

Daň a účinná lítost

V případě daňového deliktu je škodlivým následkem nesplnění daňové povinnosti, neboť tím, že povinná osoba zkrátí daň nebo vyláká výhodu, byl ohrožen zájem státu na správné vyměření daně, což má ve svém důsledku dopad v tom, že státu neplynou finanční prostředky, na něž má podle zákona o předmětné dani nárok, event. vydá ty, na něž daňový poplatník neměl nárok. Vždy tedy jde o to, že se zmenší příjmy státního rozpočtu, jehož výše se mimo jiné odvíjí i od daňové povinnosti daňových poplatníků. Napravení škodlivého následku předpokládá, že porucha chráněného zájmu sice již vznikla, ale pachatel odstranil způsobené změny na chráněném zájmu, a tím v podstatě obnovil stav, který byl před jeho činem. U daňového trestného činu se jedná o situaci, kdy obviněný dobrovolně částku, o níž snížil příjem do státního rozpočtu, dodatečným splněním daňové povinnosti daň uhradí, anebo vrátí vylákanou výhodu. Napravení škodlivého následku vyžaduje vždy aktivní činnost pachatele, u níž se předpokládá osobní zainteresovanost, a je vždy nutno napravit všechny vzniklé újmy. Zůstane-li snaha o napravení škodlivých následků neúspěšná, nejde o účinnou lítost. Podmínkou účinné lítosti je však především dobrovolnost pachatele. Jestliže pachatel dodatečně splní svou daňovou povinnost až na podkladě výsledků daňové kontroly, byť ještě před zahájením trestního stíhání, nejedná dobrovolně o své vlastní vůli, ale už pod hrozbou zcela bezprostředně hrozícího trestního stíhání.

(Usnesení Nejvyššího soudu České republiky sp.zn. 8 Tdo 1049/2014-37, ze dne 26.2.2015)

Nejvyšší soud rozhodl v neveřejném zasedání o dovolání obviněného PhDr. K. K. a obviněného Ing. B. P. proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 25. 2. 2014, sp. zn. 4 To 421/2013, který rozhodl jako soud odvolací v trestní věci vedené u Okresního soudu ve Žďáru nad Sázavou pod sp. zn. 1 T 52/2012, tak, že podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. ř. se dovolání obviněných K. K. a B. P. odmítají.

Z odůvodnění :

Rozsudkem Okresního soudu ve Žďáru nad Sázavou ze dne 24. 9. 2013 sp. zn. 1 T 52/2012, byli obvinění K. K. a B. P. uznáni vinnými trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 2, odst. 3 písm. c) tr. zák. č. [140/1961](#) Sb. ve spolupachatelství podle § 9 odst. 2 tr. zák. Podle popsanych skutkových zjištění se uvedeného činu dopustili tím, že obviněný PhDr. K. K. jako jednatel společnosti INTACT - studium v zahraničí, s. r. o., (dále jen „společnost INTACT“), s povoleným předmětem podnikání provozování cestovní kanceláře, se sídlem V.M., 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, evidenční číslo, zastupující v daňovém řízení na základě plné moci ze dne 10. 11. 2003 daňový subjekt společnost INTACT, ačkoli si oba byli plně vědomi zákonné povinnosti přiznat řádně a ve správné výši daň z přidané hodnoty ze skutečné výše přírážky poskytovatele služeb cestovního ruchu, neboť Finanční ředitelství v Brně pravomocným rozhodnutím č. j. 15747/08-1300-708158 ze dne 29. 9. 2008, které bylo doručeno Ing. B. P. dne 7. 10. 2008, ve věci odvolání daňového subjektu společnosti INTACT proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Velkém Meziříčí 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 INTACT jako poskytovatel cestovní služby, při výpočtu výše přírážky 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 INTACT 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, ve zjištěném úmyslu zkrátit daňovou povinnost k dani z přidané hodnoty a vylákat daňovou výhodu na úkor daňové soustavy České republiky ve Velkém Meziříčí, okres Žďár nad Sázavou, 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 zák. č. [235/2004](#) Sb., o dani z přidané hodnoty, v tehdy platném znění, pro rok 2008 a 2009, nepřiznali řádně a správně daň z přidané hodnoty z přírážky poskytovatele služeb cestovního ruchu, neboť pro výpočet výše této přírážky použili částky, které společnost INTACT za účast jejich studentů (zákazníků) fakticky nikdy zahraničním školám neuhradila, čímž záměrně snížili tzv. přírážku poskytovatele cestovního ruchu, v důsledku čehož vědomě snížili základ daně z přidané hodnoty, neboť konkrétně:

