

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	5Tdo/79/2019
Identifikačné číslo spisu:	4115010093
Dátum vydania rozhodnutia:	16.04.2020
Meno a priezvisko:	JUDr. Peter Hatala
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2020:4115010093.2

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu JUDr. Petra Hatalu a sudcov JUDr. Petra Szaba a JUDr. Petra Štífta v trestnej veci obvineného Z.. R. U. pre zločin neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1, ods. X Tr. zák. s účinnosťou do 30. septembra 2012, prerokoval na verejnom zasadnutí konanom 16. apríla 2020 v Bratislave dovolanie generálneho prokurátora Slovenskej republiky proti rozsudku Krajského súdu v Nitre z 2. októbra 2018, sp. zn. 1To/50/2018, a takto

rozhodol:

I.) Podľa § 386 ods. 1 Tr. por. sa vyslovuje, že uznesením Krajského súdu v Nitre z 2. októbra 2018, sp. zn. 1To/50/2018, a konaním, ktoré mu predchádzalo, z dôvodov uvedených v § 371 ods. 1 písm. i) Tr. por.

bol porušený zákon

v ustanoveniach § 321 ods. 1 písm. a), b), d) Tr. por. a § 285 písm. b) Tr. por. a § 277 ods. 1, ods. 4 Tr. zák. v znení účinnom do 30. septembra 2012,

v prospech
obvineného Z.. R. U..

II.) Podľa § 386 ods. 2 Tr. por. zrušuje sa uznesenie Krajského súdu v Nitre z 2. októbra 2018, sp. zn. 1To/50/2018, konanie, ktoré mu predchádzalo, ako aj ďalšie rozhodnutia na zrušené rozhodnutie obsahovo nadväzujúce, ak vzhľadom na zmenu, ku ktorej došlo zrušením, stratili podklad.

III.) Podľa § 388 ods. 1 Tr. por. sa Krajskému súdu v Nitre prikazuje, aby vec v potrebnom rozsahu znovu prerokoval a rozhodol.

Odôvodnenie

Okresný súd Nitra (ďalej len „okresný súd“) rozsudkom z 9. januára 2018, sp. zn. 4T/8/2015, uznal obvineného Z.. R. U. vinným zo zločinu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1, ods. 4 Tr.

zák. s účinnosťou do 30. septembra 2012 na skutkovom základe, že

ako konateľ a majiteľ polovice obchodného podielu spoločnosti P.A.P. s.r.o., so sídlom v Nitre, Štúrova ulica č. 140, konajúci v mene daňového subjektu P.A.P. s.r.o., ktorý bol povinný podávať daňové priznania k dani z pridanej hodnoty a daňové priznania k dani z príjmov právnickej osoby, v účtovných dokladoch spoločnosti deklaroval, že:

- v mesiaci február 2010 prijal od spoločnosti M.I.M. Invest s.r.o. Bratislava faktúru č. 2010003 z 19. februára 2010 na sumu 412.135,53 € (z toho DPH 65.803,15 €), od daňového subjektu Juraj Válah - Galvan prijal faktúru č. 2010007 z 18. februára 2010 na sumu 116.265,98 € (z toho DPH 18.563,48 €) a vystavil tri faktúry pre odberateľa Continent Line export - import Hannover č. 010000101 z 19. februára 2010, č. 01000110 z 22. februára 2010, č. 01000122 z 25. februára 2010 spolu vo výške 238.778 € (z toho DPH 45.367,82 €), ktoré boli oslobodené od DPH, čím dosiahol nadmerný odpočet a jeho vyplatením spôsobil štátnemu rozpočtu SR škodu vo výške 129.734,45 €;
- v mesiaci marec 2010 prijal od spoločnosti Galvan J.V. s.r.o. Nitra faktúru č. 2010006 z 10. marca 2010 na sumu 384.499,71 € (z toho DPH 61.390,71 €) a vystavil tri faktúry pre odberateľa Continent Line export - import Hannover č. 01000216 z 29. marca 2010, č. 01000218 z 30. marca 2010, č. 01000223 z 31. marca 2010 spolu vo výške 296.450 € (z toho DPH 56.325,50 €), ktoré boli oslobodené od DPH, čím dosiahol zníženie DPH spolu vo výške 117.716,21 €;
- v mesiaci apríl 2010 vystavil štyri faktúry pre odberateľa Continent Line export - import Hannover č. 01000260 zo 14. apríla 2010, č. 01000267 zo 16. apríla 2010, č. 01000275 z 20. apríla 2010, č. 01000282 z 23. apríla 2010 spolu vo výške 315.100 € (z toho DPH 59.869 €), ktoré boli oslobodené od DPH, čím dosiahol zníženie DPH spolu vo výške 59.869 €;
- v mesiaci júl 2010 vystavil štyri faktúry pre odberateľa Continent Line export - import Hannover č. 0100479 zo 6. júla 2010, č. 01000514 zo 14. júla 2010, č. 01000520 z 20. júla 2010, č. 01000533 z 26. júla 2010 spolu vo výške 351.360 € (z toho DPH 66.758,40 €), ktoré boli oslobodené od DPH, čím dosiahol zníženie DPH spolu vo výške 66.758,40 €;

