

Pričitateľnosť v právnej úprave zodpovednosti právnických osôb za daňové trestné činy

Attributability in legislation the liability of legal persons for tax offenses

Veronika Nováková

Abstract

By adopting the new Act no. 91/2016 on Criminal Liability of Legal Entities as amended, the legal liability of legal persons has been legally enshrined in the Slovak Republic. In order for this institute to be fully functional, it was necessary to resolve the issue of how the legal liability of legal persons should be demonstrated, since the legal person is only a legal constructor and is not also capable of acting as a natural person. The aim of the contribution is a detailed analysis of the legal instigation law, following the factual nature of tax offenses. We will compare the institute under review with the legislation of other countries where there is a longer-term legal framework, which has resulted in practical application problems. The answer is to answer the question whether this imputation institute is fully functional in terms of its current state and whether there is no other way to define the "culpable conduct" of a legal entity. At the same time, we would like to focus on the aforementioned negation of the culpability of criminal liability of legal entities, and thus to confirm or refute the author's statements.

Keywords: tax offenses, strict liability of legal persons

Úvod

Prijatím nového zákona č. 91/2016 Z. z. o trestnej zodpovednosti právnických osôb v znení neskorších predpisov¹ sa v Slovenskej republike legislatívne zakotvila pravá zodpovednosť právnických osôb. Na to, aby tento inštitút bol plne funkčný, bolo potrebné vyriešiť otázku, akým spôsobom sa bude pravá trestná zodpovednosť právnických osôb prejavovať, keďže právnická osoba je len právny konštrukt a nie je schopná takého samostatného konania ako fyzická osoba. Preto teoretici trestného práva vyvinuli významný inštitút, ktorý má preklenúť priepasť medzi spáchaným trestným činom a páchatelom - právnickou osobou. Trestná zodpovednosť právnických osôb je založená na teórii pričítateľnosti. Zákon vymedzuje presný okruh subjektov (§4 TZPO), ktorých protiprávne konanie sa môže na základe explicitne stanovených podmienok pričítať právnickej osobe.

¹ Ďalej TZPO

Teda ide o zohľadnenie tej skutočnosti, že právnická osoba nedisponuje vôľovou zložkou, čo v konečnom dôsledku znemožňuje skúmať zavinenie.

Bouzat negatíva zavinenia trestnej zodpovednosti právnických osôb zhrnul nasledovne:

1. *„právnické osoby nemajú vlastnú vôľu, a bez vôle nemôže existovať vina, a bez viny trestná zodpovednosť,*
2. *právnické osoby existujú a sú spôsobilé len pokiaľ to je nevyhnutné na plnenie ich poslania, pričom k takému poslaniu nenáleží páchanie deliktov, a preto nie sú právnické osoby schopné páchať delikty (tzv. princíp špeciality),*
3. *pripustenie zodpovednosti právnických osôb je v rozpore so zásadou personalitý trestov , pretože by trest uložený právnickej osobe zasiahol všetkých členov právnickej osoby, t.j. aj tých, ktorí nemajú s trestným činom nič spoločné,*
4. *trestný systém je zameraný len na fyzické osoby,*
5. *nie je možné popri trestnom stíhaní zodpovedného člena právnickej osoby postihnúť aj samotnú právnickú osobu, pretože by to bolo v rozpore so zásadou ne bis in idem.“* (MADLIAK a kol.,2011. s. 169)

Cieľom príspevku je podrobná analýza právneho inštitútu pričítateľnosti a to v nadväznosti na skutkovú podstatu daňových trestných činov. Skúmaný inštitút budeme porovnávať i s právnou úpravou iných štátov, v ktorých je už dlhobojšie zakotvenie v právnej úprave, v dôsledku čoho vznikli i aplikačné problémy v praxi. Príspevok má odpovedať na otázku, či je tento inštitút pričítateľnosti plne funkčný z hľadiska aktuálneho stavu a či neexistuje iný spôsob, ako vymedziť „zavinené konanie“ právnickej osoby. Zároveň by sme sa chceli zamerať na vyššie spomenuté negatíva zavinenia trestnej zodpovednosti právnických osôb, a teda autorove výroky buď potvrdiť alebo vyvrátiť.

