

## USNESENÍ

Nejvyšší soud rozhodl v neveřejném zasedání konaném dne 27. 1. 2021 o dovolání obviněného **R. T.**, nar. XXXXX, bytem XXXXX, proti usnesení Vrchního soudu v Olomouci ze dne 17. 6. 2020, sp. zn. 3 To 213/2019, v trestní věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 1 T 9/2017, takto:

Podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. ř. se dovolání obviněného R.T. **odmítá.**

### Odůvodnění:

1. Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 3. 9. 2019, č. j. 1 T 9/2017-2329, byl obviněný R. T. shledán vinným zločinem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 3 písm. a) tr. zákoníku a odsouzen k trestu odnětí svobody v délce 6 let a 6 měsíců. Pro výkon tohoto trestu byl zařazen do věznice s ostrahou. Dále byl odsouzen k trestu zákazu činnosti spočívajícím v zákazu výkonu funkce statutárního orgánu, člena statutárního orgánu a prokuristy v obchodních společnostech a družstvech včetně jejich zastupování na základě plné moci na dobu 6 let.

2. Uvedeného zločinu se obviněný dopustil jednáním podrobně popsáním ve výroku o vině rozsudku krajského soudu, které v podstatě spočívalo v tom, že

*I. jako jednatel společnosti XXXXX, zahrnul v rozporu s ustanovením*

*§§ 23-24 zákona č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů a v rozporu s ustanovením § 72 odst. 1, 2 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty do účetnictví této společnosti faktury specifikované v rozsudku krajského soudu za poskytnuté reklamní služby, jejichž cena však byla extrémně navýšena, o čemž věděl a s cílem neoprávněně snížit daňový základ z vysokých příjmů společnosti následně podal prostřednictvím daňové poradkyně M.T. u Finančního úřadu ve Žďáru nad Sázavou příznání k dani z příjmu právnické osoby (dále jen DPPO) za zdaňovací období od 18. 2. 2011 do 31. 12. 2012, čímž došlo k neopodstatněnému navýšení výdajů o částku 14 993 513 Kč a zkrátil tak DPPO za rok 2012 o 2 848 767 Kč a příznání k dani z přidané hodnoty (dále jen DPH), přičemž za zdaňovací období III. a IV. čtvrtletí 2011 a leden - srpen a říjen - prosinec 2012 tak zkrátil DPH o 5 436 856 Kč,*

*II. jako předseda představenstva společnosti XXXXX zahrnul a v rozporu s ustanovením §§*

*23-24 zákona č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů a v rozporu s ustanovením § 72 odst. 1, 2 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty do účetnictví této společnosti*

*faktury specifikované v rozsudku krajského soudu za poskytnuté reklamní služby, jejichž cena však byla extrémně navýšena, o čemž věděl a s cílem neoprávněně snížit daňový základ z vysokých příjmů společnosti následně podal prostřednictvím daňové poradkyně M.T. u Finančního úřadu ve Žďáru nad Sázavou přiznání k dani z příjmu právnické osoby za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2012, čímž došlo k neopodstatněnému navýšení výdajů za rok 2011 o částku 1 457 100 Kč a zkrátil tak DPPO o 276 830 Kč, za rok 2012 o částku 11 028 050 Kč a zkrátil tak DPPO za rok 2012 o 2 095 320 Kč, a přiznání k dani z přidané hodnoty, přičemž za zdaňovací období listopad - prosinec 2011 a leden - srpen 2012 tak zkrátil DPH o 2 613 830 Kč*

*III. jako jednatel společnosti XXXXX, zahrnul v rozporu s ustanovením §§ 23- 24 zákona č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů a v rozporu s ustanovením § 72 odst. 1, 2 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty do účetnictví této společnosti faktury specifikované v rozsudku krajského soudu za poskytnuté reklamní služby, jejichž cena však byla extrémně navýšena, o čemž věděl a s cílem neoprávněně snížit daňový základ z vysokých příjmů společnosti následně podal prostřednictvím daňové poradkyně M.T. u Finančního úřadu ve Žďáru nad Sázavou za zdaňovací přiznání k dani z příjmu právnické osoby období od 23. 9. 2011 do 31. 12. 2012, čímž došlo k neopodstatněnému navýšení výdajů za rok 2011 o částku 774 000 Kč a zkrátil tak DPPO o 147 060 Kč, za rok 2012 o částku 13 849 780 Kč a zkrátil tak DPPO za rok 2012 o 2 750 586 Kč, a přiznání k dani z přidané hodnoty, přičemž za zdaňovací období listopad 2011 a leden - srpen a říjen - prosinec 2012 tak zkrátil DPH o 3 104 456 Kč,*

