

## **ZÁSADA ULTIMA RATIO, ÚČINNÁ LÍTOST A DAŇOVÝ DELIKT V NOVÉM TRESTNÍM ZÁKONÍKU**

ALEXANDER NETT

Právnická fakulta, Univerzita Palackého v Olomouci

### **Abstract in original language**

Príspevok sa zabýva platnou právnou úpravou obsaženou v trestním zákone ohledně použití podmínek účinné lítosti u daňových deliktů. Poukazuje na převažující restriktivní výklad podmínek účinné lítosti ze strany soudní praxe. Tento stav kritizuje. Praxe zcela opomíjí účel a podstatu účinné lítosti. Nový trestní zákon zakotvuje zásadu ultima ratio. Nový daňový řád výslovně umožňuje zaplacení daně z důvodů účinné lítosti. To nepochybně přispěje k aplikaci podmínek účinné lítosti u daňových deliktů v souladu s účelem účinné lítosti.

### **Key words in original language**

Ultima ratio; účinná lítost; daňový delikt; trestní zákoník.

### **Abstract**

The submission examines existing criminal laws in relation to their scope for taking into account genuine remorse and contrition on the part of the accused. It specifically relates to current practice, which sees a narrow interpretation of such laws by judges. The paper criticises this status quo, which it claims does not pay sufficient regard to such factors, and discusses a new criminal code which allows for inclusion of the principle of ultima ratio within the law. It further discusses a new tax law which offers the possibility of paying back previously unpaid tax on the grounds of remorse. This law will clearly increase the now-limited circumstances whereby genuine remorse may be taken into account as a factor in tax law

### **Key words**

Ultima ratio; remorse; tax delict; criminal code.

### **MOTTO**

„Představa pokání je pro moderního člověka nejen nezvyklá, ale i těžko přijatelná. Postup „lítost – obrácení – odpuštění“ se totiž nemůže stát obecným právním pravidlem a myšlenka, že obrácený hříšník je cennější než spravedlivý člověk, je v důsledku téměř anarchická. Nicméně je také zřejmé, že jen upřímným přiznáním a odpuštěním se dá spáchané zlo definitivně odstranit. Žádné lidské spolužití se tak bez odpuštění a smíření nemůže trvale obejít a dokonce i právo nutně potřebuje různé karikatury odpuštění, jako je promlčení zločinu nebo prezidentská milost. Přes všechno paradoxnost si tak staré pojmy pokání a odpuštění zachovávají i svůj lidský a společenský význam, který nelze ničím nahradit“.

## **1. ÚVOD**

Platná právní úprava účinné lítosti obsažená v trestním zákoně je zcela nepochybně vybudována na principu upřímného přiznání, odpuštění a smíření, neboť společenské vztahy chráněné trestním zákonem nepochybně tento přístup vyžadují. Princip ochrany v sobě totiž zahrnuje i možnost spáchané zlo definitivně odčinit.

Poskytnutí takové možnosti představuje pro pachatele v mnoha případech zásadní motivační faktor, který nelze opomenout a nepochybně je nutné vytvořit podmínky pro takovou motivaci. Rovněž i poskytnutí „odměny“ slibem beztrestnosti v případě, kdy tento motivační faktor je základní pohnutkou jednání pachatele.

Účinná lítost jako jeden z mála právních institutů je souladný nejen s křesťanskou myšlenkou o pokání a následném odpuštění, ale i s moderním přístupem trestního práva budovaným na principu *ultima ratio*.

Naším cílem je proto poukázat na možná aplikační úskalí související s novým trestním zákoníkem při výkladu zásady *ultima ratio* a účinné lítosti u daňových deliktů. Nicméně se chceme také věnovat platné právní úpravě účinné lítosti v oblasti daňových deliktů a soudní praxi.

