

NĚKTERÉ ASPEKTY BOJE PROTI DAŇOVÝM ÚNIKŮM A PRANÍ ŠPINAVÝCH PENĚZ

VLADIMÍR ŠEFL

Masarykova univerzita, Právnická fakulta, Česká republika

Abstract in original language

Příspěvek se zabývá některými aspekty postupu orgánů veřejné moci proti daňovým únikům a zaměřuje se rovněž na problematiku opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti neboli boje proti praní špinavých peněz. V obou těchto oblastech se úzce prolínají ekonomické aspekty s právními.

Samostatná část příspěvku se pak týká omezování zákonné profesní mlčenlivosti, které je s výše uvedenou problematikou úzce spojeno, konkrétně pak především mlčenlivosti na straně orgánů veřejné moci a daňového poradce a advokáta na straně druhé.

Key words in original language

Daňový únik; praní špinavých peněz; profesní mlčenlivost.

Abstract

This article deals with economic and legal aspects of the action against the tax avoidance and money laundering. These activities are connected especially with the globalizing of economics. This action is carried out both on national and international level.

One paragraph of this article is focused on the obligation of maintaining confidentiality of certain legal professions (e.g. barristers, tax advisers) and its restrictions given by the governmental acts (in this area). It is supposed that the restrictions of the obligation mentioned above could represent the danger both for the essence of legal professions and the clients' confidence.

Key words

Tax avoidance; money laundering; professional confidentiality.

1. ÚVOD

Rychlá globalizace ekonomiky s sebou přináší různé ekonomické a právní následky a to samozřejmě nejen pozitivní ale i negativní. Mezi negativní důsledky tohoto procesu patří bezesporu snahy ekonomických subjektů o daňové optimalizace, které ale často vzhledem k velmi neostrým hranicím této optimalizace v souladu s právními předpisy přestoupí do oblasti daňových úniků. Ještě významnějším negativem ekonomické globalizace je legalizace výnosů z trestné činnosti, která může být zároveň spojena i s financováním terorismu.

Cílem příspěvku je tak zhodnotit některé konkrétní aspekty postupu orgánů veřejné moci proti daňovým únikům a proti legalizaci výnosů z trestné činnosti neboli boje proti praní špinavých peněz. V obou těchto oblastech se úzce prolínají ekonomické aspekty s právními.

Samostatná část příspěvku se pak týká omezování zákonné profesní mlčenlivosti, které je s výše uvedenou problematikou úzce spojeno, konkrétně pak především mlčenlivosti daňového poradce a advokáta. Postupné prolamování mlčenlivosti těchto právních profesí může být nakonec zcela kontraproduktivní vzhledem k charakteru těchto profesí a příspěvek se snaží upozornit na možná slabá místa takového postupu.

Příspěvek nejen hodnotí konkrétní metody postupu orgánů veřejné správy proti daňovým únikům a praní špinavých peněz, ale snaží se nastínit i konkrétní návrhy zaměřené na nejúčinnější kroky z mého pohledu.

2. POSTUP ORGÁNŮ VEŘEJNÉ SPRÁVY PROTI DAŇOVÝM ÚNIKŮM A LEGALIZACI VÝNOSŮ Z TRESTNÉ ČINNOSTI

Každý stát a jeho ekonomika nezbytně potřebuje pro finanční pokrytí jak svého samotného chodu, tak i poskytovaných veřejných služeb finanční zdroje. Z těchto finančních zdrojů tvoří bezesporu nejvýznamnější složku daňové výnosy. Každý stát se tak snaží, nebo alespoň by se měl snažit, o maximalizaci daňových výnosů za podmínky, že tak postupuje v souladu s platnými právními předpisy. Poměr a struktura této složky veřejných financí k různým ekonomickým ukazatelům je mimo rámec tohoto příspěvku a to s ohledem na to, že taková diskuse není pouze ekonomická, ale do značné míry i politická.