*IV. na základě plné moci udělené jednatelkou L.K., nar. XXXXX, zahrnul v rozporu s ustanovením §§ 23-24 zákona č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů a v rozporu s ustanovením § 72 odst. 1, 2 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty do účetnictví společnosti XXXXX, (později XXXXX), faktury specifikované v rozsudku krajského soudu za poskytnuté reklamní služby, jejichž cena však byla extrémně navýšena, o čemž věděl a s cílem neoprávněně snížit daňový základ z vysokých příjmů společnosti následně podal prostřednictvím daňové poradkyně M.T. u Finančního úřadu v Jihlavě přiznání k dani z příjmu právnické osoby za zdaňovací období od 2. 3. 2012 do 31. 12. 2012, čímž došlo k neopodstatněnému navýšení výdajů za rok 2012 o částku 5 069 530 Kč a zkrátil tak DPPO o 943 740 Kč, a přiznání k dani z přidané hodnoty, přičemž za zdaňovací období březen - červen, srpen - září 2012 tak zkrátil DPH o 1 104 406 Kč, a celkově tak svým jednáním způsobil České republice jednající Finančními úřady ve Žďáru nad Sázavou a v Jihlavě škodu ve výši 23 327 681 Kč.*

3. Proti rozsudku nalézacího soudu podali obviněný a Finanční úřad pro Kraj Vysočina, Územní pracoviště Žďár nad Sázavou, odvolání. Obviněný odvolání podal do výroku o vině i výroku o trestu, Finanční úřad do výroku o nepřiznání nároku na náhradu škody. Obě podaná odvolání Vrchní soud v Olomouci usnesením ze dne 17. 6. 2020, č. j. 3 To 213/2019-2378, zamítl podle § 256 tr. ř. jako nedůvodná.

4. Proti rozhodnutí soudu druhého stupně podal obviněný R. T. dovolání, a to jak prostřednictvím obhájce JUDr. Ondřeje Moravce, Ph.D., tak prostřednictvím dalšího zplnomocněného obhájce JUDr. Blenda Raje.

5. V dovolání směřující vůči napadenému usnesení v celém rozsahu koncipovaném obhájcem JUDr. Ondřejem Moravcem, Ph.D., uplatnil dovolací důvody podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. a § 265b odst. 1 písm. l) tr. ř. Namítl, že zjištěné jednání nenaplnuje objektivní a subjektivní stránku trestného činu krácení daně, poplatku a podobné povinné platby, a dále vytkl nedostatečné vymezení skutku. V doplnění dovolání navíc vznesl námitku extrémního nesouladu skutkových zjištění s provedeným dokazováním a porušení zásady ne bis in idem.

6. K námitce nedostatečně vymezeného skutku obviněný uvedl, že není zřejmé, jaká konkrétní daň měla být jeho jednáním krácena a jakým způsobem se tak mělo stát. Ve vymezení skutku je vyjádřeno toliko, že cena za reklamní služby byla extrémně navýšena (aniž je zřejmé, oproti čemu). Pokud odvolací soud připouští, že pro zjištění trestní odpovědnosti obviněného nepostačuje zjištění nadhodnocené ceny reklamní služby a jeho vědomost o tom, a že zásadní jsou též okolnosti související s dodavatelským řetězcem, pak se zcela nutně jedná o skutečnosti, které musejí být promítnuty i do vymezení skutku, což se nestalo.

