

# Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21.07.2005, sp. zn. 8 Tdo 790/2005, ECLI:CZ:NS:2005:8.TDO.790.2005.1

**Číslo:** 34/2006

**Právní věta:** Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 tr. zák. lze ve vztahu k dani z přidané hodnoty spáchat i úmyslným nepodáním příznání k této dani a tím i zatajením zdanitelného plnění, přestože pachatel nebo osoba, za niž jedná, je plátcem daně z přidané hodnoty registrovaným u správce daně. V takovém případě správce daně není povinen stanovit výši nepřiznané daně podle pomůcek, ale je oprávněn předpokládat u daňového subjektu nulovou výši daně. Ke zkrácení daně pak dojde v důsledku nepodání daňového příznání a zatajení zdanitelného plnění, nikoli v příčinné souvislosti s případnou nečinností správce daně.

**Soud:** Nejvyšší soud

**Datum rozhodnutí:** 21.07.2005

**Spisová značka:** 8 Tdo 790/2005

**Číslo rozhodnutí:** 34

**Číslo sešitu:** 6

**Typ rozhodnutí:** Usnesení

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

**Předpisy:** § 148 odst. 1 tr. zák.

**Druh:** Rozhodnutí ve věcech trestních

**Sbírkový text rozhodnutí:**

*Nejvyšší soud odmítl dovolání obviněných P. P. a J. V. proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. 4. 2004 a 9. 4. 2004, sp. zn. 6 To 44/2004, který rozhodoval jako soud odvolací v trestní věci vedené u Okresního soudu v Bruntále pod sp. zn. 3 T 209/2002.*

## **Z o d ů v o d n ě n í :**

Rozsudkem Okresního soudu v Bruntále ze dne 12. 11. 2003, sp. zn. 3 T 209/2002, byli obvinění P. P. a J. V. uznáni vinnými trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 tr. zák., kterého se dopustili tím, že jako jednatelé společnosti S., s. r. o., H. Ž., která byla plátcem daně z přidané hodnoty (dále ve zkratce „DPH“) s povinností podávat daňová příznání k této dani měsíčně,

1. nepodali na Finančním úřadě v B. daňové příznání k DPH za měsíc únor 1998, přestože společnost S., s. r. o., obdržela dne 13. 2. 1998 od společnosti S-P., s. r. o., O., na základě faktury ze dne 10. 3. 1998 za dodávku strojního zařízení částku 470 000 Kč, přičemž nereagovali ani na výzvy finančního úřadu k podání daňového příznání, takže v důsledku této skutečnosti finanční úřad v souladu s

ustanovením § 44 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, předpokládal, že daňová povinnost nevznikla, ačkoli tato ve skutečnosti činila 84 754,20 Kč,

2. nepodali na Finančním úřadě v B. daňové přiznání k DPH za měsíc květen 1998, přestože společnost S., s. r. o., obdržela ve dnech 19. 9. 1997 a 10. 5. 1998 od J. T. na základě faktur ze dne 5. 5. 1998 a ze dne 10. 5. 1998 za dodávku strojního zařízení celkovou částku 1 018 700 Kč, přičemž nereagovali ani na výzvy finančního úřadu k podání daňového přiznání, takže v důsledku této skutečnosti finanční úřad v souladu s ustanovením § 44 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, předpokládal, že daňová povinnost nevznikla, ačkoli tato ve skutečnosti činila 183 700 Kč.

Za tento trestný čin byl obviněný P. P. odsouzen podle § 148 odst. 1 tr. zák. k trestu odnětí svobody v trvání 12 měsíců, jehož výkon mu byl podle § 58 odst. 1 a § 59 odst. 1 tr. zák. podmíněně odložen na zkušební dobu v trvání 2 roků a 6 měsíců. Obviněný J. V. byl podle § 250 odst. 3 tr. zák. za použití § 35 odst. 2 tr. zák. odsouzen k souhrnnému trestu odnětí svobody v trvání 3 roků nepodmíněně. Pro jeho výkon byl podle § 39a odst. 3 tr. zák. zařazen do věznice s dozorem. Podle § 35 odst. 2 tr. zák. byl současně ohledně tohoto obviněného zrušen výrok o trestu z rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 4. 2000, sp. zn. 1 T 36/99, jakož i všechna další rozhodnutí na tento výrok obsahově navazující, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu. Podle § 49 odst. 1, § 50 odst. 1 tr. zák. mu byl uložen rovněž trest zákazu činnosti spočívající v zákazu řízení všech motorových vozidel na dobu 3 roků.

