

Zánik trestnosti ve vztahu k trestnému činu zkrácení daně

Účelem ustanovení § 66 tr. zák. o účinné lítosti jako jedné z forem zániku trestnosti činu je ve vztahu k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zák. to, aby cestou zániku trestnosti činu bylo v co největší míře dosaženo řádného plnění daňové povinnosti i těmi osobami, které předcházejícím jednáním daň zkrátily.

Účelem ustanovení § 66 tr. zák. o účinné lítosti jako jedné z forem zániku trestnosti činu je ve vztahu k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zák. to, aby cestou zániku trestnosti činu bylo v co největší míře dosaženo řádného plnění daňové povinnosti i těmi osobami, které předcházejícím jednáním daň zkrátily. Priorita zájmu na řádném, byť dodatečném, splnění daňové povinnosti před zájmem na trestním postihu pachatele zkrácení daně odůvodňuje, aby ustanovení § 66 tr. zák. bylo vykládáno spíše širěji, tedy ve prospěch pachatele, a to i pokud jde o dobrovolnost jeho jednání při zamezení nebo napravení škodlivého následku trestného činu.

(Usnesení Nejvyššího soudu České republiky ze dne 11.1.2001, sp. zn. 7 Tz 289/2000)

Nejvyšší soud rozhodl ve věci stížnosti pro porušení zákona, podanou ministrem spravedlnosti v neprospěch obviněného v trestní věci vedené u Okresního soudu v Kroměříži pod sp. zn. 3 T 28/2000 proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 12. 6. 2000, sp. zn. 5 To 258/2000, a rozhodl, že se stížnost pro porušení zákona zamítá.

Z odůvodnění :

Rozsudkem Okresního soudu v Kroměříži ze dne 6. 4. 2000, sp. zn. 3 T 28/2000, byl obviněný O. K. podle § 226 písm. e) tr. ř. zproštěn obžaloby pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, 3 písm. c) tr. zák., jehož se měl dopustit tak, že dne 25. 8. 1998 předložil na Finančním úřadě v H., přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc červenec 1998, ve kterém neoprávněně uplatňoval nárok na vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty ve výši 322 740 Kč, neboť do daňového přiznání zahrnul fingovanou fakturu na částku 2 196 000 Kč za koupi věžového jeřábu od obchodní společnosti A. I., s. r. o. K., ačkoli sám ve skutečnosti měl daňovou povinnost ve výši 70 848 Kč, a tím, že dosáhl toho, že částka 322 740 Kč mu byla přiznána a poukázána na jeho účet, způsobil státu škodu ve výši 393 588 Kč.

Proti rozsudku podal státní zástupce Okresního státního zastupitelství v Kroměříži odvolání, které bylo jako nedůvodné zamítnuto podle § 256 tr. ř. usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 12. 6. 2000, sp. zn. 5 To 258/2000.

Ministr spravedlnosti podal dne 5. 12. 2000 v neprospěch obviněného O. K. stížnost pro porušení zákona proti usnesení Krajského soudu v Brně s tím, že toto rozhodnutí je nesprávné, neboť pro to, aby obviněný mohl být zproštěn obžaloby podle § 226 písm. e) tr. ř., nebyly splněny podmínky účinné lítosti uvedené v § 66 tr. zák. V tomto ohledu ministr spravedlnosti namítl, že pokud obviněný po spáchání trestného činu napravil škodlivý následek, neučinil tak dobrovolně, nýbrž pod vlivem okolností, že při finanční kontrole byla zjištěna fingovaná faktura. Proto ministr spravedlnosti navrhl, aby Nejvyšší soud vyslovil vytýkané porušení zákona, aby zrušil napadené usnesení a aby přikázal Krajskému soudu v Brně nové projednání a rozhodnutí věci.

Nejvyšší soud přezkoumal podle § 267 odst. 1 tr. ř. na podkladě stížnosti pro porušení zákona správnost výroku napadeného usnesení, jakož i řízení, jež mu předcházelo, a shledal, že zákon porušen nebyl.

