Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 22.01.1997, sp. zn. 1 Tzn 20/96, ECLI:CZ:NS:1997:1.TZN.20.1996.1

Číslo: 45/1997

Právní věta: K rozlišování mezi trestným činem podvodu podle § 250 tr. zák. a trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné dávky podle § 148 tr. zák. v případě, kdy pachatel u příslušného finančního úřadu na základě falšovaných a nepravdivých údajů uplatnil nárok na vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty (§ 23 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů): Trestným činem podvodu je takové jednání pouze tehdy, nedojde-li vůbec k podnikatelské činnosti, která má povahu zdanitelného plnění, u něhož je uplatňována daň na vstupu; např. zboží, které je údajně předmětem obchodu, pachatel vůbec nenakupuje, účtované služby pachatel neprovádí nebo je předstírána jiná činnost, kterou pachatel vůbec neprovozuje, na základě níž má dojít k vrácení daně nebo její části, a není tak vůbec v souvislosti s uplatňovaným plněním právního důvodu k zahájení daňového řízení. Jestliže však podnikatelskou činností pachatele vznikla zákonná povinnost platit, resp. přiznat daň, avšak on nepravdivými nebo zkreslenými údaji daňové řízení ovlivnil tak, že zkrátil daň, popř. dosáhl toho, aby mu byla vyplacena částka za nadměrný odpočet daně, např. předstíráním že nakoupil větší množství zboží než ve skutečnosti, nebo provedl služby ve větším rozsahu, jde o jednání, které má znaky trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné dávky, jenž je k trestnému činu podvodu ve vztahu speciality.

Soud: Nejvyšší soud

Datum rozhodnutí: 22.01.1997

Spisová značka: 1 Tzn 20/96

Číslo rozhodnutí: 45

Číslo sešitu: 9

Typ rozhodnutí: Usnesení

Hesla: poplatku a jiné podobné povinné platby, Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Předpisy: 140/1961 Sb. § 148

Druh: Rozhodnutí ve věcech trestních

Sbírkový text rozhodnutí:

Č. 45

K rozlišování mezi trestným činem podvodu podle § 250 tr. zák. a trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné dávky podle § 148 tr. zák. v případě, kdy pachatel u příslušného finančního úřadu na základě falšovaných a nepravdivých údajů uplatnil nárok na vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty (§ 23 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů):

Trestným činem podvodu je takové jednání pouze tehdy, nedojde-li vůbec k podnikatelské činnosti, která má povahu zdanitelného plnění, u něhož je uplatňována daň na vstupu; např. zboží, které je údajně předmětem obchodu, pachatel vůbec nenakupuje, účtované služby pachatel neprovádí nebo je předstírána jiná činnost, kterou pachatel vůbec neprovozuje, na základě níž má dojít k vrácení daně nebo její části, a není tak vůbec v souvislosti s uplatňovaným plněním právního důvodu k zahájení daňového řízení.

Jestliže však podnikatelskou činností pachatele vznikla zákonná povinnost platit, resp. přiznat daň, avšak on nepravdivými nebo zkreslenými údaji daňové řízení ovlivnil tak, že zkrátil daň, popř. dosáhl toho, aby mu byla vyplacena částka za nadměrný odpočet daně, např. předstíráním že nakoupil větší množství zboží než ve skutečnosti, nebo provedl služby ve větším rozsahu, jde o jednání, které má znaky trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné dávky, jenž je k trestnému činu podvodu ve vztahu speciality.

(Usnesení Nejvyššího soudu České republiky ze dne 22. 1. 1997 sp. zn. 1 Tzn 20/96)

Nejvyšší soud České republiky zamítl stížnost pro porušení zákona podanou ministrem spravedlnosti České republiky proti rozsudku Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 5. 1996 sp. zn. 4 To 47/96.

Z odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 2. 1996 sp. zn. 3 T 19/95 byl obviněný P. S. uznán vinným dílem dokonaným, dílem formou pokusu podle § 8 odst. 1 tr. zák. nedokonaným trestným činem podvodu podle § 250 odst. 1, 4 tr. zák. a odsouzen podle § 250 odst. 4 tr. zák. k nepodmíněnému trestu odnětí svobody v trvání pěti let, pro jehož výkon byl podle § 39a odst. 3 tr. zák. zařazen do věznice s dozorem. Podle § 49 odst. 1 tr. zák. byl obviněnému dále uložen na dobu šesti let trest zákazu činnosti spočívající v zákazu veškerého soukromého podnikání.

