

Daňové řízení

Povinnost podle § 180 daňového řádu se vztahuje výlučně na daňový subjekt, který neuhradil nedoplatek, jde o jeho osobní povinnost, kterou nelze přenést na zmocněnce ve smyslu § 25 odst. 1 písm. c) daňového řádu, neboť jde o případ, kdy se právě po něm vyžaduje, aby něco osobně vykonal ve smyslu § 27 odst. 1 daňového řádu. Daňový poradce, který v daňovém řízení zastupuje daňového dlužníka, proto není osobou, které by bylo možno uložit zákonnou povinnost učinit prohlášení o majetku podle § 180 daňového řádu, a proto ani není osobou, která by se mohla jako pachatel dopustit přečinu porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku podle § 227 tr. zákoníku v žádné z jeho alternativ, neboť není nositelem uvedené zákonné povinnosti.

(Usnesení Nejvyššího soudu České republiky č.j. 5 Tdo 1354/2019-257, ze dne 27.11.2019)

Nejvyšší soud rozhodl v neveřejném zasedání o dovolání, které podala obviněná E. L. H., nar. XY v XY, bytem XY, proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 27. 6. 2019, sp. zn. 7 To 239/2019, jenž rozhodoval jako soud odvolací v trestní věci vedené u Obvodního soudu pro Prahu 7 pod sp. zn. 3 T 3/2019, tak, že podle § 265k odst. 1 tr. řádu se v celém rozsahu zrušují usnesení Městského soudu v Praze ze dne 27. 6. 2019, sp. zn. 7 To 239/2019, a rozsudek Obvodního soudu pro Prahu 7 ze dne 11. 4. 2019, sp. zn. 3 T 3/2019. Podle § 265k odst. 2 tr. řádu se zrušují také další rozhodnutí obsahově navazující na zrušené rozhodnutí, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu. Podle § 265l odst. 1 tr. řádu se Obvodnímu soudu pro Prahu 7 přikazuje, aby věc v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl.

Z odůvodnění:

I. Rozhodnutí soudů nižších stupňů

1. Rozsudkem Obvodního soudu pro Prahu 7 ze dne 11. 4. 2019, sp. zn. 3 T 3/2019, byla obviněná E. L. H. uznána vinnou přečinem porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku podle § 227 zákona č. [40/2009](#) Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále ve zkratce jen „tr. zákoník“). Za tento přečin byl obviněné uložen podle § 227, § 67 odst. 2 písm. a) a § 68 odst. 1, 2 tr. zákoníku peněžitý trest ve výměře 20 denních sazeb po 500 Kč, tedy celkem ve výši 10 000 Kč. Podle § 69 odst. 1 tr. zákoníku byl pro případ, že by peněžitý trest nebyl ve stanovené lhůtě vykonán, uložen náhradní trest odnětí svobody v trvání 2 měsíců.

2. Tohoto přečinu se obviněná podle uvedeného rozsudku soudu prvního stupně dopustila (zjednodušeně uvedeno) následovně. Obviněná byla zmocněna podle § 25 odst. 1 písm. c) a § 28 zákona č. [280/2009](#) Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále ve zkratce jen „DŘ“), k veškerému zastupování obchodní společnosti D., IČ: XY, se sídlem XY (dále jen „D.“), před správcem daně, tj. včetně exekučního řízení. Dne 31. 10. 2017 byla obviněná do její datové schránky jako zmocněnci obchodní společnosti D. doručena výzva správce daně – Specializovaného finančního úřadu - k podání prohlášení o majetku uvedené obchodní společnosti podle § 180 odst. 1 DŘ ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení, tedy do 15. 11. 2017. O uvedené výzvě se obviněná prokazatelně dozvěděla nejpozději při podání vysvětlení dne 13. 7. 2018 na Policii České republiky v souvislosti s trestním oznámením podaným správcem daně z důvodu, že na danou výzvu obviněná nereagovala. Uvedenou povinnost pak obviněná úmyslně nesplnila ani poté, co jí bylo dne 23. 8. 2018 doručeno usnesení o zahájení trestního stíhání v této věci.

3. Proti rozsudku soudu prvního stupně podala obviněná E. L. H. odvolání, o kterém rozhodl Městský soud v Praze usnesením ze dne 27. 6. 2019, sp. zn. 7 To 239/2019, tak, že je podle § 256 tr. řádu zamítl.

II. Dovolání obviněné

4. Obviněná E. L. H. podala proti usnesení soudu druhého stupně prostřednictvím svého obhájce dovolání z důvodu uvedeného v § 265b odst. 1 písm. g) tr. řádu, neboť měla za to, že napadené rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení skutku nebo jiném nesprávném hmotněprávním posouzení.

5. Po rekapitulaci dosavadního průběhu trestního řízení dovolatelka namítla chybné právní posouzení vlastního jednání v rozhodnutích soudů nižších stupňů. Zjištěné skutkové okolnosti podle obviněné nedovolují učinit závěr o naplnění subjektivní stránky přečinu porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku podle § 227 tr. zákoníku. Ze znění skutkové podstaty tohoto přečinu je nutno dovodit, že subjektem, který se může dopustit tohoto trestného činu, je osoba, jež má povinnost učinit prohlášení o majetku. Dále obviněná citovala ustanovení § 180 DŘ, z něhož podle ní vyplývá, že osobou povinnou podat prohlášení o majetku je dlužník. Obviněná nepopírala, že by neměla od obchodní společnosti D. udělenou plnou moc k jejímu zastupování před správcem daně podle § 25 odst. 1 písm. c) a § 28 DŘ. Vyjádřila ale přesvědčení, že povinnost učinit prohlášení o majetku podle § 180 DŘ je uložena pouze a výlučně dlužníkovi, nikoliv daňovému poradci, neboť tato zákonná povinnost podle obviněné nepřechází z dlužníka na daňového poradce pouhým udělením plné moci.

6. Proto navrhla, aby Nejvyšší soud zrušil napadené usnesení odvolacího soudu i rozsudek soudu prvního stupně, a věc vrátil posledně uvedenému soudu k novému projednání a rozhodnutí.

