1. 8. 2005

ID: 35067

Zkrácení daně

Neoprávněná výhoda ve smyslu trestného činu zkrácení daně může spočívat i v tom, že pachatel dosáhl v rozporu se zákonem snížení své daňové povinnosti vůči státu a měl tak k dispozici finanční prostředky, které by jinak musel použít k platbě daní.

(Usnesení Nejvyššího soudu České republiky sp.zn. 5 Tdo 843/2003, ze dne 24.9.2003)

Nejvyšší soud České republiky rozhodl o dovolání, které podala nejvyšší státní zástupkyně v neprospěch obviněného M. Z., proti usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 3. 2003, sp. zn. 3 To 845/2002, jako soudu odvolacího v trestní věci vedené u Okresního soudu v Jindřichově Hradci pod sp. zn. 1 T 138/2000, tak, že podle § 265k odst. 1, 2 tr. řádu se zrušuje stran obviněného M. Z. usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 3. 2003, sp. zn. 3 To 845/2002, a to v tom rozsahu, v jakém bylo rozhodnuto o odvolání státní zástupkyně, podaném proti výroku pod bodem II. rozsudku Okresního soudu v Jindřichově Hradci ze dne 23. 9. 2002, sp. zn. 1 T 138/2000, jímž byl obviněný M. Z. zproštěn obžaloby podle § 226 písm. b) tr. řádu, a dále se zrušuje stran téhož obviněného rozsudek Okresního soudu v Jindřichově Hradci ze dne 23. 9. 2002, sp. zn. 1 T 138/2000, a to v té části výroku pod bodem II., v níž byl tento obviněný zproštěn obžaloby podle § 226 písm. b) tr. řádu. Podle § 265k odst. 2 tr. řádu se zrušují také další rozhodnutí na zrušené části uvedeného usnesení a rozsudku obsahově navazující, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu a podle § 265l odst. 1 tr. řádu se přikazuje Okresnímu soudu v Jindřichově Hradci, aby věc v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl.

Z odůvodnění :

Rozsudkem Okresního soudu v Jindřichově Hradci ze dne 23. 9. 2002, sp. zn. 1 T 138/2000, byl obviněný M. Z. podle § 226 písm. b) tr. řádu zproštěn obžaloby stran jednání, v němž byl spatřován trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné dávky podle § 148 odst. 1, 2 písm. c) tr. zák. ve znění účinném do 31. 12. 1997 (v rozsudku nesprávně uvedeno do 31. 12. 2001), neboť podle soudu prvního stupně tento dílčí skutek není trestným činem. Jednání které podle obžaloby zakládalo uvedený trestný čin, spočívalo v tom, že obviněný jako odpovědný zástupce zmocněný zastupováním společnosti Z. – J., spol. s r. o., se sídlem R. č. 159, tehdejšími jednateli J. Z. a M. V. uplatnil v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1996 vůči Finančnímu úřadu v J. H. odpočet daně na vstupu ve výši 28.270,- Kč na základě faktury č. 96030 ze dne 18. 12. 1996 znějící na celkovou částku 156.770,- Kč za výrobu a odvysílání reklamy s uvedením dodavatele společnosti J. t., s. r. o., přestože věděl, že faktura je fiktivní a ke zdanitelnému plnění nedošlo, a tím způsobil Finančnímu úřadu v J. H. škodu ve výši 28.270,- Kč.

Zmíněným rozsudkem byl obviněný M. Z. dále zproštěn obžaloby podle § 226 písm. a) tr. řádu stran dalšího jednání, neboť nebylo prokázáno, že se tento skutek stal. Týmž rozhodnutím Okresního soudu v Jindřichově Hradci byl současně uznán vinným obviněný J. Ch. a byl mu uložen trest.

Proti tomuto rozsudku podali obviněný J. Ch. a státní zástupkyně Okresního státního zastupitelství v Jindřichově Hradci v neprospěch obou obviněných odvolání, o nichž rozhodl Krajský soud v Českých Budějovicích usnesením ze dne 19. 3. 2003, sp. zn. 3 To 845/2002, tím způsobem, že je podle § 256 tr. řádu jako nedůvodná zamítl. Opis uvedeného usnesení odvolacího soudu byl doručen obviněnému M. Z. a jeho obhájci dne 5. 5. 2003, příslušnému státnímu zastupitelství dne 2. 5. 2003.

