

## **Posudek oponenta habilitační práce**

### **Masarykova univerzita**

<b>Fakulta</b>	Právnická fakulta MU
<b>Habilitační obor</b>	Trestní právo
<b>Uchazeč</b>	JUDr. Jan Kocina, Ph. D.
<b>Pracoviště</b>	Právnická fakulta Západočeské univerzity v Plzni
<b>Habilitační práce</b>	Daňové trestné činy
<b>Oponent</b>	JUDr. Miroslav Růžička, Ph. D.
<b>Pracoviště</b>	Nejvyšší státní zastupitelství v Brně

### **Text posudku**

Předkládaná práce se zabývá daňovými trestnými činy. Včetně úvodu a závěru se člení do 10 kapitol, které se věnují hospodářskému trestnímu právu a daňovým trestným činům, právněhistorickému vývoji trestní úpravy daňových trestných činů od roku 1835, správněprávnímu hledisku daňové problematiky, daňovým trestným činům v českém trestním právu, daňovým rájům, Evropské unii a jejímu vlivu na daně, komparaci se zahraničními právními úpravami (Slovenská republika a Spolková republika Německo) a úvahám de lege ferenda. Jak plyne již z tohoto přehledu, práce obsahuje nejen úvahy de lege ferenda, ale i závěr, v němž jsou shrnuty podstatné myšlenky práce.

Práce je vybavena obsahem, seznamem zkratk, přehledem použitých zdrojů, které se člení na české a zahraniční publikace, české a zahraniční články, české a zahraniční právní předpisy, judikaturu českých soudů včetně nálezů a usnesení Ústavního soudu ČR, judikaturu zahraničních soudů (Evropského soudního dvora a soudů Spolkové republiky Německo), české a zahraniční internetové odkazy. Její uspořádání je provedeno logicky a systematicky, plně odpovídá povaze a závažnosti zvoleného tématu. V práci jsem nenalezl žádné věcné ani stylistické nedostatky. Práce je opatřena velmi vysokým počtem citací z literatury, a to i zahraniční.

Autor v rámci úvodu uvádí, že daně a daňové povinnosti provází lidstvo po celou jeho dlouhou historii, přičemž jejich vznik lze datovat zároveň se vznikem prvních států či celků, které svou povahou a uspořádáním odpovídaly některé z forem státního zřízení; je třeba také uvést, že daňová kriminalita není pojmem XXI. století, nicméně se tento jev vyskytuje v podstatě od stejného okamžiku, kdy byly zavedeny daňové povinnosti. Daňový systém by měl být konstruován tak, aby jeho role spočívala zejména v tom, aby byl jedním z důležitých finančně ekonomických nástrojů, měl by se vyznačovat i adekvátní výnosovostí. Trestní

právo, ovládané především principem ultima ratio, je posledním, krajním, instrumentem v boji proti hospodářské kriminalitě. Cílem práce je seznámit čtenáře s touto problematikou jak z pohledu trestního, tak i správního práva, reprezentovaného zejména daňovým řádem a souvisejícími právními předpisy vztahujícími se k daňovým trestným činům. Zásadní pozornost pak autor věnuje především daňovým trestným činům podle platné právní úpravy. Zaměřuje pozornost i na teoretické trestně právní otázky (vývojová stadia trestné činnosti a daňových trestných činů, pokračující daňové trestné činy, zánik trestnosti daňových trestných činů se zvláštním důrazem na účinnou lítost; je zde zmíněna i daňová amnestie). Za velmi důležité lze pokládat i to, že autor neopomíná ani tematiku trestní odpovědnosti právnických osob, jež ve vztahu k daňovým trestným činům hraje roli velice podstatnou. Nedílnou součástí práce je část věnující se mezinárodní úrovni, jak v rámci mezinárodních organizací jako je zejména OECD, tak v rámci Evropské unie, přičemž je zohledněna zejména sféra daňová koordinace, harmonizace a konkurence. V souvislosti s hospodářskou kriminalitou, potažmo daňovými trestnými činy, nelze opomenout ani kontroverzní oblast daňových rájů a preferenčních režimů.