## **2. PLATNÁ PRÁVNÍ ÚPRAVA ÚČINNÉ LÍTOSTI A DAŇOVÝCH DELIKTŮ.**

Za daňové delikty je možné podle platné právní úpravy označit trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvků na státní politiku zaměstnanosti dle § 147 tr.zák. a trestný čin zkrácení daně, poplatků a podobné povinné platby dle § 148 tr.zák.

Platná právní úprava rozlišuje obecné ustanovení o účinné lítosti a zvláštní ustanovení o účinné lítosti.

Obecné ustanovení o účinné lítosti je upraveno v obecné části trestního zákona. Konkrétně v ustanovení § 66 tr.zák., který upravuje podmínky zániku trestní odpovědnosti účinnou lítostí. Ve výčtu trestných činů u nichž trestní zákon dovoluje zánik trestní odpovědnosti účinnou lítostí se uvádí trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 148 tr.zák. Trestnost zaniká, jestliže pachatel dobrovolně škodlivý následek trestného činu zamezil nebo napravil, nebo učinil o trestném činu oznámení v době, kdy škodlivému následku trestného činu mohlo být ještě zabráněno. Oznámení je nutno učinit státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu, voják může místo toho učinit oznámení veliteli nebo náčelníku.

Zvláštní ustanovení o účinné lítosti jsou upraveny ve zvláštní části trestního zákona u jednotlivých trestných činů k nimž se vztahují.

Zvláštní případ účinné lítosti vztahující se k trestnému činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení na zdravotní pojištění a příspěvků na státní politiku zaměstnanosti dle § 147 tr.zák., je upraven v ust. § 147a tr.zák., s názvem „Zvláštní ustanovení o účinné lítosti“. Trestnost neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvků na státní politiku zaměstnanosti (§ 147) zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlašovat rozsudek.

Pro zvláštní případ účinné lítosti je typické, že upravuje podmínky účinné lítosti významně ve prospěch pachatele, neboť dovoluje dodatečné plnění povinnosti, a to až do doby, než soud prvního stupně započne vyhlašovat rozsudek. Obecné ustanovení o účinné lítosti je z tohoto pohledu přísnější.

Z podaného je zřejmé, že právní úprava účinné lítosti u daňových deliktů je rozdílná v tom, že zákonodárce nevytvořil v souvislosti s trestným činem zkrácení daně poplatku a podobné povinné platby dle § 148 tr.zák. zvláštní ustanovení o účinné lítosti. Tento trestný čin zařadil do katalogů trestných činů uvedených v obecném ustanovení o účinné lítosti, tedy v § 66 tr.zák.

### **3. SOUDNÍ PRAXE**

Soudní výklad podmínek účinné lítosti podle § 66 tr.zák., u trestného činu zkrácení daně, poplatku a jiné podobné dávky podle § 148 tr.zák. je velmi restriktivní, zejména pokud se týká pojmu dobrovolně. O této skutečnosti svědčí dále uvedená judikatura Nejvyššího soudu ČR.

#### **4 TZ 173/1998**

Užití účinné lítosti podle § 66 písm. a) tr.zák. je možno aplikovat u trestného činu zkrácení daně, poplatku a jiné podobné dávky podle § 148 tr.zák. i v případě, že škodlivý následek trestného činu je napraven jinou osobou, tedy, že povinnou platbu uhradí jiná fyzická nebo právnická osoba, avšak o účinnou lítost půjde jen v případě, kdy pachatel sám svou aktivní činností přispěje ke splnění povinné platby.

#### **3 TZ 119/1998**

Nejde o dobrovolné napravení škodlivého následku a tedy o účinnou lítost jako okolnost zániku trestnosti činu podle § 66 písm. a) tr.zák., pokud pachatel trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné dávky podle § 148 tr.zák. daň uhradil až na základě kontroly provedené správcem daně, jíž bylo jeho úmyslné zkrácení daně odhaleno.

