

Daňové delikty podle § 185—188 zákona ze dne 15. června 1927, č. 76 Sb. z. a n.

(Příspěvek k theorii deliktů správních.)

Napsal s. doc. Dr. B. Fux.

I. Úvod.

Široký obor státní činnosti správní nevyčerpává se jen péčí o veřejné blaho (na př. správa hospodářská, kulturní, školská a pod.), nýbrž i obranou proti poruchám „dobrého řádu“ státní pospolitosti, vyzbrojenou vrchnostenskou mocí; jest to obor t. zv. policie bezpečnostní, zdravotní, honební, lesní a polní, mravnostní, požární, stavební, tržní a pod.

Má-li býti činnost státní v oboru vnitřní správy nerušenou a úspěšnou, musí býti zabezpečena příkazy a zákazy, jichž dodržení vynucují tresty. Trest jest prostředkem k dosažení cíle a z toho, co se tresty stíhá, vyplývá skutková podstata dotyčných deliktů, zde deliktů policejních.

Stejně jest tomu i v oboru finanční správy, kteráž, odkázána jsouc na součinnost poplatnictva se zřetelem k zájmu na nerušeném chodu finanční správy, jako prostředek k dosažení cíle stíhá tresty nedodržení různých příkazů a zákazů a tak vynucuje zachovávání uložených povinností.

Obě skupiny deliktů policejních i finančních jsou hlavními, ne-li jedinými representanty zvláštní skupiny deliktů správních (v širším slova smyslu) a contrario deliktů právních; o prvých rozhodují samy úřady správní, o druhých řádné soudy, stojící nad stranami.

V čem spočívá zásadní dělítko, jsou zde skutečně ideově hluboké rozdíly mezi oběma druhy bezpráví? Proč se na př. lesní a polní puch netrestá jako krádež, zkrácení daně jako podvod, tedy jako delikty právní? Důvody, proč se tak neděje, vycitují se instinktivně zcela jasně, třebaže věda dlouho potřebovala, nežli našla vhodné vysvětlení dogmatické.

II. Delikty správní v užším slova smyslu.

Theorie správních deliktů jest poměrně velmi mladého data¹⁾; není tomu tak dávno, kdy se stát policejní, jenž rozlišoval právo

¹⁾ Z hlavních autorů v německé literatuře budiž jmenován: Otto Mayer: Deutsches Verwaltungsrecht 1895, Goldschmidt: Verwaltungsstrafrecht 1902; otázkou, jak upravití mez mezi delikty kriminálními a správními se zřetelem k předběžné osnově trestního zákona čsl. a rozlišení jeho na zločiny a přečiny

trestní, sloužící ve směřování státnímu blahu, jen podle závažnosti trestního činu a jen v ohledu formelním (kompetence soudů a policejních úřadů), přeměnil na stát právní, kdežto theorie obecného práva trestního jest po dlouhá desetiletí, ba století u všech kulturních států pěstěna, zabíhající tak do nejsuštilnějších detailů.

Značné pokroky, kterých dosahuje moderní theorie správního práva vůbec, přicházejí ovšem k dobru i theorii o správním právu trestním a zdá se, že skutečně začíná svítati v otázce, v čem asi spočívá zásadní rozdíl mezi oběma druhy deliktů z vnitřní jejich povahy plynoucí, neboť pouhé formelní příkázání judikatury soudům nebo úřadům správním nemůže býti touto hranicí, jsouc jenom následkem, nikoliv příčinou.

Novější badatelé shledávají rozdíl v zásadně různé povaze předmětu, který stojí pod trestní ochranou. Po stránce formální porušuje se u obou druhů deliktů právní norma podle zásady v každém právním státě platné „nulla poena sine lege“, avšak materiálně jest podstatný rozdíl v tom, že u deliktů právních jest to právní řád, právní statky, ať již jde o jejich poškození nebo ohrožení, u deliktů správních jest to správní činnost, směřující k zachování a podpoře veřejného blaha, při čemž jde jen o ohrožení zájmů na ochraně veřejného blaha proti jeho porušování. Ohrožení má tu povahu pouhého opominutí, tento cíl podporovati.

