

Zkrácení daně

Znak skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně ve smyslu § 148 tr. zák. není naplněn samotnou skutečností nepodání daňového přiznání povinnou osobou v případě, kdy správci daně je daňová povinnost takové osoby známa a zjištění základu daně a stanovení daně může být provedeno i jinými prostředky. Nepodání daňového přiznání

Znak skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně ve smyslu § 148 tr. zák. není naplněn samotnou skutečností nepodání daňového přiznání povinnou osobou v případě, kdy správci daně je daňová povinnost takové osoby známa a zjištění základu daně a stanovení daně může být provedeno i jinými prostředky. Nepodání daňového přiznání může být zkrácením daně v těch případech, kdy subjekt daně není registrován u správce daně a nemá povinnost daňové přiznání podat za situace, kdy mu daňová povinnost nevznikla. Za takových okolností totiž je nepodání daňového přiznání způsobilé vyvolat u správce daně stav, kdy neví o vzniklé daňové povinnosti, přičemž k tomu, že daň není vyměřena, dojde v příčinné souvislosti s takovým jednáním (opomenutím) povinné osoby.

(Usnesení Nejvyššího soudu České republiky sp.zn. 11 Tdo 265/2002, ze dne 12.2.2003)

Nejvyšší soud České republiky projednal v neveřejném zasedání dovolání podané obviněným PhDr. M. Ř., proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 3. 2002, sp. zn. 1 To 1182/2001, jako soudu odvolacího v trestní věci vedené u Okresního soudu v Olomouci pod sp. zn. 2 T 211/99, a rozhodl tak, že z podnětu dovolání obviněného PhDr. M. Ř. s e ohledně tohoto obviněného podle § 265k odst. 1 tr. ř. a ohledně obviněného A. J. podle § 265k odst. 2 tr. ř. s přiměřeným použitím ustanovení § 261 tr. ř. zrušují rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 3. 2002, sp. zn. 1 To 1182/2001 a rozsudek Okresního soudu v Olomouci ze dne 26. 10. 2001, sp. zn. 2 T 211/99. Podle § 265k odst. 2 tr. ř. se zrušují také další rozhodnutí na zrušené rozsudky obsahově navazující, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu a podle § 265m odst. 1 tr. ř. se ve věci rozhoduje tak, že obvinění PhDr. M. Ř., A. J., se zprošťují podle § 226 písm. b) tr. ř. obžaloby pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zák., jehož se měli dopustit tím, že jako jednatelé nakladatelství A. spol. s r. o., se sídlem v O. na ul. 28. ř. č. 5 přesto, že byli poplatníky důchodové daně podle ustanovení § 2 zák. č. [157/1989](#) Sb., nepodali daňové přiznání za období roku 1991, ačkoliv měli čistý zisk ve výši 1 480 606 Kč, neučinili tak ani po výzvě Finančního úřadu v O. a zkrátili důchodovou daň o částku 552. 000 Kč, tedy měli ve větším rozsahu zkrátit daň a způsobit tímto činem značnou škodu.

Z odůvodnění :

Rozsudkem Okresního soudu v Olomouci ze dne 26. 10. 2001, sp. zn. 2 T 211/99, byl obviněný PhDr. M. Ř. (spolu se spoluobviněným A. J.) uznán vinným trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, 2 písm. c) tr. zák. Za tento trestný čin byl odsouzen podle § 152 odst. 2, § 35 odst. 2, § 53 odst. 1 tr. zák. k souhrnnému peněžitému trestu ve výši 50. 000 Kč, za současného zrušení výroku o trestu z rozsudku Okresního soudu v Olomouci ze dne 2. 3. 2000, sp. zn. 2 T 102/99, jakož i dalších rozhodnutí na tento výrok obsahově navazujících, pokud vzhledem

ke změně, k níž došlo zrušením pozbyla podkladu. Pro případ, že by peněžitý trest nebyl ve stanovené lhůtě vykonán, byl stanoven náhradní trest odnětí svobody v trvání pěti měsíců.