#### **7 TZ 298/2000**

Jestliže pachatel napravitel škodlivý následek trestného činu v době, kdy mu z jeho hlediska trestní stíhání bezprostředně ještě nehrozilo, pak dobrovolnost jeho jednání ve smyslu § 66 tr.zák. není vyloučena, i když jednal obecně z

obavy před trestním stíháním, avšak nikoliv pod vlivem konkrétně již hrozícího nebo zahájeného trestního stíhání.

Průlom v tomto směru představuje nálezn Ústavního soudu IV. ÚS 3093/08. Ústavní soud konstatoval, že v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 148 tr.zák. nastává reálná hrozba trestního stíhání vždy v okamžiku jeho spáchání. Jakékoliv jednání pachatele je tedy možné považovat za jednání pod reálnou hrozbou trestní sankce.

Dobrovolnost jednání přitom není vyloučena jen proto, že pachatel jednal pod vlivem obavy z možného trestního stíhání. Tato obava nijak nevylučuje dobrovolnost napravení škodlivého následku trestného činu. I jednání, které je motivováno snahou odvrátit trestní stíhání může být dobrovolné.

Nejen s přihlédnutím k uvedenému nálezu Ústavního soudu se domníváme, že tu objektivně existuje priorita zájmu státu na řádném, byť dodatečném splnění daňové povinnosti před zájmem na trestním postihu pachatele pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné dávky dle § 148 tr.zák. Tato priorita vyplývá ze samotné podstaty a účelu účinné lítosti.

Primárním účelem účinné lítosti je především motivace pachatele k aktivnímu postoji nebo jednání směřujícímu k zamezení nebo napravení škodlivého následku. Sekundárním účelem účinné lítosti je stanovení podmínek, za nichž trestnost činu zaniká. Tyto podmínky musí být vždy nutně v souladu s primárním účelem účinné lítosti.

Dosavadní dlouholetý soudní restriktivní výklad pojmu dobrovolně jako podmínky účinné lítosti vede k tomu, že došlo zcela k potlačení primárního účelu účinné lítosti, za něž lze považovat zájem na řádném, byť dodatečném splnění daňové povinnosti před zájmem na trestním postihu pachatele pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné dávky dle § 148 tr.zák.

Jinými slovy řečeno. Účinná lítost představuje dobrodiní zákonodárce. Podle našeho názoru je naprosto nepřijatelné a v rozporu s ústavněkonformním výkladem, aby praxe prostřednictvím výkladu omezovala samotnou podstatu a účel účinné lítosti.

Ustanovení § 66 tr. zák. proto musí být vykládáno ve prospěch pachatele, a to i pokud jde o výklad pojmu dobrovolnost jednání.

#### **4. ZÁSADA ULTIMA RATIO V NOVÉM TRESTNÍM ZÁKONÍKU**

V ustanovení § 12 tr.zák. (z.č. 40/2009 Sb., v platném znění) je upravena zásada zákonnosti a zásada subsidiarity trestní represe. Podle § 12 odst. 2 trestní odpovědnost pachatele a trestněprávní důsledky s ní spojené lze uplatňovat jen v případech společensky škodlivých, ve kterých nepostačuje uplatnění odpovědnosti podle jiného právního předpisu.