a takto konal napriek tomu, že spoločnosť M.I.M. Invest s.r.o. Bratislava, Juraj Válah - Galvan a Galvan, J.V. s.r.o. Nitra mu tovar podľa faktúr č. 2010003, č. 2010007 a č. 2010006 v hodnote 912.901,22 € nedodali, obžalovaný ako konateľ spoločnosti P.A.P. s.r.o. tovar spoločnosti Continent Line export - import Hannover v mesiacoch február, marec, apríl a júl 2010 spolu v hodnote 1.201.688 € nikdy nedodal, pretože táto spoločnosť neexistovala, preto spoločnosť nesplnila podmienky na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, pričom vyššie uvedené deklarované zdaniteľné plnenia boli len fiktívne a k realizácii obchodovania v skutočnosti nedošlo, zaúčtovaním všetkých vyššie uvedených fiktívnych faktúr dosiahol zníženie vlastnej daňovej povinnosti a neoprávnene si zo štátneho rozpočtu SR uplatnil nárok na vrátenie nadmerného odpočtu v rozsahu 374.078,06 €.

Za to ho súd odsúdil podľa § 277 ods. 4 Tr. zák. v spojení s § 36 písm. j) Tr. zák. a § 38 ods. 2, ods. 3 Tr. zák. na trest odňatia slobody vo výmere 7 rokov. Podľa § 48 ods. 2 písm. a) Tr. zák. ho súd zaradil do ústavu na výkon trestu s minimálnym stupňom stráženia.

Proti tomuto rozsudku podal obvinený Z. v celom rozsahu odvolanie, o ktorom Krajský súd v Nitre (ďalej len „krajský súd“) rozhodol rozsudkom z 2. októbra 2018, sp. zn. 1To/50/2018 tak, že napadnutý rozsudok podľa § 321 ods. 1 písm. a), b), d) Tr. por. v spojení s § 371 ods. 1 písm. c), i) Tr. por. v celom rozsahu zrušil a rozhodujúc sám podľa § 285 písm. b) Tr. por. obvineného Z.. U. z vyššie citovaného skutku (v nepodstatnom rozsahu pozmenenom v porovnaní s rozsudkom okresného súdu) oslobodil, pretože skutok nie je trestným činom.

Proti tomuto rozsudku podal generálny prokurátor Slovenskej republiky (ďalej len „generálny prokurátor“) dovolanie z 23. apríla 2019, v rámci ktorého uplatnil dovolací dôvod podľa § 371 ods. 1 písm. i) Tr. por.

K námietke krajského súdu, týkajúcej sa absencie uznesenia o spojení vecí uviedol, že spojenie vecí

upravuje Trestný poriadok len v štádiu po vznesení obvinenia; ak bolo jednotlivito začaté trestné konanie vo viacerých súvisiacich veciach, policajt bol oprávnený o takých veciach konať spoločne na základe neformálnych opatrení z 8. novembra 2011. Platný Trestný poriadok mu neukladal povinnosť o takej skutočnosti formálne rozhodnúť. Okrem toho, takýto postup nemožno vyhodnotiť podľa § 321 ods. 1 písm. a) Tr. por. ako podstatnú chybu konania, keďže žiadnym spôsobom neboli porušené ustanovenia, ktorými sa zabezpečuje objasnenie vecí, resp. nebolo zasiahnuté do práva obvineného Z.. U. na obhajobu, keďže v tomto štádiu konania nebol obvinený.

K námietke týkajúcej sa nedostatočného popisu skutku z uznesenia o vznesení obvinenia, generálny prokurátor vysvetlil, že obvinený proti predmetnému uzneseniu podal sťažnosť, o ktorej prokurátor rozhodol podľa § 193 ods. 1 písm. c) Tr. por. tak, že ju zamietol ako nedôvodnú. Zároveň ale upravil skutok tak, že uviedol konkrétne faktúry s konkrétnymi sumami, ktorými boli simulované plnenia v jednotlivých mesiacoch v rozsahu a spôsobom, ako to vyplývalo zo zistení daňového úradu. V tejto súvislosti poukázal na to, že prvostupňové a druhostupňové konanie tvorí jeden celok (II. ÚS 78/05, III. ÚS 264/08, IV. ÚS 372/08) a totožnosť skutku zostala aj po úprave skutkovej vety zachovaná. Okrem toho obvinený aj po zamietnutí jeho sťažnosti mal možnosť si svoje práva uplatniť podľa § 364 ods. 1 písm. a) Tr. zák., čo však nevykonával. Ani v tomto prípade preto nemožno dospieť k záveru, že by došlo k podstatnej chybe konania, v dôsledku ktorej mali byť porušené ustanovenia, ktorými sa má zabezpečiť objasnenie vecí.