Hranici tvoří specifický vztah trestného činu k právním statkům chráněným správou a ke správní činnosti jako takové; tam, kde jde o ochranu právního řádu jako takového k vůli jemu samému, jde o právní delikt, tam však, kde jest předmětem ochrany správní činnost, směřující k zachování právního řádu, jedná se o správní delikty.

Poměr trestného činu k deliktu jest tu zcela odlišný, tam právní řád v jistém statickém klidu, zde správní činnost směřující k zachování právního řádu v neustálém pohybu a přerozmanitých formách.

Jako dlužno míti na mysli kvalitativní rozdíl mezi oběma objekty ochrany (zde právní statky, tam správní činnost), tak zase nepadá na váhu závažnost trestného činu v tom smyslu, jakoby lehčí delikty právní (t. j. porušení nebo ohrožení právních statků) již proto byly delikty správními. Uzná-li zákonodárce za vhodné z určité skutkové podstaty ať subjektivní ať objektivní některé zvláště kvalifikované části ponechati mezi delikty právními a jiné opět mezi delikty správními, jest to jenom důkazem, že se na předmět ochrany dívá z různého zorného úhlu a že jej úmyslně různě odstupňovává. Rozhoduje tu pouze a jedině účel, kterého dotyčná právní norma chce docílit. Tak na př. polní a lesní pých

na jedné a přestupky (v podstatě správní delikty, jež později i správní judikaturě mají býti postoupeny), na druhé straně, zabývá se referát Goldschmidtův-Andersův na 3. něm. sjezdu právníckém (1927). Sr. též mojí recenzi Meiselova psípu „Das Strafrecht der Einkommensteuer“ (Finanzarchiv 1902) ve Sborníku věd právních a státních 1902.

jest nesporně povahou svojí krádeží, netrestá-li se jako krádež (poškození právního statku), pak zákonodárce má na mysli jen ochranu zájmu na nedostatečné podpoře veřejného blaha, ale pak trestá jen nesprávnost správní, nikoliv poškození právního statku.

Nebo jiný příklad. V předběžné osnově našeho trestního zákona o zločinech a přečinech (§ 295) trestá se jako právní delikt zaviněné přivodění nebezpečí zavlečení nebo rozšíření nakažlivé nemoci zvířecí, kdežto nezachování předpisů o dobytčích pasech se trestá jen jako správní delikt. Zákonodárce tu patrně shledává těžisko pouze v nedostatečné podpoře policie zdravotní a to i tehdy, když dotyčné dobytče, ohledně jehož pasové předpisy nebyly dodrženy, jest úplně zdravé.

Způsob nazírání zákonodárcova, jenž v prvé řadě rozhoduje, závisí ovšem na duchu času, mentality doby a řídí se účelem, jehož trestní norma chce docílit. Živý vývoj právní i do tohoto vývoje myšlenkového přináší pohyb, podléhá tedy způsob nazírání stálým změnám.

Správní činnost veřejných svazků jest tudíž, jak s hlediska odstrašení, tak i s hlediska ochrany veřejného blaha obklopena řadou příkazů a zákazů; překročení jejich zakládá objektivní skutkovou podstatu deliktu správního.

Pokud jde o subjektivní skutkovou podstatu, jest ustálen všeobecný názor, že pouhé objektivní spáchání trestného činu u správních deliktů nestačí, nýbrž že jest vždy jako u všech deliktů vůbec třeba viny, t. j. určitého psychického vztahu k trestnému činu; naopak zase neodpovídalo by povaze těchto deliktů činiti rozdíl mezi úmyslem a nedbalostí, neboť správa vyžaduje a vyžadovati musí velmi značnou míru péče od státních občanů při provádění svých úkolů. Tento názor jest ostatně v soulase s platným stavem právním, který jen výjimečně vyžaduje u správních deliktů úmysl.

Zvláštní povaha správní činnosti a praktická potřeba, požadavky správy také vždy a bez obtíží prosazovati, vede k tomu, že zavinění (samozřejmě excl. úmyslu) dlužno tak dlouho předpokládati, dokud obviněný nepodá protidůkaz, že po subjektivní stránce se trestného činu dopustiti nemohl, čili že jej vina nestíhá. Jinak ovšem u trestních deliktů, kde třeba vinníkovi prokazovati vinu (která se tudíž nepředpokládá), aby on zase mohl prováděti protidůkaz nevinu.

