

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18.07.2001, sp. zn. 5 Tz 101/2001, ECLI:CZ:NS:2001:5.TZ.101.2001.1

Číslo: 20/2002

Právní věta:

I. Větší rozsah zkrácení daně nebo podobné povinné platby ve smyslu § 148 odst. 1 tr. zák. odpovídá v peněžním vyjádření hranici větší škody nebo většího prospěchu podle § 89 odst. 11 tr. zák.

II. Podniká-li fyzická osoba v rámci sdružení, které není právnickou osobou, podle § 829 a násl. obč. zák. s jinými podnikateli jako účastníky sdružení, může spáchat trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zák., jestliže úmyslně zatají část příjmů dosažených společnou podnikatelskou činností, a to nejen ve vztahu ke zkrácení vlastní daňové povinnosti, ale rovněž ohledně daňové povinnosti ostatních účastníků sdružení.

III. Výsledky, k nimž v otázce rozsahu daňové povinnosti a jejího nesplnění (zkrácení) dospěl v daňovém řízení správce daně (příslušný finanční úřad), nelze bez dalšího přejímat do trestního řízení a toliko na jejich podkladě není možné činit závěr o existenci či neexistenci trestní odpovědnosti obviněného za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 tr. zák.

Soud: Nejvyšší soud

Datum rozhodnutí: 18.07.2001

Spisová značka: 5 Tz 101/2001

Číslo rozhodnutí: 20

Číslo sešitu: 4

Typ rozhodnutí: Rozsudek

Hesla: Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Předpisy: § 148 odst. 1 tr. zák.

§ 829 a násl. předpisu č. 40/1964Sb.

§ 89 a násl. tr. ř.

§ 89 odst. 11 tr. zák.

Druh: Rozhodnutí ve věcech trestních

Sbírkový text rozhodnutí:

Nejvyšší soud zrušil k stížnosti pro porušení zákona, kterou podal ministr spravedlnosti ve prospěch i v neprospěch obviněného K. C., usnesení vyšetřovatele Policie České republiky, Okresního úřadu vyšetřování v Rakovníku ze dne 21. 11. 2000 ČVS: OVRA-344/00 a vyšetřovateli Policie České

republiky, Okresního úřadu vyšetřování v Rakovníku, přikázal, aby věc v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl.

Z o d ů v o d n ě n í :

Proti obviněnému K. C. bylo zahájeno trestní stíhání pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 tr. zák., kterého se podle záznamu o sdělení obvinění vyšetřovatele Policie České republiky, Okresního úřadu vyšetřování v Rakovníku ze dne 12. 9. 2000 ČVS: OVRA - 344/00 (doručeného obviněnému dne 18. 9. 2000) měl jmenovaný dopustit tím, že jako soukromý podnikatel - fyzická osoba s IČO X se živností koupě zboží za účelem dalšího prodeje a prodej dovážel v období let 1996 a 1997 ze zahraničí na základě živnostenského oprávnění motorová vozidla a při prodeji těchto vozidel vystavoval zákazníkům faktury, na kterých byly uvedeny nižší částky, než zákazníci ve skutečnosti zaplatili, což bylo doloženo fakturami v jedenácti konkretizovaných případech (s uvedením fakturované částky, jména zákazníka a skutečně obdržené částky), přičemž tímto svým jednáním způsobil Finančnímu úřadu v R. škodu na neodvedené dani z příjmů fyzických osob za období let 1996 a 1997 v celkové výši 50 673 Kč. V průběhu přípravného řízení vyšetřovatel vyslechl jako svědky osoby, které od obviněného zakoupily motorová vozidla a jimž byly v jednotlivých případech vystaveny faktury, opatřil fotokopie těchto faktur, zprávy Finančního úřadu v R., fotokopie daňových přiznání obviněného a některé další listinné důkazy. Obviněný K. C. využil svého práva a odmítl k věci vypovídat.