Rozsudek Okresního soudu v Kroměříži vzešel z řízení, v němž bylo postupováno podle trestního řádu a v němž nedošlo k žádným podstatným vadám, zejména pokud by mohly mít vliv na objasnění věci nebo na možnost uplatnění práva obhajoby. V tomto řízení byly provedeny všechny dostupné důkazy, které byly potřebné pro náležité zjištění skutkového stavu. Z provedených důkazů vyplývají skutková zjištění, která opodstatňují úsudek, že obviněný spáchal trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, 3 písm. c) tr. zák. Správný je ovšem i závěr Okresního soudu v Kroměříži, podle něhož trestnost činu zanikla účinnou lítostí ve smyslu § 66 tr. zák.

Podle § 66 písm. a) tr. zák. trestnost zkrácení daně, poplatku a podobné dávky (§ 148 tr. zák.) zaniká mimo jiné tehdy, jestliže pachatel dobrovolně napravil škodlivý následek trestného činu. Citované ustanovení je třeba vztáhnout na trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zák. ve znění účinném v době spáchání posuzovaného skutku.

Obviněný O. K. napravil škodlivý následek trestného činu tím, že dne 22. 9. 1998 podal u Finančního úřadu v H. správné přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc červenec 1998, v němž neuplatňoval žádný nadměrný odpočet a vyčíslil vlastní daňovou povinnost ve výši 70 848 Kč, a že vrátil neoprávněně přijatou částku 322 740 Kč. Učinil tak za okolností, kdy u něho bylo Finančním úřadem v H. provedeno dne 21. 9. 1998 místní šetření podle § 15 odst. 1 a násl. zákona č. [337/1992](#) Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších zákonů. Důvodem místního šetření bylo dožádání jiného finančního úřadu a jeho cílem bylo zjistit, zda obviněný obchodoval s obchodní společností A. A. K., spol. s r. o. se sídlem v P., K. v. 1363. V rámci místního šetření byl obviněný vyzván mimo jiné k tomu, aby předložil všechny faktury za období od 1. 1. 1998 do 31. 8. 1998. Výsledkem místního šetření bylo zjištění, že ve vztahu k obviněnému obchodní společnost A. A. K., spol. s r. o., nevystavovala a nepřijímala žádné faktury ani jiné doklady. Při místním šetření si však pracovníci Finančního úřadu v H. všimli faktury, podle které obchodní společnost A. I., s. r. o. K., účtovala obviněnému částku 2 196 000 Kč za dodání věžového jeřábu. Tato faktura se stala podezřelou tím, že obviněný v knize závazků o jeřábu vůbec neúčtoval.

Jednání, jímž obviněný zajistil nápravu škodlivého následku trestného činu, tedy následovalo

bezprostředně poté, co pracovníci Finančního úřadu v H. zjistili podezřelou fakturu. Významné je to, že podezřelá faktura byla zjištěna při místním šetření, jehož cílem nebylo prověření správnosti daňového přiznání obviněného. Výsledkem místního šetření ostatně ani nebylo žádné zjištění o tom, zda daňové přiznání obviněného odpovídalo či neodpovídalo skutečnosti. O tom ostatně svědčí obsah tzv. interního sdělení Finančního úřadu v H. ze dne 21. 9. 1998 (č. l. 50 spisu), jímž Ing. K. H., vedoucí oddělení daňové kontroly, oznamoval D. B., vedoucí oddělení daňové správy, že místním šetřením nebylo u obviněného shledáno závad, ale že se k dalšímu zpracování předává podnět zjištěný místním šetřením, který se týkal nákupu věžového jeřábu. Z citovaného interního sdělení je zřejmé, že místním šetřením nebyla ověřována správnost daňového přiznání obviněného a že sám obviněný se zmínil o tom, že již podal daňové přiznání na nadměrný odpočet 396 000 Kč. V uvažovaném ohledu bylo výsledkem místního šetření pouze to, že faktura týkající se nákupu věžového jeřábu neměla návaznost na knihu závazků obviněného, a nikoli to, že byla fingovaná v tom smyslu, že se žádný obchod s věžovým jeřábem neuskutečnil.

