

# Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 20. 7. 2022, sp. zn. 8 Tdo 630/2022, ECLI:CZ:NS:2022:8.TDO.630.2022.1

**Číslo:** 40/2022

## **Právní věta:**

Plátce daně registrovaný k dani z přidané hodnoty, který uskutečnil v konkrétním období zdanitelná plnění podléhající této dani, avšak nepodal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, a tudíž řádně nepřiznal a neodvedl tuto daň, se může dopustit trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku i přesto, že podal kontrolní hlášení ve smyslu § 101c zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Kontrolní hlášení, byť jde o daňové tvrzení, je evidenčním nástrojem k řádnému zjištění daňové povinnosti daňového poplatníka, avšak nezbavuje jej povinnosti podat daňové přiznání podle § 21 zákona o dani z přidané hodnoty.

**Soud:** Nejvyšší soud

**Datum rozhodnutí:** 20.07.2022

**Spisová značka:** 8 Tdo 630/2022

**Číslo rozhodnutí:** 40

**Číslo sešitu:** 8

**Typ rozhodnutí:** Usnesení

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

**Předpisy:** § 240 odst. 1 tr. zákoníku

**Druh:** Rozhodnutí ve věcech trestních

## **Dotčená rozhodnutí:**

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. 9. 2004, sp. zn. [11 Tdo 917/2004](#), uveřejněný pod číslem 22/2005 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, část trestní

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21. 7. 2005, sp. zn. [8 Tdo 790/2005](#), uveřejněné pod číslem 34/2006 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, část trestní

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 3. 2012, sp. zn. [15 Tdo 1671/2011](#), uveřejněné pod číslem 55/2012 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, část trestní

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 17. 7. 2019, sp. zn. [5 Tdo 1101/2018](#)

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 16. 7. 2014, sp. zn. [5 Tdo 745/2014](#)

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 31. 1. 2018, sp. zn. [6 Tdo 16/2018](#)

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 25. 6. 2013, sp. zn. [4 Tdo 551/2013](#)

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 12. 2. 2003, sp. zn. [11 Tdo 265/2002](#)

Nález Ústavního soudu ze dne 12. 6. 2001, sp. zn. [I. ÚS 722/2001](#), N 74/26 SbNU 249

Nález pléna Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. [Pl. ÚS 32/15](#), N 232/83 SbNU 605

Usnesení Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2003, sp. zn. [II. ÚS 420/02](#)

### **Sbírkový text rozhodnutí:**

*Nejvyšší soud odmítl jako zjevně neopodstatněné dovolání obviněného I. Š. proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 11. 11. 2021, sp. zn. 11 To 238/2021, jako soudu odvolacího v trestní věci vedené u Okresního soudu v Příbrami pod sp. zn. 3 T 142/2020.*

## **I.**

### **Rozhodnutí soudů nižších stupňů**

1. Rozsudkem Okresního soudu v Příbrami ze dne 27. 4. 2021, sp. zn. 3 T 142/2020, byl obviněný I. Š. uznán vinným v bodě I. výroku o vině pokračujícím zločinem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku, v bodě II. výroku o vině přečinem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku, kterých se dopustil zkráceně tím, že

I. jako jednatel společností S. s. (dále jako „společnost S.“) a společnosti I. P. (dále jako „společnost I.“), obě se sídlem v XY, tj. jako osoba plně fakticky odpovědná za finanční a daňové záležitosti uvedených společností registrovaných k dani z přidané hodnoty (dále ve zkratce „DPH“), když obě společnosti jsou v této věci rovněž obviněnými právníckými osobami a obě měly povinnost podávat daňová přiznání k této dani čtvrtletně, a to společnost S. od 24. 2. 2012, a společnost I. od 17. 5. 2006, jednáním obviněného I. Š., který v postavení jediného jednatele v rozhodné míře určoval postup obou společností vůči orgánům finanční správy v rámci jejich podnikatelské činnosti a v jejich prospěch,

1. v úmyslu zkrátit DPH v rozporu s příslušnými ustanoveními zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon č. 235/2004 Sb.“), v daňovém přiznání k DPH za období 1. čtvrtletí 2016 podaném dne 2. 5. 2016 za společnost S. Finančnímu úřadu pro Středočeský kraj, územnímu pracovišti v P., v němž vykázal vlastní daňovou povinnost ve výši 27 637 Kč, kterou uhradil, a v dodatečném daňovém přiznání k DPH za období 1. čtvrtletí 2016 podaném dne 11. 5. 2016, v němž vykázal povinnost ve výši 33 534 Kč, kterou neuhradil, neoprávněně uplatnil nárok na vyšší odpočet DPH u přijatého zdanitelného plnění vykazaného na vstupu tím, že do podkladů k daňovému přiznání vědomě zařadil dvakrát doklad o přijaté platbě č. 2391500569 ze dne 5. 1. 2016 (zaevidovaný pod č. FP 161100002 dne 13. 1. 2016 a č. FP 161100009 dne 15. 3. 2016) od dodavatele – společnosti C. 21 v celkové částce 907 500 Kč, základ daně 750 000 Kč, DPH v základní sazbě 21 % 157 500 Kč, předmět plnění: daňový doklad k záloze č. 2301500569 uhrazené dne 5. 1. 2016, ačkoli si jako jediný disponent k účtu č. XY, ze kterého byla dne 4. 1. 2016 platba ve výši 907 500 Kč odeslána, musel být vědom, že platbu v takové výši odesílal pouze jedenkrát, a nemůže být tedy u správce daně uplatněn nárok na vrácení DPH z tohoto plnění dvakrát, a zároveň v tomto daňovém přiznání nepřiznal (zatajil) a neodvedl daň na výstupu ve

snížené sazbě 15 % ze tří uskutečněných zdanitelných plnění tím, že vědomě nezařadil do daňového tvrzení:

tržby ze vstupného na koncert L. B., který se konal dne 12. 3. 2016 v Domě kultury města O., které byly připsány na účet společnosti S. č. XY ve výši 285 550 Kč, základ daně 248 314,28 Kč, DPH ve snížené sazbě 15 % ve výši 37 235,72 Kč,

tržby ze vstupného na koncert L. B., který se konal dne 13. 3. 2016 v Městském divadle v M., které byly připsány na účet společnosti S. č. XY ve výši 238 400 Kč, základ daně 207 312,64 Kč, DPH ve snížené sazbě 15 % ve výši 31 087,36 Kč,

a tržby ze vstupného na koncert V. N. & B., který se konal dne 8. 1. 2016 v Divadle A. D. P., které byly připsány na účet společnosti S. č. XY, přičemž tržby za vstupenky činily celkem 161 180 Kč, základ daně 140 162,13 Kč, daň ve snížené sazbě 15 % ve výši 21 017,87 Kč,

čímž za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2016 zkrátil DPH ve výši 246 841 Kč,

2. v úmyslu zkrátit DPH v rozporu s příslušnými ustanoveními zákona č. 235/2004 Sb. nepodal přiznání k DPH za společnost S., nepřiznal a neodvedl daň na výstupu z jedenácti uskutečněných zdanitelných plnění za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016, a to ani na výzvy k podání daňových přiznání, v důsledku čehož finanční úřad v souladu s § 145 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon č. 280/2009 Sb.“), předpokládal, že daňová povinnost je 0 Kč, ačkoli tato ve skutečnosti vznikla, a to na základě konkrétně uvedených dokladů, čímž za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016 zkrátil DPH ve výši 615 300 Kč,

3. v úmyslu zkrátit DPH v rozporu s příslušnými ustanoveními zákona č. 235/2004 Sb. nepodal přiznání k DPH za společnost I., nepřiznal a neodvedl daň na výstupu z jedenácti uskutečněných zdanitelných plnění za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016, a to ani na výzvy k podání daňových přiznání, v důsledku čehož finanční úřad v souladu s § 145 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. předpokládal, že daňová povinnost je 0 Kč, ačkoli tato ve skutečnosti vznikla, a to na základě konkrétně uvedených dokladů, čímž za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016 zkrátil DPH ve výši 1 034 313 Kč,

4. v úmyslu zkrátit DPH v rozporu s příslušnými ustanoveními zákona č. 235/2004 Sb. nepodal přiznání k DPH za společnost S., nepřiznal a neodvedl daň na výstupu z pěti uskutečněných zdanitelných plnění za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2017, a to ani na výzvy k podání daňových přiznání, v důsledku čehož finanční úřad v souladu s § 145 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. předpokládal, že daňová povinnost je 0 Kč, ačkoli tato ve skutečnosti vznikla, a to na základě konkrétně uvedených dokladů, čímž za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2017 zkrátil DPH ve výši 149 856 Kč,

5. v úmyslu zkrátit DPH v rozporu s příslušnými ustanoveními zákona č. 235/2004 Sb. nepodal přiznání k DPH za společnost I., nepřiznal a neodvedl daň na výstupu ze šesti uskutečněných zdanitelných plnění za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2017, a to ani na výzvy k podání daňových přiznání, v důsledku čehož finanční úřad v souladu s § 145 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. předpokládal, že daňová povinnost je 0 Kč, ačkoli tato ve skutečnosti vznikla, a to na základě konkrétně uvedených dokladů, čímž za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2017 zkrátil DPH ve výši 318 234 Kč;

II. obviněný I. Š. jako jednatel a jediný společník společnosti S., registrované k DPH u správce

daně od 24. 2. 2012 s povinností od 1. 4. 2018 podávat daňová přiznání k této dani měsíčně, který v postavení jediného jednatele v rozhodné míře určoval postup společnosti vůči orgánům finanční správy v rámci její podnikatelské činnosti a ve prospěch této společnosti, v úmyslu zkrátit DPH, v rozporu s příslušnými ustanoveními zákona č. 235/2004 Sb. nepodal přiznání k DPH za společnost S., nepřiznal a neodvedl daň na výstupu z jediného uskutečněného zdanitelného plnění za zdaňovací období duben 2018, a to ani na výzvy k podání daňových přiznání, v důsledku čehož finanční úřad v souladu s § 145 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. předpokládal, že daňová povinnost je 0 Kč, ačkoli tato ve skutečnosti vznikla, a to na základě konkrétní vydané faktury v celkové výši 1 300 750 Kč, čímž obviněný za zdaňovací období duben 2018 zkrátil DPH ve výši 225 750 Kč.

