

# Kriminalita související s úpadkem dlužníka a s problematikou daní



Justičná akadémia Slovenskej republiky  
Omšenie, dne 16. 5. 2019

JUDr. František Púry, Ph.D.,  
Nejvyšší soud České republiky

## Obsah prezentace



- Trestné činy související s úpadkem dlužníka
  - úpadkové delikty
  - některé jiné trestné činy
- Daňová kriminalita
  - trestní postih daňových úniků
  - některé související trestné činy
  - problematika „ne bis in idem“
- Aktuální judikatura

## Trestné činy související s úpadkem dlužníka



- Úpadkové delikty
  - V České republice
    - poškození věřitele (§ 222 TZ ČR)
    - zvýhodnění věřitele (§ 223 TZ ČR)
    - způsobení úpadku (§ 224 TZ ČR)
    - porušení povinnosti v insolvenčním řízení (§ 225 TZ ČR)
    - pletichy v insolvenčním řízení (§ 226 TZ ČR)
    - porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku (§ 227 TZ ČR)
  - Ve Slovenské republice
    - podvodný úpadek (§ 227 TZ SR)
    - zaviněný úpadek (§ 228 TZ SR)
    - poškozování věřitele (§ 239 TZ SR)
    - zvýhodňování věřitele (§ 240 TZ SR)
    - machinace v souvislosti s konkursním a vyrovnacím řízením (§ 241 TZ SR)
    - maření konkursního nebo vyrovnacího řízení (§ 242 a § 243 TZ SR)

## Trestné činy související s úpadkem dlužníka



- Jiné trestné činy, např.
  - porušení povinnosti při správě cizího majetku (§ 220 a § 221 TZ ČR, § 237 a § 238 TZ SR)
  - podvod (§ 209 TZ ČR, § 221 TZ SR)
  - zpronevěra (§ 206 TZ ČR, § 213 TZ SR)
  - otázka trestnosti nedůvodného návrhu na zahájení insolvenčního řízení (např. rozhodnutí č. 49/2015 Sb. rozh. tr.)
- Dílčí rozdíly mezi ČR a SR, např.
  - v ČR není trestný podvodný úpadek ani zaviněný úpadek (§ 227 a § 228 TZ SR), ale některé případy jsou postížitelné jako způsobení úpadku, a to i z hrubé nedbalosti (§ 224 TZ ČR), nebo poškození věřitele (§ 222 TZ ČR)
  - v ČR není trestné samo o sobě nesplnění povinnosti podat návrh na prohlášení konkursu [§ 242 odst. 1 písm. a) TZ SR]
  - v ČR je možný postih některých případů pasivního úplatkářství v insolvenčním řízení (viz však rozhodnutí č. 2/2015 Sb. rozh. tr., usnesení NS sp. zn. 15 Tdo 885/2013)
  - dílem odlišná mimotrestní úprava úpadkového práva

## Škoda u trestného činu poškození věřitele



- Usnesení NS sp. zn. 5 Tdo 922/2018:
  - trestným činem podle § 222 odst. 1 písm. a) TZ ČR [§ 239 odst. 1 písm. a) TZ SR] dochází ke škodě na majetku věřitele tím, že nedostane plnění od svého dlužníka, byť ten útočí na svůj majetek
  - výše škody se odvíjí od hodnoty zničeného, poškozeného, zatajeného, zcizeného atd. majetku dlužníka použitelného k uspokojení pohledávky věřitele (návaznost na rozhodnutí č. 36/2007-III. Sb. rozh. tr.)
  - způsobil-li škodu dlužník prodejem svého majetku, za který obdržel plnění, které nepoužil k uspokojení pohledávky věřitele, a byl-li tento prodej zdanitelným plněním, z něhož dlužník odvedl DPH, je škoda způsobená věřiteli nebo získaný prospěch nižší o odvedenou DPH
  - odlišnost od situace řešené rozhodnutím č. 25/2004 Sb. rozh. tr.
  - schváleno k publikaci do Sb. rozh. tr.