Důvodová zpráva k § 12 odst. 2 uvádí, že tento vyjadřuje zásadu subsidiarity trestní represe a princip *ultima ratio* z ní vyplývající, který je zejména v poslední době významně akcentován v nálezech Ústavního soudu – např. pod sp. zn. I. ÚS 4/04, I. ÚS 558/01, II. ÚS 413/04 atd. Ze zásady subsidiarity trestní represe vyplývající princip *ultima ratio* byl sice původně chápán spíše jako princip omezující zákonodárce v tom směru, že trestněprávní řešení je krajním prostředkem ve vztahu k ostatní deliktní právní úpravě (správněprávní, občanskoprávní, obchodněprávní apod.), ale v současné době je v zásadě všeobecně uznáváno, že má nepochybně význam i pro interpretaci trestněprávních norem a plyne z něho, že trestnými činy mohou být pouze závažnější případy protispolečenských jednání, a to podle zásady, že tam, kde postačí k regulaci prostředky správního nebo civilního práva v širším slova smyslu, jsou trestněprávní prostředky nejen nadbytečné, ale z pohledu principu právního státu také nepřijatelné. Přitom tento princip je uplatňován jak v systémech s formálním pojetím trestného činu, tak i v systémech s materiálním pojetím trestného činu<sup>3</sup>. S tím je v souladu i judikatura Ústavního soudu České republiky, který v uvedených nálezech opakovaně zdůraznil, že trestní právo má z podstaty principu *ultima ratio* místo pouze tam, kde jiné prostředky z hlediska ochrany práv fyzických a právnických osob jsou vyčerpány, neúčinné nebo nevhodné (náleze ze dne 3. března 2005, sp. zn. II. ÚS 413/04). Pravidla liberálního demokratického právního státu vyžadují, aby vina pachatele byla autoritativně konstatována jen ohledně takového jednání, o němž mohl pachatel v době, kdy se ho dopouštěl, důvodně předpokládat, že jde o jednání trestné, a to s ohledem na obsah tehdy účinného trestního zákona, nebo tam, kde je to třeba s ohledem na ustálenou a obecně dostupnou judikaturu obecných soudů. Tento závěr plně koresponduje i s judikaturou Evropského soudu pro lidská práva, tak jak byla např. uvedena v rozhodnutích ve věci *Kokkinakis vs. Řecko* – 14 307/88, § 52, a *Cantoni vs. Francie* – 17 862/91, § 29 (srov. náleze ze dne 25. listopadu 2003, sp. zn. I. ÚS 558/01, publikovaný ve sv. 31 pod č. 136 Sb. nál. a usn. ÚS ČR). Ústavní soud takto rozhoduje u různých trestných činů především majetkové nebo hospodářské povahy, např. u trestného činu zpronevěry podle § 248 trestního zákona, podvodu podle § 250 trestního zákona, neoprávněného zásahu k domu, bytu či nebytovému prostoru podle § 249a trestního zákona atd., a použití principu *ultima ratio* postupně rozšiřuje. Přitom staví zpravidla použití tohoto principu vedle naplnění znaků trestného činu (srov. např. náleze ze dne 22. prosince 2004, sp. zn. II. ÚS 372/03, Sbírka nál. a usn. ÚS, sv. 35, str. 569, náleze č. 196). Použití principu *ultima ratio* je využíváno také v judikatuře obecných soudů (srov. rozhodnutí Nejvyššího soudu České republiky pod sp. zn. 7 Tz 230/2000 a 5 Tdo 897/2005), a to v podstatě ve stejném smyslu, jako je tomu ve shora citovaných nálezech Ústavního soudu. Zváží-li se tedy tato judikatura Ústavního soudu i Nejvyššího soudu, je možno uzavřít, že z uznávaného principu právního státu, jímž je chápání trestní represe jako prostředku *ultima ratio* vyplývá, že ochrana právních statků má být v prvé řadě uplatňována prostředky práva občanského, obchodního či správního, a teprve tam, kde je taková ochrana neúčinná a kde porušení chráněných

