

## Když daňová optimalizace nestačí

Obchodní společnost XY, s. r. o., se sídlem v Brně, se vlivem krize dostala do ekonomických problémů. Její jednatelka a společnice, paní Hana, se proto rozhodne snížit svou daňovou zátěž tím, že v okolí kiosku s občerstvením přesvědčí pět náhodných osob nízkého ekonomického statusu, aby se každá za úplatu ve výši 20 000 Kč stala jednatelem a jediným společníkem jedné obchodní korporace se sídlem v Blansku, které do té doby normálně podnikaly, ale jejich stávající společníci se rozhodli pověsit podnikání na hřebík, a tak prodali obchodní podíly paní Haně dohromady za částku 250 000 Kč. Následně noví jednatele podepsali obchodní dokumenty, podle nichž tyto společnosti v daném zdaňovacím období společností XY, s. r. o., poskytly služby v takovém objemu, že „konečné“ náklady společnosti XY, s. r. o., po všech legálních úpravách vzrostly o 7 000 000 Kč. Ve skutečnosti společnost XY, s. r. o., od těchto společností žádné služby neobdržela a ničeho jim ani nezaplatila. Společnost XY, s. r. o., měla reálně výdaje po započítání všeho, co se jen legálně započítat dalo, 12 000 000 Kč a příjmy 24 000 000 Kč. Jako základ daně, tedy „čistý příjem“, uvedla paní Hana do daňového přiznání za dané období částku 5 000 000 Kč, z níž si odečetla ještě 500 000 Kč, které její společnost zaplatila jako charitativní dar (celkově zaplatila na tomto daru 600 000 Kč), a na dani z příjmů zaplatila tomu odpovídající částku.

### Otázky

1. Posuďte trestní odpovědnost paní Hany.
2. Mějme za to, že paní Hana není jedinou jednatelekou a společníci společnosti XY, s. r. o., ale vlastní obchodní podíl ve výši 50 %, zbývající 50 % obchodní podíl vlastní pan Radek, který je také druhým jednatelem společnosti. Za společnost může jednat každý z jednatelů samostatně. Pan Radek je starý poctivec, který by nikdy nepřipustil, aby se společnost XY, s. r. o., namočila do něčeho nezákonného, proto když přišla paní Hana s návrhem na postup popsany shora, pan Radek byl důrazně proti a zakázal paní Haně takto postupovat. Paní Hana tedy jednala za jeho zády, využívajíc toho, že daňové záležitosti a účetní dokumenty měla na starosti ona, pan Radek se zabýval zejména jednáním se zákazníky a vlastním provozem společnosti. Za těchto okolností posuďte trestní odpovědnosti společnosti XY, s. r. o.

3. Posuďte trestní odpovědnost pana Viliama, rovněž jedné z osob od kiosku, které paní Hana naverbovala. Pan Viliam chápal, že se má stát formálně jednatelem nějaké právnické osoby a že mu paní Hana dává k podpisu nějaké papíry týkající se obchodních korporací, ale ani je nečetl, nezajímal se o jejich význam, na nic se nevyptával, nic nechtěl slyšet, chtěl jenom dostat zaplaceno.
4. Změnila by se nějak situace ohledně trestní odpovědnosti paní Hany a společnosti XY, s. r. o., kdyby paní Hana žádné fiktivní náklady pro společnost nezajišťovala, podala by řádně a včas daňové přiznání, ale vlivem druhotné platební neschopnosti by společnost XY, s. r. o., jednoduše neměla na zaplacení daně, a tak by na ní ničeho neuhradila?
5. Bylo by možné uložit oněm pěti obchodním společnostem trest zrušení právnické osoby?

## Řešení

1. **Paní Hana by byla trestně odpovědná za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a), písm. c) tr. zákoníku.**

Činem se společnost XY, s. r. o., sice obohatila (resp. protiprávně umenšila snížení svého majetku), ovšem v důsledku toho byl snížen výběr daně z příjmu oproti tomu, co předpokládá zákon o daních z příjmů. Porucha tedy nastala v daňové soustavě (resp. projevila se na příjmové stránce veřejných rozpočtů), proto byl zasažen objekt trestného činu podle § 240 tr. zákoníku na řádném výběru daní.