2. Za tyto trestné činy byl obviněný I. Š. odsouzen podle § 240 odst. 2 tr. zákoníku za použití § 43 odst. 1 tr. zákoníku k úhrnnému trestu odnětí svobody v trvání 2 roků, jehož výkon mu byl podmíněně odložen podle § 81 odst. 1 a § 82 odst. 1 tr. zákoníku na zkušební dobu v trvání 2 roků. Podle § 67 odst. 1 a § 68 odst. 1, odst. 2 tr. zákoníku mu byl uložen peněžitý trest v celkové částce 90 000 Kč. Rovněž bylo rozhodnuto o vině obviněných právnických osob – společností S. a I., které byly uznány vinnými ve stejném rozsahu jako dovolatel, a bylo rozhodnuto i o jejich trestech.

3. Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 11. 11. 2021, sp. zn. 11 To 238/2021, podle § 258 odst. 1 písm. e), odst. 2 tr. ř. zrušil uvedený rozsudek soudu prvního stupně ve výroku o trestu uloženém obviněnému I. Š. a podle § 259 odst. 3 tr. ř. znovu rozhodl tak, že ho odsoudil podle § 240 odst. 2 tr. zákoníku za použití § 43 odst. 1 tr. zákoníku k úhrnnému trestu odnětí svobody v trvání 2 roků, jehož výkon mu podle § 81 odst. 1 a § 82 odst. 1 tr. zákoníku podmíněně odložil na zkušební dobu v trvání 2 roků.

## II.

### Dovolání obviněného a vyjádření k němu

4. Proti uvedenému rozsudku odvolacího soudu podal obviněný prostřednictvím obhájce z důvodů podle § 265b odst. 1 písm. g), h), m) tr. ř. dovolání, na jeho základě vytýkal nesprávné právní posouzení činů kladených mu za vinu, protože soudy vadně posoudily subjektivní stránku zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku, jímž byl uznán vinným, a neprovedly dostatečné dokazování, když neobjasnily všechny rozhodné skutečnosti, které jsou určující pro správné právní závěry, a odvolací soud tyto vady neodstranil.

5. Nesprávné právní závěry ohledně zavinění obviněný spatřoval v tom, že soudy v činu, jenž mu je kladen za vinu, shledaly nepřímý úmysl, protože tvrdil, že se činu mohl dopustit pouze podle § 16 odst. 1 písm. a) tr. zákoníku z tzv. pravé lhodostejnosti, a proto se nemohl dopustit úmyslného trestného činu podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku. Uvedenou skutkovou podstatu však nenaplnil ani po objektivní stránce, protože byla podána kontrolní hlášení, a proto soudy nemohly spatřovat trestnost jeho jednání v nepodání daňových přiznání. Odkázal na § 1 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., podle něhož základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové tvrzení podané daňovým subjektem. Podle § 1 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb. je takovým daňovým tvrzením daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování. Tedy i kontrolní hlášení je druh daňového tvrzení obsahující vybrané údaje o plněních vykazovaných plátcem DPH a jeho podání v této věci bylo doloženo provedenými důkazy (znaleckým posudkem). Podle § 135 zákona č. 280/2009 Sb. je každý daňový subjekt povinen podat řádné daňové tvrzení, přičemž i z provedených důkazů vyplynulo, že kontrolním hlášením daňový subjekt přiznává svou daňovou povinnost a dokonce i detailnější informace o svých daňových povinnostech než ty, které plynou z prostého daňového přiznání. Pokud odvolací soud shledal, že se obviněný nezajímal o stav svého účetnictví, a že byl smířen s tím, že DPH není odváděna a ani do budoucna odváděna nebude, je tato skutečnost v extrémním rozporu s výpovědí obviněného, účetní i založenou e-mailovou komunikací ze dnů 11. 5. 2017 a 26. 5. 2017, z

nichž je evidentní, že úmyslem obviněného nebylo jakkoli krátiť daň, naopak vždy apeloval na to, aby měl všechny daňové povinnosti v pořádku.

6. Obviněný zdůraznil, že zkrácením daně není její pouhé neodvedení, byla-li příslušná platba správně vypočtena, přiznána nebo vyměřena (viz náleží Ústavního soudu ze dne 12. 6. 2002, sp. zn. [I. ÚS 722/01](#)), a že neodvedenou a nezaplacenou daň lze vymáhat i jinými prostředky než pomocí trestního práva. Podle obviněného pokud byla správci daně doručena kontrolní hlášení, chybí znak podvodného jednání spočívající v tom, že daňový subjekt v rozporu se skutečností předstírá jiný rozsah daně, než který mu reálně vznikl, protože daňový subjekt plní jemu předepsané povinnosti podle zákona č. 235/2004 Sb., byť nikoli zcela. Důsledkem takového pochybení je sankce uložená daňovým úřadem, nikoli trestní sankce. Závěry odvolacího soudu v jeho rozsudku jsou proto podle obviněného absurdní, protože kontrolní hlášení byla fakticky podána, tudíž nemohla být jen „údajná“, jak odvolací soud uzavřel a vadně spatřoval i nutnost kriminalizace činu obviněného v tom, že si jako daňový subjekt ulehčil práci a nechal vypočítání své daňové povinnosti na správci daně. Soud totiž opomněl, že byly ze strany obviněných společností splněny povinnosti podle § 101a odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., čímž přiznaly daňovým tvrzením svou daňovou povinnost.

7. Za nesprávné právní posouzení obviněný považoval i to, že správce daně doručoval výzvy k podání daňových přiznání osobě odlišné od daňového subjektu (společnosti S.), která nebyla daňovým subjektem zmocněna v souladu s § 33 odst. 2 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů, a nebyla oprávněna přijímat písemnosti. Proto správce daně nemohl dojít k předpokladu, že daňová povinnost daňového subjektu je 0 Kč, jak tomu bylo v této věci. Takovému závěru správce daně musí předcházet jeho výzva s pevnými náležitostmi, kterou je třeba daňovému subjektu prokazatelně doručit. Obviněný se nespokojil s tím, že soudy uzavřely, že plná moc udělená společnosti S. toliko v souladu s kontrolou správce daně uskutečněnou v roce 2016 opravňovala správce daně k zasílání veškerých dalších písemností mimo tuto kontrolu k rukám účetní J. P., ač nebyl proveden důkaz o tom, že by se výzvy k podání daňových přiznání skutečně dostaly do dispozice společnosti S.

8. Znaky trestného činu podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku nebyly podle obviněného v jeho trestní věci naplněny ani proto, že soudy nezskoumaly existenci společenské škodlivosti promítnuté do zásady subsidiarity trestní represe (§ 12 odst. 2 tr. zákoníku), protože zejména pominuly posuzovat splnění podmínky negativního dopadu spáchaného činu na zájem chráněný trestním zákoníkem (usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30. 11. 2016, sp. zn. [8 Tdo 1362/2016](#) a stanovisko trestního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 30. 1. 2013, sp. zn. [Tpjn 301/2012](#)).

9. Významným byl podle obviněného i rozpor mezi skutkovými zjištěními a provedenými důkazy a též skutečnost, že nebyly provedeny jím navrhované podstatné důkazy. Poukázal na to, že soudy nižších stupňů provedly důkazy doručenkami ze dnů 25. 1. 2017 a 25. 4. 2017, jež se vázaly ke společnosti I. a z kterých se podává, že datové zprávy adresované správci daně obsahovaly jak kontrolní hlášení, tak daňová přiznání. Odeslání těchto zpráv společnost I. potvrdila, avšak soudy nijak nezskoumaly, zda předmětné zprávy opravdu obsahovaly daňová přiznání, či nikoli, i když to obviněný navrhoval. Navržené důkazy neprovedly a spokojily se s tvrzením správce daně, že datové zprávy od společnosti I. obsahovaly pouze kontrolní hlášení. Společnost S. byla podle soudů vyzvána správcem daně k podání daňových přiznání, a proto byl správce daně oprávněn předpokládat, že její daňová povinnost je 0 Kč, avšak k objasnění těchto závěrů soudy neprovedly jediný důkaz a neověřily, že společnost S. nebo její statutární orgán obdržely výzvy k podání daňových přiznání. Výzvy totiž očividně byly adresovány pouze neoprávněnému subjektu, kterému navíc nebyly doručeny.

10. Závěrem podaného dovolání obviněný navrhl, aby Nejvyšší soud zrušil obě napadená rozhodnutí soudů nižších stupňů a přikázal věc soudu prvního stupně k novému projednání a rozhodnutí.