Srovnají-li se delikty právní se správními, vynikne jako charakteristický ráz poslednějších, že různost v podstatě objektu, který se trestní sankcí chrání, a jen tato různost jest pramenem, proč delikty správní v celku trestány jsou mírněji; tím není však řečeno, že by se vedle peněžitých pokut, které jsou pravidlem, nevyskytoval též trest vězení, avšak těžké tresty jako trest smrti, doživotního žaláře a pod. jsou u správních deliktů vyloučeny.

Rozdíl tento pochází však ještě z jiných pramenů. Zájem na podpoře veřejného blaha, jehož ochrana vyčerpává podstatu

deliktů správních na jedné, a míra péče, kterou státní občané tomuto účelu musí přinášeti na druhé straně, není tak přesně a jasně ohraničena, jako jsou právní statky. Vnitřní povaha a ráz obou deliktů připouští u prvních volnější, vyžaduje však u druhých přísnější řízení (zejména co do zjištění viny), připouští u prvních, že správní úřad sám trestá, ač tu je vlastně ve vlastní věci soudcem nikoliv nezávislým, kdežto u druhých vyžaduje výkon trestní jurisdikce neodvislými soudy, tedy orgány nikoliv správními. Jurisdikce správní nepozbyla dosud známek pouhé činnosti správní, kdežto konání spravedlnosti soudy tohoto znaku úplně postrádá.

Deliktům správním v užším slova smyslu stojí po bok kategorie stejného druhu i významu, delikty finanční, kteréž jako zvláštní úsek správního bezpráví (v širším slova smyslu) vykazují vedle společných znaků některé specifické zvláštnosti.

III. Delikty finanční.

V druhé polovině minulého století byl v německé literatuře živý spor o to, jaké povahy jest v oboru finančního bezpráví trestný čin (jednání, opominutí), jehož prototypem jest zkrácení daně (defraudace daňová). Byli to zejména někteří kriminalisté, kteří se zabývali otázkou, spadá-li zkrácení daňové pod obecné normy práva trestního, je-li deliktem majetkovým (obohacovacím), nese-li známky podvodu nebo v čem aspoň spočívá rozdíl jeho od podvodu. Jiní (a byli to opět kriminalisté zvučných jmen jako Kohler, Loening, Merkel a j.) rázně popírali kriminelní ráz daňového zkrácení a konečně Liszt došel k názoru, že zkrácení daňové sice nese všechny známky podvodu, že však jest přece delictum sui generis od podvodu zásadně odlišné; přes to nedošlo k hlubšímu rozpoznání pravé podstaty zkrácení daňového a deliktů finančních vůbec.

Tento směr ve vědě shodoval se s vývojem pozitivního zákonodárství (v Německu zejména spolkový celní zákon 1869 a v Rakousku trestní důchodkový zákon 1835), jež nikdy nesta v ělo daňové zkrácení na roveň podvodu, vystihujíc tak správně třeba i nevědomky pravou podstatu deliktů finančních, byť i negativně.

První, kdož pronikl až k jádru problému, jest Meisel ve svém základním díle „Unrecht und Zwang im Finanzwesen“ (Finanzarchiv 1888). M. poukazuje na to, že finanční delikty v širokém oboru finančního práva se vyskytují jen tam, kde zákon buduje berní řízení na zásadě výhradné činnosti anebo aspoň součinnosti poplatníkově; jen tam a jen do té míry, pokud to potřeba ochrany státních zájmů a dosažení účelu (u přímých daní: zjištění správných základů pro výměření daně) nezbytně vyžaduje, ukládá stát poplatníkovi zvláštní povinnosti ve způsobě příkazů a zákazů. Které povinnosti jsou tak závažného rázu, že jejich nedodržování znamená jak pro berní řízení, tak i pro konečný vý-

sledek (u přímých daní: vyměření daně) nebezpečí, řídí se podle účelu příkázaného nebo zakázaného jednání, trpění anebo opominutí, který podle různé konstrukce daně, poplatků, cel atd. jest různě vymezen. Stejně i pro míru trestu jest účel trestní normy směrodatným. Kde stát nepotřebuje pomoci a ochrany, tam přestávají sankce trestní.