Subjekt tohoto trestného činu je obecný, je tedy irelevantní, že daňové povinnosti podléhala obchodní korporace XY, s. r. o., jejíž byla paní Hana pouze jednatelkou. Ostatně, i kdyby zde byl konkrétní subjekt – daňový subjekt (jako že není), uplatnil by se institut jednání za jiného podle § 114 odst. 2 tr. zákoníku. Nadto paní Hana podávala za společnost XY, s. r. o., daňové přiznání, bylo to tedy její jednání, jímž byla daň zkrácena. V zadání není nic, co by zpochybňovalo věk či přičetnost paní Hany, proto je znak subjektu beze zbytku naplněn.

Z hlediska subjektivní stránky jednala paní Hana v úmyslu přímém, neboť chtěla dosáhnout toho, aby společnost XY, s. r. o., zaplatila na dani z příjmů méně, než kolik jí podle zákona náleželo, a aby orgány finanční správy nezjistily pravý stav věci. Věděla tedy, že svým jednáním může způsobit následek uvedený v § 240 tr. zákoníku, a způsobení tohoto následku chtěla.

I objektivní stránka byla naplněna. Paní Hana tím, že mezi náklady zahrnuje i cenu služeb pěti společnostmi uvedených v zadání, které nikdy poskytnuty nebyly, fiktivně zvýšila náklady společnosti, čímž snížila základ daně, a tedy

i celkovou odvedenou daň. Zkrácením daně se rozumí jednání pachatele, v jehož důsledku je vyměřena nižší daň, než jaká odpovídala jeho skutečné daňové povinnosti (srov. přiměřeně Rt 22/2005-I). Představuje tedy rozdíl mezi daní, která měla být správně zaplacená, a daní, která byla zaplacená v důsledku trestného jednání pachatele. Z hlediska konstrukce daní je tak pro posouzení zkrácení daně určující výsledná daňová částka (byť samo jednání pachatele většinou spočívá v manipulaci s jinými konstrukčními prvky), tj. ta částka, která byla na dani zaplacená, resp. o kolik byla nižší než částka, která správně zaplacená být měla. Rozsah zkrácení daně (větší, značný, velký) podle kvalifikovaných skutkových podstat pak odpovídá korespondujícím vyjádřením výší škod podle § 138 odst. 1 tr. zákoníku (Rt 20/2002).

Výsledná daňová částka odpovídá procentu sazby daně ze základu daně po jeho zákonných úpravách. Základ daně stanovíme podle § 23 zák. o daních z příjmů, v zásadě jako rozdíl, o který převyšují příjmy (od nichž se odčítají příjmy osvobozené od daně a příjmy, které nejsou předmětem daně) náklady. Paní Hana za společnost XY, s. r. o., oznámila náklady v celkové ustatelné výši 19 000 000 Kč (12 000 000 Kč skutečných nákladů a 7 000 000 Kč fiktivních nákladů za plnění od oněch pěti společností) a příjmy ve výši 24 000 000 Kč (příjmy nijak protiprávně neupravovala). Základ daně tedy činil 5 000 000 Kč. Od základu daně paní Hana odečetla společnosti XY, s. r. o., ještě charitativní dar ve výši 500 000 Kč. Ačkoliv skutečná výše daru představovala 600 000 Kč, podle § 20 odst. 8 zák. o daních z příjmů (nezohledníme nyní specifickou úpravu pro roky 2020–2022, neboť rok v zadání specifikován není) lze od základu daně odečíst dar nejvýše v úhrnu 10 % základu daně. Daň z příjmů právnických osob činí podle § 21 odst. 1 zák. o daních z příjmů 19 %, takže společnost XY, s. r. o., zaplatila díky zahrnutí fiktivních nákladů na dani z příjmů částku 855 000 Kč. Správně měl daňový základ být vypočten z nákladů ve výši 12 000 000 Kč a příjmů ve výši 24 000 000 Kč, tedy měl činit 12 000 000 Kč. Jelikož je však správně určený základ daně vyšší, je vyšší i maximální odečet charitativního daru, která by správně představovala 12 000 000 Kč. Paní Hana by si tak od správného základu daně mohla odečíst celý charitativní dar ve výši 600 000 Kč. Daň by tak správně byla vypočtena z částky 11 400 000 Kč. Výsledná daňová částka by tak představovala 2 166 000. Rozsah zkrácení vyjadřuje tedy rozdíl mezi částkami 2 166 000 Kč a 855 000 Kč (tuto částku společnost XY, s. r. o., na dani zaplatila, tudíž o ni daň nezkrátila). V důsledku jednání paní Hany tak byla daň z příjmů společnosti XY, s. r. o., zkrácena v rozsahu 1 311 000 Kč, což odpovídá značnému rozsahu podle § 240 odst. 2 písm. c) tr. zákoníku.

