

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 19.10.2006, sp. zn. 15 Tdo 756/2006, ECLI:CZ:NS:2006:15.TDO.756.2006.1

Číslo: 45/2007

Právní věta: Dodatečné zaplacení daně v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zák. není důvodem pro analogické použití zvláštního ustanovení o účinné lítosti podle § 147a tr. zák., které se týká zániku trestnosti trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti podle § 147 tr. zák. Na takové případy projevené lítosti lze aplikovat za splnění stanovených podmínek pouze obecné ustanovení o účinné lítosti obsažené v § 66 tr. zák.

Soud: Nejvyšší soud

Datum rozhodnutí: 19.10.2006

Spisová značka: 15 Tdo 756/2006

Číslo rozhodnutí: 45

Číslo sešitu: 8

Typ rozhodnutí: Usnesení

Hesla: Účinná lítost, Zánik trestnosti, Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Předpisy: § 147 tr. zák.

§ 147a tr. zák.

§ 148 tr. zák.

§ 66 tr. zák.

Druh: Rozhodnutí ve věcech trestních

Sbírkový text rozhodnutí:

Nejvyšší soud odmítl dovolání obviněného V. F. proti usnesení Vrchního soudu v Olomouci ze dne 11. 1. 2006, sp. zn. 5 To 97/2005, jako soudu odvolacího, v trestní věci vedené u Krajského soudu v Ostravě, sp. zn. 35 T 15/99.

Z odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 3. 2005, sp. zn. 35 T 15/99, byl obviněný V. F. uznán vinným skutkem, kvalifikovaným jako trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c) tr. zák. a jako pokus trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 8 odst. 1 tr. zák. k § 148 odst. 2, odst. 3 písm. c) tr. zák., za který byl podle § 148 odst. 3 tr. zák. za použití § 35 odst. 1 tr. zák. odsouzen k úhrnnému trestu odnětí svobody v délce trvání osmnácti měsíců, jehož výkon byl podle § 58 odst. 1 tr. zák. a § 59 odst. 1 tr. zák. podmíněně odložen na zkušební dobu tří let, přičemž podle § 53 odst. 1 tr. zák. a § 54 odst.

1 tr. zák. byl obviněnému rovněž uložen peněžitý trest ve výměře 300 000 Kč, a pro případ, že by uvedený peněžitý trest nebyl ve stanovené lhůtě vykonán, byl obviněnému podle § 54 odst. 3 tr. zák. stanoven náhradní trest odnětí svobody v délce trvání šesti měsíců.

Podle skutkových zjištění Krajského soudu v Ostravě se obviněný výše uvedené trestné činnosti dopustil tím, že se společně souzeným Z. M.:

v přesně nezjištěnou dobu v roce 1996 a v roce 1997 do 30. 6. 1997 v H. a jinde obviněný V. F., jako podnikatel pod obchodním jménem V. F., ASSW, H. - Š., který byl současně registrován u Finančního úřadu v H. jako plátce daně z příjmů fyzických osob a plátce daně z přidané hodnoty, a obž. Z. M. jako jednatel G - PLUS, s. r. o., v P.,

po předchozí vzájemné domluvě se záměrem vylákat odpočet daně z přidané hodnoty a zkrátit daň z příjmů fyzických osob, vyhotovili fingovanou smlouvu o zprostředkování s datem 10. 5. 1996, kterou podepsal obž. Z. M. za zprostředkovatele a obv. V. F. za zájemce a podle níž měl zprostředkovatel, tedy G - PLUS, s. r. o., v P., zprostředkovat pro obv. V. F. uzavření servisních smluv o servisu CT zařízení společnosti S., instalovaných v nemocnicích na území ČR, a zajistit podepsání servisních smluv, za což měl od zájemce obdržet sjednanou provizi, na základě této pak fakturu ze dne 16. 12. 1996 s formou úhrady hotovostní platbou, podle které měl dodavatel G - PLUS, s. r. o., v P. 5 účtovat odběrateli V. F. jako odměnu za zprostředkování částku 3 008 520 Kč, a též vyhotovili výdajový pokladní doklad ze dne 16. 12. 1996 a stvrzenku k uvedené platbě, ač ve skutečnosti žádné zprostředkování v uvedeném směru nebylo objednáno ani uskutečněno a rovněž platba nebyla provedena,