Poněvadž se dobrovolné a bezvadné plnění příkazů a zákazů daňově-právního rázu nikdy a nikde nerozumí samo sebou, naopak v širokých vrstvách poplatnictva naráží na neporozumění a odpor, jest trest nezbytným prostředkem donucovacím, sloužícím k tomu, aby zachovávaní uložených povinností zabezpečoval.

Jako všeobecný zákon lze vytknouti, že k docílení zákona odpovídajícího chování poplatníků jest potřebí donucovacích opatření, jichž ráz a intenzita jest v opačném poměru ke kontrolovatelnosti chování se poplatníků, neboť čím odvislejší jest u přímých daní zjištění základů daňových od přiznání a čím méně má finanční správa možnost s hlediska přímé daně kontrolovati pro daň relevantní zjevy hospodářského života (co do výnosu, důchodu atd.), tím více váží povinnost poplatníkovi uložená a tím citelnější musí býti trest pro případ, že se této povinnosti nedostojí.

V pojmu nebezpečí leží trestní kvalifikace chování se poplatníků, důvod a oprávnění trestů; k pojmu deliktu nenáleží ani úmysl, ani skutečné zkrácení daně (poplatku, cla atd.), hlavní jest ohrožení a míra ohrožení jest zase měřítkem pro míru trestu.

Tento názor jest dnes všeobecně uznáván.

Základní rys a vnitřní podstata finančních deliktů zapadá hladce do rámce deliktů správních v širším slova smyslu, neboť trestný čin ohrožuje nikoliv právní statek daně, nýbrž činnost finanční správy směřující k zjištění základů daňových jako takovou. Rozhodným jest pouze překročení zákazu nebo nedodržení příkazu, lhostejno jest, způsobil-li trestný čin (opominutí) zkrácení daně čili nic. Pokus jest zde pojmově vyloučen, neboť příkaz nebo zákaz byl nebo nebyl dodržen; tertium non datur.

Je-li předmětem ochrany činnost finanční správy a ukládá-li stát v zájmu nerušené této činnosti poplatníkům zvláštní povinnosti, pak trestní normy celou povahou svou směřují k vynucení nesplněných povinností. Protiprávní útok nesměřuje tu proti všeobecně uznávaným a státem chráněným pojmům právním a mravním, nýbrž pouze proti zvláštním povinnostem, prýšticím ze specifických finančně-právních poměrů té které státní dávky (daně atd.).

Jest příznačným, jak materialie trestního zákona důchodkového z r. 1835 (tedy trestního zákona pro obor daní nepřímých) vystihují téměř o 100 let napřed správně ve smyslu nynější theorie vlastní podstatu deliktů finančních, pravice: „Výše zla, která se pachatelé jako trest ukládá, má býti v přiměřeném poměru k ne-

bezpečí, které přestupek s sebou přináší; toto nebezpečí jest jediným právním důvodem, který potrestání ospravedlniti může. Trestní právo počíná nebezpečím pro obecné blaho a nepřesahuje jeho mezí.“

Tomuto základnímu pojetí povahy finančních deliktů odpovídá též nazírání na subjektivní moment; dolus (§ 14) tr. důch. zák. žádá se jen tam, kde toho zvláštní bezprávi podle účelu důchodkového práva nezbytně vyžaduje.

Výše trestu, jenž není sám o sobě účelem, nýbrž jen prostředkem k dosažení účelu, t. j. k udržování nerušeného zachovávání daňově-právních norem, musí býti odstupňován se zřetelem k nebezpečí, které nezachování jich sebou přináší (moment objektivní), ale nemůže se vyhnouti ani zřetelům k intenzitě odporu vůle jednotlivcovy proti uloženým povinnostem, jak se v činu jeví (moment subjektivní).