Daňový systém je vytvářen v každé společnosti dlouhodobě a kontinuálně. Ještě do 80. let minulého století, v případě České republiky pak do 90. let, byla daňová politika každé ekonomiky poměrně autonomní a odrážela mnoho různých faktorů v daném státním útvaru. Odvíjela se především od struktury dané ekonomiky a volby rozsahu služeb hrazených z veřejných prostředků, odrážela i určité historické aspekty a preference dané společnosti v ekonomické a daňové oblasti. Toto se do značné míry změnilo s rostoucí globalizací ekonomiky, v případě České republiky také vstupem do Evropské unie a z toho vyplývající harmonizace české legislativy. Nicméně se vstupem České republiky do Evropské unie nebyla spojena žádná významná harmonizace daňových předpisů se dvěma výjimkami. Tou první byla daň z přidané hodnoty a to zcela logicky s ohledem na jednotný vnitřní trh Evropské unie. Další harmonizaci pak zaznamenaly spotřební daně a to konkrétně stanovením jejich minimálních sazeb. V současné době se pak diskutuje v Evropské unii i harmonizace daní z příjmů, ale zatím u těchto přímých daní zůstává jen u diskusí bez konkrétních návrhů úpravy, protože existuje významná skupina členů Evropské unie s negativním postojem k této harmonizaci, to především v nových členských státech.

Postupná globalizace světové ekonomiky s sebou přinesla nejen pozitiva především v podobě růstu vzájemné obchodní výměny ale rovněž negativa. Mezi tato negativa lze bezpochyby zařadit i daňové úniky.

2.1. Daňové úniky

Daňové úniky se v teorii dělí na legální a nelegální. Legální daňové úniky lze definovat jako postupy daňových subjektů v souladu s právními předpisy, resp. postupy, které právní předpisy neporušují. Nelegální jsou pak samozřejmě postupy za hranicí právních předpisů. V některých definicích jsou pak vyčleněny zvláště tzv. daňové optimalizace, tedy postupy daňových subjektů využívající možnosti upravené daňovými předpisy (tedy zejména daňové úlevy, odpočitatelné položky, výjimky, různé způsoby zdaňování apod.). Domnívám se, že tyto daňové optimalizace spadají z definice pod legální daňové úniky a není důvod je vyčleňovat jako samostatnou kategorii. Pro úplnost je vhodné doplnit, že na pomyslné druhé straně je tzv. daň z neznalosti, kdy daňový subjekt uhradí daň vyšší, než kterou by mohl uhradit při uplatnění všech zákonných ustanovení v jeho prospěch.

Z pohledu ekonomických a daňových subjektů lze daňové optimalizace zařadit mezi výhody ekonomické globalizace. Tento institut může být z pohledu veřejné moci považován za pozitivum nebo negativum v závislosti na výsledném efektu do daňové pozice daného státu, tedy v závislosti na tom, zda přiláká daňové subjekty nebo naopak způsobuje odchod daňových subjektů. V každém případě je ale nutné daňové optimalizace považovat za jeden z doprovodných jevů ekonomické globalizace a v případě, že nejsou v rozporu s právními předpisy, není možné na ně pohlížet jako na negativum, přestože jejich dopad na konkrétní ekonomiku může znamenat snížení daňových výnosů.

Daňovým únikům nelze nikdy zabránit v plném rozsahu, jde tak jen o jejich co možná nejvyšší eliminaci, kdy je nutné vzít v úvahu i náklady spojené s bojem proti daňovým únikům. Stát pak má 2 základní způsoby, jak dosáhnout tohoto cíle. První způsob bych charakterizoval jako "preventivní" založený především na vhodném nastavení daňové soustavy a to nejen hmotněprávní, ale i po stránce procesní. Druhý způsob je pak možné považovat za represivní ex post.

2.2. Některé příčiny daňových úniků a postup proti nim

Každý stát by tak měl proti daňovým únikům bojovat již ve fázi legislativního procesu a to nastavením takové daňové soustavy, která mu zajistí potřebnou úroveň daňových výnosů v různých fázích ekonomického cyklu na jedné straně a na druhé straně nezatíží nad úměrnou mez daňové subjekty.

Daňová soustava by tak měla být v takové struktuře, aby pokud možno rovnoměrně nebo spíše „spravedlivě“ zatížila daňové subjekty. Po právní stránce je předpokladem pro co nejvyšší ochotu daňových subjektů plnit svou daňovou povinnost srozumitelnost a jednoduchost daňových předpisů, tedy v první řadě jednoduchost stanovení daňového základu a výpočtu samotné daňové povinnosti. Z ekonomického hlediska je pak nejdůležitějším aspektem výše daňových sazeb.