## Škoda u trestného činu zvýhodnění věřitele



- Rozhodnutí č. 51/2017 Sb. rozh. tr. (usnesení NS sp. zn. 5 Tdo 66/2016):
  - pro spáchání trestného činu podle § 223 TZ ČR (§ 240 TZ SR) je rozhodující výše zvýhodnění věřitele, a nikoli počet ostatních věřitelů dlužníka a výše jejich pohledávek
  - škodou je částka, která se v důsledku zvýhodnění věřitele nedostala ostatním věřitelům dlužníka (návaznost na rozhodnutí č. 6/2005-III. Sb. rozh. tr.)
  - počet věřitelů a výše jejich pohledávek se však projeví ve výši škody, protože až při zohlednění výše všech pohledávek věřitelů lze určit, jaký byl celkový rozsah zadlužení dlužníka a kolik by připadlo na jednotlivé věřitele při jejich poměrném a rovnoměrném vypořádání

## Škoda u trestného činu zvýhodnění věřitele



- Rozhodnutí č. 20/2017 Sb. rozh. tr. (usnesení NS sp. zn. 5 Tdo 93/2016):
  - jde o trestný čin podle § 223 TZ ČR (§ 240 TZ SR)
  - pachatel jednající za dlužníka uspokojil pohledávky některých věřitelů přihlášené v insolvenčním řízení na úkor jiných věřitelů téhož dlužníka, které měly být uspokojeny přednostně (pohledávky za podstatou) a které nebyly uspokojeny vůbec
  - kdyby se postupovalo podle zákona a byly řádně uspokojeny přednostní pohledávky poškozených věřitelů, s ohledem na stav majetku dlužníka by nezbylo nic na uspokojení ostatních (zvýhodněných) věřitelů
  - v takovém případě je škodou celá částka vyplacená zvýhodněným věřitelům
  - na její výši nemá vliv zásada rovnoměrného a poměrného uspokojování pohledávek všech věřitelů, která se jinak ve stavu úpadku dlužníka uplatňuje

## Poškození věřitele při nezaplacení daně, legalizace výnosů z trestné činnosti



- Usnesení NS sp. zn. 5 Tdo 1495/2015:
  - nebyla zkrácena daň z přidané hodnoty, kterou měla zaplatit s. r. o., ale byl vyveden majetek z této společnosti na úhradu fiktivního závazku prostřednictvím pochybných obchodních společností v cizině, a to ke škodě České republiky jako věřitele z titulu nezaplacené DPH (škoda asi 112 milionů Kč)
  - zároveň byly učiněny takové převody finančních prostředků do ciziny a v cizině, aby byl zastřen původ peněz, jimiž měla být zaplacená DPH
  - řešena i otázka splatnosti a doby plnění dluhu (resp. splatnosti daně), zaujaty závěry k dokonání trestného činu
  - posouzeno v souběhu jako poškozování věřitele (§ 256 TZ 1961, § 222 TZ ČR) a legalizace výnosů z trestné činnosti (§ 252a TZ 1961, § 216 TZ ČR)

## Porušení povinnosti v insolvenčním řízení a uložení pořádkové pokuty



- Trestní věc vedená u NS pod sp. zn. 5 Tdo 115/2019:
  - bude řešena otázka, zda nesplnění povinnosti uložené insolvenčním správcem i insolvenčním soudem (předložit seznam akcionářů) dlužníkovi v úpadku lze postihnout jako trestný čin podle § 225 TZ ČR [asi obdoba § 242 odst. 1 písm. a) nebo § 243 odst. 1 písm. d) TZ SR]
  - za nesplnění též povinnosti insolvenční soud uložil dlužníkovi pořádkovou pokutu (§ 53 OSŘ ČR, § 75 odst. 12 ZKR SR)
  - uplatněna námitka, že trestní postih porušuje zásadu „ne bis in idem“ a nebyl přípustný
  - zatím ve věci není rozhodnuto, nabízí se možnost obdobného přístupu jako v případě uložení penále v případě zkrácení daně

