Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. 2. 2015, sp. zn. 8 Tdo 1049/2014, ECLI:CZ:NS:2015:8.TDO.1049.2014.1

Číslo: 48/2015

Právní věta:

Rozhodnutí finančního orgánu o daňové povinnosti obviněného jako daňového subjektu není v řízení o trestném činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku pro soud závazné, a to ohledně skutkových i právních otázek, neboť řešení daňové povinnosti a rozsahu zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody je otázkou viny ve smyslu § 9 odst. 1 tr. ř. (k tomu srov. rozhodnutí č. 27/1979 a č. 20/2002-III. Sb. rozh. tr.). Proto soud nemůže bez dalšího odkázat na takové rozhodnutí správce daně, aniž by jeho závěry přezkoumal po skutkové stránce a zabýval se správností a odůvodněností v něm učiněných právních názorů na rozhodnou daňovou otázku, a to především z hlediska uplatněné obhajoby.

Soud: Nejvyšší soud

Datum rozhodnutí: 26.02.2015

Spisová značka: 8 Tdo 1049/2014

Číslo rozhodnutí: 48

Číslo sešitu: 9

Typ rozhodnutí: Usnesení

Hesla: Daň, Předběžné otázky, Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Předpisy: §159 Zákona č. 182/2006 Sb.
§217 Zákona č. 182/2006 Sb.
§225 Zákona č. 182/2006 Sb.

Druh: Rozhodnutí ve věcech trestních

Sbírkový text rozhodnutí:

Nejvyšší soud odmítl dovolání obviněných PhDr. K. K. a Ing. B. P. proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 25. 2. 2014, sp. zn. 4 To 421/2013, jako odvolacího soudu v trestní věci vedené u Okresního soudu ve Žďáru nad Sázavou pod sp. zn. 1 T 52/2012.

Z o d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Okresního soudu ve Žďáru nad Sázavou ze dne 24. 9. 2013, sp. zn. 1 T 52/2012, byli obvinění PhDr. K. K. a Ing. B. P. uznáni vinnými trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 2, odst. 3 písm. c) trestního zákona č. 140/1961 Sb. (dále jen „tr. zák.“) ve spolupachatelství podle § 9 odst. 2 tr. zák. Podle popsaných skutkových zjištění se

uvedeného činu dopustili tím, že obviněný PhDr. K. K. jako jednatel společnosti I. – s. v z., s. r. o., (dále jen „společnost I.“), s povoleným předmětem podnikání provozování cestovní kanceláře, IČ …, zaregistrované od 1. 1. 2004 jako čtvrtletní plátce daně z přidané hodnoty s přiděleným daňovým identifikačním číslem, a obviněný Ing. B. P. jako daňový poradce, zastupující v daňovém řízení na základě plné moci ze dne 10. 11. 2003 daňový subjekt společnost I., ačkoli si oba byli plně vědomi zákonné povinnosti přiznat řádně a ve správné výši daň z přidané hodnoty ze skutečné výše přirážky poskytovatele služeb cestovního ruchu, neboť Finanční ředitelství v B. pravomocným rozhodnutím č. j. 15747/08-1300708158, ze dne 29. 9. 2008, které bylo doručeno Ing. B. P. dne 7. 10. 2008, ve věci odvolání daňového subjektu společnosti I. proti rozhodnutí Finančního úřadu ve V. M. č. j. 338641081353920/6130 ze dne 23. 5. 2008, kterým mu byla vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2007, zamítlo odvolání daňového subjektu s odůvodněním, že daňový subjekt společnost I. jako poskytovatel cestovní služby při výpočtu výše přirážky nesprávně použil cenu za nakoupené služby určenou pro jednotlivé klienty, ačkoli ve skutečnosti měl zaplatit a také zaplatil cenu nižší určenou pro cestovní kancelář a ačkoli společnosti I. za předchozí účetní období musela uhradit platební výměry na daň z přidané hodnoty z důvodu soustavného porušování ustanovení § 89 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v tehdy platném znění (dále jen „zákon č. 235/2004 Sb.“), tak i přesto opětovně stejným způsobem oba obvinění společným jednáním ve vzájemné shodě, v zištném úmyslu zkrátit daňovou povinnost k dani z přidané hodnoty a vylákat daňovou výhodu na úkor daňové soustavy České republiky ve V. M., obviněný Ing. B. P. podal na Finančním úřadě ve V. M. daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2008 a 2009, přičemž opětovně v rozporu s ustanovením § 89 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb. pro rok 2008 a 2009 nepřiznali řádně a správně daň z přidané hodnoty z přirážky poskytovatele služeb cestovního ruchu, neboť pro výpočet výše této přirážky použili částky, které společnost I. za účast jejich studentů (zákazníků) fakticky nikdy zahraničním školám neuhradila, čímž záměrně snížili tzv. přirážku poskytovatele cestovního ruchu, v důsledku čehož vědomě snížili základ daně z přidané hodnoty a konkrétně popsaným jednáním pod body 1) až 6) oba obvinění způsobili České republice, zastoupené Finančním úřadem ve V. M., celkovou škodu ve výši 4 302 229 Kč.

Obvinění byli odsouzeni za tento trestný čin tak, že každému byl uložen podle § 148 odst. 3 tr. zák. trest odnětí svobody v trvání dvanácti měsíců, jehož výkon byl podle § 58 odst. 1 a § 59 odst. 1 tr. zák. podmíněně odložen na zkušební dobu v trvání dvanácti měsíců.