7. Ve vztahu k objektivní stránce trestného činu namítl, že soudy své závěry založily na právním východisku, dle něhož z hlediska vzniku trestní odpovědnosti obviněného není relevantní, kde reálně skončily finanční prostředky, které společnosti jím řízené uhradily za poskytnuté reklamní služby. V takovém případě ovšem skutek není možné považovat za trestný čin, neboť provedeným dokazováním bylo vyloučeno, že by v rozporu se skutečným stavem předstíral, že za reklamní služby zaplatil vyšší cenu, než byla uvedena na fakturách. Náklady vynaložené společnostmi, které řídil, byly náklady reálně vzniklými, jež nelze v žádném případě považovat za fiktivní. Nemohlo tedy dojít k naplnění znaku krácení daně, protože nebyla předstírána nižší daňová povinnost. V situaci, kdy reklamní služba byla skutečně poskytnuta (a její poskytnutí nebylo pouze předstíráno) za úplatu, která byla prokazatelně uhrazena (a tedy ani tato úplata nebyla předstírána v jiné výši, než byla skutečně zaplacená), není možné dovodit, že by podvodným způsobem předstíral nižší daňovou povinnost jím řízených společností oproti skutečné výši této daňové povinnosti. Pokud jde o daň z přidané hodnoty, obviněný namítl, že svým jednáním nekrátil daňovou povinnost společností, které zastupoval, neboť daň na vstupu, kterou tyto společnosti uplatnily, má odraz v dani na výstupu poskytovatelů těchto služeb, kteří tuto daň přiznali a zaplatili. Obviněný zdůraznil, že daň z přidané hodnoty je založena na zásadě neutrality, z níž vyplývá, že (nejde-li o finální spotřebu neplátcem daně) příjemce zdanitelného plnění je oprávněn odpočít si na vstupu daň, jíž na výstupu vykázal poskytovatel tohoto zdanitelného plnění. I v případě plnění finančně nadhodnoceného je neutralita daně zachována, neboť nároku na odpočet daně na straně jedné odpovídá daňová povinnost na výstupu na straně druhé. Tato neutralita byla ve vztahu k jím řízeným společnostem a jejich dodavatelům dodržena, neboť dodavatelé daň na výstupu přiznali a zaplatili. Narušení neutrality daně (a tím i útok na objekt trestného činu) bylo vyvoláno v rámci dodavatelského řetězce, do kterého byly dosazeny daňově nečinné společnosti. Obviněnému však nikdy nebylo kladeno za vinu, že by o činnosti či nečinnosti těchto společností cokoliv podstatného věděl, či se na jejich činnosti dokonce nějakým způsobem podílel. Obviněný dále namítal, že soudy

nesprávně posoudily, že se jednalo o plnění nepoužitelná k ekonomické činnosti. Odvolací soud nesrozumitelně vykládá pojem ekonomická činnost použitý v ustanovení § 72 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty v kontextu zákona o daních z příjmů (soudě podle použité terminologie), aniž by objasňoval, co jej k této úvaze vedlo. Otázka racionality výdajů a jejich daňové uznatelnosti z hlediska stanovení daně z příjmů nemá žádnou souvislost s naplněním podmínky použití plnění k ekonomické činnosti. Úvaha soudu, že reklamní služba je součástí konečné spotřeby, a proto z ní nepřísluší nárok na odpočet, je nesprávná.

8. Ve vztahu k subjektivní stránce trestného činu obviněný namítl, že mu není možné přičítat, pokud došlo v dodavatelském řetězci ke zkrácení daně, protože se nejednalo o daňovou povinnost společností jím zastupovaných, nýbrž o daňovou povinnost společností zapojených do dodavatelského řetězce. Nebyl-li seznámen se skutečností, že součástí dodavatelského řetězce byly osoby neplnící své daňové povinnosti, nelze dospět k závěru, že jednal v úmyslu krátiť daň. Podstata věci nespočívá ve výši ceny služby, nýbrž v tom, že k poskytnutí reklamních služeb bylo využito společností, které neplnily své daňové povinnosti, nicméně nebylo prokázáno, že by o tom věděl.

9. Další vady dovoláním napadeného rozhodnutí obviněný shledává v extrémním nesouladu skutkových zjištění s provedeným dokazováním. Namítl vadné hodnocení důkazů znaleckými posudky, které byly v řízení před nalézacím soudem čteny k důkazu. Zatímco soudní znalec Ing. Vladimír Kuchař dospěl k závěru, že cena jím sjednaná a uhrazená je cenou nepřiměřeně vysokou oproti ceně obvyklé, soudní znalec Dr. Ing. Vítězslav Háalka, MBA, dospěl k závěru, že cena uhrazená společnostmi jím řízenými nevybočuje z intervalu obvyklých cen v daném místě a čase. Nalézací soud vzal za základ pro své rozhodnutí jen znalecký posudek znalce Kuchaře, a to z toho důvodu, že oproti znalci Háalkovi stanovil obvyklou cenu přesným číslem. Soudy se přitom nevypořádaly s námitkami obhajoby, které poukazyvaly na vadnou metodologii znalce Ing. Vladimíra Kuchaře, činící jeho znalecký posudek nepřezkoumatelným (znalec v zásadě nahodile obeslal v době zpracování znaleckého posudku nahodile vybrané organizátory společenských akcí s dotazem, za jakou částku je možno umístit reklamu) i na skutečnost, že stanovení obvyklé ceny intervalem (jak učinil znalec Dr. Ing. Vítězslav Háalka, MBA), je plně v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu.