1 Vymedzenie pojmu

V osobitnej časti dôvodovej správy k ustanoveniu §4 TZPO je explicitne uvedené, že *„ustanovenie ods. 1 definuje trestný čin spáchaný právnickou osobou a upravuje podmienky vyvodenia trestnej zodpovednosti voči právnickej osobe za jeho spáchanie prostredníctvom tzv. pričítateľnosti trestného činu právnickej osobe. Uvedený koncept pričítateľnosti spáchania trestného činu právnickej osobe upravený v ods. 2 vychádza zo skutočnosti, že právnické osoby sú subjektom práva odlišným od fyzickej osoby, pričom ide o subjekty, ktoré sú právom umelo vytvorené s priznaním spôsobilosti k právam a povinnostiam, právnym a protiprávnym úkonom a zodpovednosti v právnych vzťahoch.“* Teda z uvedeného je jasné, že inštitút pričítateľnosti je esenciálnym prvkom trestnej zodpovednosti právnických osôb a hoci je umelo vytvorený právom, nepopiera zásady kontinentálneho práva. (Ivor, Polák, Záhora, 2016, s.501)

Z hľadiska trestného práva je nevyhnutné, aby fyzická osoba, ktorá svojim konaním alebo opomenutím porušuje alebo ohrozuje záujem chránený Trestným zákonom, konala zavinené. Je rovnako nevyhnutné, aby i u právnickej osoby sme mohli identifikovať takýto znak zavineného konania. Avšak z hľadiska toho, že právnická osoba, je akýsi konštrukt práva, zamedzuje akékoľvek zohľadnenie psychického stavu páchatela. Z tohto dôvodu vzniká v trestnom práve pomerne nová kategória, ktorú doteraz kontinentálne trestné právo nepoznalo, tzv. pričítateľnosť trestného činu právnickej osobe. Z uvedeného dôvodu právny poriadok ustanovuje, že vlastné konanie právnickej osoby predstavujú tie prejavy vôle, ktoré v mene právnickej osoby konajú ňou určené orgány alebo zástupcovia právnickej osoby, teda v konečnom dôsledku ide o fyzické osoby. Právne následky spojené s týmito prejavmi sa tak pričítajú priamo právnickej osobe ako subjektu práva. Z toho vyplýva, že za právnickú osobu konajú fyzické osoby, a teda nemožno vylúčiť, že suma summarum právnická osoba nie je spôsobilá na zavinené konanie. (Ivor, Polák, Záhora, 2016, s.501)

Šámal vo všeobecnosti rozlišuje tri základné koncepcie pričítateľnosti právnickej osoby

- a) stotožnenie právnickej osoby s fyzickou osobou, teda ak páchatel pôsobí v rozhodovacích orgánoch právnickej osoby alebo je člen riadiaceho orgánu;
- b) právnická osoba vôbec nedohliada alebo nedohliadala dostatočne na činnosť fyzických osôb, ktoré pôsobia v okruhu právnickej osoby;
- c) princíp anonymnej viny, kedy nie je možné individualizovať fyzickú osobu, no znaky trestného činu boli naplnené v rámci činnosti právnickej osoby. (Šámal, 2012, s.7)

Heine tvrdí, že prostredníctvom pričítateľnosti sa pričítava konanie určitého okruhu fyzických osôb, ktoré sú v požadovanom vzťahu k právnickej osobe, čo Čentéš a Lorko dopĺňa, že nielen konanie, resp. protiprávne konanie, ale všetky obligatórne stránky spáchaného trestného činu. Teda v danom prípade by mal byť vyvrátený argument, že by právnická osoba nemohla samostatne zavinené konať najmä kvôli absencii vlastnej vôľovej zložky. (Čentéš, Lorko, 2016, s. 26)

Tento obligatórne dôležitý inštitút pre vyvodenie zodpovednosti právnických osôb možno jednoducho odvodiť z nasledujúceho vzorca:



(Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Čentéša a Lorka, 2016, s. 27)

1.1 Je potrebný inštitút pričítateľnosti?

Koncept pričítateľnosti slúži aj na preklopenie rozdielov medzi angloamerickým a kontinentálnym právnym systémom pri otázke riešenia právnej úpravy pravej trestnej zodpovednosti právnických osôb. (Čentéš, Lorko, 2016, s.26)

Dôležité je sa zamyslieť, či by nebolo jednoduchšie zodpovednosť právnickej osoby vymedziť ako objektívnu zodpovednosť, teda, že pri trestných činoch, ktoré spácha právnická osoba sa nebude prihliadať na zavinenie. Argumentov je však niekoľko. Mnoho teoretikov trestného práva hneď namieťa, že je to v akomkoľvek rozpore s trestnoprávnou požiadavkou zodpovednosti, ktorá akcentuje na zavinenie.

