Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 24.09.1997, sp. zn. 2 Tzn 80/97, ECLI:CZ:NS:1997:2.TZN.80.1997.1

Číslo: 41/1998

Právní věta: I. Ustanovení § 65 tr. zák. o zániku nebezpečnosti trestného činu pro společnost lze aplikovat pouze ve vztahu k tzv. konkrétní nebezpečnosti činu pro společnost, jejíž stupeň se určuje podle hledisek stanovených v § 3 odst. 4 tr. zák., a nikoli ve vztahu k tzv. typové nebezpečnosti, která je vyjádřena ve formálních znacích trestného činu. O zánik tzv. typové nebezpečnosti jde v případě, kdy trestnost činu zanikla vzhledem k takové změně právního řádu, při které čin nadále nevykazuje formální znaky trestného činu. V takovém případě je třeba aplikovat ustanovení § 16 odst. 1 tr. zák. II. Jednání spočívající v tom, že pachatel zkrátí daň, kterou je státu povinen odvést jako provozovatel podnikání, byť jde o podnikání provozované bez potřebného povolení orgánu státní správy, lze posoudit jako trestný čin podle § 148 tr. zák., jestliže v době zkrácení daně pachateli již nehrozí trestní stíhání pro trestný čin neoprávněného podnikání podle § 118 tr. zák. vzhledem ke změně právního řádu, z níž vyplývá, že např. k podnikání nadále není třeba povolení a pachateli byla tato skutečnost známa.*)

Soud: Nejvyšší soud

Datum rozhodnutí: 24.09.1997

Spisová značka: 2 Tzn 80/97

Číslo rozhodnutí: 41

Číslo sešitu: 8

Typ rozhodnutí: Rozsudek

Hesla: Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Předpisy: 140/1961 Sb. § 118
§ 148

Druh: Rozhodnutí ve věcech trestních

Sbírkový text rozhodnutí:

Nejvyšší soud České republiky zrušil k stížnosti pro porušení zákona podané ministryní spravedlnosti rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 3. 1997 sp. zn. 8 To 258/95 a Krajskému soudu v Brně přikázal, aby věc v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl.

Z odůvodnění:

Rozsudkem Okresního soudu v Třebíči ze dne 20. 9. 1995 sp. zn. 2 T 147/92 byl obviněný L. Ch. uznán vinným trestným činem zkrácení daně podle § 148 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zák., ve znění zák. č. 175/1990 Sb., a odsouzen podle § 148 odst. 2 tr. zák., ve znění zák. č. 175/1990 Sb., k nepodmíněnému trestu odnětí svobody na dva roky, pro jehož výkon byl podle § 39a odst. 2 písm. b)

tr. zák. zařazen do věznice s dozorem.

Podkladem odsuzujícího výroku bylo zjištění, že obviněný L. Ch. jako soukromý podnikatel v daňovém přiznání za rok 1990, které v únoru 1991 učinil u Finančního úřadu v Jemnici, zcela zatajil svoji obchodní činnost v oblasti nákupu a prodeje zboží z dovozu, a tím zkrátil daň z obratu za měsíc listopad a prosinec 1990 o částku 8 940 931 Kčs.

Proti rozsudku podal obviněný L. Ch. odvolání, o kterém rozhodl Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 11. 3. 1997 sp. zn. 8 To 258/95 tak, že podle § 258 odst. 1 písm. b) tr. ř. zrušil rozsudek Okresního soudu v Třebíči a sám podle § 259 odst. 3 tr. ř. zprostil obviněného obžaloby z důvodu uvedeného v § 226 písm. b) tr. ř. Důvodem zprošťujícího výroku byla úvaha, že obchodní činnost obviněného byla neoprávněnou zahraničně obchodní činností, že touto činností obviněný naplňoval znaky trestného činu neoprávněného podnikání podle § 118 tr. zák. a že pro zkrácení daně z takové činnosti nemohl být uznán vinným, protože daňovým přiznáním by byl nucen doznat trestný čin neoprávněného podnikání. To by podle Krajského soudu v Brně odporovalo zásadě, že k doznání nesmí být obviněný žádným způsobem donucován (§ 92 odst. 1 tr. ř.).

