

Analýza možností odčerpávat majetek pocházející z nelegitimních zdrojů mimotrestními prostředky

Úvod

Předložená Analýza možností odčerpávat majetek pocházející z nelegitimních zdrojů mimotrestními prostředky se zaměřuje jak na vlastní možnosti, jak odebrat pachatelům trestné činnosti majetkové hodnoty, které svou trestnou činností získali, tak na praktickou stránku tohoto procesu a to na spolupráci orgánů, do jejichž kompetence tyto činnosti spadají. Bez efektivního výkonu všech na daných činnostech zúčastněných složek nebude požadovaného cíle dosaženo.

1. Spolupráce mezi správcem daně, finančním analytickým útvarům a orgány činnými v trestním řízení při odhalování finanční kriminality

1.1. Popis problému a cíl řešení

Finanční kriminalita, jejíž složkou je daňová trestná činnost, představuje oblast hospodářské trestné činnosti, která má vysokou míru latence a současně závažný dopad na financování státu a život společnosti jako takové. Prostředky pocházející z finanční kriminality zpravidla snižují daňové příjmy státu a jsou současně zdrojem financování další kriminální činnosti včetně financování terorismu a úplatkářství.

Rozsáhlá finanční kriminalita je zpravidla prováděna sofistikovaným způsobem s využitím odborných znalostí právního a obecně regulatorního rámce finanční popř. daňové oblasti. Velmi často zahrnuje operace na území více států. Důkazní materiál je v této oblasti úzce vázán na dokumentaci finančních transakcí a pohybu aktiv dotčených subjektů. Tento specifický charakter finanční kriminality vyžaduje pro jeho účinnou detekci na straně státních orgánů kombinaci expertních dovedností, kterými v současnosti nedisponuje žádná jednotlivá složka státních orgánů podílejících se na odhalování finanční kriminality.

Orgány činné v trestním řízení disponují pravomocemi potřebnými k získávání důkazních prostředků, nicméně komplikované právní a regulatorní prostředí finanční oblasti vyžaduje expertní znalosti a zkušenosti, kterými tyto orgány v současnosti nedisponují. Jedná se především o znalost majetkových poměrů subjektu. Informace získané při správě daní tak mohou výrazným způsobem napomoci orgánům činným v trestním řízení při odhalování finanční kriminality.

Omezení pro využívání těchto informací mezi správcem daně a orgány činnými v trestním řízení jsou především dvě:

1. daňové tajemství – vztah mezi správcem daně a daňovým subjektem je principiálně odlišný od vztahu v rámci trestního řízení
 - a. daň není trestem, ale vztahem občana ke státu založeným na konsensuálně stanovené potřebě financování určitých veřejných statků. Cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení jejich úhrady, kterého lze nejúčinněji dosáhnout cestou vzájemné spolupráce mezi správcem daně a daňovým subjektem
 - b. v rámci daňového řízení leží důkazní břemeno na straně daňového subjektu;

2. povaha důkazu v trestním řízení – informace předané správcem daně nemusejí splňovat podmínky pro uplatnění jako důkazu v rámci trestního řízení.

Poskytování informací orgány činnými v trestním řízení správci daně je z tohoto pohledu méně problematické, nicméně je samozřejmě vázáno určitým legislativním, popř. metodickým rámcem a i v praktické rovině podléhá řadě možných omezení. Mezi tyto limitující faktory patří také nedostatečná osobní znalost mezi příslušnými úředními osobami a odtud plynoucí nižší zájem informace předat.

Z povahy informací, které jsou významné pro odhalování finanční kriminality, plyne klíčová role rychlosti reakce kompetentních orgánů a množství disponibilních informací. Za tohoto stavu je spolupráce správce daně s orgány činnými v trestním řízení nezbytným předpokladem úspěchu.

Spolupráce mezi správcem daně a orgány činnými v trestním řízení by neměla být redukována pouze na předávání již získaných informací. Z důvodu nutnosti rychlé a pružné reakce v důsledku dynamiky pohybu aktiv a informací se úroveň operativní spolupráce ukazuje vedle roviny legislativní (možnosti sdílení informací) jako klíčová. Stanovení vyšetřovacích týmů umožňuje nejenom velmi rychlou výměnu rozsáhlých objemů dat, ale i předávání dovedností v rámci týmu nutných pro získání a následné okamžité vyhodnocení těchto informací.

Cílové řešení je tedy nutné hledat v efektivní obousměrné výměně informací a dovedností mezi správcem daně a orgány činnými v trestním řízení a to již ve stádiu prvotního získání poznatků o možném závažném daňovém úniku, popř. finančním trestném činu. Vzájemná spolupráce a výměna informací by měla probíhat v jasně stanoveném legislativním rámci a při maximální možné míře ochrany daňového tajemství.

1.2. Současný stav

Pro charakteristiku současného stavu je rozhodující nastavení vzájemných vztahů mezi správcem daně (tj. v tomto případě orgány celní správy a územními finančními orgány), finančním analytickým útvarem (dále jen „FAÚ“) a orgány činnými v trestním řízení (Policie ČR, státní zástupci, soudy a pověřené celní orgány). Tyto vztahy se dají analyzovat ve vztahu k podmínkám předávání informací a směru jejich poskytování a ve vztahu k operativní rovině spolupráce.

V současném stavu lze spatřovat pozitivní dynamiku v určitých oblastech spolupráce (např. spolupráce mezi FAÚ a orgány daňové a celní správy), nicméně objem předávaných informací a míra spolupráce především mezi orgány daňové a celní správy na jedné straně a orgány činnými v trestním řízení na straně druhé zůstává pro účely odhalování finanční kriminality nedostatečný.

V této souvislosti je třeba zmínit změnu ohledně poskytování informací správcem daně, kterou přinesla účinnost zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) k 1.1.2011. Daňový řád zúžil prolomení daňového tajemství oproti předchozí právní úpravě zakotvené v zákoně o správě daní a poplatků s ohledem na skutečnost, že daňový subjekt v daňovém řízení nese břemeno tvrzení a důkazní břemeno o skutečnostech rozhodných pro správné stanovení daně, i když se jedná o skutečnosti, které nemusí vyrazit orgánům činným v trestním řízení (např. právo odepření výpovědi, která by mohla způsobit nebezpečí trestního stíhání). Možnost vyžadovat informace týkající se vybraných trestných činů ze strany státního zástupce a po podání obžaloby ze strany soudu zůstala zachována. Došlo však k vypuštění možnosti předávání informací správcem daně na vyžádání speciálním policejním složkám, čímž byl omezen přístup orgánů činných v trestním řízení k důležitým informacím, bez nichž mnohdy nelze posoudit, zda zkoumané jednání opodstatňuje zahájení trestního řízení.

1.2.1. Legislativní rámec

Základní legislativní východisko spolupráce správce daně s orgány činnými v trestním řízení představuje ustanovení § 53 odst. 2 a 3 daňového řádu. Ustanovení odstavce 2 umožňuje správci daně poskytnout informace získané při správě daní státnímu zástupci, a po podání obžaloby soudu. Případy, ve kterých může správce daně informace poskytnout, jsou taxativně vymezeny ve shodném ustanovení. Pro zjednodušení lze uvést, že se jedná o případy:

- daňových trestných činů
- trestných činů, jejichž nepřežkažení nebo neoznámení je samo o sobě trestné
- trestné činy související s dotačními podvody
- trestné činy padělatelské
- trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění
- trestné činy související s výkonem pravomoci orgánů veřejné moci, trestné činy úplatkářské a některé trestné činy úředních osob.

Ustanovení § 53 odst. 3 daňového řádu ve vztahu k výše uvedeným trestným činům ukládá správci daně oznamovací povinnost dle § 8 zákona č. 141/1961 Sb., trestního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“). Oznamovací povinnost vzniká podle § 8 správci daně vždy, pokud mu jsou známy skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin. Taková úprava má pokrýt situace, kdy správce daně disponuje údaji, ze kterých vyplývá, že jednání určitého daňového subjektu vykazuje znaky trestné činnosti.

K četnosti těchto oznámení by také přispěla vstřícnější spolupráce ze strany orgánů Policie ČR, která by v případě podezření, že v daném případě nebyla řádně splněna daňová povinnost, by zjištěné informace předala příslušnému správci daně a přispěla tak k efektivitě jeho vyhledávací činnosti.

V případech, kdy orgán činný v trestním řízení požaduje věc (nejčastěji listinu), kterou má správce daně v držení, lze využít ustanovení § 78 trestního řádu, které upravuje vydání věci důležité pro trestní řízení. Vydání věci ze strany správce daně je však možné pouze v případě, že došlo k prolomení povinnosti zachovávat mlčenlivost a to způsobem upraveným v ustanovení § 53 odst. 2 a 3 daňového řádu.

Poskytnutí informací orgány činnými v trestním řízení správci daně upravuje ustanovení § 93 odst. 2 daňového řádu. Toto ustanovení umožňuje správci daně využít jako důkazního prostředku i podklady od jiných orgánů veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení. Předání těchto podkladů může iniciovat orgán činný v trestním řízení, případně i správce daně postupem dle ustanovení § 57 resp. § 93 odst. 4 daňového řádu.

Další formy spolupráce správce daně a orgánů činných v trestním řízení lze provádět podle ustanovení § 23 odst. 2 (správce daně může požádat bezpečnostní sbor o zjištění totožnosti osoby zúčastněné na správě daní), § 100 odst. 2 (předvedení předvolané osoby k jednání se správcem daně) a § 180 odst. 1 (při nepodání prohlášení o majetku nebo uvedení nepravdivých či zkreslených údajů, které zprošťují mlčenlivosti správce daně pro účely trestního řízení) daňového řádu. Tyto formy spolupráce však většinou nesouvisí s odhalováním daňových úniků, resp. finanční kriminality.

Je také třeba upozornit na v tomto ohledu zvláštní postavení celní správy mezi správci daně. Celní správa v rámci své působnosti a věcné příslušnosti vystupuje jak v pozici správce spotřební daně, tak i v postavení policejního orgánu na základě ustanovení § 12 odst. 2 trestního řádu – zde je však nutno zmínit striktní vymezení a působnost útvarů celní správy v postavení správce daně a pověřených celních orgánů v organizační struktuře celní správy.

Pro účely efektivní správy daní, pátrání a odhalování daňových podvodů (a s tím související nezbytností zabezpečení souběhu trestního a daňového řízení) byl iniciován vznik interního předpisu: *Služební předpis č. 12/2010 - „Součinnost správců daně s příslušnými policejními orgány“*, jehož cílem bylo vyprecizovat souběh trestního a daňového řízení tak, aby byly efektivně a hospodárně prováděny tyto úkony jako sobě rovnocenné aplikované postupy při současné důsledné aplikaci ustanovení § 52 až 55 daňového řádu.

Spolupráce mezi správcem daně a FAÚ je z legislativního hlediska upravena zákonem č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu (dále jen „AML zákon“). Podle § 30 odst. 2 AML zákona může FAÚ při šetření podezřelého obchodu v souladu se zákonem upravujícím správu daní vyžadovat od správce daně informace získané při správě daní. Současně je dána povinnost správce daně bezodkladně informovat FAÚ o podezření, že daňový subjekt zneužívá systém správy daní k legalizaci výnosů z trestné činnosti nebo k financování terorismu. Podle § 32 odst. 2 AML zákona, pokud FAÚ zjistí skutečnosti, které jsou významné pro výkon činnosti správy daní, informuje o těchto zjištěních Generální finanční ředitelství (dále jen „GŘF“) nebo Generální ředitelství cel (dále jen „GŘC“) a poskytne mu všechny související informace z výsledků vlastního šetření, pokud poskytnutí takových informací není v rozporu s účelem AML zákona nebo pokud FAÚ v předmětné věci nepodává trestní oznámení. Z důvodu zvýšení efektivity jsou v praxi podávány informace správcům daně i v případě podání trestního oznámení.

1.2.2. Praktická aplikace a zkušenosti

Oblast praktické aplikace a zkušeností lze popsat na základě následujících vztahů a situací:

A. vztah mezi správcem daně a orgány činnými v trestním řízení:

1. správce daně podal trestní oznámení na základě oznamovací povinnosti dle § 8 odst. 1 trestního řádu a § 53 odst. 3 daňového řádu – daňová mlčenlivost prolomena, spolupráci lze označit jako fungující. V těchto případech plní správce daně oznamovací povinnosti vyplývající z trestního řádu. Podané trestní oznámení obsahuje mimo běžných náležitostí také popis skutku, ve kterém správce daně spatřuje naplnění skutkové podstaty trestného činu a formulované názory dokládá důkazními prostředky pocházejícími z daňového řízení (např. zpráva o daňové kontrole, fotokopie listin z účetnictví daňového subjektu apod.) V případě žádosti orgánu činného v trestním řízení pak správce daně své podání doplňuje o vyžádané materiály. Problematickým úskalím této formy spolupráce je sám okamžik podání oznámení o spáchání trestného činu. V praxi lze vysledovat případy, kdy je oznámení podáno již v průběhu nalézacího řízení, avšak existuje i řada případů, kdy správce daně vyčkává až do ukončení nalézacího řízení, případně až po vyřízení opravného prostředku. V těchto případech je oznámení podáváno s velkým časovým odstupem (mnohdy přesahující 2 roky od okamžiku spáchání), což značně komplikuje možnost vyšetřování na straně Policie ČR.
2. správce daně nepodal trestní oznámení a orgány činné v trestním řízení zahájily úkony trestního řízení dle § 158 odst. 3 trestního řádu – ze strany orgánů činných v trestním řízení mohou být vyžadovány údaje z daňového řízení prostřednictvím státního zástupce dle § 8 odst. 2 trestního řádu a za podmínek uvedených v § 53 odst. 2 daňového řádu. V těchto případech odpovídá správce daně na žádost státního zástupce

v rozsahu vymezeném konkrétní žádostí. Zpravidla se jedná o poskytnutí důkazních prostředků, které mají svůj původ v daňovém řízení a jsou uloženy ve spisu správce daně (fotokopie daňových přiznání, zprávy o daňové kontrole apod.). Tato spolupráce je podmíněna souhlasem státního zástupce. Řada žádostí tohoto typu však souhlas státního zástupce neobsahuje a správce daně je nucen tyto žádosti zamítnout z důvodu rozporu se ustanoveními daňového řádu.

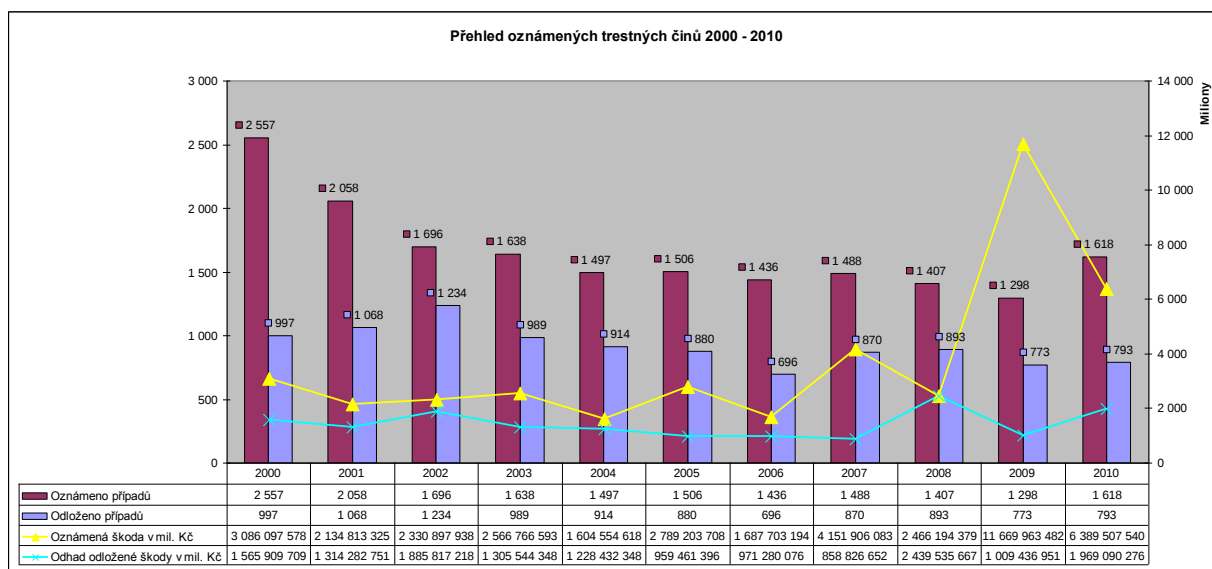
3. orgány činné v trestním řízení šetří před zahájením trestního řízení dle trestního řádu – správce daně je vázán povinností mlčenlivosti a nemůže orgánům činným v trestním řízení poskytnout žádné informace, spolupráce není možná; nicméně s účinností od 1.1.2012 je daňová mlčenlivost pro specifikované účely prolomena vůči specializovaným útvarům Policie (viz zákon č. 341/2011 Sb. o Generální inspekci bezpečnostních sborů).
 4. orgány činné v trestním řízení zahájily trestní stíhání dle § 160 odst. 1 trestního řádu a správce daně vystupuje v postavení poškozeného – správce daně má možnost nahlížení do trestního spisu atd., spolupráce funguje dobře;
 5. v závažných a skutkově složitých věcech může státní zástupce nebo policejní orgán dle ust. § 157 odst. 3 z. č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním, využít odborné pomoci konzultanta, který má znalost ze speciálního oboru (správa daní). O návrh na výběr určité osoby jako konzultanta může též požádat správní úřad (orgány finanční správy), jiný orgán, vědeckou nebo výzkumnou instituci. Se souhlasem státního zástupce nebo policejního orgánu může konzultant v rozsahu nezbytném pro výkon jeho funkce nahlížet do spisu a být přítomen při provádění úkonů trestního řízení. Do provádění úkonů však nesmí zasahovat. O všech skutečnostech, o nichž se konzultant v průběhu trestního řízení dozvěděl, je povinen zachovávat mlčenlivost. Na vyloučení konzultanta se přiměřeně užijí zvláštní předpisy o znalcích a tlumočnících. Účast konzultanta nezbavuje státního zástupce a policejní orgán odpovědnosti za zákonný průběh trestního řízení.
- B. spolupráce mezi správcem daně a FAÚ – ze strany FAÚ bylo orgánům daňové a celní správy v roce 2010 postoupeno celkem 639 informací významných pro výkon jejich činnosti. V roce 2009 bylo takových informací předáno 182, v roce 2008 135. Zejména na úseku obchodu s pohonnými hmotami tyto informace vedly k doměření daňové povinnosti v řádu miliard Kč. Spojení mezi FAÚ a daňovou a celní správou je zajištěno prostřednictvím zabezpečeného elektronického systému MoneyWeb, čímž je zaručena rychlost a efektivita. Kromě tohoto spojení disponuje FAÚ dále přímým přístupem do databáze daňové správy ADIS. Tento přístup je však vzhledem k daňovému tajemství omezen a FAÚ neumožňuje získávat informace přímo z řádných nebo dodatečných daňových tvrzení, nebo ze systému VIES, pokud jde o souhrnná hlášení o dani z přidané hodnoty atd. Z hlediska zvýšení efektivity činnosti FAÚ (na rozhodnutí, zda zajistit finanční prostředky, je stanovena lhůta 24/72 hodin), se ukazuje jako potřebné zajistit FAÚ přímý online přístup i k těmto informacím. S ohledem na to, že pracovníkům FAÚ postačují

informace ze systému ADIS, přičemž není zapotřebí originálů listin uložených ve spisovém materiálu konkrétního správce daně, lze jako variantní řešení nabídnout možnost poskytování těchto informací (v odůvodněných případech dle dohody) prostřednictvím určených pracovníků GFŘ. Zástupci FAÚ a celní a daňové správy se pravidelně účastní společných jednání, seminářů či porad, kde jsou řešeny dílčí problémy, které vyvstaly v průběhu spolupráce. Spolupráce mezi FAÚ a orgány daňové a celní správy probíhá na operativní úrovni bez zbytečných formalit a lze ji celkově hodnotit jako velmi efektivní.