10. Obviněný dále shledal i porušení zásady *ne bis in idem*, neboť jeho odsouzení v trestním řízení vedle stanovení penále společností, jichž byl společníkem či akcionářem, je nutno považovat za dvojí potrestání za tentýž skutek. Je toho názoru, že jednotlivá řízení na sebe nenavazovala a byla vedena zcela nezávisle na sobě, došlo tím k porušení práva nebýt dvakrát potrestán za totéž jednání, jak vyplývá např. z rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci *Bjarni Armannsson proti Islandu*, 72098/14 ze dne 16. 4. 2019. Dle přesvědčení obviněného v případě společností s jeho kapitálovou účastí není možné separovat majetkové dopady peněžité sankce (penále) stíhající společnosti od jeho osoby.

11. V dovolání koncipovaném obhájcem JUDr. Blend Raji uplatnil obviněný shodné dovolací důvody podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. a § 265b odst. 1 písm. l) tr. ř. a dovolání směřoval vůči všem výrokům. Namítl, že zjištěné jednání není trestným činem, neboť nebylo prokázáno naplnění subjektivní stránky trestného činu, namítl porušení zásady *in dubio pro reo* i výši způsobené škody.

12. K nenaplnění subjektivní stránky trestného činu obviněný v dovolání uvedl, že soud naprosto nelogicky dovodil naplnění subjektivní stránky trestného činu u obviněného tak, že věděl-li o cenovém navýšení prokazatelně svědek T.K., musel o něm vědět i obviněný. K tomu dodává, že na rozdíl od obviněného existují o naplnění subjektivní stránky trestného činu dle § 240 tr. zákoníku u svědka T.K. konkrétní důkazy (výpověď svědkyně I.H.). U obviněného ale nebylo ničím prokázáno, že by věděl o tom, že jsou ceny za reklamu nadhodnoceny a v jaké míře. Soudem nebylo prokázáno, že by obviněný věděl, že některá ze společností zapojených do dodavatelského řetězce neodvedla řádně daň.

13. Porušení zásady *in dubio pro reo* obviněný shledává v tom, že se soudy vůbec nezabývaly skutkovou verzí, kterou jim předložila obhajoba. Soudy při svém rozhodování vycházely pouze ze znaleckého posudku Ing. Vladimíra Kuchaře, a nijak se nezabývaly znaleckým posudkem Dr. Ing. Vítězslava Háška, MBA, který uvedl, že ceny fakturované za reklamu byly cenami obvyklými. Ve svém znaleckém posudku stanovil obvyklou cenu intervalem, zcela v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudky 8 Afs 80/2007 ze dne 31. 3. 2009, příp. 5 Afs 34/2017 ze dne 19. 9. 2019). Oproti tomu znalec Ing. Vladimír Kuchař své závěry učinil na nahodilém výběru vzorku akcí, které si vybral ke srovnání, když si sám na internetu volně vyhledával akce, jejichž pořadatele posléze oslovil s dotazem. Celý vzorek získaný znalcem byl mimořádně úzký, čítající několik málo jednotek případů.

14. Obviněný také namítl nesprávně zjištěnou výši škody, když má za to, že soud při určování výše škody vycházel pouze ze znaleckého posudku Ing. Vladimíra Kuchaře a nijak nezkoumal, zda společnosti na výstupu daň uhradily a v jaké výši. Je zřejmé, že v případě, že tyto společnosti daň na výstupu uhradily, nemohla vzniknout jednáním obviněného žádná škoda. Znalec Ing. Vladimír Kuchař označil za obvyklou cenu částky fakturované svědkyní H., aniž by zohlednil, že v případě, že byla pouze subdodavatel, dodavatelé k jí fakturované částce přidávají svůj zisk. Soud tak stanovil výši škody nikoli podle ceny obvyklé, ale podle ceny, za kterou služby provádí svědkyně I.H.. Závěrem ještě obviněný uvedl, že mu byl stanoven nepřiměřeně vysoký trest, protože soud při svém rozhodování nedostatečně zohlednil délku trestního řízení.

15. Obviněný navrhl, aby Nejvyšší soud napadené usnesení odvolacího soudu i jemu předcházející rozsudek soudu prvního stupně zrušil a přikázal Krajskému soudu v Brně, aby věc v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl.