Proti tomuto rozsudku podal obviněný PhDr. M. Ř. (i obviněný J.) odvolání, z jehož podnětu Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 8. 3. 2002, sp. zn. 1 To 1182/2001, napadený rozsudek v celém rozsahu zrušil a za podmínek § 259 odst. 3 tr. ř. nově rozhodl tak, že obviněného PhDr. M. Ř. uznal vinným trestným činem zkrácení daně podle § 148 odst. 1, 2 písm. c) tr. zák., ve znění zák. č. [557/1991](#) Sb. Za tento trestný čin jej pak odsoudil podle § 148 odst. 2 tr. zák., ve znění zák. č. [557/1991](#) Sb., § 35 odst. 2 tr. zák. a § 53 odst. 1 tr. zák. k souhrnnému peněžitému trestu ve výši 50. 000 Kč, přičemž pro případ, že by peněžitý trest nebyl ve stanovené lhůtě vykonán, stanovil náhradní trest odnětí svobody v trvání pěti měsíců. Současně zrušil výrok o trestu z rozsudku Okresního soudu v Olomouci ze dne 2. 3. 2000, sp. zn. 2 T 102/99, jakož i dalších rozhodnutí na tento výrok obsahově navazujících, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu. Opis tohoto rozsudku byl doručen obviněnému J. dne 8. 4. 2002, jeho obhájci dne 4. 4. 2002, obviněnému Ř. dne 10. 4. 2002, jeho obhájci dne 5. 4. 2002 a Okresnímu státnímu zastupitelství v Olomouci dne 5. 4. 2002.

Podle skutkových zjištění soudu I. stupně převzatých soudem odvolacím se obvinění shora uvedeného trestného činu dopustili tím, že jako jednatelé nakladatelství A. spol. s r. o., se sídlem v O. na ul. 28. ř. č. 5 (krajským soudem je zde chybně uvedena adresa „18. ř. č. 5“) přesto, že byli poplatníky důchodové daně podle § 2 zák. č. [157/1989](#) Sb., nepodali daňové přiznání za období roku 1991, ačkoliv měli čistý zisk ve výši 1. 480. 606 Kč, neučinili tak ani po výzvě Finančního úřadu v O. a zkrátali důchodovou daň o částku 552 000 Kč.

Proti shora citovanému rozsudku Krajského soudu v Ostravě podal obviněný PhDr. M. Ř. (dále jen „obviněný“) prostřednictvím svého obhájce dne 28. 5. 2002 dovolání. Napadl jím výrok o vině trestným činem, přičemž jako důvod dovolání uvedl, že napadené rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení skutku a na celkovém nesprávném právním posouzení právních předpisů upravujících v dané době materii obchodního práva, placení daní a správy daní a poplatků. Odkázal přitom na zákonné ustanovení § 265b písm. f) tr. ř.

V textu tohoto mimořádného opravného prostředku dovolatel uvádí, že soud zejména porušil zákon tím, že celý proces probíhal až poté, kdy byla obchodní společnost pravomocným rozhodnutím vrchního soudu vymazána z obchodního rejstříku, čímž zanikla i případná jeho právní odpovědnost za odvedení daní. Současně s žádostí o výmaz z obchodního rejstříku totiž předložil písemný souhlas správce daně, jímž tento potvrdil, že daňový subjekt nemá žádné daňové nedoplatky a souhlasí s jeho výmazem. Dále poukazuje na ustanovení § 40 odst. 8 a § 44 zák. č. [337/1992](#) Sb., která podle něj soud zcela pominul, když pouze vytrhl § 35 odst. 2 citovaného zákona a nesprávně jej interpretoval. Konstatoval, že podle jeho názoru nepodání daňového přiznání není trestným činem, neboť pokud daňový subjekt nepodá daňové přiznání ani po výzvě správce daně, je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici a nebo které si sám opatří, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Je přitom oprávněn předpokládat, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání nebo hlášení daň ve výši nula.

