

Č. 12/2000

I. Maření výkonu exekučního příkazu vydaného v rámci vymáhání daňových nedoplatků prováděného podle § 73 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, naplňuje zpravidla skutkovou podstatu trestného činu maření výkonu úředního rozhodnutí podle § 171 odst. 2 písm. a) trestního zákona.

II. Trestný čin maření výkonu úředního rozhodnutí podle § 171 tr. zák. není trestným činem daňovým ve smyslu § 24 odst. 5 písm. b) až d) zákona o správě daní a poplatků, takže zaměstnanci správce daně nemohou oznamovat skutečnosti zjištěné při provádění daňové exekuce, které zakládají podezření ze spáchání uvedeného trestného činu a od správce daně nelze vyžadovat ve smyslu § 8 odst. 2 trestního řádu ani údaje týkající se průběhu daňové exekuce.

III. Maření výkonu daňové exekuce prováděné správcem daně, které má zabránit vymáhání nedoplatku již vyměřené daně, nelze považovat za zkrácení daně a takové jednání kvalifikovat jako trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 trestního zákona.

Krajské státní zastupitelství v Ostravě požádalo Nejvyšší státní zastupitelství o vydání výkladového stanoviska k postupu v případech, ve kterých daňový dlužník nezaplatí daňový nedoplatek a po splnění zákonných podmínek je přikročeno k vymáhání tohoto nedoplatku podle § 73 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, přičemž dlužník provedení daňové exekuce prokazatelně maří. Vzhledem k tomu, že toto jednání nelze posuzovat jako daňový trestný čin, finanční úřady nemohou poskytovat informace o takovémto jednání daňového dlužníka, neboť jsou ve smyslu § 24 odst. 5 písm. b) citovaného zákona vázány povinností zachovávat mlčenlivost.

Okresní státní zastupitelství ve Frýdku-Místku, které dalo podnět k vyžádání výkladového stanoviska, zastává názor, že shora popsané jednání by bylo možno kvalifikovat jako trestný čin maření výkonu úředního rozhodnutí podle § 171 odst. 2 písm. a) tr. zák. a tudíž pracovníci finančních úřadů jsou povinni zachovávat mlčenlivost o skutečnostech, které se při provádění daňové exekuce dozvěděli. Tuto nepříznivou situaci, která brání trestnímu stíhání daňového dlužníka za maření exekuce pro nedostatek důkazů, neboť finanční úřad není oprávněn tyto důkazy poskytnout, doporučuje řešit tak, že na rozdíl od dosavadní judikatury týkající se trestného činu podle § 148 tr. zák., by do zkrácení daně bylo zahrnuto celé daňové řízení, včetně exekuce.

Krajské státní zastupitelství v Ostravě stanovisko Okresního státního zastupitelství ve Frýdku-Místku akceptovalo s tím, že navrhované řešení ve smyslu průlomu do výkladu ustanovení § 148 tr. zák. by vyžadovalo zásadní změnu dosavadní judikatury. Toto stanovisko odůvodnilo vedle poukazu na rozhodnutí Nejvyššího soudu uveřejněné pod č. 45/1997 Sbírky soudních rozhodnutí i poslední úpravou § 147 tr. zák., dle které je postihováno porušení povinnosti plátce odvést daň za poplatníka, což prokazuje úmysl zákonodárce důsledně trestně postihovat snahu odstraněním majetku vyhnout se daňové povinnosti, a to rovněž jako daňový trestný čin, neboť nepochybně i takovým úmyslným jednáním dojde v konečném důsledku ke zkrácení daně.

I.

Předmětné jednání, tj. maření výkonu exekučního příkazu vydaného v rámci vymáhání daňových nedoplatků prováděného podle § 73 odst. 6 až 10 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, např. odstraněním movitých věcí, které již byly finančním úřadem zajištěny a označeny, by bylo možno kvalifikovat - za splnění všech zákonných předpokladů pro trestní stíhání konkrétní osoby - pouze jako trestný čin maření výkonu úředního rozhodnutí podle § 171 odst. 2 písm. a) tr. zák.

Exekuční příkaz vydaný finančním úřadem podle § 73 odst. 6 citovaného zákona je rozhodnutím vydaným státním orgánem a pokud daňový dlužník věc, která je předmětem exekuce, učiní pro orgán provádějící exekuci nedosažitelnou, maří tím, případně podstatně ztěžuje, výkon tohoto rozhodnutí.

Trestný čin maření výkonu úředního rozhodnutí podle § 171 tr. zák. je zařazen do hlavy třetí (šestého oddílu) zvláštní části trestního zákona, která poskytuje ochranu důležitým zájmům státu spjatým s činností státu a jeho orgánů před různými formami jednání, jež narušují řádnou činnost státních orgánů a ztěžují výkon správy státu. Byť se i jedná o maření výkonu rozhodnutí směřujícího k vymáhání nedoplatku daně, nejde o trestný čin daňový, kteréžto trestné činy jsou upraveny v hlavě druhé oddílu třetí zvláštní části trestního zákona, neboť úmyslem pachatele je mařit výkon rozhodnutí státního orgánu (napadeným objektem je zájem na řádném výkonu rozhodnutí státního orgánu) a nikoliv docílit výměření nižší daně.

