# Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 3. 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012, ECLI:CZ:NS:2012:8.TDO.272.2012.1

**Číslo:** 29/2013

**Právní věta:**

Jestliže pachatel dodatečně splní svou daňovou povinnost až na podkladě výsledků daňové kontroly, byť ještě před zahájením trestního stíhání, nejedná dobrovolně o své vlastní vůli, ale už pod hrozbou zcela bezprostředně hrozícího trestního stíhání. Již v době zahájení daňové kontroly jsou totiž činěny konkrétní úkony, které mají prokázat skutečnosti svědčící o případném zkrácení daně, a tedy v konečném důsledku o tom, že byl spáchán trestný čin (k tomu srov. rozhodnutí pod č. 35/2001 a č. 45/2007 Sb. rozh. tr.).

Účinná lítost podle § 33 tr. zákoníku je vázána mimo jiné na podmínku, že pachatel úplně napraví škodlivý následek, a její splnění co do rozsahu a obsahu škodlivého následku je nutno posuzovat „ex tunc“, tedy podle doby, kdy byl spáchán trestný čin, nikoliv „ex nunc“, tedy podle doby, kdy přichází v úvahu napravení škodlivého následku.

V případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku, spáchaného zkrácením daně nebo vylákáním výhody na dani, to znamená, že pachatel musí dobrovolně uhradit celou částku, o niž stát zkrátil na dani, nebo kterou vylákal jako výhodu na dani, a to podle stavu v době spáchání činu. Není proto významné, že v době, kdy pachatel přistoupil k napravení škodlivého následku činu, ve vztahu k některé z těchto částek přicházejících v úvahu uplynula prekluzivní lhůta pro vyměření daně, uvedená v ustanovení § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, v důsledku čehož zaniklo právo státu vyměřit či doměřit dlužnou částku. Tato překážka nebrání, aby pachatel dobrovolně splnil původní povinnost a celou částku uhradil státu Nyní je lhůta pro stanovení daně upravena v ustanovení § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, přičemž z ustanovení § 148 odst. 7 tohoto zákona plyne, že pokud daňový subjekt podá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení a současně tvrzenou daň včetně jejího příslušenství uhradí, je-li toho třeba pro zánik trestnosti daňového trestného činu z důvodu účinné lítosti, lze daň stanovit bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně..

**Soud:** Nejvyšší soud

**Datum rozhodnutí:** 29.03.2012

**Spisová značka:** 8 Tdo 272/2012

**Číslo rozhodnutí:** 29

**Číslo sešitu:** 4

**Typ rozhodnutí:** Usnesení

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

**Předpisy:** § 240 tr. zákoníku
§ 33 tr. zákoníku

**Druh:** Rozhodnutí ve věcech trestních

**Sbírkový text rozhodnutí:**

*Nejvyšší soud rozhodl o dovolání podaném nejvyšším státním zástupcem v neprospěch obviněného S. Ch. proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 11. 2011, sp. zn. 8 To 444/2011, jako odvolacího soudu v trestní věci vedené u Okresního soudu v Prostějově pod sp. zn. 2 T 216/2010, tak, že podle § 265k odst. 1 tr. ř. napadený rozsudek zrušil. Podle § 265k odst. 2 tr. ř. zrušil také další rozhodnutí na zrušené rozhodnutí obsahově navazující, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu. Krajskému soudu v Brně přikázal, aby věc v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl.*

**Z o d ů v o d n ě n í :**

Rozsudkem Okresního soudu v Prostějově ze dne 30. 8. 2011, sp. zn. 2 T 216/2010, byl obviněný S. Ch. uznán vinným pod body 1) a 2) trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 2, odst. 3 písm. a), c) tr. zák., jehož se podle skutku popsaného ve skutkovém zjištění dopustil tím, že

1) J. Ch. jako účetní obviněného S. Ch., osoby samostatně výdělečně činné s místem podnikání D. 128, V., po vzájemné domluvě a na pokyn obviněného záměrně neoprávněně v období od června 2004 do prosince 2004 zaevidovala do daňových evidencí jmenovaného jako přijaté a v hotovosti uhrazené faktury za opravy autobusů od údajného dodavatele V. P., osoby samostatně výdělečně činné, jako vynaložené náklady ovlivňující základ daně, ačkoliv J. Ch. i obviněný věděli, že zdanitelná plnění dle těchto faktur nebyla a neměla být realizována a úhrady nebyly provedeny, a to konkrétně faktury, které na žádost obviněné J. Ch. za úplatu ve výši 50 % z fakturované daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vystavoval pro obviněného v období nejméně od 7. 4. 2003 do 29. 12. 2004 V. P. s vědomím, že jsou fiktivní a budou využity k neoprávněnému uplatnění nadměrného odpočtu DPH za příslušná zdaňovací období a k neoprávněnému snížení základu daně z příjmů fyzických osob (dále jen „DPFO“) obviněného za zdaňovací období roku 2003 a 2004, když pro obviněného žádné opravy ve skutečnosti neprováděl, a to v případě celkem 27 faktur citovaných s uvedením jejich čísla, dne vydání a částky, na kterou byly vystaveny, a v daňových přiznáních k DPH S. Ch., která sestavovala J. Ch. a jejichž správnost svým podpisem S. Ch. stvrdil, za zdaňovací období červen 2004, říjen 2004 a prosinec 2004, podaných ve dnech 26. 7. 2004, 25. 11. 2004 a 24. 1. 2005 u Finančního úřadu v P., S. Ch. uplatnil podle těchto faktur daň na vstupu, čímž dosáhli toho, že S. Ch. byla za měsíce červen 2004, říjen 2004 a prosinec 2004 vyměřena daň z přidané hodnoty v částce o celkem 124 866 Kč nižší, než ve skutečnosti činila, přičemž V. P. byl s nesprávně nižším vyměřením DPH v uvedené výši od počátku srozuměn,