U nepřímých daní existuje téměř nepřehledná řada kontrolních povinností, které stát poplatníkovi ukládá k zabezpečení daní, cel, poplatků atd.; u přímých daní pohybuje se požadavek státu s hlediska ochrany daňových zájmů v užších mezích a soustřeďuje se v podstatě v povinnosti, aby poplatník jednak s hlediska daňově-právního důležité údaje jako na př. přiznání, oznámení atd. vůbec učinil, jednak aby při jistých, s hlediska daně relevantních úkonech jako na př. přiznání, odpovědi na kladené otázky, odvolání atd., mluvil pravdu a nezatajoval. Široký okruh údajů není u každé z přímých daní stejný a jest dán pozitivními normami zákona. Pokud povinnosti v těchto mezích jsou postaveny pod trestní sankci, zakládají zároveň objektivní skutkovou podstatu dotyčných trestních činů.

Není nijak bezvýznamným, že trestní právo přímých daní operuje z valné části s příkazy (nikoliv zákazy).

Subjektivní moment viny a jeho konstrukce je u finančních deliktů velmi důležitá, neboť rozhoduje nejen o tom, je-li trestní norma v souhlasu s požadavky theorie, nýbrž též o tom, poskytuje-li státu právní normu, které lze také podle toho, jak to praktická potřeba vyžaduje, s úspěchem použiti.

Theorie obecného práva trestního shledává inferioritu správního bezprávi v tom, že nepřihlíží k momentu viny, čili že jest t. zv. deliktem formálním, jenž jest dán pouhým faktem překročení příkazu nebo zákazu bez zřetele k výsledku; avšak to není správné²⁾ již proto, že celá řada zákonů na př. v Německu³⁾ v době předválečné, zejména v oboru nepřímých daní, vycházela z praesumpce viny až do jejího vyvrácení protidůkazem nevin.

²⁾ Liszt: Lehrbuch des Strafrechtes, 11. vyd., str. 139, 140.

³⁾ Rovněž trestný zákon důchodkový (1835), který jest u nás dosud platným právem, praví v § 14, že zlý úmysl, má-li býti podmínkou potrestání, musí býti výslovně uveden.

Zdařil-li se tento protidůkaz nebo tam, kde se vina nepředpokládala, nezdařil-li se státu důkaz viny, přece vždy zbyl trestný „nepořádek“ (t. j. nikoliv vědomé nebo nedbalé jednání nebo opominutí), o němž obecné právo, vycházejíc jen z alternativy dolus nebo culpa, tvrdí, že jest spáchán bez viny, ač finančně-právní zavinění tu přece jest⁴⁾.

Jinak v Německu a v býv. Rakousku od 90tých let minulého století na poli přímých daní, zejména daně důchodové.

V německých spolkových státech⁵⁾, které byly před válkou v oboru daní přímých suverénními, převládal od let 90tých minulého století vzor pruský, jenž u daně důchodové formuluje zkrácení a zatajení daně jako delikty „vědomě“ spáchané a těžšími tresty ohrožené; prokáže-li se ale, že nebylo tu „úmyslu“, dochází k trestu pořádkovému (§ 72 zák. ve znění z r. 1906); vyšetřování a rozhodování náleží soudům, nezaplátí-li obviněný dobrovolně prozatímně správním úřadům stanovený trest.

Obdobně upravena materie v Sasku (§ 68), Württembersku (čl. 70.), v Bavorsku (čl. 74.) a v Hessensku (§ 39); co do kompetence poukazuje se rovněž jednak na obecný trestní řád, jednak na cestu správní

Výjimku činilo již před válkou Badensko (čl. 23. a 24. zák. o dani důchodové z r. 1900/1906), jež neznajíc dolus, trestalo krátce „nepravdivá udání“, dopouštějíc pouze pořádkovou pokutu do 500 M, prokáže-li strana, že jde o přehlédnutí.

Říšsko-německý „Reichsabgabenordnung“ ze dne 13. prosince 1919, jenž na poli daní a dávek stanoví pro celou říši jednotné právo trestní (materiální i formální), pracuje opět s pojmem dolus (§§ 359, 366) a co do procesu trestního rozděluje kompetenci podle určitých kritérií mezi úřady správní a řádné soudy, kteréž si jako dosud v jistých případech uchovávají zkoumání a rozhodování ve vyšší instanci; jak strana, tak i finanční úřad má volbu žádati buď hned od počátku, anebo vůči trestnímu výměru soudní přezkoušení; v podstatě zachováno dosud platné právo i trestní řád obecný z r. 1877.