- C. spolupráce mezi FAÚ a orgány činnými v trestním řízení - v roce 2010 bylo ze strany FAÚ orgánům činným v trestním řízení podáno 296 trestních oznámení, což činí 15,7 % z celkového počtu oznámení o podezřelém obchodu, které FAÚ v roce 2010 obdržel. Trestní oznámení jsou podávána Policii ČR, Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality SKPV, případně rovněž Útvaru odhalování organizovaného zločinu SKPV v případě podezření z financování terorismu.. V souvislosti s prováděním analýz podezřelých obchodů žádá FAÚ od Policie ČR relevantní informace, které má Policie ČR povinnost poskytnout na základě AML zákona, přičemž podrobnosti jsou stanoveny Dohodou mezi Policií ČR a FAÚ. Spojení mezi FAÚ a Policií ČR probíhá prostřednictvím zabezpečeného elektronického systému MoneyWeb. Obdobně jako v případě spolupráce mezi FAÚ a správcem daně se zástupci obou orgánů pravidelně účastní společných akcí, kde jsou řešeny dílčí problémy, které vyvstaly v průběhu operativní spolupráce. Celkově lze součinnost mezi FAÚ a orgány činnými v trestním řízení hodnotit jako velmi efektivní.

Spolupráce mezi správcem daně a orgány činnými v trestním řízení je v současnosti sledována pouze z hlediska počtu podaných oznámení o spáchání trestného činu, úspěšnost těchto podání ve formě např. pravomocných rozsudků není evidována. Současně dosud ze strany GFŘ nevznikla jednotná metodika upravující postup správce daně při podávání trestních oznámení orgánům činným v trestním řízení (některá finanční ředitelství k této problematice vydala metodickou pomůcku).

Četnost oznámení trestných činů orgány finanční správy znázorňuje následující tabulka:



Zdroj: Generální finanční ředitelství

Celní orgány podaly v roce 2008 celkem 715 podezření ze spáchání trestného činu, v roce 2009 to bylo 1080 a v roce 2010 pak 1238. V průběhu roku 2010 bylo pověřenými celními orgány založeno celkem 683 trestních spisů (dále jen „TS“), v rámci kterých bylo prověřováno celkem 861 podezření ze spáchání trestného činu (skutkových podstat podle trestního zákona). K realizaci bylo předáno celkem 394 TS, z toho 301 TS bylo předáno do vyšetřování orgánům Policie ČR a 93 TS bylo předáno státnímu zástupci v rámci zkráceného řízení podle § 179c trestního řádu. Ve smyslu ustanovení § 159a odst. 1 až 5 trestního řádu bylo odloženo nebo odevzdáno 224 TS, z důvodu věcné nepříslušnosti byly příslušným orgánům Policie ČR předány 4 TS. V roce 2010 došlo v porovnání s rokem 2009 k nárůstu jak u založených TS (index 117, respektive nárůst o 21%), tak u množství případů šetřených podezření ze spáchání trestného činu (index 189, tj. nárůst o 28%).

Spolupráce mezi správci daně a orgány činnými v trestním řízení na centrální úrovni lze hodnotit jako bezproblémovou. Operativní spolupráce formou zřizování společných pracovních týmů ve smyslu usnesení vlády¹ je však bohužel velmi sporadická, přičemž se jedná o velmi účinný nástroj spolupráce správce daně a orgánů činných v trestním řízení při vyšetřování konkrétní trestné činnosti.

V některých případech organizovaných daňových úniků v oblasti DPH správce daně může zamítnout nárok na odpočet DPH plátcí, který přijímá zboží či služby od jiného plátce s neuhrazenou daní na výstupu, pouze pokud tomuto plátcí prokáže vědomou účast v podvodu. Zde by bezesporu bylo účelné podpořit lepší využití informací a prostředků, kterými disponují pouze orgány činné v trestním řízení (např. využití operativně pátracích prostředků), také pro účely daňového řízení.

Z hlediska zatíženosti státních zastupitelství zpracováváním trestních věcí týkajících se tzv. daňové kriminality lze uvést, že např. na speciálních odborech závažné hospodářské a finanční kriminality, které působí při obou vrchních státních zastupitelstvích, je v současnosti zpracováváno 51 neskončených trestních věcí (věci s daňovou škodou nad 150 mil. Kč), což je více než 50 % všech neskončených trestních věcí na těchto odborech.

Z hlediska praktických zkušeností a struktury těchto trestních věcí převažují tzv. daňové podvody (trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku je ve své podstatě zvláštním druhem podvodu) související se zkrácením daňové povinnosti při obchodování s pohonnými hmotami (dále byly v praxi zaznamenány případy týkající se např. kovových odpadů, česneku, emisních povolenek, fiktivní reklamní činnosti). Dále se jedná o případy nezákonné a nezdaněné výroby a distribuce alkoholických a tabákových výrobků. Ojedinelé nejsou případy nezákonného vylákávání nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty, kdy je prostřednictvím daňových řetězců deklarováno vyvezení zboží mimo země Evropské unie (časté jsou případy vývozu textilu do arabských zemí), přičemž v daňovém řetězci dojde k předstíranému navýšení hodnoty zboží právě za účelem čerpání nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty.

Případy tzv. řetězových nebo karuselových daňových podvodů jsou přitom výjimečně náročné na jejich dokumentaci a prokázání trestné činnosti, zejména z hlediska individuální trestní odpovědnosti konkrétních fyzických osob (prozatím při absenci trestní odpovědnosti právnických osob v České republice). Mechanismus karuselových daňových podvodů spočívá v tom, že z plnění v řetězci dodávek není zaplacen daň jedním článkem (daňovým subjektem), ale příjemci plnění vzniká nárok na odpočet daně. Systém daně z přidané hodnoty je postaven na principu, dle kterého dodavateli vzniká povinnost daň uhradit správci daně a

¹ Usnesení vlády ČR ze dne 17. dubna 2002 č. 391, dostupné na http://kormoran.vlada.cz/usneseni/usneseni_webtest.nsf/0/67CF5734FB064B87C12571B6006C5582

příjemci vzniká nárok na odpočet daně. Tohoto principu je v praxi využíváno k podvodům spočívajících v tom, že do řetězce dodávek je zařazen daňový subjekt, který daň neodvede ani jeho majetkové poměry neumožňují, aby byla vymožena. Tyto podvody přitom významně ohrožují daňové příjmy České republiky, narušují volný trh a rovné konkurenční prostředí a představují i bezpečnostní riziko, protože na sebe vážou organizovaný zločin. Například v oblasti obchodování s pohonnými hmotami je únik na dani z přidané hodnoty odhadován za rok 2010 na 6 až 8 mld. Kč. Jednáním pachatelů je zpravidla dotčeno více zemí, přičemž vyšetřování je nezbytné koordinovat na území všech dotčených států (a to jak na úrovni orgánů daňové správy, tak na úrovni orgánů činných v trestním řízení).

Policejní a justiční spolupráce se zeměmi jako je např. Libye, Spojené arabské emiráty, Irák, Afghánistán (konkrétní zkušenosti z případů podvodného vylákávání nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty v souvislosti s deklarovaným vývozem zboží do arabských zemí, v rámci kterého dojde k simulovanému navýšení hodnoty zboží) je mimořádně složitá a spíše iluzorní. Dle poznatků Nejvyššího státního zastupitelství dokonce existují indicie o provázanosti tohoto druhu trestné činnosti s financováním a podporou terorismu. V některých případech však přes mimořádně intenzivní vyšetřování a dokazování včetně nasazení operativně pátracích úkonů trestního řízení (odposlechy, sledování, apod.) dochází k situaci, kdy např. požadovaný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty je formálně právně bezvadný a trestnou činnost nelze shromážděnými důkazy prokázat. V těchto případech pak je nezbytný důsledný postup orgánů daňové správy, které s odkazem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie nejsou v případě konkrétních soudně judikovaných podmínek povinny nadměrné odpočty daňovým subjektům vyplácet. Je však třeba konstatovat, že naplnění těchto judikovaných podmínek bude v aplikační praxi správce daně pouze výjimečné.

1.3. Další možnosti/modely spolupráce daňové správy a orgánů činných v trestním řízení

Pro hodnocení účinnosti spolupráce správců daně a orgánů činných v trestním řízení při vyšetřování finanční trestné činnosti je rozhodující kritériem konkrétní postup vyšetřování (procesní správnost, rychlost a pružnost, předložení obžaloby) a počet odsouzených případů finanční kriminality. Z tohoto hlediska jsou níže předkládána legislativní a nelegislativní opatření vycházející z právního rámce a obecných podmínek České republiky.

1.3.1. Legislativní opatření

Z hlediska spolupráce správce daně a orgánů činných v trestním řízení je na legislativní rovině kromě úpravy působnosti jednotlivých orgánů klíčová úprava podmínek předávání informací mezi těmito orgány. Předávání informací jak ze strany správců daně orgánům činným v trestním řízení, tak ze strany orgánů činných v trestním řízení správcům daně, a to formou vyžádání nebo spontánně je podmínkou jejich praktické spolupráce při odhalování finanční kriminality.

Lze obecně konstatovat, že pro efektivní spolupráci mezi správcem daně a orgány činnými v trestním řízení je proto nezbytné **prolomení daňové mlčenlivosti** vůči specializovaným policejním složkám určeným policejním prezidentem, které provádějí vyšetřování finanční kriminality, a zakotvení jejich možnosti požadovat informace od správce daně 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. Bez možnosti poskytnutí relevantních informací správcem daně policejním složkám vyšetřujícím finanční kriminalitu není možné dosáhnout pružnosti vyšetřování, která je pro jeho efektivní průběh nezbytná. Toto opatření již bylo s účinností od 1.1. 2012 realizováno prostřednictvím zákona č. 341/2011 Sb., o Generální inspekci bezpečnostních sborů.

Pro případy podávání trestních oznámení v daňových věcech je v rámci ochrany správců daně prospěšné zakotvit, aby Policii ČR stačilo k identifikaci vyslýchané úřední osoby předložit její **služební průkaz** a nikoli občanský průkaz. Za současného stavu osobní údaje úřední osoby správce daně, která podala trestní oznámení, figurují ve spisech projednávané trestní věci. Vzhledem k současné právní úpravě by takový služební průkaz musel mít povahu dokladu potvrzujícího totožnost. Při ověření totožnosti správce daně je nutné zohlednit skutečnost, v jakém postavení v rámci konkrétního trestního řízení správce daně vystupuje a tomu musí také odpovídat způsob její identifikace. I přes nutnost zásahu do právní úpravy trestního řízení popř. i jiných právních úprav však lze toto opatření z důvodu větší motivace a ochrany správce daně při podávání trestních oznámení doporučit.

Z hlediska rozsahu **součinnosti při získávání informací o majetkových poměrech dlužníků** je potřebné nastavit stejné podmínky pro vymáhání daňových pohledávek pro správce daně jako mají soudní exekutoři dle § 33 až 34 zákona č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti.

1.3.2. Nelegislativní opatření

Na rovině nelegislativních opatření se pro zefektivnění spolupráce mezi správcem daně a orgány činnými v trestním řízení při odhalování finanční kriminality ukazují jako klíčová následující opatření:

- zřizování společných ad-hoc **vyšetřovacích týmů** zahrnujících dle potřeb aktuálního případu GŘ, GŘC, ÚOKFK, ÚOOZ, FAÚ; Základní podmínkou pro odhalování, resp. vyšetřování finanční kriminality je bezesporu efektivní výměna informací, jejímž předpokladem je prolomení daňové mlčenlivosti zmiňované výše, a vzájemná koordinace postupů všech participujících složek. V tomto ohledu je vhodné, aby k závažným případům finanční kriminality byly ad hoc zřizovány pracovní týmy, které budou výše vytčené cíle plnit. Předávání informací ze strany správce daně by však i v rámci této spolupráce podléhalo evidenci předávaných informací podle § 54 daňového řádu. Pozice úřední osoby správce daně ve vyšetřovacím týmu by měla vzhledem k jeho postavení v rámci trestního řízení odpovídat pozici konzultanta podle § 157 odstavec 3 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním, ve znění pozdějších předpisů.
- Zřízení **stálé 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. Cílem této stálé expertní skupiny by byla koncentrace klíčových dovedností a zkušeností získaných i v rámci společné spolupráce za účelem potrestání pachatele trestné činnosti i potírání masivních daňových úniků. Oproti ad-hoc vyšetřovacím týmům by tato stálá skupina klíčových expertů mohla pracovat kontinuálně a věnovat se odborné analýze zvláště závažných případů. Takto získané dovednosti a zkušenosti by jí umožňovaly stát se nejen účinným praktickým nástrojem v boji proti finanční kriminalitě, ale současně i určitým teoretickým centrem s klíčovými informacemi, které by mohlo po odborné stránce zastřešovat práci společných vyšetřovacích týmů (definice úkolů pro centrální orgány participujících složek - změna postupů, legislativní změny apod., organizace školení atd.). Stálá expertní skupina by tak neměla být novým organizačním útvarem v rámci orgánů činných v trestním řízení s věcnou působností pro trestní řízení v určitých trestních věcech a její zavedení by tak nevyžadovalo přijetí zvláštních legislativních opatření.

- organizace **vzájemných školení** pro vybrané pracovníky správce daně a orgánů činných v trestním řízení sloužící k výměně aktuálních poznatků v dané oblasti ze strany správců daně a orgánů činných v trestním řízení a navázání osobních kontaktů; Finanční kriminalita, resp. způsoby realizace této činnosti se v čase modifikují. Za tohoto stavu je nezbytné, aby všechny participující složky měly aktuální informace o nových metodách a formách daňové kriminality. Demonstrace principů jednotlivých případů a prezentace metod pro jejich odhalení budou nejvhodnější formou pro předávání informací vybraným pracovníkům.
- vypracování **jednotné metodiky Generálního finančního ředitelství** pro postup správce daně při podávání trestních oznámení; Je žádoucí, aby všichni správci daně postupovali vůči orgánům činným v trestním řízení shodně. Pouze tímto způsobem může být zajištěna žádoucí kvalita a včasnost předávaných informací.
- metodické **sjednocení postupů orgánů činných v trestním řízení vůči správci daně** při vyžadování informací; Za účelem snížení průtahů ve vzájemné komunikaci je třeba zajistit, aby žádosti o spolupráci se správcem daně obsahovaly jednak veškeré potřebné informace, které správci daně umožní následný efektivní postup, a jednak byly v souladu se zákonnými požadavky zakotvenými především v ustanoveních § 52 až 59 daňového řádu.
- uzavření **dohody o spolupráci** mezi GŘŘ a Policí ČR s tím, že tato dohoda by měla reflektovat obsahy již existujících dohod mezi obdobnými subjekty, např. mezi ÚOKFK a FAÚ nebo GŘC a NPC). Jako potřebné je vnímáno faktické zabezpečení pravidel praktické spolupráce v oblasti výměny informací, frekvenci a metodu setkávání mezi orgány správce daně a policií, vymezení úrovně (manažerské), na které bude k předávání informací docházet, apod.
- zlepšení vyhledávací činnosti správce daně tvorbou **specializovaného útvaru** uvnitř orgánů finanční správy umožňujících koncentraci a specializaci expertních znalostí nutných pro vyhledávání a získávání důkazních prostředků u závažných nebo zvláště sofistikovaných daňových úniků (systém Steuerfahndung v SRN). Odhalování a vyšetřování závažných daňových úniků klade na pracovníky správce daně stále větší nároky v oblasti vyhledávání a získávání důkazních prostředků. Je nutné si uvědomit, že „pachatelé“ této činnosti nepředstavují běžnou kategorii daňových subjektů, se kterými jsou správci daně zvyklí jednat. Řada subjektů zapojených v těchto kauzách je pro správce daně zcela nekontaktní, v daňovém řízení nespolupracuje, případně neplní své zákonné povinnosti. Vyhledávání a získávání důkazních prostředků pak vyžaduje změnu v běžných postupech správců daně. Mimo toho jsou daňovými úniky stále více zasahovány oblasti nových technologií (mobilní komunikace, internet), což samo o sobě klade vysoké nároky na znalosti a dovednosti pracovníků správce daně. Nelze objektivně předpokládat, že těmito znalostmi a dovednostmi budou disponovat všichni pracovníci správce daně. Získávání důkazních prostředků například v oblastech daňových úniků na internetu je velmi obtížné z hlediska znalostí i vybavení správce daně. S přihlédnutím k těmto skutečnostem považujeme za vhodné, aby vznikl specializovaný vyhledávací útvar (například jako organizační útvar specializovaného finančního úřadu), který bude tyto specifické úkoly daňové správy plnit. Hlavními jeho úkoly by mělo být vyhledávání a získávání důkazních prostředků v případech závažných daňových úniků, dále výkon celostátních kontrolních akcí a mapování a vyhledávání daňových úniků realizovaných prostřednictvím sítě internet. V návaznosti na výkon této působnosti je třeba zvážit případné posílení jeho pravomocí legislativními opatřeními tak, aby tento útvar disponoval dostatečnými pravomocemi

pro efektivní výkon vyhledávací činnosti a často i přímý kontakt s podezřelými subjekty.