Co do srozumitelnosti a jednoduchosti daňových předpisů nelze v podmínkách České republiky pochybovat o tom, že situace je právě opačná. Daňová soustava prodělala v roce 1992 zásadní změnu úpravy tak, aby se přizpůsobila novému ekonomickému a společenskému prostředí. Je zřejmě zcela logické a očekávatelné, že původní nastavení právní úpravy dozná úprav a to zejména jako odraz rychlých změn nejen v ekonomice. Nicméně ze základních právních předpisů z daňové oblasti kromě zákona o dani z přidané hodnoty všechny ostatní od roku 1992 procházely jen neustálými novelizacemi s velmi značným počtem změn. Např. jen samotný zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zaznamenal v období od jeho schválení 107 novel, tedy v průměru 6 změn za rok, ale např. v posledním roce to bylo 11 novel. Ale např. i zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který nahradil s účinností od 1. 4. 2004 původní zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie, zaznamenal od svého schválení 22 změn, v samotném loňském roce 4 změny, které se dotkly řádově významně přes 100 jeho paragrafů. Není tak divu, že v těchto změnách je nesnadné se zorientovat nejen pro daňové subjekty, ale i pro odborníky v oblasti daní a často i pro soudce, které daňové spory řeší. V takovémto právním prostředí se tak nelze podívat, že k daňovým únikům dochází a to nejen úmyslně, tedy s dosahem do trestněprávní oblasti, tak i neúmyslně v důsledku nesprávného výkladu norem nebo přímo jejich neznalosti.

Tento neuspokojivý stav daňových předpisů není výsledkem jen reakcí na měnící se ekonomické podmínky, ale rovněž výsledkem legislativního procesu. Lze konstatovat, že nastavená pravidla legislativního procesu umožňují poměrně kvalitní přípravu návrhu právního předpisu po jeho obsahové i formální stránce, kdy návrh prochází rozsáhlým připomínkovým řízením, a to především na samotném Ministerstvu financí, které zasílá návrh na připomínky i odborným institucím, které nejsou přímým připomínkovým místem, a následně návrh posuzuje legislativní rada vlády. Do Parlamentu tak přijde odborně zpracovaný legislativní návrh, který ale často dozná v Parlamentu takových změn, které naruší určitou celistvost a provázanost návrhu, nicméně na toto mají členové Parlamentu své právo, lze tak namítat snad pouze odbornost jejich zásahů do návrhů předpisů. Nejen odborníci v oblasti daní s určitou úlevou přijali rozhodnutí Ústavního soudu¹, kterým konstatoval nepřípustnost tzv. přílepků při schvalování

¹ Nález Ústavního soudu ze dne 15. 2. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 77/06

legislativních návrhů v Parlamentu, čehož bylo hojně využíváno právě i v oblasti daňových předpisů. Neduhem tohoto postupu bylo právě obcházení připomínkového řízení každého návrhu a především tímto způsobem dosahovaly svých cílů různá lobbistická uskupení, rozhodnutí Ústavního soudu by tak mělo přispět k větší čistotě daňových předpisů.

Nelze se tak divit, že daňové subjekty z podnikatelské sféry kritizují doposud ne v první řadě výši daňových sazeb, jak je mnohdy zkresleně interpretováno v médiích, ale právě nepřehlednost daňových předpisů a především jejich neustálé změny a to často i poměrně zásadní. Takovéto každoroční změny znamenají pro daňové subjekty zvýšené náklady na administrativu spojenou s plněním daňových povinností a riziko spojené s tím, že včas nezareagují na příslušné změny. A samozřejmě s takovouto frekvencí změn přichází i nižší ochota daňových subjektů reagovat na změny a tedy vyšší pravděpodobnost se vyhýbání svým daňovým povinnostem, ať už cíleně nebo neúmyslně.

Takovéto rychlé změny ale dopadají i na druhou stranu právních vztahů v oblasti daní - na správce daně, protože u nich znamenají vyšší nároky na rychlou znalost všech změn včetně úprav informačních systémů a i u těchto subjektů tak znamenají zvýšené náklady spojené se správou daňových záležitostí, dohledem a kontrolou daňových subjektů. Proto by mělo být především v zájmu orgánů veřejné správy tyto časté změny daňových předpisů minimalizovat na nezbytné minimum.