III. Vyjádření k dovolání

7. K dovolání obviněné se vyjádřil nejvyšší státní zástupce prostřednictvím státní zástupkyně Nejvyššího státního zastupitelství. Podle státní zástupkyně obviněná disponovala platným a účinným zmocněním generální povahy k zastupování daňového subjektu při jednání před správcem daně. Proto podle jejího názoru nesla obviněná také trestní odpovědnost za nesplnění povinnosti podat pravdivé prohlášení o majetku dlužníka, jímž byl daňový subjekt, který zastupovala před správcem daně na základě plné moci. Námitku týkající se nedostatku úmyslného zavinění jakožto subjektu odpovědného za jednání naplňujícího znaky přečinu podle § 227 tr. zákoníku uplatnila obviněná zcela nově až v dovolacím řízení. Pokud jde o námitku, že obviněná nebyla způsobilým subjektem ke spáchání uvedeného trestného činu, státní zástupkyně upozornila, že obviněná dosud tvrdila, že je osobou oprávněnou jednat za obchodní společnost D. jako daňový subjekt. Státní zástupkyně dále citovala odbornou literaturu, podle níž pachatelem uvedeného trestného činu může být kterákoliv fyzická osoba mající uloženou povinnost učinit pravdivé prohlášení o majetku, v případě právnické osoby pak i osoba oprávněná za ni jednat (a to včetně smluvního zástupce). Takovou osobou podle ní byla i obviněná, která byla zmocněna podle § 25 odst. 1 písm. c) a § 28 DŘ ke všem úkonům činěným za obchodní společnost D., odpovídalo tomu tak i vymezení rozsahu zmocnění udělené obviněné, bylo z něj zřejmé, že se vztahuje na veškeré úkony, včetně učinění prohlášení podle § 180 DŘ.

8. Proto státní zástupkyně navrhla, aby Nejvyšší soud dovolání obviněné podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. řádu odmítl jako zjevně neopodstatněné. Souhlasila s rozhodnutím v neveřejném zasedání i pro případ jiného než navrhovaného rozhodnutí ve smyslu § 265r odst. 1 písm. c) tr. řádu.

9. Vyjádření státní zástupkyně bylo zasláno k případné replice obviněné, která tohoto práva

nevyužila.

IV. Posouzení důvodnosti dovolání

a) Obecná východiska

10. Nejvyšší soud nejprve zjistil, že jsou splněny všechny formální podmínky pro konání dovolacího řízení a zabýval se otázkou povahy a opodstatněnosti uplatněných námitek ve vztahu k označenému dovolacímu důvodu.

11. Dovolání je svou povahou mimořádným opravným prostředkem, který na rozdíl od odvolání není možné podat z jakéhokoli důvodu, ale jen z některého z taxativně vymezených důvodů v § 265b odst. 1 písm. a) až l) tr. řádu, resp. v § 265b odst. 2 tr. řádu. Podání dovolání z jiného důvodu je vyloučeno. Přitom nestačí, aby zákonný dovolací důvod byl jen formálně deklarován, ale je třeba, aby námitky dovolatele takovému důvodu také svým obsahem odpovídaly.

12. Obviněná podala dovolání z důvodu uvedeného v § 265b odst. 1 písm. g) tr. řádu. Dovolání je z tohoto důvodu obecně možno podat, jestliže rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení skutku nebo na jiném nesprávném hmotněprávním posouzení. Jde tedy o nesprávný výklad a použití norem trestního práva hmotného, případně na něj navazujících hmotněprávních norem jiných právních odvětví. Podstatou je vadné uplatnění příslušných ustanovení hmotného práva na skutkový stav zjištěný soudem prvního a druhého stupně. Dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. řádu je dán zejména tehdy, jestliže skutek, pro který byl obviněný stíhán a odsouzen, vykazuje znaky jiného trestného činu, než jaký v něm spatřovaly soudy nižších stupňů, anebo nenaplnuje znaky žádného trestného činu. Nesprávné právní posouzení skutku může spočívat i v tom, že rozhodná skutková zjištění sice potvrzují spáchání určitého trestného činu, ale soudy nižších stupňů přesto dospěly k závěru, že nejde o trestný čin, ačkoli byly naplněny všechny jeho zákonné znaky. Tento dovolací důvod ovšem nespočívá v případném procesním pochybení soudů nižších stupňů ani v tom, že se dovolatel sice domáhá použití norem hmotného práva, ale na takový skutek, k němuž dospěl vlastní interpretací provedených důkazů, které soudy prvního a druhého stupně vyhodnotily odlišně od názoru dovolatele. Dovolání s poukazem na citovaný důvod tudíž nemůže být založeno na námitkách proti tomu, jak soudy hodnotily důkazy, jaká skutková zjištění z nich vyvodily, jak postupovaly při provádění důkazů, v jakém rozsahu provedly dokazování apod. Dovolání je koncipováno jako mimořádný opravný prostředek a je tudíž určeno k nápravě pouze závažných právních vad pravomocných rozhodnutí.

13. Na úvod je třeba uvést, že obviněná sice deklarovala dovolací důvod uvedený v § 265b odst. 1 písm. g) tr. řádu, ve skutečnosti ale měla na mysli spíše dovolací důvod uvedený v § 265b odst. 1 písm. l) tr. řádu v jeho druhé alternativě, neboť se domáhala přezkumu rozhodnutí soudu odvolacího, který svým usnesením rozhodl o zamítnutí řádného opravného prostředku, odvolání, proti odsuzujícímu rozsudku soudu prvního stupně, tj. proti rozsudku uvedenému v § 265a odst. 2 písm. a) tr. řádu, přestože byl v řízení mu předcházejícím dán důvod dovolání uvedený v § 265b odst. 1 písm. g) tr. řádu. Toto pochybení však samo o sobě nebylo natolik závažné, aby Nejvyšší soud jen proto dovolání obviněné odmítl. Proto se Nejvyšší soud dále zabýval podstatou námitek obviněné, které jinak svým obsahovým zaměřením odpovídaly uplatněnému dovolacímu důvodu podle § 265b odst. písm. g) [ve spojitosti s písm. l)] tr. řádu.

b) K vlastním námitkám obviněné

14. Stěžejní dovolací námitka obviněné spočívala v tom, že jako daňová poradkyně zplnomocněná k zastupování daňového subjektu v daňovém řízení nemohla naplnit znaky skutkové podstaty trestného činu porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku podle § 227 tr. zákoníku, neboť

povinnost učinit pravdivé prohlášení o majetku podle § 180 DŘ se vztahuje pouze k daňovému subjektu jako dlužníku a nepřechází na daňového poradce generálním zmocněním ve smyslu § 25 odst. 1 písm. c) a § 28 DŘ.

15. Nejvyšší soud se proto zaměřil na posouzení uvedené kruciólní otázky, zda obviněná mohla být v daném konkrétním případě pachatelkou trestného činu, který je jí kladen za vinu.