Krajský soud v Brně usnesením ze dne 25. 2. 2014, sp. zn. 4 To 421/2013, odvolání podaná oběma obviněnými proti shora uvedenému rozsudku podle § 256 tr. ř. jako nedůvodná zamítl.

Proti tomuto usnesení podali obvinění K. K. i B. P. prostřednictvím obhájců dovolání opřená o dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř.

Obviněný K. K. v dovolání nejprve poukázal na to, že soud prvního stupně ve svém prvním rozsudku obviněné zprostil obžaloby, ale na základě dalšího řízení v souladu s názorem vysloveným odvolacím soudem byli obvinění uznáni vinnými. Názor vztahující se k otázce viny není podle něj jednoznačný a není zastáván všemi soudními instancemi. Podle tohoto dovolatele měli být oba obvinění viny zproštěni, a to se zřetelem na zánik trestnosti činu účinnou lítostí, pro nedostatek subjektivní stránky trestného činu podle § 140 odst. 1, odst. 3 písm. c) tr. zák. a vzhledem k zásadě subsidiarity trestní represe.

Ve vztahu k výhradě, že trestnost činu zanikla účinnou lítostí, obviněný K. K. mimo jiné poukázal na ustanovení § 148 tr. zák. a § 66 tr. zák. a ve smyslu těchto ustanovení a jejich výkladu v odborné literatuře uvedl, že v projednávané trestní věci byly již rok před tím, než se dověděl o trestním stíhání, veškeré nedoplatky na daních státu uhrazeny, a poukázal i na to, že společnost I. od té doby svou povinnost řádně odvádět DPH plní. Navíc byl vyplacen přeplatek na dani, a proto o dluhu vůči státu nemůže být řeč. Obviněný považoval za podstatné, že se aktivně zapojil do podmínek daňového

řízení, když se zúčastnil školení na téma daní v cestovním ruchu, a následně po původních nejasnostech byl názor daňových orgánů respektován bez ohledu na zahájení trestního řízení, k němuž došlo až později.

Ve vztahu k subjektivní stránce trestného činu dovolatel namítl, že je jednatelem společnosti I. a neprováděl účetnictví firmy, nedával žádné pokyny a do výpočtu daní nikterak nezasahoval, daňová přiznání před podáním neviděl, ani je nepodepisoval, a vzhledem ke svému vzdělání daním ani nerozuměl. Z tohoto důvodu si najal daňového poradce obviněného B. P., jenž měl odborné znalosti a jemuž udělil generální plnou moc, což považoval za souladné s rozhodnutím Nejvyššího soudu ve věci sp. zn. 5 Tdo 848/2010. Ve shodě s ním jednal na základě odborné rady a ve smyslu zákonných požadavků ani osobně nekonal, neboť jako jednatel v rámci péče řádného hospodáře svou povinnost splnil tím, že najal specializovaného poradce, a to s ohledem právě na složitou a odbornou problematiku ve věci daňových povinností, kde navíc je podstatné, že pokud má daňový subjekt zástupce v podobě daňového poradce, se správcem daně jedná tento zástupce, nikoliv jednatel společnosti. V kontextu těchto souvislostí považoval za nemožné učinit závěr o naplnění konkrétní subjektivní stránky a kriminalizovat tak obviněného jako statutárního zástupce společnosti, neboť zde chybí zavinění i v rovině nevědomé nedbalosti. Navíc podle obviněného bylo nutné jemu za vinu kladené skutečnosti posuzovat se zřetelem na veškeré daňové povinnosti, které, měla-li na daních přeplatky, plnila. Obviněný rovněž konstatoval, že prostřednictvím obviněného B. P. byla vždy komunikace se správcem daně na dobré úrovni, nikdy nic nezatajoval, bez problémů umožňoval nahlédnout do účetnictví firmy a jednal transparentně a správce daně neuváděl v omyl. Ze všech uvedených skutečností obviněný dovodil, že úmysl ve smyslu za vinu mu kladeného činu v jeho případě chybí.

K subsidiaritě trestní represe obviněný K. K. s odkazem na judikaturu soudů uvedl, že daňový řád má své vlastní postupy, jak zjednat nápravu, a tudíž není potřebné dovozovat z porušení právních norem daňového práva trestní odpovědnost, jestliže finanční orgány konaly a rozpor v činnosti podnikatele zhojily pomocí těchto speciálních právních norem, podle nichž byly uplatněny potřebné sankce, tak jako tomu bylo v tomto případě. Z hlediska těchto skutečností obviněný shledává kriminalizaci jeho jednání v rozporu s uvedenými zásadami.

V závěru dovolání obviněný K. K. navrhl, aby Nejvyšší soud podle § 265k odst. 1, 2 tr. ř. zrušil usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 25. 2. 2014 sp. zn. 4 To 421/2013 a rozsudek Okresního soudu ve Žďáru nad Sázavou ze dne 24. 9. 2013, sp. zn. 1 T 52/2012, jakož i všechna další rozhodnutí na zrušená rozhodnutí obsahově navazující, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu, a dále aby postupoval podle § 265l odst. 1 tr. ř.