K nejasnostiam ohľadne právnej kvalifikácie skutku uviedol, že trestné stíhanie sa nevedie pre právnu kvalifikáciu, ale pre konkrétny skutok, ktorého sa mal obvinený dopustiť. Ak by aj právna veta v rozsudku okresného súdu nebola korektne uvedená, neznamená to, že sa obvinený trestného činu nedopustil a krajský súd mohol rozsudok zrušiť a tohto oslobodiť. Okrem toho, krajský súd nijako neodôvodnil, prečo oslobodil obvineného aj za neoprávnené uplatnenie si nároku na vrátenie dane z pridanej hodnoty, a to vrátane skutku uvedeného v uznesení o začatí trestného stíhania a vznesení obvinenia tej istej spisovej značky. Uviedol, že obvinený vystavil faktúru na neexistujúci daňový subjekt a za neexistujúce obchodné prípady, a preto musel mať úmysel dosiahnuť pre spoločnosť P.A.P. s.r.o. daňovú výhodu.

Na podklade týchto skutočností generálny prokurátor navrhol, aby dovolací súd podľa § 386 ods. 1 Tr. por. vyslovil, že rozsudkom krajského súdu bol porušený zákon v § 2 ods. 12 Tr. por., § 321 ods. 1 písm. a), b), d) Tr. por., § 371 ods. 1 písm. c), i) Tr. por. a § 285 písm. b) Tr. por. a § 277 ods. 1, ods. 4 Tr. zák. v prospech obvineného Z., podľa § 386 ods. 2 Tr. por. napadnutý rozsudok zrušil, a podľa § 388 ods. 1 Tr. por. krajskému súdu prikázal, aby vec v potrebnom rozsahu znovu prerokoval a rozhodol.

K podanému dovolaniu sa 21. augusta 2019 vyjadril obvinený Z.. R. U., ktorý prostredníctvom ustanoveného obhajcu Mgr. Martina Kiricu navrhol, aby ho dovolací súd podľa § 382 písm. c) Tr. por. odmietol.

Po citácii zákonných ustanovení uviedol, že generálny prokurátor nepredstrel ani jediný argument, čím mal byť naplnený dovolací dôvod podľa § 371 ods. 1 písm. i) Tr. por. Pripomenul, že úprava skutkovej vety je síce možná, avšak nesmie ňou byť porušená podstata skutku. Ak bol napadnutý rozsudok zmenený len v dôsledku odvolania podaného v prospech obvineného, nemôže v novom konaní dôjsť k zmene rozhodnutia v jeho neprospech; generálny prokurátor sa takejto zmeny v neprospech obvineného domáha. Prokurátor neuviedol také slovné vyjadrenie, ktoré by bez akýchkoľvek pochybností preukazovalo úmysel obvineného. Podľa mienky obvineného, procesný postup krajského súdu bol zákonný.

K podanému dovolaniu sa 2. októbra 2019 vyjadril obvinený Z.. R. U. aj prostredníctvom zvoleného obhajcu JUDr. Ľubomíra Vaneka a navrhol, aby ho dovolací súd zamietol.

Vysvetlil, že skutok popísaný v obžalobe a v uznesení o vznesení obvinenia sa nezhodoval ani v

skutkovom stave, ani v jeho právnom posúdení. Výšetrovateľ v prípravnom konaní nevedol zákonným spôsobom vyšetrovanie k ne / existencii nákupu tovaru od svojich dodávateľov, napriek tomu prokurátor o tieto okolnosti v rozpore s § 234 Tr. por. rozšíril obžalobu. Pripomenul, že v obžalobe chýba akákoľvek zmienka o tom, akým konaním mal obvinený zadržať a neodviesť splatnú daň. Okrem toho v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. možno daňový subjekt len oslobodiť od DPH a nemožno žiadať vrátenie nadmerného odpočtu; uvedené potvrdili aj daňoví poradcovia Ing. Macejka a Ing. Mezníková. Skutok popísaný v uznesení o vznesení obvinenia neobsahuje žiadne úmyselné konanie, ktorým by sa obvinený mal podieľať na vzniku škody. Dodanie tovaru potvrdili všetci dodávatelia spoločnosti P.A.P. s.r.o.; je absolútny nonsens, ak prokurátor skonštatuje neexistenciu obchodov a vystavovanie fiktívnych faktúr a správca dane tieto dodaní. Poukázal aj na výsledky medzinárodnej právnej pomoci, z ktorých vyplynulo, že Ing. Hering za Continent Line Hannover reálne obchodoval so spoločnosťou P.A.P. s.r.o. Nitra. Aj iná faktúra spoločnosti Continent Line Hannover dokazuje, že ide o spoločnosť, ktorá mala svoje sídlo, resp. že obchodovala so subjektom, ktorý je financovaný z verejných zdrojov.

K predmetným vyjadreniam sa generálny prokurátor ďalej nevyjadril.