16. Státní zástupkyně činná u Nejvyššího státního zastupitelství ve svém vyjádření k námitce *nedostatečného vymezení skutku* uvedla, že popis skutku ve výroku o vině ad I.-IV. plně postihuje veškeré zákonné znaky skutkové podstaty uvedeného trestného činu. Neztotožnila se s názorem obhajoby, že v projednávané věci *krácení daně* nastává za situace, kdy pachatel předstírá nižší daňovou povinnost oproti daňové povinnosti vyplývající z aplikovatelných právních předpisů. Pokud obviněný namítá, že v rámci daňového přiznání deklaroval, že jím řízené společnosti vynaložily výdaje za reklamní služby, přičemž skutečnosti odpovídal jak rozsah poskytnutých reklamních služeb, tak i výše uhrazené úplaty, pak přehlédl nesplněné kumulativní podmínky uznatelnosti vynaložených výdajů, které klamavě deklaroval jako splněné a tím docílil neoprávněného snížení daňového základu.

Ve vztahu ke *krácení daně z přidané hodnoty* státní zástupkyně poukazuje na skutečnost, že došlo k narušení principu daňové neutrality a tím i k útoku na objekt trestného činu ze strany těch společností, které byly do dodavatelského řetězce dosazeny uměle. V posuzovaném případě tak uplatnění tohoto principu do úvahy připadat nebude právě s ohledem na skutečnou roli oněch mezičlánků obchodního řetězce toliko formálně figurujících při pouhém přeprodeji reklamních služeb bez řádného plnění daňových povinností. Ve vztahu k výkladu pojmů *ekonomická činnost* uvádí, že ono prosté navýšení nákladů, které nesouviselo s ekonomickou činností daných společností, jak o něm hovoří obviněný, se pouze pokoušelo vytvořit dojem, že tomu tak je, ačkoliv ve skutečnosti tomu tak nebylo, a proto lze dovodit závěr o absenci nároku na odpočet daně z přidané hodnoty pro nesplněné podmínky § 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty a tím i pro nenaplněný pojem *ekonomické činnosti* ve smyslu § 5 odst. 3 téhož zákona. Vynaložené finanční prostředky za extrémně předražené reklamní služby (resp. uhrazené nad rámec ceny účtované jejím výchozím – subdodavatelem, tedy I. H.) postrádaly z ekonomického hlediska smysl výkonu podnikatelské činnosti za stavu, že se nikterak nemohly odrazit v úplatě, přijímané od odběratelských subjektů a tedy aniž by se v konečném důsledku mohly podílet na získávání pravidelného příjmu. Ve vztahu k *zavinění* ve formě úmyslu se státní zástupkyně ztotožnila se závěry odvolacího soudu. Z hlediska dovolatelova zřetelného povědomí o povaze jím odebraných a uhrazených reklamních služeb, které byly založeny na principu jejich pouhého přeprodeje za účelem daňové ztráty a tím i na znalosti toho, jaká byla skutečná role společností v rámci dodavatelského obchodního řetězce, tak nebyla nutnou podmínkou jeho zaviněného jednání znalost takto konkrétně zúčastněných společností. Dále státní zástupkyně podrobně rozebrala, že nelze hovořit o existenci překážky „*ne bis in idem*“ pro absenci podmínky „*idem*“ za stavu, že se o totožný skutek nejedná, neboť subjektem trestného činu podle § 240 tr. zákoníku a daňovým subjektem není totožná fyzická osoba. Pokud by tedy byl uplatněn námitce nepřípustnosti trestního stíhání odpovídající dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. e) tr. ř. (což se nestalo), pak by bylo na místě konstatovat chybějící podmínky jeho naplnění. Ve vztahu k tvrzenému *extrémně vadnému způsobu vyhodnocení* obou ve věci vypracovaných znaleckých posudků státní zástupkyně uvedla, že uvedené pravidlo má procesní charakter, týká se jen otázek skutkových a jako takové není způsobilé naplnit obviněným zvolený (avšak ani žádný jiný) dovolací důvod, současně odmítla dovolací argument, že znalec Dr. Ing. Vítězslav Hálek, MBA, ve svém posudku stanovil obvyklou cenu intervalem zcela v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Pokud soudy nemohly akceptovat závěr o stanovení ceny obvyklé v rámci široce pojatého cenového intervalu, pak se důsledně řídily výkladem onoho intervalu nejčastěji realizovaných cen. Ten pak z hlediska specifik každého konkrétního případu musel splňovat kritérium své přezkoumatelnosti zejména z toho hlediska, zda zjištěná odchylka od ceny obvyklé je odůvodnitelná jiným účelem, než je krácení daně. V této argumentační návaznosti pak státní zástupkyně nepřisvědčila dovolatelově názoru, že *škodlivý následek jeho jednání nebyl fakticky zjištěn*, neboť se tak nestalo při zohlednění cen obvyklých, ale cen, za které provádí reklamní služby I. H.. Ve vztahu k námitce týkající se výše *uloženého trestu* státní zástupkyně upozornila, že výrok o trestu (bez návaznosti na namítanou nesprávnost výroku o vině) lze napadat toliko prostřednictvím dovolacího důvodu podle § 265b odst. 1 písm. h) tr. ř. a tedy z důvodu nepřípustnosti uloženého trestu nebo jeho uložení ve výměře mimo trestní sazbu, přičemž dovolatel jednak takový dovolací důvod neuplatnil a jednak se o takto vytýkatelné vady výroku o trestu v jeho případě nejedná. Nad rámec výše uvedeného se pak státní zástupkyně ztotožnila