- v souvislosti s odhalováním a vyšetřováním daňové trestné činnosti se ukazuje jako jedno z možných opatření **posílení pravomocí pověřených orgánů Celní správy České republiky** takovým způsobem, aby pověřený orgán při vyšetřování daňové trestné činnosti měl postavení plnohodnotného orgánu činného v trestním řízení a podléhal doзору přímo státního zástupce. Konkrétní podoba tohoto opatření by měla vznikat po vzájemné dohodě mezi Ministerstvem financí a Ministerstvem vnitra tak, aby co nejlépe odrážela působnost a praktické možnosti zúčastněných orgánů a nedošlo ke vzniku nežádoucích duplicít.

2. Odčerpávání majetku z nelegitimních zdrojů

2.1 Popis problému a cíl řešení

Odčerpávání majetku pocházejícího z nelegitimních zdrojů je ve svém důsledku jedním z nejefektivnějších nástrojů při boji s organizovaným zločinem, a to jak násilné či drogové podstaty, tak i v poslední době velmi rozšířené kriminality tzv. bílých límečků, neboť majetkové výnosy jsou hlavním motivem tohoto druhu kriminality. Při limitech platných pro oblast trestního práva, zejména pokud jde o standard dokazování, a vlastní efektivitě trestního řízení jsou možnosti odčerpávání finančních prostředků v rámci trestního řízení poměrně limitované. Při dodržení základních zásad trestního procesu (presumpce nevin, in dubio pro reo, zásada obžalovací) je mnohdy obtížné důvodně podezřelou osobu pravomocně odsoudit, natož jí odčerpat majetek, a to i přesto, že je zjevné, že konkrétní fyzická osoba nemohla takový majetek legálně nabyt. V řadě případů dochází k obhajobě podezřelých osob v tom směru, že peníze získaly z dědictví či darem od osob v první dědické skupině, případně z prodeje akcií na doručitele. Orgány činné v trestním řízení zpravidla nemají dostatek důkazů, s jejichž pomocí by bylo možné tuto obhajobu vyvrátit. Trestní řízení je pak odkládáno nebo zastavováno a předmětný majetek z nelegitimního zdroje zůstává v dispozici dotčené osoby, která jej užívá v tzv. černé ekonomice nebo k páčání další trestné činnosti. V obou případech je tento jev z hlediska finančních zájmů České republiky vysoce nežádoucí.

Před vlastní analýzou možností odčerpávání majetku z nelegitimních zdrojů je nutné tuto kategorii definovat. Majetkem pocházejícím z nelegitimních zdrojů můžeme rozumět:

a) majetek pocházející z prokázané trestné činnosti;

b) majetek, jehož nabytí legitimním způsobem se ukazuje jako vysoce nepravděpodobné, nicméně jeho původ se orgánům činným v trestním řízení nepodařilo prokázat.

Ad a) Otázka odčerpávání majetku z nelegitimních zdrojů, tzn. majetku získaného prokázanou nelegální činností, daňovými nástroji je velmi sporná. Je zapotřebí vyřešit otázku, zda lze podle platného právního řádu tento majetek podrobit dani. V praxi na tuto otázku není doposud formulován jasný názor a pro danou věc lze vysledovat dva protichůdné názorové směry. Argumentem pro variantu odčerpávání majetku pocházejícího z nelegitimních zdrojů zdaněním je skutečnost, že zákonná úprava daní z příjmů nevylučuje, aby příjmy získané trestnou činností zdanění podléhaly. Podle zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) podléhají zdanění veškeré příjmy, které jsou předmětem daně (§ 3 ZDP), nejsou od daně osvobozeny (§ 4, 6 a 10 ZDP) ani z nich není sražena daň zvláštní sazbou (§ 36 ZDP).

Hlavním argumentem proti možnosti odčerpávání majetku pocházejícího z nelegitimních zdrojů zdaněním je, že příjmy z trestné činnosti nejsou nikdy ve vlastnictví daňového subjektu, který může být vždy jen neoprávněným držitelem ex tunc, čili ve zlém víře. S ohledem na to, že daňový subjekt se tedy nestal vlastníkem těchto příjmů, nedošlo zároveň

ani ke zhodnocení jeho majetku a tudíž nelze tyto příjmy podřadit pod jakékoli ustanovení zákona o daních z příjmů. Pokud by správce daně nelegálně získané prostředky podrobil zdanění, legalizoval by tím protiprávní úkon daňového subjektu, kterým prostředky získal.

Z hlediska rozšíření případných možností odčerpávání majetku pocházejícího z trestné činnosti a především z hlediska praktického dopadu, kdy v případě, že se v rámci trestního řízení nepodaří dostatečně prokázat původ majetku, ale jeho výše naprosto neodpovídá příjmům odsouzeného, rozsudek odsouzeného na majetku nepostihne vůbec a vzhledem k překážce věci rozsouzené se majetek, který nabyt trestnou činností z hlediska trestního řízení, stane nedotknutelným, je třeba zvažovat veškeré další možnosti odčerpávání takového majetku mimotrestními prostředky, byť tyto prostředky mohou zbývající majetek částečně legalizovat.

Ad b) Při řešení otázky zdanění majetku, jehož původ se orgánům činným v trestním řízení nepodařilo prokázat (tzv. UFO zisky), je nutné mít rovněž na zřeteli, že každá daňová povinnost má mimo svého rozměru druhového také rozměr časový, vyjádřený v ustanovení § 148 daňového řádu, který stanoví preklusivní lhůty, v nichž právo státu na vyměření či doměření daně zaniká. Jak upozornil Ústavní soud v jednom ze svých nálezu², rozšíření důkazního břemene mimo tento rámec je nepřipustným excesem správce daně, které v rovině ústavněprávní představuje zásah do vymezené autonomní sféry jednotlivce, a tedy i porušení čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. V případě zdanění UFO zisků je nezbytné, aby správce daně měl dostatek informací pro rozhodnutí, jakou daní zatížit zjištěné UFO zisky, ale zároveň také informaci o tom, ze kterého zdaňovacího období UFO zisky pocházejí a zda za toto období dosud nezaniklo právo správce daně daň vyměřit, resp. doměřit a vybrat. Situaci správce daně zlepšuje skutečnost, pokud ve věci daňového trestného činu bylo vydáno pravomocné rozhodnutí soudu. V takovém případě může správce daně dle § 148 odst. 6 a 7 daň vztahující se k předmětnému jednání stanovit i po uplynutí lhůty 10 let, nicméně musí tak učinit do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci.

Nicméně je zřejmé, že skutečnost, že orgány činné v trestním řízení nezískají důkazy o původu majetku, není nutnou ani postačující podmínkou k tomu, aby bylo možné stanovit, zda zdroje majetku byly legitimní či nelegitimní. Pokud by výše uvedená teze měla být v praxi akceptována, mohlo by docházet k situacím, že vlastníkům, kteří nebyli pravomocně odsouzeni, by byl odčerpáván majetek jen z důvodu, že z nejrůznějších důvodů nedohledali důkaz o nabytí majetku, který ale nabyli zcela legitimně. Proto by patrně měl existovat alespoň dostatečně odůvodnitelný závěr, že majetek pochází z nelegitimních zdrojů.

2.2 Současný stav

2.2.1 Legislativní rámec

2.2.1.1 Stávající právní úprava trestněprávního odčerpávání majetku pocházejícího z nelegitimních zdrojů

Problematiku odčerpávání výnosů z trestné činnosti v rámci trestního řízení lze rozdělit na dvě fáze. První je fáze zajišťovací, jejímž účelem je identifikovat a zajistit majetek, o kterém je podezření, že je výnosem z trestné činnosti, ve druhé fázi je majetek (výnos z trestné činnosti) definitivně odčerpán pachateli nebo jiné osobě na základě pravomocného rozhodnutí soudu. Obě fáze jsou vzájemně propojeny a nestojí odděleně vedle sebe. Zajišťovací instituty

² Nález Ústavního soudu ČR sp. zn. IV. ÚS 29/05, dostupné na <http://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=50575&pos=3&cnt=6&typ=result>

Lze i v oblasti odčerpávání nelegálně nabytého majetku uplatnit jen tam, kde existuje hmotněprávní institut, který lze vůči zajištěnému majetku následně použít. Jinými slovy řečeno, zajištění majetku je možné jen pro některý z účelů vyplývajících z hmotného práva, který je v tomto smyslu primární (ať jde o propadnutí určité majetkové hodnoty, její zabránění, anebo uspokojení nároku na náhradu škody poškozenému, jeho nemajetkové újmy nebo bezdůvodného obohacení, k němuž došlo na jeho úkor), přičemž zajištění majetkové hodnoty je uskutečňováno jako záruka pro to, aby splnění tohoto hmotněprávního účelu nemohlo být v budoucnu zmařeno.

a) Fáze zajišťovací

Trestněprávní instituty umožňující zajistit majetek nebo jeho část, o kterém je podezření, že byl určen nebo užit ke spáchání trestné činnosti nebo je výnosem z trestné činnosti, jsou upraveny v části první, hlavě čtvrté, oddílu čtvrtém trestního řádu. Jde o následující instituty:

- Vydání a odnětí věci – ustanovení § 78 a § 79 trestního řádu, která obsahují pravidla pro vydání a odnětí věci (využívá se zejména pro movité věci),
- Zajištění peněžních prostředků na účtu u banky nebo jiné finanční instituce – ustanovení § 79a a 79b trestního řádu,
- Zajištění zaknihovaných cenných papírů - ustanovení § 79c trestního řádu,
- Zajištění nemovitosti – ustanovení § 79d trestního řádu,
- Zajištění jiné majetkové hodnoty – ustanovení § 79e trestního řádu,
- Zajištění náhradní hodnoty – ustanovení § 79f trestního řádu,
- Zajištění a předání věci a zajištění majetku nebo jiných majetkových hodnot na základě žádosti cizího státu – ustanovení § 441 trestního řádu³,
- Zajištění věcí nebo jiných majetkových hodnot, které jsou nástrojem nebo výnosem z trestné činnosti nebo náhradní hodnotou za výnosy, jakož i důkazních prostředků, na základě uznaného rozhodnutí o zajištění vydaného jiným členským státem EU - ustanovení § 460e a 460i trestního řádu⁴,
- Předběžné zajištění movitých věcí – ustanovení § 441a trestního řádu⁵.

³ Podle tohoto ustanovení lze zajistit na základě žádosti cizího státu majetek nebo jeho část, jiné majetkové hodnoty a věci, které mohou sloužit jako důkaz nebo které byly získány trestným činem, nebo to, co za ně bylo opatřeno. Zajištěné věci mohou být předány do ciziny.

⁴ Podle uvedených ustanovení se postupuje v případě zajištění nástrojů a výnosů z trestné činnosti (a důkazních prostředků) pro jiný členský stát EU na základě jím vydaného příkazu k zajištění, který se v České republice uzná a vykoná. K uznání příkazu je příslušný státní zástupce krajského státního zastupitelství, v jehož obvodu se nachází dotčený majetek.

⁵ Institut předběžného zajištění movité věci byl doplněn do trestního řádu novelou č. 170/2007 Sb. (účinnost k 12. 7. 2007), provedenou v souvislosti se vstupem ČR do schengenského prostoru, pro ty účely, kdy policejní orgán zjistí, že se po určité věci (zpravidla odcizené vozidlo) mezinárodně pátrá – prostřednictvím SIS nebo Interpolu - a nemůže takovou věc zajistit, neboť dotčený cizí stát dosud nezaslal justičním orgánům České republiky žádost o právní pomoc ve formě zajištění této věci (§ 441 trestního řádu), nebo nepožádal o uznání vydaného příkazu k zajištění této věci jako důkazního prostředku či za účelem jejího propadnutí či zabránění (§ 460e a § 460i trestního řádu). Předmětnou věc je možné zajistit nejdéle na dobu 10 dnů a pokud do této doby není doručena žádost o zajištění a předání takové věci nebo příkaz k zajištění této věci, je nezbytně odňatou věc vrátit tomu, komu byla odebrána, pokud ji nelze zajistit pro účely trestního řízení vedeného v České republice (např. pokud nepřichází v úvahu zahájení trestního řízení pro trestný čin podílnictví či legalizace výnosů z trestné činnosti).

Uvedené instituty slouží k zajištění nástrojů a výnosů z trestné činnosti, přičemž k zajištění postačí podezření, že jde o nástroje nebo výnosy z trestné činnosti (tj. věci nebo jiné majetkové hodnoty, které byly určeny nebo užity k spáchání trestné činnosti, nebo jsou výnosem z trestné činnosti). Definice výnosu není v trestních předpisech výslovně uvedena, nicméně podle ustáleného výkladu se výnosem v českém trestním právu rozumí nejen věci či jiné majetkové hodnoty, které byly získány trestným činem, ale i věci a majetkové hodnoty, které byly nabyty, byť jen zčásti, za takové věci nebo majetkové hodnoty nebo za věci či majetkové hodnoty tvořící odměnu za trestný čin. Podle těchto ustanovení lze zajišťovat jak věci nebo majetkové hodnoty obviněného, tak i jiných osob.

Pokud jde o vydání a odnětí věci podle § 78 a 79 trestního řádu, jde o instituty využitelné pro movité věci. Podle nich musí ten, kdo má u sebe věc důležitou pro trestní řízení tuto věc předložit soudu, státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu, případně ji vydat. Nesplní-li dotčená osoba tuto povinnost, může jí být věc odňata na základě příkazu příslušného orgánu činného v trestním řízení. V souvislosti s odčerpáváním výnosů z trestné činnosti je tento institut využitelný především pro věci, u nichž je předpoklad, že mohou být postiženy trestem propadnutí věci nebo jiné majetkové hodnoty, případně ochranným opatřením zabrání věci nebo jiné majetkové hodnoty.

Zajištění peněžních prostředků na bankovním účtu je upraveno v § 79a trestního řádu. O zajištění rozhoduje předseda senátu, v přípravném řízení státní zástupce nebo policejní orgán s předchozím souhlasem státního zástupce. Ve výjimečných případech může policejní orgán zajistit peněžní prostředky i bez souhlasu státního zástupce (nebezpečí z prodlení), nicméně musí si nejpozději do 48 hodin vyžádat souhlas státního zástupce, který rozhodnutí o zajištění buď potvrdí nebo je zruší.

Podle § 79b trestního řádu je možné zajistit peněžní prostředky na účtu u spořitelny a spořitelnic a úvěrních družstev, jiných subjektů držících účet pro jiný subjekt podobným způsobem, nebo je možné zajistit peněžní prostředky penzijního připojištění se státním příspěvkem či zablokovat čerpání finančního úvěru a finančního pronájmu. Při zajištění se postupuje obdobně jako u bankovního účtu.

Do 1. 7. 2006 nebylo možné zajistit úroky z peněžních prostředků na účtu, které jsou výnosem z trestné činnosti, neboť jako takové nebyly považovány za výnos z trestné činnosti. Toto omezení odstranila novela trestního řádu č. 253/2006 Sb., účinná k 1. 7. 06. Tato novela rovněž odstranila problém předchozí právní úpravy, podle níž při zajišťování peněžních prostředků na účtu bylo možné zajistit pouze částku nepřevyšující aktuální zůstatek na účtu. Došlo-li tak na účtu k přírůstku, bylo nutno celý proces zajištění opakovat (byl-li zájem zajistit i tyto nově „přirostlé“ finanční prostředky). Tj. bylo vždy možné zajistit jen peněžní prostředky reálně se nacházející na účtu v jejich aktuální výši. Podle stávající právní úpravy platí, že pokud se důvod zajištění týká i peněžních prostředků, u nichž se teprve očekává, že na účet přijdou v budoucnu, je v rozhodnutí o zajištění možné stanovit hranici zajištění i vyšší, než je aktuální zůstatek, s tím, že případné přírůstky, které nepřevýší určenou hranici, se stanou součástí zajištění automaticky.

Podle § 79c trestního řádu může předseda senátu a v přípravném řízení státní zástupce rozhodnout o zajištění zaknihovaných cenných papírů; zajištění bude provedeno osobou oprávněnou k vedení evidence investičních nástrojů nebo Českou národní bankou na základě tohoto rozhodnutí. Ve výjimečných případech (nebezpečí z prodlení) může o zajištění rozhodnout i policejní orgán, do 48 hodin si však musí vyžádat souhlas státního zástupce.

Možnost zajistit nemovitost podle § 79d trestního řádu byla do trestního řádu doplněna novelou trestního řádu č. 253/2006 Sb., účinnou k 1. 7. 2006. O jejím zajištění může rozhodnout předseda senátu a v přípravném řízení státní zástupce nebo policejní orgán s jeho

předchozím souhlasem státního zástupce; v případě nebezpečí prodlení i bez takového souhlasu, nicméně do 48 hodin je povinen si jej vyžádat. Podstata zajištění nemovitosti spočívá v zablokování možnosti převodu vlastnického práva k takové nemovitosti nebo jejího zatížení věcným právem v katastru nemovitostí, který je veřejným registrem, do něhož je zapotřebí zapsat právní úkony týkající se dané nemovitosti za účelem jejich účinnosti. Opis usnesení se zašle katastrálnímu úřadu ještě před právní mocí rozhodnutí o jejím zajištění. Pravomocné usnesení se doručí tomu, jehož nemovitost byla zajištěna, osobám, o nichž je známo, že mají k nemovitosti předkupní, nájemní nebo jiné právo, dále finančnímu úřadu a obecnímu úřadu, v jejichž obvodu se nemovitost nachází a v jejichž obvodu má vlastník nemovitosti trvalý nebo jiný pobyt. O právní moci rozhodnutí se rovněž vyrozumí katastrální úřad. Podle § 79d odst. 5 trestního řádu platí jako pojistka proti fingovaným převodům nemovitosti, že byl-li podán návrh na vklad práva k nemovitosti ještě před vydáním rozhodnutí o zajištění, o kterém nebylo dosud pravomocně rozhodnuto, ztrácí takový návrh na vklad právní účinky ke dni nabytí právní moci rozhodnutí o zajištění nemovitosti.