11. Státní zástupce Nejvyššího státního zastupitelství ve svém vyjádření shledal, že dovolání obviněného není důvodné. K námitkám proti subjektivní stránce odkázal na úvahy soudů nižších stupňů, které dospěly k závěru, že obviněný skutek spáchal v nepřímém úmyslu, pro který vycházely ze všech zjištěných skutečností (viz zejména příslušné body rozsudku soudu prvního stupně). Ani v úvahách, které vedly soudy k uvedenému závěru, neshledal pochybení či nedostatky, jež obviněný v dovolání namítal.

12. K tvrzení obviněného o nenaplnění objektivní stránky státní zástupce uvedl, že zákonná povinnost podávat tzv. kontrolní hlášení vznikla plátcům DPH s účinností od 1. 1. 2016 a nahradila původně samostatný výpis z evidence pro účely DPH. Kontrolní hlášení je speciální daňové tvrzení, které nenahrazuje řádné daňové přiznání k DPH ani souhrnné hlášení. Ztotožnil se s odvolacím soudem (viz odůvodnění jeho rozsudku), že se obviněný v žádném případě nemůže vyvinít tím, že společnosti řádně podaly kontrolní hlášení. Není povinností finančního úřadu dohledávat a zjišťovat vznik a rozsah daňové povinnosti daňového poplatníka. Kontrolní hlášení neslouží jako podklad pro zjištění a vyměření povinnosti k DPH, nýbrž k tomu, aby bylo zamezeno uplatnění odpočtů k DPH v rámci tzv. karuselových podvodů. Poukázal též na rozhodnutí pod č. [22/2005](#) a č. [34/2006](#) Sb. rozh. tr., podle nichž je trestný čin podle § 240 tr. zákoníku spáchán pouhým nepodáním řádného daňového přiznání.

13. Námitku proti postupu správce daně při doručování výzev daňovému subjektu – společnosti S. státní zástupce považoval za uplatněnou mimo důvod podle § 265b odst. 1 písm. h) tr. ř., neboť v ní obviněný nezpochybňoval právní posouzení, ale předkládal své vlastní skutkové závěry a na jejich základě své právní hodnocení. Obviněný tím nenaplnil ani důvod podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř., protože soud prvního stupně učinil skutkový závěr, že od 3. 10. 2016 byla u správce daně založena generální plná moc pro účetní J. P. k zastupování společnosti S. a předchozí plná moc udělená obviněným této účetní k zastupování téže společnosti ze dne 28. 7. 2016 byla výslovně formulována tak, že je udělena „ke všem postupům, jednáním řízením a úkonům ohledně společnosti ...“. Podstatné jsou i další okolnosti, které soudy braly v úvahu, z nichž je zřejmé, že se obviněný jako jediný jednatel společnosti dověděl o výzvách finančního úřadu k podání daňových přiznání. Především byl v kontaktu s účetní a zejména byl i několikrát přímo kontaktován finančním úřadem, který mu nedostatky sděloval. V uvedených závěrech nehledal státní zástupce vady.

14. Tvrzení o extrémním rozporu neshledal státní zástupce důvodným, protože se soudy nedopustily žádného nesouladu mezi provedenými důkazy a skutkovými zjištěními. Soud prvního stupně řádně zjistil skutkový stav bez důvodných pochybností a v potřebném rozsahu a zkoumal (což obviněný popíral), zda datové zprávy zaslané z datové schránky společnosti I. ve dnech 25. 1. 2017 a 25. 4. 2017 obsahovaly také daňová přiznání. Podle ID datových zpráv, které předložila J. P., bylo zjištěno, že tyto ID odpovídají zcela jiným datovým zprávám odeslaným v systému datových schránek jinými odesílateli jiným příjemcům, a proto jde o uměle vytvořené doručky podle vzorů reálných doruček datových zpráv. Obdobné platí o elektronické komunikaci předložené obviněným, kterou se soud prvního stupně rovněž zabýval ve svém rozsudku.

15. Státní zástupce označil výhrady obviněného proti neúplným skutkovým zjištěním vytýkající nevyhovění důkazním návrhům obhajoby za opakované námitky, jimiž se soudy nižších stupňů zabývaly a v odůvodnění svých rozhodnutí se s nimi vypořádaly. Jde tudíž o opakovaná tvrzení, na něž bylo reagováno, což odpovídá usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 5. 2002, sp. zn. [5 Tdo 86/2002](#), a v takových případech jde zpravidla o dovolání zjevně neopodstatněné. Na rozdíl od obviněného státní zástupce shledal, že soudy se zabývaly i zásadou subsidiarity trestní represe (§ 12 odst. 2 tr. zákoníku), protože soud prvního stupně vysvětlil, proč nejde o bagatelní trestný čin. Když státní zástupce nezjistil žádné vytýkané nedostatky, navrhl, aby Nejvyšší soud podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. ř. odmítl podané dovolání jako zjevně neopodstatněné.

### III.

#### Formální podmínky pro podání dovolání

16. Nejvyšší soud jako soud dovolací shledal, že obviněný podal dovolání jako oprávněná osoba podle § 265d odst. 1 písm. c), odst. 2 tr. ř., v zákonné lhůtě a na místě, kde lze toto podání učinit (§ 265e odst. 1, 2 tr. ř.), a že podané dovolání je přípustné podle § 265a odst. 1, odst. 2 písm. a) tr. ř.

17. Napadená rozhodnutí a řízení jim předcházející může Nejvyšší soud přezkoumat jen na podkladě dovolání relevantně opřené o některý z důvodů vymezených v ustanoveních § 265b odst. 1, 2 tr. ř., a proto bylo třeba zkoumat, zda dovolání bylo podáno v souladu s uplatněnými důvody podle § 265b odst. 1 písm. g), h), m) tr. ř.

### IV.

#### Obecně k uplatněným důvodům dovolání

18. Podle § 265b odst. 1 písm. m) tr. ř. lze namítat, že bylo rozhodnuto o zamítnutí nebo odmítnutí řádného opravného prostředku proti rozsudku nebo usnesení uvedenému v § 265a odst. 2 písm. a) až g) tr. ř., aniž byly splněny procesní podmínky stanovené zákonem pro takové rozhodnutí nebo přestože byl v řízení mu předcházejícím dán důvod dovolání uvedený v § 265b odst. 1 písm. a) až l) tr. ř. Z obsahu podaného dovolání a též vzhledem k tomu, že odvolací soud přezkoumal rozsudek soudu prvního stupně podle § 254 odst. 1, 2 tr. ř., je zřejmé, že obviněný použil uvedený dovolací důvod v jeho druhé alternativě, podle které za důvody dovolání, jež byly dány v řízení předcházejícím vydání přezkoumávaného rozhodnutí, označil § 265b odst. 1 písm. g) a h) tr. ř.

19. Důvod podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. slouží k nápravě vad, jestliže rozhodná skutková zjištění, která jsou určující pro naplnění znaků trestného činu, jsou ve zjevném rozporu s obsahem provedených důkazů nebo jsou založena na procesně nepoužitelných důkazech nebo ve vztahu k nim nebyly nedůvodně provedeny navrhované podstatné důkazy. Postačí, když je naplněna alespoň jedna z těchto alternativních podmínek. Vždy však je třeba, aby v jejich důsledku byla vytykána skutková zjištění, která mají určující význam pro naplnění znaků trestného činu, jenž je na nich založen. Prostřednictvím tohoto důvodu nelze napadat jakoukoliv skutkovou okolnost, s níž se obviněný neztotožnil, ale jen takovou, která je rozhodná pro naplnění některého ze znaků skutkové podstaty posuzovaného trestného činu.

20. Námitky podle § 265b odst. 1 písm. h) tr. ř. lze uplatnit, jestliže napadená rozhodnutí a jim předcházející řízení vykazují vady spočívající v nesprávném právním posouzení skutku nebo jiném nesprávném hmotněprávním posouzení [shodně jako dřívější § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř.]. V mezích tohoto důvodu lze namítat, že skutek, jak byl soudem zjištěn, byl nesprávně právně kvalifikován jako trestný čin, ačkoliv nejde o trestný čin nebo jde o jiný trestný čin, než kterým byl obviněný uznán vinným. Posouzení správnosti právních otázek ve smyslu uvedeného dovolacího důvodu se provádí na základě skutkového stavu zjištěného soudy prvního, případně druhého stupně, přičemž Nejvyšší soud nemůže jimi učiněná skutková zjištění změnit, a to jak na základě případného doplnění dokazování, tak ani v závislosti na jiném hodnocení důkazů provedených v předcházejícím řízení (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 7. 2003, sp. zn. [IV. ÚS 564/02](#), dále přiměřeně usnesení Ústavního soudu ze dne 9. 4. 2003, sp. zn. [I. ÚS 412/02](#), ze dne 24. 4. 2003, sp. zn. [III. ÚS 732/02](#), ze dne 9. 12. 2003, sp. zn. [II. ÚS 760/02](#), ze dne 30. 10. 2003, sp. zn. [III. ÚS 282/03](#), ze dne 15. 4. 2004, sp. zn. [IV. ÚS 449/03](#), aj.).