16. V posuzované věci bylo obviněné kladeno za vinu, že nepodala prohlášení o majetku v daňovém řízení vedeném správcem daně, Specializovaným finančním úřadem, Oddělení správy daňových pohledávek, u daňového subjektu, právnické osoby - obchodní společnosti D., u něhož byl zjištěn nedoplatek na daňovém účtu u daně z přidané hodnoty převyšující 11 milionů Kč. Jediným jednatelem i společníkem uvedené obchodní společnosti byl po celou dobu existence uvedené právnické osoby, a tedy i po celé daňové řízení, D. K. Obchodní společnost D. zastoupená (jednající) D. K. zmocnila daňovou poradkyni, obviněnou E. L. H. v souladu s ustanovením § 25 odst. 1 písm. c) a § 28 DŘ k zastupování před správcem daně „ve všech věcech, úkonech, řízeních a postupech dle zákona č. [280/2009](#) Sb., daňového řádu“, jak dokládá plná moc z 14. 5. 2012 (viz č. l. 39 trestního spisu). Specializovaný finanční úřad jako správce daně vyzval dlužníka, tj. obchodní společnost D., k prohlášení o majetku podle § 180 odst. 1 DŘ (srov. výzvu na č. l. 40-41 ze dne 31. 10. 2017), kterou ovšem poslal zmocněnkyni daňového subjektu, obviněné, a to do její datové schránky (viz č. l. 42), obviněná se též den (31. 10. 2017) přihlásila do své datové schránky a datová zpráva jí tak byla doručena. Předtím bylo dne 17. 8. 2017 obviněné též doručeno vyrozumění o výši daňového nedoplatku daňového subjektu (viz č. l. 44-45). Následně Specializovaný finanční úřad dne 13. 2. 2018 učinil u Finančního úřadu pro Zlínský kraj, Územní pracoviště ve Zlíně, dožádání, které se týkalo místního šetření, provedení ústního jednání s jednatelem daňového subjektu, D. K., a zjištění dalších údajů potřebných k vymožení daňového nedoplatku, prováděl pak i další úkony (např. rozhodl o zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty).

17. Přečinu porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku podle § 227 tr. zákoníku (ve znění účinném od 18. 3. 2017) se dopustí ten, „kdo v řízení před soudem nebo jiným orgánem veřejné moci odmítne splnit zákonnou povinnost učinit prohlášení o majetku nebo se takové povinnosti vyhýbá nebo v takovém prohlášení uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje“. Za takové jednání má být pachatel potrestán trestem odnětí svobody na šest měsíců až tři léta, peněžitým trestem nebo zákazem činnosti. Uvedená skutková podstata tak je sice (zdánlivě) formulována jako obecný trestný čin (v rámci třídění trestných činů podle pachatele), neboť výslovně nezužuje okruh pachatelů jen na určitou skupinu osob (viz užití slova „kdo“), ovšem toto zúžení vyplývá z vymezení objektivní stránky skutkové podstaty tohoto trestného činu. Naplnění skutkové podstaty totiž předpokládá porušení zákonné povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku (tím, že ji pachatel odmítne splnit, vyhýbá se jejímu splnění, resp. uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje). Pachatelem tak může být jen ten, kdo má zákonnou povinnost učinit prohlášení o majetku. Ve skutečnosti tak jde o tzv. pravý zvláštní delikt (v rámci třídění deliktů podle pachatele), za něž lze označit takové trestné činy, jejichž základní skutková podstata vyžaduje, aby pachatel měl zvláštní vlastnost, postavení nebo způsobilost, tedy aby byl konkrétním nebo speciálním subjektem [více k tomu viz Říha, J. Třídění trestných činů podle pachatele. In: Gřivna, T. (ed.). Pocta Pavlu Šámalovi k 65. narozeninám. Čtvrtstoletí hledání spravedlnosti na Nejvyšším soudě ČR. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2018, str. 217 a násl.]. Obecně lze uvést, že pachatelem může být jen ta fyzická osoba, která má podle jiného právního předpisu učinit prohlášení o svém majetku (pomineme nyní pro další odůvodnění otázku trestní odpovědnosti právnické osoby, která ovšem může být též pachatelem takového trestného činu - viz § 7 zákona č. [418/2011](#) Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, ve znění pozdějších předpisů). V případě prohlášení o majetku právnické osoby to bude i ta fyzická osoba, která je v daném řízení oprávněna za takovou právnickou osobu jednat a prohlášení o majetku za ni učinit (jako příklad se zpravidla uvádí statutární orgán právnické osoby,

jeho člen, ale i zaměstnanec či smluvní zástupce). K tomu srov. Šámal, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2284; shodně Draštík, A., Fremr, R., Durdík, T., Růžička, M., Sotolář, A. a kol. Trestní zákoník. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2015, s. 1460 a násl. (v obou dvou komentářích je ovšem vykládáno původní znění téhož ustanovení, které užívalo znak „zákonnou povinnost učinit prohlášení o svém majetku nebo o majetku právnické osoby, za kterou je oprávněn jednat“, jenž byl nahrazen znkem „zákonnou povinnost učinit prohlášení o majetku“, a to novelizací provedenou zákonem č. [55/2017](#) Sb. s účinností od 18. 3. 2017). V každém případě však i při prohlášení činěném za právnickou osobu musí jít o fyzickou osobu, které lze podle jiného právního předpisu takovou povinnost uložit. Záležet proto bude též na vymezení konkrétní fyzické osoby, již lze uložit povinnost učinit prohlášení o majetku, jak vyplývá z mimotrestního právního předpisu, na který se tímto odkazuje. V daném případě mělo jít o porušení povinnosti učinit prohlášení o majetku v daňovém řízení podle § 180 DŘ, a proto je třeba se zaměřit na příslušná ustanovení tohoto právního předpisu a posoudit, nakolik je možno dovodit, že obviněná jako zmocněnkyni právnické osoby bylo možno uložit povinnost učinit takové prohlášení o majetku.

18. Nejprve je zapotřebí připomenout příslušná znění relevantních ustanovení daňového řádu, na která bylo odkazováno soudy nižších stupňů, jakož i obviněnou v dovolání, jakož i některá další ustanovení, na která odkazováno nebylo.

19. Podle § 25 odst. 1 písm. c) DŘ zástupcem osoby zúčastněné na správě daní je zmocněnec. Daňový řád v § 25 odst. 2 dále stanoví: „Zastupování zástupcem nevylučuje, aby správce daně v případech, kdy je osobní účast zastoupeného nezbytná, jednal se zastoupeným přímo, nebo aby ho vyzval k vykonání některých úkonů. Zastoupený je povinen výzvě správce daně vyhovět. O tomto jednání nebo výzvě správce daně bezodkladně vyrozumí zástupce.“

20. Podle § 27 odst. 1 DŘ „osoba zúčastněná na správě daní si může zvolit zmocněnce, s výjimkou případů, kdy má při správě daní něco osobně vykonat.“