Také institut zajištění jiné majetkové hodnoty podle § 79e trestního řádu byl do trestního řádu doplněn novelou trestního řádu č. 253/2006 Sb. O jejím zajištění může rozhodnout předseda senátu a v přípravném řízení státní zástupce nebo policejní orgán s jeho předchozím souhlasem státního zástupce; v případě nebezpečí prodlení i bez takového souhlasu, nicméně do 48 hodin je povinen si jej vyžádat. Podstata zajištění spočívá v zákazu úkonů v neprospěch zajištěné hodnoty, tj. zákaz jejího převodu či zatížení. V usnesení o zajištění jiné majetkové hodnoty se zakáže jejímu majiteli, aby nakládal s majetkovou hodnotou uvedenou v usnesení a aby po oznámení usnesení převedl jinou majetkovou hodnotu na někoho jiného nebo ji zatížil. Právní úprava umožňuje omezit také výkon dalších práv souvisejících se zajištěnou majetkovou hodnotou, je-li to zapotřebí pro účely zajištění. V usnesení o zajištění jiné majetkové hodnoty se její majitel vyzve k vydání všech listin, jejichž předložení je nutné k uplatnění určitého práva k zajištěné jiné majetkové hodnoty. Tyto listiny se sepiší a složí do úschovy soudu. U pohledávky se dlužníkovi oznámí, že má místo věřitelů plnit soudu nebo na jiné místo určené orgánem činným v trestním řízení. Usnesení o zajištění jiné majetkové hodnoty se dlužníku oznámí dříve než jejímu majiteli. Jde-li o hodnotu podléhající zápisu do určité evidence nebo registru, je možné provést po zajištění zápis do takové evidence jen po předchozím souhlasu soudu nebo státního zástupce. O usnesení o zajištění se vyrozumí ještě před právní mocí bezodkladně orgán, který podle zvláštních právních předpisů vede evidenci majitelů jiné majetkové hodnoty, která byla zajištěna, a územní pracoviště Úřadu pro zastupování státu ve věcech majetkových, v jehož obvodu má majitel jiné majetkové hodnoty trvalý nebo jiný pobyt; pokud má majitel jiné majetkové hodnoty takový pobyt v cizině, vyrozumí o zajištění jiné majetkové hodnoty územní pracoviště Úřadu pro zastupování státu ve věcech majetkových, v jehož obvodu se zajištěná jiná majetková hodnota nachází.

Velmi progresivním institutem obvyklým v zahraničních právních úpravách je institut zajištění náhradní hodnoty obsažený v § 79f trestního řádu, který do něj byl doplněn rovněž novelou trestního řádu č. 253/2006 Sb. Náhradní hodnotu lze zajistit, nelze-li zajistit konkrétní nástroj nebo výnos z trestné činnosti, např. proto, že byl zničen, spotřebován, nebo zcizen a nelze jej dohledat. Náhradní hodnotou může být jakýkoli typ majetkové hodnoty a lze ji zajistit vždy pouze u osoby, která měla povinnost strpět zajištění původní hodnoty, takovou osobou může být podle okolností i jiná osoba než obviněný. Při zajištění náhradní hodnoty se pak postupuje podle příslušného ustanovení upravujícího daný typ majetkové hodnoty.

Pokud jde o instituty sloužící k zajištění pro účely mezinárodní justiční spolupráce, při zajištění se postupuje obdobně podle ustanovení upravujících vnitrostátní zajištění.

Pro uvedené zajišťovací instituty se uplatní úprava, která má být určitou pojistkou proti vyvádění majetku ze zajištění. Podle této úpravy lze v rámci výkonu rozhodnutí (exekuce) nakládat s majetkem zajištěným v trestním řízení jen po předchozím souhlasu soudu a v přípravném řízení státního zástupce, nejde-li o pohledávku státu. Smyslem této úpravy je zabránit zcizování zajištěného majetku na základě uplatnění fingovaných pohledávek údajně uzavřených a vykonatelných ještě v době před rozhodnutím o zajištění. Předchozí souhlas soudu a v přípravném řízení státního zástupce se nevyžaduje u pohledávek státu, neboť zde takové nebezpečí nevzniká.

Osoby, jejichž majetek byl zajištěn podle § 79a až 79f trestního řádu, mají k dispozici opravné prostředky, kterými se mohou domáhat zrušení nebo omezení zajištění.

b) Fáze odčerpávání

Druhou etapou trestněprávní úpravy odčerpávání majetku pocházejícího z nelegitimních zdrojů je jeho odčerpávání, tj. definitivní odejmutí majetku pachatelí nebo jiné osobě (tzv. „zúčastněná osoba“) po skončení trestního řízení na základě pravomocného rozhodnutí. Příslušná ustanovení jsou obsažena v zákoně č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění zákona č. 306/2009 Sb. Trestní zákoník obsahuje v § 39 odst. 7 nové pravidlo týkající se ukládání trestů – podle tohoto ustanovení má být pachateli uložen některý z majetkových trestů, pokud pachatel trestným činem získal nebo se snažil získat majetkový prospěch; a to s přihlédnutím k výši takového majetkového prospěchu a jestliže to nevylučují majetkové nebo osobní poměry pachatele.

Tresty a ochranná opatření, s jejichž využitím je zejména možné odčerpat výnosy z trestné činnosti, jsou:

- a) trest propadnutí věci nebo jiné majetkové hodnoty podle § 70 trestního zákoníku,
- b) propadnutí náhradní hodnoty podle § 71 trestního zákoníku,
- c) ochranné opatření zabrání věci nebo jiné majetkové hodnoty podle § 101 trestního zákoníku,
- d) zabrání náhradní hodnoty podle § 102 trestního zákoníku,
- e) zabrání spisů a zařízení podle § 103 trestního zákoníku.

ad a) Podle trestu propadnutí věci nebo jiné majetkové hodnoty lze nechat propadnout věc nebo jinou majetkovou hodnotu, která je nástrojem nebo výnosem z trestné činnosti, nebo to, co za ně bylo nabyto, pokud nejde o zcela zjevný nepoměr hodnot.

Tento trest může soud uložit, jen jde-li o věc nebo jinou majetkovou hodnotu náležející pachateli, podle definice v § 135 trestního zákoníku se věcí nebo jinou majetkovou hodnotou náležející pachateli nerozumí pouze věc nebo jiná majetková hodnota ve vlastnictví pachatele, ale i věc nebo jiná majetková hodnota, se kterou fakticky nakládá, aniž je oprávněný vlastník, majitel nebo držitel takové věci nebo hodnoty znám, což umožňuje konfiskovat věci nebo jiné majetkové hodnoty, které pocházejí z trestné činnosti a které pachatel nenabyl do vlastnictví (a zároveň není znám poškozený).

Obligatočně je třeba tento trest uložit v případě, že pachatel drží věc nebo jinou majetkovou hodnotu, ve vztahu k níž je možno uložit tento trest, v rozporu s právním předpisem (např. padělané peníze, padělatelské náčiní, střelná zbraň apod.).

Před právní mocí rozsudku platí zcizení propadlé věci nebo jiné majetkové hodnoty, což má význam v případě zmaření výkonu tohoto trestu, kdy soud může uložit zabrání náhradní hodnoty.

Vlastníkem propadlé věci nebo jiné majetkové hodnoty se stává stát.

ad b) Propadnutí náhradní hodnoty navazuje na procesní institut zajištění náhradní hodnoty. Náhradní hodnota se neomezuje pouze na peněžitou částku, ale může jí být jakákoli majetková hodnota, což umožňuje zkonfiskovat i jinou věc či hodnotu než jen peníze náležející pachateli. Podle této úpravy může soud uložit pachateli propadnutí náhradní hodnoty až do výše hodnoty zmařené věci či jiné majetkové hodnoty v případě, že pachatel věc nebo jinou majetkovou hodnotu, kterou soud mohl prohlásit za propadlou, před uložením trestu propadnutí věci nebo jiné majetkové hodnoty zničí, poškodí, zcizí, učiní neupotřebitelnou nebo zužitkuje, zejména spotřebuje, anebo jestliže jinak propadnutí takové věci nebo jiné majetkové hodnoty zmaří.

Vzhledem k tomu, že věc může být sice do značné míry znehodnocena, ale přitom si může zachovat i svou nebezpečnost (např. radioaktivní materiál, součást zbraně nebo výbušniny apod.), umožňuje se soudu, aby při poškození takové věci, anebo při jejím učinění neupotřebitelnou, uložil trest propadnutí náhradní hodnoty vedle propadnutí takové zničené, poškozené nebo znehodnocené věci.

Propadlá náhradní hodnota připadá státu, přičemž sporné nároky třetích osob k majetku, který stát nabyt, budou řešeny podle zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů. Rozhodování o těchto právech v rámci trestního řízení by se vymykal jeho účelu.

ad c) Podle § 101 trestního zákoníku lze zabrat věc nebo jinou majetkovou hodnotu, která je nástrojem nebo výnosem z trestné činnosti, nebo to, co za ně bylo nabyto, pokud nejde o zcela zjevný nepoměr hodnot v případě, že

- náleží pachateli, kterého nelze stíhat nebo odsoudit,
- náleží pachateli, od jehož potrestání soud upustil,
- ohrožuje-li bezpečnost lidí nebo majetku, popřípadě společnosti, anebo hrozí nebezpečí, že bude sloužit ke spáchání zločinu.

V případě, že jde o výnos z trestné činnosti, může být zabráná věc nebo jiná majetková hodnota také v případě, že

- byla získána trestným činem nebo jako odměna za něj a nenáleží-li pachateli,
- byla nabyta jinou osobou než pachatelem, byť jen zčásti, za věc nebo jinou majetkovou hodnotu, která byla získána trestným činem nebo jako odměna za něj, pokud hodnota věci nebo jiné majetkové hodnoty, která byla získána trestným činem nebo jako odměna za něj, není ve vztahu k hodnotě nabyté věci nebo jiné majetkové hodnoty zanedbatelná,
- byla nabyta jinou osobou než pachatelem, byť jen zčásti, za věc nebo jinou majetkovou hodnotu, kterou pachatel, byť jen zčásti, nabyt za věc nebo jinou majetkovou hodnotu, která byla získána trestným činem nebo jako odměna za něj, pokud hodnota věci nebo jiné majetkové hodnoty, která byla získána trestným činem nebo jako odměna za něj, není ve vztahu k hodnotě nabyté věci nebo jiné majetkové hodnoty zanedbatelná.

Také u tohoto ochranného opatření se předpokládá omezení zabrání věci (příp. jiné majetkové hodnoty, pokud to umožňuje její povaha) možností, že soud namísto zabrání věci nebo jiné

majetkové hodnoty nařídí její pozměnění tak, aby byla nepoužitelná k jejímu společensky nebezpečnému účelu, nebo nařídí odstranění určitého zařízení nebo značky z ní, provedení její jiné změny nebo omezení dispozice s ní. Pokud dotčená osoba uvedené omezení splní ve stanovené lhůtě, soud zabráni věci nebo jiné majetkové hodnoty neuloží, zatímco v opačném případě nařídí zabránění takové věci nebo jiné majetkové hodnoty dodatečně.

Vlastníkem zabrané věci se stává stát.

ad d) Úprava obsažená v § 102 trestního zákoníku umožňuje zabránění náhradní hodnoty. Náhradní hodnotou přitom nemusí být pouze peněžitá částka, ale jakákoli hodnota patřící osobě, které má být zabráněna. Podle této úpravy může soud uložit tomu, komu náleží věc nebo jiná majetková hodnota, která by mohla být zabráněna podle § 101 trestního zákoníku, zabránění náhradní hodnoty až do výše hodnoty zmařené věci či jiné majetkové hodnoty v případě, že ten, komu taková věc nebo jiná majetková hodnota náleží, ji před uložením ochranného opatření podle § 101 trestního zákoníku zničí, poškodí, zcizí, učiní neupotřebitelnou nebo zužitkuje, zejména spotřebuje, anebo jestliže jinak zabráni takové věci nebo jiné majetkové hodnoty zmaří. Vzhledem k tomu, že se pachatel zpravidla v takovém případě snaží znemožnit zjištění hodnoty věci nebo jiné majetkové hodnoty, která měla být předmětem zabránění, předpokládá se, že soud stanoví její hodnotu na základě odborného vyjádření nebo znaleckého posudku.

ad f) Nová úprava trestního zákoníku umožňuje také zabránění spisů s takovým obsahem, jejichž úmyslné rozšiřování při znalosti jejich obsahu by naplňovalo znaky některého trestného činu podle trestního zákoníku. Současně se zaberou i zařízení použitá nebo určená ke zhotovení takových spisů.

Definice relevantních pojmů jsou obsaženy ve výkladovém ustanovení § 134 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění zákona č. 306/2009 Sb.

Pojem „věc“ není definován přímo v trestním zákoně, v § 134 trestního zákoníku se pouze uvádí, že „věcí se rozumí i ovladatelná přírodní síla“. Legální definici věci neobsahují ani občanskoprávní předpisy, kdy se komentáře a výklady shodují na tom, že věcmi se rozumí hmotné předměty za předpokladu, že jsou ovladatelné a užitečné, tj. že slouží potřebám lidí.

V § 134 odst. 1 trestního zákoníku je samostatně řešena úprava živých zvířat, zpracovaných částí lidského těla, cenných papírů a peněžních prostředků na účtu, které se výslovně podřazují pod režim věcí, pokud z jednotlivých ustanovení trestního zákona nevyplývá, že se na ně v daném případě ustanovení o věcech nepoužije.

Pojem „jiná majetková hodnota“ je vymezen přímo v § 134 odst. 2 trestního zákoníku jako „majetkové právo nebo jiná penězi ocenitelná hodnota, která není věcí a nevztahují se na ni ustanovení o věcech podle § 134 odst. 1 trestního zákoníku“. Trestněprávní pojetí tohoto pojmu je tak širší než občanskoprávní pojetí, neboť § 118 občanského zákoníku rozlišuje mezi věcí, právem a jinou majetkovou hodnotou. Pojem „jiná majetková hodnota“ ve smyslu trestněprávní definice tak zahrnuje jak penězi ocenitelné hodnoty, tak i majetková práva (pohledávky, autorské právo, know-how, domény, obchodní tajemství).

České trestní právo zatím neupravuje trestní odpovědnost právnických osob, a proto není možné uložit v trestním řízení majetkové tresty právnické osobě. Věc, která je nástrojem nebo výnosem z trestné činnosti a náleží právnické osobě, by mohla podle stávající úpravy být postižena pouze v rámci ochranného opatření zabránění věci nebo jiné majetkové hodnoty nebo v rámci zabránění náhradní hodnoty. V Poslanecké sněmovně je aktuálně jako sněmovní tisk č. 285 projednáván návrh zákona o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, který v případě přijetí umožní odčerpat nástroje a výnosy z trestné činnosti i právnické osobě v případě, že bude shledána trestně odpovědnou za trestný čin vymezený v § 7 návrhu zákona.

V návrhu tohoto zákona se předpokládá možnost uložit právnické osobě obdobné majetkové tresty jako fyzické osobě.

2.2.1.2 Stávající právní úprava odčerpávání majetku pocházejícího z nelegitimních zdrojů formou zdanění

Pro odčerpávání majetku pocházejícího z nelegitimních zdrojů formou daně lze využít standardních nástrojů správce daně, které souvisí s placením daňové povinnosti. Je však třeba současně poznamenat, že daně nemohou sloužit jako trest, resp. plnit povahu sankce. Daně jsou příspěvkem občanů a firem na fungování státu, v němž žijí a provádí hospodářskou činnost. Daně proto nemohou rozlišovat, jde-li o majetek z legitimních či nelegitimních zdrojů. Daňová správa může pouze odhalit majetek, resp. odpovídající příjmy, které nebyly řádně zdaněny, ale musí i z těchto příjmů musí daň stanovit v souladu se zákonem. V případě, že takto stanovená daň nebude dobrovolně uhrazena do státního rozpočtu, může správce daně využít těchto nástrojů:

- a) zajišťovací příkaz na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň (§ 167 – § 169 daňového řádu)
- b) zajištění neuhrazené daně zástavním právem (§ 170 daňového řádu)
- c) zajištění neuhrazené daně ručením (§ 171 daňového řádu) nebo bankovní zárukou (§ 173 daňového řádu)
- d) daňovou exekuci ve všech jejích formách (§ 177 - § 185 daňového řádu)
- e) možnost podat soudu návrh na odporovatelnost dle § 42a Občanského zákoníku

ad a) Jedním z nástrojů pro zajištění placení daní je vydání zajišťovacího příkazu. Daňový řád obecně vymezuje předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu, kterými jsou odůvodněné obavy správce daně, že daň, která dosud nebyla stanovena nebo není dosud splatná, bude v době její splatnosti nevymahatelná nebo by její vybrání v této době bylo spojeno se značnými obtížemi. Důvody, které vedly správce daně k vydání zajišťovacího příkazu, musí být v tomto zajišťovacím příkazu uvedeny v odůvodnění.

Nejčastějším způsobem zajištění je složení předmětné částky na depozitní účet správce daně se lhůtou splatnosti 3 dny. Pro výjimečné případy se připouští, pokud hrozí nebezpečí z prodlení, správci daně vydat zajišťovací příkaz, na jehož základě je zajišťovaná částka splatná a vykonatelná okamžikem předání daňovému subjektu.

Upraven je způsob stanovení výše zajišťované částky dosud nestanovené daně. Nejčastěji bude správce daně donucen stanovit tuto částku podle pomůcek. Pokud by již bylo provedeno důkazní řízení, zřejmě by nebyl dán důvod daň nestanovit a popřípadě zajistit jen její úhradu. Správci daně je umožněno povolat daňový subjekt ke spolupráci tak, aby mohlo dojít ke kvalifikovanému odhadu.