1) dne 27. 10. 2008 podali na Finančním úřadu ve V. M., okr. Ž. n. S. daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2008, přičemž v daňovém přiznání uplatnili nárok na nadměrný odpočet DPH ve výši 132.315,- Kč, ačkoli ve skutečnosti měla být tato daň odvedena v částce celkem 1.632.849,- Kč, tímto jednáním tak zkrátili daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2008, o částku 1.632.849,- Kč,

2) dne 26. 1. 2009 podali na Finančním úřadu ve V. M., okres Ž. n. S., daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2008, přičemž daňovém přiznání neoprávněně uplatnili nárok na nadměrný odpočet DPH ve výši 534.066,- Kč, ačkoliv ve skutečnosti měl daňový subjekt nárok na odpočet z přidané hodnoty pouze ve výši 243.303,- Kč, čímž tak vylákali výhodu nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2008 ve výši 290.763,- Kč,

3) dne 27. 4. 2009 podali na Finančním úřadu ve V. M., okres Ž. n. S., daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2009, přičemž v daňovém přiznání neoprávněně uplatnili nárok na nadměrný odpočet DPH ve výši 1.067.512,- Kč, ačkoliv ve skutečnosti měl daňový subjekt nárok na odpočet daně z přidané hodnoty pouze ve výši 997.686,- Kč, čímž tak vylákali výhodu nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí 2009 ve výši 69.826,- Kč,

4) dne 27. 7. 2009 podali na Finančním úřadu ve V. M., okr. Ž. n. S., daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2009, přičemž v daňovém přiznání neoprávněně uplatnili nárok na nadměrný odpočet DPH ve výši 531.155,- Kč, ačkoli ve skutečnosti měl daňový subjekt nárok na odpočet daně z přidané hodnoty pouze ve výši 255.346,- Kč, čímž tak vylákali výhodu nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí 2009 ve výši 275.809,- Kč,

5) dne 26. 10. 2009 podali na Finančním úřadu ve V. M., okr. Ž. n. S., daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2009, přičemž v daňovém přiznání neoprávněně uplatnili nárok na nadměrný odpočet DPH ve výši 113.804,- Kč, ačkoli ve skutečnosti měla být tato daň odvedena v částce celkem 1.675.371,- Kč, tímto jednáním tak zkrátili daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2009, o částku 1.675.371,- Kč,

6) dne 25. 1. 2010 podali na Finančním úřadu ve V. M., okr. Ž. n. S., daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2009, přičemž v daňovém přiznání neoprávněně uplatnili nárok na nadměrný odpočet DPH ve výši 360.291,- Kč, ačkoli ve skutečnosti měl daňový subjekt nárok na odpočet daně z přidané hodnoty pouze ve výši 134.995,- Kč, čímž tak vylákali výhodu nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2009 ve výši 225.296,- Kč,