Spisový materiál bol s dovolaním generálneho prokurátora Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) riadne predložený 11. decembra 2019. Následne najvyšší súd ako súd dovolací [§ 377 Tr. por.] postupom podľa § 378 Tr. por. predbežne preskúmal dovolanie generálneho prokurátora i predložený spisový materiál a zistil, že dovolanie je prípustné [§ 368 ods. 2 písm. h) Tr. por.], bolo podané oprávnenou osobou [§ 369 ods. 2 písm. a) Tr. por.] a tiež v lehote a na mieste, kde možno tento mimoriadny opravný prostriedok podať [§ 370 ods. 1, ods. 3 Tr. por.]. Po zistení, že niet žiadneho zákonného dôvodu pre odmietnutie dovolania [§ 382 Tr. por.], preskúmal najvyšší súd 16. apríla 2020 na verejnom zasadnutí [§ 384 ods. 1 Tr. por.] zákonnosť a odôvodnenosť výrokov napadnutého rozhodnutia, proti ktorým dovolateľ podal dovolanie, ako aj správnosť postupu konania, ktoré predchádzalo rozhodnutiu, so zameraním na dôvody dovolania podľa § 371 ods. 1 písm. i) Tr. por. a § 384 Tr. por., ktoré sú uvedené v dovolaní a ktorými je za podmienok uvedených v § 385 Tr. por. dovolací súd viazaný a dospel pri tom k záveru, že toto je dôvodné.

K dovolaciemu dôvodu podľa § 371 ods. 1 písm. i) Trestného poriadku.

Dovolací súd na podklade tohto dôvodu uvádza, že jedným z dôvodov, podľa ktorého dovolanie v trestnom konaní možno podať je založenie rozhodnutia na nesprávnom právnom posúdení zisteného skutku alebo na nesprávnom použití iného hmotnoprávneho ustanovenia.

Je potrebné tiež uviesť, že pri posudzovaní oprávnenosti tvrdenia o jeho existencii, dovolací súd je vždy viazaný konečným skutkovým zistením, ktoré vo veci urobili súdy nižšieho stupňa, a preto dôvodom dovolania nemôžu byť skutkové zistenia, čo vyplýva aj z dikcie ustanovenia § 371 ods. 1 písm. i) Trestného poriadku. Dovolací súd skutkové zistenia urobené súdmi nižšieho stupňa nemôže ani meniť ani dopĺňať. Vo vzťahu ku skutkovému stavu zistenému súdmi nižšieho stupňa, vyjadrenému v tzv. skutkovej vete výroku, môže obvinený v dovolaní uplatňovať iba námietky právneho charakteru, nikdy nie námietky skutkové. Za skutkové námietky sa pritom považujú námietky, ktoré smerujú proti skutkovým zisteniam súdov, proti rozsahu vykonaného dokazovania, prípadne i hodnoteniu vykonaných dôkazov súdmi nižšej inštancie. Dovolací súd nemôže posudzovať správnosť a úplnosť skutkových zistení aj preto, že nie je oprávnený bez ďalšieho prehodnocovať dôkazy bez toho, aby ich mohol v konaní o dovolaní sám vykonávať. Ťažisko dokazovania je v konaní na súde prvého stupňa a jeho skutkové závery môže dopĺňať, resp. korigovať iba odvolací súd v rámci odvolacieho konania. Dovolací súd nie je odvolacou inštanciou zameranou na preskúmavanie rozhodnutí súdu druhého stupňa.

Dovolací súd primárne zdôrazňuje, že podstatou správnej právnej kvalifikácie je, že skutok ustálený súdmi v pôvodnom konaní bol subsumovaný pod správnu skutkovú podstatu trestného činu upravenú v Trestnom zákone. Len opačný prípad (nesprávna subsumpcia) odôvodňuje naplnenie dovolacieho dôvodu podľa § 371 ods. 1 písm. i) Trestného poriadku.

Toto ustanovenie teda slúži výlučne na nápravu hmotnoprávných chýb. Svojou dikciou za bodkočiarkou vylučuje skutkové námietky, tzn. nie je prípustné právne účinne namietat', že skutok tak, ako bol zistený súdmi prvého a druhého stupňa, bol zistený nesprávne a neúplne a tiež hodnotenie vykonaných dôkazov, pretože určitý skutkový stav je vždy výsledkom hodnotiaceho procesu.

Nie je možné s poukazom na tento dovolací dôvod domáhať sa preskúmania skutkových zistení, na ktorých je rozhodnutie založené, s výnimkou uvedenou v ustanovení § 371 ods. 3 Trestného poriadku.

Dovolací súd hodnotí skutkový stav pri rozhodovaní o dovolaní, ktoré sa opiera o dôvod dovolania podľa § 371 ods. 1 písm. i) Trestného poriadku len z toho hľadiska, či skutok, z ktorého bol obvinený uznaný za vinného, bol v skutkovej vete rozsudku vymedzený tak, aby zodpovedal znakom skutkovej podstaty príslušného trestného činu. Podstatou správnej právnej kvalifikácie teda je, že skutok ustálený súdmi v pôvodnom konaní bol subsumovaný pod správnu skutkovú podstatu trestného činu upravenú v Trestnom zákone, pričom len opačný prípad (nesprávna subsumpcia) odôvodňuje naplnenie citovaného dovolacieho dôvodu.

Neodvedenie dane a poistného.