Ministryně spravedlnosti podala dne 4. 8. 1997 v neprospěch obviněného L. Ch. stížnost pro porušení zákona proti rozsudku Krajského soudu v Brně. Namítla, že úvaha Krajského soudu v Brně týkající se zásady, podle níž obviněný nesmí být žádným způsobem donucován k doznání, je chybná, neboť obviněnému v době, kdy učinil daňové přiznání, v němž neuvedl svou obchodní činnost v oblasti nákupu a prodeje zboží z dovozu, nehrozilo trestní stíhání pro trestný čin neoprávněného podnikání podle § 118 tr. zák. Ministryně spravedlnosti poukázala na to, že od 1. 2. 1991 již nebylo nutné povolení k zahraničně obchodní činnosti a že v důsledku této změny zanikla podle § 65 tr. zák. společenská nebezpečnost trestného činu neoprávněného podnikání podle § 118 tr. zák. Z toho ministryně spravedlnosti dovozovala, že obviněný mohl v daňovém přiznání uvést svou obchodní činnost v oblasti nákupu a prodeje zboží z dovozu, aniž by se tím vystavoval nebezpečí trestního stíhání pro trestný čin neoprávněného podnikání podle § 118 tr. zák. V závěru stížnosti pro porušení zákona ministryně spravedlnosti navrhla, aby Nejvyšší soud podle § 268 odst. 2 tr. ř. vyslovil vytýkané porušení zákona, ke kterému došlo ve prospěch obviněného, aby podle § 269 odst. 2 tr. ř. zrušil napadený rozsudek a aby podle § 270 odst. 1 tr. ř. přikázal nové projednání a rozhodnutí věci.

Nejvyšší soud přezkoumal podle § 267 odst. 1 tr. ř. na podkladě stížnosti pro porušení zákona správnost všech výroků napadeného rozsudku, jakož i řízení, jež mu předcházelo, a shledal, že zákon byl porušen.

Se stížností pro porušení zákona se Nejvyšší soud ztotožnil v tom směru, že obviněného nebylo možno zprostit obžaloby z důvodu, z kterého tak učinil Krajský soud v Brně. Nelze totiž souhlasit s názorem Krajského soudu v Brně, že pokud by obviněný předložil příslušnému finančnímu orgánu pravdivé hlášení o dani z obratu (§ 8 odst. 1 zák. č. 73/1952 Sb., ve znění zák. č. 107/1990 Sb.), byl by tím nucen doznat trestný čin neoprávněného podnikání podle § 118 tr. zák. Jestliže obviněný svou činnost, kterou Krajský soud v Brně považoval za neoprávněnou zahraničně obchodní činnost, provozoval před 1. 2. 1991, bylo možné ji v té době kvalifikovat jako trestný čin neoprávněného podnikání podle § 118 tr. zák., avšak po tomto datu již nikoli. Vzhledem k ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 533/1990 Sb., ve znění vyhlášky č. 27/1991 Sb., které nabylo účinnosti dnem 1. 2. 1991, nadále již nebylo nutné povolení k té činnosti, kterou obviněný před 1. 2. 1991 provozoval.

Trestného činu neoprávěného podnikání podle § 118 odst. 1 tr. zák., ve znění zák. č. 175/1990 Sb., se dopustí ten, kdo neoprávněně ve větším rozsahu poskytuje služby nebo provozuje výrobní nebo jiné výdělečné podnikání. Zákonný znak „neoprávněně“ je třeba posuzovat vždy ve spojení s těmi předpisy, z nichž vyplývá, že k podnikání je potřebné oprávnění, které může být podmíněno např. povolením orgánu státní správy. Dojde-li ke změně těchto předpisů v tom smyslu, že oprávněnost