vztahů naplňuje znaky konkrétní skutkové podstaty trestného činu, je namístě uplatňovat trestní odpovědnost. Zásada subsidiarity trestní represe totiž vyžaduje, aby stát uplatňoval prostředky trestního práva zdrženlivě, to znamená především tam, kde jiné právní prostředky selhávají nebo nejsou efektivní, neboť trestní právo a trestněprávní kvalifikaci určitého jednání jako trestného činu je třeba považovat za *ultima ratio*, tedy za krajní prostředek, který má význam především celospolečenský, tj. z hlediska ochrany základních celospolečenských hodnot. Na tom se obecně shodují i představitelé právní teorie i praxe, kteří uznávají, že ze zásady subsidiarity trestní represe plyne, že trestněprávní řešení představuje krajní prostředek *ultima ratio* pro zákonodárce, ale i pro soudce, státní zástupce a policii, když postulát *ultima ratio* má nepochybně význam i pro interpretaci trestněprávních norem a plyne z něho, že trestnými činy mohou být pouze závažnější případy protispolečenských jednání. V liberálním demokratickém právním státě je třeba státní zásahy v rámci kriminální politiky uplatňovat přiměřeně a maximálně zdrženlivě, a to zejména při realizaci trestního postihu, kdy s ohledem na závažnost trestní sankce, která je nezřídka způsobila ohrozit sociální existenci dotčené osoby, je nutno zajistit, aby trestní právo bylo použito teprve tehdy, kdy ostatní sociálně politické a právní prostředky nejsou dostatečně účinné nebo selhávají. Toto řešení, které v obecné poloze řeší vztah hierarchie odpovědností (civilní, disciplinární, správní a trestní), včetně vztahu k přestupkům a jiným správním deliktům (tzv. správnímu trestání), navíc vede k zakotvení zásady subsidiarity trestní represe do textu trestního zákoníku, což nepochybně posiluje její praktické využití při aplikaci konkrétních trestněprávních norem.

Pojem společenské škodlivosti, který je v tomto ustanovení používán, je nepochybně přesnější než dosavadní pojem společenské nebezpečnosti. Opuštění pojmu nebezpečnosti činu pro společnost je namístě nejen proto, že je s ním spojeno tzv. třídní pojetí a třídní uplatňování trestního zákona, ale i pro jeho obsahovou nevhodnost, když z hlediska své povahy směřuje do budoucna. Vhodnějším pojmem je společenská škodlivost činu, která se vztahuje ke spáchanému činu, který zasáhl zájmy chráněné trestním zákonem, a v tomto smyslu je tedy “poškodil”, a navazuje i na další pojmy použité v trestním zákoníku [(např. na pojem “škodlivého následku” v § 33 písm. a)]. Společenská škodlivost je určována povahou a závažností trestného činu, jak to vyplývá z § 39 odst. 2 tr.zák.

Zakotvení zásady subsidiarity trestní represe a z ní vyplývajícího principu *ultima ratio* do trestního zákoníku má význam i interpretační, neboť znaky trestného činu je třeba vykládat tak, aby za trestný čin byl považován jen čin společensky škodlivý. Zároveň neznamená návrat k materiálnímu pojetí trestného činu, neboť není součástí definice trestného činu uvedené v § 13, když zásada subsidiarity trestní represe a z ní vyplývající princip *ultima ratio* se uplatňuje mimo definici trestného činu. Z tohoto důvodu se používá v zahraničí i v soudní praxi těch států, jejichž pojetí trestného činu je ryze formální. Uvedené ustanovení tedy neznamená negaci formálního pojetí