21. Ustanovení § 180 DŘ o prohlášení o majetku zní takto: (1) Nebyl-li nebo nemohl-li být vymáhaný nedoplatek uhrazen daňovou exekucí příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, má na výzvu správce daně dlužník povinnost podat ve stanovené lhůtě prohlášení o majetku. Lhůta pro podání prohlášení o majetku nesmí být kratší než 15 dnů ode dne doručení výzvy. Ve výzvě správce daně poučí dlužníka o povinnostech spojených s doručením výzvy a případných následcích spojených s nepodáním prohlášení nebo uvedením nepravdivých anebo hrubě zkreslených údajů; ohledně nesplnění této povinnosti není správce daně vázán povinností mlčenlivosti pro účely trestního řízení. (2) V prohlášení o majetku je dlužník povinen uvést úplné a pravdivé údaje o svém majetku, včetně majetku patřícího do společného jmění manželů. Podpis dlužníka na prohlášení o majetku, které není podáno ústně do protokolu nebo prostřednictvím datové zprávy podle § 71 odst. 1, musí být úředně ověřen. (3) V prohlášení o majetku je dlužník povinen uvést: a) plátce mzdy, nebo jiného příjmu postižitelného srážkami ze mzdy, a výši těchto svých nároků, b) poskytovatele platebních služeb, u nichž má peněžní prostředky na účtech, čísla účtů a výši peněžních prostředků na nich, c) osoby, vůči nimž má jiné peněžité pohledávky, důvod, výši a den splatnosti těchto pohledávek, d) osoby, vůči nimž má jiná majetková práva nebo nárok na jiné majetkové hodnoty, jejich důvod a hodnotu, popřípadě datum, kdy má být plněno, e) movité věci, které vlastní, popřípadě na nichž má spoluvlastnický podíl, s výjimkou věcí, které nepodléhají výkonu rozhodnutí, místo, popřípadě osobu, u které se nacházejí; totéž platí i o vkladních knížkách, vkladních listech a jiných formách vkladů, cenných papírech, včetně zaknihovaných a imobilizovaných, listinách, jejichž předložení je třeba k uplatnění vlastnického práva k věci, ceninách, penězích a dalších platebních prostředcích, f) nemovité věci, které vlastní, popřípadě na nichž má spoluvlastnický podíl, a jeho výši, g) obchodní závody, které vlastní, a jejich umístění, h) další majetek neuvedený pod písmeny a) až g), i) právní závady, které vážnou na uvedeném majetku, j) výslovné prohlášení o tom, že o svém

majetku, včetně majetku patřícího do společného jmění manželů, uvedl úplné a pravdivé údaje. (4) Učinil-li dlužník prohlášení o svém majetku u správce daně v uplynulých 6 měsících, správce daně vyzve dlužníka pouze ke sdělení změn a doplnění prohlášení o majetku. Stejný postup se uplatní, pokud dlužník předloží protokol o prohlášení o majetku spolu se seznamem majetku, který byl v uplynulých 6 měsících sepsán soudem. (5) Dlužník není povinen podat prohlášení o majetku, ke kterému byl správcem daně vyzván, jestliže: a) je vůči dlužníku zahájeno insolvenční řízení, b) je u dlužníka zavedena nucená správa, dočasná správa nebo správa pro řešení krize, nebo c) vymáhaný nedoplatek zanikl. (6) Právní jednání dlužníka týkající se jeho majetku, s výjimkou právního jednání spočívajícího v běžné obchodní činnosti, uspokojování základních životních potřeb a správy majetku, včetně jeho běžné údržby, které dlužník učinil poté, co mu byla doručena výzva podle odstavce 1, popřípadě výzva podle odstavce 4, jsou vůči správci daně a dalším osobám, které mají proti dlužníkovi pohledávku vymahatelnou na základě exekučního titulu, neúčinné.

22. Uvedená ustanovení užívají různá označení subjektů, kteří mohou vystupovat v daňovém řízení. V části druhé daňového řádu, tj. v obecné části o správě daní, jsou v hlavě první věnována ustanovení správci daně a osobám zúčastněným na správě daní. Zatímco správci daně je věnován díl první uvedené hlavy, osobám zúčastněným na správě daní a zastoupení je věnován druhý díl této hlavy. V § 20 odst. 1 DŘ je definován daňový subjekt, jímž se rozumí osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně (odkazuje se tak na jiné hmotněprávní daňové zákony). Dalšími osobami zúčastněnými na správě daní mohou být podle § 22 DŘ třetí osoby, jimiž se rozumí jiné osoby než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena. Osoby zúčastněné na správě daní (tj. daňové subjekty nebo třetí osoby) mohou být podle § 25 DŘ zastoupeny, přičemž jedním ze zástupců může být i zmocněnec na základě plné moci podle § 25 odst. 1 písm. c) DŘ.

23. Ustanovení § 25 odst. 2 DŘ ale představuje jakýsi průlom do práva osoby zúčastněné na správě daní (tedy i daňového subjektu) být zastoupena, neboť umožňuje správci daně jednat s daňovým subjektem přímo bez ohledu na existenci zastoupení. Tento průlom do principu zastoupení je přitom striktně vázán na případy, kdy je osobní účast zastoupeného nezbytná a účelná. Daňový řád výslovně stanoví, že v případech, kdy je nezbytná osobní účast zastoupené osoby zúčastněné na správě daní (tedy i daňového subjektu), může a vlastně též musí správce daně (jako orgán vykonávající státní moc) jednat přímo se zastoupenou osobou a případně ji vyzvat k tomu, aby některé úkony vykonala sama a nikoli prostřednictvím svého zástupce (viz Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář, Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 147). V rámci správy daní totiž existují úkony, při nichž je přítomnost osoby zúčastněné na správě daní nezastupitelná, případně které musí tato osoba sama přímo vykonat, což mohou být například výslech svědka či účastníka řízení (např. i daňového subjektu) – shodně viz např. Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv. Daňový řád. Komentář. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 108. V každém případě je však správce daně povinen vyzkoušet zástupce osoby zúčastněné na správě daní o tom, že vyžaduje přímé jednání této osoby (§ 25 odst. 2 DŘ in fine). Zákon žádá bezodkladné vyzkoušení zástupce, jímž se nepochybně míní i vyzkoušení předem, tj. před konáním úkonů, v případě nemožnosti takového vyzkoušení pak ihned poté, odpadne-li překážka tomu bránící.

24. Uvedenému konceptu odpovídá též úprava obsažená v § 27 odst. 1 DŘ, podle něhož si osoba zúčastněná na správě daní (tj. i daňový subjekt) může zvolit zmocněnce. Toto pravidlo je limitováno ovšem tím, že to neplatí v případech, kdy má při správě daní něco osobně vykonat. Daňový řád přitom opustil dřívější koncepci omezené a neomezené plné moci, z níž vycházela předchozí právní úprava, stanovil jednoznačný její rozsah, jakož i nový způsob doručování pro účely daňového řízení (podle § 41 odst. 1 DŘ se pak doručuje v rozsahu jeho oprávnění jen zástupci).