Podľa § 277 ods. 1 zákona č. 300/2005 Z. z. v znení účinnom do 30. septembra 2012 ods. 1 kto v malom rozsahu zadrží a neodvedie určenému príjemcovi splatnú daň, poistné na sociálne poistenie, verejné zdravotné poistenie alebo príspevok na starobné dôchodkové sporenie, ktoré zrazí alebo vyberie podľa zákona, alebo kto neoprávnene v malom rozsahu uplatní nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty alebo spotrebnej dane v úmysle zadovážiť sebe alebo inému neoprávnený prospech, potrestá sa odňatím slobody na jeden rok až päť rokov.

ods. 2 odňatím slobody na tri roky až osem rokov sa páchateľ potrestá, ak spácha čin uvedený v odseku 1

a) závažnejším spôsobom konania, alebo

b) vo väčšom rozsahu.

ods. 4 odňatím slobody na sedem rokov až dvanásť rokov sa páchateľ potrestá, ak spácha čin uvedený v odseku 1 vo veľkom rozsahu.

Je nesporné, že trestný čin neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1 Trestného zákona obsahuje v sebe dve samostatné skutkové podstaty, pričom prvá sa týka zadržania a neodvedenia splatnej dane a poistného, ktoré boli zrazené alebo vybraté podľa zákona (aleina prvá) a druhá sa týka neoprávneného uplatňovania nároku na vrátenie DPH (aleina druhá). Ide o úplne samostatné a oddelené základné skutkové podstaty, ktoré majú inú povahu a význam a spoločné majú len kvalifikované skutkové podstaty uvedené v odsekoch 2 až 4.

Trestný čin neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1 aleina prvá Trestného zákona spočíva v tom, že páchateľ si nespĺní svoju zákonnú povinnosť (napríklad povinnosť vyplývajúcu zo zákona č. 461/2003 Z. z. o sociálnom poistení alebo zo zákona č. 580/2004 Z. z. o zdravotnom poistení, respektíve z daňových zákonov) odvieť určeným príjemcom zrazené poistné alebo zrazenú alebo vybratú splatnú daň, teda páchateľ sa tohto trestného činu dopustí opomenutím povinnosti stanovenej zákonom, ktorý upravuje povinnosť odvieť tieto povinné platby príjemcom v termínoch ich splatnosti. Ide o tzv. omisívny trestný čin, ktorý možno spáchať len opomenutím zákonnej povinnosti (t. j. len nekonaním alebo zdržaním sa konania, ktoré prikazuje zákon), pričom v teórii trestného práva sa takéto trestné činy označujú aj ako trestné činy čisto omisívne alebo pravé omisívne. Pre úplnosť treba uviesť, že znakmi tejto skutkovej podstaty sú pojmy ako „splatná daň“ a „poistné“, pričom z hľadiska dokonania tohto trestného činu sa vyžaduje, aby ho páchateľ spáchal v malom rozsahu, t. j. aby reálne neodviedol určenému príjemcovi zrazenú alebo vybratú daň alebo poistné vo výške, ktorá presahuje najmenej sumu 266 Euro.

Naproti tomu trestný čin neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1 aleina druhá Trestného

zákona spočíva v aktívnom konaní páchatel'a, pretože táto skutková podstata vyžaduje, aby páchatel' uplatnil neoprávnene nárok na vrátenie DPH, t. j. aby podal na príslušný daňový úrad nepravdivé daňové priznanie, v ktorom bude predstierať skutočnosti, z ktorých má vyplývať povinnosť štátu poskytnúť páchatel'ovi plnenie, na ktoré však nemá podľa zákona nárok. Ide tu predovšetkým o rôzne machinácie s nárokom na odpočet dane, na ktorý by mal páchatel' zákonný nárok vtedy, ak by skutočne zaobstaraný a zaplatený tovar, práce či služby použil k dosiahnutiu obratu na svoje zdaniteľné plnenia. Tým, že páchatel' vykáže zdaniteľné plnenia, aj napriek tomu, že v skutočnosti neboli vykonané, dosiahne neoprávnene odpočet dane vo výške, v akej daň zaúčtoval na vstupe, teda pri deklarovanom nákupe tovaru, aj keď k nemu nedošlo. V takomto prípade docieli odpočet DPH už samotným fingovaným zaplatením dane na vstupe, teda pri fiktívnom nákupe tovaru, z ktorého za štandardných okolností daň do štátneho rozpočtu odvádza predajca. Za takejto situácie však štát v skutočnosti daň vôbec neobdržal, pretože k žiadnemu zdaniteľnému plneniu nedošlo, pričom takýmto spôsobom si páchatel' môže zabezpečiť vznik nadmerného odpočtu DPH, pri ktorom vzniká povinnosť štátu tento odpočet páchatel'ovi vrátiť.