Pokračujícího trestného činu podvodu se obviněný P. S. dopustil podle zjištění krajského soudu tím, že v Sokolově v přesně nezjištěné dny od IV. čtvrtletí roku 1993 do I. čtvrtletí roku 1995 vyhotovoval falešné faktury o nákupu zboží v hodnotě nejméně 10 381 596 Kč, na základě těchto faktur pak vypracovával "Přiznání k dani z přidané hodnoty" čtvrtletně od IV. čtvrtletí 1993 do I. čtvrtletí 1995, ve kterých neoprávněně nárokoval nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty v celkové výši 2 381 495 Kč, z čehož mu byla vyplacena částka 1 847 077 Kč, o kterou poškodil český stát, a učinil tak, když

– dne 19. 1. 1994 odevzdal na Finančním úřadě v Sokolově "Přiznání k dani z přidané hodnoty" za IV. čtvrtletí roku 1993, ve kterém neoprávněně nárokoval vrácení nadměrného odpočtu ve výši 255 697 Kč, ačkoliv jeho vlastní daňová povinnost činila 232 859 Kč, a tato (nárokovaná) částka mu byla finančním úřadem poukázána, takže způsobil škodu českému státu ve výši 488 556 Kč,

– dne 22. 4. 1994 odevzdal na Finančním úřadě v Sokolově "Přiznání k dani z přidané hodnoty" za I. čtvrtletí roku 1994, ve kterém nárokoval vrácení nadměrného odpočtu ve výši 505 667 Kč místo 35 375 Kč, a (nárokovaná) částka mu byla vyplacena, takže způsobil škodu (českému státu) ve výši 470 292 Kč,

– dne 25. 7. 1994 odevzdal na Finančním úřadě v Sokolově "Přiznání k dani z přidané hodnoty" za II. čtvrtletí roku 1994, ve kterém nárokoval neoprávněné vrácení nadměrného odpočtu ve výši 667 580 Kč místo 30 802 Kč, a (nárokovaná) částka mu byla vyplacena, takže způsobil škodu (státu) ve výši 636 778 Kč,

– dne 25. 10. 1994 odevzdal na Finančním úřadě v Sokolově "Přiznání k dani z přidané hodnoty" za III. čtvrtletí roku 1994, ve kterém neoprávněně nárokoval vrácení nadměrného odpočtu ve výši 362

268 Kč, ač měl sám daňovou povinnost, takže způsobil českému státu škodu ve výši 403 040 Kč, a nadměrný odpočet ve výši 354 741 Kč (po opravě provedené finančním úřadem) mu byl poukázán,

– dne 25. 1. 1995 odevzdal na Finančním úřadě v Sokolově "Přiznání k dani z přidané hodnoty" za IV. čtvrtletí roku 1994, ve kterém neoprávněně nárokoval vrácení nadměrného odpočtu ve výši 63 392 Kč, ač měl vlastní daňovou povinnost ve výši 212 421 Kč, a tato (neoprávněně nárokovaná) částka mu byla poukázána, takže způsobil škodu (českému státu) ve výši 275 813 Kč,

– dne 25. 4. 1995 odevzdal na Finančním úřadě v Sokolově "Přiznání k dani z přidané hodnoty" za I. čtvrtletí roku 1995, ve kterém neoprávněně nárokoval vrácení nadměrného odpočtu ve výši 117 247 Kč namísto 10 231 Kč, čímž by se obohatil o částku 107 016 Kč, ale tato částka mu již nebyla vyplacena.

Obviněný P. S. se tedy měl podle názoru Krajského soudu v Plzni uvedeným jednáním jednak obohatit ke škodě cizího majetku tím, že uvedl někoho v omyl a způsobil tímto činem škodu velkého rozsahu, jednak se měl dopustit jednání pro společnost nebezpečného, které bezprostředně směřovalo k obohacení se ke škodě cizího majetku uvedením někoho v omyl a ke způsobení škody velkého rozsahu v úmyslu trestný čin spáchat, k jeho dokonání však nedošlo.