Citované usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích napadla dne 3. 6. 2003 nejvyšší státní zástupkyně dovoláním, které podala v neprospěch obviněného M. Z. a v němž odkazuje na dovolací důvody podle § 265b odst. 1 písm. g) a l) tr. řádu. Dovolatelka svým podáním napadá usnesení soudu druhého stupně pouze v té části, v níž bylo rozhodnuto o odvolání státní zástupkyně podaném proti výroku Okresního soudu v Jindřichově Hradci, kterým byl obviněný M. Z. zproštěn obžaloby podle § 226 písm. b) tr. řádu. V dovolání uvádí, že státní zástupkyně činná u Okresního státního zastupitelství v Jindřichově Hradci zaměřila své odvolání především proti hodnocení důkazů s tím, že pokud by se soud druhého stupně s její argumentací neztotožnil, navrhla předmětné jednání právně hodnotit jako trestný čin zkreslování údajů hospodářské a obchodní evidence podle § 125 odst. 1 alinea 1 tr. zák. Krajský soud v

Českých Budějovicích se potom podle názoru dovolatelky stran popsaných argumentů zabýval pouze námitkami proti hodnocení důkazů a k návrhu na odlišnou právní kvalifikaci již nepřihlédl ani ho v odůvodnění svého usnesení nezmínil. Dovolatelka dále poukazuje na označení trestného činu, který byl původně v jednání obviněného spatřován, tedy trestného činu podle § 148 tr. zák., a toto označení považuje za chybné, neboť ač podle jejího názoru soudy činné dříve ve věci deklarovaly jeho užití ve znění účinném do 31. 12. 2001, použily označení a text odpovídající trestnímu zákonu ve znění novely provedené zákonem č. 290/1993 Sb. Uvedené pochybení však dovolatelka považuje toliko za formální. Podstatu dovolání shledává nejvyšší státní zástupkyně v tom, že se soudy dříve činné ve věci nezabývaly možností posouzení předmětného jednání jako trestného činu zkreslování údajů hospodářské a obchodní evidence podle § 125 odst. 1 tr. zák. Domnívá se, že byly naplněny všechny zákonem požadované znaky této skutkové podstaty, neboť fakturu lze považovat za jiný podklad sloužící ke kontrole hospodaření, když navíc obviněný předmětnou fakturu zahrnul do účetnictví, které bylo výkazem. Dovolatelka dává v této souvislosti rovněž na zvážení, zda by za podklad sloužící ke kontrole hospodaření nebylo možné považovat též samotné daňové přiznání. Dovolatelka se dále zabývá i ustanovením § 16 odst. 1 tr. zák. a dospívá k závěru, že popsané jednání naplnilo znaky skutkové podstaty trestného činu zkreslování údajů hospodářské a obchodní evidence podle § 125 odst. 1 tr. zák. ve znění účinném do 31. 12. 1997 a současně i ve znění účinném nyní.

Na základě uvedeného se dovolatelka domnívá, že napadené usnesení spočívá na nesprávném právním posouzení skutku, přičemž tato skutečnost nastala již v řízení před soudem prvního stupně, a tudíž jsou dány uplatněné dovolací důvody podle § 265b odst. 1 písm. g) a l) tr. řádu. Navrhuje proto, aby Nejvyšší soud České republiky (dále jen „Nejvyšší soud“) podle § 265k odst. 1 tr. řádu částečně zrušil jak napadené usnesení, tak i jemu předcházející rozsudek Okresního soudu v Jindřichově Hradci a aby podle § 265l odst. 1 tr. řádu přikázal Okresnímu soudu v Jindřichově Hradci věc v potřebném rozsahu znovu projednat a rozhodnout.

K podanému dovolání nejvyšší státní zástupkyně se prostřednictvím svého obhájce vyjádřil obviněný M. Z., který uvedl, že podle jeho mínění je napadené rozhodnutí věcně správné. Domnívá se, že trestný čin podle § 125 tr. zák. je zaměřen proti hospodářské kázni, tedy má odlišný druhový objekt než trestný čin podle § 148 tr. zák. Výklad provedený dovolatelkou podle jeho názoru překračuje úmysl zákonodárce dekriminalizovat méně závažná porušení daňových předpisů, přičemž v této souvislosti poukazuje zejména na zákonem užívaná slovní spojení „závažné skutečnosti“ a „hrubě zkreslené údaje“. Obviněný dodává, že pokud zákonodárce jako hranici pro posuzování daňového úniku stanovil peněžní částku ve výši 40.000,- Kč a předmětný daňový únik takové výše nedosahoval, nelze z formálního ani z materiálního důvodu jednání obviněného posuzovat jako zkreslování údajů o závažných skutečnostech či jako uvádění hrubě zkreslených údajů.