Skutkovú podstatu trestného činu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1 alinea druhá Trestného zákona možno naplniť, na rozdiel od alíney prvej, len aktívnym konaním (teda nie aj opomenutím konania) a preto tento trestný čin možno označiť za tzv. komisiívny delikt. Ďalším rozdielom je to, že ide o trestný čin, ktorý sa vyčerpáva určitou činnosťou a nevyžaduje vyvolanie následku, teda na naplnenie skutkovej podstaty tohto trestného činu (na dokonanie činu) postačuje len vykonanie konania (neoprávnene uplatnenie nároku na vrátenie DPH), pričom je bez významu, či štát neoprávnene uplatňovaný nárok na vrátenie DPH aj skutočne páchatel'ovi vráti alebo nevráti.

Krajský súd v Nitre napadnutým rozsudkom z 2. októbra 2018, sp. zn. 1To/50/2018, podľa § 321 ods. 1 písm. a), b), d) Trestného poriadku, s poukazom na § 371 ods. 1 písm. c), i) Trestného poriadku zrušil napadnutý rozsudok prvostupňového súdu a podľa § 285 písm. b) Trestného poriadku obvineného oslobodil zo skutku (v nepodstatnom rozsahu upravenom oproti skutku uvedenom v prvostupňovom rozsudku), uvedeného v obžalobe prokurátorky Okresnej prokuratúry Nitra podanej 2. februára 2015, sp. zn. 4Pv/628/4403-27 a v nej právne kvalifikovaného ako zločin neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1, ods. 4 Trestného zákona v znení účinnom do 1. októbra 2012, majúc za to, že skutok nie je trestným činom.

Krajský súd v napadnutom rozsudku orgánom činným v trestnom konaní s poukazom na § 206 ods. 3 Trestného poriadku vytkol, že k uzneseniu o vznesení obvinenia došlo vo vzťahu k uzneseniu o začatí trestného stíhania (obe pod ČVS: ORP-1420/OEK-NR-2011 JL), nakoľko k ostatným uzneseniam o začatí trestného stíhania, označovaným ako druhé, tretie a štvrté, vzťahujúcim sa na zdaňovacie obdobia apríl, marec a júl nemá žiaden vzťah. Boli totiž vypracované inými vyšetrovateľmi pod inou spisovou značkou a k spojeniu nedošlo žiadnym rozhodnutím vyšetrovateľa. Podľa názoru mala táto skutočnosť osobitne význam tiež z pohľadu právnej kvalifikácie, nakoľko ustanovenie § 277 Trestného zákona, účinného v čase spáchania skutku, v sebe zahŕňalo dva druhy protiprávneho konania. Vo vzťahu k uzneseniu o vznesení obvinenia vyslovil, že vyšetrovateľ v tomto len cituje závery daňovej kontroly bez snahy opísať obligatórne znaky skutkovej podstaty, pod ktorú konanie obvineného zahŕňa a v skutku zamieňa trestnoprávnu zodpovednosť fyzickej a právnickej osoby, ktorej je obvinený konateľom s tým, že nevyjadruje trestnoprávnu zodpovednosť obvineného ani spôsob spáchania trestného činu či podiel obvineného na vzniku následku. Zdôraznil, že cieľ vyšetrovania, ktorým je náležité zistenie skutkového stavu je priamo determinovaný dodržiavaním zákonnosti okrem iného i dodržiavaním práva na obhajobu obvineného. Ak skutok uvádzaný v uznesení o vznesení obvinenia neobsahuje konkrétne úmyselné konanie obvineného, ktorým sa mal podieľať na vzniku škody a tým spáchaním trestného činu, obvinený nemal možnosť v priebehu celého prípravného konania vyjadriť sa k skutočnosti, pre aké konanie je obvinený a ktoré skutočnosti sa mu kladú za vinu, pri trestnom stíhaní pre pokračovací zločin neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1, ods. 4 Trestného zákona.

Oslobodenie spod obžaloby krajský súd ďalej založil na tom, že prokurátorka v obžalobe zásadným spôsobom rozšírila konanie obžalovaného oproti skutku uvedenom v uznesení o vznesení obvinenia. Vytkol, že súd v zmysle § 278 ods. 1 Trestného poriadku môže rozhodovať len o skutku uvedenom v

obžalobe a obžaloba sa však môže podať len pre skutok, pre ktorý sa vzneslo obvinenie. Opis skutkového deja v obžalobe nemusí byť doslovne zhodný s uznesením o vznesení obvinenia, je však neprípustné, aby sa zmenila podstata skutku, spočívajúca v konaní páchatel'a, podľa krajského súdu neuvedeného v uznesení o vznesení obvinenia, tiež v spôsobe spáchania skutku, pretože nerešpektovaním ustanovenia nebola zachovaná totožnosť skutku, pre ktorý bolo vznesené obvinenie vo vzťahu k podanej obžalobe.