čímž tak svým jednáním oba obvinění způsobili České republice, zastoupené Finančním úřadem ve Velkém Meziříčí 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 opřena 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, a se zřetelem na názorovou nejednotnost těchto soudů označil postoj odvolacího soudu za procesní alibismus. Podle obviněného však názor vztahující se k otázce viny není jednoznačný a jasný 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, 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. 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 INTACT 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. Obviněný zaujal názor, že ve vztahu k rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 8 Tdo 272/2012, stanovícímú podmínky účinné lítosti, soudy v jeho případě chybně tento názor vyložily s ohledem na okolnosti, za nichž došlo k činu, který je nyní projednáván, neboť nerespektovaly, že je nezbytné věc posuzovat v každém případě jednotlivě, což znamená, že soudy neuvážily, že v jeho případě nešlo o falešné faktury, ale o nejednotný výklad týkající se pojmů vyjádřených v ustanovení § 89 odst. 3 zákona č. [235/2004](#) Sb. Obviněný proto došel k závěru, že předmětný judikát je v jeho trestní věci použitelný, a tudíž soudy měly v jeho smyslu zohlednit, že obviněný vždy aktivně konal ke správnému vyměření daně a že jednal vůči správci daně transparentně. Daním nerozuměl a najal si daňového poradce, daně vždy byly zaplacený natolik korektně, že vykazovaly přeplatek. K vytykáacím řízením prováděným správcem daně, která považoval zejména odvolací soud za rozhodná, mimo jiné konstatoval, že správce daně zastával pouze jediný názor na výpočet daně u všech řízení, který však daňový poradce rozporoval ve správním řízení řádnými opravnými prostředky. K rozhodnutí Finančního ředitelství poukázal na to, že se vázalo k předchozímu zdaňovacímu období, že nemělo judikatorní potenciál, a nebylo proto závazným rozhodnutím (viz § 132 daňového řádu). Dále obviněný ve smyslu požadované účinné lítosti posuzoval otázku dobrovolného napravení škodlivého následku, a to s ohledem na § 154 daňového řádu, který je obligatorní a správce daně musí případný přeplatek převést na úhradu nedoplatku. Není zde prostor pro uvážení, jak má správce daně postupovat, z čehož obviněný dovodil, že neměl možnost tyto finanční prostředky nějak použít, neboť o jejich použití rozhodl správce daně. Bylo proto nutné vyložit uvedený stav tak, že to byl obviněný, kdo dal převést peníze, které byly určeny na zaplacení daní, na bankovní účty státu, a tedy jednal aktivně a dobrovolně a měl úmysl zaplatit daně řádně. Obviněnému se nejeví logickým nesmyslně převádět peněžní prostředky tam, kde již jsou, a zase zpět, právě např. zcela zbytečně ve smyslu již tak zřejmého přeplatku. Obviněný tak na Nejvyšším soudu požadoval, aby posoudil, zdali obviněný jednal dobrovolně v případě přeplatku na dani, když obviněný sám tento přeplatek zajistil tím, že převedl peníze určené na zaplacení daní (navíc rok před tím, než se dozví o trestním stíhání) správcem

daně, a přitom způsob použití tohoto přeplatku stanoví zákon.

K účinné lítosti obviněný poukázal též na zvláštní ustanovení o účinné lítosti vztahující se k trestnému činu podle § 147 tr. zák. a s ním související rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2009 sp. zn. IV. ÚS 3093/2008 a s nimi korespondující rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 24. 4. 2010 sp. zn. 8 Tdo 1452/2009.

Ve vztahu k subjektivní stránce trestného činu obviněný K. K. namítl, že je jednatelem společnosti INTACT 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 uvedené 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 dovedl, že úmysl ve smyslu za vinu mu kladeného činu v jeho případě chybí.

Obviněný K. K. k rozpornosti zákona či jeho dvojího výkladu zmínil, že správní orgány jsou ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003 sp. zn. IV. ÚS 666/2002 povinny postupovat zdrženlivě a volit jen ten výklad, který šetří práva daňových subjektů a nemůže být vykládán v neprospěch daňového subjektu. Obviněný v této souvislosti poukázal na část veřejnosti, která názor, jež v této daňové problematice zastával obviněný B. P., považovala za správný, a to i s odkazem na to, že, než uplynula lhůta k doměření daně, bylo vše zapláceno. Názor vyjádřený správcem daně obviněný označil za dogma, z něhož byla vyvozena i jeho trestní odpovědnost.

K subsidiaritě trestní represe obviněný K. K. s odkazem na judikaturu soudů uvedl, že daňový řád má své vlastní postupy, jak sjednat 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 za vinu mu kladeného trestného 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 INTACT jako poskytovatele cestovních služeb v zahraničí. V době, kdy je čin časově vymezen, 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. poukázal na náleží Ústavního soudu ze dne 4. 8. 2010 sp. zn. II. ÚS 913/2009, 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.

V dovolání tento obviněný 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 náleží 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, 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 státní zastupitelství sdělilo, že nevyužívá svého oprávnění podle § 265h odst. 2 tr. ř. a k dovoláním se vyjadřovat nebude.