Nejvyšší soud jako soud dovolací (§ 265c tr. řádu) především zkoumal, zda dovolání nejvyšší státní zástupkyně obsahuje všechny obsahové a formální náležitosti, zda bylo podáno včas a oprávněnou osobou a zda poskytuje podklad pro věcné přezkoumání napadeného rozhodnutí či zda tu nejsou důvody pro odmítnutí dovolání. Přitom Nejvyšší soud dospěl k následujícím závěrům:

Podle § 265a odst. 1 tr. řádu lze dovoláním napadnout pouze pravomocné rozhodnutí soudu ve věci samé, jestliže soud rozhodl ve druhém stupni a zákon to připouští. V posuzovaném případě je napadeným rozhodnutím usnesení odvolacího soudu, kterým bylo zamítnuto odvolání státní zástupkyně podané proti rozsudku, jímž byl obviněný zproštěn obžaloby /§ 265a odst. 2 písm. b), h) tr. řádu/. Proti takovému druhu rozhodnutí je dovolání obecně přípustné. Dovolání podala nejvyšší státní zástupkyně, bylo proto podáno osobou oprávněnou podle § 265d odst. 1 písm. a) tr. řádu. K podání dovolání došlo u Okresního soudu v Jindřichově Hradci dne 3. 6. 2003, tj. v místě a ve lhůtě podle § 265e tr. řádu.

V dovolání musí být dále uvedeno, z jakých důvodů je rozhodnutí napadáno, a to s odkazem na zákonné ustanovení § 265b odst. 1 písm. a) až l) nebo 265b odst. 2 tr. řádu, o které se dovolání opírá (§ 265f odst. 1 tr. řádu). Dovolatelka odkazuje na důvod uvedený v § 265b odst. 1 písm. g) tr. řádu, podle něhož napadené rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení skutku nebo jiném nesprávném hmotně právním posouzení, a na důvod uvedený v § 265b odst. 1 písm. l) tr. řádu, tedy že bylo rozhodnuto o zamítnutí nebo odmítnutí řádného opravného prostředku proti rozsudku nebo usnesení uvedenému v § 265a odst. 2 písm. a) až g) tr. řádu, aniž byly splněny procesní podmínky stanovené zákonem pro takové rozhodnutí nebo byl v řízení mu předcházejícím dán důvod dovolání uvedený v písmenech a) až k) ustanovení § 265b odst. 1 tr. řádu.

Nejvyšší soud se proto zaměřil na posouzení oprávněnosti zmíněných dovolacích důvodů uplatněných nejvyšší státní zástupkyní. Pokud jde o námitku, která vytýká nesprávnost v právním posouzení skutku soudem prvního stupně, jestliže toto pochybení nenapravil ani soud druhého stupně, který rozhodoval o odvolání příslušného státního zástupce, může být taková vada úspěšně namítána právě prostřednictvím dovolacích důvodů podle § 265b odst. 1

písm. g) a l) tr. řádu. Protože v tomto směru Nejvyšší soud neshledal žádný z důvodů k odmítnutí dovolání nejvyšší státní zástupkyně podle § 265i odst. 1 tr. řádu, přezkoumal ve smyslu § 265i odst. 3, 4 a 5 tr. řádu zákonnost a odůvodněnost napadeného usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích, a to v rozsahu a z citovaných důvodů uvedených v dovolání, jakož i řízení předcházející napadenému rozhodnutí. Po přezkoumání dospěl Nejvyšší soud k závěru, že dovolání nejvyšší státní zástupkyně je důvodné, a to na podkladě následujících skutečností:

V rámci konkretizace dovolacích důvodů dovolatelka uvedla, že předmětný skutek popsaný v rozsudku soudu prvního stupně, ohledně něhož byl obviněný M. Z. zproštěn obžaloby podle § 226 písm. b) tr. řádu, vykazuje všechny znaky trestného činu zkreslování údajů hospodářské a obchodní evidence podle § 125 odst. 1 alinea 1 tr. zák. ve znění účinném do 31. 12. 1997, a proto napadené rozhodnutí podle názoru dovolatelky spočívá na nesprávném právním posouzení skutku. V další části podaného dovolání pak nejvyšší státní zástupkyně upozorňuje i na skutečnost, že se obdobnou námitkou uplatněnou v odvolání státní zástupkyně odvolací soud vůbec nezabýval.