Usnesením vyšetřovatele Policie České republiky, Okresního úřadu vyšetřování v Rakovníku ze dne 21. 11. 2000 ČVS: OVRA - 344/00 bylo podle § 172 odst. 1 písm. b) tr. ř. zastaveno trestní stíhání obviněného K. C. pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 tr. zák., kterého se měl dopustit tím, že jako soukromý podnikatel - fyzická osoba s IČO X se živností koupě zboží za účelem dalšího prodeje a prodej dovážel v období let 1996 a 1997 ze zahraničí na základě živnostenského oprávnění motorová vozidla a při prodeji těchto vozidel vystavoval zákazníkům faktury, na kterých byly uvedeny nižší částky, než zákazníci ve skutečnosti zaplatili, čímž měl způsobil Finančnímu úřadu v R. škodu na neodvedené dani z příjmů fyzických osob za období let 1996 a 1997 v celkové výši 50 673 Kč. Vyšetřovatel tedy dospěl k závěru, že skutek, pro který byl obviněný stíhán, není trestným činem a není důvod k postoupení věci.

Jak je patrné z odůvodnění citovaného rozhodnutí, podle názoru vyšetřovatele je na základě provedených důkazů zcela zřejmé, že nebyla naplněna skutková podstata trestného činu, pro který byl obviněný K. C. stíhán, neboť přepočtem zkrácení daně vůči Finančnímu úřadu v R. bylo zjištěno, že neodvedená daň činí částku pod 40 000 Kč. K tomuto závěru dospěl vyšetřovatel s poukazem na obsah výpovědi pěti svědků - zákazníků, kteří uvedli, že vozidla zakoupili od obviněného za cenu uvedenou na vystavených fakturách. Právě s ohledem na výpovědi této části svědků, kteří potvrdili shodu zaplacené ceny a ceny uvedené na faktuře vystavené obviněným, klesla celková výše neodvedené daně na částku nedosahující ani 40 000 Kč.

Usnesení vyšetřovatele o zastavení trestního stíhání nabylo právní moci dne 9. 12. 2000, když stížnost proti němu podána nebyla a nebylo zrušeno ani postupem státního zástupce podle § 174 odst. 2 písm. e) tr. ř.

Proti citovanému usnesení vyšetřovatele podal dne 7. 5. 2001 ministr spravedlnosti ve prospěch i v neprospěch obviněného K. C. stížnost pro porušení zákona. Vytkl v ní, že napadeným usnesením byl porušen zákon v ustanoveních § 2 odst. 5, 6 a § 172 odst. 1 písm. b) tr. ř. ve prospěch i v neprospěch obviněného. V odůvodnění stížnosti pro porušení zákona ministr spravedlnosti zrekapituloval obsah sděleného obvinění i usnesení o zastavení trestního stíhání a s poukazem na znění citovaných ustanovení dovedl, že se jimi vyšetřovatel neřídil a tudíž rozhodl o zastavení trestního stíhání předčasně, neboť ve věci nebyl úplně zjištěn skutkový stav, vyšetřovatel nepřihlédl ke všem

výpovědím svědků a nekriticky hodnotil zprávy Finančního úřadu v R. Dále ministr spravedlnosti popsal šest případů zahrnutých do stíhaného skutku, v nichž obviněný K. C. v období let 1996 a 1997 vystavením nepravdivých faktur a uvedením nesprávných údajů ve svém účetnictví zatajil příjmy v celkové výši 379 000 Kč. Ministr spravedlnosti nesouhlasí s postupem vyšetřovatele, pokud ten nekriticky převzal závěry ze zprávy Finančního úřadu v R. a s odkazem na skutečnost, že obviněný podnikal ve sdružení s dalšími dvěma podnikateli, vyčíslil rozsah zkrácení daně z příjmů jen jednou třetinou z celkově zkrácené daňové povinnosti. K tomu bylo podle ministra spravedlnosti nutné zjistit, jaký důsledek mělo jednání obviněného na plnění daňových povinností zmíněných dalších dvou účastníků sdružení P. H. a J. K., přičemž v tomto směru vyšetřovatel neprovedl žádné důkazy, nevyslechl obviněného ani zmíněné účastníky sdružení jako svědky, neopatřil jejich účetnictví a nevyžádal doplňující zprávu příslušného finančního úřadu k určení celkové výše zkrácené daně, jakož i zprávu o stavu a výsledku daňového řízení s uvedenými dvěma účastníky sdružení.