Obviněný B. P. v dovolání uvedl, že se soudy v této trestní věci nezabývaly její podstatou spočívající v posouzení odborné otázky výpočtu daně z přidané hodnoty při specifické činnosti daňového subjektu společnosti I. jako poskytovatele cestovních služeb v zahraničí. V době spáchání činu neexistoval jednotný a jasný výklad pojmů slova „skonto“ a „bonus“, proto byl nucen jako daňový poradce k dané problematice zaujmout svůj názor, který následně v daňovém řízení prosazoval. Podle obviněného nebylo možné dovodit, že by se z jeho strany v dané době jednalo o postup, který by odporoval zákonné úpravě, či by se jednalo o postup, který by zatajoval či falšoval podklady potřebné ke stanovení výše daně z přidané hodnoty. Jeho názor byl odlišný od názoru správce daně, přičemž se jednalo o vysoce specializovaný problém, jehož hodnocení se v průběhu daňového řízení vyvíjelo, což se projevovalo novelami zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, zákonem č. 47/2011 Sb. s účinností od 1. 4. 2011. Obviněný poukázal na znalecký posudek č. ZU 58/01/2014, který se otázkou „bonusů“ a „skont“ do konce roku 2009 zabývá, avšak odvolací soud jeho provedení odmítl, a to přesto, že si soud prvního stupně v odůvodnění svého rozhodnutí nečinil ambice hodnotit správnost odchylného odborného názoru daňového subjektu od názoru správce daně při stanovení základu pro výpočet DPH, čímž však nedodržel svou povinnost, neboť pouze soud, který není rozhodnutím

správních orgánů vázán, může podávat výklad zákona. Podle obviněného nemůže být hodnoceno v neprospěch obviněných, jestliže se v určité fázi daňového řízení rozhodli, že nebudou podávat v rámci sporu o právních názorech na určitou daňovou problematiku žalobu ke správnímu soudu.

Obviněný B. P. odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 4. 8. 2010, sp. zn. II. ÚS 913/09, podle něhož daňový poradce neodpovídá bez dalšího klientovi za škodu, pokud při své činnosti za určitých okolností zastává právní názor, který vychází z relevantních odborných názorů v rozhodné době a který se později ukáže být nesprávným, a proto bylo nutné uvážit, zda lze bez dalšího trestně stíhat daňového poradce za aplikaci svého právního názoru. Odkázal i na stanoviska Ing. J. R. a Ing. T. H., expertů v oblasti daně z přidané hodnoty Komory daňových poradců, že právní názor obviněného měl racionální podklad v podstatě až do druhého čtvrtletí roku 2011, kdy byla situace objasněna výkladovým pravidlem soudu.

Dále namítl, že se soudy dostatečně nevypořádaly se subsidiaritou trestní represe, a to se zřetelem na sankční ustanovení upravená v daňových právních předpisech. S ohledem na to, že v projednávané věci nevznikla žádná škoda, byla sjednána náprava a byla i uložena sankce, nebyl žádný důvod pro to, aby bylo vedeno trestní řízení, a to mimo jiné i vzhledem k možnosti použití účinné lítosti (viz nález Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/08). V případě obviněného byly daňové nedoplatky vypořádány dobrovolně v době, kdy trestní stíhání ještě nehrozilo, a navíc jim nemohlo být ani známo, že jednají v rozporu se zákonem. K tíži jim nelze přisuzovat ani celou dobu, protože za jednotlivá daňová období probíhala daňová kontrola a v průběhu doby předkládal správci daně svoji argumentaci a činil příslušné procesní úkony. Též poukázal na to, že jim správce daně prominul penále, což je postup, který by byl v případě trestní odpovědnosti vyloučen.

Ze všech těchto důvodů vyjádřil přesvědčení, že závěr o vině trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 2, odst. 3 písm. c) tr. zák. spáchaný ve spolupachatelství je nesprávný, a navrhl, aby Nejvyšší soud usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 25. 2. 2014, sp. zn. 4 To 421/2013, a rozsudek Okresního soudu ve Žďáru nad Sázavou ze dne 24. 9. 2013, sp. zn. 1 T 52/2012, zrušil a přikázal soudu prvního stupně, aby věc v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl.

Nejvyšší soud jako soud dovolací po zjištění, že dovolání jsou přípustná, byla podána osobami oprávněnými, v zákonné lhůtě a na místě, kde lze podání učinit (§ 265e odst. 1, 2 tr. ř.), posuzoval, zda v dovoláních označený důvod podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. byl uplatněn v souladu s jeho zákonným vymezením, neboť jen na podkladě dovolání, které je relevantně opřeno o některý z důvodů taxativně vypočtených v § 265b tr. ř., lze napadená rozhodnutí a jim předcházející řízení podrobit věcnému přezkoumání.

Podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. je možné dovolání podat, jestliže rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení skutku nebo jiném nesprávném hmotně právním posouzení. Uvedený důvod slouží zásadně k nápravě právních vad, které vyplývají buď z nesprávného právního posouzení skutku, anebo z jiného nesprávného hmotně právního posouzení. Jeho prostřednictvím lze vytýkat, že skutek, jak byl soudem zjištěn, byl nesprávně právně kvalifikován jako trestný čin, ačkoli o trestný čin nejde nebo jde o jiný trestný čin, než kterým byl obviněný uznán vinným.