Nejvyšší soud jako soud dovolací po zjištění, že dovolání jsou přípustná [§ 265a odst. 1, 2 písm. h) tr. ř.], byla podána osobami oprávněnými [§ 265d odst. 1 písm. b), odst. 2 tr. ř.], 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 (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21. 6. 2006, sp. zn. 5 Tdo 708/2006, uveřejněné v Souboru trestních rozhodnutí Nejvyššího soudu, roč. 2006, seš. 27, č. T 912).

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, 3 písm. c) tr. zák. a nevyužití zásady subsidiarity trestní represe. Obviněný B. P. kladl důraz na nedostatky 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, 3 písm. c) tr. zák. se dopustí ten, kdo vyláká výhodu na některé z povinných plateb a způsobí-li takovým činem značnou škodu.

Za vylákání daňové výhody ve smyslu § 148 odst. 2 tr. zák. zákon 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) zák. 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 zák. 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 zák. č. [235/2004](#) Sb. určuje, že při poskytnutí cestovní služby je základem daně přírážka poskytovatele cestovní služby snížená o daň z přírážky. Tato přírážka 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. Přírážku 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 přírážky 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. Bezsporně se však jedná o nakoupené služby přepravy ubytování, průvodců, tlumočnicků, 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 plcem za zprostředkování prodeje jeho cestovních služeb, bankovní poplatky či zákonné pojištění záruky pro případ úpadku cestovní kanceláře. Tak lze při výpočtu přírážky 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, jež vznesli oba obvinění k tomu, jak dalece jde u činu, jenž je obviněným 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 INTACT vztahovala. Ze zpráv o výsledku vytykáčích řízení k podaným daňovým přiznáním k DPH za 3. čtvrtletí 2008 na č. l. 49, za 4. čtvrtletí 2008 na č. l. 124, za 1. čtvrtletí 2009 na č. l. 144, za 2. čtvrtletí 2009 na č. l. 175, za 3. čtvrtletí 2009 na č. l. 189, za 4. čtvrtletí 2009 na č. l. 193, 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 zák. č. [235/2004](#) Sb. a odvádět DPH z přírážky... „. Kontrolní orgán přitom v závěru zpráv konstatoval, že učiněná zjištění jsou shodná jako v případech předchozích vytykáčích řízení za předcházející období.

Podle obsahu zpráv o výsledcích vytykáčích řízení je zřejmé, že po zdaňovací období, která jsou obsahem skutkových zjištění, obviněným byla v zásadě vytykána stále stejná opakující se problematika, a to, že společnost INTACT 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 níž 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 vytykáčích 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 INTACT služby nakupovala a žádné nevytvářela vlastní činností, a proto byla povinna z hlediska § 89 odst. 3 zák. č. [235/2004](#) Sb. přiznávat DPH z přírážky tak, jak uvedené ustanovení stanoví. Správce daně částku, o níž obvinění navyšovali základ pro výpočet DPH, považoval, na rozdíl od obviněných, nikoliv za finanční odměnu, ale za slevu z ceny, o níž musel být základ daně snížen. 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 Brně 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 přírážky cestovní kanceláře“, proto bylo zahájeno vytykáací 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 přírážky je postup podle ust. § 89 ZDPH... Daňový subjekt při výpočtu přírážky 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 ust. § 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 (přírážky) 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 (přírážky) 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 vytykáacích řízení, je v souladu s ustanovením § 8 daňového řádu, resp. s § 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. 27/1959 a č. [27/1979](#) 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 (viz konkrétně strana 11 rozsudku