2) J. Ch. jako účetní obviněného S. Ch., osoby samostatně výdělečně činné s místem podnikání D. 128, V., po vzájemné domluvě a na jeho pokyn záměrně neoprávněně v průběhu roku 2003 zaúčtovala do jednoduchého účetnictví obviněného S. Ch. a v průběhu roku 2004 zaevidovala do daňových evidencí obviněného jako přijaté a v hotovosti uhrazené faktury za opravy autobusů od údajného dodavatele V. P., osoby samostatně výdělečně činné, jako vynaložené náklady ovlivňující základ daně, ačkoliv J. Ch. i obviněný věděli, že zdanitelná plnění dle těchto faktur nebyla a neměla být realizována a úhrady nebyly provedeny, a to konkrétně faktury, které na žádost obviněné J. Ch. za úplatu ve výši 50 % z fakturované DPH vystavoval pro obviněného v období nejméně od 7. 4. 2003 do 29. 12. 2004 V. P. s vědomím, že jsou fiktivní a

budou využity k neoprávněnému uplatnění nadměrného odpočtu DPH za příslušná zdaňovací období a k neoprávněnému snížení základu DPFO obviněného za zdaňovací období roku 2003 a 2004, když pro obviněného žádné opravy ve skutečnosti neprováděl, a to v případě celkem 200 faktur citovaných s uvedením jejich čísla, dne vydání a částky, na kterou byly vystaveny, a v daňových přiznáních k DPH obviněného S. Ch., která sestavovala J. Ch. a jejichž správnost svým podpisem obviněný stvrdil, za zdaňovací období březen 2003 – prosinec 2003, leden 2004 – květen 2004, červenec 2004 – září 2004 a listopad 2004, podaných ve dnech 25. 4. 2003, 26. 5. 2003, 25. 6. 2003, 25. 7. 2003, 25. 8. 2003, 24. 9. 2003, 27. 10. 2003, 25. 11. 2003, 22. 12. 2003, 26. 1. 2004, 25. 2. 2004, 22. 3. 2004, 26. 4. 2004, 24. 5. 2004, 25. 6. 2004, 25. 8. 2004, 27. 9. 2004, 25. 10. 2004 a 27. 12. 2004 u Finančního úřadu v P., obviněný uplatnil podle těchto faktur daň na vstupu, čímž dosáhli toho, že obviněnému byl vyměřen a následně vyplacen nadměrný odpočet DPH za měsíce březen 2003 až prosinec 2003, leden 2004 až duben 2004 a srpen 2004 v částce celkem o 660 661 Kč vyšší, než na jaký měl ve skutečnosti nárok, za květen 2004, červenec 2004, září 2004 a listopad 2004 mu byl vyměřen a následně vyplacen nadměrný odpočet v celkové výši 49 998 Kč, ačkoliv ve skutečnosti činila jeho vlastní daňová povinnost za uvedené měsíce celkem 124 012 Kč, a za červen 2004, říjen 2004 a prosinec 2004 mu byla vyměřena DPH v částce celkem o 124 866 Kč nižší, než ve skutečnosti činila, a dále tyto fiktivní výdaje dle zmíněných faktur nechali v daňových přiznáních k DPFO obviněného za zdaňovací období roků 2003 a 2004, podaných ve dnech 10. 6. 2004 a 30. 6. 2005 u Finančního úřadu v P., zahrnout do výdajů ovlivňujících základ daně, čímž dosáhli toho, že obviněnému byla Finančním úřadem vyměřena DPFO nižší, než ve skutečnosti činila, a to za rok 2003 o 148 344 Kč a za rok 2004 o 338 457 Kč, přičemž V. P. byl s vylákáním nadměrného odpočtu DPH a s nesprávně nižším vyměřením DPFO v uvedené výši od počátku srozuměn.

Za tento trestný čin byl obviněný odsouzen podle § 148 odst. 3 tr. zák. k trestu odnětí svobody v trvání dvaceti čtyř měsíců, jehož výkon byl podle § 58 odst. 1 a § 59 odst. 1 tr. zák. podmíněně odložen na zkušební dobu v trvání dvaceti čtyř měsíců.

Krajský soud v Brně jako soud odvolací rozsudkem ze dne 29. 11. 2011, sp. zn. 8 To 444/2011, z podnětu odvolání obviněného podle § 258 odst. 1 písm. b), d) tr. ř. zrušil uvedený rozsudek soudu prvního stupně a podle § 259 odst. 3 tr. ř. nově rozhodl tak, že obviněného z důvodů účinné lítosti podle § 226 písm. e) tr. ř. zprostil obžaloby pro skutek vymezený shodně jako v rozsudku soudu prvního stupně, v němž byl spatřován trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 2, odst. 3 písm. a), c) tr. zák., neboť trestnost činu zanikla.

Odvolací soud podmínky účinné lítosti podle § 66 tr. zák., která vedla ke zprošťujícímu rozsudku, spatřoval v tom, že obviněný počal se splácením zkrácené daně, resp. neoprávněně vylákané daně již dva měsíce poté (7. 1. 2009), co u něj byla provedena daňová kontrola (6. 11. 2008), a poslední splátky neoprávněně zkrácené DPFO splatil v měsíci, kdy mu bylo doručeno usnesení o zahájení trestního stíhání (červen 2010). Podle odvolacího soudu bylo možné v tomto jednání obviněného shledat jeho dobrovolnou snahu po odčinění způsobeného následku, neboť začal se splácením nikoliv pod hrozbou trestního stíhání, ale zcela bez této pohrůžky. Pokud obviněný nedoplatil neoprávněně vylákanou výhodu na DPH za měsíce březen 2003 – říjen 2003, odvolací soud přihlédl k tomu, že nárok na uhrazení těchto částek finančnímu úřadu zanikl, protože nebyl uplatněn v promlčecí tříleté lhůtě, neboť se stát nemůže po marném uplynutí této obecné promlčecí lhůty domáhat svých pohledávek na povinných, resp. ze strany povinného již ani nelze plnit, neboť takové plnění finanční úřad (stát) nemůže přijmout. Odvolací soud měl za těchto okolností navíc za to, že obviněný byl represivně postižen i tím, že v rámci proběhnuvšího daňového řízení mu za jeho nezákonné jednání bylo vyměřeno penále ve výši téměř 700 000 Kč, jež rovněž splácel.

