

# Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22.09.2004, sp. zn. 11 Tdo 917/2004, ECLI:CZ:NS:2004:11.TDO.917.2004.1

**Číslo:** 22/2005

**Právní věta:** I. Jednání pachatele, v důsledku něhož je plátcí (poplatníkovi) vyměřena nižší daň, než jaká odpovídá jeho skutečně existující daňové povinnosti, popřípadě mu není daň vyměřena vůbec, ačkoliv daňová povinnost vznikla, lze za splnění dalších podmínek posoudit jako trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 tr. zák. Jde-li o daň z přidané hodnoty lze ji v tomto smyslu zkrátit např. samotným nepodáním daňového přiznání, zatajením zdanitelných plnění, účelovým snižováním základu daně, neoprávněným uplatněním odpočtu daně apod. Naproti tomu úmyslné jednání pachatele, jímž státu (správci daně) nepravdivě předstírá existenci skutečností zakládajících povinnost státu poskytnout plátcí (poplatníkovi) daně peněžité plnění jako údajný přeplatek na dani, představuje vylákání daňové výhody ve smyslu § 148 odst. 2 tr. zák. Jde-li o daň z přidané hodnoty, pak lze takovou výhodu vylákat např. neoprávněným uplatněním nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty. Jestliže pachatel v příslušném zdaňovacím období jednak zkrátí skutečně existující daňovou povinnost plátce (poplatníka) určité daně ve smyslu § 148 odst. 1 tr. zák. a současně od státu (správce daně) vyláká neoprávněnou daňovou výhodu ve smyslu § 148 odst. 2 tr. zák., pak není vyloučeno takové jednání posoudit jako jednočinný souběh těchto trestných činů. Jde-li o daň z přidané hodnoty, může být tento souběh namísto, pokud pachatel např. uplatněním odpočtu neoprávněně sníží příslušný základ daně a vedle toho ještě dosáhne vyplacení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty. II. Částka, o kterou pachatel zkrátil daň ve smyslu § 148 odst. 1 tr. zák. nebo kterou vylákal jako daňovou výhodu ve smyslu § 148 odst. 2 tr. zák., představuje škodu způsobenou trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle těchto alternativ [pro účely přísnější právní kvalifikace uvedené v ustanoveních § 148 odst. 3 písm. c), odst. 4 tr. zák.], byť náhradu této škody zpravidla nelze uplatňovat a přiznat v adhezním řízení.

**Soud:** Nejvyšší soud

**Datum rozhodnutí:** 22.09.2004

**Spisová značka:** 11 Tdo 917/2004

**Číslo rozhodnutí:** 22

**Číslo sešitu:** 4

**Typ rozhodnutí:** Rozsudek

**Hesla:** Adhezní řízení, Náhrada škody, Škoda, Souběh trestných činů, Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

**Předpisy:** § 148 odst. 1 tr. zák.

§ 148 odst. 2 tr. zák.

§ 228 odst. 3 tr. ř.

§ 43 odst. 3 tr. ř.

§ 89 odst. 11 tr. zák.

**Druh:** Rozhodnutí ve věcech trestních

**Sbírkový text rozhodnutí:**

*Nejvyšší soud k dovolání obviněné J. T. zrušil rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 11. 3. 2004, sp. zn. 8 To 120/2004, jakož i rozsudek Obvodního soudu pro Prahu 1 ze dne 21. 1. 2004, sp. zn. 4 T 76/2003, a sám ve věci rozhodl tak, že obviněnou J. T. uznal vinnou pokusem trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 8 odst. 1 tr. zák. k § 148 odst. 2, odst. 3 písm. c) tr. zák. a uložil jí trest odnětí svobody v trvání dvou roků, jehož výkon podmíněně odložil na zkušební dobu čtyř roků.*