Nejvyšší soud se proto zaměřil na zjištění, zda jsou ve shora citovaném popisu skutku, případně v dalších skutkových zjištěních popsaných v odůvodnění napadeného usnesení či rozsudku soudu prvního stupně zahrnuty všechny zákonné znaky trestného činu podle § 125 odst. 1 alinea 1 tr. zák., jak tvrdí dovolatelka, nebo trestného činu jiného, popřípadě zda o žádný trestný čin nejde, jak uzavřely soudy obou stupňů v původním řízení. Přitom Nejvyšší soud připomíná, že s ohledem na dobu, kdy měl obviněný M. Z. spáchat posuzovaný skutek (v roce 1996), a na novelizaci posledně citovaného ustanovení provedenou zákonem č. 253/1997 Sb., který nabyl účinnosti dnem 1. 1. 1998, lze o trestnosti tohoto skutku uvažovat jen za předpokladu, že by naplňoval zákonné znaky trestného činu jak podle skutkové podstaty účinné do 31. 12. 1997, tak i podle ustanovení § 125 odst. 1 tr. zák. v jeho nyní účinné podobě. Kdyby posuzovaný skutek nebyl trestným činem podle právní úpravy účinné buď v době jeho spáchání, nebo v době, kdy se o něm rozhoduje, nemohl by již být s ohledem na ustanovení § 16 odst. 1 tr. zák. posouzen jako trestný čin.

Trestného činu zkreslování údajů hospodářské a obchodní evidence podle § 125 odst. 1 alinea 1 tr. zák. ve znění účinném do 31. 12. 1997 se dopustil ten, kdo v úmyslu zajistit sobě nebo jinému neoprávněné výhody uvedl o závažných skutečnostech ve výkazu, hlášení, vstupních údajích vkládaných do počítače nebo v jiných podkladech sloužících ke kontrole hospodaření nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje. Alinea druhá citovaného ustanovení a stejně tak ustanovení § 125 odst. 2 tr. zák. ve znění účinném do 31. 12. 1997, kde byly stanoveny další varianty trestného činu zkreslování údajů hospodářské a obchodní evidence, se týkaly jiných souvisejících typů jednání a v trestní věci obviněného M. Z. nepřicházejí v úvahu.

Trestným činem v obecném smyslu je potom podle § 3 odst. 1 tr. zák. pro společnost nebezpečný čin, jehož znaky jsou uvedeny v trestním zákoně. Základními obligatorními znaky skutkové podstaty trestného činu jsou objekt, objektivní stránka, subjekt a subjektivní stránka.

Individuálním objektem trestného činu zkreslování údajů hospodářské a obchodní evidence podle § 125 odst. 1 tr. zák. ve znění účinném do 31. 12. 1997 byl zájem na řádném vedení hospodářské evidence, tzn. zájem adresáta informace obsažené v takové evidenci na její pravdivosti. Adresátem byl přitom, zejména pokud jde o alineu 1 v citovaném ustanovení, především stát. Konkrétním objektem v posuzované trestní věci pak byl zájem státu, resp. v daném případě příslušného finančního úřadu, aby získal pravdivé, tedy nezkreslené hospodářské údaje o společnosti Z. – J., spol. s r. o., a to nejen pro daňové účely. Existenci objektu jako znaku skutkové podstaty by bylo možné v posuzované věci dovodit. Zmíněný objekt je bezpochyby v zásadě odlišný od objektu trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zák., jak uvedl ve svém vyjádření obviněný, avšak tato skutečnost na možnosti právní kvalifikace podle ustanovení § 125 odst. 1 tr. zák. (v jeho tehdejším ani v nynějším znění) nic nemění, neboť rozhodující je pouze to, že objekt tohoto trestného činu mohl být posuzovaným jednáním obviněného M. Z. ohrožen nebo porušen.

Pokud jde o objektivní stránku uvažovaného trestného činu, její podstatou bylo jednání, kterým pachatel uvedl o závažných skutečnostech nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje, přičemž tyto údaje musely být uvedeny ve výkazu, hlášení, vstupních údajích vkládaných do počítače nebo v jiných podkladech sloužících ke kontrole hospodaření.