Na tomto závěru ničeho nemůže změnit, že na spáchání trestného činu musela paní Hana vynaložit částku 350 000 Kč (odkup obchodních podílů celkem za 250 000 Kč + odměny „bílím koním“ 5 x 20 000 Kč), který, pokud by měl být od rozsahu zkrácení odečten, by vylučoval kvalifikaci podle § 240 odst. 2 písm. c) tr. zákoníku, neboť rozsah zkrácení by klesl pod 1 000 000 Kč

(1 311 000 - 350 000 = 961 000 Kč). Rozsah zkrácení daně totiž nelze snižovat o náklady na spáchání trestného činu (Rt 45/2014 – je to logické už proto, že bez ohledu na to, kolik musel pachatel na zkrácení vynaložit, příjmy veřejných rozpočtů jsou vždy sníženy o částku, o niž se v důsledku zkrácení snížila výsledná daňová částka).

Znak „spáchání činu nejméně se dvěma osobami“ podle § 240 odst. 2 písm. a) tr. zákoníku naplněn byl, neboť na trestném činu se kromě paní Hany účastnili i „jednatelé“ oněch pěti společností, které vystavovaly společnosti XY, s. r. o., fiktivní faktury. Pro naplnění tohoto znaku se nevyžaduje, aby všechny tyto osoby byly spolupachatelé, přípustné je i účastenství (srov. přiměřeně Rt 53/1976-III.), dokonce nemusí ani sami být trestně odpovědní. Postačí tedy, je-li si (hlavní) pachatel (zde paní Hana) vědom, že se na činu fakticky ve smyslu naplňování znaků skutkové podstaty, umožňování jejich naplňování či usnadňování jejich naplňování podílí kromě něj ještě alespoň dvě další osoby, a je s tím srozuměn (Rt 54/2014).

Protože jednání paní Hany spočívalo mimo jiné v tom, že fiktivně navyšovala náklady, v úvahu by zde mohl připadat i jednočinný souběh s trestným činem zkrácení daně (zakládání fiktivních faktur do účetnictví), ten je však vyloučen ve prospěch zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby vztahem subsidiarity ohrožovacího trestného činu vůči poruchovému (Rt 57/2003).

## **2. Společnost XY, s. r. o., je trestně odpovědná za trestný čin zkrácení daně podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a) a c) tr. zákoníku.**

Na trestní odpovědnost XY, s. r. o., je třeba uplatnit zákon o tr. odpovědnosti p. o. Čin byl spáchán zcela na území České republiky právnickou osobou, která má v České republice sídlo. Dovětek „s. r. o.“ označuje právní formu společnosti s ručením omezeným podle § 132 a násl. zák. o obchodních korporacích tedy jde o obchodní společnost, která není vyloučena z působnosti podle § 6 zák. o tr. odpovědnosti p. o. Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 tr. zákoníku není uveden v negativní výčet trestných činů, jichž se právnická osoba nemůže dopustit, podle § 7 zák. o tr. odpovědnosti p. o.

Ve smyslu § 8 odst. 1 zák. o tr. odpovědnosti p. o. byl tento trestný čin spáchán v zájmu i v rámci činnosti společnosti XY, s. r. o., neboť z protiprávního svévolného snížení daňové povinnosti měla majetkový prospěch rovnající se tomuto snížení a současně je odvádění daní z příjmů součástí povinností podnikající právnické osoby a úkony spojené s daňovým řízením prvkem každodenní běžné činnosti této osoby.