a poté v souladu s předchozí dohodou a záměrem obou obžalovaných a v rozporu s ustanovením § 19 odst. 1 zák. č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších novel, a v rozporu s ustanovením § 24 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších novel, obv. V. F. tyto fingované doklady a nerealizovanou platbu zahrnul do přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 1996, které předložil u Finančního úřadu v H. dne 24. 1. 1997, čímž se snažil dosáhnout neoprávněného vyplacení odpočtu daně z přidané hodnoty ve výši 542 520 Kč ke škodě českého státu, k čemuž však v důsledku kontroly Finančního úřadu v H. nedošlo a nadměrný odpočet vyplacen nebyl, a též je zahrnul do přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 1996, které předložil u Finančního úřadu v H. dne 30. 6. 1997, kde mezi výdaje zahrnul i zmíněnou částku, která nebyla vynaložena, čímž zkrátil daň z příjmů fyzických osob ve výši 959 120 Kč ke škodě českého státu.

Proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě podal obviněný V. F. odvolání, na jehož podkladě rozhodl Vrchní soud v Olomouci, jako soud odvolací, usnesením ze dne 11. 1. 2006, sp. zn. 5 To 97/2005, tak, že odvolání obviněného podle § 256 tr. ř. zamítl. Jmenované usnesení odvolacího soudu bylo mimo jiné doručeno obviněnému V. F., jeho obhájkyňi a Krajskému státnímu zastupitelství v Ostravě, všem shodně dne 17. 2. 2006.

Proti shora uvedenému usnesení Vrchního soudu v Olomouci podal obviněný prostřednictvím své obhájkyňe JUDr. M. N. dovolání, které bylo doručeno Krajskému soudu v Ostravě dne 29. 3. 2006.

Obviněný napadl svým dovoláním výrok citovaného usnesení odvolacího soudu, jímž bylo jeho odvolání zamítnuto, přičemž ohledně dovolacího důvodu uvedl, že napadené rozhodnutí je založeno na nesprávném právním posouzení skutku a na nesprávném hmotněprávním posouzení nápravy obviněným způsobeného škodlivého následku, přičemž odkázal na § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř.

Naplnění uvedených dovolacích důvodů podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. spatřuje obviněný V. F. předně v tom, že Vrchní soud v Olomouci pochybil, když se nedostatečně vypořádal s otázkou

zachování totožnosti skutku v průběhu trestního řízení, přičemž obviněný k této námitce dále uvedl, že skutek je ve sdělení obvinění naprosto zřetelně popisován jako nedokonané jednání sestávající ze dvou útoků.

Naplnění uvedených dovolacích důvodů dále obviněný spatřuje v tom, že Vrchní soud v Olomouci pochybil, když nevyhodnotil otázku, zda skutek, pro který byl obviněný uznán vinným, má oporu v dokazování a v pečlivém hodnocení důkazů, když právě k takovému hodnocení v předchozím řízení zavázal usnesením ze dne 26. 11. 2003 podřízený soud. Obviněný je přitom toho názoru, že pečlivost hodnocení důkazů soudem prvního stupně je v rozporu s pokynem Vrchního soudu v Olomouci, přičemž však Vrchní soud v Olomouci již porušení pravidel pro hodnocení důkazů neshledal. Obviněný přitom dále uvedl, že na podkladě vadně hodnocených důkazů nemohl být zcela správně zjištěn skutkový stav a jeho vina prokázána.