Jak vyplývá ze skutkových zjištění učiněných v této trestní věci, obviněný M. Z. jako zmocněný zástupce obchodní společnosti uplatnil v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za určité zdaňovací období odpočet této daně na vstupu ve výši 28.270,- Kč, a to na základě fiktivní faktury znějící na celkovou částku 156.770,- Kč. Nejdříve je nutné zvážit, zda toto jednání znamená, že jde o zkreslování takových údajů, které se týkají závažných skutečností ve smyslu § 125 odst. 1 alinea 1 tr. zák. ve znění účinném do 31. 12. 1997. Trestní zákon v citovaném ani v jiném ustanovení bližší konkretizaci pojmu „závažné skutečnosti“ neobsahoval a řešení otázky, zda jde o závažné skutečnosti, ponechával na výkladové a aplikační praxi. Proto podle názoru Nejvyššího soudu bylo možno za závažné

skutečnosti z tohoto hlediska považovat takové okolnosti, které měly rozhodující, zásadní vliv na vypovídací hodnotu údajů o hospodářské situaci určitého podnikatelského subjektu. Uvedený charakter má nepochybně i výsledek hospodaření za určité období vyjádřený jak v účetnictví, tak i v daňovém přiznání za toto období, protože z něj lze usuzovat nejen na existenci a rozsah daňových povinností příslušného podnikatelského subjektu, ale může být důležitým kritériem k posouzení majetkových poměrů podnikatele i pro jeho existující či potencionální obchodní partnery, pro postup jeho věřitelů (např. z hlediska úvah o návrhu na prohlášení konkursu), pro zadávání veřejných zakázek atd.

V posuzované věci měly uvedený význam i skutečnosti týkající se obchodního vztahu mezi společností Z. – J., spol. s r. o., a společností J. t., s. r. o., v jejíž prospěch měla společnost Z. – J., spol. s r. o., uhradit nikoli bezvýznamnou částku 156.770,- Kč za poskytnutí reklamních služeb. Ačkoli toto zdanitelné plnění nebylo podle závěrů soudů obou stupňů poskytnuto, byla přesto uvedená okolnost doložena fiktivní fakturou a uplatněna v daňovém přiznání za účelem neoprávněného snížení daně z přidané hodnoty, resp. dosažení odpočtu z této daně. Popis ustáleného skutkového stavu sice neobsahuje údaj o tom, zda byla zmíněná fiktivní faktura zařazena do účetnictví společnosti Z. – J., spol. s r. o., byť tomu tak zřejmě bylo (viz výpověď obviněného M. Z. na č. l. 1028 trestního spisu). Obviněný tím, že uvedený fiktivní daňový doklad uplatnil, jednal bezpochyby v rozporu s příslušnými zákonnými předpisy, tedy zejména v rozporu se zákonem č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a se zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, taktéž ve znění pozdějších předpisů. Dále je třeba zohlednit, že podle obžaloby se obviněný skutku dopustil nikoli jednáním pasivním, tedy případným neuvedením (úmyslným vynecháním) určitého údaje v hospodářské evidenci a tím jejím zkreslením, ale jednáním aktivním, protože vyhotovil fiktivní fakturu za neuskutečněné zdanitelné plnění a na jejím podkladě se v podstatě podvodným způsobem domáhal snížení své daňové povinnosti. Navíc zmíněná fiktivní faktura byla vystavena na částku 156.770,- Kč, přičemž rozsah daňového úniku ve výši 28.270,- Kč přesáhl výši škody nikoli malé (§ 89 odst. 11 tr. zák.), byť škoda nebyla a není zákonným znakem trestného činu podle § 125 odst. 1 tr. zák. ve znění účinném do 31. 12. 1997 ani ve znění aktuálním. Jestliže tedy následek u tohoto trestného činu nebyl v citovaném ustanovení vyjádřen žádným kvantitativním hlediskem, nemohl se Nejvyšší soud ohledně znaku jeho skutkové podstaty spočívajícího v pojmu „závažné skutečnosti“ ztotožnit s názorem obviněného M. Z., že by zařazením uvedeného pojmu měl zákonodárce nutně v úmyslu zajistit stejné dolní hranice trestnosti činu v ustanoveních § 125 odst. 1 a § 148 odst. 1 tr. zák. ve znění účinném jak do 31. 12. 1997, tak i nyní. Proto podle názoru Nejvyššího soudu podmínka trestnosti podle § 125 odst. 1 alinea 1 tr. zák. ve znění účinném do 31. 12. 1997 spočívající v tom, že nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje se týkaly skutečností, které jsou závažné, mohla být splněna i za situace, kdy jejich následkem byl daňový únik nedosahující většího rozsahu ve smyslu § 148 odst. 1 tr. zák.