Krajský soud v Ostravě rozhodl o odvoláních obou obviněných podaných proti výše citovanému rozsudku tak, že z podnětu odvolání obviněného J. V. podle § 258 odst. 1 písm. e), odst. 2 tr. ř. ho zrušil ve výroku o trestu a podle § 259 odst. 3 tr. ř. znovu rozhodl tak, že obviněného J. V. odsoudil podle § 250 odst. 3 tr. zák. za použití § 35 odst. 2 tr. zák. k souhrnnému nepodmíněnému trestu odnětí svobody v trvání 28 měsíců. Pro výkon tohoto trestu ho podle § 39a odst. 3 tr. zák. zařadil do věznice s dozorem. Současně zrušil výrok o trestu z rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 4. 2000, sp. zn. 1 T 36/99, jakož i všechna další rozhodnutí na tento výrok obsahově navazující, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu. V ostatních výrocích týkajících se tohoto obviněného zůstal napadený rozsudek nezměněn. Odvolání obviněného P. P. podle § 256 tr. ř. zamítl.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podali oba obvinění prostřednictvím obhájce obsahově shodná dovolání, která vymezili dovolacím důvodem podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. Jeho naplnění spatřovali v tom, že čin, který jim je kladem za vinu, soudy nesprávně právně posoudily z hlediska naplnění objektivní i subjektivní stránky. Poukázali zejména na to, že ze samotného nepodání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty nelze učinit závěr o naplnění objektivní stránky uvedeného trestného činu vzhledem k tomu, že společnost S., s. r. o., byla registrována jako plátce DPH. Její daňová povinnost byla tudíž známa správci daně, a mohl proto zjistit základ daně i stanovit vlastní daň jinými prostředky, což se v daném případě nestalo. Ke zkrácení daně tak podle názoru obviněných nedošlo v příčinné souvislosti s jejich nečinností jako daňových poplatníků, ale v důsledku nečinnosti správce daně, který nezařadil vyměrovací řízení. Obvinění dále zpochybnili naplnění subjektivní stránky trestného činu, přičemž podle jejich přesvědčení soudy nesprávně vyhodnotily i zjištění o daňovém poradci, který měl povinnost zpracovávat daňová přiznání a k tomu účelu mu byla předávána potřebná dokumentace. Obvinění se tedy podle svého tvrzení mohli dopustit nanejvýš nedbalostního jednání, pokud spoléhali na odbornou způsobilost daňového poradce. Za nesprávný označili obvinění i způsob hodnocení důkazů v některých směrech.

V závěru dovolání oba obvinění navrhli, aby Nejvyšší soud zrušil napadenou část rozsudku Krajského soudu v Ostravě, případně aby zrušil i vadné řízení jemu předcházející.

K podaným dovoláním se vyjádřil státní zástupce činný u Nejvyššího státního zastupitelství, který mimo jiné konstatoval, že námitky obviněných v části, jimiž popírají naplnění subjektivní stránky, neodpovídají formálně deklarovanému dovolacímu důvodu podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř., neboť tak činí cestou zpochybnění skutkových zjištění. Námitky uplatněné ve vztahu k neexistenci příčinné souvislosti mezi jednáním obviněných a následkem spočívajícím v nepřiznání daně, které dopadají na označený dovolací důvod, považuje státní zástupce za nedůvodné vzhledem k tomu, že nepodání daňových přiznání bylo příčinou nevyměření daně. Z těchto důvodů navrhl, aby Nejvyšší soud podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. ř. odmítl dovolání obviněných.

Nejvyšší soud dospěl kromě jiného k následujícím závěrům.