Není proto možné přisvědčit stížnosti pro porušení zákona, podle níž „finanční kontrola u obviněného zjistila fiktivní fakturu, která byla zahrnuta do daňového přiznání“. Při místním šetření byla zjištěna pouze podezřelá faktura, která neměla odpovídající souvislost s knihou závazků. Výsledkem místního šetření nebylo zjištění, že faktura je fiktivní, ani to, že byla zahrnuta do daňového přiznání. Navíc je třeba zdůraznit, že u obviněného nebyla prováděna žádná „finanční kontrola“, jak je uvedeno ve stížnosti pro porušení zákona, nýbrž místní šetření podle § 15 odst. 1 zákona č. [337/1992](#) Sb. ve znění pozdějších zákonů. Tento zákon ostatně pojem „finanční kontrola“ neužívá. V ustanovení § 16 odst. 1 a násl. uvedeného zákona je upravena daňová kontrola. Podle citovaného ustanovení daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Je nutné připomenout, že Finanční úřad v H. neprováděl u obviněného daňovou kontrolu, při které by byly prověřovány okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně z přidané hodnoty za červenec 1998. Místní šetření, které Finanční úřad v H. u obviněného provedl, se netýkalo správnosti přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc červenec 1998, Finanční úřad v H. správnost tohoto přiznání neprovéřoval a neučinil v tomto ohledu žádné vlastní poznatky ani závěry, byť při místním šetření zjistil podezřelou fakturu ohledně nákupu věžového jeřábu.

Pokud obviněný O. K. za této situace již na samotné zjištění podezřelé faktury reagoval tím, že ihned podal správné daňové přiznání a vrátil neoprávněně přijatou částku nadměrného odpočtu, není tím vyloučena dobrovolnost jeho jednání, jímž ve smyslu § 66 písm. a) tr. zák. napravil škodlivý následek trestného činu. Dobrovolnost uvedeného jednání obviněného není vyloučena jen proto, že jednal pod vlivem obavy z možného trestního stíhání. Tato obava nijak nevylučuje dobrovolnost napravení škodlivého následku trestného činu. I jednání, které je motivováno snahou odvrátit trestní stíhání jednajících osoby, může být dobrovolné. Vždy záleží na konkrétních okolnostech případu v tom směru, nakolik je trestní stíhání v době napravení škodlivého následku trestného činu reálné, s jakou mírou bezprostřednosti hrozí, v jakém rozsahu a komu jsou známy skutečnosti ukazující na to, že byl spáchán trestný čin, apod. V posuzovaném případě obviněný přikročil k jednání, jímž byl napraven škodlivý následek trestného činu, bezprostředně poté, co Finanční úřad v H. u něho učinil první poznatek o podezřelé okolnosti, která sama o sobě zdaleka nestačila k závěru, že byl spáchán trestný čin, ale jen mohla být podnětem k dalším úkonům, zejména k provedení daňové kontroly ve smyslu § 16 odst. 1 a násl. zákona č. [337/1992](#) Sb. ve znění pozdějších zákonů. Teprve na podkladě výsledků daňové kontroly, pokud by byla orientována na prověření okolností rozhodných pro správné stanovení daně z přidané hodnoty za měsíc červenec 1998, bylo reálné, že by byl Finančním úřadem v H. zjištěn ucelený okruh takových skutečností, jež by opodstatňovaly důvodné podezření ze

spáchání trestného činu a poté i zahájení trestního stíhání. Obviněný tedy napravil škodlivý následek trestného činu ve stadiu, kdy mu trestní stíhání bezprostředně ještě nehrozilo a kdy Finančnímu úřadu v H. ještě ani nebyl znám dostatečný okruh konkrétních okolností svědčících pro důvodnost zahájení trestního stíhání. V této spojitosti lze poznamenat, že Finanční úřad v H. ve skutečnosti učinil oznámení o trestném činu až dne 15. 6. 1999.