## Náhrada škody v adhezním řízení a uplatnění pohledávky v insolvenčním řízení



- Rozhodnutí č. 39/2017 Sb. rozh. tr. (usnesení NS sp. zn. 5 Tdo 799/2015):
  - jde o uložení povinnosti obviněnému, aby nahradil škodu způsobenou trestným činem poškození věřitele nebo zvýhodnění věřitele (§ 228 TR ČR, § 287 TP SR)
  - nebrání tomu okolnost, že poškozený věřitel přihlásil svou neuspokojenou pohledávku v insolvenčním řízení, které dosud neskončilo
  - pokud se toto řízení vede nikoli ohledně majetku obviněného, ale majetku právnické osoby jako dlužníka, za kterého jednal obviněný
  - v rozsahu, v jakém bude pohledávka přihlášeného věřitele uspokojena v insolvenčním řízení z majetku dlužníka – právnické osoby, zaniká povinnost obviněného k náhradě škody ve vztahu k též uspokojené pohledávce

## Trestné činy daňové a související



- V České republice
  - trestné činy daňové (podle § 240 až § 245 TZ ČR)
  - některé jiné trestné činy (např. podle § 254 odst. 1 TZ ČR)
- Ve Slovenské republice
  - trestné činy daňové (podle § 275 až § 279 TZ SR)
  - některé jiné trestné činy (např. podle § 259 a § 260 TZ SR)
- Některé dílčí rozdíly
  - v SR je možný širší postih daňové kriminality
  - v ČR není trestné samotné nezaplacení daně
  - v ČR je užší návaznost mezi zkrácením daně a zásahy do účetnictví (subsidiarita § 254 odst. 1 k § 240 TZ ČR)

## Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby



- Usnesení NS sp. zn. 7 Tdo 479/2018:
  - řešena otázka rozsahu zkrácení daně v případě, kdy se u daně z příjmů uplatnily náklady paušální částkou, ovšem skutečné výdaje (náklady) mohly být vyšší
  - pachatel zatajil část zdanitelných příjmů a ve vztahu k jejich zdaněnému zbytku uplatnil výdaje (náklady) paušálem, který byl výhodnější (vyšší)
  - kdyby přiznal a zdanil všechny příjmy, bylo pro něj výhodnější odečíst od základu daně skutečné výdaje
  - soudy nižších stupňů odmítly uznat tyto vyšší výdaje s poukazem na daňové předpisy neumožňující dodatečnou změnu způsobu uplatnění výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů
  - Nejvyšší soud zaujal opačný názor, zrušil rozhodnutí nižších soudů a vrátil věc k novému rozhodnutí

## Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby



- Usnesení NS sp. zn. 8 Tdo 395/2018:
  - pachatelem trestného činu spočívajícího ve zkrácení spotřební daně z cigaret může být i ten, kdo ve větším množství skladuje neokolkované cigarety v prostorách, v kterých se sice zdržuje a užívá je, ale není jejich vlastníkem a není vlastníkem ani skladovaných cigaret
  - pachatel musí vědět, že nebyly splněny povinnosti podle zákona o spotřebních daních, tj. zejména řádné označení skladovaných cigaret
  - navrženo ke schválení do Sb. rozh. tr.

## Nezdařený a bezvýsledný návod



- Rozhodnutí pod č. 28/2018 Sb. rozh. tr. (usnesení NS sp. zn. 5 Tdo 1029/2017):
  - případ návodu nezdařeného a bezvýsledného, který může být jen přípravou, je-li trestná (pokus návodu)
  - nezdařený návod
    - pachatel učinil jednání, aby v jiném vzbudil rozhodnutí spáchat trestný čin, ale naváděný se nenechal svést k činu a odolal návodu
  - bezvýsledný návod
    - návod sice byl úspěšný, ale navedený se dosud z různých důvodů ani nepokusil o spáchání činu
  - důsledné uplatnění akcesority účastenství

## Nezdařený a bezvýsledný návod



- Rozhodnutí pod č. 28/2018 Sb. rozh. tr.:
  - snaha dlužníka uhradit dluh věřiteli tím, že vystavil fiktivní faktury, na základě kterých by věřitel vylákal nadměrný odpočet DPH,
  - dlužník ani věřitel je však nezařadil do účetnictví
  - nejde o trestné činy podle § 240 TZ ani podle § 254 odst. 1 TZ, ale ani o pokus těchto trestných činů
    - příprava nepřicházela v úvahu s ohledem na rozsah
    - jednání obviněného bylo v podstatě jen návodem, ale nikdo se ani nepokusil o spáchání některého z uvedených trestných činů
  - v SR odlišná situace – obecná trestnost přípravy