21. Prostřednictvím tohoto dovolacího důvodu je možné namítat zásadně vady právní povahy, tedy to, že skutek, jak byl soudem zjištěn, byl nesprávně právně kvalifikován jako trestný čin, ačkoli nejde o trestný čin nebo jde o jiný trestný čin, než kterým byl obviněný uznán vinným. V rámci takto vymezeného dovolacího důvodu je možné vytykat buď nesprávnost právního posouzení skutku, tj.

chybnou právní kvalifikaci skutku, jak byl v původním řízení zjištěn, v rozporu s příslušnými ustanoveními hmotného práva, anebo vadnost jiného hmotněprávního posouzení. Uvedený důvod neslouží k přezkoumání správnosti a úplnosti skutkových zjištění, na nichž je napadené rozhodnutí založeno, ani k prověřování rozsahu provedení dokazování a správnosti hodnocení důkazů ve smyslu ustanovení § 2 odst. 5, 6 tr. ř. Tyto zásady je možné prolomit, jestliže nebyly dodrženy zásadní požadavky spravedlivého procesu (srov. články 36 a 38 Listiny základních práv a svobod a článek 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod), neboť rozhodování o mimořádném opravném prostředku se nemůže ocitnout mimo rámec ochrany základních práv jednotlivce a tato ústavně garantovaná práva musí být respektována (a chráněna) též v řízení o všech opravných prostředcích (k tomu viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 25. 4. 2004, sp. zn. [I. ÚS 125/04](#), ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. [I. ÚS 55/04](#), ze dne 31. 3. 2005, sp. zn. [I. ÚS 554/04](#), stanovisko pléna ze dne 4. 3. 2014, sp. zn. [Pl. ÚS-st. 38/14](#)).

## V.

### K námitkám obviněného

#### a) K nedostatkům v dokazování

22. Obviněný prostřednictvím důvodu podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. vytýkal nedostatečné objasnění okolností, za kterých došlo ke spáchání činu, a zpochybňoval, jakým způsobem bylo prokázáno doručení výzev k podání daňového přiznání společnosti S. správcem daně a zda společnost I. pomocí datových zpráv zaslaných finančnímu úřadu neposlala i daňová přiznání. Brojil i proti tomu, že soudy odmítly jím navrhované důkazy. Tyto výhrady lze považovat za tvrzení o nedostatečnosti skutkových zjištění, která jsou určující pro naplnění znaků trestného činu a jež by mohla být ve zjevném rozporu s obsahem provedených důkazů. Takové závěry však z výsledků provedení dokazování nevyplývají.

23. Nejvyšší soud připomíná, že není smyslem dovolacího řízení, aby při něm opakoval všechny ve věci provedené důkazy, nýbrž je v něm třeba ověřit způsob, jímž soudy nižších stupňů k provádění a hodnocení těchto důkazů, zda tak činily s potřebnou objektivitou a důsledností a jejich obsah posuzovaly nejen jednotlivě, ale i ve vzájemné souvislosti.

24. Z odůvodnění přezkoumávaných rozhodnutí vyplývá, že soudy nižších stupňů věnovaly zjištění skutkového stavu potřebnou pozornost a zkoumaly ho i se zřetelem na obhajobu obviněného. Soud prvního stupně provedl dokazování, které zaznamenal v rozsudku a podrobně vysvětlil, o které důkazy opřel své skutkové závěry.

25. Nebylo možné přisvědčit tvrzení obviněného o neprokázání doručení výzev k podání daňového přiznání společnosti S., protože z obsahu přezkoumávaných rozhodnutí plyne, že soud tuto skutečnost zjišťoval a na podkladě výsledků provedení dokazování ověřil, že finanční úřad doručil výzvy obviněné společnosti. Tyto skutečnosti soud prvního stupně podrobně, včetně uvedení jednotlivých dat doručení, rozvedl v rozsudku. Lze jen připomenout, že o pochybnostech ve správnosti přiznání k DPH u obviněné společnosti S. za 1. čtvrtletí roku 2016 se obviněný dozvěděl již dne 16. 5. 2016, kdy byla do datové schránky společnosti S. doručena výzva k jejich odstranění. Za tímto účelem byl obviněný pracovníci správce daně i telefonicky kontaktován. Poté udělil generální plnou moc k zastupování společnosti S. svědkyni J. P., která byla dne 3. 10. 2016 osobně seznámena s obsahem těchto pochybností a dne 1. 4. 2017 jí byla dokonce do vlastních rukou doručena opětovná výzva k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění a správnosti výše daně přiznané z uskutečněných zdanitelných plnění společnosti S. Dne 27. 2. 2017 byla J. P. jako tehdejší zástupkyni společnosti S. vhozena do schránky výzva k podání daňového přiznání k DPH za 4. čtvrtletí 2016 a krátce poté, dne 29. 5. 2017, jí byla jako zplnomocněné zástupkyni společnosti S. vhozena do schránky výzva k podání daňového přiznání k

DPH za 1. čtvrtletí 2017. Fikcí jí byla doručena dne 29. 6. 2018 i výzva k podání přiznání k DPH za duben 2018. Na základě uvedených zjištění nelze přisvědčit obviněnému, že by se soudy touto skutečností nezabývaly a že by ji neobjasňovaly, protože jí věnovaly potřebnou pozornost a obviněným uváděná tvrzení vyvrátily.

26. Nebyla potvrzena ani obhajoba obviněného, že pokud komunikoval správce daně s účetní J. P., nebyla k takovým úkonům z jeho strany zmocněna. K tomu soud prvního stupně vysvětlil, že z obsahu plné moci ze dne 28. 7. 2016 je zřejmé, že ji udělil obviněný jako jednatel společnosti S. svědkyni J. P., a to výslovně tak, že „ji zplnomocňuje ke všem jednáním na finančním úřadě týkajícím se společnosti S.“. Následně jí udělil další oprávnění k jednání za jmenovanou společnost, což potvrdila plná moc, která je u správce daně založena od 3. 10. 2016, kde šlo o plnou moc generální, podle níž byla J. P. zplnomocněna „ke všem postupům, jednáním, řízením a úkonům ohledně společnosti S.“. Z obsahu uvedených plných mocí je tudíž zřejmé, že zmocnění bylo J. P. dáno pro veškeré jednání za společnost S. s příslušným finančním úřadem, a proto nelze považovat za nesprávný postup správce daně, který po obdržení plné moci ze dne 3. 10. 2016 jednal právě s ní a jí i doručoval.

27. Provedenými důkazy bylo dostatečně objasněno, že J. P. zajišťovala pro daňové záležitosti obviněných potřebné úkony a činnosti a s dovolatelem úzce spolupracovala, což potvrdil i V. B., zaměstnanec finančního úřadu, jenž měl na starost vyměření daně u společnosti I., která má sídlo na stejném místě jako společnost S. Tento svědek osobně dvakrát telefonicky hovořil s obviněným, který mu řekl, že daňová přiznání má na starosti jeho účetní, přičemž na termíny stanovené pro podání daňového přiznání nereagoval. Ozval se až v době, kdy došlo ke stanovení daně podle pomůcek. Pokud obviněný zpochybňoval uvedené skutečnosti, jde o pouhou polemiku s obsahem provedených důkazů a popírání zjištěného skutkového stavu. Obviněnému nebylo možné přisvědčit ani v tom, že společnost I. řádně podala daňová přiznání k DPH ve dnech 25. 1. 2017 a 25. 4. 2017 společně s kontrolními hlášeními, protože ani tato námitka nemá odraz ve výsledcích provedeného dokazování. Stejně je neopodstatněná výtky, že soudy nezkontrolovaly, že daňová přiznání skutečně nebyla obsahem předmětných zpráv. Obviněný totiž pominul důkazy podložený závěr, uvedený v rozsudku, že dne 25. 1. 2017 zaslala obviněná společnost I. do datové schránky správce daně kontrolní hlášení za prosinec 2016, avšak žádná datová zpráva pod ID XY, jež měla obsahovat i daňové přiznání, v tento den nebyla v systému správce daně nalezena. Jestliže takovou datovou zprávu předkládala J. P. Policii České republiky jako doklad o podání příslušného daňového přiznání v tento den, k datové zprávě pod tímto ID bylo zjištěno, že jde o zprávu, kterou Český statistický úřad prostřednictvím J. J. poslal společnosti H. A. S. C. Přitom Český statistický úřad sdělil, že osobu J. P. nezná a že neodesílal jejím prostřednictvím žádné datové zprávy. Dne 25. 4. 2017 bylo podáno kontrolní hlášení za březen 2017, nicméně žádná datová zpráva pod ID XY, jež měla obsahovat daňové přiznání, v tento den rovněž nebyla v systému správce daně nalezena, ačkoli ji svědkyně J. P. předložila Policii České republiky. Reálně šlo o zprávu, kterou zaslal soudní exekutor JUDr. P. K. spořitelnímu družstvu, přičemž bylo zjištěno, že ten neměl žádné kontakty s J. P. Jiné podání kromě výše uvedených kontrolních hlášení v těchto dnech z datové schránky společnosti I. nebylo učiněno, přiznání k DPH tato společnost v dané době podala jen dne 1. 7. 2016.