**Z odůvodnění:**

Obviněná J. T. byla rozsudkem Obvodního soudu pro Prahu 1 ze dne 21. 1. 2004, sp. zn. 4 T 76/2003, uznána vinnou pokusem trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 8 odst. 1 k § 148 odst. 1, 3 písm. c) tr. zák. Toho se podle skutkových zjištění soudu prvního stupně potvrzených soudem odvolacím dopustila tím, že dne 15. 8. 1996 jako jednatelka společnosti H., s. r. o., fiktivně nakoupila od M. Ř., jednatele společnosti B., s. r. o., zboží za celkovou cenu 15 733 608 Kč včetně daně z přidané hodnoty ve výši 2 837 208 Kč, přičemž oba takto jednali s cílem uplatnit nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, na zboží vystavil M. Ř. za společnost B., s. r. o., fakturu, na jejímž základě obviněná J. T. za společnost H., s. r. o., nárokovala na Finančním úřadě pro P. vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za čtvrté čtvrtletí roku 1996 ve výši 2 837 208 Kč, avšak po následném šetření ze strany finančního úřadu k vrácení uplatněného odpočtu nedošlo. Za tento čin byla obviněná podle § 148 odst. 3 tr. zák. odsouzena k trestu odnětí svobody v trvání 1 roku, jehož výkon jí byl postupem podle § 58 odst. 1 a § 59 odst. 1 tr. zák. podmíněně odložen na zkušební dobu 3 roky.

Z podnětu odvolání obviněné J. T. a státního zástupce Obvodního státního zastupitelství pro Prahu 1 přezkoumal rozsudek soudu prvního stupně Městský soud v Praze. Ten svým rozsudkem ze dne 11. 3. 2004, sp. zn. 8 To 120/2004, podle § 256 tr. ř. zamítl odvolání obviněné jako nedůvodné a současně vyhověl odvolání státního zástupce, rozsudek soudu prvního stupně zrušil ve výroku o trestu a při nezměněném výroku o vině pokusem trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 8 odst. 1 k § 148 odst. 1, 3 písm. c) tr. zák. nově odsoudil obviněnou k trestu odnětí svobody v trvání 2 roky, jehož výkon jí podmíněně odložil na zkušební dobu v trvání 4 roky.

Proti tomuto rozsudku podala obviněná J. T. prostřednictvím své obhájkyne dovolání. Jako dovolací důvod v něm uvedla, že rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení skutku. Odkázala přitom na zákonné ustanovení § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. Podle názoru obviněné ji soudy obou stupňů neprávem shledaly vinnou a odsoudily ji, aniž by byly dostatečné důkazy pro vyslovení závěru, že se dopustila toho, co je jí kladeno za vinu, a aniž by zjištěné skutečnosti umožňovaly učinit závěr, že jednání obviněné směřovalo k naplnění znaků skutkové podstaty nějakého trestného činu. Těžištěm dovolací argumentace obviněné jsou přitom podrobně rozvedená tvrzení, podle nichž skutková zjištění soudu prvního stupně učiněná na základě vyhodnocení provedených důkazů nejsou správná a v důsledku toho nejsou podle jejího názoru správné ani právní závěry tohoto soudu potvrzené soudem druhého stupně. Obviněná především odmítá tvrzení soudů obou stupňů o tom, že nákup předmětného zboží, ohledně něhož následně uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, byl pouze fiktivní.

Podle vyjádření státní zástupkyne činné u Nejvyššího státního zastupitelství lze pod uplatněný dovolací důvod zahrnout pouze námitky obviněné, které směřují proti tomu, že skutek, tak jak je popsán ve skutkové větě výroku o vině rozsudku soudu prvního stupně, s nímž se ztotožnil i soud

druhého stupně, nenaplnuje zákonné znaky skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, 3 písm. c) tr. zák. ve stadiu pokusu podle § 8 odst. 1 tr. zák. V tomto směru připouští státní zástupkyně opodstatněnost podané dovolání, byť z jiných důvodů, než jaké uplatňuje obviněná. Podle názoru státní zástupkyně lze sice stíhaný skutek subsumovat pod základní skutkovou podstatu trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zák. ve stadiu pokusu, avšak soudy obou stupňů opomenuly zohlednit časovou působnost trestních zákonů a náležitě specifikovat, jaká kvalifikovaná skutková podstata tohoto trestného činu byla naplněna. V této souvislosti připomíná, že od spáchání daného skutku v srpnu roku 1996 došlo ke třem zásadním legislativním změnám, které měly vliv na jeho právní kvalifikaci. V době spáchání skutku jím obviněná naplnila znaky trestného činu podvodu podle § 250 odst. 1, 4 tr. zák., počínaje dnem 1. 1. 1998 byla namísto kvalifikace skutku jako trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 2, 4 tr. zák. a v důsledku nového vymezení jednotlivých kategorií škod s účinností od 1. 1. 2002 bylo třeba skutek posoudit jako trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 2, 3 písm. c) tr. zák., resp. jako pokus tohoto trestného činu. Posledně uvedená právní kvalifikace je pro obviněnou ve smyslu § 16 odst. 1 tr. zák. také nejpříznivější. Současně však státní zástupkyně poukazuje na to, že zjištěná vada v právním posouzení skutku nemohla zásadně ovlivnit postavení obviněné, a proto navrhla, aby Nejvyšší soud podané dovolání odmítl podle § 265i odst. 1 písm. f) tr. ř. jako zjevně neopodstatněné.