Po uplynutí splatnosti daně, případně po jejím stanovení, se prostředky získané zajišťovacím příkazem převádějí na její úhradu. Pakliže daňový subjekt nesplní povinnost, která mu byla zajišťovacím příkazem uložena, stává se zajišťovací příkaz exekučním titulem, který lze bez dalšího vymáhat.

ad b) Dalším nástrojem správce daně pro zajištění úhrady daně je zástavní právo. Úprava zástavního práva obsažená v daňovém řádu je založena na bázi občanského zákoníku. Odchylně je upraven pouze okamžik vzniku zástavního práva. V případě movitých věcí vzniká zástavní právo doručením rozhodnutí o jeho zřízení daňovému subjektu nebo osobě, která poskytla věc náležící do jejího vlastnictví jako zástavu k zajištění daňové pohledávky

daňového subjektu; nikoli tedy odevzdáním zástavnímu věřiteli, jako je tomu podle občanského zákoníku. U nemovitostí je pro vznik zástavního práva rozhodný okamžik doručení katastrálnímu úřadu. Důvodem pro toto zpřísnění vůči obecné úpravě občanským zákoníkem, kde je vznik zástavního práva odvozován až od právní moci rozhodnutí, je fakt, že smyslem tohoto institutu je snaha poskytnout dlužníkovi šetrnější způsob, kterým bude vypořádán jeho nedoplatek. Nemůže se tak ovšem dít za cenu toho, že by nekorektní dlužník před nabytím právní moci rozhodnutí mohl zastavený majetek zcizit a tak znemožnit případnou exekuci, která je alternativním postupem při řešení úhrady nedoplatku a rozhodování o zřízení zástavního práva, samozřejmě za dodržení podmínek přiměřenosti.

Daňový řád nově umožňuje správci daně na základě písemného souhlasu vlastníka založit zástavní právo i k věcem tohoto vlastníka odlišného od daňového subjektu. Jedná se o dobrovolnou garanci nedoplatků daňového subjektu, která vychází z klientského přístupu v rámci správy daní.

Kromě důvodů zániku zástavního práva, které upravuje občanský zákoník, zaniká zástavní právo také právní mocí rozhodnutí, kterým správce daně rozhodl (např. i za trvání nedoplatku) o jeho zrušení.

ad c) Institut „ručení“ vymezuje daňový řád jako procesní postavení ručitele ať už se jedná o ručení zákonné z titulu založeného jiným zákonem nebo ručení dobrovolné. Pokud je proti ručiteli uplatněno správcem daně ručení, získává obdobné procesní postavení, jako má daňový subjekt v rámci platební roviny daňového řízení a při nahlížení do spisu. Ručiteli je však nově přiznán účinný prostředek, jak brojit proti nezákonnostem či vadám řízení, jakož i předkládat nové důkazy a poukazovat na nové skutečnosti, které mohou ovlivnit výši daně, za kterou ručí, v jeho prospěch.

Daňový řád upravuje procesní postavení zákonného ručitele, které vzniká na základě jiných zákonů (v oblasti daňové to je např. daň z převodu nemovitostí a daň darovací). Vychází se z toho, že ručitelský vztah zakládá úprava příslušného zákona, která určuje i jeho rozsah, tzn. zda ručitel ručí za daň včetně příslušenství (zákonné ručení podle obchodního zákoníku) nebo zda ručí pouze za nedoplatek na dani (daň z převodu nemovitosti a daň darovací). Procesní postavení ručitele je aktivováno výzvou správce daně, ve které deklaruje výši daně, ke které se povinnost ručení váže, spolu s aktuální výší nedoplatku na této dani. K jeho úhradě je pak ručitel touto výzvou povolán.

Zcela novým způsobem zajištění daně je dobrovolné ručení a bankovní záruka. Pro oba tyto soukromoprávní instituty se použije obecná úprava občanského, resp. obchodního práva, pokud daňový řád nestanoví jinak. Projev vůle, kterým se ručitel zavazuje k přijetí ručení za pohledávku daňového subjektu u správce daně, musí mít písemnou formu, přičemž podpis musí být úředně ověřený.

Dokladem o přijetí bankovní záruky je záruční listina, což odpovídá obecné úpravě tohoto způsobu zajištění.

ad d) Nejdůležitějším a nejčastěji využívaným nástrojem správce daně v platební rovině je institut daňové exekuce. Daňovou exekuci podle daňové řádu lze realizovat následujícími způsoby:

- *postižením majetkových práv* ukládá správce daně exekučním příkazem povinnosti dlužníkovi a poddlužníkovi, který je oprávněn nakládat s majetkovým právem dlužníka; platí, že poddlužník se splněním povinnosti stanovené zákonem nebo

přímo v exekučním příkazu vydaném správcem daně zproští své povinnosti vůči dlužníkovi. Z ustanovení upravujících jednotlivé způsoby exekuce pak vyplývá, kdo má postavení poddlužníka. Daňová exekuce postižením majetkových práv se provádí:

- *srážkami ze mzdy*; srážky ze mzdy jsou vedle exekuce přikázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb nejdůležitějším a také nejčastějším způsobem daňové exekuce. Pro účely daňové exekuce srážkami ze mzdy je mzda definována mnohem širěji než ji definují pracovněprávní předpisy; za mzdu je pak nutné považovat jak jiné druhy odměny za vykonanou práci tak i jiné příjmy definované v ustanovení § 299 občanského soudního řádu.
- *přikázáním pohledávky z účtu* u poskytovatele platebních služeb; postup správce daně při výkonu exekuce koresponduje s postupem soudu v obdobných kauzách. Stanovují se ex lege základní povinnosti poskytovatele platebních služeb, které mu vznikají v souvislosti s nařízením daňové exekuce přikázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, které by musel jinak stanovovat správce daně v exekučním příkazu, neboť tak činí podle úpravy občanským soudním řádem soud v nařízení výkonu rozhodnutí.
- *přikázáním jiné peněžité pohledávky*, kterou se postihuje jiná peněžitá pohledávka dlužníka než nárok na mzdu nebo na pohledávku z účtu u poskytovatele platebních služeb, přičemž úkony potřebné k vyplacení pohledávky dlužníka správci daně, které přísluší dlužníkovi, bude moci správce daně provést místo něho. Vymezují se zde základní povinnosti dlužníka a poddlužníka, které tito musí v průběhu tohoto způsobu exekuce plnit a které by musel jinak stanovovat správce daně v exekučním příkazu, neboť tak činí podle úpravy dané občanským soudním řádem soud v nařízení výkonu rozhodnutí.
- *postižením jiných majetkových práv*, při kterém předmětem exekuce je jiné právo dlužníka, které má majetkovou hodnotu a které není spojeno s osobou povinného a je převoditelné na jiného. Zejména se jedná o podíl v obchodní společnosti a členská práva a povinnosti v družstvu.
- *prodejem movitých věcí a nemovitostí* umožňující správci daně uhradit vymáhaný daňový nedoplatek především prostřednictvím dražby. Daňový řád nově stanovuje podrobný postup správce daně, resp. daňového exekutora při dražbě včetně rozvrhového řízení, neboť přiměřená aplikace občanského soudního řádu je vzhledem k rozdílům mezi mocí výkonnou a soudní problematická.

ad e) Tato možnost je použitelná za účelem domožení se právní neúčinnosti právních úkonů dlužníka, kterými se zkracuje uspokojení vymahatelné pohledávky věřitele.

2.2.1.3 Stávající právní úprava odčerpávání majetku pocházejícího z nelegitimních zdrojů v oblasti soukromého práva

V současné době neobsahují právní předpisy civilního práva hmotného výslovná ustanovení, která by se zabývala problematikou odčerpávání majetku pocházejícího z nelegitimních zdrojů.

Právní prostředky stávající právní úpravy, které mohou posloužit k odčerpávání majetku pocházejícího z nelegitimních zdrojů, jsou především základní právní zásady civilního práva zejména a) zásada, že nikdo nemůže převést na jiného více práv, než kolik sám má a b) institut bezdůvodného obohacení.

ad a) Zásada, že nikdo nemůže převést na jiného více práv, než kolik sám má (*nemo plus iuris ad alium transferre potest quam ipse habet*) je jednou z obecných zásad občanského práva. Tato zásada pochází již z římského práva a známe ji od Ulpiana. Jedná se o zdánlivou samozřejmost, která platí nejen v právních vztazích, ale obecně. Pokud pachatel trestného činu učiní právní úkon, který naplňuje skutkovou podstatu trestného činu a tímto úkonem se obohatí, jedná se o neplatný právní úkon, neboť takový právní úkon je protiprávní. Z pohledu současného práva se jedná o neplatnost absolutní, není tedy třeba, aby jí kdokoliv namítal a orgány veřejné moci k ní přihlížejí bez dalšího. Osoba, která nabude majetek, se pak nemůže stát vlastníkem věci získané jako výnos z trestné činnosti, protože vlastnické právo nemůže vzniknout z protiprávního úkonu.

Osoba, která se vědomě takto obohatí, však může zcizit výnos z trestné činnosti další osobě. S ohledem na základní zásadu občanského práva *nemo plus iuris*, nelze takové zcizení majetku učinit platně. Nový nabyvatel se nestává vlastníkem převedené věci.

Výše uvedená tradiční zásada má však své limity. Stejně tak důležitou zásadou civilního práva je i zásada ochrany dobré víry. Právě tyto dvě zásady se dostávají do určitého střetu. Na jedné straně platí obecné římské *nemo plus iuris*, avšak na druhé straně nastává otázka, zda toto má být na újmu osobě, která jednala v důvěře, že převodce tato práva má a nevěděla a ani vědět nemohla, že tomu tak není. V moderních evropských právních úpravách dochází k určitým průlomům do zásady *nemo plus iuris* ve prospěch zásady ochrany dobré víry. Tento stav se projevuje především v úpravě nabytí vlastnictví od neoprávněného. Český právní řád zatím takovou obecnou úpravu nemá, nicméně z rozhodovací praxe soudů, zejména pak z některých rozhodnutí Ústavního soudu je patrné, že zásada ochrany dobré víry je velmi důležitou zásadou, na kterou je třeba dbát i při aplikaci českých právních norem (viz např. nález ÚS 143/07).

Kromě rozhodovací praxe, existují i výslovné výjimky z této zásady. Dobrá víra se například chrání v případě nabytí majetku od nepravého dědice, je-li dědictví potvrzeno (§ 486 občanského zákoníku), v případě převodu cenných papírů (§ 20 zákona o cenných papírech) a v případě uzavření kupní smlouvy v režimu obchodního zákoníku (§ 446 obchodního zákoníku). Jedná se zpravidla o druhy právních vztahů, kde je ochrana dobré víry potřebná z důvodu ekonomické stability (otázka obchodování s cennými papíry) nebo z důvodu, kdy je nabytí vlastnictví potvrzeno na základě rozhodnutí orgánu veřejné moci (otázka nabytí od neoprávněného dědice). Velmi široce je koncipována ochrana dobré víry v obchodním zákoníku. Ustanovení § 446 obchodního zákoníku umožňuje nabytí vlastnického práva i v případě, kdy prodávající není vlastníkem, ledaže v době kdy kupující měl vlastnické právo nabyt, vědět měl a mohl, že prodávající není vlastníkem. Toto ustanovení je velmi širokým zásahem do zásady *nemo plus iuris* a bývá často kritizováno, neboť umožňuje další zcizování majetku získaného trestnou činností.

Průlomem v předmětné oblasti je návrh nového občanského zákoníku, který sice obecně umožňuje nabytí vlastnického práva od neoprávněného, avšak stanovuje omezující podmínky, za kterých k tomu může dojít. Nově se bude nabytí od neoprávněného připouštět pouze v zákonem stanovených případech (např. při obchodování na burze, či při získání věci ve

veřejné dražbě). V ostatních případech bude muset prokázat nabyvatel, že věc získal v dobré víře. Pokud původní vlastník prokáže, že věc pozbyl trestným činem povahy úmyslného trestného činu, bude ji muset nabyvatel vydat původnímu vlastníkov.

ad b) Význam právního institutu bezdůvodného obohacení spočívá v tom, aby osoba, která získá věc mající u sebe neoprávněně, ji byla povinna vydat. Podstata tohoto institutu spočívá v závazku vydat plnění nespravedlivě získané, kde důvodem vzniku takového závazku je sám zákon.

Úprava bezdůvodného obohacení se nachází v ustanovení § 451 a násl. občanského zákoníku. Obchodní zákoník nemá speciální úpravu bezdůvodného obohacení, a proto je třeba v obchodně právních vztazích vyjít taktéž z úpravy občanského zákoníku. Výjimkou je jiný běh promlčecích lhůt, které se v obchodně závazkových vztazích musí řídit speciálními ustanoveními o promlčení stanovenými v obchodním zákoníku (viz např. Rc 78/04). Ke vzniku bezdůvodného obohacení je třeba existence příčinné souvislosti mezi újmou na jedné straně a majetkovým prospěchem na straně druhé. Subjektivní promlčecí doba je dvouletá, objektivní je pak tříletá, a pokud se jedná o bezdůvodné obohacení získané úmyslně, činí objektivní promlčecí doba deset let. Občanský zákoník pak upravuje demonstrativní skutkové podstaty bezdůvodného obohacení (objevily se i výklady, že se jedná o taxativní výčet). Rozlišuje se bezdůvodné obohacení získané plněním bez právního důvodu, plněním z právního důvodu, který odpadl, plněním z neplatného právního úkonu a majetkový prospěch získaný z nepoctivých zdrojů.

K odčerpávání majetku, který byl získán trestnou činností, pak slouží především skutková podstata, že je nutné vydat majetkový prospěch získaný z nepoctivých zdrojů. Takovým typickým majetkovým prospěchem získaným z nepoctivých zdrojů je majetek získaný přijetím úplatku. Takto získaný majetkový prospěch je nutné vydat bez ohledu na skutečnost, zda dojde k odsouzení pachatele trestného činu či nikoliv (např. pachatel nebyl v době spáchání trestného činu svéprávný, apod.).

Ustanovení § 456 občanského zákoníku říká, že bezdůvodné obohacení je třeba vydat tomu, na jehož úkor bylo získáno. Pokud nelze zjistit toho, na jehož úkor bylo získáno, vydává se státu. Do náhradní role toho, na jehož úkor došlo k obohacení, tak vstupuje stát. Toto ustanovení bývá velmi často zpochybňováno, neboť zde stát uměle vstupuje do soukromoprávních vztahů. Stát získává ze zákona přímý a absolutně uplatnitelný nárok (nevystupuje zde např. jako právní nástupce). Takové postavení je v soukromoprávních vztazích ojedinělé. Navíc státu tak v souladu se zákonem č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů, vzniká povinnost takové bezdůvodné obohacení včas uplatňovat a užívat všechny právní prostředky k jeho vymáhání. Výše uvedené pravidlo mělo svůj význam s ohledem na jednu ze základních zásad socialistického práva, že nikdo se nesmí obohacovat na úkor společnosti. Ochrana majetku státu byla upřednostňována před soukromoprávní ochranou majetku. Dnes má stát v soukromoprávních vztazích stejné postavení, jako jakýkoliv jiný subjekt. Uvedené pravidlo tudíž ztrácí svůj význam. Tento „relikt“ socialistického práva navrhuje nový občanský zákoník odstranit.

2.2.1.4 Stávající právní úprava legalizace výnosů z trestné činnosti

Na základě AML zákona jsou FAÚ svěřeny možnosti zásahu do dispozice s majetkem pocházejícím z nelegitimních zdrojů, nicméně tyto možnosti jsou především zaměřeny na šetření podezřelých obchodů oznámených povinnými osobami či zjištěných z jiných podnětů a to prostřednictvím zjišťování stavu a dynamiky majetku subjektů podezřelých transakcí.

V první řadě se jedná o nástroje, které umožňují mapování majetku analyzovaného subjektu. Zde jde především o oprávnění FAÚ zjišťovat informace od povinných osob, Policie ČR, zpravodajských služeb, orgánů státní správy apod. Tyto informace FAÚ dále analyzuje a zákonem stanoveným způsobem naloží s výsledky svého šetření.

V druhé řadě se jedná o možnost FAÚ zamezit dispozici s majetkem, u něhož vzniká podezření, že pochází z trestné činnosti či je určen k financování terorismu. AML zákon v § 20 zavádí institut odkladu splnění příkazu klienta. Dle tohoto ustanovení má FAÚ právo zajistit finanční prostředky nebo jiný majetek v rámci svého šetření až na 72 hodin, v případě předání věci orgánu činnému v trestním řízení se tato lhůta prodlužuje o další tři kalendářní dny.

2.2.2 Praktická aplikace a zkušenosti

Odčerpávání majetku pocházejícího z nelegitimních zdrojů daňovými prostředky není statisticky sledováno. Výše nastíněné nástroje správce daně (zajišťovací příkaz na dosud nesplacenou nebo nestanovenou daň, zajištění neuhrazené daně zástavním právem, zajištění neuhrazené daně ručením nebo bankovní zárukou, daňová exekuce) jsou v rámci řízení o výběru daní běžně využívány, nicméně neexistuje žádná statistika o tom, jaký objem majetku byl těmito nástroji postižen za účelem odčerpávání majetku pocházejícího z nelegitimních zdrojů.

Nejvyužívanějším nástrojem z hlediska FAÚ se ukazuje odklad splnění příkazu klienta podle § 20 AML zákona. V roce 2010 bylo využito tohoto institutu celkem ve 140 případech, přičemž takto byly zajištěny finanční prostředky v celkové výši 287 mil. Kč (v roce 2009 se jednalo o 190 mil. Kč.).

Z výše uvedeného plyne, že tento institut je využíván v praxi poměrně často, a to zejména pro svou rychlost, přímost a efektivitu. Prakticky by bylo možné připustit i případy, kdy Policie ČR neformální cestou za současného podání podnětu k šetření požádá FAÚ o vydání rozhodnutí o odkladu splnění příkazu klienta, čímž dosáhne jistoty, že s majetkem nebude disponováno po dobu, než bude provedeno jeho zajištění dle trestního řádu.