Obviněný spatřuje naplnění uvedených dovolacích důvodů konečně i v tom, že Vrchní soud v Olomouci nesprávně právně posoudil otázku zániku trestnosti, a touto vadou bylo zatíženo i předchozí řízení. Obviněný uvedl, že v jeho případě došlo k zániku trestnosti jeho jednání, neboť částečně plnil dlužnou daň, a to dne 16. 12. 1997 ve výši 18 300 Kč, dne 19. 3. 1998 ve výši 50 000 Kč, dne 5. 4. 1998 ve výši 50 000 Kč, dne 18. 5. 1998 ve výši 50 000 Kč. Trestnost jeho jednání přitom zanikla ve vztahu k oběma trestným činům rovněž tím, že byla plně uhrazena dlužná daň z příjmů správci této daně, a to před okamžikem sdělení obvinění odsouzenému, když poté, co bylo správcem daně rozhodnuto, že mu nadměrný odpočet DPH nenáleží, a poté, co bylo k jeho žádosti ze dne 16. 3. 1998 o povolení splátek rozhodnuto správcem daně dne 24. 3. 1998 negativně, byla daň částečně splacena již před zahájením prvních úkonů ve věci orgány činnými v trestním řízení a Vrchní soud v Olomouci tedy měl aplikovat § 66 tr. zák., popř. § 65 tr. zák. Pokud obviněný tuto námitku dříve neuvedl, není to s ohledem na zásadu iura novit curia na škodu. K této námitce obviněný poukázal na závěr Nejvyššího soudu, vyjádřený v jeho rozhodnutí ze dne 10. 12. 2003, sp. zn. [3 Tdo 1025/2003](#), podle kterého lze užít na trestné činy podle § 148 tr. zák. analogicky ustanovení § 147a tr. zák., a toto ustanovení lze podle obviněného vztáhnout i na jeho případ. Obviněný uzavřel k uvedené námitce, že je-li zamítavé usnesení Vrchního soudu v Olomouci založeno na nesprávném hmotně právním posouzení jeho tvrzeného jednání, pak je touto vadou stíženo i rozhodnutí soudu prvního stupně.

Vzhledem k uvedenému obviněný navrhl, aby Nejvyšší soud napadené usnesení Vrchního soudu v Olomouci ze dne 11. 1. 2006, sp. zn. 5 To 97/2005, zrušil, a věc vrátil tomuto soudu k novému projednání, popř. uzná-li Nejvyšší soud posledně uvedenou námitku, aby ve věci rozhodl tak, že odsouzeného zproští v plném rozsahu viny.

K dovolání se vyjádřila nejvyšší státní zástupkyně prostřednictvím státní zástupkyně činné u Nejvyššího státního zastupitelství. Ta po shrnutí obsahu dovolání obviněného uvedla, že jedinou námitkou obviněného, jež je v daném případě způsobila k věcnému projednání, je námitka ohledně nesprávného posouzení otázky trestnosti činu obviněného ve smyslu § 66 tr. zák., resp. § 65 tr. zák. Uvedla však, že tato otázka byla v předchozím řízení řešena v souladu se všemi zákonnými podmínkami obou citovaných institutů, neboť není možno považovat za dobrovolný způsob nápravy způsobeného škodlivého následku, kdy k úhradě nesplněné daňové povinnosti došlo sice před zahájením trestního stíhání, avšak až v důsledku podaného trestního oznámení ze strany Finančního úřadu v H., resp. pod hrozbou eventuálního trestního stíhání. Za dané situace pak nelze hovořit o projevu dobré vůle. Rozhodujícím okamžikem je v případě obviněného okamžik podání trestního oznámení, na základě kterého se obviněný rozhodl zcela své daňové povinnosti dostát. Uvedené skutečnosti brání přihlídnutí k právnímu názoru, vyjádřenému v č. 35/2001 Sb. rozh. tr., že k naplnění podmínky účinné lítosti ve smyslu § 66 písm. a) tr. zák. postačuje, aby byl zmíněný nápravný krok učiněn bezprostředně po zjištění poznatku finančního úřadu o podezření z trestné činnosti, a tedy nikoliv až poté, co dojde k jeho formálnímu vyjádření v podaném trestním oznámení.

Státní zástupkyně činná u Nejvyššího státního zastupitelství dále uvedla, že nelze ani přisvědčit závěru obviněného, že by absenci podmínky účinné lítosti ve smyslu obecné právní úpravy obsažené v § 66 tr. zák. bylo možno nahradit odkazem na speciální ustanovení o účinné lítosti § 147a tr. zák., popř. § 214 tr. zák., které se vztahují pouze k vybraným skutkovým podstatám, dopadajícím na jiné objekty trestných činů a které jsou spojeny s jinou kvalitou zásahu do sféry zájmu chráněného zákonem. Dále ve svém vyjádření uvedla, že za situace, kdy nebyly splněny podmínky zániku trestnosti jednání v důsledku účinné lítosti, a při absenci dalších relevantních skutečností není namístě uvažovat o otázce zániku nebezpečnosti činu obviněného pro společnost.