28. Podle uvedených skutkových zjištění soudy logicky dovodily, že zmíněné doručky nejsou pravé. Důvodně proto uzavřely, že daňová přiznání nebyla podána, jak ostatně také plyne ze závěrů šetření učiněného správcem daně. Jeho závěrům přisvědčují i zjištění, podle kterých šlo o uměle vytvořené doručky podle vzorů jiných reálných doručenek datových zpráv. Bylo zjištěno, že J. P. nepracovala (jak sama uvedla ve své výpovědi) pro JUDr. P. K. ani pro Český statistický úřad. Obsah reálných datových zpráv byl zcela odlišný od přiznání k dani. O tom, jak mohly vzniknout výše uvedené „doručenky“ datových zpráv pod ID XY a XY, svědčila nepřímou výpověď svědka M. K. poskytujícího služby v oblasti IT, který se s obviněným bavil o spolupráci na základě prosby J. P., s níž se znal,

obviněného však osobně viděl poprvé při hlavním líčení a stvrdil, že neměnil jakékoli dokumenty podle požadavků J. P., neměl přístup do datové schránky JUDr. P. K. ani do žádné jiné datové schránky, neznal společnost H. A. s. a Českému statistickému úřadu neposkytoval své služby, pouze pro J. P. občas něco stáhl. Uvedené skutečnosti rovněž svědčí o tom, že tvrzení obviněného nemají oporu v provedených důkazech a jím uváděná obhajoba se opírá o okolnosti, které nevyplývají z výsledků provedeného dokazování. Naopak je zřejmé, že závěry soudů se opírají o zjištění plynoucí z provedených důkazů.

29. Nejvyšší soud neshledal v uvedených procesních postupech soudu prvního stupně nedostatky, na které obviněný v dovolání poukazoval, neboť z odůvodnění přezkoumávaného rozsudku lze dovodit, že se věnoval posouzení jednotlivých důkazů samostatně i ve vzájemné souvislosti, hodnotil je nejen na základě zákonných požadavků, ale rovněž je konfrontoval s obhajobou obviněného. Odvolací soud shledal výrok o vině navzdory obdobným námitkám obviněného správným a na jeho výhrady reagoval a zabýval se jimi. Rozsudek soudu prvního stupně změnil z podnětu dovolání obviněného pouze ve výroku o trestu.

30. Při závěru, že učiněná skutková zjištění nevykazují vytýkané vady a mají podklad v dokazování, není důvodnou ani obecně formulovaná námitka, že soudy neprovedly obviněným navrhované důkazy, jimiž se obviněný domáhal prokázání skutečnosti, zda daňová přiznání skutečně nebyla předmětem datových zpráv zaslaných ve dnech 25. 1. 2017 a 25. 4. 2017.

31. Nejvyšší soud v postupech soudů nižších stupňů shledal, že braly do úvahy všechny rozhodné skutečnosti, přičemž není možné dospět k závěru, že by (ve vztahu k důkazním návrhům obviněného) šlo o důkazy, které by nebyly provedeny nebo hodnoceny způsobem stanoveným zákonem, tedy, že by o nich v řízení nebylo soudem vůbec rozhodnuto. Z těchto důvodů není trestní řízení zatíženo vadou spočívající v tzv. opomenutých důkazech (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2006, sp. zn. [II. ÚS 262/04](#), ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. [I. ÚS 118/09](#), či ze dne 18. 3. 2010, sp. zn. [III. ÚS 3320/09](#), a další). Podle obsahu přezkoumávaného rozhodnutí odvolací soud reagoval na důkazní návrhy obviněného a své závěry vysvětlil v rozsudku, kde uvedl, že na návrh obviněného doplnil dokazování výsledkem znaleců Z. U. a M. U., kteří zpracovali znalecký posudek z oboru ekonomika, odvětví finance a finanční řízení, neboť tento znalecký posudek se zabýval především kontrolními hlášeními, jejich charakterem, obsahem a způsobem podání. Oproti tomu zamítl návrh na doplnění dokazování vyžádáním zpráv o doručenkách z IP adres, které by měly prokázat, že kontrolní hlášení byla řádně a včas podána, neboť ho považoval za nadbytečný, protože pro vinu obviněných nejsou podstatná kontrolní hlášení, ale daňová přiznání, která nebyla řádně podána, jak vyplynulo z řetězce jiných důkazních prostředků. Nešlo proto o tzv. opomenuté důkazy ani takové, které by měly určující vliv na závěry o vině obviněného.

32. Z uvedeného je zřejmé, že soudy věnovaly dostatečnou pozornost prověření obhajoby obviněného a zajištění důkazů objasňujících všechny rozhodné okolnosti, za nichž k činu došlo. Jejich postup odpovídal zásadám uvedeným v § 2 odst. 5 a 6 tr. ř. i § 125 odst. 3, resp. § 134 odst. 2 tr. ř. Obstaraly si dostatek důkazních prostředků, které zákonným způsobem provedly a hodnotily plně v souladu se zásadami vymezenými v § 2 odst. 6 tr. ř. (viz zejména nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2004, sp. zn. [IV. ÚS 570/03](#)).

33. Nejvyšší soud shledal, že soudy učiněná skutková zjištění byla správně prokázána, lze z nich vycházet pro posouzení správnosti právních úvah učiněných soudy nižších stupňů a je možné podle nich reagovat na námitky obviněného směřující proti použité právní kvalifikaci.

#### b) K právnímu hodnocení

34. Stěžejními námitkami proti právní kvalifikaci bylo tvrzení obviněného, že nebyla naplněna

objektivní stránka uvedeného zločinu, protože nezkrátil daň, neboť jím vedené společnosti řádně podávaly kontrolní hlášení, která mohou sloužit ke stanovení daňové povinnosti stejně jako daňová přiznání, a proto se správce daně nemohl domnívat, že obviněný deklaroval nulovou daňovou povinnost. Od tohoto názoru obviněný odvíjel i nenaplnění subjektivní stránky, protože nejednal s úmyslem zkrátit daň. Tento argument opíral i o skutečnost, že veškeré účetnictví měla na starosti J. P. a on nevěděl o zjištěných nedostacích.

35. Zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku se dopustí ten, kdo zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb a spáchá takový čin ve značném rozsahu.

36. Objektivní stránka daného trestného činu spočívá v tom, že je zkrácena daň nebo jiná povinná platba, v důsledku čehož je poplatníkovi vyměřena daň či jiná platba nižší nebo k vyměření vůbec nedojde. Při zkrácení daně jde o zvláštní případ podvodu, jímž se v rozporu se zákonem ovlivňuje daňová povinnost určitého subjektu tak, že ten v rozporu se skutečností předstírá nižší rozsah této povinnosti nebo předstírá, že takovou povinnost vůbec nemá. Pachatel tedy příslušné výkazy či podklady pro stanovení uvedených povinných plateb zfalšuje, nepořídí, úmyslně zkreslí nebo nevede, aby tím dosáhl nižšího výpočtu daně a dalších plateb nebo aby zatajil, že má určitou daňovou povinnost (viz rozhodnutí pod č. [22/2005-I](#). Sb. rozh. tr.).

37. V posuzované věci obviněný I. Š. za společnosti, jejichž byl statutárním orgánem, zejména nepodal daňové přiznání k DPH, ač došlo k plnění, u něhož mu vznikla tato povinnost, čímž došlo ke zkrácení daně. Obviněný byl osobou povinnou ohledně uvedených příjmů podat daňové přiznání a zároveň zaplatit daň, což neučinil, jak se podává z popsanych skutkových zjištění. Tím naplnil znaky trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku, jenž lze ve vztahu k DPH spáchat úmyslným nepodáním přiznání k této dani, a tím i zatajením zdanitelného plnění, přestože společnosti, jejichž byl jednatelem byly plátcí DPH registrovanými u správce daně. V takovém případě správce daně není povinen stanovit výši nepřiznané daně podle pomůcek, ale je oprávněn předpokládat u daňového subjektu nulovou výši daně. Ke zkrácení daně došlo v důsledku nepodání daňového přiznání a zatajení zdanitelného plnění, nikoli v příčinné souvislosti s případnou nečinností správce daně (viz rozhodnutí pod č. [34/2006](#) Sb. rozh. tr.).

38. Jestliže obviněný tvrdil, že nebylo nutné, aby podával daňová přiznání za dotčená období, jak je vyjádřeno v tzv. skutkové větě, protože nepopřel, že mu vznikla daňová povinnost, když řádně podal tzv. kontrolní hlášení, na základě nichž mohla být daň vyměřena, a současně uváděl, že podaná kontrolní hlášení jsou mnohem detailnější než daňová přiznání, a proto správce daně nemohl při existenci kontrolních hlášení automaticky předpokládat, že daňová povinnost společností S. a I. je nulová, tak nelze takto vznesené argumentaci přisvědčit. Kontrolní hlášení podle § 101c zákona č. 235/2004 Sb. nenahrazuje povinnost podat řádné daňové přiznání k DPH podle § 101 zákona č. 235/2004 Sb. Pro splnění daňové povinnosti u DPH platí podle § 20a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. povinnost přiznat daň při dodání zboží nebo poskytnutí služby. Je nutné zdůraznit, že takto je povinen postupovat každý plátcе registrovaný k DPH. Plátcе si v takovém případě nemůže sám zvolit, zda daň přizná nebo nikoliv, případně, že postačí jiný způsob jejího oznámení správci daně. Jde o striktně stanovenou povinnost přiznat daň. V době, kdy byl čin obviněného spáchán (poslední nesplněná povinnost byla za 1. čtvrtletí roku 2017), platila do 30. 6. 2017 právní úprava v § 21 zákona č. 235/2004 Sb., podle něhož „Daň byl plátcе povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Plátcе daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň“. Změna nastala zákonem č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, jenž pravidla pro stanovení dne uskutečnění zdanitelného plnění a okamžiku, kdy vzniká

povinnost přiznat daň, změnil a s účinností od 1. 7. 2017 došlo k přeformulování a současně k vyčlenění pravidel upravujících okamžik vzniku povinnosti přiznat daň do samostatného § 20a zákona č. 235/2004 Sb.