Důležitou roli tak sehrálo zřízení Nejvyššího správního soudu, který se snaží sjednocovat výklad sporných daňových ustanovení, čímž přispívá k určité právní jistotě. Nejvyšší správní soud tak svým způsobem často zásadním způsobem změnil a ovlivnil výklad ustanovení daňových předpisů jednotlivými správci daně, kdy problémem byl a je i různý výklad různých místně příslušných správců daně a to jak hmotněprávních norem, tak i norem procesních. To, že Nejvyšší správní soud zásadně svými rozhodnutími dotváří právní rámec daňových předpisů, kdy je nutné se zaměřovat při výkladu norem právě na jeho judikaturu, dokládá i výsledek diskuse nad základním procesním daňovým předpisem - zákonem o správě daní a poplatků, kde se vedly odborné diskuse, zda zákon zásadním způsobem novelizovat, přijmout nový zákon nebo daňové řízení podřídit správnímu řádu. U tohoto předpisu nakonec převážil názor o upřednostnění přijetí zcela nového předpisu². Důvodem tohoto rozhodnutí byla právě skutečnost, že úprava procesních pravidel daňového řízení byla zcela nepřehledná a pro daňové subjekty nesrozumitelná, protože k většině ustanovení existuje poměrně bohatá judikatura, tedy pro všechny zainteresované subjekty je taková úprava náročná na výklad jednotlivých ustanovení. Z tohoto pohledu bude jistě zajímavé sledovat osud nového daňového řádu.

² Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Již delší dobu diskutovanou změnou je vytvoření jednotného inkasního místa pro výběr daní a pojistného³, tento krok by měl zajistit zjednodušení procesních pravidel pro výběr těchto povinností, a tedy snížit administrativní náklady jak na straně orgánů státní správy, tak i na straně daňových subjektů. V boji proti daňovým únikům by pak mohla napomoci skutečnost, že tímto sjednocením se odstraní i zatím do jisté míry existující informační bariéra mezi jednotlivými správci těchto plateb⁴.

V samotné daňové správě je pak novinkou posledních dní zřízení generálního finančního ředitelství zákonem, škoda jen, že k nastavení nové organizační daňové správy došlo opět přílepem v Parlamentu.

Výše uvedené aspekty ovlivňující daňové subjekty byly právní povahy. Nejvýznamnější ekonomický aspekt pak hraje především výše daňových sazeb. To, že v oblasti daní skutečně platí Lafferova křivka (vyjadřující závislost celkové výše vybrané daně na výši daňové sazby), lze sledovat především po poslední úpravě daňových sazeb u spotřebních daní a sami odborníci ministerstva financí včetně ministra⁵ již přiznávají, že poslední zvýšení sazeb je zřejmě poslední s pozitivním dopadem do daňových příjmů, protože tyto sazby již motivují daňové subjekty jak k legálnímu tak i nelegálnímu daňovému úniku. Naopak u daní z příjmů právnických osob nepovažují procentní navýšení sazby daně v řádu jednotek za hrozbu významnějších daňových úniků. U sazby z příjmů fyzických osob jsou větším rizikem než samotný opětovný návrat k případnému progresivnímu zdanění, i když samozřejmě konečný dopad do daňových příjmů závisí na nastavení jednotlivých pásem a daňových sazeb, spíše rychlé změny nastavení této daně v relativně krátkém období.

Určitě tak platí, že snaha o daňové úniky stoupá, a to i objektivně, s vyšší složitostí daňových předpisů nejen hmotněprávních. Pro úroveň daňových úniků je důležitý i společenský postoj a situace, tedy tolerance k nim, a dále situace, kdy daňovým subjektům, které řádně plní své daňové povinnosti, je známa úroveň daňových úniků. Tato situace jen zbytečně narušuje jejich přesvědčení o spravedlnosti nastavení daňového systému.

2.3. Represivní prostředky v boji s daňovými úniky

Druhou skupinu právních prostředků v boji proti daňovým únikům pak reprezentují represivní prostředky. Mezi ty je možné zařadit jak finanční postihy podle samotných daňových předpisů (nejčastěji doměření daně nebo její příslušenství), tak pak i postihy trestněprávní.