25. Z uvedeného tak lze uzavřít následující obecná východiska. Pokud zákon či správce daně na

základě zákona uloží zastoupené osobě zúčastněné na správě daní povinnost provést v rámci správy daní nějaký úkon osobně, nemůže se tato osoba pro daný úkon nechat zastoupit, případně jí udělena plná moc je pro daný úkon neúčinná. Mělo by se nicméně vždy jednat o případy, kdy je osobní jednání osoby zúčastněné na správě daní nevyhnutelné, resp. jednání zástupce je neslučitelné s povahou takového úkonu (např. daňový subjekt má informovat o skutečnostech, které osobně prožil, osoba zúčastněná na správě daní má vypovídat v postavení svědka etc.). Tímto omezením jednání zmocněnce zákon pouze doplňuje obecné pravidlo, podle něž může správce daně v odůvodněných případech jednat s osobou zúčastněnou na správě daní přímo (Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 157).

26. Judikatura Nejvyššího správního soudu (dále též ve zkratce jen „NSS“) se již v některých případech vymezovala k tomu, kdy jde, resp. nejde, o úkony, které musí osoba zúčastněná na správě daní osobně vykonat. Připomenout lze ale i bohatou judikaturu vztahující se k výkladu jiných právních předpisů, které též rozlišují úkony, jež lze vykonat v zastoupení a osobně, jako např. § 42 odst. 2 zákona č. [150/2002](#) Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších změn (dále ve zkratce jen „s. ř. s.“). Tak například v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 7. 2019, sp. zn. 6 As 92/2019, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že zaplacení soudního poplatku není úkonem, který má osobně vykonat účastník řízení, a proto, je-li účastník řízení zastoupen, výzva k zaplacení soudního poplatku se doručuje podle § 42 odst. 2 s. ř. s. pouze jeho zástupci. Podobně k § 42 odst. 2 s. ř. s. uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 12. 2007, sp. zn. 8 Afs 154/2006, že doložení osobních, majetkových a výtěžkových poměrů žalobce k žádosti o osvobození od soudních poplatků není úkonem, který by měl účastník řízení vykonat osobně. Srov. dále i rozsudek rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, sp. zn. 2 Afs 187/2004, publikovaný pod č. 726/2005 Sbírky rozhodnutí NSS, týkající se zaplacení soudního poplatku, nebo rozsudek ze dne 20. 11. 2008, sp. zn. 9 As 30/2008, k odstranění vad podání. Z judikatury Nejvyššího správního soudu také vyplývá, že v případě ústního jednání před správním orgánem obecně není nezbytná osobní účast účastníka řízení, pokud nemá osobně něco vykonat, jako např. být vyslechnut, aby přitom bylo dosaženo cíle řízení (tak například rozsudek ze dne 23. 12. 2013, sp. zn. 8 As 53/2013, či rozsudek ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. 2 As 111/2011).

27. Otázkou možnosti předvolání daňového subjektu přímo, pokud je jeho osobní účast nezbytná, resp. nutná (a to ve smyslu § 25 odst. 2 a § 100 odst. 1 DR, resp. dříve platného § 10 odst. 4 zákona č. [337/1992](#) Sb., o správě daní a poplatků, účinného do 31. 12. 2010), se poměrně podrobně věnoval Nejvyšší správní soud ve svých dvou následujících rozsudcích. V rozsudku ze dne 25. 2. 2010, sp. zn. 7 Aps 2/2010, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že „nutným případem“, v němž správce daně může požadovat po daňovém subjektu osobní aktivitu, nemůže být nikdy sama o sobě okolnost, že správce daně chce či považuje za potřebné, vhodné nebo rozumné, aby mu daňový subjekt sdělil nějaké informace, a že (nahlíženo hledisky vhodnosti a hospodárnosti) se takový způsob zjištění rozhodných skutkových otázek jeví být účelný. Dále dospěl k závěru, že okruh takových situací, kdy může tuto osobní aktivitu vyžadovat, je „nanejvýš úzký a rozhodně do něj nespadá požadavek, aby se daňový subjekt osobně účastnil ústního jednání jen proto, že tento způsob komunikace se správcem daně jeví být nepraktičtější a neefektivnější s ohledem na povahu podnikatelské činnosti daňového subjektu, z níž se generují jeho zdanitelné příjmy“. Připomněl k tomu i základní zásady, na nichž daňové řízení stojí, a základní práva daňového subjektu, který nemá zásadně povinnost dostavit se osobně na předvolání ke správcem daně a nemá ani povinnost vypovídat či sdělovat jakékoli informace ve věci týkající se daňové povinnosti tohoto daňového subjektu, neboť jde o jeho právo a nikoli povinnost. V daném případě šlo o opakované předvolávání daňového subjektu k zodpovězení otázek souvisejících s bouráním masa a výrobou masných výrobků, k čemuž podle závěrů Nejvyššího správního soudu nebylo zapotřebí osobní výpovědi daňového subjektu, ale postačovalo objasnění skutečností zástupcem.

28. Ve svém dalším rozsudku ze dne 5. 12. 2012, sp. zn. 52 Af 32/2012, Nejvyšší správní soud na uvedené názory navázal. Z jeho odůvodnění vyplývá, že správce daně sice může předvolat k podání vysvětlení přímo daňový subjekt (resp. i jeho statutární orgán), pokud ale je jeho osobní účast nutná (nezbytná), což ovšem neodůvodňují obchody vzbuzující určité pochybnosti, které zasluhují vysvětlení. Je totiž věcí procesní strategie daňového subjektu, který nese důkazní břemeno (§ 92 odst. 3 DŘ), jakou obranu zvolí, sankcí ze strany správce daně je pak stanovení daně podle pomůcek podle § 98 DŘ. Připomněl závěry z výše uvedeného rozsudku NSS ze dne 25. 2. 2010, sp. zn. 7 Aps 2/2010, že jedinou výjimkou z tohoto pravidla je situace, kdy je nutná osobní účast daného subjektu, tedy kdy je role určitá fyzická osoba – statutární orgán daňového subjektu, právnické osoby, nenahraditelná, nezastupitelná a musí vykonat určitou věc osobně, přičemž okruh takových situací nebude velký, resp. bude se jednat o situace ojedinělé. V daném případě přitom podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu mohl nejasnosti ohledně obchodů objasnit i zástupce daňového subjektu. K tomu odkázal i na úpravu obsaženou v § 126 odst. 4 a § 131 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále ve zkratce jen „o. s. ř.“), kterou lze pro účely daňového řízení užít analogicky a podle nichž lze fyzickou osobu, která je statutárním orgánem právnické osoby, vyslechnout v řízení, jehož účastníkem je tato právnická osoba, jen podle § 131 o. s. ř., tedy jako účastníka řízení, pokud dokazovanou skutečnost nelze prokázat jinak a pokud s tím tato osoba souhlasí.