39. Obviněný byl proto podle § 21 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném do 30. 6. 2017, jako plátce DPH povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, podle toho, který den nastal dříve. Touto právní úpravou byl obviněný povinen se řídit, a nebylo dáno na jeho úvaze, jak bude postupovat, protože uvedený postup byl podle zákona obligatorní.

40. K námitkám obviněného je třeba zdůraznit, že u DPH jde o „povinnost přiznat daň“, tato povinnost, kterou je plátce DPH povinen splnit, a to ve smyslu jejího „přiznání“, jak výslovně stanoví zákon č. 235/2004 Sb., je v souladu s článkem 62 směrnice Rady Evropské unie ze dne 28. 11. 2006 č. 2006/112/ES o společném systému DPH, podle něhož „daňovou povinností se rozumí povinnost odvést daň, jejíž splnění může správce daně podle zákona od určitého okamžiku vyžadovat od osoby povinné odvést daň bez ohledu na skutečnost, že úhrada daně může být odložena“. Obdobně tato povinnost vyplývá i z článku 10 odst. 1 písm. b) tzv. šesté směrnice o DPH ze dne 20. 6. 1973 č. COM(73)950, podle něhož se „daňovou povinností rozumí povinnost odvést daň, jejíž splnění mohou finanční orgány k určitému dni na základě zákona požadovat od daňového dlužníka bez ohledu na skutečnost, že úhrada daně může být odložena“. Zdanitelné plnění se uskuteční a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby. Z uvedených předpisů tedy vyplývá, že povinnost k DPH je vázána na to, že ji daňový poplatník sám „přizná“ ve smyslu zákonem stanovených podmínek. Podle § 101 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb. má plátce daně povinnost podat daňové přiznání. Podle § 101 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb. je plátce povinen podat daňové přiznání i v případě, že mu nevznikla povinnost přiznat daň. Rozhodné tedy je, že plátce má povinnost podat daňové přiznání k DPH na rozdíl od většiny jiných daní i za zdaňovací období, ve kterém mu nevznikla daňová povinnost (tuto skutečnost uvádí plátce zaškrtnutím příslušné kolonky daňového přiznání). Jakýkoliv jiný způsob, který nespĺňuje podmínky „přiznání“ DPH správci daně, znamená, že nebylo postupováno v souladu s uvedenými povinnostmi, a vede k závěru, že DPH nebyla přiznána, což za splnění dalších podmínek naplňuje znaky objektivní stránky trestného činu podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku. Toto ustanovení totiž chrání zájem státu na správném vyměření daně a jiné povinné platby. Proto zkrácením není její neodvedení, byla-li správně vypočtena, přiznána nebo vyměřena. Nesmí však být zatajena skutečnost odůvodňující vznik daňové a jiné povinnosti. Z tohoto důvodu se i podle nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 6. 2002, sp. zn. [I. ÚS 722/01](#), považuje za trestné zkrácení daně i její „nepřiznání“.

41. Uvedenou povinnost „přiznat daň“ ve smyslu § 21 (§ 20a) a § 101 zákona č. 235/2004 Sb. nelze nahradit jiným způsobem nebo postupem, a tedy ani splněním povinnosti podat kontrolní hlášení, jak se toho obviněný v dovolání domáhal.

42. Kontrolní hlášení nenahrazuje daňové přiznání a nezabavuje plátce daně [ani jinou osobu u vedenou v § 101 odst. 1 písm. a) až d) zákona č. 235/2004 Sb.] povinnosti přiznat daň podle § 21 (dříve § 20a) zákona č. 235/2004 Sb. Je jen jedním z evidenčních podkladů pro účely přiznání DPH, které má za povinnost plátce nebo identifikovaná osoba vést, a pro ten účel uvádět veškeré údaje vztahující se k jejich daňovým povinnostem (viz § 100 zákona č. 235/2004 Sb.). Povinnost podat kontrolní hlášení upravuje § 101c zákona č. 235/2004 Sb. a podává se jen za období vymezené v § 101e zákona č. 235/2004 Sb. (tj. právnické osoby za kalendářní měsíc, fyzické osoby za zdaňovací období). Plátce je v první řadě povinen podat kontrolní hlášení, pokud v daném období, za které hlášení podává, uskutečnil zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku nebo za takové plnění přijal úplatu přede dnem jeho uskutečnění. Druhým důvodem je případ, že v tomto období plátce přijal zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku nebo poskytl úplatu za takové plnění přede dnem jeho uskutečnění, pokud mu v popsanych případech vzniká povinnost přiznat daň nebo pokud uplatňuje

nárok na odpočet daně (viz NOVOTNÁ, M. Komentář k § 101c zákona č. 235/2004 Sb., dostupný v právním informačním systému Beck-online ke dni 20. 7. 2022).

43. Se zřetelem na obviněným uplatněnou námitku, že kontrolní hlášení nahrazuje přiznání k dani, je nutné zdůraznit, že kontrolní hlášení slouží pouze k evidenčním účelům, k nimž bylo nově uzákoněno i podle důvodové zprávy (viz sněmovní tisk č. 291/0) k zákonu č. 360/2014 Sb. účinnému od 31. 12. 2014, jenž novelizoval zákon č. 235/2004 Sb. Představuje soubor požadavků na evidenci údajů vztahujících se k daňové povinnosti, a to z důvodu zlepšení výběru daní, omezení daňových podvodů u DPH, a tím i posílení postavení poctivých daňových subjektů. Jeho cílem a smyslem je umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcí a ve spojení s dalšími údaji, které má správce daně k dispozici, identifikovat riziková spojení osob (řetězce, karusely) odčerpávající neoprávněně finanční prostředky z veřejných rozpočtů formou vyplácených nadměrných odpočtů. Významným faktorem má být včasnost zjištění údajů, kde správce daně porovnává získané údaje navzájem a spojuje formou „párování“ jednotlivých kontrolních hlášení, a tak v okamžiku podání kontrolního hlášení disponuje údaji, které mu umožňují provést včasnou analýzu a identifikovat možná riziková spojení plátců. Lze tedy dovodit, že jde o institut, na jehož základě správce daně v okamžiku podávání daňových přiznání disponuje údaji, které by jinak získával převážně až následnou kontrolní činností u jednotlivých plátců, a jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Základem pro správné zjištění a stanovení daně je však i přes institut kontrolního hlášení, daňové přiznání. Institut kontrolního hlášení tak lze považovat za jeden z druhů daňového tvrzení, které se od jiných daňových tvrzení týkajících se DPH liší některými specifiky (viz náleznost pléna Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. [Pl. ÚS 32/15](#), body 59. a 60. odůvodnění). Skutečnost, že je kontrolní hlášení díky použitému označení slovem „hlášení“ řádným daňovým tvrzením ve smyslu legislativní zkratky ustanovení § 1 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., potvrdil i zákonodárce a současně s tím vymezil, že řada ustanovení daňového řádu je pro něj vyloučena speciální úpravou, podobně jako je tomu u souhrnného hlášení.

44. Kontrolní hlášení má povahu evidenčního nástroje, který slouží správci daně k řádnému vyměření daňové povinnosti daňovému subjektu a ověření jím v daňovém přiznání tvrzených skutečností, neboť jednotlivé položky uvedené v obou těchto daňových tvrzeních na sebe musí vzájemně navazovat tak, aby bylo možné prokázat oprávněnost výše odpočtů daňových subjektů a nedocházelo k nadměrnému odčerpávání finančních prostředků z veřejných rozpočtů. Oba instituty jsou tudíž vzájemně propojeny, ale rozhodně se nenahrazují, neboť každý z nich slouží zcela jinému účelu a představuje jinou, oddělitelnou povinnost, která daňovému subjektu plyne ze zákona č. 235/2004 Sb. Nadto kontrolní hlášení má daňový subjekt povinnost podat pouze v zákonem předpokládaných případech vymezených v § 101c zákona č. 235/2004 Sb., zatímco daňové přiznání je povinen podat vždy, a to i v případě, kdy nedošlo k uskutečnění zdanitelných plnění. Lze tedy uzavřít, že podání kontrolního hlášení nezbavuje daňový subjekt povinnosti podat daňové přiznání vymezené v § 101 zákona č. 235/2004 Sb.

45. Z uvedené stručné charakteristiky kontrolního hlášení vyplývá, že jím nelze nahradit přiznání k DPH, neboť je jen evidenční pomůckou, tzv. daňovým tvrzením podle § 1 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb. a může sloužit pro potřeby vyměření daňové povinnosti daňovému subjektu, nezbavuje však plátce daně povinnosti podat daňové přiznání podle § 21 (dříve § 20a) zákona č. 235/2004 Sb. Plátce daně registrovaný k DPH, který uskutečnil v konkrétním období zdanitelná plnění podléhající DPH, nepodal přiznání k DPH, nepřiznal a neodvedl tuto daň, se dopustí trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku i přesto, že podal kontrolní hlášení ve smyslu § 101c zákona č. 235/2004 Sb.

46. Nejvyšší soud na základě toho shledal, že nebylo možné přisvědčit obviněnému, že nebyla činy kladenými mu za vinu naplněna objektivní stránka zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku, protože výsledky dokazování

provedení před soudem bylo dostatečně po všech stránkách prokázáno, že ve značném rozsahu zkrátil daň, protože za uvedená zdaňovací období nepodal daňová přiznání, a to ani po výzvě správce daně, a stejně tak řádně nedoložil některé jím tvrzené skutečnosti, které uváděl v daňových přiznáních, popřípadě v kontrolních hlášeních jako jednatel spoluobviněných společností S. a I. Lze jen zdůraznit, že trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku je možné ve vztahu k DPH spáchat i úmyslným nepodáním přiznání k této dani, a tím i zatajením zdanitelného plnění. V takovém případě je správce daně oprávněn předpokládat u daňového subjektu nulovou výši daně (viz rozhodnutí pod č. [34/2006](#) Sb. rozh. tr. a v návaznosti na něj rozhodnutí pod č. [55/2012](#) Sb. rozh. tr.).