II.

Není-li trestný čin podle § 171 tr. zák. trestným činem daňovým, nelze ve vztahu k podezření ze spáchání tohoto trestného činu aplikovat ustanovení § 24 odst. 5 písm. b) až d) zákona o správě daní a poplatků, kteréžto ustanovení upravuje průlom do povinnosti pracovníků správce daně zachovávat mlčenlivost o skutečnostech, které se dozvěděli při daňovém řízení.

Dle § 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků je správou daní i právo daně „vymáhat“. Ustanovení § 2 odst. téhož zákona upravuje legislativní zkratku „daňové řízení“, kterou se rozumí celé řízení o daních prováděné správcem daně. Je-li tedy i vymáhání nedoplatku daně podle § 73 zákona o správě daní a poplatků daňovým řízením, jsou pracovníci správce daně zúčastnění na výkonu daňové exekuce vázáni povinností mlčenlivosti o skutečnostech, které se při této části daňového řízení dozvěděli.

Vzhledem k tomu, že skutečnosti zjištěné při výkonu daňové exekuce nezakládají podezření ze spáchání některého z trestných činů specifikovaných v § 24 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, tj. trestných činů daňových, nemohou zaměstnanci finančního úřadu plnit oznamovací povinnost a nelze od správce daně vyžadovat ve smyslu § 8 odst. 2 tr. ř. údaje týkající se průběhu daňové exekuce. Pokud by zaměstnanci finančního úřadu podali trestní oznámení a nabídli nebo poskytli v tomto směru důkazy, jednalo by se o důkazy pro trestní řízení nepoužitelné, neboť byly získány v rozporu se zákonem porušením povinnosti zachovávat mlčenlivost.

III.

K námětu, aby za zkrácení daně ve smyslu ustanovení § 148 tr. zák. bylo považováno i maření výkonu daňové exekuce prováděné správcem daně, je třeba uvést, že takovémuto výkladu citovaného ustanovení brání nejen dosavadní zcela jednoznačná judikatura, ale i znění tohoto ustanovení. Za „zkrácení“ daně lze považovat pouze takové jednání, v důsledku něhož dojde ke zmenšení či omezení

rozsahu daně, která měla být poplatníkovi vyměřena, nikoliv nezaplacení správně vyměřené daně povinným subjektem. Pojem „zkrácení“ nelze i dle slovního výkladu vykládat jako neodvedení, neuhrazení či odvrácení platby ve stanoveném rozsahu.

Poté, co daň byla ve správné výši vyměřena, což je předpoklad pro nařízení exekuce podle § 73 zákona o správě daní a poplatků, nelze již tuto daň zkrátit ve smyslu § 148 tr. zák., tj. dosáhnout jejího vyměření v nižší částce nebo jejího nevyměření.

Třeba zdůraznit, že současné znění trestního zákona rozlišuje pojmy „zkrácení“ (§ 148 tr. zák.) a „neodvedení“ (§ 147 tr. zák.) daně, poplatků a dávek. Pokud by ve zkrácení bylo zahrnuto i neodvedení těchto povinných plateb vyměřených či určených ve správné výši, nebylo by třeba doplňovat do trestního zákona trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti podle § 147 tr. zák., neboť jednání plátce, který by nesplnil zákonnou povinnost za poplatníka odvést daň a další dávky, by bylo možno posuzovat jako zkrácení daně a kvalifikovat takovéto jednání jako trestný čin podle § 148 tr. zák. Rovněž toto svědčí pro závěr, že i zákonodárce rozlišuje mezi zkrácením daně a neodvedením

O trestný čin podle § 148 tr. zák. by v uvedených případech mohlo jít **jen zcela výjimečně**. Trestní odpovědnost pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zák. není vázána jen na subjekt daně, ale za splnění zákonných podmínek i na jiné osoby, pokud bude spolehlivě zjištěno, že pachatel nebo skupina pachatelů dopředu pojala záměr, že podvodnými dispozicemi tvořícími navzájem propojený celek, způsobí následek spočívající v tom, že bude poplatníkovi vyměřena nižší daň, než která měla být vyměřena, anebo daň mu nebude vůbec vyměřena. Pak lze jejich jednání posoudit jako uvedený trestný čin. Součástí takového skutku může být i jednání spočívající v tom, že pachatelé v úmyslu zkrátit daň se dopustí podvodného jednání, které směřuje k tomu, aby zaplatili nižší daň, než která pro ně vyplývá z platných daňových předpisů, následně podají daňové přiznání, v němž vykáží jen zanedbatelnou část daně, poté pokračují v podvodných manipulacích, jimiž se pokoušejí zmařit vyměření daně. Pokud takové široce pojaté jednání mající povahu zkrácení daně bude mít důsledky i pro fázi vymáhání daňových nedoplatků, šlo by o trestný čin podle § 148 tr. zák. Takový závěr však musí vycházet z náležitého skutkového zjištění (§ 2 odst. 5, § 89 odst. 1 tr. ř.), což v praxi bude velmi obtížné.