Další pochybení soudu spatřuje v neúplnosti provedení dokazování a nesprávném hodnocení některých provedených důkazů. Uvádí, že soud pochybil, když nevyžádal vyměřovací spis finančního

úřadu ke zjištění zda byl dodržen postup podle § 46 odst. 2 zák. č. [337/1992](#) Sb., ale spokojil se svědeckou výpovědí Ing. Ch. jako představitelky finančního úřadu. Nebylo tak podle něj prokázáno, proč byla jako daň stanovena právě částka 522. 000 Kč. Soud pouze přejal jinak neprokázané a realitě neodpovídající domněnky pracovnice finančního úřadu, které označil za nezpochybnitelné a nepřipustil další prokazování těchto skutečností jinými důkazními prostředky, např. vypracováním znaleckého posudku. Dodává, že z provedených důkazů je zřejmé, že výše částky, o kterou měla být daň údajně zkrácena, byla finančním úřadem stanovena bez řádného ověření stanoveného zákonem. Výpočet, který použil finanční úřad pak podle obviněného nemůže sloužit jako jednoznačný důkaz v trestním řízení. Poukazuje dále na to, že k dalším důkazům provedeným listinou a svědeckou výpovědí, které ozřejmovaly okolnosti právního nástupnictví původní společnosti, soud nepřihlédl, případně z nich nevyvodil žádné závěry. Neúplnost dokazování namítá i ve vztahu k nedostatečně objasněnému rozdílu mezi výší daně nula, předpokládané § 44 odst. 1 zák. č. [337/1992](#) sb., a výší daně stanovené správcem podle pomůcek. Zjištění této skutečnosti přitom bylo podstatné k posouzení existence úmyslu spáchat trestný čin. Pro objektivní a důkladné posouzení celé materie v trestním řízení je podle obviněného nezbytné vypracování znaleckého posudku z oboru ekonomiky, daní a účetnictví.

Závěrem dovolatel navrhl, aby Nejvyšší soud podle § 265k odst. 1 tr. ř. napadené rozhodnutí zrušil a podle § 265l odst. 1 tr. ř. Krajskému soudu v Ostravě přikázal, aby věc v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl.

Následně obviněný na výzvu dovolacího soudu podáním ze dne 12. 9. 2002 vyjádřil souhlas s projednáním dovolání v neveřejném zasedání ve smyslu § 265r odst. 1 písm. c) tr. ř.

K podanému dovolání se podrobně vyjádřil státní zástupce Nejvyššího státního zastupitelství. V úvodu vyjádření konstatuje, že ačkoli dovolatel odkázal na zákonné ustanovení § 265b odst. 1 písm. f) tr. ř., ze slovního vymezení důvodu dovolání, jakož i dalšího jeho textu je zcela zřejmé, že měl na mysli dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. Část námitek dovolatele směřujících proti vyčíslení daňového úniku a související neúplnosti provedeného dokazování považuje státní zástupce za námítky proti skutkovým zjištěním, které se nekryjí s žádným dovolacím důvodem podle § 265b tr. ř. Pouze námítky vůči existenci zákonných znaků trestného činu podle § 148 tr. zák. mají podle něj charakter právní. K těmto pak uvádí, že firma A., s. r. o. zanikla až po datu, do kterého měl obviněný podat daňové přiznání. Zánik právnické osoby přitom z hlediska trestního práva hmotného nemá vliv na trestní odpovědnost fyzických osob za jednání, kterého se dopustily v souvislosti s postavením statutárních orgánů zaniklé právnické osoby. Odkazy dovolatele na zákon č. [337/1992](#) Sb. považuje, vzhledem k počátku jeho účinnosti až k 1. 1. 1993, za bezpředmětné. Nepodání daňového přiznání, tj. nepřiznání daně, je přitom jednou z forem zkrácení daně ve smyslu ustanovení § 148 tr. zák.. Nebyla-li daň vůbec přiznána, výše zkrácení se rovná celé výši povinné platby. Skutečnost, že finanční úřad v O. dlouho poté, co mělo být učiněno daňové přiznání, udělil souhlas s výmazem společnosti A., s. r. o. z obchodního rejstříku, považuje státní zástupce za nerozhodnou z hlediska existence zákonných znaků trestného činu podle § 148 tr. zák. Zásadně platí, že při řešení otázek viny není soud rozhodnutím finančního úřadu vázán. S odkazem na výše uvedené názoru proto státní zástupce navrhl, aby Nejvyšší soud podané dovolání podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. ř. odmítl, neboť jde o dovolání zjevně neopodstatněné. Pro případ, že by Nejvyšší soud rozhodl jiným nežli navrhaným způsobem, vyslovil souhlas s projednáním věci v neveřejném zasedání ve smyslu § 265r odst. 1 písm. c) tr. ř.