trestného činu, a to z toho důvodu, že i když v převážné většině trestních zákoníků v klasických demokraciích je trestný čin shodně s návrhem trestního zákoníku vymezen jako jednání protiprávní a trestné na podkladě formálních znaků trestného činu, je zároveň vždy chápán jako souhrn takových znaků, které ho ve svém souhrnu charakterizují jako čin společensky škodlivý, před kterým je třeba společnost i jednotlivé občany chránit, neboť porušuje základní právní statky, na nichž je vybudována demokratická společnost. Při tomto přístupu má hledisko společenské škodlivosti povahu významného interpretačního pravidla, které napomáhá zákonnou skutkovou podstatu konkrétního trestného činu i jeho formální znaky vyložit podle jejich smyslu (tzv. teleologický výklad). Zvolené řešení má za cíl napomoci k odlišení trestných činů od těch deliktů, které by neměly být považovány za trestné činy (zvláště přestupky a jiné správní delikty), přestože zdánlivě znaky některé skutkové podstaty naplňují, a zejména je třeba ho použít k výkladu těch znaků trestných činů, které nemají jasnou spodní hranici (např. znaků “hrubé neslušnosti” a “výtržnosti” u trestného činu výtržnictví podle § 355 tr.zák. a jejich odlišení od jednání vymezených zejména jako přestupky proti veřejnému pořádku podle § 47 a § 48 přestupkového zákona). Tímto přístupem se zároveň zabraňuje tomu, aby tzv. bagatelní činy byly považovány za trestné činy, což je reakcí na opakovaně vyslovovanou obavu, že by formální pojetí mohlo vést k přetížení orgánů činných v trestním řízení bagatelními věcmi, které jsou dnes odloženy ještě před zahájením trestního řízení, což by se přirozeně dříve či později nepříznivě projevilo i v nákladech státu. Procesní řešení obsažené v novelizaci ustanovení § 159a odst. 4 a § 172 odst. 2 písm. c) trestního řádu nebylo totiž shledáno dostatečným.“

Z důvodové zprávy by bylo možné dovodit, že zásadu *ultima ratio* zákonodárce použil při tvorbě nejen obecné, ale i zvláštní části trestního zákona. Opak je pravdou. Jedná se pouze o proklamaci zákonodárce. Trestní zákon přichází s novou kriminalizací a penalizací. Upravuje nově jednání, která nebyla dosud trestná a zvyšuje i postih za dosavadní trestné činy.

Pokud se týká daňových deliktů, zákonodárce nevyužil možnosti výslovně upravit podmínky zvláštního případu účinné lítosti ve vztahu k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 tr.zák.

## **5. PRÁVNÍ ÚPRAVA ÚČINNÉ LÍTOSTI V NOVÉM TRESTNÍM ZÁKONÍKU**

V ustanovení § 33 tr.zák. jsou upraveny podmínky účinné lítosti, kde ve výčtu trestných činů je uveden i trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 tr.zák. a zánik trestnosti je vázán na splnění podmínky, že pachatel dobrovolně škodlivému následku trestného činu zamezil nebo jej napravil nebo učinil o trestném činu oznámení v době, kdy škodlivému následku trestného činu mohlo být ještě zabráněno. Oznámení je nutno učinit státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu, voják může místo toho učinit oznámení nadřízenému.

Důvodová zpráva k § 33 tr.zák. uvádí, že v podstatě beze změny oproti současné úpravě nová kodifikace upravuje zánik trestní odpovědnosti ve formě účinné lítosti (§ 33), kde byly jen doplněny některé nové trestné činy a trestné činy, které z hlediska jejich povahy by měly být také pokryty ustanovením o účinné lítosti. Ochrana některých nejdůležitějších zájmů chráněných trestním zákonem totiž vyžaduje, aby v tomto ustanovení uvedené některé těžké zločiny, jakož i další trestné činy zpravidla ohrožující zvýšenou měrou chráněné zájmy anebo kde z hlediska jejich povahy je větší zájem na zabránění následkům než na potrestání pachatele, byly včas odhaleny nebo, aby se jejich následkům jinak včas zabránilo, a to i za cenu, že pachatel nebo některý z pachatelů nebude potrestán. Osnova zachovává účinnou lítost podle § 33tr.zák. také u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 238), a to i s přihlédnutím k zvláštnímu ustanovení o účinné lítosti (§ 240) u trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 239). Rozdílná úprava účinné lítosti zde vyplývá z odlišné povahy postihovaného jednání, kdy trestný čin podle § 238 tr.zák. postihuje zkrácení daně nebo podobné povinné platby, které je svoji povahou zpravidla podvodným jednáním, zatímco trestný čin podle § 239 tr.zák. postihuje pouhé neodvedení takové povinné platby, a proto je možno v tomto případě dosáhnout účinné lítosti pouhým dodatečným splněním povinnosti.