Zkrácením daně ve smyslu § 148 odst. 1 tr. zák. se rozumí jakékoli jednání pachatele, v důsledku něhož je mu jako poplatníkovi vyměřena nižší daň nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde. Zkrácení příslušné povinné platby v uvedeném smyslu lze dosáhnout jak jednáním aktivním (konáním), např. podáním úmyslně zkresleného daňového přiznání, v němž se předstírají vyšší výdaje (náklady) vynaložené na dosažení příjmů a zatajuje se ve skutečnosti dosažený zisk, v důsledku čehož tak dojde k zaplacení daně v nižší částce, než jaká odpovídá zákonu, tak i opomenutím takového konání, ke kterému byl daňový subjekt povinen (§ 89 odst. 2 tr. zák.), např. úmyslným nepodáním daňového přiznání ze skutečně dosaženého příjmu. Pro posouzení, zda došlo ke zkrácení daně nebo jiné povinné platby, záleží na tom, o jakou platbu se jedná, co je předmětem zdanění či jiné povinnosti, zda a jakým způsobem se platba přiznává, atd.

V posuzovaném případě obviněných P. P. a J. V. došlo ke zkrácení DPH. Tuto daň lze zkrátit tím, že pachatel sice splní svoji oznamovací, resp. registrační povinnost, podá daňové přiznání, ale uvede v něm záměrně zkreslené údaje tak, aby v rozporu se zákonem snížil daňový základ (např. nepravdivým zvýšením nákladů a jiných položek snižujících daňový základ) a tím zaplatil nižší daň. Ke zkrácení DPH však může dojít již tím, že povinná osoba nepodá daňové přiznání a následně nezaplatí tuto daň, ačkoli obdržela zdanitelné plnění, které podléhalo této dani, např. plnění v rámci podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, přičemž uvedená osoba byla ohledně tohoto plnění povinna podat daňové přiznání a zároveň z něj zaplatit daň.

Právě o takový případ se v projednávané trestní věci jedná, neboť jak se podává ze skutkových zjištění a z obsahu spisu, obvinění P. P. a J. V. u prvního dílčího skutku nepodali na Finančním úřadě v B. daňové přiznání k DPH za měsíc únor 1998, přestože společnost, jejímiž jednatelem byli, obdržela dne 13. 2. 1998 od společnosti S-P., s. r. o., na základě faktury ze dne 10. 3. 1998 částku 470 000 Kč za dodávku strojního zařízení. U druhého činu nepodali přiznání k DPH za měsíc květen 1998, přestože společnost S., s. r. o., obdržela ve dnech 19. 9. 1997 a 10. 5. 1998 od J. T. na základě faktur ze dne 5. 5. 1998 a ze dne 10. 5. 1998 celkovou částku 1 018 700 Kč za dodávku strojního zařízení. V obou těchto případech byli obvinění jako jednatele povinni tato zdanitelná plnění uvést do daňového přiznání, což však neučinili.

Soudy věnovaly otázce, za jakých okolností došlo k nepřiznání DPH, dostatečnou pozornost. Odvolací soud ve svém rozhodnutí v této souvislosti přiléhavě uvedl, že obvinění jako jednatele společnosti S., s. r. o., řádně neevidovali výsledné podklady svých obchodních aktivit a nepředali je k evidenci své účetní nebo daňovému poradci a v důsledku toho neměl ani finanční úřad potřebné podklady a informace o výši zdanitelného plnění, když daňové přiznání nebyla řádně podána.

Nejvyšší soud považuje tyto závěry za správné vzhledem k tomu, že obvinění zkrátili daň z přidané hodnoty tím, že zatajili zdanitelná plnění [§ 2 odst. 1 písm. a), § 9 a násl. tehdy platného zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, nyní § 2 odst. 1 písm. a), odst. 3 a § 21 a násl. zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů] a po objektivní stránce tak naplnili znaky skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a

podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 tr. zák., neboť bylo dostatečně objasněno a v rozhodnutích obou soudů v potřebné míře odůvodněno, že u obou dílčích skutků nebyla daň řádně přiznána, protože byla zatajena samotná skutečnost odůvodňující vznik daňové povinnosti.