Nejvyšší soud jako soud dovolací (§ 265c tr. ř.) nejprve shledal, že dovolání je v této věci přípustné /§ 265a odst. 1, 2 písm. a) tr. ř./, že bylo podáno v zákonné lhůtě, jakož i na místě, kde lze podání učinit (§ 265e odst. 1, 3 tr. ř.), a že bylo podáno oprávněnou osobou /§ 265d odst. 1 písm. b), odst. 2 tr. ř./.

Vzhledem k tomu, že dovolání lze podat jen z důvodů uvedených v ustanovení § 265b tr. ř., musel Nejvyšší soud dále posoudit otázku, zda obviněným uplatněné dovolací důvody lze považovat za důvody uvedené v citovaném ustanovení zákona, jejichž existence je zároveň podmínkou provedení přezkumu napadeného rozhodnutí dovolacím soudem. V úvahu přitom přicházelo posouzení pouze ve vztahu k části ustanovení § 265b tr. ř., a to k odstavci prvnímu.

Nejprve bylo třeba odstranit pochybnosti ohledně dovolatelem nepřesně uvedeného odkazu na zákonné ustanovení § 265b písm. f) tr. ř. Ustanovení § 265b se přímo nečlení na písmena, tato členění obsahuje až jeho odstavec první. Přesnější označení by tedy bylo § 265b odst. 1 písm. f) tr. ř. I toto označení je však zjevně nesprávné, neboť obviněný vymezil dovolací důvod slovně tak, že napadené rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení skutku a na celkovém nesprávném právním posouzení některých dalších právních předpisů. Z toho zjevně vyplývá úmysl obviněného napadnout rozhodnutí prostřednictvím zákonného důvodu uvedeného v ustanovení § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř., jemuž odpovídá slovní vyjádření odvolacího důvodu, jakož i některé věcné námitky vůči napadenému rozhodnutí.

Podle ustanovení § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. lze dovolání podat, jestliže rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení skutku nebo jiném nesprávném hmotně právním posouzení. V tomto ustanovení ani v žádném z dalších ustanovení § 265b odst. 1 tr. ř. není připouštěno, jako důvod dovolání, že by rozhodnutí bylo založeno na nesprávném skutkovém zjištění.

Z jiného důvodu, než je uveden v § 265b tr. ř., je dovolání podáno i v případě, kdy je v něm sice citováno některé z ustanovení § 265b tr. ř., ale ve skutečnosti jsou vytýkány vady, které zákon jako důvod dovolání nepřipouští. Tak je tomu z části i v tomto případě. Část námitek dovolatele směřuje vůči úplnosti provedení dokazování a správnosti hodnocení některých provedených důkazů soudem a z toho vyplývajících závěrů ohledně způsobu vyčíslení výše daňového základu a neodvedené daně a ohledně identifikace subjektu daně. Takový závěr soudů je však závěrem skutkovým, který teprve tvoří podklad pro hmotně právní posouzení skutku z hlediska naplnění znaků skutkové podstaty v konkrétním případě v úvahu přicházejícího trestného činu. Přitom skutková zjištění soudů, jak již bylo uvedeno, nelze dovoláním v těchto souvislostech napadat.