Nejvyšší soud jako soud dovolací dospěl k následujícím závěrům:

K dovolacím argumentům obviněné Nejvyšší soud především konstatuje, že uplatněný dovolací důvod spatřuje obviněná v převážné míře v nesprávných skutkových zjištěních a nesprávnost právního posouzení stíhaného skutku odvíjí od jiných skutkových okolností, než jaké byly podkladem rozhodnutí soudů obou stupňů. Tyto námitky shledal dovolací soud irelevantními, protože nespádají pod žádný zákonný dovolací důvod.

Nejvyšší soud však považuje za důvodné námitky obviněné J. T., podle nichž skutkovým zjištěním soudu prvního a druhého stupně zcela neodpovídá jimi užitá právní kvalifikace stíhaného skutku jako pokusu trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 8 odst. 1 k § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c) tr. zák. V této souvislosti je důležité, že trestní zákon upravuje v ustanovení § 148 tr. zák. dvě samostatné skutkové podstaty tohoto trestného činu. První je vymezena v odstavci 1 tohoto ustanovení a druhá v jeho odstavci 2.

Zkrácením daně ve smyslu § 148 odst. 1 tr. zák. je v zásadě jakékoliv jednání pachatele, v důsledku něhož je plátcí (poplatníkovi) vyměřena nižší daň, než jaká odpovídá povaze daně zdanitelné skutečnosti a platné právní úpravě, nebo je mu snížena již vyměřená daň anebo k vyměření daně vůbec nedojde, ačkoliv daňová povinnost vznikla. Při zkrácení daně jde zpravidla o zvláštní případ podvodu, jímž se v rozporu se zákonem ovlivňuje existující daňová povinnost určitého subjektu tak, že ten v rozporu se skutečností předstírá nižší rozsah této povinnosti nebo předstírá, že takovou povinnost vůbec nemá. Pachatel tedy příslušné výkazy či podklady pro stanovení této povinné platby zfalšuje, nepořídí, úmyslně zkreslí nebo nevede, aby tím dosáhl nižšího odvodu daně nebo aby vůbec zatajil, že má určitou daňovou povinnost. Při úvaze o tom, zda došlo ke zkrácení daně, záleží na tom, o jaký typ daně se jedná, co je předmětem zdanění, na jakou skutečnost je vznik daňové povinnosti vázán, od čeho se tato daňová povinnost odvozuje, zda a jakým způsobem se daň přiznává, vyměřuje a platí; tyto skutečnosti vyplývají ze zákonné úpravy příslušného druhu daně, popřípadě z předpisů o řízení ve věcech daní a poplatků.

Pro posouzení trestní věci obviněné J. T. je podstatná právní úprava daně z přidané hodnoty účinná v době stíhaného činu, která byla obsažena v zákoně č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“); nyní s účinností od 1. 5. 2004 platí zákon č.