Habilitační práce se s cíli, které si vytyčila, vyrovnala zcela mimořádným způsobem. Především je nutno vysoce ocenit objevený multidisciplinární přístup, kdy autor kromě trestněprávního zaměření, jež lze u práce takového charakteru zjevně očekávat, soustředí pozornost i na hledisko správněprávní a hledisko správy a organizace daňové soustavy. Za podstatné lze pokládat dále i to, že historická geneze vývoje úpravy daňových trestných činů od roku 1835 velice vhodným způsobem zapadá do předkládané práce. Jednotlivé její části jsou velice logicky strukturovány a na sebe vzájemně navazují, části věnované právní úpravě daňových trestných činů se opírají o to, co bylo uvedeno v části věnované právněhistorickému vývoji úpravy (a také aplikaci) daňových trestných činů. Za velmi podstatný přínos předkládané práce považují mimo jiné zejména to, že vedle teoretických poznatků, velmi bohatých odkazů na existující literární prameny, obsahuje též odkazy na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího soudu k daňovým trestným činům, a posuzuje je v jejich vzájemné souvislosti. Zaujímaná stanoviska k jednotlivým otázkám, ať už závažnějším či jen dílčím, jsou vždy velmi pečlivě zdůvodněna, jsou podložena příslušnými literárními prameny a citacemi z nich. Rovněž návrhy na změny platné právní úpravy de lege ferenda jsou velice pečlivě zpracovány a také náležitě odůvodněny. Závěr práce je na skvělé úrovni, ve stručné, ale výstižné podobě shrnuje vše podstatné.

Považuji za nezbytné zmínit alespoň některé otázky, jimiž se autor v habilitační práci zabývá, a to především následující:

Z druhé kapitoly věnované hospodářskému trestnímu právu a hospodářské kriminalitě je to zejména vzájemný vztah pojmů hospodářské (ekonomické) a finanční kriminality, to, že hospodářská kriminalita je považována za závažný trestněpolitický problém, vyžadující nezbytnou specializaci, přičemž odhalování a dokazování této formy kriminality klade na orgány činné v trestním řízení mimořádné nároky, neboť metody a formy páchaní tohoto druhu kriminality mnohdy předbíhají znalosti, zkušenosti a technické možnosti orgánů činných v trestním řízení, když pachatelé často využívají mezer v platné právní úpravě nebo jinak obcházejí zákon.

Autor poukazuje na vážné obtíže spojené s transformací české společnosti a jmenovitě ekonomiky v 90. letech minulého století. Uvádí základní rysy a dále i prvky závažnosti

(nebezpečnosti) této formy kriminality, různé přístupy k jejímu vymezení, jakož i pojmů souvisejících nebo navazujících. Zvláště pak lze vyzdvihnout jasné a jednoznačné odlišení pojmů hospodářské kriminality a finanční kriminality, stejně jako vyjasnění vztahu těchto pojmů k majetkové kriminalitě.

Daňové trestní právo považuje autor za podobor hospodářského trestního práva. Daňové trestné činy, jak autor konstatuje, nejsou v ČR oproti jiným státům upraveny ve zvláštním zákoně (tzv. úseková úprava trestných činů, resp. jejich skutkových podstat, se v ČR neuplatňuje), ani v rámci daňového řádu.

Habilitant velmi podrobně odůvodňuje, proč není skutková podstata zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné platby systematicky zařazena pod majetkovými trestnými činy, neboť jsou tyto trestné činy považovány za zvláštní druh podvodu (s. 22 – 24).

Z třetí kapitoly zaměřené na právněhistorický vývoj právní úpravy daňových trestných činů od roku 1835 lze uvést, že autor zmiňuje vedle mnoha předchozích úprav též zákon č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních, který sjednocoval trestní daňové právo v oblasti přímých daní. Dále to, že daňové trestné činy (vyjma obecné skutkové podstaty podvodu a zvláštní skutkové podstaty podvodu šizením proti sazbám a řádům taxovním) vůbec neupravoval trestní zákoník č. 117/1852 ř. z., ale jejich úpravu poskytoval zákon o osobních daních přímých, posléze se tato úprava, a dlužno dodat, že poměrně velice progresivní, dostala do zmiňovaného zákona z roku 1927). Kromě toho, že se jednalo o úpravu velice podrobnou, pozoruhodná byla i její propracovanost v tom směru, že rozlišovala trojí druh trestné viny u zkrácení daně a zahrnovala tam i některé případy nedbalosti.

Autor v rámci této kapitoly zmiňuje i některá specifika vývoje úpravy daňových trestných činů po roce 1989, jmenovitě pak otázku posuzování případů neodvádění daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné platby, kdy nezřídka se namítalo, že by tyto případy, až do změny provedené novelou trestního zákona z roku 1961 č. 253/1997 Sb., bylo možno nestíhat vůbec, podle ustanovení o zpronevěře, nebo jako trestný čin porušování povinnosti při správě cizího majetku podle § 255 tr. zák., což byl názor nejsprávnější.