Ďalší argument vychádza z konceptu právnej úpravy, keďže u právnických osôb nedošlo k špeciálnemu katalogizovaniu skutkových podstát trestných činov pre právnické osoby. Vzhľadom na to, že § 3 TZPO obsahuje taxatívny výpočet trestných činov podľa Trestného poriadku, ktorých sa môže dopustiť fyzická osoba - *nullum crimen sine culpa*, nie je možné pripustiť myšlienku objektívnej zodpovednosti.

Pričítateľnosť je možné obhájiť i na základe tzv. rizikového manažmentu právnickej osoby. Šámal (2012, s. 170) tvrdí, že tento rizikový manažment predstavuje istý druh vnútornej kontroly, ktorý vystupuje buď priamo pri protiprávnom konaní fyzickej osoby (disciplinárne konanie) alebo pri chybnom zvládnutí prevádzkovania podniku, čo de facto znamená, že právnická osoba si sama vyberá svojich zamestnancov, za ktorých v konečnom dôsledku nesie plnú zodpovednosť, a tiež za kontrolu a riadenie podniku vykonávanú prostredníctvom vedenia, resp. zamestnancov širšom zmysle slova.

Autori ako Jelínek, Šámal, Eliáš, sa zhodujú na tom, že v prípade právnickej osoby možno identifikovať zvláštnu subjektívnu stránku konania právnickej osoby, a to v súvislosti s chybným zvládnutím zvýšeného rizika vyplývajúceho z prevádzky podniku, hoci konkrétne

je už potrebné upriamiť pozornosť na konanie fyzickej osoby taxatívne vymedzené zákonom. Teda za vhodné možno považovať označenie „vina vedenia podniku“ ako pojem „zavinenie“, ktoré sa vyznačuje buď úmyslom alebo nedbanlivosťou.

Česká republika sa koncepcne stala inšpiráciou pre slovenskú úpravu trestnej zodpovednosti právnických osôb. Zákonodarca možno i prihladal na to, že česká úprava je platná už šiestym rokom a existujú už aj výsledky z aplikačnej praxe, ako aj široký diapazón názorov viacerých právnych teoretikov zhodnocujúcich danú problematiku.

Z textu dôvodovej správy zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim v znení neskorších predpisov², jasne vyplýva, že nemožno stotožňovať ustanovenie o zavinení pri fyzickej osobe s ustanovením o pričítateľnosti, ktoré tvorí fundamentálny základ trestnej zodpovednosti právnických osôb. Zákonodarca naopak počíta, že s činnosťou právnickej osoby je nevyhnutné pri vyvodzovaní zodpovednosti zohľadňovať rolu ľudského faktoru, teda prepojenie medzi fyzickou osobou a právnickou osobou s trestným činom. Zákonodarca pričítateľnosť definuje skôr ako „*zvláštnu zodpovednosť za zavinenie právnickej osoby*.“ Dôvodová správa však razantne odmieta akékoľvek stotožňovanie sa s názorom objektívnej zodpovednosti, pretože musí dôjsť k naplneniu všetkých znakov skutkovej podstaty trestného činu, čo v konečnom dôsledku sa prejaví ako deficit v riadiacej alebo kontrolnej rovine právnickej osoby. (Čentěš, Lorko, 2016, s.28)