Na podkladě tohoto důvodu obviněný K. K. v dovolání vytýkal nejasnost právního názoru na řešenou daňovou otázku, zánik trestnosti činu účinnou lítostí, nedostatek subjektivní stránky trestného činu podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c) tr. zák. a nevyužití zásady subsidiarity trestní represe. Obviněný B. P. kladl důraz na nedostatky spočívající v tom, že se soudy nezabývaly posouzením obviněnými tvrzené odborné otázky zaměřené na nejednotný a nejasný výklad pojmů slova „skonto“ a „bonus“, že nefalšoval podklady potřebné ke stanovení výše daně z přidané hodnoty, že soud prvního stupně v

odůvodnění svého rozhodnutí nestanovil odborný názor, čímž však nedodržel svou povinnost, že pouze soud podává výklad zákona, a rovněž tvrdil, že jako daňový poradce neodpovídá bez dalšího klientovi za škodu a že se soudy dostatečně nevypořádaly se subsidiaritou trestní represe. Z obsahu podaných dovolání je zřejmé, že oba dovolatelé vytýkají vady právní povahy, a tudíž z formálních požadavků stanovených dikcí dovolacího důvodu podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. nevybočili. Nejvyšší soud proto mohl z jejich podnětu zkoumat správnost napadených rozhodnutí a posoudit, zda jsou dovolání opodstatněná.

Trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 2, odst. 3 písm. c) tr. zák. se dopustí ten, kdo vyláká výhodu na některé z povinných plateb a způsobí takovým činem značnou škodu.

Za vylákání daňové výhody ve smyslu § 148 odst. 2 tr. zák. považuje fingované předstírání skutečnosti, z níž má vyplývat povinnost státu poskytnout neoprávněně plnění tomu, kdo zpravidla ani není plátcem příslušné povinné platby, od níž se výhoda odvíjí. V daném případě šlo o vylákání nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty.

Podle § 4 odst. 1 písm. c), d) zákona č. 235/2004 Sb. se daní na výstupu rozumí daň uplatněná plátcem za zdanitelné plnění nebo z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění, a nadměrným odpočtem daň odpovídající rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je nižší než odpočet daně.

S ohledem na povahu podnikatelské činnosti šlo u obviněných o zvláštní režim výpočtu DPH pro cestovní službu podle § 89 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., dopadající na daň z přidané hodnoty u poskytovatele cestovní služby, který jedná se zákazníkem vlastním jménem, při poskytnutí cestovní služby zákazníkovi. Ustanovení § 89 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb. určuje, že při poskytnutí cestovní služby je základem daně přirážka poskytovatele cestovní služby snížená o daň z přirážky. Tato přirážka se stanoví jako rozdíl mezi celkovou peněžní částkou, kterou jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce od zákazníka nebo třetí osoby za poskytnutou cestovní službu, a součtem částek, které plátce uhradil nebo má uhradit za jednotlivé služby cestovního ruchu a zboží nakoupené od jiných osob povinných k dani, které jsou přímo zahrnuté do cestovní služby. Přirážku je možné stanovit také jako rozdíl mezi celkovou částkou, kterou jako úplatu obdržel nebo má obdržet poskytovatel cestovních služeb za poskytnuté cestovní služby uskutečněné za zdaňovací období, a celkovou částkou, kterou poskytovatel cestovních služeb uhradil nebo má uhradit za nakoupené služby cestovního ruchu, případně zboží od jiných osob povinných k dani, které jsou přímo zahrnuté do cestovních služeb uskutečněných za toto zdaňovací období. Je-li tento rozdíl záporný, základem daně je nula.

Toto ustanovení upravuje postup pro výpočet daně u poskytnuté cestovní služby. Při kalkulaci samotné přirážky mohou činit problém definice množiny částek, kterou poskytovatel cestovní služby uhradil nebo má uhradit za jednotlivé služby cestovního ruchu, které jsou přímo zahrnuty do cestovní služby. Bezesporu se však jedná o nakoupené služby přepravy, ubytování, průvodců, tlumočníků, cestovní pojištění, vstupenky apod. Naopak do této množiny nelze zahrnout náklady poskytovatele cestovní služby. K uplatňování DPH u služeb cestovního ruchu se jedná o provizi zaplacenou plátcem za zprostředkování prodeje jeho cestovních služeb, bankovní poplatky či zákonné pojištění záruky pro případ úpadku cestovní kanceláře. Tak lze při výpočtu přirážky zohlednit pouze plnění, která zákazník v rámci nakoupené cestovní služby využívá nebo by mohl využít nebo z kterých má přímý užitek (viz Drábová, M. a kol. Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář ASPI. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011, 740 s.; právní systém ASPI – komentář k § 89 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 Sb. – právní stav komentáře ke dni 1. 4. 2013).

S ohledem na toto vymezení je nutné posuzovat i námitky obviněných, jak dalece jde u činu, jenž je

jim kladen za vinu, o výkladovou nesprávnost, jak se oba dovolatelé snaží ve své obhajobě po celé řízení tvrdit, anebo o vědomé porušování daňových povinností, jak uzavřely soudy obou stupňů.