Pokud jde o čtvrtou kapitolu zahrnující správněprávní hledisko daňové problematiky, jedná se o velice důležitou část práce vzhledem k tomu, že se tu vysvětlují pojmy jako „daň“, „daňové subjekty“, „plátce daně“, „poplatník daně“, „osoby v postavení daňového subjektu“, „správce daně“, a pojednává se o vzájemném vztahu správního řádu a zákona o správě daní a poplatků, resp. úpravy zahrnuté posléze do daňového řádu, stejně tak jako pojmy neméně významné pro daňové trestní právo (a jejichž význam se mnohdy opomíjí nebo podceňuje), jako např. „daňové řízení“, „daňová kontrola“, rozdílné přístupy k optimalizaci daňové povinnosti, a v neposlední řadě – pokud jde o samotnou daňovou kontrolu – trestněprávní účinky daňové kontroly. Z toho se pak podává, že autor nezmiňuje správněprávní hledisko daňové problematiky jen úzce z pohledu správního práva, ale vždy v úzkém vztahu s trestněprávními aspekty tématu.

Na s. 77 a n. autor věnuje pozornost i neveřejnosti daňového řízení a v této souvislosti i problematice mlčenlivosti, a to i v souvislosti s obdobnými instituty u advokátů a daňových poradců. Prolomením mlčenlivosti pro účely trestního řízení podle ustanovení § 53 daňového řádu se zabývá na s. 82 a n. Pokud se zde uvádí jistá míra relativizace průlomů do povinnosti

mlčenlivosti podle § 53 odst. 3 daňového řízení [oznamovací povinnost podle § 8 odst. 1 věty druhé tr. ř. se může vykonávat i vůči policejním orgánům, nelze opomíjet, že další průlom je předmětem úpravy v ustanovení § 71a zákona č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky, ve znění zákona č. 341/2011 Sb., jímž bylo ustanoveno, že specializovaný útvar policie určený policejním prezidentem může pro účely trestního řízení nebo pro účely zahájení trestního řízení žádat od správce daně informace získané při správě daní, je-li to nezbytné pro plnění konkrétního úkolu v oblasti boje proti korupci, terorismu, organizovanému zločinu, daňové, finanční a závažné hospodářské kriminalitě a legalizaci výnosů z trestné činnosti. Poskytnutí informací podle tohoto ustanovení není porušením povinnosti mlčenlivosti podle daňového řádu].

Pátá kapitola „Daňové trestné činy v českém trestním právu“ představuje určité těžiště práce. Rozdělení na obecné výklady a na specifické problémy daňových trestných činů je možno pokládat za plně odpovídající. Důležité je konstatování příčin, pro něž došlo po roce 1989, popř. po roce 1993, k nárůstu daňové kriminality (na s. 113 a n.). Autor zmiňuje i to, že bylo naprosto správné spojení původních samostatných dvou odstavců v rámci úpravy skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby v § 148 tr. zák. z roku 1961 do jediného odstavce ustanovení § 240 tr. zákoníku (na s. 118 a n.) a vysvětluje i důvody pro tento výklad.

Výklad zásadních skutkových podstat daňových trestných činů je na s. 125 – 173 podán na vynikající úrovni. Obsahuje bohaté odkazy na literaturu i na judikaturu soudů a řeší všechny podstatné (a mnohdy velmi sporné) problémy této právní úpravy.

Za zcela brilantní pak považuji výklad tématu, který v aplikační praxi působil (a zřejmě i působí) značné potíže, a to pod bodem 5. 6. této kapitoly „Pokračující trestné činy“ (s. 174 až 183). Zejména lze za velice přesvědčivé pokládat propojení mezi obecnou problematikou pokračujících trestných činů ve vztahu k samotnému tématu daňových trestných činů.

Za stěžejní část práce lze pak nepochybně považovat i pojednání o účinné lítosti u daňových trestných činů, kde je široce zmiňována i judikatura Ústavního soudu a v úzké návaznosti na to i judikatura Nejvyššího soudu (na s. 210 – 235). Celá tato tematika je zde rozvedena velice podrobně a zároveň výstižně a vyčerpávajícím způsobem, obsahuje bohaté odkazy na literární prameny i na judikaturu. Autor zaujímá velice přesvědčivě formulovaná stanoviska.

Ohledně poměrně nového tématu spojeného s institutem trestní odpovědnosti právnických osob je třeba uvést, že i zde je výklad podán na vynikající úrovni a s potřebnou odbornou erudicí, je zde uvedeno vše podstatné a zároveň v úzkém vztahu s tématem řešeným v habilitační práci.

Velice zevrubně se autor věnuje též tematice daňových rájů [šestá kapitola práce], ale nikoli pouze z pohledu povýtce žurnalistického nebo třeba i populárně naučného. Pojednává o tomto velice komplikovaném souboru problému na vysoké odborné úrovni.