V ustanovení § 240 tr.zák. je upravená trestní odpovědnost pachatele za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

V § 241 tr.zák. pak podmínky trestní odpovědnosti týkající se trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby.

V § 242 tr.zák. jsou pak upraveny podmínky účinné lítosti vztahující se k trestnému činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby dle § 241 tr.zák. Trestní odpovědnost zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlášovat rozsudek.

Důvodová zpráva k § 240 tr.zák. a § 241 tr.zák. uvádí, že ve vymezení skutkové podstaty neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241) jsou upřesněny základní pojmy vymezující dosavadní pojmy “plátce” a “poplatníka” tak, aby byly v souladu nejen s daňovými předpisy, ale i s předpisy upravujícími pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění [srov. zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (zejména § 3 a § 8 odst. 1), a zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (zejména § 4 a § 8 odst. 4)]. Jinou osobou se rozumí například poplatník- fyzická osoba, kterému je plátcem daně stržena a odvedena tzv. srážková daň.



Zařazení úrazového pojištění zaměstnanců do odstavce 2 § 241 navazuje na zákon č. 266/2006 Sb., o úrazovém pojištění zaměstnanců, přičemž okruh pojištěných osob je vymezen v § 3 tohoto zákona. I když placení pojistného za zaměstnance je uložena zaměstnavateli, výše a platba pojistného se stanoví procentní sazbou z úhrnu vyměřovacích základů zaměstnanců pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti v rozhodném období. Vzhledem ke konstrukci výše a placení pojistného jde o situaci podobnou, byť nikoli zcela stejnou, neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, které je upraveno v odstavci 1.

Zvláštní ustanovení o účinné lítosti (§ 242) se přejímá z platné právní úpravy beze změny.

Nový daňový řád, (z.č. 280/2009 Sb., v platném znění), který nabude účinnosti dnem 1.1.2011, představuje zcela novou právní úpravu správu daní a poplatků nahrazující zákon č. 337/1992 Sb., v platném znění obsahuje výslovné ustanovení o účinné lítosti.

V § 148 odst. 7 daňového řádu jsou výslovně upraveny podmínky pro zánik trestnosti daňového trestného činu z důvodu účinné lítosti. Pokud daňový subjekt podá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení a současně tvrze daň včetně jejího příslušenství uhradí, je-li toho třeba pro zánik trestnosti daňového trestného činu z důvodu účinné lítosti, lze daň stanovit bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.

Jedná se o novum. V tomto ustanovení je explicitně stanovena provázanost mezi dodatečným daňovým tvrzením a úhradou daně včetně příslušenství na straně jedné a zánikem trestnosti daňového trestného činu z důvodů účinné lítosti. Důvodová zpráva k tomuto ustanovení uvádí cit.: „Správci daně je podle odst. 7 dána možnost stanovit daň bez ohledu na běh lhůt pokud se daňový subjekt svým tvrzením daně bude domáhat jejího stanovení k naplnění podmínek za nichž zaniká trestnost jeho chování v důsledku účinné lítosti“.

Z uvedené zákonné úpravy vyplývá výslovné upřednostnění ochrany a naplňování fiskálního zájmu před represivním hlediskem. Jinými slovy řečeno. Dobrovolné dodatečné splnění daňové povinnosti a odstranění škodlivého následku v podobě úhrady finanční sankce je společenským zájmem, prioritním základajícím beztrestnost daňového subjektu.

Novou právní úpravu lze uvítat, neboť dosavadní právní úprava takové ustanovení neobsahovala a tudíž nebyla zajištěna potřebná provázanost mezi trestním zákonem a zákonem o správě daní a poplatků v případě, kdy se pachatel rozhodl využít dobrodiní ustanovení o účinné lítosti ohledně trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 148 tr.zák. Účinná lítost nebyla z hlediska zákona o správě daní a poplatků považována za právní důvod pro přijetí daně a jejího příslušenství ze strany správce daně.