podnikání nadále již není podmíněna povolením, má to význam z hlediska ustanovení § 16 odst. 1 tr. zák. Podle tohoto ustanovení se trestnost činu posuzuje podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán, a podle pozdějšího zákona se posuzuje tehdy, jestliže je to pro pachatele příznivější. K citovanému ustanovení je třeba přihlížet nejen tehdy, změní-li se trestní zákon, ale i tehdy, když se sám trestní zákon nezmění, avšak změní se právní předpisy významné pro posouzení, zda byl naplněn některý ze zákonných znaků trestného činu, zejména pokud ze změny těchto právních předpisů vyplývá, že některý ze zákonných znaků trestného činu chybí a že čin je tudíž beztrestný.

Činnost, kterou Krajský soud v Brně považoval za zahraničně obchodní činnost ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zák. č. 42/1980 Sb., ve znění zák. č. 102/1988 Sb. a zák. č. 113/1990 Sb., byla do 31. 1. 1991 vázána na povolení podle § 7 odst. 3 citovaného zákona. Přitom v § 9 citovaného zákona bylo tehdejší Federální ministerstvo zahraničního obchodu umocněno mimo jiné k tomu, aby obecně závazným právním předpisem stanovilo, které zahraniční obchodní činnosti, za jakých podmínek a v jakém rozsahu mohou být prováděny bez povolení. Od 1. 2. 1991 nebylo povolení třeba s ohledem na ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 533/1990 Sb., ve znění vyhlášky č. 27/1991 Sb.

Z toho vyplývá, že posoudí-li se zahraničně obchodní činnost obviněného provozovaná před 1. 2. 1991 podle stavu právního řádu v době, kdy byla provozována, přichází v úvahu posoudit ji jako trestný čin neoprávněného podnikání podle § 118 tr. zák. Avšak posoudí-li se tato činnost podle stavu právního řádu po 1. 2. 1991, je zřejmé, že o trestný čin neoprávněného podnikání nejde, protože není naplněn zákonný znak „neoprávněně“ skutkové podstaty uvedeného trestného činu. Vychází-li se ze zásad stanovených v § 16 odst. 1 tr. zák., je evidentní, že v době po 1. 2. 1991 nemohlo být jednání obviněného, ke kterému došlo před 1. 2. 1991, kvalifikováno jako trestný čin neoprávněného podnikání podle § 118 tr. zák. Důvodem však není to, že zanikla nebezpečnost činu pro společnost podle § 65 tr. zák., nýbrž to, že se zřetelem k ustanovení § 16 odst. 1 tr. zák. nejsou dány formální znaky trestného činu. Aplikace ustanovení § 65 tr. zák. přichází v úvahu pouze tehdy, jsou-li i po změně, o kterou jde, formální znaky trestného činu naplněny, avšak vzhledem ke změně situace nebo vzhledem k osobě pachatele zanikla nebezpečnost činu pro společnost. Míněna je ovšem konkrétní nebezpečnost činu, který formálně vykazuje znaky trestného činu. Ustanovení § 65 tr. zák. nezahrnuje případy, kdy zanikla typová nebezpečnost činu. Zánik typové nebezpečnosti se projevuje absencí formálních znaků trestného činu.

Podle zjištění Okresního soudu v Třebíči obviněný v daňovém přiznání ze dne 15. 2. 1991 zatajil svoji obchodní činnost v oblasti nákupu a prodeje zboží z dovozu. Pokud tedy daňové přiznání učinil za účinnosti ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 533/1990 Sb., ve znění vyhlášky č. 27/1991 Sb. (tj. po 1. 2. 1991), nemohla být jeho zahraničně obchodní činnost provozovaná před 1. 2. 1991 kvalifikována jako trestný čin neoprávněného podnikání podle § 118 tr. zák. pro nedostatek formálních znaků tohoto trestného činu.