V rámci českej právnej úpravy je možné rozlišovať dva typy pričítateľnosti trestného činu právnickej osobe. Prvý typ pričítateľnosti možno identifikovať v §8 ods.1 písm. a) a ž c) ZoTOPO, ktorý zároveň predstavuje koncepciu stotožnenia právnickej osoby s fyzickou osobou s určitou riadiacou alebo kontrolnou právomocou. Mnohí autori však namietajú, že na organizačnú zložku právnickej osoby sa kladie veľké, ba priam neúnosné bremeno, pretože postačí, že akákoľvek osoba konajúca v mene právnickej osoby spácha taxatívne vymedzený trestný čin, ktorý sa automaticky musí pričítať právnickej osobe. Čo znamená, že právnická osoba nemá možnosť exkulpácie pri excesoch fyzických osôb, ktoré disponujú riadiacou alebo kontrolnou právomocou. Teda zákonodarca opäť apeluje, že právnická osoba má byť obozretná pri výbere fyzických osôb, najmä ak ide o pozície do riadiacich a kontrolných orgánov. Autori nemajú na to, či je potrebná exkulpácia alebo nie, veľmi jednotný názor, pretože na jednej strane sa prejavuje názor, že v rámci konkurenčného boja by sa mohlo stať, že konkurent podplatí fyzickú osobu v riadiacej funkcii, čo sa v konečnom dôsledku prejaví tým, že jeho konkurent bude odstránený v dôsledku spáchania trestného činu. Na druhej strane však je možné uvažovať i o možnosti, že ak by bola prípustná exkulpácia, tak právnická osoba by mohla svoju fyzickú osobu pôsobiacu v riadiacej funkcii podplatiť, aby v rámci zachovania reputácie prevzala vinu na seba. Riešenie poskytuje napríklad belgická právna

² Ďalej ZoTOPO

úprava, ktorá uplatňuje pravidlo, že v prípade, že sa trestného činu dopustí štatutárny orgán právnickej osoby, pričom právnickej osobe je známa fyzická osoba a ona prispeje k odhaleniu konkrétnej fyzickej osoby, je prípustná exkulpácia. (Rohr, In: Čentéš, Lorko, 2016, s.28)

Tak ako v predchádzajúcom odseku je zdôraznené, že trestný čin sa pričíta najmä vtedy, ak právnická osoba zanedbala riadiacu a kontrolnú činnosť, tak § 8 ods.2 ZoTOPO zdôrazňuje, že ak sa „*neprovedly taková opatření, která měly provést podle jiného právního předpisu nebo která po nich lze spravedlivě požadovat, zejména neprovedly povinnou nebo potřebnou kontrolu nad činností zaměstnanců nebo jiných osob, jimž jsou nadřizeny, anebo neučinily nezbytná opatření k zamezení nebo odvrácení následků spáchaného trestného činu*“, je možné právnickej osobe trestný čin pričítať. Doplnené o §8 ods. 5 ZoTOPO „*právnická osoba se trestní odpovědnosti podle odstavců 1 až 4 zproští, pokud vynaložila veškeré úsilí, které na ni bylo možno spravedlivě požadovat, aby spáchání protiprávního činu osobami uvedenými v odstavci 1 zabránila.*“

Jelínek (2017, 23-24) zdôrazňuje tri námietky, ktoré sú spojené týmto vyššie uvedeným ustanovením, pričom všetky stotožňuje s nesprávnou právnickou terminológiou. Po prvé, je nevhodné použiť výraz „zprostit se“ trestnej zodpovednosti, ale vhodnejšie je vyviníť sa, pretože paradoxne to môže viesť k myšlienkam, že zodpovednosť právnickej osoby možno považovať za zodpovednosť objektívnu. Keďže ide o vecne i legislatívne nesprávnú formuláciu, najvhodnejšie by bolo ju preformulovať na „*právnické osobě nelze jednání určitých osob přičítat*“, čo by plnohodnotne zodpovedalo i terminológii použitej v zákone. Druhá námietka je voči tomu, „*kde začíná a končí veškeré úsilí*“ a čo je možné si predstaviť pod pojmom „*spravedlivě požadovat*“, pretože trestnému právu sú tieto pojmy absolútne nejasné, ba priam zavádzajúce a teda vzniká požiadavka na zákonodarcu, tieto pojmy náležite vyložiť. Na druhej strane súhlasíme s tým, že každá právnická osoba je osobitá, či už vzhľadom na predmet záujmu (podnikania), formu, alebo charakter. Teda nie je možné taxatívne vymedziť v zákone, o aké vnútorné predpisy, kódexy a iné kontrolné a riadiace mechanizmy pôjde, avšak ani právna formulácia v zákone bez výkladu nie je správna a žiaduca. Poslednou námietkou je, že ani formulácia „na právnické osobě“ nie je zvolená správne. Ide o nesprávnu personalizáciu právnickej osoby, pretože ako je už z celej tejto kapitoly práce zrejme, nemôže byť konanie „*na právnickej osobe*“, pretože ona sama nekoná. Teda najvhodnejšia by bola formulácia v znení „*právnická osoba se vyviní z trestní odpovědnosti, jestliže prokáže, že vynaložila potřebné úsilí, aby porušení právní povinnosti osobami zabránila.*“