Jak dále ministr spravedlnosti zdůraznil, pachatelem trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zák. může být nejen subjekt daně, ale kdokoli, kdo svým úmyslným jednáním způsobí, že zákonná daň nebyla jemu anebo jinému subjektu vyměřena buď vůbec, nebo nikoli v zákonné míře, a daň tak byla zkrácena ve větším rozsahu. Pokud tedy obviněný jako poplatník daně z příjmů fyzických osob podnikal na základě smlouvy o sdružení společně s dalšími dvěma poplatníky téže daně, přičemž podle smlouvy o sdružení mělo docházet k rozdělení příjmů i výdajů rovným dílem, podle názoru ministra spravedlnosti musel obviněný K. C. vědět, že v důsledku zkreslování výše svých skutečných příjmů ve skutečnosti zkresluje celkové příjmy i dalších poplatníků a že s tím bude spojen nevyhnutelný následek v podobě zkrácení daně, a to nejen jeho, ale i ostatních účastníků sdružení. V této souvislosti je vyšetřovateli vytýkán nesprávný postup, pokud neprovedl důkaz smlouvou o sdružení, nezabýval se jejími důsledky pro daňové řízení a tím, zda byla dána příčinná souvislost mezi jednáním obviněného a celkovým zkrácením daně i ve vztahu k dalším dvěma osobám. Ministr spravedlnosti rovněž namítá, že vyšetřovatel před vydáním napadeného rozhodnutí nevyčkal na doručení vyžádané písemné zprávy k novému vyčíslení daňového nedoplatku a že rozhodl jen na základě telefonického sdělení blíže neuvedené pracovnice kontrolního oddělení Finančního úřadu v R.

Vzhledem k uvedenému ministr spravedlnosti navrhl, aby Nejvyšší soud podle § 268 odst. 2 tr. ř. vyslovil vytýkané porušení zákona, k němuž podle názoru ministra spravedlnosti došlo ve prospěch i v neprospěch obviněného K. C., dále aby Nejvyšší soud podle § 269 odst. 2 tr. ř. zrušil napadené usnesení vyšetřovatele a pak postupoval podle § 270 odst. 1 tr. ř., tj. přikázal vyšetřovateli nové projednání a rozhodnutí věci.

Nejvyšší soud na podkladě podané stížnosti pro porušení zákona přezkoumal podle § 267 odst. 1 tr. ř. správnost výroku napadeného rozhodnutí, jakož i řízení, jež mu předcházelo, a zjistil, že zákon byl porušen ve prospěch obviněného K. C. Nejvyšší soud dospěl k tomuto závěru na základě následujících skutečností:

Základní nedostatek v posuzované věci obviněného K. C. spatřuje Nejvyšší soud v tom, že dosud provedené dokazování zůstalo neúplné a neposkytovalo dostatečný podklad k tomu, aby mohl vyšetřovatel Policie České republiky, Okresního úřadu vyšetřování v Rakovníku učinit v přípravném řízení meritorní rozhodnutí v podobě, která vyplývá z napadeného usnesení. V dosavadním průběhu trestního stíhání se totiž vyšetřovatel náležitě nevypořádal se všemi skutečnostmi rozhodnými pro posouzení věci a neodstranil neúplnost některých důkazů, jak na ně důvodně upozorňuje stížnost pro porušení zákona. Vzhledem k tomu bylo povinností vyšetřovatele doplnit dokazování tak, jak je uvedeno v této stížnosti, a opatřit tím skutkový podklad nezbytný jak pro správné právní posouzení stíhaného skutku, tak i pro meritorní rozhodnutí o něm. Proto byl postup vyšetřovatele nesprávný a předčasný, jestliže po vyhodnocení dosud opatřených důkazů dospěl k závěru, že předmětný skutek není trestným činem, což vedlo k zastavení trestního stíhání obviněného. Rozhodnout o zastavení

trestního stíhání podle § 172 odst. 1 písm. b) tr. ř. lze totiž jen v případě, kdy je spolehlivě prokázáno, že se stal skutek, pro který se trestní stíhání vede, ale tento skutek není trestným činem a není zde důvod ani k postoupení věci. V projednávaném případě však z dosud opatřených důkazů nelze učinit spolehlivý závěr v uvedeném směru, proto i rozhodnutí vyšetřovatele, že skutek není trestným činem, je zatím předčasné.

Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 tr. zák., pro který byl obviněný K. C. stíhán, spáchá ten, kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou jim podobnou povinnou platbu. S napadeným usnesením vyšetřovatele se lze ztotožnit potud, jestliže za větší rozsah zkrácení příslušné daně považoval hodnotu tohoto zkrácení vyjádřenou peněžní částkou ve výši nejméně 40 000 Kč, neboť jde o hranici respektovanou v praxi orgánů činných v trestním řízení. Trestní zákon totiž v citovaném ani v jiném ustanovení neobsahuje bližší vymezení pojmu „větší rozsah“ v uvedeném smyslu, ale jde o pojem srovnatelný se zákonným pojmem „větší škoda“, jehož kvantifikaci již trestní zákon obsahuje v ustanovení § 89 odst. 11 tr. zák., podle kterého se touto kategorií škody rozumí částka dosahující nejméně dvacetinásobku nejnižší měsíční mzdy stanovené nařízením vlády. Podle nařízení vlády bývalé ČSFR č. 464/1991 Sb. je nejnižší měsíční mzdou pro tyto účely částka 2000 Kč, tudíž větší škodu představuje částka právě ve výši nejméně 40 000 Kč. Pro stanovení většího rozsahu zkrácení daně či jiné povinné platby podle § 148 odst. 1 tr. zák. sice neplatí přímo výkladové pravidlo uvedené v § 89 odst. 11 tr. zák. (týkající se větší škody), ale jelikož zde jiná hlediska než finanční nemají žádný význam, je třeba větší rozsah dovodit v případě, dosáhne-li zkrácení daně či podobné povinné platby v peněžním vyjádření hranice větší škody, tedy pokud bude daň (poplatek, clo, pojistné, jiná povinná platba) zkrácena o částku ve výši nejméně 40 000 Kč. Vždyť zkrácení daně nebo podobné povinné platby je následkem srovnatelným se způsobením majetkové škody na úkor státu či jiných příjemců těchto plateb, třebaže se jako škoda v trestním (adhezním) řízení neuplatňuje, a navíc pro účely přísnější právní kvalifikace podle § 148 odst. 3 písm. c), odst. 4 tr. zák. je za škodu považováno. Proto není důvodu spatřovat hranici většího rozsahu zkrácení daně nebo podobné povinné platby jinde, než je hranice větší škody. Podobně lze argumentovat tím, že zkrácení daně či podobné povinné platby představuje na straně povinného subjektu takové platby jeho majetkový prospěch, přičemž pro stanovení zákonných hranic jednotlivých kategorií majetkového prospěchu se používá peněžních částek ve stejné výši jako u škody (§ 89 odst. 11, věta druhá, tr. zák.).

Povinností vyšetřovatele tedy bylo, aby v posuzovaném případě zjišťoval, zda skutečně obviněný K. C. zkrátil určitou daň, o jakou daň se jedná a zda její zkrácení dosahovalo uvedeného většího rozsahu. K tomu Nejvyšší soud připomíná některé významné okolnosti vyplývající z dosud shromážděných důkazů, jak na ně správně upozorňuje i stížnost pro porušení zákona. Z obsahu výpovědí dalších šesti svědků - zákazníků obviněného, o nichž se odůvodnění napadeného usnesení o zastavení trestního stíhání nezmiňuje, a z fotokopií faktur o prodeji vozidel těmto zákazníkům totiž vyplývá, že nejméně v těchto šesti případech, které byly zahrnuty do skutku popsaného ve sděleném obvinění, měl obviněný K. C. prodat dovezená motorová vozidla za cenu podstatně vyšší, než jaká byla uvedena v jím vystavených fakturách, které byly následně zařazeny do účetnictví obviněného a staly se podkladem pro vyměření daně z příjmů fyzických osob. V roce 1996 se mělo jednat o dva případy prodeje vozidel, a to jednak svědkyni D. Š., které byla obviněným fakturovaná částka 22 000 Kč, ale podle výpovědi svědkyně tato zaplatila obviněnému asi 100 000 Kč, a jednak svědkovi M. B., jemuž byla obviněným fakturovaná částka 40 000 Kč, ale podle výpovědi tohoto svědka obviněnému zaplatil 140 000 Kč. Za rok 1996 by tak obviněný zahrnutím toliko uvedených fakturovaných - nikoli skutečně získaných - peněžních částek do účetnictví zatajil příjmy ve výši 178 000 Kč. V roce 1997 mělo jít o čtyři případy, a to prodej vozidel svědkům P. K., kterému obviněný fakturoval částku 34 000 Kč, ale svědek zaplatil obviněnému 75 000 Kč, dále M. J., jemuž obviněný fakturoval částku 23 000 Kč, ale svědek zaplatil obviněnému 120 000 Kč, dále J. K., kterému obviněný fakturoval částku