Subjektivní podstata skutková, jak se tu vyvinula v Německu, nasvědčuje čistě kriminalistickému pojetí obecného trestního práva; stejně i v býv. Rakousku (§§ 239, 240 a n. zák. ze dne 28. října 1896, č. 220 ř. z.) jest delikt zkrácení daně konstruován kriminalisticky, neboť vkládá moment viny přímo do skutkové podstaty deliktu, rozeznává „úmysl“ a „vědomí“ a staví vědomé a úmyslné zkrácení daně na prvé místo jako základní delikt, který se pak při vědomém zkrácení, ale bez úmyslu oslabuje v „nepořádky“. Rovněž u zatajení daně (§ 243 cit. zák.) žádá se „dolus“. (§ 244, odst. 3. cit. zák.)

⁴⁾ Mayer: l. c. 451.

⁵⁾ Vyňato z mého spisu „O reformě přímých daní“, 1923, str. 157, 158.

Podobný vývoj, zejména u těžších deliktů v oboru přímých daní, lze pozorovati i v ostatní cizině, jako na př. v Belgii, Francii⁶⁾.

O tom, hodí-li se dolus jako prvek čistě kriminalistický do rámce deliktů správních a jaké se jeví důsledky toho pro praktickou upotřebitelnost trestních norem finančních, bude pojednáno v kritickém rozboru trestních norem plativších až do 31. prosince 1927, neboť praxe jest nesporně zkušebním kamenem theorie.

IV. Právní stav de lege lata (až do 31. prosince 1926).

Berní reforma z r. 1896 upravila na zcela nových základech jednotně pouze trestní ustanovení v oboru přímých daní osobních, kdežto trestní ustanovení týkající se daní reálních, a to v prvě řadě daně domovní⁷⁾, zůstaly i nadále roztroušeny v různých předpisech, sahajících až do r. 1820.

Hlava V. zák. o osobních daních ze dne 25. října 1896, čís. 220 ř. z., rozeznávala tyto 4 skupiny deliktů:

1. Delikty, jež porušují obecným trestním právem chráněný veřejný řád a náležitě tudíž před řádné soudy; jsou to: porušení tajností a zneužití berních rejstříků (§ 246), odepření vstupu do provozovacích místností (§ 248) a vědomě nepravdivá udání znalců a svědků (§ 242); tresty záležitosti v trestech peněžitých a v trestu vězení.

2. Vlastní delikty berní, a to: vědomé a úmyslné zkrácení a zatajení daně (§§ 239—244) spáchané nesprávnými nebo neúplnými údaji v přiznání (oznámení) anebo nepodáním přiznání (oznámení).

Trest záleží v násobku zkrácené nebo ohrožené daně (u zkrácení 3—9krát, u zatajení 1—3krát, anebo 2—6krát).

Zkrácení jest deliktem komissivním, zatajení deliktem omisivním; v různém obsahu příkazů, jež zákonodárce poplatníkovi ukládá, má-li daň býti správně uložena, jeví se graduální rozdíl v míře porušení těchto předpisů a tudíž i v míře trestu; prvnější

⁶⁾ Co do podrobností viz můj spis „Reforma přímých daní“ 1923, str. 158; nastaly-li od té doby změny a jaké, nedalo se bezpečně zjistiti.

⁷⁾ U daně činžovní: zatajení nájemného (§ 11 pat. ze dne 23. února 1820), opominuté oznámení o pronajmutí (dv. dekr. ze dne 18. června 1821, č. 1058, bod 4.), opožděné oznámení o pronajmutí (dv. dekr. ze dne 15. května 1826, č. 975), nepodané přiznání nájemného (§ 4 zák. ze dne 12. července 1896, č. 120 ř. z.), neoprávněný odpis neb pokus oň při nedobytnosti nájemného, neoznámení, že nedobytné nájemné bylo placeno (§ 6 zák. ze dne 24. října 1896, čís. 223 ř. z.) a některé menší pokuty (na př. § 31 instrukce z r. 1820); u domovní daně třídní: zatajení objektu nebo rozšíření jeho (nejv. rozhodnutí ze dne 29. května 1835 a ze dne 24. února 1846), neodůvodněný odpis (čl. III, § 6 zák. ze dne 1. června 1890, čís. 97 ř. z.).