Zásada, že obviněný nesmí být žádným způsobem donucován k doznání, se v poměru mezi trestnými činy zkrácení daně a neoprávněného podnikání uplatňuje tak, že zatajení příjmu docíleného trestným činem neoprávněného podnikání, v daňovém přiznání a neodvedení daně nelze posuzovat jako trestný čin zkrácení daně (viz č. 53/1974 Sb. rozh. tr.). Smyslem zásady je vyloučit to, aby pachatel trestného činu neoprávněného podnikání byl při plnění povinnosti k daňovému přiznání ve skutečnosti nucen doznat či oznámit uvedený trestný čin a vystavit tak sám sebe nebezpečí trestního stíhání pro neoprávněné podnikání. Postupovat podle zmíněné zásady však má smysl pouze v těch případech, kdy trestní stíhání pro neoprávněné podnikání reálně přichází v úvahu. Trvat na uvedené zásadě i tam, kde trestní stíhání nehrozí, mimo jiné proto, že z hlediska ustanovení § 16 odst. 1 tr. zák. nejde o trestný čin, již přesahuje smysl a význam této zásady a postrádá logiku. Uvažovaná zásada by se totiž zvrátila ve stav, při kterém by pachatel zkrácení daně byl beztrestný, pokud jde o neoprávněné podnikání, protože jeho jednání vzhledem k ustanovení § 16 odst. 1 tr. zák. nemá formální znaky trestného činu, a nakonec by byl beztrestný, i pokud jde o zkrácení daně, protože na

něm nelze požadovat daňové přiznání, jímž by ve skutečnosti oznamoval svou beztrestnou činnost.

Nejvyšší soud tedy dospěl k závěru, že v době, kdy obviněný L. Ch. učinil daňové přiznání, v němž podle zjištění Okresního soudu v Třebíči zatajil svoji obchodní činnost v oblasti nákupu a prodeje zboží z dovozu, bylo jeho jednání spočívající v zahraničně obchodní činnosti beztrestné z důvodů vyplývajících z ustanovení § 16 odst. 1 tr. zák., a proto mu v případě pravdivého daňového přiznání nehrozilo trestní stíhání pro neoprávněné podnikání ani pro jiný trestný čin, pokud by měl být spáchán provozováním zahraničně obchodní činnosti. Z toho pak vyplývá další závěr, že nepravdivé daňové přiznání a následné neodvedení příslušné daně může být při splnění všech podmínek trestní odpovědnosti posouzeno jako trestný čin zkrácení daně. Pokud jde o subjektivní stránku jednání pachatele, je z tohoto hlediska významná i skutečnost, zda o zákonné změně právní úpravy daného úseku podnikání věděl.

Z uvedených závěrů je zřejmé, že pokud Krajský soud v Brně napadeným rozsudkem zrušil rozsudek Okresního soudu v Třebíči a zprostil obviněného obžaloby z důvodu, z něhož tak učinil, porušil ve prospěch obviněného zákon v ustanoveních § 16 odst. 1 tr. zák. § 226 písm. b) tr. ř. Proto Nejvyšší soud vyslovil zjištěné porušení zákona a za podmínek stanovených § 272 tr. ř. zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Brně a přikázal mu, aby věc v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl. Krajský soud v Brně tedy znovu rozhodne o odvolání obviněného proti rozsudku Okresního soudu v Třebíči.

Pro úplnost pokládá Nejvyšší soud za vhodné dodat, že obhájci obviněného předložili ve veřejném zasedání, v němž byla stížnost pro porušení zákona projednávána, některé nové listinné důkazy, které měly podpořit písemné vyjádření obviněného ke stížnosti pro porušení zákona. V tomto vyjádření obviněný navrhl, aby Nejvyšší soud vyslovil, že zákon byl naopak porušen v jeho neprospěch a aby ho po zrušení napadeného rozsudku Krajského soudu v Brně i rozsudku Okresního soudu v Třebíči zprostil obžaloby podle § 226 písm. a) tr. ř.