Čep zdôrazňuje, že toto ustanovenie malo slúžiť na podrobnejšiu úpravu materiálnych podmienok trestnej zodpovednosti právnických osôb, avšak prinieslo len akúsi nekoncepcnosť, nesystematickosť a neurčitosť právnej úpravy, ktorá vyvoláva celý rad otázok, na ktoré nie je známa exaktná odpoveď, čo konečnom dôsledku môže do značnej miery sťažiť objasňovanie trestnej činnosti právnických osôb. (2017, s17;20)

Možno súhlasiť s autormi, ktorí si kladú otázku, čo teda v konečnom dôsledku reálne predstavujú takéto opatrenia, ktoré možno od právnickej osoby spravodlivo požadovať. Zväčša by malo ísť o opatrenia, na ktoré je právnická osoba povinná podľa osobitných predpisov, čo však možno skonštatovať, že nie vždy je zrejmé, aké opatrenia má prijať. Bohuslav (2014) zdôrazňuje, že právnická osoba musí mať dobre nastavený tzv. compliance program, ktorý zahŕňa všetky riadiace a kontrolné mechanizmy, ako aj etický kódex zamestnancov, pričom nevyhnutné sú školenia zamestnancov v oblasti trestnej zodpovednosti, verejného obstarávania, či správy cudzieho majetku. Ďalej, že je potrebné informovať zamestnancov o tzv. whistleblowing, čo predpokladá, že zamestnanec má možnosť upozorniť na protiprávne konania v rámci právnickej osoby. Za efektívne možno považovať aj fungovanie oddelenia vnútorného auditu, či interného alebo externého ombudsmana, na ktorého sa zamestnanci môžu kedykoľvek obrátiť. Ak má právnická osoba takto nastavený compliance program, niet pochyb, aby právnická osoba netradične sama dokázala, že je prípustná exkulpácia. Viacerí autori (Bohuslav, Čentíš, Lorko, Šámal) sa zhodujú na tom, že ide o rozpor s princípom prezumpcie neviny, pretože celé dôkazné bremeno leží na pleciach právnickej osoby. Šámal dodáva, že je potrebné vytvoriť firemnú kultúru (corporate culture), ktorá má zabezpečiť akési správne „podnebie“ na komplexné fungovanie organizácie. Schein (1989) za podnikovú, resp. organizačnú kultúru považuje „*vzorec základných a rozhodujúcich predstáv, ktoré si určitá skupina vytvorila, odkryla a rozvinula, v rámci ktorých sa naučila zvládať problémy vonkajšej adaptácie, a vnútornej integrácie a ktoré sa tak osvedčili, že sú ponímané ako všeobecne platné*“ Tu sa do určitej miery dostávame do bodu, kedy mnohé zabezpečujúce mechanizmy fungovania spoločnosti nadobúdajú podobu takých reálií, ktoré sú právu ako takému cudzie a možnosť ich postihu je veľmi zložitá, ba priam nemožná.

Jelínek tiež stotožňuje tieto opatrenia s compliance systémom, teda dokumentom, resp. súborom dokumentov, ktoré by mali slúžiť právnickej osobe na to, aby sa zodpovedne bez „výčítiek“ mohla exkulpovať. No zároveň zdôrazňuje, že tento celý diapazón dokumentov nielenže právnická osoba musí mať, ale zároveň je bezprecedentnou podmienkou aj to ako tento celý systém funguje, ako právnická osoba dozerá na ich dodržiavanie. No nevyhnutné je i sledovanie indikátorov, napr. „*korupčný indikátor u konkrétnej fyzickej osoby (nákladný život nad rámce legálnych príjmov, závislosť na návykových látkach, obchádzanie aj prehliadanie predpisov, či dôležitých postupov, etc.)*.“ Teda vinu právnickej osoby možno stotožniť s zanedbaním povinnej odbornej starostlivosti, čo opäť potvrdzuje osobitosť subjektívnej stránky trestného činu u právnickej osoby. (Jelínek, 2017, s.21)