Nejvyšší soud tedy k této části dovolání musí konstatovat, že shora citovanými a v textu dovolání konkrétně uplatněnými argumenty zákonný dovolací důvod naplněn nebyl, a proto je ve smyslu § 265i odst. 1 písm. b) tr. ř. dovolání v této části podáno z jiného důvodu, než povoluje zákon.

Shora konstatovaná vada dovolání je jedním ze samostatných důvodů, pro které je Nejvyšší soud povinen dovolání odmítnout /§ 265i odst. 1 písm. b) tr. ř./ K tomuto postupu dovolací soud přistoupí, pokud se důvody odmítnutí dovolání vztahují k celému jeho rozsahu. Jelikož tak tomu v tomto konkrétním případě není (viz další část odůvodnění), je na místě toliko konstatovat, že napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení nebylo ve smyslu vadně uplatněných (nepřípustných) námitek podle § 265i odst. 3, 4 tr. ř. přezkoumáno.

K řádnému uplatnění zákonem upraveného dovolacího důvodu došlo ve zbývající části dovolání. Konkrétní argumentace zde uvedenému důvodu odpovídá. Nejvyšší soud proto přezkoumal zákonnost a odůvodněnost napadeného výroku rozsudku Krajského soudu v Ostravě, a to v rozsahu zmíněného důvodu dovolání, jakož i řízení napadenému rozhodnutí předcházející.

První námitkou dovolatele, kterou poukazuje na porušení zákona napadeným rozhodnutím je, že trestní řízení probíhalo až poté, kdy byla obchodní společnost vymazána z obchodního rejstříku, čímž zanikla i jeho případná právní odpovědnost za odvedení daní.

Zde je možno konstatovat, že s totožnou námitkou obviněného se již vypořádal ve svém rozhodnutí krajský soud. Nejvyšší soud s jeho závěry, jakož i se související částí vyjádření Nejvyššího státního zastupitelství souhlasí. Obviněný byl osobou zastupující jako statutární orgán navenek subjekt, jenž byl poplatníkem důchodové daně ve smyslu ustanovení § 2 odst. 1 zák. č. [157/1989](#) Sb., ve znění pozdějších předpisů. Jako osoba jednající za poplatníka daně byl povinen podle § 14 odst. 1 téhož zákona podat daňové přiznání k důchodové dani orgánu vykonávajícímu správu daně do 15. února po uplynutí zdaňovacího období (jímž byl podle § 13 citovaného přepisu kalendářní rok) a připojit k němu účetní uzávěrku a další potřebné doklady. K zániku subjektu pak podle skutkových zjištění soudu I. stupně došlo dnem právní moci rozsudku Okresního soudu v Ostravě ze dne 31. 1. 1992, sp. zn. 14 C 179/91, tj. dnem 21. 3. 1992. Není tedy pochyb o tom, že obviněný byl osobou odpovědnou za podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 1991, neboť toto byl poplatník povinen učinit do dne 15. 2. 1992, tj. ještě před svým zánikem.

Pokud pak jde o trestní odpovědnost obviněného ve vztahu k předmětnému jednání, zásadně platí, že zánik právnické osoby z hlediska trestního práva hmotného nijak nesouvisí a nemá vliv na trestní odpovědnost fyzických osob za jednání, kterého se tyto osoby dopustily v souvislosti s postavením statutárních orgánů posléze zaniklé právnické osoby.

Vyjádření Nejvyššího státního zastupitelství je třeba dát za pravdu i ve vztahu k námitce dovolatele spočívající v tvrzení, že krajský soud pochybil, pokud ignoroval pravomocné rozhodnutí soudu o výmazu dotčené společnosti z obchodního rejstříku a zejména jemu předcházející pravomocné rozhodnutí finančního úřadu, z něhož vyplývá, že společnost nemá žádné daňové nedoplatky.