³ Usnesení vlády ze dne 3. 11.2008 č. 1336 – o programu Projektu vytvoření jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů

⁴ URL <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc_jim_zprava_mf_55858.html>

⁵ URL <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ministr_55240.html>

U první skupiny lze uvést tyto problémové aspekty z hlediska efektivního postihu daňových úniků. Jednak je to personální zabezpečení správců daně, a to co do kvality i kvantity. Zejména v místech, kde má sídlo velký počet daňových subjektů, má daňový subjekt nízkou pravděpodobnost absolvování daňové kontroly a vzhledem ke lhůtě, ve které je možné daně doměřit správcem daně, tato situace samozřejmě nepřispívá daňové disciplíně poplatníků a plátců daně. Určité pozitivum v tomto přináší nový daňový řád s úpravou účinné litosti, která umožňuje daňovým subjektům až v 10 leté lhůtě přiznat a uhradit dodatečně daň včetně příslušenství, čímž se mohou vyhnout trestněprávnímu postihu. Tímto institutem stát jednoznačně upřednostňuje zájem na výběru daně před trestněprávním postihem daňového úniku.

V oblasti trestněprávní je zcela zřejmý zejména trend rozšiřování způsobů zjišťování daňových trestných činů ze strany orgánů činných v trestním řízení spojený i se zasahováním těchto orgánů do práv jednotlivých subjektů. Tento bod ještě rozvedu v jednom konkrétním směru níže - postupné prolamování mlčenlivosti právních profesí.

Jediný předpis, který určitým způsobem definuje daňový únik, je trestní zákoník. Nový trestní zákoník⁶, který nabyl účinnosti v letošním roce, nepřinesl žádnou zásadní změnu v definici trestného činu zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby:

§ 240

(1) Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti.

(2) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán,

a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně se dvěma osobami,

b) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo

c) spáchá-li takový čin ve značném rozsahu.

(3) Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu.

Vyšší závažnost tomuto trestnému činu ale přisoudilo jiné ustanovení trestního zákoníku - § 367 upravující povinnost překažení trestného činu. Podle předchozího trestního zákoníku do taxativního výčtu trestných činů,

⁶ Zákon č. 40/2009 Sb. trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

pro něž platila povinnost je překazit, se řadily ty nejzávažnější. Nyní se mezi tyto trestné činy zařadil i trestný čin krácení daně při splnění kvalifikované podmínky, kterou je výše škody nad 5 milionů Kč. Nyní tak povinnost překazit tento trestný čin obecně dopadá na každého, kdo se hodnověrně dozví, že někdo jiný připravuje nebo páchá tento trestný čin. Každý tak musí v tomto případě vědět nejen to, že je připravováno nebo pácháno krácení daně podle trestního zákoníku, ale musí také rozeznat, zda tímto trestným činem dojde ke škodě značné či škodě velkého rozsahu. Tento problém se tak zřejmě nebude týkat běžného občana, ale může se již dotknout subjektu vykonávajícího podnikatelskou činnost středního rozsahu.

Jako negativní krok považuji i provedené reorganizace policejních složek a oslabení speciálních útvarů pro odhalování finanční kriminality. Autoři této reorganizace argumentovali zejména efektivnější organizací nové struktury orgánů činných v trestním řízení, ale jak se ukázalo, důsledkem tohoto kroku byl zejména odchod odborníků na tuto problematiku z řad těchto orgánů.

Rozšířený názor ve veřejnosti o tom, že u trestného činu zkrácení daně je k jeho prokázání v trestním řízení značně náročné prokázání jeho subjektivní stránky, tedy úmyslu, vyvrací sami soudci i odůvodnění jejich rozhodnutí konstatujících spáchání tohoto trestného činu.

Překvapivé rozhodnutí v oblasti daňových trestných činů vynesl v loňském roce Ústavní soud⁷, který se vyslovil k účinné lítosti. Trestní zákoník (účinný do 31. 12. 2009⁸) obsahoval jak obecné ustanovení o účinné lítosti (§ 66), tak i speciální ustanovení o účinné lítosti pro trestný čin neodvedení daně (§ 147a), přičemž obě ustanovení pracují s rozdílnými lhůtami pro účinnou lítost a přísnější úpravu obsahuje obecné ustanovení. Ústavní soud konstatoval za nepřijatelné, aby lhůty k uplatnění účinné lítosti byly pro tyto dva druhy trestných činů natolik rozdílné. Podle mého názoru je mezi těmito dvěma trestnými činy podstatný rozdíl v tom, že u trestného činu neodvedení daně poplatník deklaroval vůči správci daně svou daňovou povinnost a následně daň neodvedl. Správce daně tak v tomto případě nemusí vyvíjet žádnou vyhledávací a kontrolní činnost ke stanovení výše daně. U trestného činu krácení daně poplatník úmyslně zatajuje nebo zkresluje určité skutečnosti. Důsledkem tohoto nálezu Ústavního soudu, kdy soud upřednostnil zájem na úhradě dlužné daně před potrestáním jejího zkrácení, pak může být skutečnost, že poplatník bude spoléhat při nastavené úpravě kontrol správců daně (co do lhůty a její pravděpodobnosti) i na toto ustanovení o účinné lítosti a tedy tento postoj může přinést zvýšení především úmyslných daňových úniků. Za slabou argumentaci pro tento závěr Ústavního soudu pokládám srovnání účinné lítosti s trestným činem