V súvislosti s námietkou nespojenia začatých trestných stíhaní s následkom toho, že vznesené obvinenie, vzhľadom na označenie odlišným číslom vyšetrovacieho spisu, sa tak nemôže vzťahovať na ďalšie uznesenia o začatí trestného stíhania podľa § 199 ods. 1 Trestného poriadku dovolací súd poukazuje na to, že predmetné eventuálne pochybenie nezakladá žiaden dovolací dôvod. Ako správne podotkol generálny prokurátor v dovolaní, predmetným postupom vyšetrovateľa nedošlo k zásahu do práva obvineného Z. U. na obhajobu, keďže išlo o štádium trestného konania pred vznesením obvinenia a s tým súvisiacim uplatnením práva na obhajobu podľa § 34 Trestného poriadku. Ako správne zdôraznil generálny prokurátor v podanom dovolaní, už v uznesení prokurátorky Okresnej prokuratúry Nitra zo 4. júla 2013, sp. zn. 4Pv 628/2011, ktorým rozhodovala o sťažnosti obvineného proti uzneseniu vyšetrovateľa OR PZ Nitra č. ORP-1420/OEK-NR-2011 z 24. mája 2013, o vznesení obvinenia za zločin neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1, ods. 4 Trestného zákona, prokurátorka skutok špecifikovala tak, že v uznesení uviedla jednotlivé zdaňovacie obdobia s vymedzením fiktívnych faktúr, ktoré obvinený prijal od spoločnosti M.I.M. Invest s.r.o. a Galvan J.V. s. r. o. a ktoré faktúry vystavil zahraničnému odberateľovi Continent Line export - import Hannover, oslobodené od DPH, čím dosiahol zníženie DPH, a to vo vzťahu k jednotlivým zdaňovacím obdobiam. Obvinený tak už v prípravnom konaní vedel, z akého trestného činu bol obvinený, pričom z uznesenia prokurátorky, ktorým rozhodovala o sťažnosti proti vzneseniu obvinenia, bolo tiež zrejmé, akým konkrétnym konaním sa mal stíhaného trestného činu dopustiť, a teda ktoré fiktívne dodávateľské a odberateľské faktúry, a s tým súvisiace dodania tovarov a zdaniiteľné plnenia, boli obvineným predložené v daňových priznaniach, predkladaných Daňovému úradu Nitra a ktoré boli podkladom na zníženie dane obchodnej spoločnosti P. A. P., spol. s r. o., v ktorej bol obvinený konateľom v takom rozsahu, že obvinenému vznikol nárok na priznanie nadmerného odpočtu dane. Dovolací súd tiež poukazuje na časové súvislosti, vedomosti obvineného o skutkových okolnostiach, v ktorých konkrétne spočívalo jeho protiprávne konanie, na podklade ktorého mu bolo vznesené obvinenie s tým, že obžaloba prokurátorky Okresnej prokuratúry Nitra z 26. januára 2015, sp. zn. 4Pv 628/11/4403, bola na Okresný súd Nitra podaná 2. februára 2015. Obvinený tak mal už od rozhodnutia prokurátorky o sťažnosti proti vzneseniu obvinenia do podania obžaloby na prvostupňový súd dostatočný čas a priestor oboznámiť sa so špecifikáciou objektívnej stránky protiprávneho konania, na podklade ktorého mu bolo vznesené obvinenie.

V súvislosti s nesprávnou právnou kvalifikáciou, uplatnenou v rámci dovolacieho dôvodu podľa § 371 ods. 1 písm. i) Tr. por. považuje najvyšší súd za potrebné opätovne zdôrazniť, že v zmysle § 277 Trestného zákona v znení účinnom do 30. septembra 2012, predmetné ustanovenie obsahovalo v sebe dve samostatné skutkové podstaty, prvú týkajúcu sa zadržania a neodvedenia splatnej dane a poistného, zrazených a vybratých podľa zákona (prvá alinea) a druhú, týkajúcu sa neoprávneného uplatňovania nároku na vrátenie DPH (alexa druhá). Novelou Trestného zákona č. 246/2012 s účinnosťou od 1. októbra 2012, bol vytvorený samostatný trestný čin daňového podvodu podľa § 277a Trestného zákona, ktorého spáchania sa páchatel' dopustí tým, že neoprávnene vo väčšom rozsahu uplatní nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty alebo spotrebnej dane v úmysle zadovážiť sebe alebo inému neoprávnený prospech. Krajský súd podľa názoru najvyššieho súdu nesprávne postupoval, keď skutok, pre ktorý bola podaná obžaloba, a pre ktorý bol prvostupňovým rozsudkom uznaný za vinného zo zločinu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1, ods. 4 Trestného zákona, v znení účinnom do 1. októbra 2012 nekvalifikoval ako trestný čin, na podklade názoru v zmysle, ktorého pre naplnenie všetkých zákonných znakov skutkovej podstaty trestného činu vyžadoval kumulatívne naplnenie oboch druhov konaní, a to jednak že mal obvinený zadržať a neodviesť určenému príjemcovi splatnú daň a neoprávnene si uplatniť nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty. Vzhľadom na absenciu konania obvineného spočívajúcu v zadržaní a neodvedení určenému príjemcovi splatnej dane, ako aj úmyslu zadovážiť sebe alebo inému neoprávnený prospech, nesprávne dospel k záveru o nenaplnení skutkovej