Později rozmnožena tato ustanovení ještě dalšími příležitostnými předpisy (§ 15, 18 zák. o dělnických domcích ze dne 8. července 1902, čís. 144 ř. z., a § 22 zák. o novostavbách atd. ze dne 28. prosince 1911, čís. 242 ř. z.).

Daň pozemková zná pouze pořádkovou pokutu 2 K, nedostaví-li se obslaná strana k úředníku evidence katastru (§ 57 zák. ze dne 23. května 1883, čís. 83 ř. z.).

jako nebezpečnější pro finanční právní řád stihá se těžšími tresty, nežli druhý.

3. Menší delikty: vědomě, ale neúmyslně nesprávná nebo neúplná udání v přiznáních (oznámeních), anebo nepodaná přiznání neb oznámení (§ 241, odst. 3., § 244, odst. 3.), odepření nebo nesprávná udání o obyvatelích domu (§ 247), odepřené převzetí funkce člena komise (§ 249). Trest záleží u deliktů podle § 241, odst. 3. a § 244, odst. 3. (pouhý nepořádek) v peněžité pokutě 100, resp. 40 K.

4. Pořádkové pokuty slouží k tomu, aby určitá jednání byla vynucena (§ 250.). Nás zajímají pouze pravé delikty daňové ad 2. a 3., pokud o nich jednají §§ 239—244 cit. zák.

Trestní ochrana, kterou poskytoval zákon z r. 1896 osobním daním, byla poměrně velice skrovná; sazby daně důchodové nepřesahovaly v nejvyšších sazbách 5 ‰, všeobecná daň výdělková byla kontingentována, rentová daň se vybírala cestou srážky a ta, která se měla předpisovati přímo, vykazovala velice nízké sazby; u výdělkové daně společností vzhledem ke kvalitě subjektů veřejně účtujících nebyla potřeba trestní ochrany tak silná; konečně i všeobecný názor doby tehdejší neuvědomoval si dostatečně problém proveditelnosti daně po stránce technické; přece však již při projednávání berní reformy z r. 1896 z mnohých stran ukazováno bylo na potřebu silnější trestní ochrany a zejména na posuzování deliktů finančních podle obdoby majetkových deliktů (podvodu) podle obecného trestního zákona; jest zajímavo, že bývalá panská sněmovna rakouská dne 10. října 1896 usnesla se na resoluci, vyzývající vládu, aby co nejrychleji byla provedena reforma trestního řízení daňového, a to tak, aby doslní zkrácení daně bylo zásadně postaveno na roveň majetkovým deliktům podle všeobecného práva trestního zejména i pokud jde o vynášení trestů na svobodě.

Tehdejší vláda rakouská zachovala stanovisko mírnější, přihlížejíc k tomu, že právní vědomí bylo po dlouhá desetiletí trpěním berní lži tak otřeseno a tak nezralé, že náhlý přechod k přísnému nakládání s delikty finančními by se nedal ospravedlniti; vláda naopak slibovala si zlepšení berní morálky od toho, ujmeli se důvěra v myšlenku autonomie daňové, ztělesněné v komisích a budou-li trestní delikty posuzovány mírněji.

Výsledek byl ten, že rozhodování o deliktech berních u přírodních daní osobních bylo ponecháno berním správám a zůstalo jen při trestech peněžitých.

Vzhledem k přísnějším proudům ve veřejném mínění dala však bývalá vláda rakouská během parlamentárního projednávání berní reformy z r. 1896 slib, že přistoupí k reformě celého trestního práva finančního, zejména důchodkového; práce, ve kterých bylo v dorozumění s ministerstvem spravedlnosti léta pokračováno, uvázly poněkud, když začalo se s reformou všeobecného práva trestního vůbec; ale jako na úpravu trestního práva daní přímých bylo pohlíženo od prvopočátku jako na úpravu přechodného

rázu, tak na druhé straně ozývaly se v literatuře, v praxi i v parlamentě stále důrazněji hlasy, jež poukazovaly na nutnost zosířené ochrany trestní; ani při projednávání novely k zákonu o osobních daních ze dne 23. ledna 1914, čís. 13 ř. z., neodhodlala se ještě bývalá vláda rakouská k zosíření trestních předpisů, soustřeďujíc zato veškerou energii pouze k tomu, aby řízení ukládací bylo vybaveno vhodnějšími prostředky (nahlédání do knih atd.).