⁷ Nález Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/08 ze dne 28. 7. 2009

⁸ Zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

nehrazení výživného, a to s ohledem na zcela odlišné subjekty obou případů a i parametry případů.

V posledních několika málo letech opakovaně judikuje Nejvyšší správní soud zneužití práva v oblasti daňových předpisů, kdy daňové subjekty postupují zcela v souladu s daňovými předpisy, ale dosahují výsledku daňovými předpisy nežádoucího⁹. Tyto případy v počátku vyústily v mnohé odborné polemiky, zda je možné v oblasti veřejného práva uplatňovat zásadu zneužití práva zatím se ale tyto kauzy nedostaly do trestněprávní roviny, nicméně takový postup nelze vyloučit a osobně tento posun očekávám. Subjekty totiž v těchto případech postupují zcela se zjevným úmyslem svou daňovou povinnost snížit a to přesto, že tak postupují zcela v souladu s právními předpisy, a konstatování zneužití práva v oblasti daňové tak může být předstupněm i pro trestní postih takových postupů daňových subjektů.

V posledních měsících byla velmi diskutovanou i možnost amnestie pro daňové poplatníky. Tento krok se setkal s různými výsledky z hlediska efektivity v různých ekonomikách, nicméně v podmínkách české ekonomiky se zdá, že pokud by mělo být přistoupeno k daňové amnestii, měl by to být zcela výjimečný a neopakovatelný krok tak, aby daňové subjekty nezačaly při plnění svých daňových povinností s takovým postupem spekulovat.

2.4. Legalizace výnosů z trestné činnosti

Oblast opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti úzce souvisí i s problematikou nelegálních daňových úniků, protože postupy a činnosti subjektů mnohdy zasahují do obou oblastí a to i z toho důvodu, že v pojetí české právní úpravy se legalizace výnosů z trestné činnosti dotýká výnosů generovaných jakýmkoliv trestným činem, tedy i daňovými trestnými činy.

Na rozdíl ale od daňových úniků, proti kterým bojují převážně jednotlivé státy samy, dochází v oblasti opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti k hlubší mezinárodní spolupráci, a to opět nejen na úrovni Evropské unie. Česká republika přijala zákon č. 61/1996 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti, již před 14 lety, kdy zákon dopadal především na finanční instituce, zásadní novelu tento zákon zaznamenal až v roce 2004 v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie a implementací evropské směrnice¹⁰. Tato novela provedená

⁹ NOVÁKOVÁ, P. – LICHNOVSKÝ, O., Obcházení zákona ve věcech daňových, *Právní rozhledy*, 2008, č. 4, s. 125-130, ISSN 1210-6410

¹⁰ Směrnice 2001/97/ES, o předcházení zneužití finančního systému k praní peněz

zákonem č. 284/2004 Sb. podstatným způsobem rozšířila ve svém § 1a odst. 7 okruh povinných subjektů a nastavila nové podmínky. A protože vývoj v této oblasti je natolik dynamický, byla v roce 2006 přijata nová Směrnice¹¹, která byla adaptována do českého právního řádu před 2 roky zákonem č.253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu.