Obdobně bývá postupováno v případech, kdy je třeba provést blokaci výnosu z trestné činnosti v zahraničí, a to za využití spolupráce s partnerskými finančními zpravodajskými jednotkami v zahraničí, je-li předpoklad, že tato promptní blokáce bude následována žádostí orgánů činných v trestním řízení o mezinárodní právní pomoc ve věcech trestních.

2.3 Analýza možností řešení

2.3.1 Legislativní opatření

2.3.1.1 Odčerpávání majetku trestněprávními prostředky

Odčerpávání majetku trestněprávními prostředky není vlastním předmětem analýzy, a proto se níže uvedenými možnostmi řešení nebudeme blíže zabývat ani hodnotit způsob jejich proveditelnosti. Nicméně v zájmu úplnosti a nutné propojenosti opatření v oblasti odčerpávání majetku je třeba zmínit v některých zahraničních úpravách uplatňovanou možnost zavedení sníženého důkazního standardu pro prokazování nelegálnosti nabytého majetku v případech, kdy na základě jasně zákonem definovaných kritérií (obžaloba z trestného činu, jehož výsledkem je majetkový zisk, rozsudek v této věci apod.) lze důvodně usuzovat, že majetek byl nabyt nelegálním způsobem. V této souvislosti je také třeba upozornit i na možnost přesunu důkazního břemene na obžalovaného při prokazování nabytí majetku v případě, kdy byl obžalován nebo odsouzen za trestnou činnost, jejímž výsledkem je majetkový zisk, případně zavedení povinnosti soudu ve vyjmenovaných případech uložit pachateli trestného

činu finanční sankci (peněžitý trest, peněžitou pokutu). Různé varianty aplikace těchto modelů odčerpávání majetku jsou uplatněny ve většině vyspělých států Evropy i mimo ni. Přehled způsobů aplikace těchto opatření je mj. tématem bodu 2.3.3.

Další účinnou možností odčerpávání majetku pocházejícího z nelegitimních zdrojů je zavedení ve vyjmenovaných případech obligatorní povinnosti soudu uložit pachateli trestného činu finanční sankci (peněžitý trest, peněžitou pokutu). V obecné rovině je současný stav přinejmenším paradoxní, kdy pachateli hrozí přísnější a výrazně jednodušší majetkový postih v přestupkovém nebo správním řízení než v řízení trestním. Nicméně vzhledem k zásadě individualizace trestu je toto obligatorní uložení finanční sankce velmi těžko obhajitelné a nelze je tedy doporučit.

2.3.1.2 Odčerpávání majetku mimotrestními prostředky

2.3.1.2.1 Občanské právo

Jednou z vládních priorit boje proti korupci je posilování mechanismů pro odčerpávání majetku pocházejícího z trestné činnosti. Ze zkušeností orgánů činných v trestním řízení vyplývá, že stávající prostředky trestního práva jsou nedostatečné. Jeví se tedy jako vhodné vytvoření nového mechanismu v mimotrestní oblasti pro odčerpávání majetku, který pochází nebo je vysoce pravděpodobné, že by mohl pocházet z trestné činnosti.

V této oblasti se lze inspirovat i v zahraničí. V některých evropských legislativách (např. Velká Británie, Irsko, Slovensko, Itálie) je dána státu možnost prověřit majetek, u něhož je podezření, že pochází z nelegitimních zdrojů a za splnění určitých podmínek i možnost přistoupení k jeho konfiskaci. V těchto zemích je takový veřejnoprávní zásah státu odůvodňován především bojem proti organizovanému zločinu. Mechanismy v některých z výše uvedených států též prošly testem konformnosti s Evropskou úmluvou o ochraně lidských práv a svobod.

České republice taková úprava prozatím chybí. Níže jsou rozepsány základní principy, na kterých by mohla stát budoucí právní úprava. Tento návrh způsobu odčerpávání majetku mimotrestními prostředky v rámci civilního procesu je však pouze jednou z variant možných řešení v rámci občanského práva. O nutnosti a vhodnosti jeho zavedení by měla proběhnout další diskuse. Tento nástroj by přitom měl být uvažován jako subsidiární vůči stávajícím či navrhovaným opatřením v rámci řízení trestního a řízení daňového. Pokud by byla tato koncepce přijata, je považováno za nutné se podrobněji zabývat úpravou dílčích otázek, které tvoří zejména následující okruhy:

- vymezení podmínek zahájení řízení;
- úprava vzájemné návaznosti, vztahu a účelu tohoto typu řízení a řízení trestního či daňového;
- vymezení aktivní legitimace k podání návrhu na zahájení řízení;
- otázka obrácení důkazního břemene;
- otázka potlačení principu presumpce neviny;
- otázka domněnky protiprávního nabytí majetku

A. Základní principy navrhované úpravy

Základní podstatou navrhované úpravy by byla možnost zahájit řízení, ve kterém by docházelo k objasnění původu majetku patřícího osobě, kde je podezření, že byl získán v souvislosti s trestnou činností. Pokud by nastaly zákonem stanovené důvody, bylo by možné toto řízení zahájit. V takovém řízení by mohlo být obráceno důkazní břemeno a držitel by musel prokázat, že nabytý majetek má u sebe v souladu s právem.

B. Podmínky zahájení řízení

Podmínky, za kterých by bylo možné řízení zahájit, by byly několikerého typu. Za základní podmínku lze považovat zjevnou disproportionálnost mezi majetkem ve vlastnictví osoby, proti které by bylo řízení vedeno a jejími zjistitelnými příjmy. Tato jediná podmínka je však nedostačující k zahájení řízení. Z hlediska účelu zákonné úpravy, kterou je odčerpávání majetku pocházejícího z trestné činnosti, by musela nastat další podmínka, kterou je důvodné podezření, že majetek pochází z trestné činnosti.

Bylo by vhodné, aby takové řízení bylo úzce navázáno na trestní řízení či na řízení daňové. Řízení o prokazování majetku by mohlo být zahájeno jen tehdy, pokud v zahájeném trestním řízení nebo z daňového šetření vyšlo najevo, že majetek získaný obviněným či daňovým subjektem pochází zjevně z nelegitimních zdrojů. Pro takové skutečnosti by musely nasvědčovat dostatečné indicie. S obviněným či s daňovým subjektem by pak mohlo být zahájeno řízení o prokazování majetku nezávislé na trestním řízení nebo daňovém řízení, jehož důsledek by mohla být až konfiskace takto pochybného majetku. Jednalo by se tedy o zvláštní druh řízení, který by byl nezávislý na výsledcích trestního řízení. Takový druh řízení by byl konformní s Evropskou úmluvou o ochraně základních lidských práv a svobod, protože by nebylo možné tvrdit, že došlo k porušení presumpce nevinoty dle čl. 6 odst. 2 Úmluvy (viz rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva (při Radě Evropy) Phillips proti Spojenému království).

C. Vedení řízení

Další otázkou je, kdo by byl oprávněn iniciovat zahájení takového řízení. Z hlediska účelu by to měl být orgán veřejné moci. Pokud by řízení bylo zahájeno v souvislosti s trestním řízením, jeví se jako vhodné, aby tímto orgánem bylo státní zastupitelství (případně státní zástupce). Pokud by bylo řízení zahájeno v návaznosti na daňové řízení, je možné uvažovat o tom, aby tímto orgánem byl i správce daně. Na druhou stranu má však právě státní zastupitelství zpravidla nejvíce informací o skutečnostech nasvědčujících tomu, že majetek pochází z trestné činnosti a navíc i zkušenosti s prostředky odčerpávání majetku pocházejícího z trestné činnosti, které upravuje trestní řád. Lze uvažovat i o tom, že státní zastupitelství by mělo aktivní legitimaci i v ostatních případech. Další otázkou je, kdo by měl v řízení o prokazování majetku rozhodovat, zda i to je možné svěřit do pravomoci orgánu veřejné moci nebo zda by měl o těchto záležitostech rozhodovat soud. S ohledem na závažnost výsledku takového řízení, kterým by mohlo být odejmutí majetku, jeví se jako vhodné, aby o této skutečnosti rozhodoval soud. V takovém případě by bylo vhodné, aby se jednalo o řízení v civilním soudnictví.

V návaznosti na tuto skutečnost se naskýtají i další procesní otázky. Zřejmě by bylo vhodné zvážit, v jaké míře by bylo umožněno subsidiární použití občanského soudního řádu (například možnost vydat rozsudek pro zmeškání, otázka předběžných opatření apod.).

D. Obrácení důkazního břemene

Pokud provedeme komparaci v zahraničních právních řádech, zjistíme, že není neobvyklé, aby bylo přeneseno důkazní břemeno týkající se prokazování původu majetku na pachatele trestného činu, případně na osobu, u níž je podezření, že je členem určité organizované skupiny. Odůvodněnost obrácení důkazního břemene je v těchto zemích dána určitým druhem veřejného zájmu. Účelem takové úpravy je snaha státu, aby nedocházelo k rozšiřování majetku nabytého z nelegitimních zdrojů. V České republice je dle našeho názoru takový krok odůvodnitelný bojem proti korupci.

Jestliže by tedy byly splněny podmínky pro zahájení řízení (viz B), což by soud v příslušném civilním řízení musel jako první přezkoumat, došlo by k obrácení důkazního břemene na

osobu, která je držitelem majetku. Ta by musela prokazovat, že tento majetek nabyla v souladu s právními předpisy.

E. Domněnka protiprávního nabytí majetku

Cíl, ke kterému by mělo řízení směřovat, je vyřčení domněnky soudem, že majetek v držení držitele byl nabyt v rozporu s právními předpisy. Domníváme se, že vyřknutí takové domněnky je nutné z hlediska ústavní konformnosti celého procesu. Pokud totiž soudně dojde k vyřknutí této domněnky, nebude příslušný majetek držitele podléhat ochraně podle ustanovení čl. 11 Listiny základních práv a svobod.

Vyřknutí domněnky o protiprávnosti nabytí majetku by se pak mělo projevit i v petitu návrhu příslušného orgánu veřejné moci. Stejně tak by měl být v návrhu označen majetek, jehož původ se má v řízení prokázat. Je na úvaze zákonodárce jakým způsobem bude dále tento nástroj uchopen především s ohledem na to, který orgán veřejné moci, podle jakého procesního předpisu a v jakém rozsahu bude v řízení postupovat.

F. Výsledek řízení

Důležité bude správně nastavit i procesní aspekty takového řízení. Jak je výše uvedeno, doporučujeme (pokud bude zvolena varianta, že v tomto řízení bude rozhodovat soud), aby se řízení vedlo v civilním soudnictví, dle pravidel pro civilní soudnictví. Subsidiárně by tedy mohl být použit občanský soudní řád. Právní úprava by pak nemusela řešit otázky formy rozhodování, právního zastupování, nákladů řízení apod. Při přípravě návrhu zákona však bude nutné zvážit, která všechna pravidla občanského soudního řádu jsou aplikovatelná a kde je třeba učinit speciální úpravu.

Výsledek řízení pak bude závislý podle zjištěných skutečností a podle toho, v jaké fázi se řízení nachází. V prvním případě bude nutné zkoumat, zda jsou dány podmínky pro zahájení řízení. Pokud nikoliv, mělo by být řízení zastaveno. Pokud budou splněny podmínky, bude nutné zkoumat, zda se podaří držiteli majetku prokázat, že jej nabyt v souladu s právními předpisy. Pokud ano, bude nutné návrh příslušného orgánu veřejné moci zamítnout. Pokud se držiteli nepodaří v řízení příslušné skutečnosti prokázat, soud návrhu vyhoví a vyřkne domněnku protiprávního nabytí majetku. Zároveň by též měl rozhodnout o povinnosti vydat takto protiprávně nabytý majetek a o dalším naložení s tímto majetkem.

Vzhledem k závažnosti dopadů předkládaného opatření do sféry práv občanů, především pak práva na ochranu vlastnictví a principu presumpce neviny, je považováno za vhodné před rozhodnutím o realizaci tohoto opatření podstoupit detailnější diskuzi mezi příslušnými rezorty a odborníky v dané oblasti, která by vyústila v rozpracování opatření takového druhu umožňující rozhodnutí o jeho případné realizaci.

2.3.1.2.2 Daňové a správní právo

A. Pokuta za opožděné tvrzení daně

Možností odčerpávání majetku pocházejícího z nelegitimních zdrojů v rovině správního práva je zavedení institutu pokuty za opožděné tvrzení daně a to ve zvláštních případech (na rozdíl od § 250 daňového řádu). Cílem tohoto opatření je zabránit možnosti disponovat s takovýmto majetkem a v případě dispozice jej odčerpat v režimu správního práva. Využití správního práva je výhodné i z hlediska důkazního břemene, které se obrací a není tedy nutno subjektu prokazovat, že majetek nabyt z nelegitimních zdrojů, pokud máme za prokázané, že nesplnil svou zákonnou povinnost. Tato zákonná povinnost by byla stanovena novelou zákona o daních z příjmů a zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí a spočívala by v povinnosti podat daňové přiznání pod příslušnou sankcí i v případě, že daňová povinnost je nulová a to i v případech kde v dnešní době daňové přiznání být podáváno

nemusí (např. darovací smlouva mezi osobami I. a II. skupiny dle zákona). Nepodání či opožděné podání tohoto daňového přiznání by bylo sankcionováno citelnou pokutou a tento delikt by se nepromlčoval. Tento institut by vyloučil pro další případná řízení (ať již daňová tak i trestní) velmi obvyklá a mediálně známá tvrzení o zděděných penězích od babičky, či daru od strýce, neboť jakékoliv tvrzení tohoto druhu by bylo lehce vyvratitelné, případně by odpadly dohady o výši daru či dědictví. Mimo jiné tento institut by byl zároveň dalším zdrojem informací o majetku osob, který by mohl pocházet z výnosů trestné činnosti (srov. písm. C – majetková přiznání). Na druhou stranu by však této povinnosti podléhaly i všechny osoby, které se trestné činnosti nedopouští, což je naprostá většina všech poplatníků, kteří by zmiňované povinnosti podléhali, a tím by se neúměrně zvyšovala jejich administrativní zátěž. Současně by narůstaly administrativní náklady i správci daně. Při stanovení sankce by bylo nutno vzít v úvahu také okolnosti porušení povinnosti podávat daňové přiznání, aby nejvíce postiženými nebyli v praxi prostí občané, nemající v úmyslu získat neoprávněný majetek.

Vzhledem především k těmto důvodům se zavedení takového opatření neukazuje jako vhodné a nelze je tak doporučit.

B. Odčerpání majetku formou zdanění

Povinnost zdanění majetku pocházejícího z nelegitimních zdrojů již plyne ze současné právní úpravy daňového systému. Daňové předpisy umožňují příslušnému finančnímu úřadu doměřit daň z příjmů fyzických či právnických osob, pokud bylo v rámci obnovy řízení nebo přezkumného řízení zjištěno, že podané daňové přiznání neodpovídá majetkovým poměrům poplatníka. Pokud daňové přiznání podáno nebylo, přestože podle příslušných zákonů podáno být mělo, postupuje správce daně podle § 145 daňového řádu, případně může rovnou zahájit daňovou kontrolu a daň doměřit. V rámci tohoto řízení je daňový subjekt povinen doložit a prokázat skutečnosti tvrzené ve svém daňovém přiznání, případně odůvodnit skutečnost, proč daňové přiznání podáno nebylo. Důkazní břemeno leží tedy na daňovém subjektu, nikoli na správním orgánu (tedy důkazní situace významně odlišná od trestního řízení). Oprávněnost tohoto tvrzení již byla v minulosti potvrzena několika rozhodnutími Nejvyššího správního soudu, a to konkrétně sp.zn. 7 Afs 114/2006 či 2 Afs 198/2004 v kontextu a za dodržení omezení stanovených nálezy Ústavního soudu např. IV. ÚS 29/05 či II. ÚS 232/02. Vedle přenesení důkazního břemena má příslušný finanční úřad jako správní orgán povinnost uložit penále jako sankci za doměření daně, a to v maximální výši 20 %, je-li daň zvyšována s výjimkou případů stanovení vyšší daně na základě dodatečného daňového přiznání, kde toto penále nevzniká.

Z právního rozboru daňových zákonů, zejména o dani z příjmů a o dani dědické, darovací a z převodu nemovitosti bez jakýchkoli pochybností vyplývá, že veškeré příjmy, které může fyzická či právnická osoba získat, jsou spojeny s povinností odvést příslušnou daň a podat daňové přiznání, vyjma případů taxativně uvedených v daňových zákonech.⁶ Majetek pocházející z nelegitimních zdrojů tedy podléhá zdanění již podle současné právní úpravy. Podmínkou jeho zdanění jsou však obecné předpoklady možnosti zdanění určitého příjmu, resp. stanovení daně. Těmito podmínkami jsou, že se jedná o příjem daňového subjektu, tento příjem lze určitým způsobem vymezit a lze stanovit, do jakého zdaňovacího období spadá (tj. lze uplatnit prekluzivní lhůtu jako ochranu ústavních svobod). Bez splnění těchto tří podmínek není možné ani zavedení zvláštní daně pro příjmy neznámého původu, neboť by

⁶ Málek, Pavel, Bradáčová, Lenka, *Opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a odčerpávání finančních prostředků neznámého původu*, s. 123 – 139, in: Dvořák, Vratislav: *Výnosy z neznámých zdrojů a problémy s jejich odhalováním, identifikací a možnosti jejich odčerpávání*, Sborník studií a dílčích výsledků empirických šetření, Praha 2009

bylo velmi obtížné odčerpat tento příjem daňovými prostředky, tj. za dodržení právně zakotveného pojmu daně. Taková zvláštní daň by mohla být také potenciálně v konfliktu s již stávajícími daněmi, přičemž z ústavních principů vyplývá nemožnost, aby jeden příjem podléhal vícero zdanění.