Vzhledem k uvedeným závěrům státní zástupkyně činná u Nejvyššího státního zastupitelství navrhl, aby Nejvyšší soud obviněným podané dovolání podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. ř. odmítl a toto rozhodnutí učinil podle § 265r odst. 1 písm. a) tr. ř. v neveřejném zasedání.

Senát č. 11 Nejvyššího soudu (dále jen „senát č. 11“), jemuž podle rozvrhu práce připadlo rozhodnout o dovolání obviněného V. F., usnesením ze dne 8. 6. 2006, sp. zn. [11 Tdo 644/2006](#), podle § 20 odst. 1 zákona č. 6/2002 Sb., o soudech a soudcích, ve znění pozdějších změn a doplňků, věc postoupil velkému senátu trestního kolegia Nejvyššího soudu. Stalo se tak proto, že senát č. 11, dospěl při svém rozhodování k právnímu názoru odlišnému od právního názoru vyjádřeného v usnesení Nejvyššího soudu ze dne 10. 12. 2003, sp. zn. [3 Tdo 1025/2003](#). Z posledně citovaného rozhodnutí totiž plyne, že v případech kvalifikovaných jako trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zák., pokud byla daňová povinnost či jiná podobná povinnost dodatečně splněna v rámci trestního stíhání, lze postupovat analogicky jako v případech trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti podle § 147 tr. zák., a lze tedy i v těchto případech použít zvláštní ustanovení o účinné lítosti obsažené v § 147a tr. zák. S tímto právním názorem se však senát č. 11 neztotožnil a došlo tedy k situaci předpokládané § 20 odst. 1 zákona č. 6/2002 Sb., o soudech a soudcích, ve znění pozdějších změn a doplňků.

Velký senát trestního kolegia Nejvyššího soudu (dále jen „velký senát trestního kolegia“) nejprve zkoumal, zda je v této trestní věci dovolání přípustné, zda bylo podáno v zákonné lhůtě a oprávněnou osobou. Shledal přitom, že dovolání obviněného přípustné je (§ 265a odst. 1, odst. 2 písm. a/, h/ tr. ř.), že bylo podáno v zákonné lhůtě, jakož i na místě, kde je lze 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 lze dovolání podat jen z důvodů uvedených v ustanovení § 265b tr. ř., musel velký senát trestního kolegia dále posoudit otázku, zda lze dovolatelem uplatněné dovolací důvody považovat za důvody uvedené v citovaných ustanoveních zákona, jejichž existence je zároveň podmínkou provedení přezkumu napadeného rozhodnutí dovolacím soudem. V úvahu přitom přicházelo posouzení pouze ve vztahu k ustanovení odstavce prvního § 265b tr. ř.

Obviněný ve svém dovolání označuje jako důvod dovolání nejprve skutečnosti uvedené v ustanovení § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř., které jsou v této věci zcela zásadní i pro posouzení naplnění druhého obviněným uvedeného dovolacího důvodu podle § 265b odst. 1 písm. l) tr. ř. K tomu je třeba uvést následující:

Pokud obviněný ve svém dovolání nejprve namítá, že Vrchní soud v Olomouci pochybil, když se nedostatečně vypořádal s otázkou zachování totožnosti skutku v průběhu trestního řízení, a že dále pochybil, když nevyhodnotil otázku, zda skutek, pro který byl obviněný uznán vinným, má oporu v dokazování a v pečlivém hodnocení důkazů za situace, kdy k právě takovému hodnocení v předchozím řízení zavázal soud prvního stupně, je třeba říci, že jde o námitky, které obsahově nenaplnují zvolený dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř., neboť brojí proti vadné aplikaci procesních norem, a nikoliv proti vadné aplikaci hmotněprávních ustanovení, jak je

předpokládáno v uvedeném ustanovení trestního řádu. Zásada zachování totožnosti skutku je totiž vyjádřena v § 220 odst. 1 tr. ř., popř. v § 160 odst. 1, 5 tr. ř., přičemž otázka zjišťování skutkového stavu a hodnocení důkazů je upravena, jak již bylo naznačeno, zejména v § 2 odst. 5, 6 tr. ř. Vzhledem k tomu se shora uvedenými námitkami nemohl velký senát trestního kolegia blíže zabývat.