I v oblasti boje proti praní špinavých peněz právní předpisy upravují jak preventivní opatření, tak i represivní. Povinné osoby podle tohoto zákona musí především identifikovat své klienty, se kterými vstupují do smluvního vztahu. Zákonné podmínky pro povinnou identifikaci jsou nastaveny u většiny povinných subjektů tak, že prakticky musí identifikovat velmi podstatnou část svých klientů, protože povinnost dopadá na jednotlivé obchody v hodnotě nad 1000 Euro a u obchodních vztahů pak bez finančního limitu. Tato povinnost identifikace samozřejmě dopadá právě i na případy tzv. podezřelých obchodů, jejichž znaky jsou v zákoně demonstrativně uvedeny. Povinné osoby pak musí archivovat veškeré identifikační údaje po dobu 10 let od ukončení smluvního vztahu s klientem. A je nutné podotknout, že tuto povinnost identifikovat klienta zákon stanoví, až na určité výjimky, tzv. face to face, tedy osobně a tato administrativní povinnost tak může činit problémy v běžném obchodním styku povinných osob. Podstatnějším zásahem pro dotčené obchodní aktivity je pak ale povinnost zjišťovat účel a podstatu obchodního vztahu, protože ani ze samotného zákona, případně z prováděcího předpisu, ne zcela jednoznačně vyplývá, jak této povinnosti dostát.

Nejdůležitější povinností tohoto zákona je pak povinnost oznámit podezřelý obchod. Jeho znaky zákon demonstrativně stanoví.

Na tyto povinnosti pak navazuje represivní stránka a to jak v tomto zákoně (správní sankce za porušení povinností), tak samozřejmě i trestní sankce, pokud se subjekt podílí na praní špinavých peněz.

Jak jsem již uvedl výše, důležitým aspektem v oblasti praní špinavých peněz je mezinárodní spolupráce, která zřejmě nejúčinněji přispívá k odhalování, protože právě především tyto postupy v dnešní době využívají, přesněji řečeno zneužívají, globalizace světové ekonomiky. Shodou okolností zrovna v květnu tohoto roku proběhl v České republice poměrně rozsáhlý mezinárodní monitoring plnění povinností v oblasti boje proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a Česká republika je tak stejně jako ostatní vyspělé ekonomiky nucena i z tohoto pohledu bez výjimek dodržovat pravidla nastavená na mezinárodní úrovni.

¹¹ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2005/60/ES, o předcházení zneužití finančního systému k praní peněz a financování terorismu

Zajímavá jsou i čísla zveřejněná Finančním analytickým útvarem Ministerstva financí o počtech oznámených podezřelých obchodů a z toho zahájených trestních stíhání¹². FAÚ řešil v posledních 3 letech řádově kolem 2000 oznámených podezřelých obchodů, z nichž bylo v letech 2007 a 2008 přibližně 5% postoupeno orgánů činným v trestním řízení, toto procento ale stoupl na řádově dvojnásobek v roce 2009.

3. OMEZOVÁNÍ MLČENLIVOSTI PRÁVNÍCH PROFESÍ

Rád bych ještě okomentoval jeden aspekt postupu orgánů veřejné moci v boji proti daňovým únikům i praní špinavých peněz, se kterým je spojeno postupné prolamování mlčenlivosti.

Konkrétně pro profesi advokáta a daňového poradce (a dále pak související profese auditora a účetního) zákonná úprava jako jedno ze stěžejních práv a zároveň povinností stanoví jejich profesní mlčenlivost. A samotné zákony upravující postavení těchto profesí¹³ upravují výjimky z této povinnosti, mezi které se řadí právě oblast legalizace výnosů z trestné činnosti a s novým trestním zákoníkem účinným od letošního roku i trestný čin krácení daně v jeho třetím odstavci, tedy při škodě nad 5 milionů Kč.

Vzhledem k nastavené zákonné úpravě mlčenlivosti těchto profesí lze úspěšně předpokládat, že i jejich klienti v případě pochybností se svým postupem nejen v oblasti daní se obrátí o právní posouzení a pomoc právě na tyto profese. V tomto kontextu lze zároveň uvést, že na tyto profese se rozhodně klienti neobrátl se žádostí o právní poradenství v případě přípravy nebo páchání trestných činů krácení daně nebo praní špinavých peněz. A pokud takové osoby při těchto činnostech s poskytovateli právních profesí spolupracují, určitě nelze předpokládat, že by tyto osoby okamžitě plnily svou oznamovací povinnost. Toto potvrzují i poznatky advokátů, že např. v případě kupních smluv na nemovitosti včetně úložek finančních částek jejich počet významně klesl v roce 2004, kdy se advokáti zařadili mezi povinné osoby v zákoně č. 61/1996 Sb., a klienti tyto operace převedli do realitních kanceláří.