Jako vhodné opatření se proto ukazuje zdanění vycházející z porovnání životního stylu nebo majetku domácnosti a deklarovaných příjmů. Takovýto daňový nástroj je obsažen v řadě právních úprav této problematiky evropských i dalších vyspělých států. Jako příklad lze uvést Francii, jejíž daňový zákoník obsahuje opatření umožňující v případě významné disproporce mezi životním stylem poplatníka a jeho deklarovanými příjmy navýšit daňový základ poplatníka o paušální částky. Příslušné ustanovení obsahuje výčet dvanácti prvků životního stylu a ke každému tomuto prvku je přiřazena v zákonu konkrétní částka, o kterou lze navýšit daňový základ poplatníka v případě konstatování významného rozporu mezi životním stylem poplatníka a jeho deklarovanými příjmy. Obdobná opatření jsou obsažena ve většině právních systémů členských států EU. Jako vhodná podoba tohoto opatření pro české podmínky se ukazuje především úprava obdobná opatřením, která jsou aplikována například ve Velké Británii, Itálii, Finsku, Estonsku, Maďarsku, Lotyšsku, Litvě, Španělsku, Maltě a dalších zemích. Základem těchto opatření je možnost zdanění rozdílu mezi skutečným majetkem daňového subjektu a příjmy, které deklaroval. Předmětem porovnání jsou deklarované příjmy daného subjektu a jeho majetek nebo náklady nutné na jeho užívání případně výdaje nutné pro jeho životní styl. Způsob určení hodnoty majetku/částky výdajů správcem daně je možný buď stanovením paušální hodnoty předpisem nebo určením částky, která by měla odrážet skutečnost (ve většině států preferováno). Pokud částka majetku/výdajů překračuje (např. o třetinu) deklarované příjmy za období, ke kterému se vztahují, vznikne vyvratitelná domněnka, že daňový subjekt příjmy nutné k pořízení nebo užívání daného majetku, popř. k výdajům nutným v rámci svého životního stylu řádně nezdanil. Daňový subjekt poté bude muset prokázat, že tomu tak není.

Zdanitelný rozdíl mezi deklarovanými příjmy a příjmy takto zjištěnými správcem daně by bylo nutné přiřadit do určitého zdaňovacího období, které by dosud nebylo prekludováno (tedy s výjimkou daňového řízení vztahujícího se k pravomocně odsouzenému daňovému trestnému činu). V zásadě jsou dvě možnosti, které jsou aplikovány různými státy. Jedna vychází z nutnosti uskutečnění příslušných rozhodných skutečností v neprekludovaném období (tj. např. datum vložení do katastru nemovitostí), druhá je založena spíše na koncepci užívání daného majetku a umožňuje zdanění v zdaňovacím období, ve kterém je rozdíl zjištěn.

Vhodnou daní k aplikaci tohoto opatření se z hlediska tuzemského daňového systému ukazuje daň z příjmů fyzických osob. V návaznosti na způsob řešení určení zdaňovacího období, ke kterému by se zjištěný rozdíl vztahoval, by bylo nutné především v případě zvolení druhé varianty určit, zda-li rozdíl bude podléhat standardní sazbě daně z příjmů fyzických osob a příslušným sankcím nebo zvláštní sazbě. Procesně by bylo možné navrhované opatření uchopit již v rámci současných nástrojů daných správcem daně daňovým řádem (postup k odstranění pochybností, daňová kontrola, stanovení daně podle pomůcek). Nicméně například v Itálii nebo Maďarsku je za tímto účelem zakotven institut tzv. celkového posouzení, resp. prověření přírůstku majetku. Nutnost případné speciální procesní úpravy se odvíjí od způsobu konkrétního řešení hmotněprávní stránky navrhovaného opatření (zdanění příjmů nutných k pořízení majetku popř. nutných k úhradě životních nákladů, volba způsobu jejich stanovení na základě zjištěné skutečnosti nebo na základě paušálu, volba režimu zdanění a řešení vztahu k zdaňovacímu období).

C. Majetková přiznání

Zavedení povinnosti majetkových přiznání se dle účelu úpravy může vztahovat nejen na okruh fyzických osob, jejichž postavení přináší riziko úplatkářství. Vzhledem k rozmanitosti osob, které mohou získávat rozsáhlý majetek z nelegitimních zdrojů, by bylo proto klíčové vymezení okruhu povinných osob, např. vlastníci definovaného druhu majetku nad určitou hodnotu. Tato první širší verze by znamenala, že toto širší pojetí úpravy majetkových přiznání by tak nebylo vázáno na trestní řízení a zasahovalo by plošně celou definovanou skupinu osob. Vymezené skupině osob v prvním roce, kdy by splnila podmínky pro vznik povinnosti, by vznikla povinnost podat souhrnné přiznání majetku a v následujících letech přiznávat všechny jeho přírůstky. Nepodání či opožděné podání tohoto přiznání by bylo sankcionováno správní pokutou ve výši, která by umožnila limitování zisků pocházejících z nelegitimních zdrojů.

Druhá užší verze úpravy majetkových přiznání je více selektivní a umožňuje soudci uložit jako sankci v trestním řízení povinnost přiznat správci daně určitý soudem určený majetek s tím, že odsouzený je povinen prokázat jeho řádné zdanění včetně způsobu nabytí.

Obě varianty vyžadují zavedení sofistikované právní úpravy. Klíčovými faktory úspěšnosti využití instrumentu majetkových přiznání je způsob úpravy (i) okruhu povinných osob, (ii) momentu a způsobu vzniku povinnosti podat majetkové přiznání, (iii) vynutitelnost této povinnosti a sankční ustanovení, (iv) schopnost státních orgánů tyto informace v rámci své působnosti využívat.

Obecně lze konstatovat, že z hlediska těchto kritérií se jako výhodnější úprava ukazuje varianta užší předpokládající vazbu na trestní řízení, která představuje určitou formu opožděného daňového tvrzení, které lze státními orgány snadněji procesně a administrativně uchopit a využít i v rámci stávajících předpisů. Nicméně vzhledem k programovým východiskům vlády obsaženým např. v Programovém prohlášení Vlády České republiky ze dne 4. srpna 2010, která směřují především k snižování administrativní zátěže občanů a snižování rozsahu zasahování státu do soukromého sektoru (viz např. kapitoly „Veřejná správa a eGovernment“ a „Podnikání a jeho podpora“) se ani jedna z výše uvedených variant neukazuje jako realizovatelná.

D. Daňová amnestie

Dalším možným opatřením, které může přispět k odčerpávání majetku pocházejícího z nelegitimních zdrojů, je uplatnění tzv. daňové amnestie. Toto opatření by umožnilo zdanění majetku, který dosud zdanění unikal. Správce daně by tak kromě stanovení daně získal přehled o majetku, který byl dosud mimo jeho evidenci, a mohl by tak účinněji vykonávat kontrolu nad zdaněním jeho výnosů i v následujících zdaňovacích obdobích. S odкрыtím tohoto majetku by - v závislosti na míře liberace - bylo možné rozkrýt i další majetkové vazby vytvářející příjmy, které dosud zdanění unikaly.

Zvýšení motivace daňových subjektů k dobrovolnému plnění daňové povinnosti v současnosti podporuje mimo jiné daňový řád, podle kterého lze doměřit daň zjištěnou v souvislosti s odhaleným daňovým trestním činem až 10 let zpětně. Ministerstvo financí vede jednání o Dohodách o výměně daňových informací v daňové oblasti se státy s preferenčním daňovým režimem umožňující doměření daně na základě předaných informací, a rovněž upozorňuje ve sdělovacích prostředcích veřejnost na rizika neplacení daní resp. nepodání daňových přiznání včetně upozornění na následky takového jednání ve formě správních sankcí. Negativním faktorem institutu daňové amnestie je narušení rovnosti procesních práv a povinností daňových subjektů při správě daní, neboť výhodnější podmínky při plnění daňových

povinností by měl ten daňový subjekt, který nejprve nepostupoval podle platného zákona a následně by využil liberační podmínky daňové amnestie.

V případě daňové amnestie by bylo také zcela nezbytné vyřešit její trestněprávní rozměr. Jde o opatření, které přichází v úvahu výhradně ve vztahu k nelegálním příjmům z trestných činů daňových. V případě jakýchkoli jiných trestných činů a z nich plynoucích výnosů by bylo nutné postupovat dále standardní trestněprávní cestou odčerpání výnosů z trestné činnosti. Opatření v podobě daňové amnestie je také zapotřebí velmi důkladně zvážit z hlediska jeho očekávatelných finančních efektů a především z hlediska jeho načasování. Daňová amnestie by mohla přinést jistý efekt pouze v případě, že daňovým subjektům bude jasné, že se jedná o jednorázovou a neopakovatelnou akci. V případě, že by daňové subjekty nabyly dojmu, že se daňové amnestie budou opakovat též v budoucnu, celkový efekt by se razantně snížil a naopak by vzrostla motivace dopouštět se daňových úniků, které by bylo následně možno čas od času takto oficiálně legalizovat. Daňová amnestie by tak mohla být například pouze jednorázovým opatřením, které by doprovodilo změnu daňové a trestněprávní úpravy ve vztahu ke kriminálním ziskům, tak jak je zvažována v předložené analýze.

Diskuse o daňových amnestiích v minulosti již probíhala několikrát a dosavadním výsledkem bylo, že uplatnění daňové amnestie je nevhodné s odkazem na výše uvedené důvody. S tímto závěrem se lze ztotožnit i nyní.

E. Platby v hotovosti

Důležitým prvkem umožňujícím účinnější odčerpávání majetku pocházejícího z nelegitimních zdrojů je regulace plateb v hotovosti tak, aby ne každá absence závazku umožňovala převod finančních prostředků nad částky stanovené zákonem v hotovosti. V tomto smyslu by bylo vhodné novelizovat zákon č. 254/2004 Sb. ze dne 13. dubna 2004 o omezení plateb v hotovosti a o změně zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

F. Mezinárodní spolupráce

V rámci legislativních opatření je také třeba zmínit rostoucí důležitost mezinárodní spolupráce. Nutnost této spolupráce plyne především ze skutečnosti, že jednak nelegální transakce samy mají velmi často mezinárodní charakter a jednak, že majetek, který představuje výnos této činnosti, je zpravidla převeden mimo Českou republiku. Z tohoto pohledu je třeba nahlížet potřebu rozšiřování sítě smluv umožňujících přeshraniční spolupráci orgánů, jejichž součinnost je potřebná pro odčerpávání majetku pocházejícího z nelegálních zdrojů. Tuto spolupráci lze spatřovat na rovině operativní, spočívající v předávání informací na žádost, automaticky popř. spontánně nebo sdílení dovedností prostřednictvím tvorby společných pracovních týmů. Spolupráce by však měla zahrnovat i rovinu koncepční zahrnující především výměnu aktuálních poznatků z obecných postupů majetkové trestné činnosti, jejího odhalování, dohledávání jejích výnosů a jejích odčerpávání.

Z konkrétních forem mezinárodních právních nástrojů představujících přínos pro odčerpávání majetku je nutné v oblasti spolupráce správců daně zmínit různé formy mezinárodních smluv umožňujících správní spolupráci mezi správcem daně smluvních stran. Tato správní spolupráce umožňuje tuzemskému správci daně řádný výkon správy daní i v případech s mezinárodními prvky. Správní spolupráce správců daně může zahrnovat výměnu informací (na žádost, automaticky, spontánně), možnost simultánních daňových kontrol, možnost daňové kontroly na území smluvního státu, pomoc při doručování dokumentů a pomoc při vymáhání pohledávek, resp. daňové povinnosti. V této souvislosti je třeba především zmínit důležitost uzavírání memorand o porozumění mezi daňovými správami, dohod o výměně informací v daňových záležitostech (tzv. TIEA), dohod o zamezení dvojímu zdanění obsahujícími

článek 26 a 27 Modelové konvence OECD. Jedinečným mezinárodním nástrojem v oblasti správní spolupráce je Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech („Štrasburská konvence“), která je multilaterální smlouvou zahrnující všechny druhy správní spolupráce. Státy, které ke konvenci přistoupí, mají nicméně možnost poměrně rozsáhlých výjimek.

V případě realizace opatření odčerpávání majetku v rámci civilního řízení je třeba zvážit a přijmout i příslušná opatření umožňující při jejich provádění spolupráci s příslušnými orgány jiných států. Současná vnitrostátní i mezinárodní právní úprava týkající se spolupráce státních zástupců s cizinou se však zatím týká pouze trestního řízení. Případná legislativní opatření by tedy musela obsahovat i ustanovení o právní pomoci v tomto netrestním řízení. Bude samozřejmě vhodné, aby tato otázka byla zkoordinována s ostatními státy. Podle informací z Nejvyššího státního zastupitelství Evropská komise připravuje nový dokument týkající se tzv. netrestních konfiskací, který bude nutné při přípravě příslušné právní úpravy v ČR zohlednit.

2.3.2 Nelegislativní opatření

Nelegislativní opatření pro zvýšení účinnosti odčerpávání majetku spočívají především ve zvýšení rozsahu a četnosti spolupráce mezi státními orgány, které mají dovednosti a informace důležité pro nalezení nelegálně získaného majetku a jeho identifikaci. Vzhledem k zaměření analýzy se jedná především o správce daně, FAÚ a orgány činné v trestním řízení. Tato opatření byla předmětem první části analýzy. Zde lze zdůraznit pouze skutečnost, že účinnost spolupráce příslušných státních orgánů je přirozeně podmíněna schopnostmi daných orgánů plnit úkoly v rámci své „kmenové“ působnosti. Pouze pokud jsou příslušné orgány schopny řádně plnit tyto úkoly, má jejich příspěvek do vzájemné spolupráce zamýšlený přínos. Výše řečené neznamena, že spolupráce těchto orgánů je sekundární vůči úkolům v rámci „kmenové“ působnosti, ale že součástí opatření pro posílení a zefektivnění spolupráce musí zahrnovat také stránku výkonu „kmenové“ působnosti, bez které opatření k posílení spolupráce ztrácí svůj význam.

Výkon působnosti státních orgánů je určujícím způsobem podmíněn personálními a materiálními podmínkami jejich činnosti. Pokud tyto podmínky nejsou zajištěny tak, že nejsou překážkou praktické aplikace výše zmiňovaných opatření, zůstávají předmětné návrhy pouze teoretickými úvahami, které budou moci být efektivně realizovány až po zajištění potřebných personálních a materiálních podmínek, v nichž by měly být realizovány. Mezi hlavní problémy v této oblasti patří výrazný nedostatek personálního obsazení v rámci Policie ČR na úrovni krajských ředitelství v oblasti daňové kriminality.

2.3.3 Přehled relevantních zahraničních úprav ⁷

Problematika efektivního odčerpávání majetku pocházejícího z nelegitimních zdrojů je předmětem úprav i jiných státech. Pro srovnání uvádíme níže přehledovou tabulku způsobu právní úpravy této problematiky v relevantních jurisdikcích (Tab 1). Jak vyplývá z níže uvedeného přehledu, řada států si uvědomuje, že trestní nástroje sloužící k odčerpávání výnosů z trestné činnosti jsou mnohdy nedostatečně účinné, a přijala proto opatření k odčerpávání majetku prostřednictvím trestněprávní úpravy vycházejí z obecné premisy, že otázka prokazování původu majetku je odlišná od otázky prokazování viny a tudíž se zde neuplatní zásada presumpce neviny a další tradiční zásady, které jsou součástí práva na spravedlivý proces, a proto je možné snížit důkazný standard či přenést důkazní břemeno na odsouzené. Odčerpávání majetku prostředky civilního nebo správního práva se ve sledovaném vzorku států vyskytuje méně často a je chápáno spíše jako doplňkový nástroj k trestněprávní úpravě.

V tabulce 2 se uvádí Přehled právní úpravy daňového zacházení s rozdíly mezi majetkem/životním stylem domácnosti a deklarovanými příjmy. Zdrojem informací jsou odpovědi členských států IOTA.

Jak z uvedeného přehledu vyplývá, mnohé evropské daňové správy disponují legislativní úpravou, která jim umožňuje zdanit případnou diskrepanci mezi deklarovanými příjmy poplatníka a jeho majetkem/životním stylem. Jsou využívány široké informační zdroje a databáze, z nichž lze provést rekonstrukci skutečných příjmů poplatníka. Některé daňové správy využívají sofistikovaných nástrojů, jak tohoto cíle dosáhnout a v těchto aktivitách nejsou omezovány prekludovanými obdobími.

Tab 1 Přehled právní úpravy odčerpávání majetku pocházejícího z nelegitimních zdrojů

Stát	Odčerpávání majetku prostředky trestního práva	odčerpávání majetku prostředky civilního nebo správního práva	podmíněnost odčerpávání trestněprávním rozsudkem nebo rozsudkem v trestněprávní věci	přechod důkazního břemene či snížení důkazního standardu	poznámky (co je považováno za nelegální činnost, způsob, jakým stanovena vazba mezi nelegální činností a majetkem)
Rakousko	✓		✓	✓	Dotyčná osoba opakovaně páchá trestnou činnost generující zisky (nebo v jejím páchání soustavně pokračuje) nebo jde o člena zločinného spolčení. V takovém případě se předpokládá nelegitimní původ dalších ekonomických výhod (nad rámec prokázaných výnosů z trestné činnosti), které pachatel trestného

⁷ Vondruška, František, Záruba, Jan, Trešlová, Lenka: Odčerpávání majetku pocházejícího z nelegitimních zdrojů – Policejní akademie České republiky v Praze, Praha 2010.