Zhodujúc sa s názorom Šámala možno za predpoklady spáchania trestného činu právnickou osobou pokladať nasledujúce:

- musí ísť o čin protiprávny, t. j. právom zakázaný,

- protiprávny čin je spáchaný buď v záujme právnickej osoby alebo v rámci jej činnosti,
- protiprávny čin musí byť spáchaný osobou uvedenou podľa TZPO,
- musí byť pričítateľný právnickej osobe v zmysle TZPO. (2016, s.2)

2 Pričítateľnosť daňových trestných činov

Jednou z hlavných pohnútok a teda aj dôvodov zmeny prístupu k zavedeniu trestnej zodpovednosti právnických osôb v kontinentálnom právnom systéme bolo aj to, že právna zodpovednosť právnických osôb má slúžiť ako efektívny prostriedok v boji proti narastajúcej ekonomickej kriminalite, ktorá je páchaná jednotlivcami v rámci organizačne veľmi zložitých štruktúr právnických osôb, pričom reálne odhalenie konkrétnych osôb v rámci týchto štruktúr je však často takmer nemožné. Aj z výsledkov analýzy Orvinská, Huňady, Ščerba (2017, s.40-56) vyplýva, že Slovenskú republiku tento načrtnutý problém neopomína. Práve v týchto prípadoch, keď nie je možné vyvodit' individuálnu trestnú zodpovednosť, nastupuje trestná zodpovednosť právnických osôb ako účinný prostriedok na ochranu záujmov chránených zákonom č. 300/2005 Z. z. Trestný zákon v znení neskorších predpisov³.

Z hľadiska zameranie príspevku sú dôležité najmä trestné činy v rámci Piatej hlavy „*Trestné činy hospodárske*“, tretieho oddielu „*Trestné činy proti mene a trestné činy daňové*“, v dĺžke § 276 až §278a Trestného zákona. V širšom slova zmysle sú za daňové trestné činy označované aj trestné činy podľa § 275 Falšovanie a pozmeňovanie kontrolných technických opatrení na označenie tovaru a §279 Porušenie predpisov o štátnych technických opatreniach na označenie tovaru. Pritom túto kategóriu dopĺňajú trestné činy, kde sa nepriamo konanie páchatela spája s pojmom „*daň*“, napr. §259 a §260 Skresľovanie údajov hospodárskej a obchodnej evidencie.

Ďalej je potrebné na tieto vyššie spomenuté skutkové podstaty daňových trestných činov nazrieť cez optiku §3 TZPO, ktorý taxatívne vymedzuje trestné činy pripúšťajúce pričítateľnosť právnickej osobe. Toto ustanovenie pripúšťa trestnú zodpovednosť právnickej osoby len v prípade § 276 až §278a a §259 a §260 Skresľovanie údajov hospodárskej a obchodnej evidencie Trestného zákona. Ustanovenia §275 a §279 boli vylúčené. Tu sa naskytuje otázka, či časom aj skutkové podstaty trestného činu podľa §275 a §279 nepribudnú prostredníctvom ďalšej novelizácie.

Aplikačná prax ukazuje, že tento inštitút pričítateľnosti by mal najmä v daňových veciach štátu pomôcť, aby spravodlivosti bolo učinené za dosť. Keďže pred účinnosťou TZPO bolo možné vyvodit' len nepravú trestnú zodpovednosť, bolo potrebné dohľadať fyzickú osobu, ktorá konala v mene právnickej osoby v rámci uplatnenia individuálnej trestnej zodpovednosti.

³ ďalej Trestný zákon/ TZ

To znamená, že Trestný zákon pripúšťal len ochranné opatrenie v dikcii § 83a a 83b, čo v konečnom dôsledku znamenalo v prípade dopustenia sa trestného činu skrátenia dane podľa § 276 ods.2, uloženie právnickej osobe ochranného opatrenia v podobe zhabania majetku, ak právnická osoba nadobudla majetok alebo jeho časť trestnou činnosťou alebo príjmov pochádzajúcich z trestnej činnosti, v opačnom prípade bolo možné právnickej osobe uložiť ochranné opatrenie v zmysle §83a, teda uloženie zhabania peňažnej čiastky.