Přesto je z posledních právních úprav zřejmé upřednostňování zájmu orgánů veřejné moci na přístup k informacím před zákonnou ochranou mlčenlivosti. Pokud by ale tento trend přesáhnul určitou mez, mohlo by podle mého názoru dojít ke zcela opačnému efektu, než kterého se mezinárodní společenství a orgány veřejné moci jednotlivých států snaží docílit. Pokud by totiž došlo k ohrožení důvěry klientů v právní profese, která patří mezi základní charakteristiky těchto profesí, mohlo by to vést až

¹² URL <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/ZOC_2009_-_arial_barevne_ricci.pdf>

¹³ § 21 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů, § 6 odst. 8 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR, ve znění pozdějších předpisů

k situaci, kdy se klienti přestanou v určitých svých pochybnostech obracet na tyto profese se žádostí o právní pomoc. A protože úkolem těchto profesí je právní poradenství v souladu s právními předpisy, tedy i prevence případných protiprávních kroků a jednání klienta, paradoxně může celý vývoj dospět k tomu, že bez právní pomoci se klienti i neúmyslně budou dostávat při svých postupech do rozporu s právními předpisy. Touto situací by pak byla poškozena celá společnost. Proto je nutné mít při cílení kroků veřejné moci v této oblasti vždy na zřeteli vyvážení zájmu orgánů veřejné moci na přístupu k informacím na jedné straně a zájmu na zachování státem uložené a uznané mlčenlivosti na straně druhé.

4. ZÁVĚR

Protože minimalizace daňových úniků i možností praní špinavých peněz je přímo závislá na pokud možno co nejjednodušším nastavení pravidel a to jak právních, tak i ekonomických, dále na co nejvyšší pravděpodobnosti odhalování této trestné činnosti a v neposlední řadě i na postihu odhalené nelegální činnosti, je podle mého názoru nezbytné, aby orgány veřejné správy důsledně využívaly všech těchto aspektů v boji proti těmto praktikám. V podmínkách české legislativy a právního prostředí existují slabiny u všech těchto předpokladů, přesto největší slabinu vidím ve složitosti nastavení právních předpisů. Co se týká ekonomických faktorů ovlivňujících daňové úniky, nedomnívám se, že zejména nastavení daňových sazeb je zásadním problémem, a to především v porovnání s ostatními srovnatelnými ekonomikami. Jak bylo uvedeno, u některých daní se zřejmě nacházíme z hlediska daňové výtěžnosti na již téměř maximálně akceptovatelných sazbách (některé spotřební daně), ale u těchto daní ovlivňují jejich nelegální únik i jiné významné faktory.

Literatura:

- BÁRTOVÁ, A. - TVRDÝ, J., Zákon o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu a předpisy související, C.H. Beck, 2009, ISBN 978-80-7400-099-7
- NETT, A., K problematice povinné mlčenlivosti daňového poradce (část 1.), Bulletin KDP ČR, 2006, č. 9, s. 27-41, ISSN 1211-9946
- NETT, A., K problematice povinné mlčenlivosti daňového poradce (část 2.), Bulletin KDP ČR, 2006, č. 10, s. 30-39, ISSN 1211-9946
- NETT, A., Nový daňový řád a zánik trestnosti daňového trestného činu, 2010, Daně a právo v praxi, 2010, č. 6, ISSN 1213-4325

- NERUDOVÁ, D., Daňová správa v Evropské unii, Daně a právo v praxi, 2006, č. 10, s. 2-7. ISSN 1213-4325
- NOVÁKOVÁ, P. – LICHNOVSKÝ, O., Obcházení zákona ve věcech daňových, Právní rozhledy, 2008, č. 4, s. 125-130, ISSN 1210-6410
- Směrnice 2001/97/ES, o předcházení zneužití finančního systému k praní peněz
- Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2005/60/ES, o předcházení zneužití finančního systému k praní peněz a financování terorismu
- Zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- Zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR, ve znění pozdějších předpisů
- Nález Ústavního soudu ze dne 15. 2. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 77/06
- Nález Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/08 ze dne 28. 7. 2009
- Usnesení vlády ze dne 3. 11.2008 č. 1336 – o programu Projektu vytvoření jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů
- URL<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc_jim_zprava_mf_55858.html>
- URL <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ministr_55240.html>

- URL<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/ZOC_2009_-_arial_barevne_ricci.pdf>

Contact – email
sefl@kdpcr.cz