47. Z výsledků provedení dokazování vyplynuly skutečnosti popsané pod body I./1. až I./5. a II. a bylo prokázáno, že obviněný zejména nepodal daňová přiznání a zatajil zdanitelná plnění, k nimž ve zdaňovacím období došlo a která byl povinen k řádnému vyměření DPH přiznat. Uvedeným postupem úmyslně v rozporu se zákonem buď předstíral nižší daňovou povinnost, než jaká reálně vznikla společností S. a I. na základě jimi uskutečněných zdanitelných plnění, anebo nepodal daňová přiznání, a tudíž předstíral, že neměly žádnou daňovou povinnost. I když podal kontrolní hlášení, v němž informoval o proběhlých plněních správce daně, nezbavovalo jej to povinnosti uvedená plnění uvést do daňového přiznání a zákonným způsobem je přiznat podle § 21 zákona č. 235/2004 Sb. (v době činu podle § 20a). Informace uvedená v kontrolním hlášení jej této povinnosti nezbavuje, neboť obviněný jako statutární orgán společností, které jsou plátcem daně, nemůže svou povinnost prokazovat skutečnosti relevantní pro správné vyměření daňové povinnosti převádět na správce daně, neboť ten zásadně v daňovém řízení nenese důkazní břemeno (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb.). Právě daňový subjekt (nikoliv správce daně) je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které musí uvádět v daňovém přiznání, neboť jej stíhá bezvýhradné důkazní břemeno, které pro něj představuje povinnost prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání dostatečnými a hodnověrnými důkazy (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2003, sp. zn. [II. ÚS 420/02](#), ze dne 5. 11. 2002, sp. zn. [II. ÚS 571/01](#), a ze dne 3. 9. 2002, sp. zn. [II. ÚS 750/2000](#)).

48. Z těchto důvodů Nejvyšší soud shledal, že obviněný jednáním popsaným v přezkoumávaných rozhodnutích po objektivní stránce naplnil znaky zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku.

49. Obviněný vznesl výhrady i proti závěrům soudů o subjektivní stránce, když vytýkal, že soudy nesprávně shledaly, že jednal úmyslně, protože byl v postavení jednatele společností S. a I., ačkoli potřebné úkony ve vztahu k daním činila jeho účetní J. P. Jde o námitky, které uplatnil již v předchozích fázích řízení, a soudy se zabývaly po skutkové stránce tím, za jakých okolností se daňové povinnosti v obou společnostech plnily, zejména, zda a do jaké míry obviněný ovlivňoval daňové záležitosti a zda se včas dozvěděl o tom, že nejsou řádně podávána daňová přiznání.

50. Z přezkoumávaných rozhodnutí lze jen ve stručnosti připomenout, že zejména soud prvního stupně podrobně rozvedl, jak byl obviněný zapojen do vyměrování daňové povinnosti společností S. a I., a to i v porovnání s tím, jakou úlohu měla účetní J. P. Obviněný byl jediný společník a jednatel jmenovaných společností, a tudíž byl i osobou fakticky odpovědnou za jejich finanční a daňové záležitosti. Účetní J. P. byla zaměstnankyně těchto společností a obviněný jí dodával potřebné podklady k tvorbě daňových přiznání. Pokud vůči finančním orgánům vystupovala, jednala tak na základě zplnomocnění, jež jí obviněný udělil. Význam má i to, že při jednání se správcem daně činila obstrukce a při vědomí chybného daňového přiznání k DPH nenapravila tyto chyby a ani sám obviněný, ač byl o problémech opakovaně informován, nezajistil nápravu. O pochybnostech v přiznání k DPH za společnost S. za 1. čtvrtletí roku 2016 se obviněný dozvěděl již dne 16. 5. 2016, kdy byla do datové schránky společnosti S. doručena výzva k odstranění pochybností o správnosti daňového přiznání. Za tímto účelem byl následně obviněný pracovníci správce daně i telefonicky kontaktován a poté udělil generální plnou moc k zastupování společnosti S. účetní J. P., která byla se

situací obeznámena a několikrát ze strany správce daně urgována. Obdobně tomu bylo i u společnosti I., ohledně níž byl obviněný již v průběhu roku 2017 opakovaně informován V. B. o tom, že společnost I. nepodala přiznání k DPH za období 4. čtvrtletí 2016 a 1. čtvrtletí 2017, přesto obviněný nejenže nepodal tato přiznání k DPH, ale v roce 2018 až minimálně do 18. 2. 2019 neuhradil správcem daně vyměřenou DPH, přestože mu bylo příslušné oznámení o vyčíslení daně doručeno již dne 4. 1. 2018 do datové schránky uvedené společnosti. Soud se zabýval i průběhem a postupem správce daně a tím, že obviněný věděl o tom, že komunikace mezi J. P. a finančním úřadem není zcela v pořádku (jmenovaná se velice často omlouvala z domluvených schůzek a byla nekontaktní i ve dny, kdy přislíbila, že kontaktuje finanční úřad). Proto byl obviněný dne 27. 6. 2016 kontaktován pracovníci finančního úřadu M. E., neboť nebylo reagováno na výzvu k odstranění pochybností ze dne 16. 5. 2016, a obviněný přislíbil nápravu. Účetní J. P. se dostavila na finanční úřad až dne 28. 7. 2016, předložila plnou moc k zastupování společnosti S. a dále předložila evidence pro účely DPH za 1. čtvrtletí 2016, kontrolní hlášení za leden až březen 2016 a faktury. Pro další jednání však byla opět nekontaktní, a proto M. E. dne 14. 9. 2016 znovu kontaktovala přímo obviněného s tím, že bude zahájena daňová kontrola.

51. Odvolací soud shledal správnými závěry o tom, že obviněný jednal úmyslně a byl dostatečně informován o všech rozhodných skutečnostech, a doplnil, že obviněný věděl, že daň není řádně odvedena a že by měla být odvedena, a byl upozorněn na nedostatky i ze strany správce daně. Nepodnikl však jako jednatel společností odpovídající kroky. Z hlediska zavinění obviněného poukázal i na to, že v některých obdobích byla daňová přiznání podávána a v jiných, která jsou předmětem trestního stíhání, se tak nedělo, a to ani na výzvy k přiznání daně za období 4. čtvrtletí roku 2016 a 1. čtvrtletí roku 2017. Poukázal i na to, že nelze odhlédnout od toho, že v daných obdobích měla být daň podle výpočtů příslušného správce daně vysoká, což dosvědčuje snahu vyhnout se v těchto obdobích přiznání daně. Obviněný byl navíc jediným disponentem s účty společností S. a I., a tudíž věděl o všech pohybech na těchto účtech, měl povědomí i o částkách uváděných na jednotlivých vystavených fakturách, a tedy věděl, že tyto faktury slouží jako podklad pro daňová přiznání. Měl povinnost zajistit, aby přiznání byla řádně podávána. Pokud se dozvěděl, že osoba, kterou pověřil vedením účetnictví, nevykonává tuto činnost dostatečně pečlivě, bylo jeho povinností zjednat bez zbytečného odkladu nápravu.

52. Nejvyšší soud považuje uvedená zjištění, úvahy i závěry soudů nižších stupňů za správné a odpovídající výsledkům provedeného dokazování i zásadám stanoveným zákonem pro zavinění. Zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku je trestným činem úmyslným (§ 15 tr. zákoníku) a soudy nižších stupňů dostaly svým povinností, pokud závěry o tom, že obviněný jednal v nepřímém úmyslu, prokázaly na základě zjištěných objektivních okolností (viz např. rozhodnutí pod č. [19/1971](#), a č. [60/1972-IV](#). Sb. rozh. tr.).

53. Nad rámec úvah soudů nižších stupňů Nejvyšší soud k námitkám obviněného doplňuje, že podle § 15 odst. 1 písm. b), odst. 2 tr. zákoníku pachatel jedná v úmyslu nepřímém, pokud věděl, že svým jednáním může způsobem uvedeným v zákoně porušit nebo ohrozit zájem chráněný trestním zákonem, a pro případ, že je způsobí, byl s tím srozuměn. Srozuměním se rozumí i smíření pachatele s tím, že způsobem uvedeným v trestním zákoně může porušit nebo ohrozit zájem chráněný tímto zákonem. Srozumění pachatele u nepřímého úmyslu vyjadřuje aktivní volní vztah pachatele ke způsobení následku relevantního pro trestní právo, čímž je míněna vůle, jež se projevila navenek, tj. chováním pachatele (viz usnesení Nejvyššího soudu ze dne 17. 2. 2016, sp. zn. [5 Tdo 1467/2015](#), a též ŠÁMAL, P. a kol. Trestní zákoník I. § 1 až 139. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 223 a 224).