K odvolání obviněného P. S. Vrchní soud v Praze rozsudkem ze dne 30. 5. 1996 sp. zn. 4 To 47/96 napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni (shora citovaný) z důvodů uvedených v § 258 odst. 1 písm. d), e) tr. ř. v celém rozsahu zrušil a podle § 259 odst. 3 tr. ř. znovu sám ve věci rozhodl. Při nezměněných skutkových zjištěních, pokud jde o místo, čas a způsob spáchání trestné činnosti, uznal Vrchní soud v Praze obviněného P. S. vinným dílem dokonaným, dílem ve stadiu pokusu podle § 8 odst. 1 tr. zák. nedokonaným trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné dávky podle § 148 odst. 1, 3 tr. zák. s tím, že obviněný jednak ve větším rozsahu zkrátil daň a způsobil činem škodu velkého rozsahu, jednak se dopustil jednání pro společnost nebezpečného, které bezprostředně směřovalo k tomu, aby zkrátil daň a činem způsobil škodu velkého rozsahu, jehož se dopustil v úmyslu trestný čin spáchat, k jeho dokonání však nedošlo.

Za tento trestný čin vrchní soud obviněného P. S. odsoudil podle § 148 odst. 3 tr. zák. shodně s krajským soudem k nepodmíněnému trestu odnětí svobody na pět let, pro jehož výkon ho podle § 39a odst. 3 tr. zák. zařadil do věznice s dozorem. Vrchní soud dále obviněnému podle § 49 odst. 1 tr. zák. uložil trest zákazu činnosti, ovšem jen na dobu čtyř let s tím, že trest spočívá v zákazu soukromého podnikání s registrací plátce daně z přidané hodnoty.

Proti rozsudku Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 5. 1996 sp. zn. 4 To 47/96 podal ministr spravedlnosti České republiky v šestiměsíční lhůtě, uvedené v ustanovení § 272 tr. ř., v neprospěch obviněného P. S. stížnost pro porušení zákona.

V písemném odůvodnění podané stížnosti stěžovatel připomenul, že nalézací soud při svých úvahách o právní kvalifikaci jednání obviněného P. S. konstatoval, že toto jednání nelze posoudit podle ustanovení § 148 tr. zák., neboť v posuzované věci vůbec nedošlo ke zdanitelné činnosti. Vrchní soud v Praze jako soud odvolací sice připustil, že v daném případě nedošlo ke zdanitelnému plnění, neboť doklady, které obviněný použil jako podklad pro vyčíslení nadměrného odpočtu, který pak neoprávněně nárokoval, nebyly podloženy skutečně nakoupeným zbožím, přesto však podle vrchního soudu nebylo možno učinit jiný závěr, než že zjištěným podvodným jednáním obviněného došlo k porušení zájmu státu na správném vyměření daně. Takové podání přiznání k dani z přidané hodnoty obsahujícího nepravdivé údaje, na jejichž podkladě došlo k vyčíslení daně nižší, než odpovídala skutečné daňové povinnosti, respektive na jejichž podkladě byl vyčíslen nadměrný odpočet, je podle názoru vrchního soudu nepochybně jednáním ve smyslu ustanovení § 148 tr. zák., přičemž toto ustanovení je speciální ve vztahu k ustanovení § 250 tr. zák. Přitom není podle vrchního soudu

rozhodné, zda zkrácení daně bylo docíleno zatajením skutečného zdanitelného plnění, či zda ho bylo dosaženo předstíráním zdanitelného plnění.

Citovaný názor Vrchního soudu v Praze však nemůže podle názoru ministra spravedlnosti obstát. Poukázal v této souvislosti v první řadě na to, že ustanovení § 148 tr. zák. chrání zájem státu na správném vyměření daně a jiných dávek. Trestní odpovědnost podle tohoto ustanovení přichází tudíž v úvahu tehdy, jestliže určitému subjektu skutečně vznikne povinnost odvést daň nebo jinou dávku v tomto ustanovení uvedenou. Zkrácení daně pak spočívá v podvodném jednání pachatele, v jehož důsledku je poplatníkovi vyměřena daň nebo jiná dávka nižší nebo k vyměření daně či jiné dávky vůbec nedojde. K neoprávněnému obohacování poplatníka dochází nikoli rozšířením jeho majetku, ale ušetřením nákladů, které by jinak na zaplacení dané či jiné dávky vynaložil. Na straně státu nebo jiného oprávněného subjektu pak vzniká újma ne zmenšením jeho majetku, ale tím, že nedojde k rozšíření tohoto majetku o nezaplacenou daň či jinou dávku. Smyslem ustanovení § 148 tr. zák. je tedy podle stěžovatele chránit příjmy státu a jiných subjektů před jejich neoprávněným zkracováním.