					činu získal v určitém vymezeném časovém období (nebo v době svého členství ve zločinném spolčení) a je na něm, aby prokázal jejich legitimní původ.
Dánsko	✓		✓	✓	Nelegitimní původ majetku se předpokládá v případě, že je pachatel odsouzen za trestný čin, za který lze uložit trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně 6 let a jde o trestný čin takové povahy, že generuje nebo může generovat podstatné výnosy.
Francie	✓		✓	✓	V případě, že odsouzený udržoval pravidelné kontakty s drogovým dealerem nebo osobou závislou na drogách, není státní zástupce povinen prokázat, že majetek, který má být zkonfiskován v trestním řízení, je výnosem z trestné činnosti. V takovém případě musí odsouzený zaplatit určitou adekvátní částku, pokud není schopen prokázat legitimní původ svých finančních zdrojů v rozsahu, který odpovídá jeho životnímu stylu.
SRN	✓		✓	✓	U závažných organizovaných trestných činů je snížen důkazní standard, kdy není třeba nade všechnu pochybnost prokázat, že daný majetek pochází z trestné činnosti, ale postačí, že zde nejsou důvodné pochybnosti o jeho kriminálním původu.
Portugalsko	✓		✓	✓	Je možné přenést důkazní břemeno na osobu, jež byla odsouzena za závažný trestný čin uvedený v zákoně (terorismus, obchodování se zbraněmi, korupce, praní špinavých peněz, zločinné spolčení, obchodování s ukradenými vozidly, padělání měny apod.). V takovém případě se předpokládá, že část majetku, jež je disproporční vzhledem k legitimním příjmům dané osoby, pochází z trestné činnosti. Pokud dotčená osoba neprokáže legitimní původ majetku, je majetek zkonfiskován podle trestního zákona.
Itálie		✓			Ve správním řízení je umožněno zkonfiskovat majetek osobám podezřelým z činnosti pro mafii – tj. nejen osobám, které jsou přímo členy mafie, ale i osobám, u nichž je dáno podezření, že

					jsou s mafií spojeny. V rámci šetření se zjišťuje životní styl těchto osob, jejich příjmy a majetek, jakož i jejich ekonomické aktivity. Soud může nařídit konfiskaci, pokud je dán zjevný nesoulad mezi životní úrovní této osoby a jejími přiznanými prokazatelnými příjmy nebo ekonomickými aktivitami, nebo pokud je rozumně zdůvodněno (existence dostatečných důkazů), že takový majetek pochází z trestné činnosti nebo byl užit k jejímu spáchání. Dotčená osoba může prokázat legitimní původ takového majetku a tím se konfiskaci vyhnout.
Velká Británie	✓	✓		✓	Pokud jde o oblast trestního řízení, konfiskace přichází v úvahu u vybraných trestných činů typicky generujících zisky uvedených v příloze příslušného zákona. Pokud jde o civilní odčerpávání výnosů z trestné činnosti, jeho účelem je umožnit v občanskoprávním řízení zkonfiskovat majetek, který byl nabyt nezákonným jednáním, a umožnit zabavení peněžních prostředků, jež mají být použity k nezákonnému jednání. K civilnímu odčerpání majetku může dojít bez ohledu na to, zda se v souvislosti s takovým majetkem vede nebo vedlo trestní řízení.
Irsko	✓	✓		✓	Dtto jako Velká Británie
Belgie	✓	✓	✓	✓	U vybraných trestných činů vymezených v zákoně (drogové trestné činy, korupce, podvody, obchodování s lidmi, organizovaný zločin apod.) může státní zástupce již během přípravného řízení poukázat na významnou diskrepanci mezi skutečným majetkem obviněného a jeho legálními příjmy. V tomto případě dochází k přesunu důkazního břemene na odsouzeného a ten musí před soudem učinit věrohodným, že zjištěný majetkový rozdíl nepochází z typově shodné trestné činnosti, jako pro kterou byl odsouzen.
Řecko	✓	✓	✓	✓	Podle zvláštního zákona může stát po obdržení stanoviska Právní rady státu podat k civilnímu soudu žalobu, aby

					zkonfiskoval osobě, která byla odsouzena za závažný trestní čin generující zisky (výčet těchto závažných trestných činů je uveden v zákoně) minimálně k 3 letům odnětí svobody, majetek získaný podobným typem trestné činnosti. V takovém případě se předpokládá, že všechny majetek nabytý odsouzeným v době 5 let předcházejících spáchání trestného činu, za který byl odsouzen, pochází z této podobné trestné činnosti. Je pak na odsouzeném, aby prokázal opak.
Holandsko	✓	✓		✓	
Slovensko		✓		✓	Jedná se o odčerpání majetku, u kterého nelze získat zcela zřejmé důkazy, že pochází z konkrétního trestného činu, ale z prokázaných skutečností vyplývá, že jeho podstatná část pochází z organizovaného zločinu nebo slouží k jeho financování. V zákonu o prokazování majetku je vymezena hodnota majetku ve výši 1500 násobku výše minimální mzdy, tzn. že pokud hodnota majetku dotčené osoby po odečtení legálních příjmů přesahuje tuto hranici, vede to k zahájení řízení podle tohoto zákona.

Tab 2 Přehled právní úpravy daňového zacházení s rozdíly mezi majetkem/životním stylem domácnosti a deklarovanými příjmy (zdroj informací: sdělení členských států IOTA)

Stát	Právní úprava
Francie	Stručný popis již uveden v textu Analýzy na str. 29, tj. daňový zákoník obsahuje opatření umožňující v případě významné disproporce mezi životním stylem poplatníka a jeho deklarovanými příjmy navýšit daňový základ poplatníka o paušální částky. Prvky životního stylu jsou definovány přímo zákonem, např. katastrální hodnota nájemného trvalého a přechodného bydliště, domácí zaměstnanci, auta, lodě, letadla, dostihoví koně, lovecká práva, účast v golfových klubech.
Velká Británie	Britská daňová správa disponuje širokou škálou kompetencí, jak vyšetřovat poplatníka, který je podezřelý z podhodnocených deklarovaných příjmů. Britská daňová správa zahrnuje útvar pro vyšetřování daňových trestných činů, který se zaměřuje na příjmy z ilegálních aktivit, protože i tyto příjmy podléhají britské dani. Tento útvar disponuje širokými informačními a

	zpravodajskými zdroji při prokazování rozporu mezi deklarovanými příjmy a životním stylem dané osoby. Tento útvar disponuje kompetencemi, kterému umožňují jít zpět až o dvacet let.
Itálie	Italská daňová správa má nástroj, pokud je u fyzické osoby podezření z diskrepance mezi jejími deklarovanými příjmy a jejími výdaji. Tento nástroj se nazývá „celkové hodnocení“. Italská daňová správa spolupracuje při shromažďování údajů o výdajích dotyčné fyzické osoby s registrem nemovitostí, systémem sociální zabezpečení, úřadem pro registraci automobilů a lodí i se soukromými institucemi (aukční domy, umělecké galerie, prestižní školy, finanční instituce, exklusivní kluby apod.). Navíc toto „celkové hodnocení“ může být také založeno na specifickém nástroji pojmenovaném „měřítko ocenění příjmů („income assessment yardstick“), které umožňuje odhadnout roční zdanitelný příjem fyzické osoby na základě indikátorů daňového závazku s odvoláním na a) složení rodiny b) lokalizaci v teritoriu. Tento specifický nástroj je založen na analýze obyvatelstva a vytvoření homogenních rodinných skupení. Pro každou takovou skupinu s těmiž charakteristikami italská daňová správa analyzovala fyzické osoby, které jsou považovány, že jsou „normální“ na základě koherenčních indikátorů mezi deklarovanými příjmy a vynaloženými výdaji. Celkové hodnocení je aplikováno, pokud se odhaduje, že takto zjištěný příjem je větší alespoň o dvacet procent než v ročním daňovém přiznání deklarovaný příjem.
Finsko	Ve Finsku bylo zdanění majetku zrušeno před několika lety, a proto majetek ani jeho změny nejsou aktivně prošetřovány. Ale existují určitá automatická pravidla, podle kterých osoba, která nemá příjem, může za určitých okolností být podrobena podrobnějšímu zkoumání. Jestliže je osoba podrobena tomuto zkoumání, začíná se obvykle tak, že se zašle otázka, kde je tato osoba otázána, jak je schopna hradit své životní náklady. Je požadováno důvěryhodné vysvětlení. Pokud se tak nestane, mohou daňové úřady přistoupit k vyměření daně podle odhadu na základě informací od klienta i od třetí strany.
Estonsko	Také estonská daňová správa disponuje možností vyměřit daně podle odhadu. Tento odhad je povolen v případě, že výdaje poplatníka, který je fyzickou osobou převyšují jeho deklarované příjmy a jestliže poplatník nepředloží důkazy, že výdaje byly vynaloženy z příjmů, které byly dříve zdaněné, nebo které nejsou předmětem daně nebo pocházejí z přijatých úvěrů. Mj. se využívají porovnání s informacemi zjištěnými v obdobných daňových záležitostech. Vedle této metody analogie se používá metoda nákladová a metoda bankovních depozit.
Maďarsko	Také maďarská daňová správa se zabývá případy diskrepance mezi deklarovanými příjmy poplatníka a jeho skutečným majetkem. Porovnávají se veškeré příjmy a všechny denní výdaje a akumulované výdaje (úspory). Také v Maďarsku se používá možnost vyměřit daň podle odhadu. Pokud by se poplatník dovolával toho, že se daný nezdaněný příjem vztahuje již na prekludované období, pak to musí poplatník prokázat důkazy konkrétně vyjmenovanými v právní normě. Dále se vychází z předpokladu, že pokud během auditovaného období celkový objem zdaněných a dani nepodléhajících příjmů (tyto příjmy musí být řádně zdůvodněny) nepokrývá prokázaný nárůst majetku nebo životní styl poplatníka, pak jejich zdroj musel vzniknout během auditovaného období a musí být považován za nezdaněný. Poplatník smí samozřejmě prokázat

	opak. Examinace nárůstu majetku se neliší od jiných typů daňových examinací. Jediným rozdílem je, že examinační nárůstu majetku je speciální procedura vyměřování podle odhadu, protože během auditu jsou hodnoceny skryté příjmy na základě prokázaných výdajů a tak se zjišťuje nedostatek zdroje. Při výběru examinovaných osob se přihlíží k neracionálně nízkým údajům v daňových přiznáních, sériovému prodávání nemovitostí s vysokou hodnotou, životnímu pojištění kombinovanému s vysokými investicemi nebo vysokými platbami ve finančních institucích, vysokým připsáním na poplatníkův kapitálový účet, pravidelnému poskytování vysokých půjček, signálům o praní špinavých peněz apod. Ale důležitější jsou při výběru soukromých podnikatelů a vlastníků nebo členů partnership tato kritéria: provádění ekonomických aktivit, které je možno kvalifikovat jako riskantní podnikatelské transakce, poskytování vysokých půjček členům partnership, u partnershipů nárůst registrovaného kapitálu společnosti, kupování podílů, vykazování osobního příjmu rovného minimální mzdě, na základě obchodního rejstříku zjištěné vlastnictví podílů ve více společnostech a tak vytváření sítě spojených společností atd., atd., Maďarská daňová správa provádí tzv. „chronologickou kalkulaci bilance majetku“. (detailní popis tvorby a aplikace tohoto nástroje je patrně nad rámec tohoto dokumentu)
Lotyšsko	Lotyšská daňová správa vyhodnocuje, zda výdaje fyzické osoby jsou v souladu s jejími deklarovanými příjmy. Vychází ze všech dostupných veřejných databází a registrů, informací od všech ekonomických operátorů, společností institucí, fondů, masových médií apod. při specifikaci zdanitelného příjmu poplatníka.
Litva	V případě důvodného podezření, že příjem osoby nebyl zdaněn podle zákona, vyzývá litevská daňová správa daného poplatníka, aby předložil odůvodněné vysvětlení týkající se zdrojů získání majetku, jakož i jeho vlastních příjmů.
Španělsko	Španělská daňová správa pracuje s pojmem „nezdůvodněné zisky“, což odpovídá výdajům, které překračují příjmy nebo diskrepanci mezi příjmy a majetkem dané osoby.
Malta	Podle novely maltského zákona o daních z příjmů platné od 1. dubna 2011 má maltská daňová správa právo požadovat na poplatníkovi podrobný výkaz veškerého jeho movitého i nemovitého majetku bez ohledu na jeho umístění včetně bankovních účtů, investic, majetku drženého jeho jménem u fiduciáře, u manžele/lky a dalších rodinných příslušníků. Také se požadují informace od bank, investičních a pojišťovacích společností, a dále advokátů, účetních a auditorů, kteří jednají jménem poplatníka.
	Tyto informace slouží k sestavení „cvičení kapitálového narůstání“ (capital accretion exercise). Nárůst čisté hodnoty majetku

	za období (obvykle desetileté) je porovnáván s možnými úsporami za téže období a nevysvětlený nárůst čistého majetku podléhá dani.
Rakousko	Neexistuje takový nástroj
Lichtenštejnsko	Neexistuje takový nástroj

Závěr

Závěrem lze shrnout, že pokud se neprokáže v jednání konkrétní fyzické osoby naplnění všech znaků skutkové podstaty některého z trestných činů, kdy by v rámci uložení trestu bylo využito i významné majetkové sankce tak, jak bylo pojednáno výše, mohou a měly by orgány činné v trestním řízení dávat podněty příslušným správcům daně, kteří dané jednání mohou posoudit jako správní delikt a uložit podle příslušných zákonů sankci či doměřit daňovou povinnost. Informace, které se v rámci trestního řízení orgány činné v trestním řízení dozvědí, by měly být předávány a to i pokud nejsou či nemohou být předmětem dalšího trestního řízení, avšak bez dalšího zakládají správně právní odpovědnost za delikt vyplývající především ze zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, z AML zákona a daňového řádu.

Naopak je třeba zvýšit počet podnětů k zahájení trestního řízení ze strany správců daně i ve vztahu k jiným trestným činům než jsou trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník a trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 č. 40/2009 Sb. trestní zákoník. Tato možnost je však omezována povahou informací, které správce daně získává v rámci správy daní.

Klíčovým faktorem účinnosti odčerpávání majetku pocházejícího z nelegitimních zdrojů je efektivní spolupráce příslušných státních orgánů, v tomto případě správců daně, FAÚ a orgánů činných v trestním řízení, ať už ve stávajícím či pozměněném institucionálním nastavení. Účinné odčerpávání majetku vyžaduje komplex opatření, která byla předmětem předchozích částí analýzy. Čím více těchto opatření bude přijato, tím více se zvýší úspěšnost odčerpávání. Ani jedno z opatření však samo o sobě nemůže být řešením tohoto problému. Účinnost navržených opatření zásadním způsobem závisí na způsobu jejich aplikace ve výkonu působnosti předmětných orgánů. Je proto žádoucí, aby v návaznosti na předložená opatření a zhodnocení jejich přínosu byla navržena konkrétní opatření k realizaci včetně gestora jejich plnění a termínu jejich realizace.

Na úplný závěr je třeba zdůraznit klíčovou roli dostatečného zabezpečení výkonu činností těchto orgánů a to jak po stránce materiální tak personální. Navržená opatření jsou i v případě jejich realizace pouze nástrojem pro příslušné státní orgány k výkonu jejich činnosti. To zda-li a jak účinně budou prakticky aplikována je podstatně podmíněno motivací, schopnostmi a vybaveností příslušných orgánů.

Stručný přehled uváděných opatření a jejich zhodnocení

Opatření	Zhodnocení
možnost identifikace vyslychané úřední osoby správce daně služebním průkazem	doporučeno k realizaci
zajištění stejných podmínek pro správce daně jako mají soudní exekutoři v rámci součinnosti při získávání informací o majetkových poměrech dlužníků	doporučeno k realizaci
zřizování společných ad-hoc vyšetřovacích týmů zahrnujících dle potřeb aktuálního případu GŘŘ, GŘC, ÚOKFK, ÚOOZ, FAÚ	doporučeno k realizaci
zřízení stálé pracovní skupiny zahrnující expertní příslušníky Policie ČR a správce daně	doporučeno k realizaci
zřízení specializovaného útvaru uvnitř orgánů finanční správy pro vyhledávací činnost správce daně	doporučeno k realizaci
sjednocení postupů orgánů činných v trestním řízení vůči správci daně	doporučeno k realizaci
vypracování jednotné metodiky Generálního finančního ředitelství pro postup správce daně při podávání trestních oznámení	doporučeno k realizaci
uzavření dohody o spolupráci mezi Generálním finančním ředitelstvím a Policií ČR pro předávání informací	doporučeno k realizaci
organizace vzájemných školení pro správce daně a orgány činné v trestním řízení	doporučeno k realizaci
odčerpávání majetku v rámci občanského práva formou civilního řízení	doporučeno k realizaci
zdanění na základě zřejmého nesouladu mezi deklarovanými příjmy poplatníka a jeho skutečným majetkem nebo životním stylem	doporučeno k realizaci
novelizace zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, tak aby ne každá absence závazku umožňovala převod finančních prostředků nad částky stanovené zákonem v hotovosti	doporučeno k realizaci
posílení pravomocí pověřených orgánů Celní správy České republiky	doporučeno k realizaci
podpora uzavírání smluv v oblasti mezinárodní správní spolupráce	doporučeno k realizaci
pokuta za opožděné tvrzení daně	nedoporučeno k realizaci
majetková přiznání	nedoporučeno k realizaci
daňová amnestie	nedoporučeno k realizaci

Obsah

Úvod.....	1
1. Spolupráce mezi správcem daně, finančním analytickým útvarům a orgány činnými v trestním řízení při odhalování finanční kriminality.....	1
1.1. Popis problému a cíl řešení	1
1.2. Současný stav	2
1.2.1. Legislativní rámec	3
1.2.2. Praktická aplikace a zkušenosti.....	4
1.3. Další možnosti/modely spolupráce daňové správy a orgánů činných v trestním řízení .	8
1.3.1. Legislativní opatření.....	8
1.3.2. Nelegislativní opatření	9
2. Odčerpávání majetku z nelegitimních zdrojů.....	11
2.1 Popis problému a cíl řešení	11
2.2 Současný stav	12
2.2.1 Legislativní rámec	12
2.2.1.1 Stávající právní úprava trestněprávního odčerpávání majetku pocházejícího z nelegitimních zdrojů	12
2.2.1.2 Stávající právní úprava odčerpávání majetku pocházejícího z nelegitimních zdrojů formou zdanění.....	19
2.2.1.3 Stávající právní úprava odčerpávání majetku pocházejícího z nelegitimních zdrojů v oblasti soukromého práva.....	21
2.2.1.4 Stávající právní úprava legalizace výnosů z trestné činnosti	23
2.2.2 Praktická aplikace a zkušenosti.....	24
2.3 Analýza možností řešení	24
2.3.1 Legislativní opatření.....	24
2.3.1.1 Odčerpávání majetku trestněprávními prostředky.....	24
2.3.1.2 Odčerpávání majetku mimotrestními prostředky	25
2.3.1.2.1 Občanské právo	25
2.3.1.2.2 Daňové a správní právo	27
2.3.2 Nelegislativní opatření	32
2.3.3 Přehled relevantních zahraničních úprav	33
Závěr.....	40