Proti tomuto rozsudku soudu druhého stupně podal dovolání v neprospěch obviněného nejvyšší státní zástupce a učinil tak s odkazem na dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř., protože

odvolací soud v rozporu se zněním zákona i s judikaturou Nejvyššího soudu aplikoval ustanovení § 66 tr. zák. o účinné lítosti, ačkoli podmínky pro takový postup nebyly splněny. Vysvětlil, že k zániku trestnosti může podle zmíněného ustanovení dojít jen v případě, že pachatel svou povinnost splní dodatečně v celém rozsahu, tzn. že uhradí všechny zkrácené či vylákané daně za všechna zdaňovací období tak, jak byly vymezeny v obžalobě. Této povinnosti však podle dovolatele obviněný nedostál, neboť neuhradil zkrácenou daň v rozsahu, v jakém na něj byla podána obžaloba, když neuhradil vylákaný nadměrný odpočet DPH za zdaňovací období od března 2003 do října 2003 v celkové výši 315 922 Kč. Tato část daňové povinnosti nebyla Finančním úřadem v P. doměřena vzhledem k uplynutí zákonné tříleté lhůty pro doměření daní vyplývající z ustanovení § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 337/1992 Sb.“), neboť správce daně zahájil u obviněného daňovou kontrolu DPH až dne 29. 11. 2006. To však neznamená, že by pro splnění podmínek účinné lítosti nebylo třeba i tuto částku jako daň za uvedené období uhradit. S ohledem na tyto skutečnosti dovolatel nepovažoval jednání obviněného směřujícího k napravení škodlivých následků ve smyslu § 66 tr. zák. za dobrovolné, ale za vynucené výsledky provedené daňové kontroly. V této souvislosti poukázal na podobnost s náhradou škody, u níž je rozsah třeba určovat podle doby, kdy byl spáchán trestný čin, nikoli podle doby, kdy náhrada škody přichází v úvahu, a případná nemožnost náhrady škody jde na vrub pachatele (viz rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. Zm II 219/28). Dovolatel též zmínil existenci nového ustanovení § 148 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, účinného od 1. 1. 2011 (dále jen zákon č. 280/2009 Sb.), na jehož základě mohl obviněný v době před vyhlášením odsuzujícího rozsudku soudem prvního stupně (ze dne 30. 8. 2011) podat dodatečné daňové přiznání a vylákanou výhodu uhradit, což však obviněný neučinil. Odvolacímu soudu nepřisvědčil ani potud, že ve vztahu k účinné lítosti měl soud přihlížet k tomu, že finančním úřadem bylo obviněnému uloženo penále, protože se jedná o jiný institut, než který účinná lítost předpokládá. Pro posouzení naplnění podmínek účinné lítosti je zcela irelevantní, zda obviněný uhradil penále či nikoliv, neboť to mu bylo vyměřeno za opožděné splnění daňové povinnosti, a nikoli za trestný čin, jehož se v souvislosti s daňovou povinností dopustil.

Dovolatel z uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší soud za podmínky uvedené v § 265p odst. 1 tr. ř. zrušil rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 11. 2011, sp. zn. 8 To 444/2011, jakož i všechna další rozhodnutí na zrušené rozhodnutí obsahově navazující, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu, a poté aby Krajskému soudu v Brně přikázal věc v potřebném rozsahu znovu projednat a rozhodnout.

K podanému dovolání se ve smyslu § 265h odst. 2 tr. ř. písemně vyjádřil obviněný, který měl za to, že veškeré platby doměřených daní z jeho strany proběhly dobrovolně podle splátkového kalendáře stanoveného Finančním úřadem v P. Zdůraznil, že s jejich splácením bylo započato ještě před podáním trestního oznámení. Ve vztahu k nadměrnému odpočtu DPH za období březen 2003 až říjen 2003 namítl, že tento nemohl z důvodu absence právního titulu v podobě platebního výměru uhradit, neboť mu dluh nebyl relevantním způsobem doměřen a po něm požadován, a proto mu tuto skutečnost nelze přičítat k tíži. Z těchto důvodů navrhl, aby Nejvyšší soud dovolání nejvyššího státního zástupce zamítl jako nedůvodné.

Nejvyšší soud jako soud dovolací nejprve shledal, že dovolání nejvyššího státního zástupce je přípustné, bylo podáno osobou oprávněnou, v zákonné lhůtě a na místě, kde lze podání učinit.

Vzhledem k tomu, že dovolatel své dovolání opřel o dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř., Nejvyšší soud posuzoval, zda argumenty v dovolání uplatněné korespondují se zákonným vymezením tohoto dovolacího důvodu, protože přezkum napadených rozhodnutí dovolacím soudem je možný jen z podnětu dovolání opřeného o některý z důvodů vymezených v ustanovení § 265b tr. ř.