16 000 Kč, ale svědek zaplatil obviněnému 32 000 Kč, a konečně V. J., jemuž obviněný fakturoval částku 18 000 Kč, ale svědek zaplatil obviněnému 55 000 Kč. Za rok 1997 by tak obviněný zahrnutím uvedených fakturovaných peněžních částek do účetnictví, pokud byla jejich výše v rozporu se skutečností, zatajil příjmy ve výši 191 000 Kč.

Uvedené svědecké výpovědi a listinné důkazy tak signalizují, že za období let 1996 a 1997 by obviněný K. C. vystavením nepravdivých faktur a uvedením nesprávných údajů v účetnictví zatajil zdanitelné příjmy v celkové výši 369 000 Kč. Proto bylo třeba zjišťovat, jaká výměra zkrácené daně a ve vztahu ke kterým daňovým subjektům odpovídá této výši zatajených příjmů. Přitom Nejvyšší soud zdůrazňuje, že přichází-li v úvahu zkrácení daně za více zdaňovacích období, popřípadě ve vztahu k více povinným subjektům a se zřetelem k objektivním a subjektivním souvislostem půjde o pokračování v trestném činu ve smyslu § 89 odst. 3 tr. zák., pak pro posouzení, zda byla daň zkrácena ve větším rozsahu, by se zkrácené částky připadající na všechna zdaňovací období a na všechny povinné osoby počítaly.

Vycházel-li v projednávané věci závěr Finančního úřadu v R. o rozsahu daňového nedoplatku obviněného K. C. za uvedená zdaňovací období i propočtení vyžádané vyšetřovatelem od téhož finančního úřadu z jiných údajů o výši nepřiznaných zdanitelných příjmů, než jaké vyplývají z výše zmíněných důkazů, bylo povinností vyšetřovatele objasnit důvody těchto rozdílů a provést další důkazy potřebné k jejich odstranění. Nejvyšší soud v této souvislosti zdůrazňuje, že jednání označované za zkrácení daně, jež má zpravidla podvodný charakter, včetně rozsahu tohoto zkrácení, musí orgány činné v trestním řízení dokazovat z úřední povinnosti stejně tak, jako naplnění všech znaků skutkové podstaty jakéhokoli jiného trestného činu. Platí zde tedy zásada oficiality (§ 2 odst. 4 tr. ř.) a zásada vyhledávací (§ 2 odst. 5 tr. ř.). Důsledkem toho pak je, že obviněný není povinen prokazovat svoji nevinu, ale naopak, platí presumpce neviny (§ 2 odst. 2 tr. ř.), a ze skutečnosti, že obviněný zůstal nečinný, nelze usuzovat na jeho vinu. Z uvedených zásad mimo jiné plyne, že v trestním řízení obviněný nemá tzv. důkazní břemeno, na jehož podkladě by byl povinen o své újmě prokazovat, resp. vyvracet určité skutečnosti, které mají vliv na rozhodnutí o jeho vině. To platí na rozdíl od řízení daňového, v němž má daňový subjekt povinnost prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů). Jestliže tak daňový subjekt neučiní a daňovou povinnost není možno stanovit dokazováním (tj. postupem podle § 31 odst. 1 až 4 cit. zákona), je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem (§ 31 odst. 5, 6 cit. zákona). Dojde-li za daňového řízení k situaci, že daňový subjekt neprokázal své údaje ohledně daňového základu a výše daně (podle § 31 odst. 1 až 4 cit. zákona) a daňový základ a výši daně nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má k dispozici správce daně, může správce daně v dohodě s daňovým subjektem základ daně a daň sjednat (§ 31 odst. 7 cit. zákona). Z hlediska toho, k čemu může správce daně přihlížet, je tedy dokazování v daňovém řízení mnohem volnější a širší ve srovnání s dokazováním v trestním řízení, v němž je třeba navíc vždy prověřit i obhajobu obviněného. V daňovém řízení má daňový subjekt důkazní břemeno, na rozdíl od trestního řízení, kde mají povinnost dokazovat zásadně orgány činné v trestním řízení.