Také problematice Evropské unie a jejího vlivu na daně [sedmá kapitola] se autor věnuje s mimořádnou pečlivostí a s akcentem na důležité otázky právě pro daňovou problematiku (daňová harmonizace, daňová koordinace, daňová konkurence, právo EU v kontextu s českým daňovým trestním právem). Autor celou problematiku zasazuje do kontextu s bojem proti finančním podvodům, ve spojitosti s Úmluvou o ochraně finančních zájmů Evropských

společenství a se změnami provedenými Lisabonskou smlouvou, na což navazuje předložený (ale dosud nepřijatý) návrh směrnice Evropského parlamentu a Rady o boji vedeném trestněprávní cestou proti podvodům poškozujícím zájmy EU.

Pokud se v této kapitole citují ustanovení trestního řádu (hlavy dvacáté páté) a nikoli již ustanovení nového zákona č. 104/2013 Sb., o mezinárodní justiční spolupráci v trestních věcech, je nutno vzít v úvahu dobu předložení práce. Nový zákon nabyl účinnosti až dnem 1. 1. 2014. Nelze tedy tuto skutečnost pokládat za vadu.

Komparace se zahraničními úpravami v osmé kapitole posuzované práce je zpracována rovněž velice erudovaně; výběr států je možno pokládat za optimální, jsou zde ve velmi široké míře citovány i zahraniční literární zdroje. O zahraničních právních úpravách se tak nepojednává izolovaně oproti aplikaci těchto úprav i s aktuálními problémy spojenými s jejich aplikací v praxi.

Úvahy de lege ferenda ve vztahu k tématu řešenému v práci je možno pokládat za náležitě odůvodněné (a odpovídají i tomu, co se k uvedené tématice uvádí např. ve zprávách o činnosti státního zastupitelství za uplynulý rok, kde jde mnohdy o velice palčivé problémy). Lze se tedy např. plně ztotožnit s námětem na rozšíření pravomocí kontrolních orgánů, jako jsou orgány finanční správy, živnostenské úřady, různé inspekční orgány, ale rovněž i orgánům činným v trestním řízení a především zavést model dostatečné, a tudíž i efektivní spolupráce mezi těmito orgány. Stejně tak to platí i ohledně námětu týkajícího se zřizování společných ad-hoc vyšetřovacích týmů zahrnujících dle potřeb aktuálního případu nebo zřízení stále expertní skupiny zabývající se sofistikovanými druhy nebo případy zvláště rozsáhlé nebo závažné finanční kriminality, která by v sobě zahrnovala jak příslušníky Policie ČR, tak správce daně. Plně se lze ztotožnit s požadavkem týkajícím se vysoké odbornosti a specializace orgánů činných v trestním řízení a s návrhy na zdokonalení úrovně odborné výuky těchto osob. Zjednodušení daňové soustavy lze rovněž pokládat za velice žádoucí a nejde pouze o to, že se tento návrh skloňuje prakticky neustále ve všech pádech, ale jakákoli realizace v podobě alespoň částečného přiblížení k tomuto cíli naprosto absentuje. Za velmi přínosný považuji i námět směřující ke zřízení registrů „neplničů“, shodně tak jako zvýšení počtu a frekvence daňových kontrol. Plný souhlas je možno vyslovit i s návrhy autora na změny v oblasti samotného trestního zákoníku.

#### **Dotazy oponenta k obhajobě habilitační práce**

**1. Vyjádřit se k otázce, zda stávající úprava rozsahu povinnosti mlčenlivosti správce daně je optimální, nebo zda by měla být spíše zúžena se zřetelem na potřeby efektivního postihu daňových trestných činů, nebo naopak rozšířena.**

**2. Vyjádřit se k úpravě v § 71a zákona č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky, ve znění zákona č. 341/2011 Sb., zda by zde upravené průlomy do povinné mlčenlivosti měly být prováděny zde naznačeným způsobem, nebo jinak, např. prostřednictvím státního zástupce nebo soudce.**

**Habilitační práce JUDr. Jana Kociny, Ph. D. „Daňové trestné činy“ splňuje požadavky standardně kladené na habilitační práce v oboru trestního práva. Zvolené téma autor zpracovává způsobem mimořádně erudovaným, podloženým hlubokými znalostmi dané problematiky, velmi objevný je multidisciplinární přístup. Proto doporučuji, aby byla**

**habilitační práce uchazeče připuštěna k obhajobě před vědeckou radou Právnické fakulty Masarykovy univerzity.**

**V Brně dne 31. 3. 2014.**

**JUDr. Miroslav Růžička, Ph. D.**

*M. Růžička*