54. Obviněný I. Š. jako jednatel rovněž obviněných společností jednal úmyslně, neboť se jako statutární orgán dozvěděl o všech rozhodných skutečnostech, za kterých bylo přistupováno k přiznávání daní, za což byl odpovědný, jak z jeho strany, tak ze strany jím ustanovené účetní nebo

správce daně. Věděl o tom, že účetní neplní své povinnosti, na což byli oba v průběhu daňového řízení upozorňováni, a byl obeznámen se všemi rozhodnými skutečnostmi. To vyplynulo z celého řetězce provedených důkazů, které odrážely jeho vědomost o rozhodných skutečnostech i o tom, jaké nedostatky správce daně zjistil. Na úmysl obviněného soudy usuzovaly z charakteru a způsobu celého jednání a z okolností, za nichž k němu došlo (viz usnesení Nejvyššího soudu ze dne 17. 7. 2019, sp. zn. [5 Tdo 1101/2018](#)). Lze připomenout, že v případě, že se pachatel jako jednatel v rámci svého podnikání dozví, že osoba, kterou pověřil vedením účetnictví, nevykonává tuto činnost dostatečně pečlivě, je jeho povinností zjednat bez zbytečného odkladu nápravu. Pokud neučiní nutné kroky k zajištění řádného vedení účetnictví, nemůže se zbavit své trestní odpovědnosti za některý z trestných činů spáchaných při podnikání (např. za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku) s poukazem na to, že uvedená osoba nebyla způsobilá k vedení účetnictví (viz usnesení Nejvyššího soudu ze dne 16. 7. 2014, sp. zn. [5 Tdo 745/2014](#)). Rovněž lze připomenout, že volní složka úmyslného zavinění pachatele trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku může vyplývat z postavení pachatele jako osoby oprávněné jednat jménem poplatníka daně, resp. za něj. Složka vědění u úmyslného zavinění pak může u citovaného trestného činu spočívat ve znalosti rozsahu jednotlivých účetních operací a jejich hodnot, jakož i v ýše získaných finančních částek, s nimiž v rámci svého postavení mohl nakládat (viz usnesení Nejvyššího soudu ze dne 25. 9. 2013, sp. zn. [5 Tdo 1003/2013](#)).

55. Nejvyšší soud z uvedených důvodů shledal, že soudy nižších stupňů postupovaly při posuzování subjektivní stránky skutkové podstaty spáchaného trestného činu správně a nedopustily se jím tvrzených pochybení. Odvolací soud nepochybil, jestliže u obviněného shledal tzv. nepravou lhotejnost (nelze dovést shodnost např. s usneseními Nejvyššího soudu ze dne 17. 7. 2019, sp. zn. [5 Tdo 1101/2018](#), a ze dne 13. 5. 2020, sp. zn. [4 Tdo 439/2020](#), v nichž Nejvyšší soud dospěl k závěru o existenci tzv. pravé lhotejnosti obviněného, neboť v těchto věcech bylo prokázáno, že obviněný spoléhal na řádné vedení účetnictví, jemuž nerozuměl, a bezvýhradně věřil pověřené účetní). Tak tomu v nyní projednávaném případě nebylo, protože obviněný byl stěžejní osobou ve vztahu ke svým daňovým povinnostem, byl obeznámen se všemi rozhodnými skutečnostmi a účetní, jíž svěřil daňové záležitosti, dával podklady a určoval, jak má postupovat. Obviněný však zcela rezignoval na svou povinnost podat daňové přiznání přesto, že si byl vědom této povinnosti zejména proto, že na ni byl opakovaně upozorněn ze strany správce daně, ale i z okolností, za kterých provozoval své podnikání, s nímž měl zkušenosti, a znal obsah svých povinností, které vykonával sám, anebo je v části přenášel na svou účetní J. P. Neučinil však dostatečné kroky k zajištění řádného vedení účetnictví ani k napravení této situace, resp. k odstranění pochybností o daňové povinnosti společností S. a I. Podle chování obviněného a okolností, za nichž k činům došlo, musel být smířen s tím, že daňová povinnost těchto společností nebude správně vyměřena, a dojde tak z jeho strany k jejímu zkrácení.

56. Ze všech uvedených důvodů Nejvyšší soud k výhradám obviněného proti naplnění formálních znaků posuzované skutkové podstaty shledal, že jednání obviněného bylo dostatečně objasněno a po právní stránce soudy důvodně posouzeno pod bodem I. výroku o vině jako pokračující zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku a pod bodem II. jako stejný trestný čin, nicméně pouze v základní variantě podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku.

#### c) K subsidiaritě trestní represe

57. Námitkám obviněného nebylo možné přisvědčit, ani pokud vytýkal, že soudy opomenuly posuzovat splnění podmínky negativního dopadu jeho činu do zájmu chráněného zákonem a nezabývaly se subsidiaritou trestní represe. Takové tvrzení neodpovídá obsahu odůvodnění přezkoumávaných rozhodnutí a lze poukázat na rozsudek soudu prvního stupně, jenž ke společenské škodlivosti činu obviněného rozvedl své úvahy v odůvodnění rozsudku, v nichž zdůraznil opakovanost nesplněných povinností i výši způsobeného daňového úniku, z čehož dovozoval, že nejde o bagatelní záležitost. Důvodným neshledal ani požadavek na možnost volby jiných než trestních prostředků k

ochraně fiskálních zájmů a svůj závěr, že by jiné formy postihu než prostřednictvím trestního práva nepostačovaly, shledal zejména v tom, že skutková podstata trestného činu byla beze zbytku ve všech znacích naplněna, s tím, že stát nemůže rezignovat na svou roli při ochraně svých oprávněných zájmů při výběru daní. Odvolací soud se výslovně nezabýval subsidiaritou trestní represe ve smyslu § 12 odst. 2 tr. zákoníku, ale svůj souhlas s argumenty soudu prvního stupně shrnul do závěru o správnosti použité právní kvalifikace. Navíc důsledně zvažoval dopady trestní sankce na obviněného, když v jeho prospěch znovu rozhodl o trestu tak, že již neuložil peněžité trest, jenž považoval za příliš přísný vedle podmíněně odloženého trestu odnětí svobody, který ponechal beze změny.

58. Nejvyšší soud považuje uvedené závěry soudů obou stupňů za postačující k tomu, aby učinily správný závěr o vině obviněného, že byly naplněny formální znaky trestného činu, a řádně s ohledem na konkrétní okolnosti posoudily trestný čin obviněného i z hlediska jeho škodlivosti pro společnost (viz stanovisko pod č. [26/2013](#) Sb. rozh. tr.). Právě s ohledem na skutečnosti zjištěné soudy, zejména snahu obviněného nevyhovět správnímu orgánu a výši zkrácené daně, která u činu pod bodem I. výroku o vině znamenala naplnění kvalifikované skutkové podstaty, nepřicházelo do úvahy, že by byla trestní odpovědnost vyloučena. K jejímu zpochybnění může dojít pouze tehdy, lze-li uplatnění jiného druhu odpovědnosti dosáhnout splnění všech funkcí odpovědnosti, tj. splnění cíle reparačního a preventivního, a přitom funkce represivní není v daném případě nezbytná (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 26. 7. 2012, sp. zn. [III. ÚS 1148/09](#)). O takový případ v posuzované věci, jak již bylo výše rozvedeno, nešlo, neboť jde o závažné trestné jednání, u něhož na ochranu fiskálních zájmů státu při spáchání závažného úmyslného daňového deliktu a způsobení značného úniku daní nemohou k nápravě postačit prostředky občanského ani správního práva, neboť taková ochrana by byla neúčinná. Proto je namístež využití trestní odpovědnosti (viz k tomu např. nálezy Ústavního soudu ze dne 23. 3. 2004, sp. zn. [I. ÚS 4/04](#), ze dne 25. 11. 2003, sp. zn. [I. ÚS 558/01](#), ze dne 12. 10. 2006, sp. zn. [I. ÚS 69/06](#), aj.).

59. Nejvyšší soud k výše uvedenému v této konkrétní věci doplňuje, že pod bodem I. výroku o vině šlo o zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku spáchaný v pokračování, pod bodem II. výroku o vině podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku. Škodlivost činů zvyšovala laxnost přístupu obviněného ke splnění povinnosti řádně podávat daňová přiznání, ale i následná neexistence adekvátní reakce a dostatečné spolupráce se správcem daně. Z hlediska naplnění materiálního korektivu nemá význam, že daň byla zásahem finančního úřadu doměřena, popřípadě v určitém rozsahu uhrazena obviněnými společnostmi, neboť k odstranění závadného stavu, a to i ze strany obviněného, došlo až po spáchání projednávaného trestného činu, a to díky snaze a správnému postupu finančního úřadu, který při plnění svých povinností z vlastní iniciativy zjistil nepřiznanou daň a snažil se zjednat nápravu, nicméně ze strany všech obviněných nedošlo k adekvátní reakci.

60. S ohledem na to, že byly řádně objasněny a zjištěny všechny rozhodné skutečnosti i ve smyslu materiálního korektivu, Nejvyšší soud ve skutkových ani právních závěrech neshledal obviněným namítané nedostatky a ztotožnil se se závěry soudů obou stupňů, že obviněný po všech stránkách naplnil znaky trestných činů, jimiž byl uznán vinným.

61. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší soud mohl důvodnost dovolání posoudit toliko na základě odůvodnění přezkoumávaných rozhodnutí a příslušného spisu, z nichž je patrné, že napadená rozhodnutí ani jim předcházející řízení netrpí vytýkanými vadami a veškeré závěry učiněné soudy mají podklad v obsahu spisu i v napadených rozhodnutích stejně jako v zákonné úpravě a na ni navazující judikatuře soudů, podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. ř. odmítl dovolání obviněného jako zjevně neopodstatněné.