K tomu je nutné z obsahu spisu nejprve poukázat na důležité skutečnosti v rámci daňových řízení, která se k uplatňování DPH na společnost I. vztahovala. Ze zpráv o výsledku vytýkacího řízení k podaným daňovým přiznáním k DPH za 3. čtvrtletí 2008, za 4. čtvrtletí 2008, za 1. čtvrtletí 2009, za 2. čtvrtletí 2009, za 3. čtvrtletí 2009, za 4. čtvrtletí 2009 vyplývá, že při přezkoumání přiznání k DPH za předmětná období a po provedení místních šetření „vznikly pochybnosti o průkaznosti údajů a uskutečnitelných zdanitelných plněních,… neboť při místním šetření bylo zjištěno, že daňový subjekt jako cestovní kancelář prodává nakoupené cestovní služby poskytované jeho klientům v jiných členských státech EU a třetích zemích, tedy je povinen postupovat podle § 89 zákona č. 235/2004 Sb. a odvádět DPH z přirážky…“. Kontrolní orgán přitom v závěru zpráv konstatoval, že učiněná zjištění jsou shodná jako v případě předchozích vytýkacích řízení za předcházející období.

Podle obsahu zpráv o výsledcích vytýkacích řízení je zřejmé, že po zdaňovací období, která jsou uvedena ve skutkových zjištění, obviněným byla v zásadě vytýkána stále stejná opakující se problematika, a to že společnost I. nakupovala služby cestovního ruchu, za které dodavatelům platila částky, které byly uvedeny na fakturách, kde však kromě těchto netto částek byly uváděny i další částky. Ty obvinění vydávali za tzv. „sconto“ (bonus, provizi, slevu), což v zásadě nazývali finanční odměnou, o niž navyšovali základ daně (brutto), a tvrdili, že jde o součást služby. Tento postup správce daně nepovažoval za správný, protože na podkladě obsahu faktur dospěl k závěru, že daňový subjekt neprokázal a nedoložil žádnou službu, která by mohla takto určit základ daně. Kromě toho, jak vyplývá např. ze Zprávy o výsledku vytýkacího řízení za 3. čtvrtletí roku 2008 (č. l. 49), „daňový subjekt předložil vydané faktury na jím poskytované cestovní služby až na základě výzvy“. V těchto fakturách byly částky za nakoupené služby nazývány různě, např. comission, discount, rabatt, reduction atd. Správce daně dále na podkladě zajištěných podkladů konstatoval, že společnost I. služby nakupovala a žádné nevytvářela vlastní činností, a proto byla povinna z hlediska § 89 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb. přiznávat DPH z přirážky tak, jak uvedené ustanovení stanoví. Správce daně částku, o niž obvinění navyšovali základ pro výpočet DPH, považoval, na rozdíl od obviněných, nikoliv za finanční odměnu, ale za slevu z ceny, o niž musel být základ daně ponížen. Důvod pro takový postup správce daně dovozoval nikoliv s ohledem na výklad těchto pojmů nebo na neurčitý překlad obviněným uváděných pojmů z cizích jazyků, ale z obsahu samotných faktur, k nimž pro to, aby se mohlo jednat o finanční odměnu, nebyly v těchto fakturách ani v jiných materiálech dodaných obviněnými žádné podklady.

Z rozhodnutí Finančního ředitelství v B. ze dne 29. 9. 2008, č. j. 15747/08-1300-708158, se podává, že „správci daně byla předložena evidence DPH, ze které nebylo možno zjistit výši přirážky cestovní kanceláře“, proto bylo zahájeno vytýkací řízení. Dále finanční ředitelství konstatovalo, že „z žádné předložené faktury od zahraničních škol nevyplývá nic o finanční odměně za platbu do nástupu studenta do školy, navíc některé faktury neuvádí vůbec datum splatnosti, na dalších jsou data splatnosti stanovena různě. Veškerá vysvětlení daňového subjektu o skontech či finančních odměnách jsou v daném případě irelevantní, neboť rozhodující pro výpočet přirážky je postup podle ustanovení § 89 ZDPH … Daňový subjekt při výpočtu přirážky nesprávně použil «brutto» cenu za nakoupené služby, ačkoli ve skutečnosti měl zaplatit a také zaplatil «netto» cenu“. Z uvedených důvodů finanční ředitelství shledalo, že „správce daně postupoval v souladu s právními předpisy, když stanovil základ daně a daň postupem podle ustanovení § 89 odst. 3 ZDPH“ (č. l. 155 až 156).

Na základě těchto okolností je zřejmé, že důvodem nesrovnalostí ve výpočtech DPH nebyly zásadně výkladové otázky či výkladové nejasnosti ani obsahová náplň jazykových překladů právních pojmů (brutto, netto, skonto, bonus, comission, dicount, rabatt, reduction, apod.), ale fakticky šlo o daňovou nekázeň obviněných, kteří v daňových podkladech nedávali správci daně ani přes opakovaná upozornění dostatečné podklady, jimiž by doložili svá tvrzení, že jim byla poskytovatelem služby

proplacena odměna. Obvinění tudíž tvrzením, že jde o odměnu (nikoliv slevu z ceny, jak uzavřel správce daně), navyšovali o částku, představující podle nich odměnu, základ daně (přirážky) pro výpočet DPH, ač pro takové tvrzení nebyly v předložených fakturách dostatečné podklady, protože v nich nebyly uvedeny žádné úkony, za něž by daňový subjekt mohl odměnu od poskytovatele služby obdržet. Ani přes výzvy správce daně obvinění dodatečně takové podklady nedodali. Nesplnili proto podmínky pro řádné stanovení základu daně (přirážky) v souladu s ustanovením § 89 odst. 3 zák. č. 235/2004 Sb.