Pokud obvinění ve svých dovoláních namítali to, že na nepřiznání daní, které jsou předmětem projednávané věci, se podílel svou nečinností i finanční úřad, je potřeba poukázat na ustanovení § 44 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, z něhož plyne, že nebylo-li podáno daňové přiznání nebo hlášení, dodatečné daňové přiznání nebo hlášení včas, a to ani po výzvě správce daně, nebo nebyly-li na výzvu ve stanovené lhůtě odstraněny vady, je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici, anebo které si sám opatří, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Pokud daňový subjekt nepodá daňové přiznání nebo hlášení ani na výzvu správce daně, je správce daně oprávněn předpokládat, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání nebo hlášení daň ve výši nula.

Jestliže tedy správce daně, jímž je v daném případě Finanční úřad v B., nevyužil pomůcek ke zjištění základu daně a ke stanovení výše daně, neporušil citované ustanovení zákona o správě daní a poplatků, neboť byl oprávněn předpokládat, že daňovému subjektu v příslušném období nevznikla daňová povinnost. Z ustanovení § 44 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, je totiž zřejmé, že stanovení daně prostřednictvím pomůcek bez součinnosti s daňovým subjektem, stejně jako předpoklad, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání nebo hlášení daň ve výši nula, je oprávněním, nikoli povinností správce daně. Závisí tudíž zcela na jeho uvážení, jaký postup zvolí.

Nejvyšší soud též s ohledem na obsah spisového materiálu shledal, že správce daně využil svého oprávnění stanovit základ daně a následně i daň samotnou pomocí zvláštních nástrojů, které má k tomuto účelu k dispozici, a to dne 19. 7. 2001, kdy vydal dodatečný platební výměr na částku 183 700 Kč, jenž byl dne 23. 7. 2001 doručen správci konkurzní podstaty JUDr. M. V. Před tímto datem opakovaně písemně vyzýval daňový subjekt ke splnění jeho povinnosti podat daňové přiznání, případně odstranit vady podání, a na jeho základě odvést DPH, přičemž jednu z výzev převzal jednatel společnosti S., s. r. o., obviněný J. V. dne 30. 6. 1998 a další dne 10. 8. 1998. Ani na jednu z uvedených výzev obvinění coby jednatelé společnosti S., s. r. o., nereagovali a ani dodatečně nesplnili svoji povinnost podat daňové přiznání, přičemž další jim zasílané výzvy nepřebírali.

Na základě uvedených skutečností a právních úvah nemohl Nejvyšší soud přisvědčit námitkám obviněných, neboť v projednávané věci není jejich trestní jednání založeno toliko na nepodání daňového přiznání s tím, že správci daně byla jejich daňová povinnost známa, ale jde o případ, když obvinění zatajili skutečnost odůvodňující vznik daňové povinnosti (k tomu srov. přiměřeně nález Ústavního soudu ze dne 12. 6. 2002, sp. zn. [I. ÚS 722/01](#), uveřejněný pod č. 74 ve svazku 26 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu).

Obvinění P. P. a J. V. ve svých dovoláních, stejně jako už dříve v rámci své obhajoby v řízení před soudy nižších stupňů argumentovali tvrzením, podle něhož veškeré podklady potřebné k podání daňového přiznání předali účetní a později daňovému poradci, který vedl jejich účetnictví na základě smlouvy, již se však nepodařilo dohledat. K tomu Nejvyšší soud připomíná, že povinnost vést řádně účetnictví, jakož i podat řádně a včas daňové přiznání byla z hlediska trestní odpovědnosti povinností obviněných jako jednatelů společnosti s ručením omezeným, nikoli účetního či daňového poradce, jak správně vyjádřil ve svém rozhodnutí již odvolací soud. Tento soud správně vycházel i z právního názoru, že trestní odpovědnost daňového poradce by přicházela v úvahu pouze za předpokladu, jestliže by mu obvinění řádně předali kompletní dokumentaci potřebnou ke zpracování daňového přiznání. Takové skutečnosti však v projednávané trestní věci nebyly shledány. Naopak, jak soudy obou stupňů zjistily a v napadených rozhodnutích zdůraznily, obvinění zamlčeli vznik daňové povinnosti, resp. okolnosti zakládající tuto povinnost i před osobou pověřenou vedením účetnictví

společnosti S., s. r. o.

V další části odůvodnění se Nejvyšší soud vypořádal s ostatními dovolacími námitkami a dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí vytýkanými vadami, a jde tudíž o dovolání zjevně neopodstatněná, proto je podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. ř. odmítl.