Jestliže lze podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. dovolání podat, když rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení skutku nebo jiném nesprávném hmotně právním posouzení, tomuto

vymezení označeného dovolacího důvodu státní zástupce dostál, protože odvolacímu soudu vytýkal nesprávné použití účinné lítosti podle § 66 tr. zák. Tyto výhrady mají povahu jiného nesprávného hmotně právního posouzení, jímž se rozumí zhodnocení otázky, která nespočívá přímo v právní kvalifikaci skutku, ale v právním posouzení jiné skutkové okolnosti mající význam z hlediska hmotného práva. Jelikož Nejvyšší soud neshledal žádné okolnosti, pro něž by bylo nutné dovolání podle § 265i odst. 1 tr. ř. odmítnout, přezkoumal podle § 265i odst. 3 tr. ř. zákonnost a odůvodněnost těch výroků rozhodnutí, proti nimž bylo dovolání podáno, v rozsahu a z důvodů uvedených v dovolání, jakož i řízení napadeným částem rozhodnutí předcházející.

Z obsahu napadeného rozhodnutí je patrné, že v projednávané věci jde o důvod zániku trestnosti trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zák., a to ve smyslu podmínky vymezené v § 66 písm. a) tr. zák., tj. ve variantě, že obviněný dobrovolně napravil škodlivý následek trestného činu. Proti takovému závěru dovolatel brojí jednak pro absenci dobrovolného odčinění škodlivých následků a jednak proto, že uvedená daňová povinnost nebyla splněna v celém zjištěném rozsahu.

V projednávané věci Nejvyšší soud na podkladě spisového materiálu shledal, že se obviněný činů, jež jsou popsány ve skutkovém zjištění, dopustil v průběhu let 2003 a 2004. Ač věděl, že na základě nepravdivých faktur vylákal výhodu na DPH a zkrátil DPFO o celkovou částku 1 446 338 Kč, neučinil ve vztahu k nápravě tohoto škodlivého následku nic, čím by je sám o své vůli dobrovolně napravil. Dobrovolně nekonal ani před tím, než byla dnem 20. 10. 2006 a 29. 11. 2006 zahájena daňová kontrola. Tato trvala až do jejího ukončení dne 6. 11. 2008 (viz č. l. 5 – 35 spisu), kdy obviněný převzal zprávu o jejím výsledku. K hrazení daňové povinnosti obviněný přistoupil až dne 7. 1. 2009, což bylo poté, co příslušný finanční úřad s ohledem na výsledky daňové kontroly dopočítal nedoplatky na DPH i na DPFO a připravil splátkový kalendář daně a penále. Dlužnou částku na DPH v celkové výši 643 615 Kč obviněný doplatil poslední splátkou dne 26. 10. 2009. Trestní oznámení na obviněného bylo Finančním úřadem v P. podáno dne 19. 10. 2009 a dne 10. 6. 2010 obviněný obdržel usnesení o zahájení trestního stíhání (č. l. 446). První splátku DPFO obviněný uhradil dne 17. 7. 2009 a poslední dne 26. 6. 2010, tj. dva týdny poté, co mu bylo doručeno usnesení o zahájení trestního stíhání. Současně s těmito splátkami platil i vyměřené penále, neboť mu bylo finančním úřadem povoleno penále splácet ve splátkách, resp. bylo posečkáno se splácením (sdělení a rozhodnutí Finančního úřadu v P. na č. l. 1533-1539 spisu).

Ustanovení § 66 tr. zák. vymezuje účinnou lítost tak, že trestní odpovědnost za trestné činy, které zde jsou jmenovitě uvedeny (taxativní výčet obsahuje mimo jiné i trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zák.), zaniká, jestliže pachatel dobrovolně a) škodlivý následek trestného činu zamezil nebo napravil, nebo b) 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.

Aby se jednalo o účinnou lítost, musí jít o dokonaný trestný čin a pachatel musí dobrovolně splnit některou z alternativ uvedených v písm. a), a b) uvedených v § 66 tr. zák. Škodlivým následkem se rozumí skutečná změna na zákonem chráněném zájmu, způsobená dokonaným trestným činem. V případě daňového deliktu, o který se jedná v projednávané věci, je škodlivým následkem nesplnění daňové povinnosti, neboť tím, že povinná osoba zkrátí daň nebo vyláká výhodu, byl ohrožen zájem státu na správné vyměření daně, což má ve svém důsledku dopad v tom, že státu neplynou finanční prostředky, na něž má podle zákona o předmětné dani nárok, eventuálně vydá ty, na něž daňový poplatník neměl nárok. Vždy tedy jde o to, že se zmenší příjmy státního rozpočtu, jehož výše se mimo jiné odvíjí i od daňové povinnosti daňových poplatníků.

Napravení škodlivého následku předpokládá, že porucha chráněného zájmu sice již vznikla, ale pachatel odstranil způsobené změny na chráněném zájmu a tím v podstatě obnovil stav, který byl

před jeho činem. U daňového trestného činu se jedná o situaci, kdy obviněný dobrovolně částku, o niž snížil příjem do státního rozpočtu, dodatečným splněním daňové povinnosti daň uhradí anebo vrátí vylákanou výhodu. Napravení škodlivého následku vyžaduje vždy aktivní činnost pachatele (srov. rozhodnutí č. 11/1980 Sb. rozh. tr.), u níž se předpokládá osobní zainteresovanost, a je vždy nutno napravit všechny vzniklé újmy. Zůstane-li snaha o napravení škodlivých následků neúspěšná, nejde o účinnou lítost.

Podmínkou účinné lítosti je však především dobrovolnost pachatele. Pachatel jedná dobrovolně tehdy, jestliže podmínky účinné lítosti plní z vlastní vůle. Dobrovolnost zde vyjadřuje svobodné rozhodnutí pachatele a vyžaduje dobrovolné aktivní jednání, které svědčí o změně jeho vnitřního postoje k vzniklému následku (srov. přiměřeně rozhodnutí č. 7/2007 Sb. rozh. tr.).

Při posuzování toho, zda bylo jednání obviněného dobrovolné, tedy že se jednalo o vlastní rozhodnutí obviněného vyplývající z jeho osobní snahy po nápravě spáchaného činu, anebo šlo již jen o účelové jednání se záměrem vyhnout se trestnímu stíhání, je vždy nutné zvažovat všechny rozhodné skutečnosti, které se na takovém rozhodnutí obviněného podílely.