Z popsaných rozdílů v dokazování mezi trestním řízením a řízením daňovým je zřejmé, že výsledky, k nimž v otázce rozsahu daňové povinnosti a jejího nesplnění (zatajení, zkrácení) dospěl v daňovém řízení správce daně (příslušný finanční úřad), nelze bez dalšího přejímat do trestního řízení a toliko na jejich podkladě není možné činit závěr o existenci či neexistenci trestní odpovědnosti obviněného za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 tr. zák. Proto ani nejsou orgány činné v trestním řízení vázány vyjádřením správce daně o výši zkrácení (nedoplatku) určité daně či případným pravomocným a vykonatelným rozhodnutím správce daně o doměření

daňového nedoplatku (např. platebním výměrem vydaným podle § 16 odst. 8 a § 46 odst. 4, 6 a 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů), ale mají povinnost podle § 2 odst. 5 tr. ř. samy zjistit skutkový stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu nezbytném pro jejich rozhodnutí. Přitom orgány činné v trestním řízení mají povinnost hodnotit důkazy způsobem uvedeným v § 2 odst. 6 tr. ř. a v rámci tohoto postupu se musí vypořádat i se závěry, k nimž případně dospěl v otázce zkrácení (nedoplatku) daně příslušný správce daně, a s podklady, které k jeho rozhodnutí vedly. Pokud orgán činný v trestním řízení učinil v těchto směrech odchylný závěr od vyjádření či rozhodnutí správce daně, musí mít pro takový postup dostatečný podklad v provedených důkazech a ve svém rozhodnutí ho náležitě odůvodnit. Na druhé straně platí, že i když je nutné popsaný rozdíl mezi řízením trestním a daňovým respektovat, nelze ho absolutizovat a v trestním řízení nelze zcela ignorovat výsledky daňového řízení nebo je nahrazovat důkazně nepodloženými vlastními úvahami orgánů činných v trestním řízení.

Nejvyšší soud uzavírá, že předpokladem pro úvahy o tom, byla-li daň, clo, poplatek, pojistné či jiná podobná povinná platba zkrácena trestným činem podle § 148 tr. zák., popřípadě v jakém rozsahu se tak stalo, je nezbytné zjištění, zda je určitá osoba skutečně subjektem povinným přiznat, vyměřit a zaplatit takovou platbu, v jaké výši tak byla povinna podle zákona učinit a zda a v jakém rozsahu tak ve skutečnosti učinila, popřípadě jaké jednání způsobilo, že povinná platba nebyla v celé zákonné výši přiznána, vyměřena a zaplacená. Uvedené otázky je povinen orgán činný v trestním řízení řešit jako otázky předběžné (§ 9 odst. 1 tr. ř.), neboť jsou podstatné pro posouzení viny zmíněným trestným činem. Proto co do rozsahu případného zkrácení (zatajení) daně nebo podobné povinné platby není orgán činný v trestním řízení vázán případným rozhodnutím finančního či jiného příslušného orgánu o výši nedoplatku, ale je povinen při provádění a hodnocení důkazů se s takovým rozhodnutím vypořádat a v trestním řízení shromáždit dostatek dalších důkazů ke spolehlivému objasnění trestní odpovědnosti za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zák.

Výše uvedené závěry tedy v posuzovaném případě znamenají, že pokud Finanční úřad v R. vyčíslil rozsah daňového nedoplatku vůči obviněnému K. C. za rozhodné období v celkové výši nepřesahující 40 000 Kč, ještě to nevylučuje možnost, že právě s ohledem na důkazy shromážděné v trestním řízení by přesto mohl obviněný spáchat trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 tr. zák., tj. zkrátit daň (v podobě daně z příjmů fyzických osob) ve větším rozsahu. Taková možnost vyplývá nejen z výše naznačených důkazů, ale navíc, jak správně namítá ministr spravedlnosti v podané stížnosti pro porušení zákona, vyšetřovatel si náležitě neujasnil, jaký dopad na trestní odpovědnost obviněného za uvedený trestný čin měla okolnost, že zdanitelných příjmů, jichž se stíhaný skutek týká, měl obviněný dosáhnout při podnikání v rámci sdružení bez právní subjektivity ve smyslu § 829 a násl. obč. zák. I zde se projevují již naznačené rozdíly mezi řízením daňovým a trestním. Pro účely výpočtu daně z příjmů účastníků sdružení, které není právnickou osobou, se totiž příjmy dosažené poplatníky při společném podnikání nebo při společné jiné samostatné výdělečné činnosti a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení rozdělují mezi poplatníky rovným dílem, není-li ve smlouvě o sdružení stanoveno jinak (§ 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů). V takovém případě sice rozsah daňové povinnosti odpovídá uvedenému podílu účastníka sdružení na celkovém souhrnu společných příjmů a nákladů a jen v tomto rozsahu pak má účastník sdružení vlastní povinnost přiznat a zaplatit daň z příjmů a pouze tento případný daňový nedoplatek správce daně vůči němu vymáhá, jak tomu bylo i u obviněného K. C. Jestliže však některý z účastníků sdružení zatajil zdanitelné příjmy i ve vztahu k ostatním účastníkům sdružení a tím úmyslně zkreslil nejen vlastní daňovou povinnost, ale také rozsah daňové povinnosti ostatních účastníků sdružení, může nést případnou trestní odpovědnost za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 tr. zák. ohledně celého rozsahu zkrácené daně z příjmů, tedy i daně týkající se dalších účastníků sdružení. Z hlediska trestní odpovědnosti zde totiž platí, že pachatelem uvedeného trestného činu

může být nejen subjekt daně (nebo podobné povinné platby), tj. poplatník či plátce, ale vedle něj nebo místo něj také kdokoli, kdo svým úmyslným jednáním způsobí, že zákonná daň (podobná povinná platba) nebyla pachateli nebo i jinému subjektu daně (podobné povinné platby) vyměřena nebo jím přiznána buď vůbec, anebo nikoli v zákonné výši, a daň (podobná povinná platba) tak byla zkrácena ve značném rozsahu. Subjekt daně (podobné povinné platby) a subjekt trestného činu podle § 148 odst. 1 tr. zák. nemusí být totožný, a proto nelze zaměňovat daňovou, poplatkovou, celní atd. odpovědnost (tedy povinnost zaplatit daň, poplatek, clo, pojistné a podobnou povinnou platbu) a trestní odpovědnost za zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (viz rozhodnutí pod č. 25/1968-I. Sb. rozh. tr.). Uvedené závěry platí bez ohledu na skutečnost, zda ví subjekt daně (jiné podobné povinné platby) o jednání pachatele, kterým je jeho povinná platba zkracována, či zda o tom neví.

Vyšetřovatel v tomto směru tedy nepostupoval správně, jestliže pro účely svého rozhodnutí nekriticky převzal závěry zpráv Finančního úřadu v R., který s odkazem na skutečnost, že obviněný jako daňový subjekt v souladu s ustanovením § 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, vykonával podnikatelskou činnost ve formě sdružení s dalšími dvěma podnikateli jako účastníky sdružení, vyčíslil ve vztahu k obviněnému K. C. daňový nedoplatek pouze v rozsahu jedné třetiny celkové částky, o kterou byla v důsledku jednání obviněného daň zkrácena. Z hlediska stanovení celkové výše zkrácení daně však již nebylo vůbec zjišťováno, zda a jaký důsledek mělo jednání obviněného na plnění daňové povinnosti dalších účastníků sdružení, tedy podnikatelů P. H. a J. K., kteří se měli podle písemně uzavřené smlouvy o sdružení s obviněným K. C. zavázat rozdělovat příjmy i výdaje rovným dílem. V tomto směru vyšetřovatel navíc ani neprovedl důkazy potřebné k objasnění, zda a s jakým obsahem byla uvedená smlouva o sdružení skutečně uzavřena, nevyslechl k této otázce obviněného, neprovedl v procesním postavení svědků výslech P. H. a J. K., kteří měli být dalšími účastníky sdružení, nevyžádal si předložení jejich účetnictví a nevyžádal doplňující zprávu příslušného finančního úřadu k určení celkové výše zkrácené daně, jakož i o stavu a výsledku daňového řízení s výše jmenovanými dalšími členy sdružení. Vyšetřovatel však zejména náležitě nezhodnotil, jaký důsledek mělo jednání obviněného K. C., pokud skutečně zatajil část příjmů z prodeje osobních automobilů, na zkrácení daňové povinnosti ostatních účastníků sdružení, jestliže byla mezi nimi uzavřena smlouva o sdružení bez právní subjektivity podle § 829 a násl. občanského zákoníku.