soudu prvního stupně s argumentem, že jde o složitou odbornou otázku). 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 dostat 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 Brně ze dne 29. 9. 2008 sp. zn. 15747/08-1300-708158 bez dalšího přezkoumání jeho správnosti a vyhodnocení jeho závěrů, z hlediska uplatněné obhajoby se zpronevěřily 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 i v takovém případě 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 daňových 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, nezabývá to trestní soud povinností pro řešení otázky viny (§ 9 odst. 1 tr. ř.) samostatně správnost takového rozhodnutí správního soudu zejména z hlediska argumentů namítaných 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 shledal, že předmětné rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně 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 zák. 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 Brně 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 vytykácích řízení upozorňováni stále na stejnou vadu, si byli vědomi, že se již nemůže jednat o nesprávnost výkladu způsobu výpočtu přírážky, 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 od prvního čtvrtletí 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, 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 INTACT, neprováděl účetnictví firmy 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, 3 písm. c) tr. zák. odsouzeni jako spolupachatelé v situaci, kdy obviněný K. K. byl jednatelem společnosti INTACT, 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 plátcí (poplatníkoví) 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. V daných skutkových okolnostech 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 vytykácích jednání, ani 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 přírážkou ve smyslu § 89 odst. 3 zák. 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 opakovaně vytykáno, 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 Brně (k tomu přiměřeně srov. náleží Ústavního soudu ze dne 4. 8. 2010 sp. zn. II. ÚS 913/2009).

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

Ve vztahu k výhradě, že trestnost činu zanikla účinnou lítostí, jak shodně namítali oba obvinění, mimo jiné též s odkazem na ustanovení § 66 tr. zák., je vhodné uvést, že ustanovení § 66 tr. zák. vymezuje účinnou lítost tak, že trestní odpovědnost za trestné činy, které zde jsou jmenovitě uvedeny (taxativní výčet obsahuje mimo jiné i trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zák.), zaniká, jestliže pachatel dobrovolně a) škodlivý následek trestného činu zamezil nebo napravil, nebo b) učinil o trestném činu oznámení v době, kdy škodlivému následku trestného činu mohlo být ještě zabráněno. Oznámení je nutno učinit státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu; voják může místo toho učinit oznámení veliteli nebo náčelníku. Proto, aby se jednalo o účinnou lítost, musí jít o dokonáný trestný čin a pachatel musí dobrovolně splnit některou z alternativ uvedených v písm. a), a b) uvedených v § 66 tr. zák. Škodlivým následkem se rozumí skutečná změna na zákonem chráněném zájmu způsobená dokonáním trestným činem. V případě daňového deliktu, o který se jedná v projednávané věci, je škodlivým následkem nesplnění daňové povinnosti, neboť tím, že povinná osoba zkrátí daň nebo vyláká výhodu, byl ohrožen zájem státu na správné vyměření daně, což má ve svém důsledku dopad v tom, že státu neplynou finanční prostředky, na něž má podle zákona o předmětné dani nárok, event. vydá ty, na něž daňový poplatník neměl nárok. Vždy tedy jde o to, že se zmenší příjmy státního rozpočtu, jehož výše se mimo jiné odvíjí i od daňové povinnosti daňových poplatníků. Napravení škodlivého následku předpokládá, že porucha chráněného zájmu sice již vznikla, ale pachatel odstranil způsobené změny na chráněném zájmu, a tím v podstatě obnovil stav, který byl před jeho činem. U daňového trestného činu se jedná o situaci, kdy obviněný dobrovolně částku, o níž snížil příjem do státního rozpočtu, dodatečným splněním daňové povinnosti daň uhradí, anebo vrátí vylákanou výhodu. Napravení škodlivého následku vyžaduje vždy aktivní činnost pachatele (srov. rozhodnutí č. [11/1980](#) Sb. rozh. tr.), u níž se předpokládá osobní zainteresovanost, a je vždy nutno napravit všechny vzniklé újmy. Zůstane-li snaha o napravení škodlivých následků neúspěšná, nejde o účinnou lítost.

Podmínkou účinné lítosti je však především dobrovolnost pachatele. Pachatel jedná dobrovolně

tehdy, jestliže podmínky účinné lítosti plní z vlastní vůle. Dobrovolnost zde vyjadřuje svobodné rozhodnutí pachatele a vyžaduje dobrovolné aktivní jednání, které svědčí o změně jeho vnitřního postoje k vzniklému následku (srov. přiměřeně rozhodnutí č. [7/2007](#) Sb. rozh. tr.). Při posuzování toho, zda bylo jednání obviněného dobrovolné, tedy, že se jednalo o vlastní rozhodnutí obviněného vyplývající z jeho osobní snahy po nápravě spáchaného činu, anebo šlo již jen o účelové jednání se záměrem vyhnout se trestnímu stíhání, je vždy nutné zvažovat všechny rozhodné skutečnosti, které se na takovém rozhodnutí obviněného podílely.