Dosavadní rozhodovací činnost Nejvyššího soudu na otázky dobrovolnosti při účinné lítosti již v některých případech reagovala a v zásadě se ustálila na názoru, že není vyloučena dobrovolnost jen proto, že pachatel jednal pod vlivem obavy z možného trestního stíhání. I jednání, které je motivováno snahou odvrátit trestní stíhání jednající 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. Není proto vyloučeno, že podmínky účinné lítosti 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 (přiměřeně srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 11. 1. 2001, sp. zn. 7 Tz 289/2000, publikované pod č. 35/2001 Sb. rozh. tr., jakož i usnesení velkého senátu Nejvyššího soudu sp. zn. 15 Tdo 756/2006, publikované pod č. 45/2007 Sb. rozh. tr.). Z této rozhodovací praxe soudů vyplývá, že podmínka dobrovolnosti není splněna jen v případě, že obviněný odčiní škodlivý následek až po zahájení trestního stíhání, ale takovým momentem může být i zahájení daňové kontroly, po které již podmínka dobrovolnosti ve smyslu § 66 tr. zák. splněna nebude.

I z takto vyjádřených názorů plyne potřeba zkoumat, s jakou mírou bezprostřednosti hrozí trestní stíhání, v jakém rozsahu a komu jsou známy skutečnosti ukazující na to, že byl spáchán trestný čin. O dobrovolné jednání by se také podle ustálené judikatury nejednalo, pokud by pachatel vyčkával s napravením škodlivého následku, ač by mu jinak v takovém jednání nic nebránilo, až do doby, kdy příslušný orgán činný v trestním řízení jeho trestný čin odhalí, příp. takové jednání, které by bylo možno podřadit pod skutkovou podstatu trestného činu zkrácení daně, nesporně zjistí na základě proběhnuvšího daňového řízení správce daně a následně ho oznámí orgánům činným v trestním řízení (viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 1. 1999, sp. zn. 5 Tz 165/98, srov. též Šámal, P. K povaze provinění v důsledku účinné lítosti trestných činů daňových. In: Zatloukal, T. /ed./. Trestní právo daňové. Sborník příspěvků z I. mezinárodní konference konané 27. 10. 2006. Praha: C. H. Beck, 2007. s. 77- 79).

Pro posuzování účinné lítosti u daňových deliktů je tato otázka složitější o to, že daňové povinnosti jsou přesně stanoveny daňovými zákony, na základě nichž se povinné platby odvádějí finančním úřadům, které posléze posuzují správnost postupu daňových poplatníků a používají k tomu různých nástrojů, mezi něž též patří daňová kontrola, která se provádí vždy s určitým časovým odstupem od

doby, kdy daňový subjekt svou povinnost plnil. Proto je potřeba se zřetelem na uvedené aspekty vždy posuzovat, jak se kontrolní postupy finančních orgánů v konkrétní věci promítly do obavy obviněného z trestního stíhání, eventuálně jaké signály mu byly v této souvislosti dány ze strany prováděných úkonů finančních úřadů, kdy jde o reálně hrozící stíhání, jemuž se obviněný snaží vyhnout. Proto je v každém případě, když jde o zjišťování splnění podmínek účinné lítosti, potřeba zkoumat, jakou povahu má posuzovaný daňový delikt a jak rozhodné pro dodatečné uhrazení původně nesplněné daňové povinnosti bylo provedení daňové kontroly.

Daňová kontrola byla v době činu páchaného obviněným upravena v § 16 zákona č. 337/1992 Sb. 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. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona (tento zákon byl s účinností od 1. 1. 2011 zrušen zákonem č. 280/2009 Sb., který daňovou kontrolu upravuje v ustanovení § 85 až § 88 obdobně).

Osobní rozsah daňové kontroly není jednoznačně definován, nicméně jej lze odvodit od cíle daňové kontroly, kterým je zjištění či prověření jak daňového základu, tak i okolností pro správné stanovení daně. Znamená to, že daňovou kontrolou může být dotčen jak poplatník, tak i plátce daně. Věcný rozsah daňové kontroly je dán opět stanovením cíle daňové kontroly, čímž se rozumí zjištění či prověření jakéhokoliv základu daně a zjištění prověření jakékoliv daně (§ 1 zákona č. 337/1992 Sb.). Důsledkem je věcný rozsah daňové kontroly na všechny druhy daní, bez ohledu na způsob stanovení výběru těchto daní ze strany státu. Oznámení o zahájení daňové kontroly není zákonem stanoveno a správce daně nemá výslovně zákonem danou povinnost oznámit daňovému subjektu, že u něj bude v nejbližší době zahájena kontrola. Přesto se však v praxi obvykle stává, že správce daně (konkrétní finanční úřad) tuto skutečnost oznámí prostřednictvím telefonu. Ať už správce daně zvolí jakýkoliv způsob oznámení, nezakládá tento akt pro daňový subjekt žádné procesní ani hmotně právní důsledky, např. neomezuje daňový subjekt v možnosti podat dodatečné daňové přiznání. V zákoně není vymezen okamžik, ke kterému se daňová kontrola považuje za zahájenou a naopak co za zahájení daňové kontroly považovat nelze. K této problematice existuje bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu, která stanovila jistá hlediska, podle nichž se určuje (srov. např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2005, sp. zn. 5 Afs 36/2003, podle něhož se za zahájení daňové kontroly považuje sepsání protokolu o jejím zahájení nebo ze dne 8. 2. 2007, sp. zn. 2 Asf 93/2006, které stanovilo, že daňová kontrola byla zahájena sepsáním protokolu o ústním jednání, apod.). I když může mít zahájení daňové kontroly různou podobu, daňová kontrola je zahájena dnem, kterým byl daňový subjekt vyrozuměn o jejím zahájení (Zatloukal, T. Daňová kontrola v širších souvislostech. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 5, 41- 42).