Paní Hana je jednatelkou obchodní společnosti XY, s. r. o., přičemž jednatel je podle § 194 odst. 1 zák. o obchodních korporacích statutárním orgánem společnosti s ručením omezeným, proto ve smyslu § 8 odst. 1 písm. a) zák.

o tr. odpovědnosti p. o. čin spáchal statutární orgán této právnické osoby. Skutečnost, že společnost XY, s. r. o., měla dva jednatele, nehraje roli, v případě vícečlenného statutárního orgánu pro účely § 8 odst. 1 písm. a) zák. o tr. odpovědnosti p. o. postačuje, že čin spáchal alespoň jeden z nich.

Jelikož byl trestný čin spáchán podle § 8 odst. 1 písm. a) zák. o tr. odpovědnosti p. o. statutárním orgánem (resp. členkou statutárního orgánu), je přičitatelný společnosti XY, s. r. o., podle § 8 odst. 2 písm. a) zák. o tr. odpovědnosti p. o. bez dalšího. Ve smyslu § 9 odst. 1 zák. o tr. odpovědnosti p. o. je tak XY, s. r. o., pachatelkou stejného trestného činu jako paní Hana.

Skutečnost, že druhý jednatel, pan Radek, se spácháním trestného činu nesusouhlasil, a ani o něm nevěděl, by mohla indikovat použití § 8 odst. 5 zák. o tr. odpovědnosti p. o. Rozpor mezi jednatelem však bez dalšího nelze považovat za vynaložení veškerého úsilí, které po XY, s. r. o., bylo spravedlivé požadovat. Naplnění předpokladů § 8 odst. 5 zák. o tr. odpovědnosti p. o., jehož důsledkem by bylo, že trestní odpovědnosti společnosti XY, s. r. o., nevznikla, by vyžadovalo, aby v této právnické osobě *ex ante* byl přijat a efektivně vykonáván systém opatření zajišťujících, že právnická osoba bude dodržovat právní předpisy, přičemž tato opatření by musela být kontrolována a musela by umožňovat účinnou detekci porušení a adekvátní reakci na ně (srov. Rt 50/2020). Nic takového však v zadání uvedeno není, proto nelze o aplikaci § 8 odst. 5 zák. o tr. odpovědnosti p. o. uvažovat.

### **3. Pan Viliam bude trestně odpovědný jako pomocník podle § 24 odst. 1 písm. c) tr. zákoníku k trestnému činu paní Hany.**

Pana Viliama nelze považovat za spolupachatele, neboť svým jednáním sám nenaplní znaky předmětné skutkové podstaty, ani jeden takový znak a jeho jednání není ani článkem v řetězu, který dohromady dává naplnění znaku skutkové podstaty. Na samotném vypracování a podání nepravdivého daňového priznání se pan Viliam svým jednáním přímo nepodílel, jeho účast je nutná toliko v rámci přípravného jednání ke zkrácení daně, tedy odpovídá „umožnění nebo usnadnění“ trestného činu podle § 24 odst. 1 písm. c) tr. zákoníku (srov. přiměřeně Rt 28/2018). Bez podpisu fiktivních dokumentů za třetí společnost by paní Hana svůj trestný čin spáchat nemohla, nebo jej mohla spáchat jen s většími obtížemi (musela v účetnictví vykazovat fiktivní faktury vystavené mimo jiné i společností pana Viliama a fiktivní doklady o jejich zaplacení). Účastenství na trestném činu je vždy úmyslným jednáním, přičemž pan Viliam se nijak o obsah podepisovaných dokumentů nezajímal. Protože se však dobrovolně stal jednatelem, ačkoliv mu bylo zřejmé, že tuto funkci fakticky vykonávat nebude a že je zneužívána jinou osobou k účelům, o něž se on úmyslně nezajímal, věděl, že z jeho jednání může sloužit i ke spáchání trestné činnosti, a byl s takovým vývojem událostí smířen ve smyslu § 15 odst. 2 tr. zákoníku (srov. NS 5 Tdo 1003/2013 a přiměřeně i NS 7 Tdo 1396/2008 či NS 5