## Podvod prostřednictvím DPH



- Rozhodnutí pod č. 38/2017 Sb. rozh. tr. (usnesení NS sp. zn. 8 Tdo 1601/2016):
  - trestný čin podvodu lze spáchat i tím, že pachatel, který není plátcem DPH, jako dodavatel záměrně vyúčtoval odběratelům zboží cenu i s DPH, aniž je informoval o tom, že není plátcem DPH
    - škodou je zde částka vyúčtované DPH a zaplacené odběrateli bez možnosti jejího odečtu
    - není podstatné, zda a s jakým výsledkem uplatnil poškozený odběratel odpočet DPH
    - trestný čin podvodu je zde dokonán okamžikem, kdy poškozený odběratel uhradil dodavateli cenu včetně DPH
  - obdobný závěr byl kdysi zaujat ohledně daně z obratu v případě vývozu v usnesení NS sp. zn. 8 Tz 267/2000
  - možnost zkrácení daně v poněkud jiném případě při obchodování se zlatem připouští usnesení NS sp. zn. 5 Tdo 466/2013 a sp. zn. 5 Tdo 1247/2014 (pachatel prodával za ceny s DPH, ale tu neodvedl)



## Uložení daňového penále a překážka „ne bis in idem“



- Rozhodnutí č. 15/2017 Sb. rozh. tr. (usnesení NS sp. zn. 15 Tdo 832/2016):
  - řešení otázky, zda a kdy vzniká překážka věci rozhodnuté s účinkem „ne bis in idem“ v případě trestního postihu za zkrácení daně, bylo-li za tentýž daňový únik uloženo daňové penále
  - návaznost na judikaturu ESLP, zejména věci
    - Zolotukhin proti Rusku (č. stížnosti 14939/03)
    - Jussila proti Finsku (č. stížnosti 73053/01)
    - Lucky Dev proti Švédsku (č. stížnosti 7356/10)
    - A a B proti Norsku (č. stížností 24130/11 a 29758/11)
  - návaznost na judikaturu Nejvyššího správního soudu
    - zejména usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014
    - daňové penále má povahu trestní sankce (v SR pokuta)

## Uložení daňového penále a překážka „ne bis in idem“



- Rozhodnutí č. 15/2017 Sb. rozh. tr.:
  - učiněny obdobné závěry jako ve věci A a B proti Norsku u ESLP
  - uložení daňového penále v daňovém řízení nevytváří překážku věci rozhodnuté s účinkem „ne bis in idem“ pro trestní postih za tentýž daňový únik (stejný skutek)
    - je-li zde věcná i časová souvislost mezi daňovým a trestním řízením
    - bylo-li v řízení, které skončilo později, výslovně přihlédnuto k sankci uložené v řízení, které skončilo dříve
    - jsou-li splněny některé další podmínky (např. použitelnost důkazů z daňového řízení v trestním řízení a opačně)

## Uložení daňového penále a překážka „ne bis in idem“



- Rozsudek ESLP ze dne 18. 5. 2017 ve věci Jóhanesson a ostatní proti Islandu, č. stížnosti 22007/11:
  - konstatována odlišnost od situace ve věci A a B proti Norsku
  - daňové a trestní řízení nebylo vedeno v podstatné části souběžně, trestní postih následoval s odstupem až po skončení daňového řízení, celkově bylo trestní řízení skončeno až 10 let od daňové kontroly
  - daňové a trestní řízení se časově překrývalo jen po relativně krátkou dobu (něco málo přes jeden rok)
  - opatřování a hodnocení důkazů probíhalo v podstatné míře v obou řízeních nezávisle
  - ESLP konstatoval porušení kritéria „bis“ podle čl. 4 odst. 1 protokolu č. 7 k EÚLP

## Uložení daňového penále a překážka „ne bis in idem“



- Rozsudek ESLP ze dne 12. 2. 2019 ve věci Ragnar Thorisson proti Islandu, č. stížnosti 52623/14:
  - konstatována odlišnost od situace ve věci A a B proti Norsku
  - daňové a trestní řízení byla vedena samostatně, trestní postih následoval s odstupem až po skončení daňového řízení, celkově trvalo trestní řízení 3 roky a 7 měsíců a začalo až asi ½ roku od skončení daňového řízení
  - opatřování a hodnocení důkazů probíhalo v obou řízeních nezávisle
  - ESLP konstatoval porušení čl. 4 odst. 1 protokolu č. 7 k EÚLP, tj. zásady „ne bis in idem“