29. Vzhledem k uvedené judikatuře se tak zdá, že objasnit majetkové poměry v daňovém řízení zásadně může i zástupce daňového subjektu jako osoby zúčastněné na správě daní. Je proto třeba se zabývat povahou povinnosti učinit prohlášení o majetku podle § 180 DŘ, nakolik jde o běžnou povinnost, kterou může za osobu zúčastněnou na správě daní učinit zástupce, resp. nakolik jde o zvláštní povinnost přímo takové zastoupené osoby.

30. Předně je třeba uvést, že prohlášení o majetku obsažené v § 180 DŘ je obsaženo ve třetí části daňového řádu (zvláštní část o správě daní), v hlavě páté (placení daní), v dílu pátém (vymáhání daní), oddílu prvním (daňová exekuce). Povinnost podat ve stanovené lhůtě prohlášení o majetku podle § 180 odst. 1 DŘ na výzvu správce daně ukládá zákon v uvedeném ustanovení dlužníku. Označení „dlužník“ je legislativní zkratkou obsaženou v § 176 odst. 2 písm. c) DŘ a rozumí se jím „označení daňového subjektu, který neuhradil nedoplatek“. Co se rozumí nedoplatkem, vyplývá především z § 153 odst. 1 DŘ („Nedoplatek je částka daně, která není uhrazena, a uplynul již den splatnosti této daně; nedoplatek je rovněž neuhrazené příslušenství daně, u kterého již uplynul den splatnosti, popřípadě též neuhrazená částka zajištěné daně.“). Znění § 180 odst. 1 DŘ sice ukládá povinnost učinit prohlášení o majetku dlužníkovi, tedy daňovému subjektu, u něhož je evidován neuhrazený nedoplatek na dani, z toho ovšem přímo nelze dovodit, že by zastoupení nebylo možné, neboť i v jiných ustanoveních jsou ukládány povinnosti přímo daňovému subjektu a není pochyb o tom, že je za něj může splnit zástupce (viz např. § 92 odst. 3 DŘ, podle něž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních). Vyjít je třeba mnohem spíše z povahy a podstaty, jakož i celkové právní úpravy tohoto institutu.

31. Ustanovení § 180 DŘ je obdobou právní úpravy prohlášení o majetku známé z občanského soudního řádu, v němž je podrobněji regulována v § 260a až 260h o. s. ř. Při rekonstrukci daňového řízení se zákonodárce zjevně uvedenou úpravou významně inspiroval, některé otázky upravil pro účely daňového řízení drobně odlišně, některé však do této zvláštní úpravy nezahrnul. Stanovení vzájemného vztahu § 180 DŘ a § 260a až 260h o. s. ř. je tak problematické, a to zvláště tam, kde daňový řád žádnou úpravu nemá. Jakkoliv se objevují názory, že ustanovení § 180 DŘ je speciální a úprava obsažená v občanském soudním řádu se proto (pro účely daňové exekuce) vůbec nepoužije (tak např. Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kol. Daňový řád. Komentář. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 672), není takové vyjádření zřejmě zcela přesné. Daňový řád totiž počítá s obecnou

subsidiární použitelností ustanovení občanského soudního řádu v § 177 odst. 1 DŘ, podle nějž se postupuje při daňové exekuci podle občanského soudního řádu, nestanoví-li tento zákon (DŘ) jinak. Jde hned o první ustanovení oddílu věnovaného daňové exekuci. Lze proto dospět k závěru, že pro řešení otázek daňovým řádem výslovně neupravených i při prohlášení o majetku se podle § 177 odst. 1 DŘ použije ustanovení § 260a až § 260h o. s. ř. o prohlášení o majetku (shodně Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář, Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 1122).

32. Na rozdíl od prohlášení o majetku podle § 260a a násl. o. s. ř. se podle § 180 DŘ nevyžaduje vždy konat jednání, ke kterému by se povinná osoba podávající prohlášení o majetku musela osobně dostavit. Protože učinit prohlášení o majetku podle § 180 DŘ může dlužník jak ústně do protokolu, tak i písemně, přitom závisí na jeho volbě, jaký způsob zvolí, neupravuje daňový řád ani otázky týkající se předvolání osob, které mají prohlášení o majetku učinit. Přitom právě ustanovení § 260c o. s. ř., kterým je specificky upravován okruh osob, kterým má být doručováno, je právě oním možným subsidiárně použitelným ustanovením, z něhož lze dovodit, která osoba má prohlášení o majetku učinit. Přitom je třeba stanovit tento okruh osob i ve spojitosti s výkladem § 180 odst. 2 DŘ, o němž bude zmínka níže.

33. Ustanovení § 260c odst. 3 o. s. ř. totiž pregnantně upravuje, která osoba má být předvolána k prohlášení o majetku, je-li povinným právnická osoba, takto: „Je-li povinnou právnická osoba, soud předvolá toho, kdo je jejím statutárním orgánem; vykonává-li působnost statutárního orgánu více osob vedle sebe, předvolá soud kteroukoliv z nich. Jestliže statutární orgán tvoří více osob, soud předvolá jeho předsedu; není-li to dobře možné, lze předvolat každého člena tohoto orgánu, který je oprávněn za právnickou osobu jednat. U právnické osoby v likvidaci soud předvolá likvidátora.“ Je-li v občanském soudním řízení povinným fyzická osoba, předvolá soud ji a tato osoba se musí dostavit osobně a osobně učinit prohlášení o majetku. Je-li povinným jiná právnická osoba, než obec nebo vyšší územně samosprávný celek (k tomu viz § 260c odst. 2 o. s. ř.), soud předvolá osobu, která je jejím statutárním orgánem (např. ředitele státního podniku), vykonává-li působnost statutárního orgánu vedle sebe více osob (např. u společnosti s ručením omezeným s více jednatelem), může soud předvolat kteroukoliv z nich. Tvoří-li statutární orgán více osob, tedy jde-li o kolektivní orgán, jako je např. představenstvo akciové společnosti nebo družstva, soud předvolá jeho předsedu (např. předsedu představenstva) nebo, není-li to možné, jeho člena, který je v souladu s hmotněprávní úpravou oprávněn jednat jménem právnické osoby. U právnické osoby, která je v likvidaci, se předvolává likvidátor. Přitom předvolání jiných než výše uvedených osob je nepřípustné, a to, ani kdyby šlo o zaměstnance, který jinak za právnickou osobu jednat může [srov. § 21 odst. 1 písm. b) o. s. ř.]. Srov. k tomu Drápal, L., Bureš, J. a kol. Občanský soudní řád. II. díl. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 2142; shodně Svoboda K., Smolík P., Levý J., Šínová R. a kol. Občanský soudní řád. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2017, s. 1034. Vychází se totiž z toho, že prohlášení o majetku je specifický právní úkon, který nemůže učinit kterákoliv osoba, která jinak může právnickou osobu zastupovat v občanském soudním řízení. Taková osoba, která byla na základě uvedeného zákonného ustanovení předvolána k prohlášení o majetku, se též musí k takovému úkonu osobně dostavit, jak vyplývá z § 260c odst. 4 o. s. ř. Zvolit si k tomu zástupce podle § 24 o. s. ř. je vyloučeno a takový postup je v praxi pokládán za porušení povinnosti se osobně dostavit, která může být sankcionována i pořádkovou pokutou (srov. tamtéž). Je tudíž zřejmé, že pro účely prohlášení o majetku počítá občanský soudní řád s osobní povinností taxativně vymezených osob učinit prohlášení o majetku, a to v rámci jejich osobního výsledku provedeného soudem, k němuž se tyto osoby musí též osobně dostavit. Zastoupení je přitom nepřípustné.