## **6. ÚVAHY DE LEGE LATA.**

Platné právní úpravě účinné .lítosti ve vztahu k daňovým deliktům lze především vytknout neexistenci její provázanosti se zákonem o správě daní a poplatků. V důsledku této absence není účinná lítost považována za právní důvod pro přijetí daně včetně příslušenství ze strany správce daně.

Soudní praxi nelze považovat za správnou. Dosavadní dlouholetý soudní restriktivní výklad pojmu dobrovolně jako podmínky účinné lítosti vede k tomu, že je zcela potlačen primární účel účinné lítosti za něž lze považovat zájem na řádném, byť dodatečném splnění daňové povinnosti před zájmem na trestním postihu pachatele pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné dávky dle § 148 tr.zák.

Jinými slovy řečeno. Účinná lítost představuje dobrodiní zákonodárce. Podle našeho názoru je naprosto nepřijatelné a v rozporu s ústavněkonformním výkladem, aby praxe prostřednictvím výkladu omezovala samotnou podstatu a účel účinné lítosti.

Nový trestní zákon pouze proklamuje zásadu ultima ratio. Zákonodárce ji při tvorbě trestního zákona nepoužil. To se projevilo v tom, že výslovně neupravil podmínky zvláštního případu účinné lítosti ve vztahu k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 tr.zák.

## **7. ÚVAHY DE LEGE FERENDA**

Primárním účelem účinné lítosti je motivace pachatele k aktivnímu postoji nebo jednání směřujícímu k zamezení nebo napravení škodlivého následku. Sekundárním účelem účinné lítosti je stanovení podmínek za nichž trestnost činu zaniká. Tyto podmínky musí být vždy nutně v souladu s primárním účelem účinné lítosti.

Účinná lítost je svojí povahou vyjádřením právních podmínek dobrodiní zákonodárce. Proto bude na místě, aby i v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby byla zvažována možnost k tomuto trestnému činu upravit zvláštní případ účinné lítosti.

Řešení tohoto problému by mohlo být zcela jednoduché. Podmínky zvláštního případu účinné lítosti by mohly být stanoveny *shodně nebo obdobně* jako je tomu v případě trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby dle § 241 tr. zák.

Další inspirací v tomto směru může být zvláštní ustanovení o účinné lítosti týkající se trestnosti trestného činu podplácení a nepřímého úplatkářství.

### **Literature:**

- Madar, Z. a kol. Slovník českého práva, LINDE Praha a.s., 1995, s. 1173.

- Kratochvíl, V. a kol. Trestní právo hmotné (obecná část). MU Brno, 2004, s. 23.
- Šámal, P., Púry, F., Rizman, S. Trestní zákon. Komentář. 5. vydání. Praha: C.H.Beck, 2003, s. 523,524.
- Jelínek, J. a kol: Trestní právo hmotné, obecná a zvláštní část, 2 aktualizované vydání. Linde Praha, a.s., 2006, s. 22.
- Telec, I. Metodika výkladů právních předpisů. Právně hermeneutická technika. Brno: Doplněk, 2001.
- Horák, O. Výklad právních předpisů.... Sborník příspěvků z konference Monseho olomoucké právnické dny, ÚP Olomouc, 2006.
- Brož, J., Nett, A.:K problematice pojmu dobrovolnost jako podmínky účinné lítosti ve smyslu ustanovení § 66 trestního zákona, Trestní právo, 2007, č. 11, s. 12.
- Sokol, J. Člověk a náboženství, Praha, 2003.
- Trestní zákon, z.č. 40/2009 Sb., v platném znění.
- Daňový řád, z.č. 280/2009 Sb., v platném znění.

**Contact – email**

*alexandernett@seznam.cz*