## Uložení penále při neodvedení pojistného a překážka „ne bis in idem“



- Rozhodnutí č. 44/2017 Sb. rozh. tr. (usnesení NS sp. zn. 8 Tdo 1069/2016):
  - penále vyměřené v souvislosti s pojistným na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění podle § 20 zákona č. 589/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a podle § 18 zákona č. 592/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, nemá charakter trestní sankce ve smyslu tzv. Engel kritérií (k nim viz rozhodnutí č. 40/2015-II. Sb. rozh. tr.)
  - takové penále je srovnatelné s úrokem z prodlení a rozhodnutí o jeho uložení nemá trestní povahu a nevytváří překážku věci rozhodnuté s účinkem „ne bis in idem“ podle § 11 odst. 1 písm. m) TŘ a čl. 4 odst. 1 protokolu č. 7 k EÚLP
  - řešilo se zde neodvedení plateb pojistného podle § 241 TZ ČR (§ 277 TZ SR)
  - návaznost na rozhodnutí č. 15/2017 Sb. rozh. tr.

## Uložení sankce za nikoli řádné vedení účetnictví a překážka „ne bis in idem“



- Rozhodnutí č. 16/2019 Sb. rozh. tr. (usnesení NS sp. zn. 5 Tdo 1534/2017):
  - obviněný nevedl řádně účetnictví a nepodal včas daňové přiznání
  - to bylo posouzeno jako trestný čin podle § 254 odst. 1 alinea 1 TZ ČR [mohlo by jít o § 259 odst. 2 písm. b) TZ SR]
  - zároveň ho finanční úřad postihl pokutami za nepodání nebo opožděné podání daňového přiznání (tvrzení)
  - řešena otázka přípustnosti dvojího postihu za tentýž skutek
  - zaujaty obdobné závěry jako v rozsudku ESLP ve věci A a B proti Norsku a v usnesení velkého senátu TK NS pod č. 15/2017 Sb. rozh. tr.
  - soudy nižších stupňů se však nevypořádaly s těmito závěry, proto byla jejich rozhodnutí zrušena a věc vrácena

## Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění



- Usnesení NS sp. zn. 5 Tdo 1619/2018:
  - pachatelem trestného činu podle § 254 odst. 1 alinea 3 TZ ČR [obdoba § 259 odst. 2 písm. b) TZ SR] může být kdokoli
  - nevyžaduje se konkrétní nebo speciální subjekt podle § 114 odst. 1 TZ ČR (§ 128 odst. 8 TZ SR)
  - může jím být i ten, kdo na základě smluvního vztahu zpracovává účetnictví pro jiný subjekt (účetní jednotku), a to i jako fyzická osoba jednáající za právnickou osobu – zpracovatele
  - lze to spáchat i úmyslným nepředáním účetnictví a jeho zadržováním k vynucení platby za poskytnuté účetní služby
  - účetní doklady nemohou být předmětem zadržovacího práva k zajištění splnění závazku účetní jednotky vůči zpracovateli jejího účetnictví

## Některé zkratky



- TZ ČR – zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- TZ SR – zákon č. 300/2005 Z. z., trestný zákon, ve znění pozdějších předpisů
- TZ 1961 – zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů (platný do 31. 12. 2009)
- TŘ ČR – zákon č. 141/1961 Sb., trestní řád, ve znění pozdějších předpisů
- Sb. rozh. tr. – Sbírka soudních rozhodnutí a stanovisek, část trestní (tzv. zelená sbírka)
- ... Tdo .../... – spisová značka, pod kterou lze rozhodnutí vyhledat na internetových stránkách Nejvyššího soudu [www.nsoud.cz](http://www.nsoud.cz)

## Závěrem



- Děkuji za pozornost
- Dotazy a názory do diskuse
- Rozhodnutí NS dostupná na [www.nsoud.cz](http://www.nsoud.cz)
- [frantisek.pury@nsoud.cz](mailto:frantisek.pury@nsoud.cz)