Jak již bylo uvedeno, okolnost zániku právnické osoby a jejího výmazu z příslušného rejstříku na trestněprávní odpovědnost fyzické osoby jako jejího tehdejšího statutárního orgánu nemá vliv. Pokud jde o rozhodnutí správce daně, kterým tento ve smyslu § 35 odst. 2 zák. č. [337/1992](#) Sb., ve znění pozdějších předpisů, udělil souhlas s výmazem z obchodního rejstříku, tím nebyl soud v trestním řízení z hlediska posouzení viny obviněného vázán a okolnosti jednání, jež mělo spočívat ve zkrácení daně správně posuzoval v rámci zjišťování skutkového stavu věci a jejího hodnocení ve vztahu k daňovým předpisům samostatně.

Poslední výhradou dovolatele vůči napadenému rozhodnutí je, že podle jeho názoru samotné nepodání daňového přiznání není trestným činem. Vychází přitom z výkladu příslušných ustanovení zák. č. [337/1992](#) Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, podle něhož, pokud daňový subjekt nepodá daňové přiznání ani po výzvě správce daně, je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici a nebo které si sám opatří, a to i bez

součinnosti s daňovým subjektem. Je přitom oprávněn předpokládat, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání nebo hlášení daň ve výši nula.

K tomu Nejvyšší soud uvádí:

Trestného činu zkrácení daně podle § 148 odst. 1, 2 písm. c) tr. zák., ve znění zák. č. [557/1991](#) Sb., se dopustil ten, kdo ve větším rozsahu zkrátil daň, poplatek nebo jinou jím podobnou dávku a způsobil takovým činem značnou škodu.

Obligatorní znaky objektivní stránky skutkové podstaty uvedeného trestného činu jsou vyjádřeny termínem zkrátit daň, poplatek nebo jinou dávku. Z hlediska obligatorního znaku subjektivní stránky pak musí jít o jednání úmyslné.

Za zkrácení daně, poplatku či jiné podobné platby je trestněprávní teorií i praxí jednotně považováno jednání (příp. i opomenutí) pachatele, v jehož důsledku je mu jako poplatníkovi vyměřena nižší daň (či jiná dávka) nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde (viz. např. rozh. č. 25/1968-I., 5/1973-I., 28/1979 Sb. rozh. tr.). Do účinnosti zákona č. [253/1997](#) Sb., jímž byl novelizován trestní zákon, bylo za zkrácení daně považováno i vylákání daňové výhody.

Po zvážení uvedeného výkladu skutkové podstaty trestného činu podle § 248 tr. zák. dospěl Nejvyšší soud k závěru, že jednáním, resp. opomenutím obviněného popsaným v napadeném rozsudku Krajského soudu v Ostravě nebyly naplněny všechny znaky trestného činu, jímž byl dovolatel uznán vinným.

Předně je Nejvyšší soud toho názoru, že nelze obecně dovozovat skutečnost zkrácení jakékoliv daně či jiné platby relevantní z hlediska předmětné skutkové podstaty trestného činu (dále jen „daň“) již z pouhého faktu, že příslušnou osobou nebylo podáno daňové přiznání. Jak již bylo výše uvedeno, k naplnění znaků objektivní stránky trestného činu je třeba, aby k nevyměření daně či vyměření nižší daně došlo v příčinné souvislosti s jednáním pachatele. I když vyměření daně ve vyměřovacím stádiu daňového řízení zpravidla souvisí s daňovým přiznáním či hlášením, může k němu dojít i na základě jiných skutečností.

V posuzované věci byla daňová povinnost k důchodové dani upravena zák. č. [157/1989](#) Sb., ve znění pozdějších předpisů, přičemž podrobnosti daňového řízení byly upraveny vyhláškou ministerstva financí č. [16/1962](#) Sb.