podstaty trestného činu neodvedenia dane podľa § 277 ods. 1, ods. 4 Trestného zákona a obvineného spod obžaloby prokurátorky podľa § 285 písm. b) Trestného poriadku oslobodil. Vzhľadom na skutočnosť, že sa nepochybne jedná o samostatné skutkové podstaty, na spáchanie predmetného trestného činu postačovalo v zmysle druhej aliney neoprávnené uplatňovanie nároku na vrátenie DPH. Zo skutkovej vety, ustálenej krajským súdom, je podľa názoru dovolacieho súdu nepochybne, že obvinený ako konateľ obchodnej spoločnosti P. A. P. s. r. o., bol povinný podávať daňové priznania k dani z pridanej hodnoty a k dani z príjmov právnickej osoby, avšak deklarováním účtovných dokladov, a to konkrétne v mesiaci február tak, že od spoločnosti M.I.M. Invest s.r.o. Bratislava prijal faktúru č. 2010003 z 19. februára 2010 na sumu 412.135,53 eura (z toho DPH 65.803,15 eura), od daňového subjektu Juraj Válah - Galvan prijal faktúru č. 2010007 z 18. februára 2010 na sumu 116.286,98 eura (z toho DPH 18.563,48 eura) a vystavil tri faktúry pre odberateľa Continent Line export - import Hannover č. 01000101 z 19. februára 2010, 010001100 z 22. februára 2010, 01000122 z 25. februára 2010 spolu vo výške 238.778,- eur (z toho DPH 45.367,82 eura), ktoré boli oslobodené od DPH, čím dosiahol zníženie DPH spolu vo výške 129.734,45 eura, (obdobne obvinený v spolupráci s vyššie označenými spoločnosťami konali aj v ďalších zdaňovacích obdobiach, v mesiacoch február, marec, apríl a júl 2010) hoci spoločnosti M.I.M. Invest s. r. o. Bratislava, Juraj Válah - Galva a Galvan, J. V. s. r. o. Nitra mu tovar podľa faktúr v skutočnosti nedodali a ďalej s tým, že obvinený ako konateľ vyššie uvedenej spoločnosti tovar spoločnosti Continent Line export - import Hannover v mesiacoch február, marec, apríl a júl 2010 spolu v hodnote 1.201.668,- eur nikdy nedodal, pretože spoločnosť neexistovala. Nesplnil tak podmienky na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty. Avšak zaúčtovaním všetkých, v skutkovej vete špecifikovaných fiktívnych faktúr, dosiahol zníženie vlastnej daňovej povinnosti, uplatňujúc si nárok na vrátenie nadmerného odpočtu s následkom vzniku rozdielu na dani z pridanej hodnoty spolu vo výške 374.078,06 eura, na úkor štátneho rozpočtu Slovenskej republiky.

Predmetné konanie, ktorým si obvinený ako konateľ spoločnosti P. A. P. na podklade vopred dohodnutej koordinovanej činnosti so spoločnosťami M. I. M. Invest s.r.o. Bratislava, Juraj Válah - Galva a Galvan, J. V. zabezpečoval doklady o fiktívnom dodaní tovaru od týchto spoločností a s tým súvisiaci vznik povinnosti zaplatiť DPH na vstupe, ktorej zaplatenie si dodávateľa vo faktúrach za dodané tovary, nezodpovedajúce realite uplatňovali a v nadväznosti na to konaním, v intenciách ktorého v mene a na účet spoločnosti, ktorej bol konateľom účelovo vystavoval faktúry za dodanie tovaru zahraničnej, neexistentnej spoločnosti, predstierajúc splnenie podmienok na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z., nepochybne naplnil zákonné znaky druhej aliney skutkovej podstaty trestného činu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1, ods. 4 Trestného zákona v znení účinnom do 30. septembra 2012. Deklarovaním takýchto fiktívnych zdaniteľných plnení a zaúčtovaním fiktívnych faktúr dosiahol stav, v súvislosti s ktorým mu vznikla daňová povinnosť za DPH len vo vzťahu k nákladovým faktúram, za fingované zdaniteľné plnenia, pretože tovar do zahraničia mal podľa predstieraného účtovného stavu predávať za splnenia podmienok oslobodenia od platenia DPH. Z vyjadreného je podľa názoru najvyššieho súdu zrejmé, že obvinený, Z.. R. U., svojím konaním naplnil znaky skutkovej podstaty trestného činu neodvedenia dane a poistného podľa § 227 ods. 1, ods. 4 Trestného zákona v zmysle jej druhej alternatívnej aliney, a teda neoprávnene vo väčšom rozsahu uplatnil nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty v úmysle zadovážiť sebe neoprávnený prospech, ktorý nepochybne spočíval v znížení daňovej povinnosti v rozsahu, že namiesto vlastnej daňovej povinnosti spoločnosti P. A. P. s. r. o., na základe predstieraných zdaniteľných plnení vznikla povinnosť štátu prostredníctvom príslušného daňového úradu vyplatiť nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty (tzv. nadmerný odpočet), za zdaniteľné obdobia február, marec, apríl a júl 2010 spolu vo výške 374.078,06 eura.

S ohľadom na uvedené rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, ako to je uvedené vo výrokovej časti tohto uznesenia.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.