Válkou se poměry velice radikálně změnily.

Bylo-li dříve při nižších sazbách relativně menší nebezpečí, že různé druhy důchodů podle větší nebo menší kontrolovatelnosti budou nestejněměrně zdaněny, stouplо toto nebezpečí měrou daleko vyšší, jakmile se ukázala nezbytná potřeba zvýšiti břímě státních daní; neboť čím vyšší jsou daně, tím intenzivnější jest pokušení vyšší dani uniknouti nesprávným přiznáním a vůbec všemožným zatajováním pravého stavu důchodů; vyměřovací orgány byly tak náhle postaveny před úkol nadmíru obtížný, neboť obrovské přesuny v poměrech důchodových a majetkových způsobily, že poměry poplatníků se staly ještě neprůhlednějšími a nepřístupnějšími.

Bylo patrnо, že novou situaci starými prostředky nelze vůbec ovládnouti, mají-li nejen dosavadní periodické daně, ale i nová daň válečná býti náležitě uskutečněny.

Snahy tyto vedly k čís. nař. ze dne 16. března 1917, č. 123 ř. z., kteréž kromě četných zosíření ukládacího řízení (čl. II.) provedlo i velmi značné zosíření trestních ustanovení hlavně materiálního rázu u daní přímých (čl. III., § 1 až 7).

Novoty záleží především v tom, že u zkrácení a zatajení podle §§ 239., 240. a 243. cit. zák., jakož i u trestních činů a opominutí podle pat. z r. 1820 u daně činžovní zavedena byla skutková postata nového deliktu, t. j. nedbalého ohrožení daně, spáchaného hrubou nedbalostí, jenž se trestá rovněž násobkem zkrácené nebo ohrožené daně.

Kde není hrubé nedbalosti, nýbrž jde о pouhé „přehlédnutí“, dochází k pokutě až 200 K. Ustanovení § 241, odst. 3. a § 244 odst. 3. cit. zák. bylo zrušeno.

Pro zvláště kvalifikované dolosní delikty podle §§ 239, 240 a 243 cit. zák. a obdobné dolosní delikty u daně činžovní (trest přes 600 K, opětné spáchaní deliktu) zaveden fakultativně vedle pokuty i trest vězení.

Formálního práva se tato částečná reforma z r. 1917 nedotkla.

To jest ve stručných rysech platné trestní právo (materiální) v oboru daní přímých v Čechách, na Moravě a ve Slezsku, pokud jest předmětem této studie.

Na Slovensku a v Podkarpatské Rusi platí pro přestupky daňových zákonů a předpisů, které se stíhají cestou soudní, zákony a předpisy platné pro ten který druh daně nebo důchodků (§ 93, odst. I. zák. čl. XI. 1909).

Pokud ohledně přestupku nebo výměry trestu ten který zákon anebo předpis nic zvláštního nestanoví, tvoří úmyslné zkrácení

nebo úmyslné zatajení dani podrobených příjmů anebo daňových objektů přestupek, který stíhati jest cestou soudní; trest peněžitý záleží v 1 až 8 násobku oné částky, o kterou byl erár poškozen (§ 93, odst. 2., lit. c).

Na místě trestu peněžitého uložiti lze trest vězení (§ 99, lit. c).

Menší přestupky, u nichž není úmyslu zkrácení, trestají se pokutou od 2 až 100 K, pokud jednotlivé zákony jiného neustanoví (§ 101, odst. 5.).

Právoplatně uložené tresty peněžité mohou býti úplně nebo částečně prominuty hlavou státu (§ 99, poslední odstavec).

Jak patrně, spočívá materiální trestní právo daní přímých v území státu československého na tak diametrálně odchylných základech, že unifikace zákonodárství na jednotném podkladě již s tohoto hlediska jest nezbytně nutná.