V tomto kontextu je namístě připomenout, že daň z přidané hodnoty lze zkrátit mimo jiné - vedle samotného nepodání daňového přiznání a následného nezaplacení daně (§ 37 zákona o DPH) - zatajením zdanitelných plnění (§ 7 zákona o DPH), účelovým snižováním základu daně (§ 14 zákona o DPH) či neoprávněným uplatněním odpočtu daně (§ 19 a násl. zákona o DPH). Pokud jde o způsob zkrácení této daně, v úvahu přichází různé manipulace s daní na vstupu [§ 2 odst. 2 písm. d) zákona o DPH] i na výstupu [§ 2 odst. 2 písm. e) zákona o DPH]. Výši zkrácení daně ve smyslu § 148 odst. 1 tr. zák. představuje rozdíl mezi daní, kterou má poplatník (povinná osoba) podle příslušných předpisů zaplatit, a nižší daní, kterou vzhledem k trestné činnosti přiznal nebo která mu byla vyměřena (stanovena), resp. kterou zaplatil. Nebyla-li daň vůbec přiznána nebo vyměřena, resp. byla-li zatajena samotná skutečnost odůvodňující vznik daňové povinnosti, výše zkrácení se rovná celé výši této daně, jež měla být přiznána, vyměřena a zaplacená. Zkrácení daně v tomto smyslu současně představuje škodu způsobenou trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Na uvedeném závěru nic nemění ani skutečnost, že nárok na náhradu této škody nelze uplatnit a přiznat v adhezním řízení. Tomu totiž brání pouze skutečnost, že nejde o nárok obecně uplatnitelný ani v občanskoprávním řízení a že podkladem pro vymáhání zkrácené platby na dani i exekučním titulem je platební výměr vydaný příslušným správcem daně, zpravidla finančním úřadem (§ 46 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů).

Ve vztahu k projednávané trestní věci je nadto významné, že trestněprávně postižitelným je rovněž neoprávněné uplatnění nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty [§ 2 odst. 2 písm. h), § 37a zákona o DPH], nikoli však jako trestný čin podle § 148 odst. 1 tr. zák., nýbrž jako trestný čin podle § 148 odst. 2 tr. zák. Svou povahou totiž jde o daňovou výhodu, jak ji předpokládá posledně citované ustanovení. O takovou výhodu se jedná v případech, když pachatel nezkracuje své plnění vůči státu - jak je tomu u zkrácení daně ve smyslu § 148 odst. 1 tr. zák. - ale naopak od státu vyžaduje peněžitou výplatu uvedením nepravdivých tvrzení. Jinými slovy řečeno, vylákáním daňové výhody ve smyslu § 148 odst. 2 tr. zák. není pouhé neoprávněné snížení skutečně existující daňové povinnosti, které je zkrácením daně ve smyslu § 148 odst. 1 tr. zák., ale předstírání fingovaných skutečností, z nichž má vyplývat povinnost státu poskytnout neoprávněné plnění tomu, kdo ani nemusí být plátcem (poplatníkem) příslušné povinné platby, od níž se výhoda odvíjí.

Vylákání daňové výhody ve smyslu § 148 odst. 2 tr. zák. ve vztahu k dani z přidané hodnoty přichází v úvahu v souvislosti s uplatněním nároku na odpočet daně (§ 19 zákona o DPH), na osvobození od daně (§ 25 zákona o DPH), na osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu při vývozu zboží do zahraničí (§ 45 zákona o DPH), na prodej bez daně (§ 45b zákona o DPH), na osvobození od daně při nenávratné zahraniční pomoci (§ 45c zákona o DPH), na vrácení daně zahraničním osobám (§ 45d zákona o DPH), na vrácení daně zahraničním fyzickým osobám při vývozu zboží (§ 45e zákona o DPH), na vrácení daně zdravotně postiženým osobám (§ 45f zákona o DPH), na vrácení daně ozbrojeným silám cizích států (§ 45g zákona o DPH), na osvobození od daně při poskytování služeb do zahraničí (§ 46 zákona o DPH) a na osvobození od daně při mezinárodní přepravě zboží, peněz a osob (§ 47 zákona o DPH).

Ve všech těchto případech může jít i o zkrácení daně ve smyslu § 148 odst. 1 tr. zák., pokud pachatel jen neoprávněně uplatňuje některé osvobození, odpočet nebo snížení daně, a tím zkracuje svou skutečně existující daňovou povinnost, např. u daně z přidané hodnoty neoprávněným uplatněním odpočtu této daně, aniž by vznikl nadměrný odpočet, a tedy daňová výhoda ve smyslu § 148 odst. 2 tr. zák. spočívající v povinnosti státu (správce daně) takový nadměrný odpočet vrátit ve formě přeplatku plátcí daně z přidané hodnoty. Za vylákání daňové výhody ve smyslu § 148 odst. 2 tr. zák. nelze totiž - jak již bylo řečeno - považovat pouhé neoprávněné snížení skutečně existující daňové povinnosti, které je zkrácením daně ve smyslu § 148 odst. 1 tr. zák., ale předstírání fingované skutečnosti, z níž má vyplývat povinnost státu poskytnout neoprávněně určité plnění. Škoda