Sporná otázka sa vždy viedla, kto je subjektom dane a či je možné subjekt dane stotožniť s páchatelom trestného činu. Avšak na druhej strane vždy môžu existovať i rôzne excesy vo vzťahu k právnickej osobe. Napríklad ak člen predstavenstva akciovej spoločnosti s disponujúci právom konať v mene právnickej osoby, podpíše fiktívne kúpne zmluvy o kúpe a predaji neexistujúceho tovaru s cieľom vylákať nadmerný odpočet DPH a neskorší výťažok z tejto trestnej činnosti si prostredníctvom účtovných machinácií prevedie na svoj účet. Preto pokladáme za prípustné zohľadniť i možnosť exkulpácie právnickej osoby. (Šamko, 2015, s.156)

V neposlednom rade je potrebné poznamenať, že hoci prvotným cieľom TZPO bolo aj zníženie ekonomickej kriminality, ktorej sa zväčša dopúšťajú právnické osoby, otázka efektívnosti právnej úpravy v praxi je len „hudbou budúcnosti“. Prvé lastovičky v podobe trestných oznámení sa objavili, v prípade porušenia autorského práva, resp. legalizácie príjmov z trestnej činnosti. Daňové ekonomicke trestné činy by sa podľa odhadov mohli objaviť až koncom roka 2018, resp. začiatkom roka 2019, a to najmä z toho dôvodu, že najčastejšie podnety na začatie trestného stíhania prichádzajú od daňových úradov, ktoré vykonávajú daňové kontroly.

Záver

Právnické osoby vystupujú ako možné nástroje na spáchanie trestnej činnosti, najmä ekonomickej povahy. Nie je ojedinelé, že v rámci svetových trendov dochádza k zlučovaniu rôznych hospodárskych subjektov, čím nadobúdajú nielen hospodársku, ale aj spoločenskú a v konečnom dôsledku i politickú moc na miestnej, národnej, no i celosvetovej úrovni. Preto i slovenské trestné právo neopomína túto skutočnosť a reflektuje potreby súčasnosti v nadväznosti na plnenie medzinárodných záväzkov. Práve práva trestná zodpovednosť právnických osôb je odpoveďou na tieto problémy. Na túto problematiku sú rôzne názory, pozitívne i negatívne. Hoci sme sa vydali po vzore českej úpravy, v snahe odstrániť nedostatky ich úpravy, vždy je potrebné však konštatovať a súhlasiť s názorom Medelského (2016, s.13) „*sa jedná zatiaľ len o teoretickú rovinu bez praktických skúseností*“. Zákonomodarca možno i prihliadal na to, že česká úprava je platná už piatym rokom a existujú už aj výsledky z aplikačnej praxe, ako aj široký diapazón názorov viacerých právnych teoretikov zhodnocujúcich danú problematiku. Už teraz však možno skonštatovať, že formulácia §3

TZPO nebola zakotvená po vzore českej úpravy v zmysle najnovšej novelizácie, ale vydala sa cestou katalogizovania, teda taxatívny pozitívny výpočet trestných činov, ktorý do budúcnosti bude predstavovať neustálu potrebu dopĺňania. Za vhodnejšie by bolo zvoliť negatívne vymedzenie súhlasiac s názorom Šámala (2016, s.248), ktorý hovorí o zásade, že „*právnická osoba zodpovedá zásadne za všetky trestné činy s výnimkami (v zákone) uvedených trestných činov, ktorých sa právnická osoba nemôže dopustiť.*“

Pokiaľ ide o pričítateľnosť hlavný nedostatok pričítateľnosti je ten, že nepostačí len skutočnosť, že je známa objektívna stránka spáchaného trestného činu a aj spôsobený následok, ale je nevyhnutné poznať subjektívnu stránku, a teda k jej preukázaniu je nevyhnutné vedieť, ktorá fyzická osoba ten konkrétny trestný čin spáchala, i keď v konečnom dôsledku sama nemusí byť odsúdená. Preto existujú námietky z praxe, že ak sa nezistí konkrétne konanie fyzickej osoby, znamená to, že sa nevyklučuje trestná zodpovednosť právnickej osoby, ale vyvstáva otázka, podľa akých kritérií sa bude odvodzovať príslušná forma zavinenia právnickej osoby. Na túto otázku je nevyhnutné vedieť odpovedať, pretože má dôležitý význam pri obhajobe právnickej osoby. (Forejt, Habarta, Trešová, 2012, s.67; Pergl, Vidrna, 2012, s.18)

Čo sa týka daňovej trestnej činnosti, tento inštitút by mal napomôcť k lepšiemu potrestaniu páchatela, avšak len aplikačná prax ukáže, či zakotvenie pravej trestnej zodpovednosti a inštitútu pričítateľnosti podľa vzoru českej právnej úpravy bol správny krok.