Ze skutkových zjištění, která v posuzovaném případě vzaly za prokázané soudy obou stupňů, vyplývá, že obviněný M. Z. uvedl v příslušném daňovém přiznání, resp. v účetnictví společnosti Z. – J., spol. s r. o., zcela zjevně nepravdivé údaje, neboť faktura týkající se služeb, jež měla poskytnout společnost J. t., s. r. o., byla jen fiktivní, deklarovaný obchodní vztah se neuskutečnil a na jeho podkladě ani nedošlo ke zdanitelnému plnění. Pojem „hrubě zkreslené údaje“, který skutková podstata trestného činu podle § 125 odst. 1 alinea 1 tr. zák. ve znění účinném do 31. 12. 1997 rovněž obsahovala, je pak jen alternativním znakem ve vztahu k pojmu „nepravdivé údaje“, takže za situace, kdy je zřejmé, že obviněný M. Z. uvedl zmíněným způsobem nepravdivé údaje, nepřichází v úvahu zabývat se tím, zda údaje byly též hrubě zkreslené.

Nepravdivé údaje výše uvedeného charakteru zahrnul obviněný M. Z. do daňového přiznání za příslušné zdaňovací období. Daňové přiznání pak spolu s fakturami prokazujícími uskutečněná zdanitelná plnění lze bezpochyby považovat za podklady sloužící ke kontrole hospodaření. Především na jejich základě totiž příslušný orgán (finanční úřad) provádí kontrolu hospodaření daňového subjektu a zjišťuje z nich existenci daňové povinnosti a její rozsah. I tento znak objektivní stránky skutkové podstaty podle § 125 odst. 1 alinea 1 tr. zák. ve znění účinném do 31. 12. 1997 by tedy byl v posuzovaném případě naplněn. Pokud fiktivní fakturu navíc obviněný M. Z. zahrnul i do účetnictví společnosti Z. – J., spol. s r. o., Nejvyšší soud připomíná, že účetnictví je rovněž považováno za výkaz ve smyslu citované skutkové podstaty. V tomto směru je třeba ovšem učinit jednoznačné skutkové zjištění.

Naplnění příslušné skutkové podstaty trestného činu zkreslování údajů hospodářské a obchodní evidence by pak odůvodnila i existence trestně odpovědného subjektu, kterým nepochybně může být obviněný M. Z. jako případný pachatel posuzovaného skutku.

Posledním obligatorním znakem skutkové podstaty trestného činu je subjektivní stránka, tedy zavinění obviněného jako jeho vnitřní psychický vztah k dalším znakům skutkové podstaty. V případě předmětného trestného činu podle § 125 odst. 1 alinea 1 tr. zák. ve znění účinném do 31. 12. 1997 bylo zákonem požadováno zavinění kvalifikované. Nepostačovalo tedy úmyslné zavinění podle § 4 tr. zák., ale citovaná skutková podstata vyžadovala, aby pachatel

jednal v úmyslu zajistit sobě nebo jinému neoprávněné výhody. Pokud jde o obecné úmyslné zavinění obviněného M. Z., z rozhodných skutkových zjištění, které vzaly soudy obou stupňů za podklad svých rozhodnutí v původním řízení, lze usuzovat, že obviněný jednal úmyslně. Navíc závěr soudů o nedostatku trestnosti stíhaného skutku nespočíval na neexistenci úmyslného zavinění obviněného, ale na nesplnění formálního znaku objektivní stránky trestného činu podle § 148 odst. 1 tr. zák., tj. že obviněný nezkrátil daň ve větším rozsahu. Nebyl však již posuzován tzv. druhý úmysl, jímž pachatel hodlal zajistit sobě nebo jinému neoprávněné výhody, protože soudy dříve činné ve věci se nezabývaly právní kvalifikací skutku jako trestného činu podle § 125 odst. 1 alinea 1 tr. zák. ve znění účinném do 31. 12. 1997. Existenci takového úmyslu u obviněného M. Z. však podle názoru Nejvyššího soudu nelze vyloučit, a to už jen z toho důvodu, že podle rozhodných skutkových zjištění se za použití fiktivně fakturovaného plnění snažil dosáhnout daňové výhody v podobě nikoli zcela zanedbatelného odpočtu daně z přidané hodnoty. Neoprávněné výhody ve smyslu citované skutkové podstaty totiž mohly spočívat i v tom, že pachatel dosáhl v rozporu se zákonem snížení své daňové povinnosti vůči státu a měl tak k dispozici finanční prostředky, které by jinak musel použít k platbě daní.