Pokud se ale pachatel, který objektivně daňovou nebo jinou povinnost nemá, dopustí vůči daňovému orgánu nebo jinému oprávněnému subjektu podvodného jednání, směřujícího k tomu, aby jemu nebo jinému byla vyplacena určitá finanční plnění, tj. aby došlo k rozšíření jeho majetku, nejedná se již podle názoru stěžovatele o krácení daně či jiné dávky. Takové jednání je na místě hodnotit jako kterýkoli jiný případ, kdy pachatel sebe nebo jiného ke škodě cizího majetku obohatí tím, že uvede někoho v omyl nebo využije něčího omylu. Je tudíž podle stěžovatele na místě trestní odpovědnost podle ustanovení § 250 tr. zák. o trestném činu podvodu.

Obviněný P. S. neprováděl podle ministra spravedlnosti zdanitelná plnění a k dokladování pro vyčíslení nadměrného odpočtu použil fingované faktury, které nebyly podloženy skutečně nakoupeným zbožím. Tím získal od finančního úřadu finanční plnění a s ohledem na výše uvedenou argumentaci bylo podle stěžovatele na místě jeho jednání posoudit jako trestný čin podvodu podle § 250 odst. 1, 4 tr. zák. Na tom podle názoru stěžovatele nic nemění ani skutečnost, že v některých případech (konkrétně daňová přiznání učiněná ve dnech 19. 1. 1994, 25. 10. 1994 a 25. 1. 1995) obviněný P. S. mimo vylákání finančních částek odpovídajících nadměrnému odpočtu navíc zkrátil svoji skutečně vzniklou daňovou povinnost.

Vzhledem k výše uvedené argumentaci je podle ministra spravedlnosti zřejmé, že Vrchní soud v Praze tím, že jako soud odvolací zrušil rozsudek soudu nalézacího podle § 258 odst. 1 tr. ř. z důvodů § 258 odst. 1 písm. d) tr. ř. ve výroku o vině a sám uznal obviněného P. S. vinným trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné dávky podle § 148 odst. 1, 3 tr. zák., porušil ve prospěch tohoto obviněného zákon.

Ministr spravedlnosti proto navrhl, aby z podnětu podaného mimořádného opravného prostředku Nejvyšší soud České republiky podle § 268 odst. 2 tr. ř. vyslovil, že napadeným rozsudkem Vrchního soudu v Praze byl porušen ve prospěch obviněného P. S. zákon v ustanovení § 258 odst. 1 písm. d) tr. ř., ve vztahu k ustanovení § 148 tr. zák., aby tento rozsudek podle § 269 odst. 2 tr. ř. zrušil a dále aby Nejvyšší soud postupoval podle § 271 odst. 1 tr. ř.

Nejvyšší soud České republiky přezkoumal z podnětu podané stížnosti pro porušení zákona v souladu s ustanovením § 267 odst. 1 tr. ř. správnost všech výroků napadeného rozsudku Vrchního soudu v Praze, jakož i správnost postupu řízení, které vydání těchto výroků předcházelo, a shledal, že stížnost pro porušení zákona není důvodná. V přezkoumávané trestní věci totiž podle zjištění Nejvyššího soudu nedošlo k porušení zákona ve prospěch obviněného P. S. ani stížností namítaným způsobem, ani jinak a zákon nebyl porušen ani v neprospěch obviněného.

Podle názoru Nejvyššího soudu je vhodné především připomenout také tu část odůvodnění

napadeného rozsudku Vrchního soudu v Praze, ve které tento soud shledal správnými skutková zjištění soudu prvního stupně, podle nichž byl obviněnému P. S. řádně vystaven příslušným orgánem živnostenský list s předmětem podnikání koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej v režimu živnosti volné, na jehož základě začal obviněný podnikat. Dále byla obviněnému na základě jeho žádosti vystavena osvědčení o registraci k dani z příjmů a k dani z přidané hodnoty. Obviněný P. S. byl tedy registrován jako plátce daně z přidané hodnoty, a měl tudíž daňovou povinnost z této registrace vyplývající, upravenou zákonem o dani z přidané hodnoty č. 588/1992 Sb. (ve znění pozdějších předpisů).

