



FINANČNÍ SPRÁVA

# Limity daňové mlčenlivosti a trestněprávní souvislosti účetnictví

**17. 10. 2018      Praha**

**Odborná konference  
Účetnictví – od kreativity k trestnosti**

**Mgr. Ing. Radim Patočka  
Odbor právní GFŘ**

# Statistiky – pokuty zák. o účetnictví

Rok	Počet	Druh řízení
2015	673	řízení vedená podle správního řádu
2016	590	řízení vedená podle správního řádu
I. pol. 2017	95	řízení vedená podle správního řádu

# Daňová mlčenlivost – základ a prolomení

- **§ 52 odst. 1 DŘ Úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní jsou vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob.**
- **EXPLICITNÍ PROLOMENÍ DAŇOVÝM ŘÁDEM**
  - Např. některý z trestných činů daňových a poplatkových, který se týká porušení povinnosti při správě daní,
  - Např. trestný čin, jehož nepřekažení nebo neoznámení je trestným činem,
- **EXPLICITNÍ PROLOMENÍ JINÝM PŘEDPISEM**
  - § 71a Zpol 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.
- **IMPLICITNÍ**
  - Vycházející z povinnosti finančního úřadu (např. § 238 DŘ)
  - Vycházející z kompetence finančního úřadu

# Daňová mlčenlivost

- § 53 odst. 1 písm. d) DŘ O porušení povinnosti mlčenlivosti nejde, poskytne-li správce daně informace získané při správě daní správnímu orgánu, který vede řízení o správním deliktu, který se týká porušení povinnosti při správě daní.
- § 53 odst. 2 písm. c) DŘ O porušení povinnosti mlčenlivosti rovněž nejde, poskytne-li správce daně informace získané při správě daní pro účely trestního řízení, pokud je požaduje státní zástupce a po podání obžaloby soud v souvislosti s objasněním okolností nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin dotačního podvodu, **trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření** a jmění a trestný čin poškozování finančních zájmů Evropských společenství...
  - § 53 odst. 3 DŘ: Správce daně má oznamovací povinnost podle zákona, pokud při své činnosti zjistí skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán některý z trestných činů uvedených v odstavci 2.

# Základní kompetenční normy

- § 10 odst. 1 písm. b) ZFS: Finanční úřad provádí řízení o správních deliktech
- § 37ab ZoÚ: Přestupky podle tohoto zákona projednává finanční úřad, nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak.
- Částečný souběh kompetencí finančního úřadu (§ 37 odst. 1 písm. j), § 37a odst. 1 písm. l) ZoÚ), OČTŘ, a (rejstříkového) soudu
  - § 66 písm. c) ZVR Sbírka listiny obsahuje výroční zprávy, řádné, mimořádné a konsolidované účetní závěrky, nejsou-li součástí výroční zprávy, stanoví-li povinnost jejich uložení do sbírky listin zákon upravující účetnictví osob a vyžaduje-li jejich vyhotovení jiný zákon, návrh rozdělení zisku nebo vypořádání ztráty a jejich konečnou podobu, nejsou-li součástí účetní závěrky, a zprávu auditora o ověření účetní závěrky.
  - § 72 odst. 1 ZVR Zapsaná osoba předloží bez zbytečného odkladu od vzniku rozhodné skutečnosti rejstříkovému soudu listiny zakládající do sbírky listin.
  - § 104 ZVR Předseda senátu může uložit pořádkovou pokutu zapsané osobě také tehdy, jestliže neuposlechla výzvy rejstříkového soudu, aby mu sdělila skutečnosti nebo předložila listiny potřebné k rozhodnutí v řízení zahájeném bez návrhu nebo aby mu předložila listiny, které podle tohoto nebo jiného zákona mají být založeny do sbírky listin; pořádkovou pokutu lze uložit do výše **100 000 Kč**.

# Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění § 254 TZ

**„Kdo nevede účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, ač je k tomu podle zákona povinen,**

- kdo v takových účetních knihách, zápisech nebo jiných dokladech uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje, nebo
- kdo takové účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady změní, zničí, poškodí, učiní neupotřebitelnými nebo zatají.“
- **„a ohrozí tak majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta nebo zákazem činnosti.“**

# Předmět ochrany

- *... zájem na řádném vedení a uchování účetnictví a dalších dokladů sloužících k přehledu o stavu hospodaření a majetku **nebo k jejich kontrole** a na pravdivosti zápisů v obchodním rejstříku, nadačním rejstříku, rejstříku obecně prospěšných společností nebo rejstříku společenství vlastníků jednotek.*
- Tímto ustanovením je tedy chráněn zájem adresáta na informace a na její pravdivosti. Adresátem zde bude zpravidla stát, ale nemusí tomu tak být vždy, neboť falšování informací se může být nepřímo dotknout i obchodních partnerů, akcionářů apod., např. v souvislosti s předstíráním platební neschopnosti.
- **Souvislost s § 5 250/2016 Sb. (o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich): „Přestupkem je společensky škodlivý protiprávní čin, který je v zákoně za přestupek výslovně označen a který vykazuje znaky stanovené zákonem, nejde-li o trestný čin.“**

# JEDNÁNÍ PACHATELE

- **MUSÍ SE JEDNAT O PORUŠENÍ ZÁKONNÉ POVINNOSTI VÉST ÚČETNÍ KNIHY, ZÁPISY NEBO JINÉ DOKLADY**
  - Zákon o účetnictví § 13 (účetní kniha), § 12 (účetní záznamy).
  - **Za jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole se považují zejména též účtový rozvrh**, který se sestavuje na podkladě směrné **účtové osnovy** (§ 14 ÚčZ), **účetní závěrka** (§ 18 a násl. ÚčZ), konsolidovaná účetní závěrka (§ 22 a násl. ÚčZ), **výroční zpráva** (§ 21 ÚčZ), **inventurní soupisy**, které jsou průkaznými účetními záznamy (srov. § 29 a 30 ÚčZ), a **zpráva o auditu** (§ 20 ÚčZ), kterým je ověření účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky, popř. i výroční zprávy nebo konsolidované výroční zprávy.
  - *Za jiný doklad sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole je také v praxi považován **deník obchodníka s cennými papíry***, který je povinen vést každý takový obchodník, aby zajistil evidenci přijatých pokynů k obstarání koupě, prodeje nebo jiného převodu investičních nástrojů a obchodů uzavřených na základě těchto pokynů, jakož i obchodů uzavřených obchodníkem s cennými papíry na vlastní účet (srov. § 13 ZPKT).
  - Nikoliv povinnost uložená správcem daně – záznamní povinnost dle § 97 daňového řádu.



# FORMA JEDNÁNÍ PACHATELE (1/2)

- **Nevedení účetních knih** či jiných dokladů sloužících k přehledu o stavu hospodaření nebo k jejich kontrole (osoba je trestně odpovědná, i pokud si tyto opatří nebo vyhotoví, ale nedostatečně je vyplňuje, nemají stanovené náležitosti – obsahové).
  - Trestní odpovědnosti nebrání skutečnost, že podnikatel je nezkušený a nerozumí účetnictví nebo na splnění zákonem uložené povinnosti nemá prostředky či zaměstnance.
- **Uvedení nepravdivých nebo hrubě zkreslených údajů** v dokladech, zápisech či účetních knihách – o nepravdivost může jít i jen částečně, pokud jsou nepravdivé důležité části účetní knihy. Hrubě zkreslujícím údajem je údaj, který mylně nebo neúplně informuje o podstatných okolnostech sloužících k přehledu o stavu hospodaření. Může se **jednat o faktury či jiné účetní doklady, které mají odůvodnit fiktivní účetní případ** nebo naopak **nezařazení příslušného účetního dokladu potvrzujícího nabytí určitého zdanitelného příjmu.**