Při právním posouzení skutku z hlediska naplnění všech znaků skutkové podstaty trestného činu zkreslování údajů hospodářské a obchodní evidence podle § 125 odst. 1 alinea 1 tr. zák. ve znění účinném do 31. 12. 1997 – jak již bylo shora zdůrazněno – je dále ve smyslu podmínky podle § 16 odst. 1 tr. zák. nutné zjistit, zda by posuzované jednání obviněného M. Z. bylo trestné i podle právní úpravy účinné v době rozhodování soudů obou stupňů v původním řízení. Ustanovení § 125 tr. zák. bylo v období od spáchání skutku do rozhodnutí o něm dvakrát přeformulováno. Ve vztahu k jeho odstavci 1 se tak stalo zákonem č. 253/1997 Sb. s účinností od 1. 1. 1998, novelizace provedená zákonem č. 105/2000 Sb. s účinností od 1. 5. 2000 se pak týkala jen odstavce 2 citovaného ustanovení, takže pro posuzování trestnosti činu obviněného M. Z. nemá význam.

Podle § 125 odst. 1 alinea 2 tr. zák. ve znění účinném od 1. 1. 1998 se trestného činu zkreslování údajů o hospodaření a jmění dopustí nyní ten, kdo v účetních knihách, zápisech nebo jiných dokladech (sloužících k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, k jejichž vedení je podle zákona povinen) uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslující údaje. Z citace tohoto zákonného textu je zřejmé, že podstatou trestného činu je nadále uvedení nepravdivých nebo hrubě zkreslených údajů, a to v určitých hospodářsky významných podkladech, zejména v účetnictví a v jiných dokladech. Změnou je naopak do jisté míry odlišná (avšak nikoli zásadně) definice těchto dokladů, a dále absence výše uvedeného kvalifikovaného úmyslu, místo něhož je ve skutkové podstatě nyní vyjádřen následek spočívající v ohrožení majetkových práv jiného nebo včasného a řádného vyměření daně. Takto formulovaný následek tedy nejenže nevylučuje, ale přímo předpokládá, aby za trestný čin bylo považováno i jednání, kterým se pachatel za pomoci fiktivní faktury a nepravdivého daňového přiznání snaží prokázat uskutečnění zdanitelného plnění, na jehož podkladě pak hodlá uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty. Takové jednání je nepochybně způsobilé neoprávněně snížit daňovou povinnost a ohrozit tím včasné a řádné vyměření daně. K trestnosti přitom ani nyní zákon nepožaduje, aby jednání pachatele směřovalo k daňovému úniku v určité výši, takže spáchání trestného činu zde není vyloučeno ani v případě, jestliže je ohroženo včasné a řádné vyměření daně ve výši, která nedosahuje většího rozsahu ve smyslu § 148 odst. 1 tr. zák. Nejvyšší soud má tudíž za to, že posuzovaný skutek, který je kladen za vinu obviněnému M. Z., by vzhledem k těmto závěrům mohl naplnit i skutkovou podstatu trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 125 odst. 1 alinea 2 tr. zák. účinného v době, kdy ve věci rozhodly soudy prvního a druhého stupně. Proto ani zásady pro posuzování trestnosti z hlediska časové působnosti zákona ve smyslu § 16 odst. 1 tr. zák. nebrání tomu, aby byl v posuzovaném skutku spatřován trestný čin podle odpovídajícího znění skutkové podstaty uvedené v § 125 odst. 1 tr. zák.