Podle citovaného zákona byl především po uplynutí jednotlivých zúčtovacích období povinen předložit přiznání k dani z přidané hodnoty, a to i v případě, že mu daňová povinnost vůbec nevznikla (viz ustanovení § 38 cit. zák.), a jeho povinností navíc bylo si daň též sám vypočítat (§ 17 cit. zák.). Toto také obviněný P. S. učinil, ovšem v daňových přiznáních uváděl v jednotlivých zúčtovacích obdobích nepravdivé údaje, tj. nepravdivě zvyšoval daň na vstupu neboli odpočet daně, představující daň, kterou vůči němu údajně uplatnil jako součást ceny za jím přijatá zdanitelná plnění jiný plátce, resp. by vůči němu uplatnil, pokud by zboží bylo skutečně obviněným nakoupeno.

Daň na vstupu tak nepravdivě převýšila daň na výstupu, čímž obviněný dosáhl nadměrného odpočtu, o jehož vrácení požádal, a který mu také byl – kromě posledního případu – vyplacen (srovnej zejm. § 23 cit. zák.). Tím došlo podle názoru Vrchního soudu v Praze ze strany obviněného P. S. ke zkrácení daně, neboť mu byla vrácena daň, kterou ve skutečnosti v ceně zboží nezaplatil. V některých případech navíc dosáhl tímto postupem i zkrácení vlastní daňové povinnosti, spočívající v tom, že nevyčíslil převýšení daně na výstupu nad odpočtem daně, tj. daní na vstupu, které ve skutečnosti nastalo a které byl povinen v daňovém přiznání vyčíslit. Své jednání pak obviněný zakrýval fingovanými doklady o nákupu zboží.

Takově podání přiznání k dani z přidané hodnoty, obsahující nepravdivé údaje, na jejichž podkladě došlo k vyčíslení daně nižší, než odpovídalo skutečné daňové povinnosti, vyplývající ze skutečného zdanitelného plnění, resp. údaje, na jejichž podkladě byl vyčíslen tzv. nadměrný odpočet, je podle názoru Vrchního soudu v Praze vyjádřeného v odůvodnění napadeného rozsudku nepochybně jednáním ve smyslu ustanovení § 148 tr. zák. o trestném činu zkrácení daně, poplatku a podobné dávky. Přitom není podle vrchního soudu rozhodné, zda zkrácení daně bylo docíleno zatajením skutečného zdanitelného plnění, či zda ho bylo dosaženo předstíráním zdanitelného plnění, přičemž ustanovení § 148 tr. zák. je speciální ve vztahu k ustanovení § 250 tr. zák. o trestném činu podvodu.

Závěr o shora zmíněném poměru speciality uvedených trestných činů je správný a v daném případě podle názoru Nejvyššího soudu podstatný, byť stěžovatel v podané stížnosti pro porušení zákona právem připomenul, že ustanovení § 148 tr. zák. chrání zájem státu na správném vyměření daně, cla, také pojistného na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění, poplatku nebo jiné dávky a také zájem státu na příjmech právě z těchto dávek. Lze tedy skutečně mít za to, že jde o zvláštní případ podvodného jednání.

Daní v uvedeném smyslu je nutno rozumět povinnou, zákonem stanovenou peněžní částku (srovnej též článek 4 odst. 1 a článek 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod), kterou fyzická nebo právnická osoba odvádí ze svých příjmů, popřípadě na základě majetkových převodů nebo jiných zákonem stanovených skutečností do státního rozpočtu, a to v zákonem stanovené výši a ve stanovených lhůtách. Do soustavy daní se kromě jiných řadí též daň z přidané hodnoty, včetně daně z dovozu.

Zkrácení daně (či poplatku nebo podobné dávky) tak zpravidla spočívá v jakémkoliv jednání trestně odpovědného pachatele, v důsledku kterého je mu jako poplatníkovi vyměřena nižší dávka, například daň, nebo k vyměření této dávky vůbec nedojde. Nebyla-li dávka vyměřena vůbec, představuje

uvedené zkrácení celá konkrétní dávka, která měla být správně vyměřena. Za zkrácení daně je přitom obecně považováno i vylákání (daňové, celní apod.) výhody. Jako příklad bývá v této souvislosti připomínán vývoz zboží do zahraničí, který je za podmínek § 45 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, spojen s nárokem plátce daně na odpočet této daně u vyváženého zboží (§ 45 odst. 3, § 19 až § 21 cit. zák.).