Jestliže pachatel dodatečně splní svou daňovou povinnost až na podkladě výsledků daňové kontroly, byť ještě před zahájením trestního stíhání, nejedná dobrovolně o své vlastní vůli, ale už pod hrozbou zcela bezprostředně hrozícího trestního stíhání. Již v době zahájení daňové kontroly jsou totiž činěny konkrétní úkony, které mají prokázat skutečnosti svědčící o případném zkrácení daně, a tedy v konečném důsledku o tom, že byl spáchán trestný čin (k tomu srov. rozhodnutí pod č. [35/2001](#) a č. [45/2007](#) Sb. rozh. tr.). Účinná lítost podle § 66 tr. zák. je vázána mimo jiné na podmínku, že pachatel úplně napraví škodlivý následek, a její splnění co do rozsahu a obsahu škodlivého následku je nutno posuzovat „ex tunc“, tedy podle doby, kdy byl spáchán trestný čin, nikoliv „ex nunc“, tedy podle doby, kdy přichází v úvahu napravení škodlivého následku. V případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zákoníku, spáchaného zkrácením daně nebo vylákáním výhody na dani, to znamená, že pachatel musí dobrovolně uhradit celou částku, o níž stát zkrátit na dani, nebo kterou vylákal jako výhodu na dani, a to podle stavu v době spáchaní činu (srov. rozhodnutí č. [29/2013](#) Sb. rozh. tr.).

Nejvyšší soud ve shodě s rozhodnutími soudy obou stupňů shledal, že v projednávané věci nemůže jít u obviněných o dobrovolné uhrazení neodvedené daně, protože z obsahu spisu zjistil, že obvinění trestný čin dokonali posledním činem v popisu skutku tj., dne 25. 1. 2010, avšak k úhradě daně došlo zcela nezávisle na jejich vůli dne 25. 1. 2011, kdy správce daně daň uhradil ze vzniklých přeplatků. Trestní stíhání obviněných bylo přitom zahájeno dne 9. 1. 2012 (č. l. 2 až 7). Je tedy zřejmé, že uplynula dlouhá doba, než došlo k uvedené nápravě, která však nevyšla z vůle a ochoty obviněných, ale nastala až vlivem úředního postupu. Pokud by obvinění chtěli škodlivý následek napravit, nic jim v průběhu této doby nebránilo dobrovolně daň uhradit, což neučinili. Za překážku, která by bránila snaze dobrovolně splnit původní povinnost a celou částku uhradit státu nelze považovat ani to, že obvinění měli u správce daně přeplatky. Mohli výslovně uvedenou daň doplatit s tím, že v dalším již bylo na správci dani, jak by s tímto jednáním obviněných naložil.

Za daných skutkových okolností není opodstatněné odkazovat na nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2009 sp. zn. IV. ÚS 3093/08, který dopadá na zcela jinou situaci a problematiku pro tuto věc nerozhodnou.

Z uvedených důvodů soudy zcela správně rozhodly, že v projednávané věci nebyly splněny podmínky pro uplatnění účinné lítosti ve smyslu § 66 tr. zák., protože o účinnou lítost se v této věci nejednalo.

K požadavku obviněných na použití subsidiarity trestní represe a zásady „ultima ratio“ je třeba uvést, že se zřetelem na to, že čin obviněných byl posouzen podle právní kvalifikace podle trestního zákona č. [140/1961](#) Sb., není možné aplikovat na uvedené principy ustanovení § 12 odst. 2 tr. zákoníku., ale je třeba vycházet z výkladů těchto principů v souladu s použitou právní normou, v jejímž smyslu, a proto je zapotřebí uvést, že z hlediska moderního pojetí trestního práva trestněprávní řešení představuje ultima ratio představuje krajní prostředek a má význam i pro interpretaci trestněprávních norem a plyne z něho, že trestnými činy mohou být pouze závažnější případy protispolečenských jednání. Pravidla liberálního demokratického právního státu vyžadují, aby vina pachatele byla autoritativně konstatována jen ohledně takového jednání, o němž mohl pachatel v době, kdy se ho dopouštěl, důvodně předpokládat, že jde o jednání trestné. Tento závěr plně koresponduje i s judikaturou Evropského soudu pro lidská práva, tak jak byla např. uvedena v