Podle § 14 odst. 1 označeného zákona byl poplatník povinen podat daňové přiznání do 15. února po uplynutí zdaňovacího období, kterým byl podle § 13 kalendářní rok. Přitom je daňové přiznání povinen podat v každém případě; není rozhodující, zda mu vznikla daňová povinnost (výjimka z této povinnosti stanovená v zákoně se na tento případ nevztahuje). Podle § 14 odst. 9 téhož zákona, nebylo-li daňové přiznání nebo dodatečné přiznání podáno včas, mohl orgán vykonávající správu daně důchodovou daň zvýšit až o 10%. Podle § 15, označeného jako vyměření daně, pak důchodovou daň vyměřoval orgán vykonávající správu daně po uplynutí zdaňovacího období, o vyměření daně

vyrozuměl poplatníka daňovým výměrem. Podle § 7 odst. 4 vyhlášky č. [16/1962](#) Sb., nebylo-li podáno daňové přiznání nebo hlášení včas, byl národní výbor (později správce daně) oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, které měl po ruce, nebo které si opatřil (např. postupem podle § 10).

Obdobnou úpravu vyměřovacího řízení obsahuje i navazující úprava daňového řízení zák. č. [337/1992](#) Sb., podle níž se postupovalo od 1. 1. 1993 (viz. § 101), a to v § 44 označeném jako stanovení daně v případě nepodání daňového přiznání nebo hlášení.

V daném případě právnická osoba, za kterou obviněný jednal, podléhala povinnosti přihlášení se k daňové registraci podle § 11 zák. č. [157/1989](#) Sb.

Z uvedených předpisů je zřejmé, že daňové přiznání je toliko jedním institutem, na základě něhož dojde k vyměření daně. Další možností, jejíž uplatnění připadá v úvahu právě v případě nepodání daňového přiznání, je stanovení základu daně podle pomůcek, které má správce daně k dispozici a nebo si je případně i bez součinnosti s daňovým subjektem sám opatří.

Podstatné pro právní posouzení věci však je, že obviněný zastupoval subjekt, který byl příslušným správcem daně registrován jako poplatník důchodové daně, přičemž měl povinnost podat daňové přiznání i v případě, kdy by zastupovanému subjektu daňová povinnost nevznikla. Pokud tedy za této situace za poplatníka nesplnil v termínu jeho povinnost podat daňové přiznání, správce daně pouhým porovnáním registrovaných poplatníků daně a podaných daňových přiznání mohl dospět k závěru o nepodání daňového přiznání tímto subjektem (v tomto konkrétním případě také správce daně na opomenutí obviněných reagoval urgováním daňového přiznání v krátké době po uplynutí termínu k jeho podání). Za předpokladu řádné činnosti správce daně potom bylo na místě vyměření daně jinými v citované vyhlášce (a posléze v navazujícím zákoně) stanovenými prostředky.

Jednáním obviněného (jak bylo zjištěno soudy v předchozím řízení) by tak za předpokladu řádné činnosti správce daně nemohlo dojít k faktickému zkrácení daně ve vyměřovacím stádiu daňového řízení a již vůbec ne ke zkrácení daně, jehož výše by se rovnala celé výši povinné platby. Nelze tak za popsané právní úpravy dovodit, že nepodání daňového přiznání by v posuzovaném případě mělo nebo mohlo vést správce daně k domněnku, že daňovou povinnost subjekt vůbec nemá, případně, že ji má nižší.

K případnému nevyměření daně a jejímu zkrácení ve smyslu ustanovení § 148 tr. zák. v takovém případě pak nedojde v příčinné souvislosti s nečinností poplatníka daně, ale v příčinné souvislosti s nečinností správce daně, který nezačal vyměřovací řízení a nepřistoupil k vyměření daně jinými prostředky.