způsobená takovým činem se přitom rovná výši takového plnění státu. V případě, že je fingována celá činnost, která má povahu zdanitelného plnění, nic nebrání možnosti uplatnit nárok na náhradu takové škody v adhezním řízení, neboť zde není žádný právní důvod k vedení daňového řízení a k vydání platebního výměru v jeho rámci, jako je tomu v případě zkrácení daně podle § 148 odst. 1 tr. zák. Povinnost odvést daň ani provést její odpočet za této situace ze zákona nevznikne, a plní-li stát v omylu vyvolaném pachatelem, má nárok na náhradu škody, kterou tím utrpí. Vylákání daňové výhody ve smyslu § 148 odst. 2 tr. zák. je specifickým případem podvodu vůči státu, který je charakterizován uváděním v omyl příslušného správce daně nebo využíváním jeho omylu.

Pokud jde o daňovou výhodu ve formě nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, přichází v úvahu v souvislosti s touto daní jak na vstupu, tak i na výstupu. To vyplývá ze samotné povahy daně z přidané hodnoty a z právní úpravy nároku na její odpočet. Plátce daně z přidané hodnoty je povinen účtovat tuto daň všem svým zákazníkům (daň na výstupu). Vybranou daň musí následně odvést do státního rozpočtu, přičemž má právo tento odvod snížit o výši daně zaplacené při nákupu od svých dodavatelů (tedy na vstupu). Toto snížení daňové povinnosti plátce o daň zaúčtovanou na vstupu se nazývá odpočet daně.

Nárok na odpočet daně na vstupu má především plátce, který pořízené zboží použije k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění [§ 19 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. Zdanitelné plnění je při prodeji považováno za uskutečněné dnem převzetí zboží nebo dnem jeho zaplacení, a to tím z těchto dnů, který nastane dříve. Vykázáním takového zdanitelného plnění k dosažení obratu, ačkoliv ve skutečnosti nebylo provedeno, lze tedy vylákat odpočet daně ve výši, v jaké byla zaúčtována na vstupu, tedy při tvrzeném nákupu daného zboží, přestože k němu nedošlo. Vedle toho je možné za určitých zákonem předpokládaných okolností uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, aniž by bylo třeba vyčkat dalšího nakládání se zdaněným zbožím (srov. § 19 zákona o DPH). V takových případech lze docílit odpočtu daně z přidané hodnoty již samotným fingováním zaplacení daně na vstupu, tedy při fiktivním nákupu zboží, z něhož za standardních okolností odvádí daň do státního rozpočtu prodejce. Za této situace stát ve skutečnosti danou daň vůbec neobdrží, neboť k žádnému zdanitelnému obchodu nedojde, ale je od něj požadováno plnění, jakoby daň, o jejíž vrácení jde, byla odvedena.

Kromě toho zákon počítá s několika možnostmi odpočtu daně na výstupu. V některých případech přitom osvobozuje plátce od povinnosti uplatnit nárok na tento odpočet a jeho provedení svěřuje přímo správci daně. Tak je tomu např. při vývozu zboží do zahraničí plátcem daně z přidané hodnoty (srov. § 20 a násl. a § 37a zákona o DPH). Důvodem k osvobození od daně je zde skutečnost, že země příjemce dovezené zboží zdaní vlastní daní z přidané hodnoty a toto zboží by tak vlastně bylo zdaněno dvakrát. Plátce, který zboží vyváží, má však zachován nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu, tj. při nákupu daného zboží. Ten odpovídá uhrazené dani na vstupu a není nijak závislý na ceně zboží na výstupu, tedy při vývozu. Pokud převýší nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu celkovou daňovou povinnost plátce za příslušné zdaňovací období na výstupu, vznikne i v tomto případě tzv. nadměrný odpočet a stát se fakticky stane dlužníkem plátce, neboť je povinen vrátit plátcovi vratitelný přeplatek do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu, a to i bez žádosti. V ostatních případech je třeba takovou žádost podat a jejím prostřednictvím uplatnit nárok na úhradu nadměrného odpočtu.