Relevantní, ve smyslu zvoleného dovolacího důvodu podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř., je naproti tomu námitka obviněného, že Vrchní soud v Olomouci nesprávně právně posoudil otázku zániku trestnosti ve smyslu § 66 tr. zák., resp. § 65 tr. zák.

K této námitce je třeba nejprve v obecné rovině připomenout, že podle § 66 tr. zák. platí, že trestnost v tomto ustanovení taxativně vypočtených trestných činů, tedy i trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné dávky (§ 148 tr. zák.), zaniká, jestliže pachatel dobrovolně škodlivý následek trestného činu zamezil nebo napravil, nebo učinil o trestném činu oznámení v době, kdy škodlivému následku trestného činu mohlo být ještě zabráněno. Oznámení je nutno učinit státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu; voják může místo toho učinit oznámení veliteli nebo náčelníku.

Uvedené ustanovení trestního zákona o účinné lítosti tedy stanoví pro vymezený okruh trestných činů dvě podmínky, při jejichž alternativním splnění dochází k zániku trestnosti činu. Trestnost činů uvedených v ustanovení § 66 tr. zák. zaniká jen tehdy, jestliže pachatel učiní opatření uvedená pod písm. a) nebo b) cit. zákonného ustanovení dobrovolně (srov. č. 2/1965 Sb. rozh. tr.). Jestliže pachatel napravil škodlivý následek trestného činu v době, kdy mu z jeho hlediska trestní stíhání bezprostředně ještě nehrozilo, pak dobrovolnost jeho jednání ve smyslu § 66 tr. zák. není vyloučena, i když jednal obecně z obavy před trestním stíháním, avšak nikoliv pod vlivem konkrétně již hrozícího nebo zahájeného trestního stíhání (srov. č. 35/2001-II Sb. rozh. tr.). Podle citovaného rozhodnutí podmínky účinné lítosti (§ 66 tr. zák.) v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zák. mohou být splněny i za situace, kdy pachatel přikročil k napravení škodlivého následku trestného činu bezprostředně poté, co příslušný finanční úřad u něj učinil první poznatek o podezřelé okolnosti, která však sama o sobě nestačila k závěru, že byl spáchán trestný čin, ale mohla být jen podnětem k dalším úkonům ze strany finančního úřadu (např. k provedení daňové kontroly ve smyslu § 16 odst. 1 zák. č. 337/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů).

Z uvedeného plyne, že samotná skutečnost potenciálně hrozícího trestního stíhání nevylučuje dobrovolnost jednání pachatele, neboť by v opačném případě byla dobrovolnost takového jednání vyloučena vždy. Z uvedeného však rovněž plyne, že dobrovolnost jednání ve smyslu § 66 tr. zák. je zpravidla vyloučena v takových případech, kdy je trestní stíhání již zahájeno nebo kdy trestní stíhání již reálně hrozí (tj. zejména v případech, kdy příslušný správce daně zjistí skutečnosti svědčící pro důvodnost zahájení trestního stíhání, popř. takové skutečnosti oznámí orgánům činným v trestním řízení).

Z důkazů provedených v předcházejícím řízení vyplývá, že dne 18. 2. 1997 vyzval správce daně - Finanční úřad v H. V. F., aby prokázal vzniklé pochybnosti o úplnosti a správnosti svých údajů v daňovém přiznání za 4. čtvrtletí 1996 a objasnil uzavření smluv, kterými prokazuje přijatá zdanitelná plnění v tomto daňovém přiznání. Dne 21. 2. 1996 při ústním jednání u správce daně V. F. do protokolu sdělil, že trvá na správnosti údajů, které uvedl do daňového přiznání, zejména skutečností týkajících se přijatých zdanitelných plnění. Dne 27. 2. 1997 předložil doklady, které se největší měrou podílely na odpočtu, zejména smlouvu uzavřenou se společností G - Plus o zprostředkování, fakturu - daňový doklad ze dne 16. 12. 1996 na provizi za zprostředkování, vystavenou dodavatelem G - Plus, a výdajový pokladní doklad ze dne 16. 12. 1996 na vyplacení částky 3 000 520 Kč společnosti G - Plus. Správce daně pak provedl v měsíci březnu až červnu 1997 šetření, aby údaje týkající se údajného zprostředkování společnosti G - Plus ověřil. Dne 10. 9. 1997 vydal správce daně daňový výměr, kterým vyměřil rozdíl ve výši 959 120 Kč mezi daní přiznanou a daní vyměřenou. Dne 20. 10. 1997 správce daně opětovně sdělil V. F. důvody, které vedly k rozdílnému vyměření daně