Tento vlastní názor na uvedenou problematiku Nejvyšší soud učinil na podkladě důkazního materiálu, který měl k dispozici a na jehož základě sám posuzoval okolnosti, které byly ve věci zjištěny. Jen pro úplnost konstatuje, že z obsahu připojeného spisového materiálu je dostatečně zřejmé, že posouzení podkladů, které měl správce daně k dispozici v rámci svých vytýkacích řízení, je v souladu s ustanovením § 8 daňového řadu, resp. s ustanovením § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Přitom shledal, že uvedené podklady byly dostatečné k tomu, aby mohly osvědčit deklarovaný stav s přihlédnutím k dané situaci. Nejvyšší soud neshledal v postupu správce daně nic, co by svědčilo o jeho nedůslednosti nebo neuváženosti a vadnosti rozhodných materiálů či dokladů. Takto Nejvyšší soud, který není vyjádřením finančních orgánů v daňovém řízení vázán při posouzení, zda byla daň zkrácena a v jakém rozsahu, a zda tedy jde o trestný čin, sám uvedenou problematiku posuzoval (§ 9 odst. 1 tr. ř.). Žádný soud totiž není vázán ani pravomocným a vykonatelným rozhodnutím příslušného finančního orgánu o výši zkrácené daně, ale je povinen se jím zabývat a vypořádat se i s celým spisovým materiálem finančního orgánu postupem uvedeným v § 2 odst. 5, 6 tr. ř. Pokud rozhodnutí, sdělení či vyjádření finančních orgánů nebo jiných státních orgánů řeší otázky odborného rázu, přihlédnou k nim orgány činné v trestním řízení jako k odborným vyjádřením. V jakém rozsahu byla činem pachatele zkrácena daň, je u trestného činu podle § 148 tr. zák. otázkou viny, a proto soud rozhodující v trestním řízení tuto otázku posuzuje samostatně (§ 9 odst. 1 tr. ř.) i v případě, že o ní bylo již příslušným orgánem v daňovém řízení pravomocně rozhodnuto. Rozhodnutí tohoto finančního orgánu bere soud do úvahy a hodnotí je stejně jako každý jiný důkaz v rámci postupu podle § 2 odst. 6 tr. ř. (přiměřeně srov. rozhodnutí č. 27/1979 a č. 20/2002-III. Sb. rozh. tr.).

Nejvyšší soud ke zmíněné skutečnosti, která je jednou ze zásadních okolností jednak obviněnými trvale namítanou, ale též důležitou pro posouzení viny obviněných, považuje za vhodné zdůraznit, že ač soudy obou stupňů v zásadě uvedený problém vyřešily správně, vadně k řešení tohoto problému přistoupily, když toliko odkázaly na závěry daňového orgánu. Soud při rozhodování o vině ve věcech daní nemůže spoléhat bez dalšího na správnost výsledků daňového řízení a nemůže se zbavit své povinnosti tuto správnost sám přezkoumat, a to jak po stránce skutkové, tak i právní.

Kromě toho je trestní soud povinen posoudit i správnost právních závěrů vyplývajících z takového rozhodnutí finančního orgánu, neboť je to soud, kdo je povinen posuzovat veškeré právní problémy vážící se k vině obviněného bez ohledu na to, zda jde o právní otázky z oboru trestního práva, anebo jiných právních odvětví. Této povinnosti musí trestní soud dostát i v případě, že je takovým rozhodnutím finančního orgánu řešen právní problém z oboru daňového práva.

Proto je potřeba uvést, že když soudy obou stupňů svůj závěr o vině obviněných dovodily z rozhodnutí Finančního ředitelství v B. ze dne 29. 9. 2008, sp. zn. 15747/08-1300-708158, bez dalšího přezkoumání jeho správnosti a vyhodnocení jeho závěrů z hlediska uplatněné obhajoby, zpronevěřily se shora uvedené zásadě, protože samy otázku věcné správnosti vysloveného právního názoru nepřezkoumaly. Proto i konstatování soudu prvního stupně, který v odůvodnění rozsudku uvedl, že „si nečinil ambice hodnotit správnost odchylného odborného názoru daňového subjektu od názoru správce daně při stanovení základu pro výpočet DPH“, je v rozporu s výše uvedenou zásadou. Je třeba trvat na tom, že je to vždy soud, kdo musí prokázat vinu obviněného po všech stránkách. Jde-li o otázku, zda byl správně určen základ pro výpočet daně, jak z hledisek správnosti a úplnosti

skutkových skutečností, tak i závěrů o otázkách z oblasti daňového práva, musí se s ní k námitkám a obhajobě obviněného vypořádat trestní soud, který posuzuje správnost takového rozhodnutí finančního orgánu na podkladě skutkových okolností postupy založenými na zásadách vymezených v § 2 odst. 5, 6 tr. ř. a v návaznosti na ně též vlastními právními úvahami založenými na znalosti daňový právních předpisů (iura novit curia). V dané souvislosti není významné, zda o takové daňové právní otázce již rozhodl správní soud, protože i kdyby takové rozhodnutí správního soudu existovalo, nezbavuje to trestní soud povinnosti pro řešení otázky viny (§ 9 odst. 1 tr. ř.) samostatně správnost takového rozhodnutí správního soudu zejména z hlediska argumentů namítaných a uplatněných obhajobou přezkoumat. To přitom neznamená, že trestní soud se nemůže s takovým rozhodnutím finančního orgánu nebo správního soudu ztotožnit. Vždy však z hledisek § 125 tr. ř. musí vysvětlit, z jakých důvodů se s ním ztotožňuje, anebo proč s ním nesouhlasí a zaujímá jiný právní názor.