Z uvedeného je zřejmé, že záleží na konkrétních okolnostech každého případu a na tom, zda a jaká daňová povinnost určitému subjektu vznikla, jakým jednáním a jaký prospěch pachatel ve vztahu k ní dosáhl. Od toho se odvíjí i rozlišení, zda se jedná o zkrácení příslušné povinné platby ve smyslu § 148 odst. 1 tr. zák., anebo zda jde o vylákání neoprávněné výhody na takové platbě podle § 148 odst. 2 tr. zák. Vyloučen přitom není ani jednočinný souběh trestných činů podle § 148 odst. 1 tr. zák. a podle § 148 odst. 2 tr. zák. Znaky obou těchto skutkových podstat naplní pachatel např. tehdy, jestliže finguje určitou zdanitelnou činnost a na jejím základě v jednom a tomtéž zdaňovacím období uplatní

nárok na odpočet fiktivně odvedené daně z této činnosti, na osvobození od ní nebo na její vrácení a současně docílí toho, že do výše své skutečně existující daňové povinnosti založené jinými zdanitelnými činnostmi zkrátí tuto svou daňovou povinnost a nad její rámec se domůže daňové výhody ve formě plnění od státu.

V posuzovaném případě však soudy obou stupňů nevěnovaly náležitou pozornost těmto aspektům stíhané trestné činnosti. Zcela jednoznačně sice dovodily na základě provedeného dokazování, že obviněná J. T. neuskutečnila předmětnou zdanitelnou obchodní operaci a že její realizaci fingovala výlučně s cílem vylákat nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, tedy že od státu neoprávněně v přímém úmyslu požadovala úhradu částky odpovídající odpočtu daně z přidané hodnoty zaúčtované při neexistujícím nákupu předmětného zboží. Přitom se ovšem soudy nijak nezabývaly významem těchto skutkových zjištění z hlediska právního posouzení jednání obviněné.

Z obsahu soudních rozhodnutí je současně zřejmé, že soudy obou stupňů aplikovaly ustanovení § 148 tr. zák. v jeho znění účinném ke dni jejich rozhodnutí. Žádnou pozornost však nevěnovaly právní úpravě obsažené v ustanovení § 16 odst. 1 tr. zák., která dopadá na případy, když v době mezi spácháním stíhaného skutku a jeho projednáním v trestním řízení dojde k změně právní normy vymezující trestní odpovědnost za příslušný trestný čin. Přitom právě taková situace v posuzovaném případě nastala.

Novelou trestního zákona provedenou zákonem č. 253/1997 Sb. bylo totiž ustanovení § 148 tr. zák. doplněno novým odstavcem 2, který vymezuje trestní odpovědnost za neoprávněně vylákání výhody na dani a jiné podobné povinné platbě, a dosavadní odstavec 2 byl nově označen jako odstavec 3. Trestní sazba za vylákání daňové výhody (a výhody na podobné povinné platbě) podle nově formulovaného ustanovení § 148 odst. 2 tr. zák. přitom byla stanovena ve stejném rozmezí jako za zkrácení daně (a jiné podobné povinné platby) podle § 148 odst. 1 tr. zák. a trestní sazba dopadající na případy způsobení značné škody a škody velkého rozsahu takovým činem zůstala nedotčena [srov. § 148 odst. 2 písm. c), odst. 3 tr. zák. v jeho znění účinném do 31. 12. 1997 a § 148 odst. 3 písm. c), odst. 4 tr. zák. v jeho znění účinném od 1. 1. 1998]. Trestní sazby v jednotlivých ustanoveních § 148 tr. zák. v jeho zněních účinných do 31. 12. 1997 a od 1. 1. 1998 tedy nedoznaly žádných změn znamenajících jejich zpřísnění ani zmírnění; zásadní změnu však představovala nová úprava skutkových podstat trestných činů v nich vymezených. V posuzovaném případě přitom nebylo možné podle § 16 odst. 1 tr. zák. vystačit s pouhým srovnáním citovaných ustanovení a trestních sazeb v nich vymezených, ale namísto bylo porovnat trestnost stíhaného činu podle celého trestního zákona účinného v době od spáchání skutku a do doby rozhodování o něm. Až na základě takového porovnání bylo možné učinit závěr o tom, které znění zákona je pro obviněnou J. T. příznivější, a to pak aplikovat.