Celková výše daně z přidané hodnoty se tudíž uplatněním odpočtu daně bezprostředně mění a podvodně uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty kupříkladu na základě falešného dokladu o vývozu konkrétního zboží do zahraničí, fakticky neexportovaného, je proto v soudní praxi považován za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné dávky podle § 148 tr. zák., a nikoliv za trestný čin podvodu podle § 250 tr. zák.

Za zkrácení daně či jiné obdobné dávky (pojistné na sociální zabezpečení či zdravotní pojištění) ve shora vzpomenutém smyslu však zásadně není považováno její pouhé neodvedení a taková dávka se jen předepsaným způsobem vymáhá. Podle mnohaleté stabilizované praxe soudů také nelze posuzovat jako zkrácení daně ve smyslu § 148 tr. zák. zatajení příjmu docíleného trestným činem v daňovém přiznání a neodvedení daně z takového příjmu. Je vcelku evidentní, že pachatel by se tak nepřímo nutil k oznámení své vlastní trestné činnosti, což by bylo v rozporu s významnou procesní zásadou, že obviněný nesmí být k doznání žádným způsobem donucován (srovnej například č. 1/1985, č. 29/1982 a č. 53/1974 Sb. rozh. trest.).

Úmyslné jednání pachatele, jímž docílí, že mu daň nebyla vyměřena vůbec nebo mu byla vyměřena v nižší částce, je v soudní praxi považováno za dokonaný trestný čin zkrácení daně, poplatku a jiné dávky podle § 148 odst. 1 tr. zák., ovšem jedině tehdy, byla-li daň zkrácena ve větším rozsahu. Nepřímou aplikací vykládacího pravidla obsaženého v ustanovení § 89 odst. 14 tr. zák. přitom vykládáme tento kvalifikační pojem tak, že musí jít nejméně o dvacetinásobek nejnižší měsíční mzdy, stanovené pro účely trestního řízení obecně závazným právním předpisem, tedy o částku nejméně 40 000 Kč.

Podání přiznání k dani obsahujícího nesprávné údaje, na jejichž podkladě by mělo dojít k vyměření nižší daně, než jaká by odpovídala skutečné daňové povinnosti, je za předpokladu, že pachatel zamýšlel zkrátit tuto daň ve větším rozsahu, pokusem trestného činu podle § 8 odst. 1, § 148 odst. 1 tr. zák., jestliže k vyměření nižší daně nedošlo. (Srov. č. 28/1979 Sb. rozh. trest.).

Z pohledu přezkoumávaného případu je třeba mít na zřeteli i skutečnost, že pachatelem i spolupachatelem trestného činu podle § 148 tr. zák. může být nejen subjekt daně (poplatku, jiné podobné dávky), ale kdokoliv, kdo svým úmyslným jednáním způsobí, že zákonná dávka nebyla jemu anebo i jinému subjektu vyměřena buď vůbec, anebo ne v zákonné míře, a daň (poplatek, jiná podobná dávka) tak byla zkrácena ve větším rozsahu. A tady je nutné si uvědomit i to, že subjekt příslušné dávky a subjekt skutkové podstaty, neboli pachatel trestného činu podle § 148 tr. zák., nemusí být totožný, a nelze proto zaměňovat daňovou či jinou dávkovou povinnost s trestní odpovědností za uvedený trestný čin.

Ze soudní praxe je třeba připomenout i posuzování pokračování v trestném činu zkrácení daně, poplatku a podobné dávky podle § 148 tr. zák. Dokonce i tehdy, zkrátí-li pachatel více druhů daní či jiných obdobných dávek, má se za podmínek předpokládaných ustanovením § 89 odst. 3 tr. zák., tedy zejména při splnění zákonem požadovaných objektivních a subjektivních souvislostí, za to, že jde o pokračování a tedy o jediný skutek naplňující znaky skutkové podstaty trestného činu podle § 148 tr. zák. Jsou-li naplněny podmínky ustanovení § 89 odst. 3 tr. zák., je možno z hlediska posouzení, zda byla zkrácena daň či poplatek nebo jiná podobná dávka ve větším rozsahu, sčítat částky připadající na jednotlivé dávky, a to dokonce i za více zdaňovacích období u každé takové dávky.

Pro úplnost a pro přehlednost používané terminologie lze také připomenout, že zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, vymezuje základní zásady a samotný pojem daňového řízení a řadu dalších zásadních otázek s tímto řízením souvisejících. Ve svém ustanovení § 6 odst. 1 tak kupříkladu stanoví, kdo je daňovým subjektem, mezi něž se řadí i již zmíněný poplatník a plátce daně. Podle § 6 odst. 2 tohoto zákona se tak poplatníkem rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Plátcem daně se potom podle § 6 odst. 3 tohoto zákona rozumí osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům.