34. Takové pojetí lze ovšem přenést i do daňového řízení a do prohlášení o majetku podle § 180 DŘ, a to za užití § 177 odst. 1 DŘ umožňujícího subsidiární použitelnost občanského soudního řádu tam, kde chybí výslovná úprava v daňovém řádu.

35. Názoru, že prohlášení o majetku je osobním úkonem dlužníka, nasvědčuje též legislativní úprava

obsažená ve druhé větě § 180 odst. 2 DŘ. Prohlášení o majetku v daňovém řízení, jak již bylo řečeno, lze učinit jednak ústně do protokolu (zde by se měla subsidiárně aplikovat úprava obsažená v § 260c o. s. ř., jak bylo uvedeno shora), jednak písemně. Nároky na obsahové náležitosti písemného prohlášení o majetku stanoví právě § 180 odst. 2 DŘ, a to vedle obsahových náležitostí (jak stanoví jeho první věta) i náležitosti formální (viz právě jeho druhá věta). Z uvedené druhé věty § 180 odst. 2 DŘ („Podpis dlužníka na prohlášení o majetku, které není podáno ústně do protokolu nebo prostřednictvím datové zprávy podle § 71 odst. 1, musí být úředně ověřen.“) vyplývá dvojí možný způsob ověření totožnosti pisatele takového písemného prohlášení o majetku. V případě prohlášení o majetku učiněného v listinné podobě zasílaného běžnou poštou je vyžadován úředně ověřený podpis dlužníka na listině obsahující prohlášení o majetku, aby bylo možno jednoznačně ztotožnit podatele s prohlášením (srov. Rozehnal, T. Daňový řád. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2019, s. 331). Nelze tedy účinně podat prohlášení o majetku v písemné podobě s pouhým běžným podpisem. Jde o kvalifikovanou formu projevu vůle dlužníka, který takové prohlášení musí mít pod přímou kontrolou, byť by se na jeho zpracování případně podílel i někdo jiný (podobně jako si jednatel jako statutární orgán vyslýchaný soudem podle § 260a a násl. o. s. ř. může nechat jinou osobou zpracovat podklady potřebné k učinění pravdivého prohlášení o majetku právnické osoby, např. inventurou majetku, stále jde ale o osobní prohlášení takového jednatele). Podobný význam má i další alternativa v podobě učinění prohlášení o majetku prostřednictvím datové zprávy podle § 71 odst. 1 DŘ, a to datové zprávy a) podepsané způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu, nebo b) s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky.

36. Lze uzavřít, že zákonodárce se při koncipování úpravy prohlášení o majetku v daňovém řádu zjevně inspiroval úpravou obsaženou v občanském soudním řádu, na něž v jiných souvislostech než zde vykládaných v důvodové zprávě k § 180 DŘ též odkazoval. Oproti úpravě obsažené v § 260a a násl. o. s. ř. však rozšířil a též zjednodušil možnosti dlužníka (v porovnání s povinným v civilním procesu), jak prohlášení o majetku úspěšně učinit. Není totiž třeba se na předvolání vždy dostavit ke správci daně a v rámci výslechu učinit prohlášení o majetku (jako je tomu v civilním procesu), postačí takové prohlášení učinit i písemně. Je však třeba stále trvat na tom, že jde o osobní povinnost dlužníka, tedy daňového subjektu, který neuhradil daňový dluh, čemuž nasvědčuje, že na takovém jeho prohlášení v listinné podobě musí být připojen jeho vlastnoruční ověřený podpis (a nikoli ověřený podpis jeho zástupce), resp. že tak musí učinit prostřednictvím datové zprávy se svým elektronickým podpisem, resp. prostřednictvím vlastní datové schránky, aby bylo možno ověřit jeho identitu.

37. Nejvyšší soud proto na základě shora rozvedeného rozboru dospěl k závěru, že i v daňovém řízení při prohlášení o majetku podle § 180 DŘ, podobně jako v případě prohlášení o majetku v civilním procesu vzhledem k § 260c odst. 3 o. s. ř., musí učinit prohlášení o majetku osobně ten, kdo je dlužníkem, v případě, je-li jím právnická osoba, pak ten, kdo je statutárním orgánem právnické osoby, je-li jich více vedle sebe, kdokoli z nich, jde-li o kolektivní orgán, jeho předseda, případně jiný jeho člen, v případě právnické osoby v likvidaci její likvidátor. Právě tyto osoby totiž mají mít nejlepší a ucelený přehled o majetku právnické osoby (a v případě, pokud jej nemají, mají nejúčinnější nástroje, jak jej zjistit). Nebylo by totiž logické žádat podání prohlášení o majetku osobu, která má jen omezenou a zprostředkovanou znalost od zastupované osoby a která sice může pravdivě přiznat veškerý majetek, o němž ví, přesto nemusí jít o úplné přiznání majetku povinné osoby, neboť o něm nemá přehled. Zbytečné by pak byly jakékoliv hrozby sankcionováním nepravdivého či hrubě zkresleného prohlášení o majetku, protože by bylo možné se postihu lehce vyhnout tím, že dlužník (případně povinný v civilním procesu) za sebe pošle zástupce, jemuž by ovšem žádné informace nepředal. Takové důsledky opačného postupu a výkladu (tj. že zákonná povinnost učinit pravdivé a úplné prohlášení o majetku dlužníka stíhá i daňového poradce jako zástupce v daňovém řízení) jsou proto zcela absurdní a nepřijatelné (*argumentum reductionis ad absurdum*).