Soudy obou stupňů však v daném případě takto neučinily a stíhaný čin posoudily po právní stránce přímo podle § 148 tr. zák. v jeho znění účinném v době jejich rozhodování, tedy po novele provedené zákonem č. 253/1997 Sb. Ani toto znění ustanovení § 148 tr. zák. přitom neaplikovaly správně. Z výše uvedeného je totiž zřejmé, že obviněná J. T. předstírala skutečnosti, z nichž měla vyplývat povinnost státu poskytnout jí neoprávněně plnění ve formě nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty zaúčtované na počátku fingované obchodní operace. Domáhala se tedy na státu výplaty peněz v částce odpovídající výši vykázané – ale nikdy nezaplacené a neodvedené – daně z přidané hodnoty při nákupu předmětného zboží. Fingovanou operací, od níž se uplatnění tohoto nároku odvíjelo, byl fiktivní nákup a následný prodej zboží pod hlavičkou společnosti H., s. r. o. Z této neexistující obchodní operace obviněné nevznikla žádná daňová povinnost na vstupu – předmětné zboží nenakoupila a v jeho kupní ceně tedy ani nezaplatila daň z přidané hodnoty – a stejně tak ve skutečnosti neprovedla ani žádné zdanitelné plnění na výstupu – nepoužila předmětné zboží k dosažení obratu, proto jí nevznikl žádný nárok na odpočet daně. Za této situace neměla ani právo požadovat vrácení daně od státu, jemuž tato daň nikdy nebyla zaplacená. Pokud přesto

obviněná J. T. uplatnila nárok na tento nadměrný odpočet daně, nezkracovala svou existující daňovou povinnost vůči státu, jak je tomu u zkrácení daně ve smyslu § 148 odst. 1 tr. zák. v jeho znění účinném od 1. 1. 1998, ale snažila se vylákat daňovou výhodu ve smyslu § 148 odst. 2 tr. zák. v jeho znění účinném od 1. 1. 1998. Podle současné právní úpravy tedy obviněná naplnila znaky pokusu trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 8 odst. 1 k § 148 odst. 2, odst. 3 písm. c) tr. zák.

To však neznamená, že jednání obviněné J. T. nebylo před uvedenou legislativní změnou, k níž došlo s účinností od 1. 1. 1998, trestněprávně postižitelné. V té době - při neexistenci speciální skutkové podstaty dopadající na podvodné vylákání daňových výhod - spadaly případy neoprávněně uplatněných nároků na odpočet daně z přidané hodnoty buď pod zkrácení daně ve smyslu § 148 tr. zák. v jeho znění účinném do 31. 12. 1997, nebo pod podvod ve smyslu § 250 tr. zák. Trestným činem podvodu bylo takové jednání tehdy, nedošlo-li vůbec k podnikatelské činnosti, která měla povahu zdanitelného plnění, u něhož byla uplatňována daň na vstupu (např. zboží, které bylo údajně předmětem obchodu, pachatel vůbec nenakoupil, účtované služby vůbec neprovedl nebo předstíral jinou činnost, kterou vůbec neprovozoval), a nebylo tak v souvislosti s uplatňovaným plněním právního důvodu k zahájení daňového řízení. Jestliže však podnikatelskou aktivitou pachatele vznikla zákonná povinnost platit, resp. přiznat daň, avšak pachatel nepravdivými nebo zkreslenými údaji ovlivnil daňové řízení tak, že zkrátil daň, popřípadě dosáhl toho, aby mu byla vyplacena částka za nadměrný odpočet daně (např. předstíráním, že nakoupil větší množství zboží nebo provedl služby ve větším rozsahu než ve skutečnosti), šlo o jednání, které bylo posuzováno jako trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné dávky, jenž byl k trestnému činu podvodu ve vztahu speciality (srov. rozhodnutí pod č. 45/1997 Sb. rozh. tr.). Takovéto rozlišení se po 1. 1. 1998 vzhledem k dikci novelizovaného ustanovení § 148 odst. 2 tr. zák. již neuplatní, neboť toto ustanovení ve výše rozvedeném smyslu postihuje nově každé vylákání daňové výhody, aniž by bylo podstatné, zda došlo k podnikatelské činnosti, která má povahu zdanitelného plnění, a zda tu tedy je vůbec právní důvod k zahájení daňového řízení, či nikoliv. Pro uvedené případy tedy ustanovení § 148 odst. 2 tr. zák. vylučuje jak aplikaci ustanovení § 148 odst. 1 tr. zák., tak i aplikaci ustanovení § 250 tr. zák.