Tdo 1299/2011). Alespoň v hrubých rysech si pan Viliam byl vědom toho, že jeho formální činnost může vést ke zkrácení daně jiného subjektu ve značném rozsahu, neboť rozsah zkrácení v tomto případě nebyl nijak astronomicky nepředstavitelný a pan Viliam se sám a o své vůli nezabýval blíže obsahem dokumentů, ačkoliv si byl vědom toho, že formálně je jednatelem společnosti, a přitom povinnosti jednatele vůbec nevykonává. Jiná situace by mohla nastat, kdyby panu Viliamovi pod dobře znějící legendou paní Hana vyložila nějaký uvěřitelný důvod, proč potřebuje, aby funkci jednatele formálně vykonával, a poskytla mu záruku, že všechno, do čeho se zapojuje, je legální, neboť pak by na jeho straně mohla být dána nedbalost vědomá (absence zavinění v důsledku spoléhání se na přiměřený důvod nikoliv, neboť jednatel se nemůže nikdy spolehnout na žádný přiměřený důvod, pro který by mohl zcela rezignovat na výkon svých povinností). Nic takového ovšem v zadání uvedeno není.

#### **4. Ani paní Hana, ani společnost XY, s. r. o., by nebyly trestně odpovědné, čímž by nebylo vyloučeno vymáhání daně a postih podle finančněprávních předpisů.**

Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku vyžaduje vždy jednání klamavého či podvodného charakteru (předstírají se skutečnosti, které jsou relevantní pro výši daně, eventuálně nároku na tzv. vratku). V nynější otázce k žádnému takovému klamání nedošlo a samotné neodvedení či nezaplacení daně, poplatku a podobné povinné platby za zkrácení daně považovat nelze (srov. I. ÚS 722/01). Na první pohled by se nabízel kvalifikace trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 odst. 1, odst. 2 tr. zákoníku, ovšem tento trestný čin vůbec nedopadá na daň z příjmů právnické osoby, ale pouze na ty daně z příjmu, které jsou placeny plátcem za poplatníka (tj. poplatník a plátcem nejsou jeden a týž subjekt).

#### **5. Uložení tohoto druhu trestu pěti společností možné je, avšak za předpokladu, že bude v trestním řízení shledána i jejich trestní odpovědnost.**

Obchodním společností, které ovládaly osoby nastrčené paní Hanou, budou přičitatelné trestné činy spáchané těmito osobami za stejných podmínek jako to bylo rozvedeno v odpovědi č. 2. Bude-li trestní odpovědnost těchto právnických osob vyvozena, bude jim ukládána trestní sankce podle zákona o tr. odpovědnosti p. o. Podmínky pro uložení trestu zrušení právnické osoby upravuje § 16 odst. 1 zák. o tr. odpovědnosti p. o. Speciální podmínky podle § 16 odst. 2 a 3 zák. o tr. odpovědnosti p. o. nejsou v naší situaci uplatnitelné, neboť předmětné právnické osoby nejsou žádnou ze zde uvedených kategorií právnických osob (v zadání o tom nic uvedeno není, zato z něj však lze vyvodit, že

jde o společnosti s ručením omezeným, což prakticky všechny tyto kategorie právnických osob nepřipouští). Podmínka sídla v ČR je splněna, neboť všechny mají sídlo v Blansku. Podmínka, že jejich činnost spočívá převážně či zcela v páchání trestné činnosti, bude taktéž splněna. Pro splnění znaku „převážně“ se vyžaduje alespoň 51% podíl trestné činnosti na činnosti právnické osoby, přičemž jeho naplnění je třeba posuzovat aktuálně, nikoliv historicky. Skutečnost, že tyto právnické osoby působily dříve zcela legálně, tedy nebude mít na splnění této podmínky žádný vliv, neboť podstatné je to, že aktuálně byly „zakoupeny“ (resp. jejich obchodní podíly) paní Hanou právě za účelem, aby nastrčené osoby za ně vytvářely fiktivní dokumenty, které budou společnosti XY, s. r. o., sloužit k páchání daňové trestné činnosti. V zadání není uvedeno nic k tomu, že by tyto právnické osoby vykonávaly ještě nějakou běžnou legální podnikatelskou činnost, naopak proti tomu svědčí obsazení „bílymi koňmi“. V nynějším případě je tak dokonce naplněn znak „zcela“, i když by stačil, jak je uvedeno výše, i jen podíl 51 %.

Ze zadání rovněž nevyplývá, že by mohla být naplněna negativní podmínka spočívající v tom, že povaha právnické osoby vylučuje uložení trestu jejího zrušení.

## **Poznámky:**