Vzhledem k tomu, že cílem daňové kontroly je zjištění nebo prověření základu daně, rozhodnutí o daňové kontrole předcházejí pochybnosti správce o správnosti stanovení daně. Ze shora uvedeného lze shrnout, že daňová kontrola se v zásadě zahajuje tím, že je stanoven její termín. Obvykle se však ještě před tímto úkonem finanční úřad obrátí na daňový subjekt telefonicky nebo písemně, aby s ním termín zahájení daňové kontroly domluvil. Daňový subjekt tak má většinou dostatek času, aby se vyjádřil, zda je pro něj termín zahájení daňové kontroly přijatelný či nikoliv, eventuálně zda bude zahájení daňové kontroly v daném termínu vůbec možné. Nemalá výhoda předchozího oznámení termínu zahájení daňové kontroly spočívá v tom, že do tohoto data je stále ještě možné případné chyby ve vykázané daňové povinnosti, o kterých subjekt ví, napravit formou podání dodatečného daňového přiznání. V tomto úvodním telefonátu většinou správce daně sdělí, jaké období bude kontrolováno a jaké druhy daní budou kontrolou dotčeny. Nicméně další podrobnosti je vždy nutno sjednat se správcem daně až osobně a zaznamenat je písemně v protokolu o ústním jednání o zahájení daňové kontroly. Po telefonickém oznámení zahájení daňové kontroly je čistě na dohodě mezi daňovým subjektem a správcem daně, kdy bude daňová kontrola skutečně zahájena (srov.

Zatloukal, T. Příprava daňové kontroly a účast na ní za účelem předcházení daňovým trestněprávním rizikům. In: Zatloukal, T. /ed./. Trestní právo daňové. Sborník příspěvků z I. mezinárodní konference konané 27. 10. 2006. Praha: C. H. Beck, 2007. s. 26 – 27).

Z tohoto vymezení daňové kontroly je zřejmé, že jestliže se jedná o úmyslný daňový delikt, jehož povaha navíc spočívá v tom, že obviněný v daňovém přiznání uvedl skutečnosti, které nejsou pravdivé, podložil je smyšlenými či jinak podvodně doloženými podklady, je již od počátku, kdy takto činil, jednoznačné, že spoléhá, že jeho čin nebude odhalen. Pokud se za takových okolností dozví, že bude nařízena daňová kontrola, je taková skutečnost pro něj zřejmým signálem, že správce daně má pochybnosti o správnosti daňového přiznání, event. daňovou kontrolou má být potvrzeno podezření o jeho nepoctivě a nepravdivě podaném daňové přiznání. Jak je z uvedeného patrné, obviněný má i v takovém případě ještě možnost zbavit se účinně trestní odpovědnosti tím, že než bude zahájena daňová kontrola, v době, co mu bylo oznámeno, že bude provedena, tj. než je stanoven její termín a sepsán protokol o jejím zahájení, splní podmínky dobrovolnosti napravení škodlivého následku ve smyslu § 66 tr. zák. Protože jde ještě o stav, kdy je sice podezření, že byl trestný čin spáchán, ale trestní stíhání, které takovému pachateli zřejmě hrozí, není v takové chvíli ještě zcela bezprostřední, nýbrž jeho zahájení se bude nepochybně odvíjet od výsledku takové daňové kontroly, která již podvodné skutečnosti, které pachatel uvedl do daňového přiznání, zpravidla odhalí, může obviněný účinně podat dodatečné daňové přiznání, v němž uvede pravdivé skutečnosti, a daň v duchu tohoto správného daňového přiznání zaplatit. V takovém případě by šlo o dobrovolné odčinění škodlivého následku ve smyslu § 66 tr. zák.

V případě úmyslného daňového trestného činu je proto při posuzování naplnění znaku dobrovolnosti pro zánik trestní odpovědnosti pro účinnou lítost rozhodným z hlediska jeho včasnosti okamžik zahájení daňové kontroly či jiný úkon znamenající odhalení skutku nebo směřující k trestnímu stíhání pachatele. Daňovou kontrolu koná státní orgán zákonnými prostředky a na podkladě zákona. (Obdobně je tento výklad užit i v německém a rakouském daňovém právu; viz Leitner R. Zkrácení daně a zánik trestnosti. In: Zatloukal, T. /ed./. Trestní právo daňové. Sborník příspěvků z I. mezinárodní konference konané 27. 10. 2006. Praha: C. H. Beck, 2007. s. 49 – 50).

Jestliže pachatel dodatečně splní svou daňovou povinnost až na podkladě výsledků daňové kontroly, byť ještě před zahájením trestního stíhání, nejedná dobrovolně o své vlastní vůli, ale už pod hrozbou zcela bezprostředně hrozícího trestního stíhání. Již v době zahájení daňové kontroly jsou totiž činěny konkrétní úkony, které mají prokázat skutečnosti svědčící o případném zkrácení daně, a tedy v konečném důsledku o tom, že byl spáchán trestný čin.

Z uvedených důvodů Nejvyšší soud v projednávané věci dospěl k závěru, že obviněný realizoval kroky k odčinění škodlivého následku až poté, co vyšlo na podkladě výsledků daňové kontroly u něj provedené ke zjištění, že podklady, kterými v letech 2003 a 2004 dokládal nárok na nadměrný odpočet DPH, nebyly pravdivé, čímž kromě vylákání tohoto nadměrného odpočtu zkreslil podklad pro základ DPFO. Obviněný věděl, že v průběhu daňové kontroly, která probíhala v období od 20. 10. 2006 až do 6. 11. 2008, se objasňují skutečnosti týkající se falešných faktur, jimiž dokládal své daňové povinnosti ve snaze sebe v rámci daňového řízení zvýhodnit, podklady zkreslit, daň zkrátit a domoci se neoprávněné daňové výhody. Objasňování těchto skutečností v rámci probíhající daňové kontroly se týkalo zároveň i odhalování trestné činnosti, které se obviněný uvedeným způsobem dopustil a kterou až do doby jejího odhalení na základě výsledku provedené kontroly tajil. Je proto nutné uzavřít, že za těchto okolností dodatečné plnění doměřené daňové povinnosti nelze považovat za dobrovolný akt vyplývající z vůle obviněného.