Nejvyšší soud považuje za potřebné upozornit i na formální nedostatek spočívající v tom, že nebyla ověřena shoda fotokopii některých důležitých písemností, jež mohou být listinnými důkazy, s jejich originálním vyhotovením. Týká se to zejména předmětných faktur založených ve spise. Navíc, jak důvodně vytýká ministr spravedlnosti ve stížnosti pro porušení zákona, vyšetřovatel skutečně rozhodl v napadeném usnesení dříve (dne 21. 11. 2000), než obdržel jím vyžádanou dodatečnou zprávu Finančního úřadu v R. o rozsahu daňových nedoplatků, která byla zpracována až dne 22. 11. 2000.

Na základě všech rozvedených skutečností Nejvyšší soud podle § 268 odst. 2 tr. ř. vyslovil, že napadeným usnesením vyšetřovatele byl porušen zákon v ustanoveních § 2 odst. 5, 6 a § 172 odst. 1 písm. b) tr. ř. K tomuto porušení zákona došlo pouze ve prospěch obviněného K. C., když vyšetřovatel neshledal v předmětném jednání obviněného trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 tr. zák., ačkoli neúplné zjištění skutkového stavu a nedostatečné vyhodnocení dosavadních důkazů neumožňovalo učinit takové rozhodnutí, ale vyžadovalo i nadále vést proti obviněnému trestní stíhání. Porušení zákona v neprospěch obviněného Nejvyšší soud na rozdíl od stížnosti pro porušení zákona neshledal, protože rozhodnutí příznivější pro obviněného, než je zastavení trestního stíhání v přípravném řízení z důvodu, že stíhaný skutek není trestným činem, již nepřichází v úvahu. Ostatně ministr spravedlnosti nijak nekonkretizoval, v čem by měl být zákon porušen i v neprospěch obviněného K. C.

Jelikož stížnost pro porušení zákona byla podána ve lhůtě do šesti měsíců od právní moci napadeného usnesení a byly splněny i další podmínky ve smyslu ustanovení § 272 odst. 1 tr. ř., Nejvyšší soud napadené usnesení vyšetřovatele podle § 269 odst. 2 tr. ř. zrušil, včetně případných rozhodnutí na něj obsahově navazujících, pokud jeho zrušením pozbyla podkladu. Protože ve věci je třeba učinit rozhodnutí nové, podle § 270 odst. 1 tr. ř. Nejvyšší soud vyšetřovateli přikázal, aby věc v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl. Než bude možné v přípravném řízení meritorně rozhodnout, je nezbytné odstranit všechny výše uvedené nedostatky, jimiž trpí dosavadní průběh přípravného řízení, a postupovat v intencích tohoto rozhodnutí (§ 270 odst. 4 tr. ř.). Úkolem vyšetřovatele tedy bude doplnit dokazování opatřením dalších důkazů, jejichž potřeba byla zmíněna nebo vyplýne z dalšího průběhu vyšetřování. Poté bude vyšetřovatel povinen opětovně vyhodnotit všechny opatřené důkazy, včetně výsledků doplněného dokazování, a přihlédnout při tom k těm rozhodným skutečnostem, na které Nejvyšší soud poukázal a na nichž závisí rozhodnutí, zda bude ve věci podána obžaloba nebo učiněno jiné meritorní rozhodnutí v přípravném řízení. S ohledem na nedostatečně zjištěný skutkový stav a na pochybení při hodnocení stávajících důkazů pak Nejvyšší soud nemůže předjímat, jaké rozhodnutí má vyšetřovatel či státní zástupce v přípravném řízení učinit.