V posuzovaném případě nedošlo podle skutkových zjištění soudů obou stupňů k obchodní operaci, v souvislosti s níž obviněná J. T. uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Oba soudy učinily skutkový závěr, že fingovala jak nákup předmětného zboží, tak i úhradu kupní ceny za něj. Podle skutkové verze, kterou vzaly soudy za prokázanou, tedy obviněná v rámci kupní ceny fiktivně vykázala i úhradu daně z přidané hodnoty a následně se domáhala jejího odpočtu, ačkoliv vůbec neproběhlo zdanitelné plnění, na jehož podkladě daň i její odpočet vyúčtovala. Za těchto okolností neexistoval žádný právní důvod k tomu, aby v daném případě bylo zahájeno daňové řízení, a pokud se tak stalo, došlo k tomu výlučně díky uvedeným nepravdivým tvrzením obviněné, jimiž dokládala svůj nárok na plnění od státu ve výši odpovídající vykázané dani z přidané hodnoty v částce 2 837 208 Kč. Způsobení škody na majetku státu neoprávněným odčerpáním této finanční hodnoty zabránila pouze důslednost zaměstnanců příslušného finančního úřadu, kteří pojali podezření, že jednání obviněné směřuje ke spáchání trestného činu, a iniciovali její trestní stíhání. Škoda hrozící z jejího jednání patřila v době jeho páčání ve smyslu § 89 odst. 14 tr. zák. v jeho znění účinném do 31. 12. 2001 (od 1. 11. 1998 ve smyslu § 89 odst. 11 tr. zák.) do kategorie škody velkého rozsahu, v následujícím období pak v důsledku novelizace trestního zákona provedené zákonem č. 265/2001 Sb. se dostala ve smyslu § 89 odst. 11 tr. zák. v jeho znění účinném od 1. 1. 2002 do kategorie značné škody. Za této situace naplňovalo jednání obviněné v době, kdy se jej dopustila, znaky pokusu trestného činu podvodu podle § 8 odst. 1 k § 250 odst. 1, 4 tr. zák. a bylo ohroženo trestní sazbou odnětí svobody v rozmezí od 5 do 12 let, počínaje dnem 1. 1. 1998 v důsledku zavedení speciální skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dopadající na případy neoprávněného vylákání daňové výhody bylo namísto kvalifikovat skutek jako pokus tohoto trestného činu podle § 8 odst. 1 k § 148 odst. 2, 4 tr. zák. se stejnou trestní sazbou odnětí svobody

jako u podvodu podle § 250 odst. 4 tr. zák. a po novém vymezení výše jednotlivých trestněprávních kategorií škod k 1. 1. 2002 naplňoval skutek znaky pokusu trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 8 odst. 1 k § 148 odst. 2, 3 písm. c) tr. zák. postižitelného trestem odnětí svobody v sazbě od 1 roku do 8 let. Posledně uvedená kvalifikace jednání obviněné je tedy pro ni zjevně nejpříznivější.

S ohledem na ustanovení § 16 odst. 1 tr. zák. bylo tedy namísto posoudit jednání obviněné J. T. po právní stránce jako pokus trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 8 odst. 1 k § 148 odst. 2, 3 písm. c) tr. zák. v jeho znění účinném od 1. 12. 1998 a novelizovaném ke dni 1. 1. 2002 zákonem č. 265/2001 Sb.

Nejvyšší soud shledal dovolání obviněné J. T. opodstatněným, vyhověl mu a svým vlastním rozhodnutím zrušil podle § 265k odst. 1 tr. ř. napadený rozsudek odvolacího soudu i výrok o její vině z rozsudku soudu prvního stupně. Toto kasační rozhodnutí v meritu věci doplnil odvolací soud svým vlastním výrokem o vině a trestu obviněné postupem podle § 265m tr. ř. Z důvodů podrobně rozvedených výše přitom uznal obviněnou J. T. vinnou pokusem trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 8 odst. 1 k § 148 odst. 2, 3 písm. c) tr. zák. v jeho znění účinném od 1. 1. 1998.