Řízení je v souladu s ustanovením § 21 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. zahájeno dnem, kdy podání daňového subjektu došlo příslušnému správci daně, nebo dnem, kdy byl daňový subjekt vyrozuměn o prvním úkonu, který vůči němu v daňovém řízení správce daně nebo jiné osoby o nichž to zákon stanoví, učinili. Daňové přiznání a hlášení je součástí tzv. vyměřovacího řízení upraveného v § 40 a násl. cit. zákona, otázky placení daní, včetně způsobu placení daní, upravuje samostatná šestá část uvedeného zákona (§ 57 až § 73).

Nejvyšší soud proto pokládá za vhodné připomenout dále některá základní ustanovení shora již zmíněného zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon po vymezení základních pojmů uvádí v § 3 osoby, které jsou povinny platit daň, a v ustanovení § 4, které je součástí hlavy I. hovořící o subjektech daně, konkretizuje osoby podléhající dani u zdanitelného plnění v tuzemsku. Kodifikován je kupř. i předmět daně a místo plnění, základ daně, sazby a její výpočet, ale je třeba se zastavit především u hlavy VI. upravující zásady odpočtu daně.

Podle § 19 odst. 1 cit. zákona tak má plátce nárok na odpočet daně např. tehdy, pokud zakoupené zboží použije za podmínek stanovených zákonem pro svá zdanitelná plnění, a tento nárok má v souladu s ustanovením § 19 odst. 2 cit. zákona ve zdaňovacím období, ve kterém daň na vstupu zaúčtoval, nebo v prvním zdaňovacím období po datu účinnosti uvedeném na osvědčení o registraci. Podle ustanovení § 22 odst. 1 cit. zákona má plátce nárok na uplatnění nadměrného odpočtu v daňovém přiznání ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém došlo k jeho vzniku.

Vrácení nadměrného odpočtu pak upravuje ustanovení § 23 odst. 1 cit. zákona v té podobě, že pokud je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc, a není-li nadměrný odpočet uhrazen z daně na výstupu do dvou kalendářních měsíců od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikl, má plátce nárok na vrácení daně do 15 dnů od lhůty pro předložení daňového přiznání za běžné zdaňovací období, popřípadě do 15 dnů od data skutečného předložení daňového přiznání za zdaňovací období, pokud daňové přiznání nepředloží včas. Je-li zdaňovacím obdobím kalendářní čtvrtletí, jako v případě obviněného P. S., a pokud není nadměrný odpočet uhrazen z daně na výstupu za zdaňovací období následující po období, ve kterém vznikl, má plátce nárok na vrácení daně do 15 dnů od lhůty pro předložení daňového přiznání za běžné zdaňovací období, popřípadě do 15 dnů od data skutečného předložení daňového přiznání za zdaňovací období, pokud daňové přiznání nepředloží včas. Nárok na vrácení nadměrného odpočtu má ovšem plátce podle § 23 odst. 2 cit. zákona pouze v té výši, která nebyla uhrazena z daně zaúčtované na výstupu.

Z obsahu spisového materiálu je především patrno, že obviněnému P. S. byl dne 9. 9. 1993 pod čj. 20/06/0678/93 Městským úřadem v Sokolově jako příslušným obecním živnostenským úřadem podle § 3 zák. č. 570/1991 Sb., o živnostenských úřadech, vydán v souladu s ustanovením § 47 odst. 1, 2 zák. č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, a podle § 46 zák. č. 71/1967 Sb., o správním řízení, živnostenský list fyzické osobě na dobu neurčitou, se vznikem oprávnění provozovat živnost od 1. 10. 1993 a s předmětem podnikání “Koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej v režimu živnosti volné”.

V uvedený termín obviněný pod schváleným obchodním jménem “P. S. – T. P.” zahájil svoji podnikatelskou činnost poté, co mu bylo vydáno téhož dne Finančním úřadem v Sokolově pod čj. SO 32-31/9069-1993/F 1810 osvědčení o registraci k daním z příjmů a k dani z přidané hodnoty na základě jeho žádosti ze dne 13. 9. 1993 s tím, že zdaňovacím obdobím bude kalendářní čtvrtletí.