Zoznam použitej literatúry

BOHUSLAV, Lukáš. 2014. *Trestní odpovědnost právnických osob*. Plzeň: Aleš Čeněk. ISBN 9788073804732.

ČENTĚŠ, Jozef a LORKO, Jakub. 2016. *Právna úprava konceptu pričítateľnosti v modele tzv. pravej trestnej zodpovednosti právnických osôb v Česku a na Slovensku*. In: Trestní právo. Roč. 20, č. 4(2016), s. 26-33. ISSN 1211-2860

ČEP, Dávid. 2017. *Nad současným stavem právní úpravy trestní odpovědnosti právnických osob a k §8 ods. 5 TOPOZ*. In: DNY PRÁVA 2016- Část X. Meze a možnosti inspirace trestního řízení angloamerickými prvky, Brno: Masarykova univerzita. ISBN 9788021085619.

DURKOŠOVÁ, Mária. 2011. *Zakotvenie trestnoprávnej zodpovednosti právnických osôb: Formálne splnenie diktátu alebo skutočná snaha o efektívny postup proti nadnárodnému organizovanému zločinu*. In: Justičná revue. č. 3, s. 370- 381. ISSN 1335-6461

FOREJT, Peter a kol. 2012. *Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim s komentářem*. Praha: Linde, ISBN 9788072018758.

IVOR, Jaroslav; POLÁK, Peter; ZÁHORA, Jozef. 2016. *Trestné právo hmotné I. Všeobecná časť*. Bratislava: Wolters Kluwer (Iura Edition). ISBN 9788081685095.

JELÍNEK, Jiří. 2017. *Koncepcie trestní odpovědnosti právnických osob*. In: ACTA UNIVERSITATIS CAROLINAE-JURIDICA 2, Praha: UNIVERSITA KARLOVA V PRAZE NAKLADATELSTVÍ KAROLINUM. S. 7-24. ISSN 0323-0619

MADLIAK, Jozef. et al. 2011. *Trestné právo hmotné. I. časť*. UPJŠ. Košice, s. 169, ISBN 978-80-7097-825-2.

ORVINSKÁ, Marta; HUŇADY, Ján; ŠČERBA, Kamil. 2017. *Význam správy dani v boji proti daňovým únikom*. In: Verejná správa a spoločnosť. Košice: Equilibria, s.r.o. Roč. XVIII., č. 1/2017, s. 40-56. ISSN 1335-7182.

ŠÁMAL, Pavel. a kol. 2012. *Trestní odpovědnosti právnických osob. Kometář*. Praha: C.H. Beck, ISBN 9788074001161.

ŠAMKO, Peter. 2015. *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava: Wolters Kluwer. ISBN 9788081682629.

TURAYOVÁ, Yveta, Lýdia TOBIÁŠOVÁ a Jozef ČENTĚŠ. 2016. *Trestná zodpovednosť právnických osôb: vybrané aspekty trestnej zodpovednosti právnických osôb v SR*. Bratislava: Wolters Kluwer. ISBN 9788081683282.

VIDRNA, Jan. 2012. *Dvě poznámky k trestní odpovědnosti právnických osob*. In: Bulletin advokacie. Praha: Česká advokátní komora v Praze, č. 10. 35 s., ISSN 1210-6348.

Právne predpisy

Zákon č. 300/2005 Z. z. Trestný zákon v znení neskorších predpisov

Zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim v znení neskorších predpisov

Zákona č. 91/2016 Z. z. o trestnej zodpovednosti právnických osôb v znení neskorších predpisov

Adresa autora

PhDr. Veronika Nováková

Interná doktorandka

Fakulta verejnej správy UPJŠ v Košiciach

Popradská 66, 04011 Košice

E-mail: veronika.novakova@student.upjs.sk