Pro úvahy o tom, zda obviněný O. K. napravil škodlivý následek trestného činu dobrovolně, je významné i to, že takto jednal v době, kdy daňové řízení ohledně daně z přidané hodnoty za měsíc červenec 1998 ještě nebylo pravomocně skončeno. Obviněnému totiž neuplynula lhůta k odvolání, jejíž počátek a délka jsou upraveny v § 46 odst. 5, § 48 odst. 5 zákona č. [337/1992](#) Sb. ve znění pozdějších zákonů. Finanční úřad v H. proto přiznání k dani z přidané hodnoty, které obviněný podal dne 22. 9. 1998 a které označil za „opravné“, považoval za odvolání proti rozhodnutí o vyměření daně na podkladě přiznání k dani z přidané hodnoty, které obviněný předtím podal dne 24. 8. 1998. Na podkladě tohoto odvolání Finanční úřad v H. rozhodnutím č. 102 ze dne 5. 10. 1998 vyměřený nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za červenec 1998 v částce 322 740 Kč změnil na daňovou povinnost s tím, že nově vyměřená daň činí 70 848 Kč.

Jestliže obviněný O. K. napravil škodlivý následek trestného činu tím, že sám podal opravný prostředek proti rozhodnutí, jehož podkladem bylo nesprávné daňové přiznání, a postupoval tak způsobem, ke kterému ho zákon opravňuje, není možné vylučovat dobrovolnost jeho jednání, byť bylo motivováno obavou z trestního stíhání.

Navíc je nezbytné rozlišovat mezi tím, zda obviněný jednal obecně z obavy před trestním stíháním, a tím, zda jednal pod vlivem konkrétně hrozícího nebo již zahájeného trestního stíhání. V daném případě je evidentní, že jednání obviněného bylo motivováno obecnou obavou z trestního stíhání, aniž mu toto stíhání konkrétně a bezprostředně hrozilo. Trestní stíhání nebylo možné považovat za bezprostředně hrozící, pokud daňové řízení zahájené podáním obviněného ve smyslu § 21 odst. 1 zákona č. [337/1992](#) Sb. ve znění pozdějších zákonů nebylo pravomocně skončeno a pokud obviněný měl zákonnou možnost svým opravným prostředkem (odvoláním) přivodit změnu rozhodnutí Finančního úřadu v H. Nic na tom nemění okolnost, že Finanční úřad v H. nechal obviněnému uhradit původně vyčíslenou částku nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty před tím, než nabylo právní moci rozhodnutí, jehož podkladem bylo podle § 46 odst. 5 zákona č. [337/1992](#) Sb. ve znění pozdějších zákonů nesprávné daňové přiznání. Toto rozhodnutí nakonec právní moci ani nenabylo, protože obviněný proti němu podal v zákonné lhůtě odvolání a Finanční úřad v H. původní rozhodnutí změnil.

Účelem ustanovení § 66 tr. zák. o účinné lítosti jako jedné z forem zániku trestnosti činu je ve vztahu k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zák. to, aby cestou zániku trestnosti činu bylo v co největší míře dosaženo řádného plnění daňové povinnosti i těmi osobami, které předcházejícím jednáním daň zkrátily. Citované ustanovení vyjadřuje, že zájem státu na řádném plnění daňové povinnosti je za okolností, vymezených v tomto ustanovení, nadřazen zájmu na trestním postihu pachatelů zkrácení daně. Bylo by v rozporu se vzájemným vztahem obou uvedených zájmů a tím i v rozporu se smyslem ustanovení § 66 tr. zák., pokud by soudy ve své rozhodovací praxi vykládaly zákonné znaky účinné lítosti včetně znaku dobrovolnosti jednání pachatele tak restriktivně, jak je to podáno ve stížnosti pro porušení zákona. Priorita zájmu na řádném, byť dodatečném, splnění daňové povinnosti před zájmem na trestním postihu pachatele zkrácení daně odůvodňuje, aby ustanovení § 66 tr. zák. bylo vykládáno spíše širěji, tedy ve prospěch

pachatele, a to i pokud jde o dobrovolnost jeho jednání při zamezení nebo napravení škodlivého následku trestného činu.

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

Další články:

- [Splnění dluhu](#)
- [Daně](#)
- [Insolvence, vylučovací žaloba](#)
- [Insolvence a pojistné na zdravotní pojištění](#)
- [Oddlužení](#)
- [Odměna insolvenčního správce](#)
- [Obtížně ocenitelný majetek](#)
- [Oddlužení](#)
- [Odporovatelnost](#)
- [Incidenční spory](#)
- [Dodání zboží dle zákona o DPH](#)