oproti dani přiznané. Zdůraznil, že bylo šetřením zjištěno, že společnost G - Plus, která měla zprostředkovávat uzavření smluv mezi nemocnicemi a V. F., v nemocnicích neznají a smlouvy podepsali jejich pracovníci pouze s panem V. F. na základě předcházejících kontaktů. Dne 10. 3. 1998 rozhodlo Finanční ředitelství v O. o odvolání V. F. proti zmíněnému rozhodnutí správce daně ze dne 10. 9. 1997 tak, že odvolání zamítlo. Dne 10. 4. 1998 bylo doručeno Policii České republiky, správě Severomoravského kraje, oznámení o podezření ze spáchání trestného činu obviněným V. F., přičemž toto oznámení bylo učiněno Finančním úřadem v H. pro spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, 3 tr. zák. Ze stejného trestního spisu dále vyplývá, že dne 20. 5. 1998 bylo podáno obviněným vysvětlení ve smyslu § 158 tr. ř. k uvedenému trestnímu oznámení Finančního úřadu v H. Uvedený trestní spis obsahuje i sdělení Finančního úřadu v H. ze dne 5. 2. 2004, z něhož vyplývá, že obviněný V. F. postupně uhradil nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob za rok 1996 ve výši 959 120 Kč tak, že dne 16. 12. 1997 uhradil částku ve výši 18 300 Kč, dne 19. 3. 1998 uhradil částku ve výši 50 000 Kč, dne 7. 4. 1998 uhradil částku ve výši 50 000 Kč, dne 18. 5. 1998 uhradil částku ve výši 50 000 Kč a dne 25. 5. 1998 uhradil částku ve výši 790 769 Kč, přičemž na uvedený nedoplatek daně z příjmů fyzických osob byl započten rovněž přeplatek na dani ke dni 1. 1. 1997 ve výši 51 Kč. Z dalších dokladů vyplývá, že po rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí správce daně požádal V. F., a to dne 16. 3. 1998, správce daně o povolení splátek k postupnému plnění dluhu.

Vzhledem k výše uvedenému dospěl Vrchní soud v Olomouci (str. 8 odůvodnění jeho rozhodnutí ze dne 11. 1. 2006) k závěru, že správcem daně nepovolenou splátku dlužné daně z příjmů, uhrazenou po 20. 5. 1998, nelze považovat za dobrovolnou ve smyslu § 66 tr. zák., ale její placení bylo vyvoláno obavou z probíhajícího trestního řízení, resp. hrozícího trestního stíhání. Zdůraznil dále, že obviněný do 20. 5. 1998 uhradil dobrovolně pouze menší část dlužné daně z příjmů ve výši 168 300 Kč a byla mu navíc na nedoplatek daně z příjmů fyzických osob započtena částka ve výši 51 Kč (přeplatek na dani k 1. 1. 1997). Zbytek dlužné daně ve výši 790 769 Kč, tj. její podstatnou část, uhradil obviněný v době, ve které již přímo hrozilo trestní stíhání (bylo podáno trestní oznámení a obviněný podal vysvětlení ve smyslu § 158 tr. ř. k tomuto trestnímu oznámení), tedy nikoliv dobrovolně ve smyslu § 66 tr. zák., ale pod vlivem této skutečnosti. Vzhledem k tomu shledal Vrchní soud v Olomouci uvedenou námitku obviněného ohledně vadné aplikace § 66 tr. zák. nedůvodnou.