Nejvyšší soud proto na základě těchto skutečností učinil závěr, že v daném případě nebylo možné jednání obviněného považovat za dobrovolné napravení škodlivého následku ve smyslu účinné lítosti podle § 66 tr. zák., protože ze strany obviněného nešlo o svobodné rozhodnutí vycházející z jeho

vlastního přesvědčení, neboť nic nesvědčilo o jeho pozitivním obratu v jeho vnitřním postoji ke spáchanému trestnému činu, ale šlo o situaci, k níž byl na základě výsledků daňové kontroly povinen a v zásadě i donucen.

Tímto Nejvyšší soud vyjádřil závěr o nesprávnosti úvah, které k otázce dobrovolnosti uvedl v dovoláním napadeném rozhodnutí odvolací soud, dovodil-li, že obviněný jednal dobrovolně, a to zejména proto, že neshledal v daných souvislostech hrozbu trestního stíhání. S takovým závěrem se nebylo možné s ohledem na výše uvedené ztotožnit. Navíc v této věci je třeba zdůraznit, že pokud by obviněný skutečně chtěl zhojit škodlivý následek způsobený svým trestným jednáním a byl by k tomu veden svým vlastním rozhodnutím a svědomím, měl dostatek příležitostí, aby tak za více jak dva roky od roku 2004, kdy čin dokonal, do zahájení daňové kontroly v roce 2006 učinil. Ani po skončení daňové kontroly obviněný, ač mu byly naznačeny konkrétní nejasnosti v daňovém přiznání, neučinil žádné kroky k tomu, aby alespoň plnit začal. Nutno podotknout, že obviněný s dodatečným plněním své daňové povinnosti (7. 1. 2009) započal až dva měsíce poté, co se dověděl o výsledcích daňové kontroly (6. 11. 2008), a došlo k tomu pět let poté, co trestnou činnost v této věci dokonal (konec roku 2004). Poslední uhrazenou částku zaslal na finanční úřad až dne 22. 6. 2010, když již dvanáct dní věděl o tom, že je proti němu vedeno trestní stíhání, a uběhlo osm měsíců od zahájeného trestní stíhání (19. 10. 2009), navíc ani nezaplatil vše, co mu bylo kladeno za vinu. Z uvedených skutečností je zřejmé, že o dobrovolnosti, jak ji má na mysli ustanovení § 66 tr. zák., nelze ve smyslu uvedené judikatury Nejvyššího soudu (usnesení Nejvyššího soudu ze dne 11. 1. 2001, sp. zn. 7 Tz 289/2000, publikované pod č. 35/2001 Sb. rozh. tr., jakož i usnesení velkého senátu Nejvyššího soudu sp. zn. 15 Tdo 756/2006, publikované pod č. 45/2007 Sb. rozh. tr., a usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 4. 2010, sp. zn. 8 Tdo 1452/2009) v daném případě uvažovat.

Nejvyšší soud z těchto důvodů shledal, že se pro chybějící znak dobrovolnosti nemůže jednat o účinnou lítost, a proto již z tohoto důvodu nemohlo napadené rozhodnutí obstát a bylo nutné jej zrušit. To však nebyla jediná vada v aplikaci § 66 tr. zák., protože ve shodě s podaným dovoláním Nejvyšší soud nepovažoval podmínky účinné lítosti splněnými i proto, že obviněný nenapravil celý škodlivý následek, jak se dovolatel v dovolání důvodně domáhal.

Požadavek napravení škodlivého následku ve smyslu § 66 tr. zák. má na mysli napravení všech újem či škody mající povahu škodlivého následku. Nestačí totiž napravit jen některé z nich. V případě trestného činu podle § 148 tr. zák. je nutné, aby byla dodatečně dobrovolně uhrazena celá částka, o niž obviněný zkrátil svou daňovou povinnost anebo vylákal nadměrný odpočet DPH.

Jestliže obviněný v projednávané věci podle výsledků provedeného dokazování na dani neoprávněně vylákal DPH a rovněž i zkrátil DPFO, v součtu obou těchto daní celkem částku 1 446 338 Kč, pak by pro splnění podmínky účinné lítosti podle § 66 tr. zák. bylo nezbytné, aby dobrovolně uhradil celou tuto částku. To však obviněný neučinil a zaplatil částku 1 130 416 Kč (č. l. 1533 spisu). Výše částky, kterou neuhradil, tedy činí 315 922 Kč, což konkrétně představuje vylákaný nadměrný odpočet DPH za zdaňovací období od března 2003 do října 2003, který byl podle výsledků daňové kontroly zjištěn právě ve výši 315 922 Kč. Tato část daňové povinnosti nebyla Finančním úřadem v P. doměřena, a to vzhledem k uplynutí zákonné tříleté lhůty pro doměření daní, vyplývající z ustanovení § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., podle něhož, není-li zákonem stanoveno jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.

Odvolací soud k této otázce shledal, že skutečně za tyto měsíce obviněný žádný doplatek finančnímu úřadu neuhradil, nicméně přihlédl k tomu, že nárok na uhrazení těchto částek finančnímu úřadu (potažmo státu) zanikl, neboť nebyl uplatněn v promlčecí tříleté lhůtě. Vyslovil proto názor, že stát se nemůže po marném uplynutí této obecné promlčecí lhůty domáhat svých pohledávek na povinných,

resp. ze strany povinného již ani nelze plnit, neboť takové plnění již stát (finanční úřad) fakticky ani přijmout nemůže, a proto nelze klást k tíži obviněného, že nemohl uhradit i nedoplatek za výše uvedené měsíce březen 2003 – říjen 2003, a tím mu fakticky znemožnit uplatnění institutu účinné lítosti.