Pro úplnost je třeba také připomenout, že trestný čin zkrácení daně (v současnosti trestný čin zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby) je v podstatě zvláštním druhem podvodu, kterým se v rozporu se zákonem ovlivňuje daňová povinnost určitého subjektu tak, že ten v rozporu se skutečností předstírá nižší rozsah této povinnosti nebo předstírá, že takovou povinnost vůbec nemá. V posuzované věci pak s ohledem na uvedenou právní úpravu nemůže být jednání záležící v nepodání

daňového přiznání předstíráním skutečnosti, že daňový subjekt tuto daňovou povinnost nemá, resp. nemůže být jedním způsobem vyvolat odpovídající omyl u správce daně vedoucí k tomu, že se subjekt zbaví daňové povinnosti. Přitom zkrácením daně ve smyslu ustanovení § 148 tr. zák. není podle soudní praxe její pouhé neodvedení, jestliže je daň vyměřena správně, nebo nebyla - li zatajena skutečnost odůvodňující vznik daňové povinnosti.

Nejvyšší soud tedy zastává právní názor, podle něhož znak zkrácení daně ve smyslu § 148 tr. zák. není naplněn samotnou skutečností nepodání daňového přiznání povinnou osobou v případě, kdy správci daně je daňová povinnost takové osoby známa a zjištění základu daně a stanovení daně může být provedeno i jinými prostředky. Nepodání daňového přiznání může být zkrácením daně v těch případech, kdy subjekt daně není registrován u správce daně a nemá povinnost daňové přiznání podat za situace, kdy mu daňová povinnost nevznikla. Za takových okolností totiž je nepodání daňového přiznání způsobilé vyvolat u správce daně stav, kdy neví o vzniklé daňové povinnosti, přičemž k tomu, že daň není vyměřena, dojde v příčinné souvislosti s takovým jednáním (opomenutím) povinné osoby.

Pro uvedený právní názor svědčí i systematika právní úpravy daňového řízení. V případech, kdy správce daně může zjistit, zda subjekt daně podal daňové přiznání, tak jak mu ukládá zákon, má zpravidla i v případě nečinnosti tohoto subjektu k dispozici právní prostředky k tomu, aby daň vyměřil, vymohl její zaplacení a případně toto zaplacení sám zajistil. Navíc je oprávněn, v případě nesplnění povinností v daňovém řízení, k ukládání pokut a k penalizaci. Právní úprava daňového řízení tedy reflektuje i na případy nečinnosti subjektů daně a obsahuje prostředky pro dostatečnou reakci na takové situace. Trestní odpovědnosti je potom vyhrazen prostor tam, kde v příčinné souvislosti s úmyslným jednáním či opomenutím daňového subjektu dojde i přes řádný průběh daňového řízení ze strany správce daně ke zkrácení daně. Může tomu tak být, jak už bylo uvedeno, v těch případech, kdy subjekt daně není registrován u správce daně a nemá povinnost daňové přiznání podat za situace, kdy mu daňová povinnost nevznikla.

Porovná-li se tyto zásady, jimiž se musí řídit výklad ustanovení § 148 tr. zák. ve znění zák. č. [557/1991](#) Sb., se zjištěným skutkem, je namístě závěr, že tento skutek zákonné znaky trestného činu krácení daně podle citovaného ustanovení nevykazuje.

Nejvyšší soud proto napadený rozsudek, jakož i rozsudek Okresního soudu v Olomouci ze dne 26. 10. 2001, sp. zn. 2 T 211/99, na základě dovolání podaného Ph. Dr. M. Ř. zrušil v části týkající se tohoto obviněného a jelikož důvod zrušení ve prospěch tohoto obviněného prospíval i spoluobviněnému A. J. zrušil podle § 265k odst. 2 tr. ř. s přiměřeným použitím ustanovení § 261 tr. ř. tyto rozsudky i v části týkající se tohoto spoluobviněného.

Sám pak oba obviněné zprostil podle § 226 písm. b) tr. ř. obžaloby, neboť žalovaný skutek není trestným činem.

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](#)