# FORMA JEDNÁNÍ PACHATELE (2/2)

- **Změna, zničení, poškození, zatajení účetních knih nebo dokladů či jejich učinění neupotřebitelnými**
  - jedná se o fyzickou likvidaci nositelů účetních záznamů, a to i opomenutím, kvůli kterému dojde k likvidaci účetních knih. Poškození je snížení informační hodnoty účetních knih, a to buď dočasné či trvalé. Zatajení účetních knih je situace, kdy osoba účetní knihu nepředloží kontrolnímu orgánu (typicky správci daně v daňové kontrole), ačkoliv tyto existují. Obdobně je třeba kvalifikovat jako zatajování účetnictví, pokud osoba účelově nepravdivě tvrdí, že účetnictví je u účetního, u daňového poradce atd.

# OHROŽENÍ VČASNÉHO A ŘÁDNÉHO VYMĚŘENÍ DANĚ

- Fakticky se jedná o přípravné jednání (ohrožovací TČ) ke zkrácení daně (poruchový TČ)
- Následek v případě § 254 TZ nemusí nastat, tedy nemusí být státu či veřejným rozpočtům způsobena škoda, a to i v případě, že byla správcem daně daňovému subjektu (účetní jednotce) daň vyměřena.
- Ohrožení vyměření daně v užším slova smyslu (ne plná aplikace definice daně podle daňového řádu).
- Trestní odpovědnost není vyloučena, i pokud se správci daně podaří (nakonec) daň vyměřit.
- Vztahovat i na doměření daně.

# PACHATEL A JEHO ZAVINĚNÍ

- **FO i PO (§ 7 TOPO)**
- **Vyžaduje se úmysl (nejde o úmysl spáchat zkrácení daně), vědomost pachatele, že nedošlo k účetnímu případu vykázanému v účetnictví).**
  - Nikoliv specifický úmysl – výsledek (zkrácení daně).
  - Spíše nepřímý úmysl – dovozuje se z jednání pachatele – např. prokázání vědomosti o nezaúčtování, špatném vedení účetnictví.
  - Nikdy ne za omyl při zaúčtování, početní chyba.
- **Fyzická osoba podnikající.**
- **Statutární orgán obchodní korporace či obecně právnické osoby**
- **Zaměstnanec, člen managementu nebo jiný odpovědný člen**
- **Obecně FO, která má přístup k účetnictví a která má funkci či má odpovědnost za vedení, správnost a úplnost účetnictví.**
- **Pachatelem či spolupachatelem může být i osoba, která na základě smluvního „pověření“ má povinnost vést účetnictví či jiné záznamy za jinak povinnou osobu (např. § 4 ZoÚ)**
  - Ne např. pokud statutární orgán neposkytl veškeré podklady pro zpracování účetnictví nebo poskytl např. fiktivní faktury, o jejichž povaze nemohla pověřená osoba vědět.

# Vztah ke stanovení daně podle pomůcek

- **VZTAH KE STANOVENÍ DANĚ PODLE POMŮCEK NS ČR 5 Tdo 388/2008**
- *„v důsledku čehož správce daně musel provádět poměrně rozsáhlé daňové řízení spojené s daňovými kontrolami a dokazováním a v návaznosti na to nakonec přistoupil pro neprůkaznost účetnictví ke stanovení výše daňové povinnosti u konkrétních daňových subjektů za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, pak vždy objektivně došlo k ohrožení včasného a řádného vyměření daně ve smyslu § 125 odst. 1 tr. zák., byť by následným dokazováním v trestním řízení bylo zjištěno, že uvedené účetní machinace v rámci jediného zdaňovacího období nakonec neovlivnily skutečnosti rozhodné podle § 5 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, spojené s výpočtem základu daně z příjmů a tím i se stanovením daňové povinnosti u obviněného jako daňového subjektu.“*
- **§ 98 odst. 1 daňového řádu: „Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.“**