V projednávané věci Nejvyšší soud i přes vytýkaný alibistický a nesprávný přístup soudů nižších stupňů, který neodpovídal kritériím § 9 odst. 1 tr. ř., poté, co samostatně na základě podkladů nacházejících se ve spisovém materiálu, jež měly k dispozici příslušné soudy i daňové orgány a podle nichž svá rozhodnutí vydaly, přezkoumal správnost výsledků šetření správce daně a označeného rozhodnutí finančního úřadu, shledal závěry soudů ve výsledku správnými. Nejvyšší soud na jejich základě zjistil, že předmětné rozhodnutí Finančního ředitelství v B. je založené na věcných a doložených argumentech, a tedy i jeho závěry (v zásadě totožné s těmi, jež dříve učinil správce daně) byly řádně odůvodněné a podrobně vyhodnocené, a tudíž je možné se s nimi i z hledisek procesních postupů ztotožnit a pro rozhodnutí o vině obviněných z nich vycházet. Nejvyšší soud i vlastním uvážením dospěl ke shodnému názoru, že obvinění vědomě uplatnili nárok na nadměrný odpočet DPH v jednotlivých uvedených zdaňovacích obdobích v rozporu s povinnostmi vymezenými v ustanovení § 89 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., protože, jak byli již v předchozích zdaňovacích obdobích opakovaně upozorňováni, jejich výklad údajů uváděných na fakturách byl shledáván vadným a neodpovídajícím požadavkům pro výpočet základu DPH. Rozhodnutí Finančního ředitelství v B. ze dne 29. 9. 2008, sp. zn. 15747/08-1300-708158, které reagovalo na jejich stejnou daňovou nekázeň ve zdaňovacím období 1. čtvrtletí 2007, ve shodě s předchozí praxí správce daně vyložilo způsob fakturace a předkládání podkladů obviněnými tak, že jimi vykazovaná částka je slevou, a to bez ohledu na to, že ji obvinění vydávali za finanční odměnu, pro kterou ze žádných faktur předložených od zahraničních škol nevyplývalo, za co by taková odměna měla být účtována. Na základě tohoto rozhodnutí odvolacího finančního orgánu, když i předtím byli obvinění v rámci vytýkacích řízení upozorňováni stále na stejnou vadu, si byli vědomi, že se již nemůže jednat o nesprávnost výkladu způsobu výpočtu přirážky, ale o vědomé zkreslování podkladů pro její výpočet. I přesto však stále ve stejném duchu pokračovali ve zkreslování podkladů pro výpočet daňového odpočtu i v uvedených dalších šesti zdaňovacích obdobích.

Uvedené okolnosti svědčí mimo jiné o jejich úmyslném zavinění, protože ač vše podstatné jim bylo podrobně známo, přesto daňové předpisy porušovali. Pro závěr, že nešlo o výklad právních pojmů a spornou otázku a že si obvinění byli vědomi všech důsledků, svědčí i to, že posléze již výhrady správce daně začali respektovat, jakož i to, že se správní žalobou neobrátily na správní soud. Pokud se spokojili s uvedeným rozhodnutím odvolacího finančního úřadu, bylo jejich povinností závěrům v něm uvedeným se podrobit a respektovat je.

Z těchto hledisek Nejvyšší soud závěr o vině trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 2, odst. 3 písm. c) tr. zák. považuje za správný.

Z hlediska dalších námitek obviněných je v této věci podstatné to, že obvinění se činu dopustili společným jednáním, jak je výslovně ve skutkových zjištěních popsáno, a je proto vhodné připomenout, že podle § 9 odst. 2 tr. zák. byl-li trestný čin spáchán společným jednáním dvou nebo více osob, odpovídá každá z nich, jako by trestný čin spáchala sama. Spolupachatelství předpokládá

spáchání trestného činu společným jednáním a úmysl k tomu směřující. O společné jednání jde tehdy, jestliže každý ze spolupachatelů naplnil svým jednáním všechny znaky skutkové podstaty trestného činu, nebo jestliže každý ze spolupachatelů svým jednáním uskutečnil jen některý ze znaků skutkové podstaty trestného činu, jež je pak naplněna jen souhrnem těchto jednání, anebo jestliže jednání každého ze spolupachatelů je aspoň článkem řetězu, přičemž jednotlivé činnosti – články řetězu – směřují k přímému vykonání trestného činu a jen ve svém celku tvoří jeho skutkovou podstatu a působí současně (srov. rozhodnutí č. 36/1973 a č. 15/1967 Sb. rozh. tr.). K naplnění pojmu spolupachatelství není třeba, aby se všichni spolupachatelé zúčastnili na trestné činnosti stejnou měrou. Stačí i částečné přispění, třeba i v podřízené roli, jen když je vedeno stejným úmyslem jako činnost ostatních pachatelů, a je tak objektivně i subjektivně složkou děje tvořícího ve svém celku trestné jednání (viz např. rozhodnutí č. 18/1994 Sb. rozh. tr.).