Zproštění obžaloby podle § 226 písm. a) tr. ř. ovšem přichází v úvahu jen tehdy, nebylo-li prokázáno, že se stal skutek, pro nějž je obviněný stíhán. V posuzované věci je zjevné, že skutek se stal, neboť daň z obratu byla zkrácena. Z hlediska obhajoby obviněného, která je založena na námitce, že neměl povinnost platit tuto daň, by bylo možné v krajním případě uvažovat o zproštění obžaloby z důvodu uvedeného v § 226 písm. c) tr. ř., tedy proto, že nebylo prokázáno, že skutek spáchal obviněný.

Jedním z listinných důkazů nově předložených ve veřejném zasedání před Nejvyšším soudem byla složka faktur označených čísly 1 až 50. Z jejich obsahu vesměs vyplývá, že obviněný v průběhu roku 1990 odebíral od různých tuzemských dodavatelů zboží za maloobchodní ceny a že toto zboží bylo fakturováno s daní. Tyto faktury nemají přímý vztah ke skutku, ohledně kterého bylo v projednávané věci rozhodováno, neboť šlo o jiné dodavatele a jiné zboží, než bylo zboží, v souvislosti s nímž obviněný podle zjištění Okresního soudu v Třebíči zkrátil daň z obratu. Podle vyjádření obhájce mají předložené faktury význam pro posouzení subjektivní stránky jednání obviněného, neboť dokazují, že obviněný byl v podstatě zvyklý na to, že dodavatelé mu fakturovali s daní. V tomto směru je však třeba zaznamenat podstatný rozdíl mezi nově předloženými fakturami na straně jedné a fakturami těch subjektů, které pro obviněného dovezly ze zahraničí zboží, v souvislosti s nímž byla zkrácena daň z obratu, na straně druhé. První skupinu faktur tvoří faktury dodavatelů, kteří obviněnému zboží prodávali, zatímco druhou skupinu faktur tvoří faktury společností, které obviněnému zboží dovezly ze zahraničí a fakturovaly mu pouze vyměřené clo, které zaplatily, a určitou částku jako provizi za uskutečněný dovoz vyjádřenou procentuálně z celní hodnoty zboží. To znamená, že dovážející společnosti nefakturovaly obviněnému cenu zboží, což souvisí s tím, že mu zboží neprodávaly. Zboží obviněnému prodávali jeho zahraniční obchodní partneři, kterým obviněný také platil sjednanou cenu zboží. Bude proto nutné, aby Krajský soud v Brně při novém rozhodování o odvolání obviněného pečlivě zvažoval, zda a jaký význam pro posouzení projednávané věci mají nově předložené faktury.

Dalším nově předloženým listinným důkazem bylo vyjádření Ministerstva financí ze dne 8. 9. 1997 č. j. 29/65285/1997, které podepsal JUDr. M. Š., ředitel legislativního odboru. Toto vyjádření konstatuje, že zdanitelný obrat mohl vzniknout v případě dovozu obchodního zboží organizací zahraničního obchodu pro další prodej v maloobchodní prodejně pouze dovozci obchodního zboží, tj. tomu, kdo byl uveden v návrhu na celní řízení. Z toho je ve vyjádření vyvozován závěr, že povinnost odvádět daň z obratu měla pouze organizace zahraničního obchodu a nikdo jiný a že odběrateli by měl být tento fakt zřejmý z faktury vystavené dodavatelem. K otázce odpovědnosti za fakturaci v souladu s předpisy upravujícími daň z obratu citované vyjádření s odkazem na společná ustanovení sazebníku daně z obratu platného pro rok 1990 vyznělo v závěr, že dodavatel uskutečňoval prodej výrobků za ceny podle údaje ve sloupci 5 sazebníku a že odpovědnost za správnou fakturaci měl dodavatel.