Nejvyšší soud tedy konstatuje, že sice jednání obviněného M. Z. nenaplnilo všechny znaky skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné dávky podle § 148 tr. zák. ve znění účinném do 31. 12. 1997, jak mu kladla za vinu obžaloba, a v tomto směru jsou závěry soudů obou stupňů správné a v souladu se zákonem. Na podkladě všech dosud uvedených argumentů však není vyloučen právní závěr, že posuzovaný skutek naplnil všechny znaky skutkové podstaty trestného činu zkreslování údajů hospodářské a obchodní evidence podle § 125 odst. 1 alinea 1 tr. zák. ve znění účinném do 31. 12. 1997, popřípadě trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 125 odst. 1 alinea 2 tr. zák. ve znění účinném od 1. 1. 1998. Protože touto právní kvalifikací se soud prvního stupně ani odvolací soud nezabýval, došlo tak k pochybení v právním posouzení skutku a tudíž nebylo možné učinit ani závěr, že skutek není žádným trestným činem. Uvedenou vadou v hmotně právním posouzení příslušného skutku byl zatížen již zprošťující rozsudek soudu prvního stupně, přičemž ji neodstranil ani odvolací soud, takže tím došlo k naplnění dovolacích důvodů podle § 265b odst. 1 písm. g), l) tr. řádu. Navíc Krajský soud v Českých Budějovicích se v odvolacím řízení ani touto stránkou věci nezabýval, přestože se toho domáhala státní zástupkyně v podaném odvolání.

Po zjištění, že dovolání nejvyšší státní zástupkyně je opodstatněné, Nejvyšší soud podle § 265k odst. 1 tr. řádu zrušil

stran obviněného M. Z. napadené usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích v tom rozsahu, v jakém bylo rozhodnuto o odvolání státní zástupkyně podaném proti bodu II. rozsudku Okresního soudu v Jindřichově Hradci ze dne 23. 9. 2002, sp. zn. 1 T 138/2000, a to proti té jeho části, kterou byl obviněný M. Z. zproštěn obžaloby podle § 226 písm. b) tr. řádu. Dále byl zrušen stran téhož obviněného rozsudek Okresního soudu v Jindřichově Hradci ze dne 23. 9. 2002, sp. zn. 1 T 138/2000, a to v té části výroku pod bodem II., v níž byl tento obviněný zproštěn obžaloby podle § 226 písm. b) tr. řádu (pro dílčí skutek uvedený na prvním místě).

Podle § 265k odst. 2 tr. řádu Nejvyšší soud zrušil také další rozhodnutí na zrušené části citovaných rozhodnutí obsahově navazující, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo jejich zrušením, pozbyla podkladu. Podle § 265l odst. 1 tr. řádu pak Nejvyšší soud přikázal Okresnímu soudu v Jindřichově Hradci, aby věc v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl.

Okresní soud v Jindřichově Hradci tak v uvedeném rozsahu opětovně právně posoudí všechny rozhodné skutkové okolnosti (a to i po jejich případném doplnění na podkladě provedeného dokazování) a odstraní vady vytknuté tímto rozhodnutím Nejvyššího soudu. Soud prvního stupně se musí věcí zabývat především z toho hlediska, zda skutková zjištění poskytují podklad pro právní posouzení stíhaného skutku jako trestného činu zkreslování údajů hospodářské a obchodní evidence podle § 125 odst. 1 alinea 1 tr. zák. ve znění účinném do 31. 12. 1997, popřípadě jako trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 125 odst. 1 tr. zák. v nyní účinném znění. V této souvislosti se soud zaměří též na zjištění, zda předmětná fiktivní faktura byla zahrnuta i do účetnictví společnosti Z. – J., spol. s r. o., a dále na existenci kvalifikovaného úmyslu obviněného M. Z. Bude-li učiněn závěr, že posuzovaný skutek naplňuje všechny znaky některé z citovaných skutkových podstat, soud se ve smyslu § 16 odst. 1 tr. zák. vypořádá s otázkou, která z nich je při posuzování trestnosti příznivější pro obviněného M. Z.

Podle § 265s odst. 1 tr. řádu je soud prvního stupně, případně i soud odvolací v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího soudu vysloveným v tomto dovolacím rozhodnutí a je povinen respektovat zákaz reformationis in peius (§ 265s odst. 2 tr. řádu).

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

Další články:

- Nemajetková újma, nutná obrana (exkluzivně pro předplatitele)
- Opatrovník (zmocněnec) poškozeného (exkluzivně pro předplatitele)
- Právní styk s cizinou (exkluzivně pro předplatitele)
- Podjatost soudce
- Poškozený (exkluzivně pro předplatitele)
- Odejmutí věci soudci
- Přerušení výkonu trestu odnětí svobody
- Účinné vyšetřování (exkluzivně pro předplatitele)
- Nesprávný úřední postup
- Adhezní řízení
- Poučení o přípustnosti dovolání v trestním řízení (exkluzivně pro předplatitele)