Velký senát trestního kolegia Nejvyššího soudu k tomu dodává, že ve smyslu shora popsané soudní praxe (srov. č. 35/2001-II Sb. rozh. tr.) nelze v případě obviněného považovat za dobrovolné uhrazení dlužné daně ve smyslu ustanovení § 66 tr. zák. ani částky placené obviněným před 20. 5. 1998. Z popisu vývoje jednání obviněného s Finančním úřadem v H. je zřejmé, že v době, kdy obviněný zaplatil první splátku, bylo již stanovisko správce daně k projednávanému porušení zákona o dani z přidané hodnoty obviněným zcela jednoznačné. Bylo učiněno na základě provedeného šetření a zhodnocení správnosti v daňovém přiznání uvedených údajů. Správce daně také rozhodl o rozdílu mezi vyměřenou daní a daní přiznanou a uvedl důvody, které jej k tomuto rozhodnutí vedly. Nepochybně byly v této době shromážděny všechny podklady pro závěr o opodstatněnosti trestního stíhání. V podstatě od rozhodnutí správce daně ze dne 10. 9. 1997 a vysvětlení důvodů tohoto rozhodnutí dne 20. 10. 1997 (doručeno bylo obviněnému dne 22. 10. 1997) muselo být obviněnému již zcela zřejmé, že mu reálně hrozí trestní stíhání, a pokud začal napravovat škodlivý následek svého činu, činil tak pod přímou hrozbou tohoto trestního stíhání. Za dobrovolné napravení škodlivého následku ve smyslu § 66 tr. zák. by podle názoru velkého senátu trestního kolegia bylo možno v posuzovaném případě považovat zaplacení částky, o kterou byla daň zkrácena, obviněným v době, kdy byl správcem daně vyzván k vysvětlení vzniklých pochybností o úplnosti a správnosti svých údajů v daňovém přiznání.

Pokud obviněný dále namítá, že měl být v jeho věci aplikován popř. i § 65 tr. zák. o zániku trestnosti z důvodu zániku společenské nebezpečnosti trestného činu pro společnost, a odkazuje přitom na

názor vyslovený v usnesení Nejvyššího soudu ze dne 10. 12. 2003, sp. zn. [3 Tdo 1025/2003](#), ohledně výkladu pojmu uvedeného ustanovení „změna situace“, je třeba uvést následující:

Podle citovaného ustanovení trestního zákona platí, že trestnost činu, který byl v době spáchání pro společnost nebezpečný, zaniká, jestliže vzhledem k změně situace anebo vzhledem k osobě pachatele pominula nebezpečnost trestného činu pro společnost.

Z toho ustanovení trestního zákona tedy plyne, že u jednání, jež v době spáchání vykazovalo formální i materiální znaky skutkové podstaty některého trestného činu, jeho trestnost dodatečně zanikne, nedosahuje-li již společenská nebezpečnost jednání, vzhledem ke změně situace nebo ke změně v osobě pachatele, stupně vyššího než nepatrného (srov. § 3 odst. 2 tr. zák.).

Za změnu situace lze podle současné soudní praxe i názorů publikovaných v odborné literatuře považovat podstatnou změnu sociálně politických poměrů, podmínek a jiných okolností ovlivňujících hodnocení významu chráněných společenských zájmů, které byly činem porušeny nebo ohroženy. Rozhodně není takovou změnou skutečnost, že pachatel trestného činu podle § 148 tr. zák. uhradil dodatečně zkrácenou daň. Taková skutečnost nemůže ovlivnit hodnocení společenského významu placení daní a potřeby trestní ochrany před porušováním zákona v této oblasti.

Pokud jde o podmínku záležitosti v osobě pachatele, je třeba říci, že tato podmínka je splněna, pokud je nepochybné, že v budoucnu nehrozí z jeho strany opakování trestné činnosti a že došlo k jeho trvalé nápravě.

Ve zkoumaném případě je, jak již bylo naznačeno výše, zjevné, že ač obviněný V. F. zkrácenou daň postupně splácel, jednal tak pod přímou a zcela konkrétní hrozbou svého trestního stíhání. Jeho jednání proto nelze chápat jako výraz trvalé nápravy jeho osoby ve smyslu § 65 tr. zák.

K této problematice srov. přiměřeně rozhodnutí č. 21/1979-II Sb. rozh. tr., jehož právní větu vyloženou v souvislosti s odůvodněním lze charakterizovat jako právní názor, podle kterého dodatečné zaplacení zkrácené daně ve smyslu § 148 odst. 1 tr. zák. nemůže být samo o sobě dostatečným důvodem pro zánik nebezpečnosti takového činu pro společnost podle § 65 tr. zák.