Pokud obviněný K. K. namítal, že je jednatelem společnosti I., neprováděl účetnictví společnosti a nedával žádné pokyny a do výpočtu daní nikterak nezasahoval, a proto nelze učinit závěr o naplnění konkrétní subjektivní stránky, je třeba zmínit, že obvinění byli za uvedený trestný čin podle § 148 odst. 2, odst. 3 písm. c) tr. zák. odsouzeni jako spolupachatelé v situaci, kdy obviněný K. K. byl jednatelem společnosti I., kdežto obviněný B. P. byl daňovým poradcem. Obviněný K. K. namítal, že nebylo prokázáno, že by vyhotovil nebo podepsal předmětné daňové doklady nebo daňová přiznání, ani kdo tak učinil, je zapotřebí upozornit, že zkrácení daně je jakékoliv jednání pachatele, v důsledku něhož je plátci (poplatníkovi) vyměřena nižší daň, než jaká odpovídá jeho skutečně existující daňové povinnosti (srov. č. 22/2005 Sb. rozh. tr.). Pro trestní odpovědnost tohoto obviněného nemohlo být vůbec rozhodující, zda osobně vyhotovil či podepsal fiktivní daňové doklady nebo daňová přiznání, ale že je nechal vyhotovit svým daňovým poradcem. Je totiž zcela zřejmé, že obviněný K. K. byl tou osobou, která sjednávala s dodavateli služeb smlouvy, v nichž byly stanoveny podstatné smluvní podmínky, a tedy mimo jiné i to, zda bude společnost obviněného poskytovat úkony, za něž by bylo možné hradit odměnu, jak obvinění shodně v daňových přiznáních předstírali. O tom, že obviněný K. K. věděl o všech uvedených skutečnostech, svědčí nejenom podklady v obsahu spisu, ale i obsah jeho vlastní výpovědi, v níž mimo jiné uvedl, že „v průběhu roku 2006 mu B., který již byl jeho daňovým poradcem, sdělil, že Finanční úřad přišel s tím, aby DPH odváděli i z jejich provize…“. Není tedy pochyb o tom, že i když obviněný K. K. nebyl tím, kdo jednal s finančními úřady, účastnil se vytýkacích jednání, nepodával přiznání k dani, protože všechny tyto úkony za něj činil obviněný B. P. jako jeho daňový poradce, byl v souladu se zásadami § 9 odst. 2 tr. zák. osobou, která o všem věděla a s daňovým poradcem jednotlivé kroky konzultovala, což je rovněž skutečnost, která se podává nejen z výpovědi obviněných, ale i z dalších ve věci zajištěných podkladů a opatřených důkazů. Tento obviněný byl ze všech uvedených důvodů do předmětné problematiky zcela zapojen, a tudíž také věděl o všech postupech a nesnázích, které byly ohledně DPH v daných souvislostech se správcem daně opakovaně, a to již od roku 2006, ve stejném duchu řešeny. Pro jeho určení jako spolupachatele tohoto trestného činu není tedy důležité, v jakém postavení ve vztahu k subjektu daně vystupoval, ale že jeho jednání jednoznačně směřovalo ke zkrácení daňové povinnosti plátce daně (přiměřeně srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 15. 2. 2012, sp. zn. 5 Tdo 69/2012).

V projednávané věci je z uvedených důvodů zřejmé, že ohledně názoru týkajícího se otázky, co je přirážkou ve smyslu § 89 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., a tedy skutečností rozhodnou pro výpočet DPH, byl obviněný K. K. instruován svým daňovým poradcem a že daňové poradenství má sloužit ke správnému podání daňového přiznání. Tato otázka nezůstala nezodpovězena, naopak provedeným dokazováním byl objasněn výklad příslušné právní normy i to, jaké stanovisko v tomto směru svým výkladem zaujaly orgány veřejné moci. Z rozhodnutí soudů nižších stupňů vyplývá, že oba obvinění byli již od roku 2006 obeznámeni s názory správce daně, avšak i přesto na svém názoru oba shodně trvali, ač jim bylo opakovně vytýkáno, že tento jejich názor je mylný a v rozporu s § 89 odst. 3 zák. č. 235/2004 Sb., a že oba obvinění tyto skutečnosti nerespektovali, daňová přiznání opakovaně byla podána s uvedenou chybou, a to i poté, co rozhodl k jejich výhradám uplatněným v odvolání Finanční

úřad v B. (k tomu přiměřeně srov. nález Ústavního soudu ze dne 4. 8. 2010 sp. zn. II. ÚS 913/09).

Z uvedeného plyne, že oba obvinění nesou jako spolupachatelé za uvedenou trestnou činnost trestní odpovědnost tak, jak rozhodly soudy obou stupňů.

V dalším se Nejvyšší soud podrobně vypořádal s výhradou obou obviněných, že trestnost činu zanikla účinnou lítostí ve smyslu § 66 tr. zák., jakož i jejich požadavkem na použití subsidiarity trestní represe a zásady ultima ratio, ale ani v tomto ohledu jejich námitky neshledal opodstatněnými.

Jelikož dospěl k závěru, že napadená rozhodnutí ani řízení jim předcházející netrpí vytýkanými ani jinými právně relevantními vadami, dovolání obviněných jako zjevně neopodstatněná podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. ř. odmítl.