Při posuzování otázky, zda a jaký význam má citované vyjádření Ministerstva financí pro posouzení projednávané věci, nelze pominout, že vyjádření bylo učiněno k písemnému dotazu obhájce obviněného ze dne 25. 8. 1997 a že bylo ovlivněno způsobem, jímž byl dotaz formulován. Vyjádření tak vycházelo z předpokladu, že zboží ze zahraničí dovezla organizace zahraničního obchodu a že ho prodávala obviněnému. Vyjádření tudíž evidentně vycházelo z toho, že organizace zahraničního obchodu byla dodavatelem zboží a že obviněný byl jeho odběratelem, a z toho, že organizace zahraničního obchodu fakturovala obviněnému cenu zboží. Vyjádření Ministerstva financí zjevně platí pro jiný stav, než jaký vyplývá z faktur vystavených společnostmi, které zboží dovezly ze zahraničí. Znovu je třeba připomenout, že tyto společnosti nefakturovaly obviněnému cenu zboží, nýbrž jen vyměřené clo, které zaplatily, a provizi za dovoz určenou procentuálně z celní hodnoty zboží. Mezi společnostmi, které zboží dovezly, a obviněným nebyl vzhledem k obsahu faktur vztah dodavatele zboží a jeho odběratele, protože uvedené společnosti obviněnému zboží neprodávaly. Skutečný význam citovaného vyjádření Ministerstva financi proto bude muset Krajský soud v Brně při novém rozhodování o odvolání obviněného hodnotit velmi obezřetně.

V dotazu obhájce obviněného, jímž bylo iniciováno citované vyjádření Ministerstva financí, bylo také zdůrazňováno, že v souvislosti s dovozem zboží obviněný nebyl účastníkem celního řízení. Otázka, zda ze strany obviněného šlo o zkrácení daně z obratu, ve skutečnosti není závislá na tom, zda obviněný byl či nebyl účastníkem celního řízení. Lze sice konstatovat, že návrh na celní řízení postávaly společnosti, které zboží dovážely ze zahraničí, a že tyto společnosti byly účastníky celního řízení podle § 64 odst. 1 celního zákona č. 44/1974 Sb., ve znění zákona č. 117/1983 Sb. Zároveň však je třeba odkázat na ustanovení § 64 odst. 2 celního zákona č. 44/1974 Sb., ve znění zákona č. 117/1983 Sb., podle něhož účastníkem celního řízení byl rovněž ten, pro koho mělo být zboží z dovozu propuštěno. Porovná-li se to s obsahem návrhů na celní řízení, nelze přehlédnout, že v těchto návrzích je vždy jako účastník celního řízení (rubrika č. 1) uvedena dovážející společnost a že jako příjemce (rubrika č. 20) je uveden obviněný.

Nejvyšší soud považuje za nutné připomenout, že pro posouzení věci je podstatné důsledně vycházet z hledisek vyplývajících ze zákona č. 73/1952 Sb., o dani z obratu, ve znění zákona č. 107/1990 Sb. Okruh plátců daně je vymezen v ustanovení § 2 odst. 1 cit. zák., přičemž v § 2 odst. 1 písm. c) cit. zák. jsou za plátce daně považovány fyzické osoby (podnikatelé), které byly zapsány do podnikového rejstříku. Předmět daně je vymezen v ustanovení § 3 odst. 1 cit. zák. tak, že dani podléhá obrat mimo jiné z prodeje zboží z dovozu, přičemž je stanovena zásada, že obrat téhož zboží se zdaňuje toliko jednou. Podle § 4 odst. 1 cit. zák. zdanitelným obratem je prodejní cena zboží. Podle § 4 odst. 3 cit. zák. zdanitelný obrat vzniká vyhotovením faktury, a nebyla-li faktura vyhotovena, vyhotovením jiného dokladu o prodeji. Důležitá je tedy otázka, komu vznikl zdanitelný obrat. Z citovaných ustanovení je zřejmé, že tuto otázku je třeba řešit podle toho, kdo ze subjektů, které zákon označuje za plátce daně, dovezené zboží poprvé prodával. Samotná skutečnost, že obviněný prodával zboží získané vlastní zahraničně obchodní činností, ke které neměl potřebné povolení, nebrání závěru, že za

podmínek vyplývajících z citovaných ustanovení zákona o dani z obratu byl povinen slaň platit.

*) Pozn. red.: Touto právní větou se upřesňuje právní věta publikovaná pod č. 53/1974 Sb. rozh. tr.