Nejvyšší soud se s tímto závěrem soudu druhého stupně nemohl ztotožnit.

Především je třeba připomenout, že účinná lítost podle § 33 tr. zákoníku je vázána mimo jiné na podmínku, že pachatel úplně napraví škodlivý následek, a její splnění co do rozsahu a obsahu škodlivého následku je nutno posuzovat „ex tunc“, tedy podle doby, kdy byl spáchán trestný čin, nikoliv „ex nunc“, tedy podle doby, kdy přichází v úvahu napravení škodlivého následku. Obdobně se s touto otázkou vypořádala i předválečná judikatura, na kterou lze v této souvislosti navázat, podle níž úplné odstranění škodlivého následku způsobeného trestným činem jako podmínky beztrestnosti v účinné lítosti nelze určovat ex nunc, podle doby, kdy odčinění škodlivého následku přichází v úvahu, nýbrž ex tunc, podle doby, kdy byl spáchán trestný čin. Nemožnost odstranění celého škodlivého následku způsobené náhodou nebo cizí vinou, jde na vrub pachatele (srov. rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR sp. zn. Zm II 219/28, publikováno in Vážný pod č. 3498/1929).

Proto ve vztahu k trestnému činu, jehož se obviněný porušením daňových povinností dopustil, platí, že se trestnost činu a trestní odpovědnost odvíjejí od okamžiku, kdy byl trestný čin spáchán. Není proto významné, že v době, kdy pachatel přistoupil k napravení škodlivého následku činu, ve vztahu k některé z těchto částek přicházejících v úvahu uplynula prekluzivní lhůta pro vyměření daně, uvedená v ustanovení § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., v důsledku čehož zaniklo právo státu vyměřit či doměřit dlužnou částku. Tato překážka nebrání, aby pachatel dobrovolně splnil původní povinnost a celou částku uhradil státu. I když tak stát vůči obviněnému jako subjektu povinnému již učinit nemůže proto, že v souladu se zákonem včas nekonal (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07), trestní řízení se za takový čin vede, a to se všemi důsledky, které s ním jsou spojené. Z hlediska účinné lítosti je v tomto případě významný vlastní projev vůle obviněného nepochybně svědčící o jeho osobní snaze negativní dopad činu napravit, což znamená, že tak musí učinit zcela bez ohledu na to, zda je za daných okolností stát oprávněn celou nebo část jím uhrazené částky přijmout.

Ze smyslu § 66 tr. zák. plyne, že není důležité, jak stát naloží s částkou, kterou obviněný v rámci své dobrovolné snahy po nápravě škodlivého následku jeho daňového trestného činu zaplatí, ale podstatné je to, aby obviněný škodlivý následek úplně napravil. V konkrétních souvislostech to tedy znamená zaplatit i to, co od něj již stát pro překážky vyplývající z podmínek § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. nemůže pro stanovený časový odstup vyžadovat. Tato překážka, která stojí zjevně na straně státu pro jeho nečinnost, nebrání, aby obviněný dobrovolně původní povinnost splnil a státu odpovídající částku uhradil. Jedině tak se může domoci účinků účinné lítosti.

Ze všech těchto skutečností je patrné (č. l. 1533 spisu), že obviněný až dne 22. 6. 2010 zaplatil poslední splátku z hrazených 1 130 416 Kč obou podvodně přiznaných daní, neuhradil však 315 922 Kč představující vylákaný nadměrný odpočet DPH za zdaňovací období od března 2003 do října 2003, v důsledku čehož nesplnil podmínky účinné lítosti, protože neodstranil veškerý vzniklý negativní důsledek svého trestného činu, ale jen jeho část. Rozhodné totiž je, že obviněný se o to, aby uhradil vše, ani nepokusil, úkon směřující k úhradě celé částky (tzn. odeslání i částky 315 922 Kč) neučinil, ale zcela účelově, se zřetelem na výsledky daňové kontroly, již plnil jen to, co od něj v dané době mohl stát ještě vymáhat, neboť již věděl, že tato část daňové povinnosti nebyla Finančním úřadem v P. doměřena, a to vzhledem k uplynutí zákonné tříleté lhůty pro doměření daní vyplývající z ustanovení § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb.

Všechny tyto skutečnosti svědčí o tom, že obviněný S. Ch. podmínky účinné lítosti podle § 66 tr. zák.

nesplnil, a to jak ve smyslu požadavku dobrovolnosti, tak požadavku napravení celého škodlivého následku,. Naopak je z obsahu všech rozvedených skutkových okolností patrné, že se snažil své povinnosti vyhnout a s ohledem na objektivní okolnosti pro sebe vyzískat co nejvíce výhod tím, že vyčkával až do doby, kdy již byly zjištěny všechny výsledky daňové kontroly, která prokázala jednoznačně jeho kriminální jednání, a částku, kterou chtěl uhradit a jež neodpovídala celé výši zkrácené daně, uhradil až poté, co bylo zahájeno trestní stíhání. Ze všech těchto důvodů Nejvyšší soud shledal dovoláním napadené rozhodnutí nesprávným a vydaným v rozporu s podmínkami § 66 tr. zák. Napadený rozsudek tudíž pro tuto podstatnou vadu nemohl obstát, a proto Nejvyšší soud podle § 265k odst. 1, 2 tr. ř. zrušil rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 11. 2011, sp. zn. 8 To 444/2011, jakož i další rozhodnutí na zrušené rozhodnutí obsahově navazující, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu, a poté Krajskému soudu v Brně přikázal, aby věc v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl.