane k dispozícii účtovníctvo a pod. Takáto situácia znamená, že správca dane musí spätne zisťovať hospodársky výsledok daňového subjektu, a to často bez toho, aby mal k dispozícii