rozhodnutích ve věci K. proti Ř., stížnost č. 14 307/88, § 52, a C. proti F., stížnost č. 17 862/91, § 29 (srov. i nálezy Ústavního soudu ze dne 25. listopadu 2003, sp. zn. I. ÚS 558/01, publikovaný ve sv. 31 pod č. 136 Sb. nál. a usn. ÚS ČR, str. 205). V té souvislosti je třeba zdůraznit, že zásadně není přípustné, aby prostředky trestní represe sloužily k uspokojování subjektivních práv soukromoprávní povahy, nejsou-li vedle toho splněny všechny předpoklady vzniku trestněprávní odpovědnosti, resp. nejsou-li tyto předpoklady zcela nezpochybnitelně zjištěny (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. července 2000, sp. zn. IV. ÚS 564/2000, publikovaný ve sv. 24, pod č. 169 Sb. nál. a usn. ÚS ČR, str. 255). Z uznávaného principu právního státu, jímž je chápání trestní represe jako prostředku „ultima ratio“, vyplývá, že ochrana právních statků má být v první řadě uplatňována prostředky práva občanského, obchodního či správního, a teprve tam, kde je taková ochrana neúčinná a kde porušení chráněných vztahů naplňuje znaky konkrétní skutkové podstaty trestného činu, je namístě uplatňovat trestní odpovědnost.

V posuzovaném případě však nejde o takový čin, na který by dopadaly výhradně instrumenty daňového práva. Je třeba přisvědčit dovolatelům, že na jedné straně se může jevit, že jsou zde okolnosti, které by použití tohoto principu umožňovaly, a to zejména skutečnost, že 25. 1. 2011 byla neodvedená částka na dani správcem daně uhrazena a že trestní stíhání bylo zahájeno až poté dne 9. 1. 2012. Je však třeba přihlížet nejenom k těmto okolnostem, které jsou pro obviněné příznivé, ale je nutné posuzovat všechny ve věci zjištěné okolnosti proporcionálně a v souhrnu všech učiněných zjištění, z nichž plyne závěr, zda jde o trestný čin, u něhož je společenská nebezpečnost na stupni, s nímž trestní zákon uvedenou trestnou činnost spojuje.

V této projednávané věci jsou okolnostmi, které svědčí o vysokém stupni společenské nebezpečnosti, zejména doba, po kterou obvinění odmítali plnit své daňové povinnosti v souladu se zákonem, jakož i to, že byli opakovaně správcem daně upozorňováni na tutéž problematiku, což si však nevzali za své a způsob přiznávání daně nezměnili ani tehdy, když došlo k rozhodnutí odvolacího finančního orgánu, který nedal za pravdu jim, ale správcem daně. I přesto obvinění v dalších zdaňovacích obdobích činili stále stejně, přičemž je nutné poukázat i na to, že částka, o kterou zkrátili daň, přesahuje znaky základní skutkové podstaty a jde o daňový únik přesahující v součtu částku 4.302.229,- Kč.

Všechny tyto okolnosti ve svém souhrnu svědčí pro závěr, že při naplnění všech znaků kvalifikované skutkové podstaty trestného činu podle § 148 odst. 2, 3 písm. c) tr. zák. soudy rozhodly zcela správně, pokud obviněné uznaly vinnými, protože zde nejsou dány podmínky pro užití zásad vyplývajících z ultima ratio, a to ani přes uvedené polehčující okolnosti, k nimž bylo přihlíženo zejména při ukládání trestu.

zdroj: www.nsoud.cz

Právní věta - redakce.

Další články:

- [Adhezní nárok \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Stížnost proti usnesení o zahájení trestního stíhání](#)
- [Účinné vyšetřování \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Vazba \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Výkon trestu \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Trestní odpovědnost](#)
- [Předávací vazba \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)

- [Trestní odpovědnost \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Oběť trestného činu](#)
- [Dohoda o vině a trestu](#)
- [Zajištění nároku poškozeného](#)