38. Shora uvedený výklad o omezeném okruhu osob, jímž zákonodárce ukládá osobní a nepřenositelnou povinnost učinit prohlášení o majetku (v případě § 180 DŘ jde o osobní povinnost dlužníka), lze podpořit i další argumentací. Tak například zatímco o podání prohlášení o majetku daňovým poradcem se ustanovení § 180 DŘ nezmiňuje, v jiných souvislostech se na angažmá daňového poradce výslovně pamatuje – tak při zpracování a podání daňového přiznání daňovým poradcem podle § 136 odst. 2 DŘ se prodlužuje lhůta na 6 měsíců (oproti standardním 3). Daňový poradce je také schopen vyhotovit daňové přiznání na základě podkladů poskytnutých daňovým subjektem, v jehož zájmu je předat veškeré potřebné podklady daňovému poradci ke zpracování daňového přiznání, aby se vyhnul případnému postihu správcem daně. V případě daňové exekuce vůči daňovému dlužníku je ovšem situace jiná, zde je zapotřebí dohledat účinným způsobem majetek, který by mohl být postižen (v tomto směru se právě ochota daňového subjektu ke spolupráci nepředpokládá, proto se plnění povinností vynucuje pod hrozbou i trestní sankce). Daňový poradce navíc o veškerém majetku dlužníka nemůže mít dostatečný přehled, vychází jen z informací, které mu daňový subjekt poskytl. Není ani náplní práce daňového poradce spravovat majetek dlužníka, ale poskytnout mu (úplatnou) službu v oblasti daňového poradenství. Něco jiného je také zastupování daňového subjektu v průběhu daňového řízení, a to i v rámci dokazování. I zde má činnost daňového poradce smysl, stejně tak má své ratio i možnost nechat se plně zastoupit daňovým poradcem. Je pak věcí komunikace mezi daňovým subjektem a jeho zástupcem, jakou strategii zvolí, zda správci daně poskytnou potřebnou součinnost pro stanovení vlastní daňové povinnosti, resp. unesou břemeno důkazní k prokázání vlastních daňových tvrzení, anebo zda se vystaví nebezpečí stanovení daně podle pomůcek podle § 98 DŘ (viz k tomu shora i s odkazy na rozhodnutí NSS). I v tom je ale od prohlášení o majetku patrná odlišnost.

39. Nejvyšší soud proto na základě shora uvedeného rozboru dospěl k závěru, že povinnost podle § 180 DŘ se vztahuje výlučně na dlužníka, tj. na daňový subjekt, který neuhradil nedoplatek, jde o jeho osobní povinnost, kterou nelze přenést na zmocněnce ve smyslu § 25 odst. 1 písm. c) DŘ, neboť jde o případ, kdy se právě po něm vyžaduje, aby něco osobně vykonal ve smyslu § 27 odst. 1 DŘ. Daňový poradce, který v daňovém řízení zastupuje daňového dlužníka, proto není osobou, které by bylo možno uložit zákonnou povinnost učinit prohlášení o majetku podle § 180 DŘ, a proto ani není osobou, která by se mohla jako pachatel dopustit přečinu porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku podle § 227 tr. zákoníku v žádné z jeho alternativ, neboť není nositelem uvedené zákonné povinnosti. Uvedenou zákonnou povinnost nelze přitom přenášet na další osoby a vyvozovat pak jejich trestní odpovědnost (nejde o sankcionování porušení smluvně převzaté povinnosti, ale povinnosti zákonné). Takové pojetí ovšem nebrání případnému postihu tzv. extranea, který nesplňuje základní podmínku pachatelství (zvláštní vlastnost v podobě zákonné povinnosti učinit prohlášení o majetku), za jinou formu účasti na trestném činu, typicky pak pro účastenství v užším smyslu, tj. pro pomoc, návod či organizátorství podle § 24 odst. 1 tr. zákoníku, pokud by se zjistilo, že nějakým způsobem kauzálně přispěl ke spáchání trestného činu (či jeho pokusu) jiným, tzv. hlavním pachatelem.

40. V daném případě však je zřejmé, že takové jednání (v podobě účastenství na trestném činu jiné osoby) nebylo obviněné kladeno za vinu, naopak její vina byla dovozována z toho, že nesplnila zákonnou povinnost za dlužníka (obchodní společnost D.) učinit prohlášení o jeho majetku, ač nebyla jeho statutárním orgánem, ale byla pouhou zmocněnkyní, které ovšem uvedenou povinnost v souladu se zákonem uložit nelze, jak bylo rozvedeno shora, tím méně pak její nesplnění postihovat prostředky trestního práva. Lze tedy uzavřít, že správce daně se v tomto konkrétním případě obracel s požadavkem na učinění prohlášení o majetku na nesprávnou osobu (obviněnou), které vůbec neměl splnění povinnosti učinit prohlášení o majetku ukládat. Z uvedeného důvodu nelze nesplnění této povinnosti obviněnou postihovat ani prostředky trestního práva.

41. Jelikož soudy prvního i druhého stupně posoudily chybně otázku způsobilosti obviněné být

subjektem trestného činu podle § 227 tr. zákoníku, jímž nemůže být obviněná coby zmocněnkyně daňového dlužníka, neboť jí netíží zákonná povinnost učinit daňové prohlášení o majetku zastupovaného dlužníka v daňovém řízení podle § 180 DŘ, nemohla jejich rozhodnutí obstát a musela být v celém rozsahu zrušena, protože obviněná měla být naopak obžaloby státního zástupce zproštěna.

V. Závěrečné shrnutí

42. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší soud shledal dovolání obviněné E. L. H. jako důvodné, zrušil podle § 265k odst. 1 tr. řádu jak napadené usnesení Městského soudu v Praze ze dne 27. 6. 2019, sp. zn. 7 To 239/2019, tak i rozsudek Obvodního soudu pro Prahu 7 ze dne 11. 4. 2019, sp. zn. 3 T 3/2019, zrušil také všechna další rozhodnutí na zrušená rozhodnutí obsahově navazující, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu. Podle § 265l odst. 1 tr. řádu se Obvodnímu soudu pro Prahu 7 přikazuje, aby věc v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl. S ohledem na shora uvedený rozbor a závazný názor Nejvyššího soudu je namístě obviněnou zprostit obžaloby, neboť jednáním kladeným jí za vinu nespáchala žádný trestný čin (a není ani důvod pro postoupení věci jinému orgánu).

43. Při novém projednání a rozhodnutí věci je soud prvního stupně a následně i odvolací soud vázán právním názorem Nejvyššího soudu vysloveným v tomto usnesení (§ 265s odst. 1 tr. řádu). Dovolací soud zároveň upozorňuje na zákaz změny k horšímu ve vztahu k předchozímu rozhodnutí učiněnému soudem prvního stupně, jak je vyjádřen v § 265s odst. 2 tr. řádu (tzv. zákaz reformationis in peius).

© EPRAVO.CZ - Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- [Odpovědnost státu za újmu \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Pracovní doba](#)
- [Katastr nemovitostí](#)
- [Odpovědnost státu za újmu \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Odpovědnost státu za újmu \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Práva dětí](#)
- [Určitost sankcionované povinnosti](#)
- [Zemědělská půda \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Správní řízení \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Samospráva \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Význam řízení](#)