Vzhledem k výše uvedenému shledal velký senát trestního kolegia námitku obviněného ohledně případné aplikace § 65 tr. zák. zjevně neopodstatněnou. Pro úplnost je třeba dodat, že velký senát trestního kolegia má za to, že jeho právní závěry v této otázce nejsou v rozporu se závěry vyslovenými v usnesení Nejvyššího soudu ze dne 10. 12. 2003, sp. zn. [3 Tdo 1025/2003](#). Tam vyslovené názory týkající se výkladu pojmu změna situace jsou pouze obecné povahy a otázku, zda lze za takovou změnu považovat skutečnost, že pachatel daňového deliktu zaplatil dodatečně dlužnou daň, výslovně neřeší. Navíc není z uvedeného usnesení Nejvyššího soudu dostatečně patrné, zda při svých závěrech rozlišuje důvody případného zániku trestnosti, zda k němu mělo dojít v důsledku změny situace, nebo s ohledem k osobě pachatele.

Pokud jde o poslední námitku obviněného, že mělo být v jeho případě analogicky aplikováno ustanovení § 147a tr. zák., přičemž obviněný opět odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 10. 12. 2003, sp. zn. [3 Tdo 1025/2003](#), je třeba říci, že i tato námitka obsahově naplňuje dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. a lze ji tedy v tomto mimořádném opravném prostředku účinně uplatnit.

Obě dotčená ustanovení (tj. § 147 tr. zák. a § 148 tr. zák.), ač v určitém slova smyslu blízká, postihují zcela odlišná jednání. V případě trestného činu podle § 147 tr. zák. totiž trestní zákon sankcionuje neodvedení sražené daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti zaměstnavatelem za zaměstnance, tedy sankcionuje situaci, kdy

zaměstnavatel (plátce) srazí zaměstnanci (poplatníkovi) z jeho mzdy (popř. platu) příslušné částky, ale tyto částky neodvede příslušnému subjektu. Naproti tomu v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zák. sankcionuje trestní zákon nikoliv samotné neodvedení řádně přiznané daně, ale postihuje toliko zkrácení, tj. úmyslné „podvodné“ jednání směřující ke zkreslení daňové povinnosti, vedoucí k dosažení snížení daňové povinnosti nebo vylákání daňové výhody. Ustanovení § 148 vlastně postihuje zvláštní druh podvodu. Z uvedeného rozdílu mezi oběma skutkovými podstatami je zřejmé, že zatímco u trestného činu podle § 147 tr. zák. převažuje podobně jako u trestného činu zanedbání povinné výživy podle § 213 tr. zák. (§ 214 tr. zák. obsahuje také zvláštní ustanovení o účinné lítosti) zájem společnosti na zaplacení dlužné částky nad zájmem na potrestání pachatele, což je právě vyjádřeno zvláštními ustanoveními o účinné lítosti, v případě trestného činu podle § 148 tr. zák. tomu tak není. Samotné dodatečné zaplacení daně proto není ohledně projevené lítosti za žádných okolností důvodem pro použití § 147a tr. zák., a lze proto aplikovat, pokud jsou splněny jeho podmínky, pouze obecné ustanovení o účinné lítosti obsažené v § 66 tr. zák. Nelze rovněž odhlédnout od skutečnosti, že pokud by měl zákonodárce v úmyslu vztáhnout zvláštní ustanovení o účinné lítosti obsažené v § 147a tr. zák. i na trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zák., nepochybně by tuto skutečnost v § 147a tr. zák. nebo v jiném ustanovení vyjádřil a příslušným způsobem by upravil i § 66 tr. zák.

Vzhledem k výše uvedeným závěrům a vzhledem ke skutečnosti, že obviněným citovaný právní názor vyjádřený v usnesení Nejvyššího soudu ze dne 10. 12. 2003, sp. zn. [3 Tdo 1025/2003](#), je názorem ojedinělým, který vybočuje z dosavadní jednotné judikatury k dané otázce, shledal velký senát trestního kolegia posledně uvedenou námitku obviněného zjevně neopodstatněnou.