se závěrem odvolacího soudu, že od spáchání trestné činnosti sice uplynula relativně dlouhá doba, přesto nelze mít za to, že by věc jako taková trpěla průtahy orgánů činných v trestním řízení, když jeho délka plně odpovídá rozsahu a složitosti věci.

17. Státní zástupkyně proto závěrem navrhla dovolání odmítnout podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. ř. jako zjevně neopodstatněné.

18. Toto vyjádření bylo zasláno obviněnému k možné replice a této možnosti využil prostřednictvím obou obhájců. Prostřednictvím JUDr. Blenda Raji obviněný ve vztahu k *zavinění* odmítl, že by byl zkušeným obchodníkem a proto by si musel být vědom extrémně vysoké ceny za poskytovanou reklamu. Upozornil, že se jednatelem či předsedou představenstva stal ve svých 31 letech, a před tím podnikal pouze krátce. Transakce, které jsou předmětem trestního řízení, proběhly v roce 2011, tedy krátce po zahájení jeho podnikatelské činnosti. Již tato časová souslednost vylučuje, aby byl „zkušeným obchodníkem“. Navíc nikdy nepodnikal v oblasti reklamy či marketingu. Pokud má soud za to, že provedená reklama byla extrémně předražená, může toto vést pouze k závěru, že obviněný učinil nehospodárné manažerské rozhodnutí. Dále namítl, že nebylo přihlédnuto k povaze reklamy. Reklama má vliv na podnikání daňového subjektu nepřímo, a je třeba se zabývat zároveň skutečností, k čemu má reklama sloužit. V mnoha případech totiž reklama slouží ke zlepšení image společnosti. V tomto případě není možno očekávat jakýkoliv zisk vyjádřitelný v penězích, ale pouze zlepšení tváře společnosti navenek. V jiných případech je zisk realizován v dlouhodobém horizontu. Dále se obviněný vyjádřil ve vztahu k rozdílným znaleckým posudkům. Nejvyššímu státnímu zastupitelství vytkl, že ve svém vyjádření nijak neodůvodnilo, proč je přesvědčeno, že soudy nemohly uvedenou judikatura použít. Naopak obviněný je přesvědčen, že stanovení ceny obvyklé intervalem je zcela obvyklé a žádoucí. Pokud se státní zástupce domnívá, že znalecký posudek znalce Dr. Ing. Vítězslava Háalka, MBA, je nepřezkoumatelný, měl ve svém vyjádření uvést, v čem nepřezkoumatelnost spatřuje.

19. V replice podané prostřednictvím obhájce JUDr. Ondřeje Moravce, Ph.D., obviněný uvedl, že argumentace státní zástupkyně zcela vybočuje z toho, jak příslušná ustanovení daňových předpisů interpretují a aplikují správní soudy, jejichž rozhodovací praxe je pro výklad aplikovaných ustanovení daňových předpisů zcela určující. Namítá, že závěr o spáchání trestného činu krácení daně, poplatku a podobné povinné platby předpokládá prokázání úmyslného předstírání skutečnosti, v jejichž důsledku mu byla vyměřena daň v nižší výši, než činí správná daň ve smyslu aplikovatelných daňových předpisů. V případě obviněného tyto podmínky splněny nebyly, neboť podstata jednání, jehož spáchání mu bylo kladeno za vinu, nespočívá vtom, že by předstíral neexistující skutečnosti (čerpání služeb, které ve skutečnosti nebyly vůbec poskytnuty, příp. zaplacení úplaty ve výši odlišné oproti ceně uvedené na daňových dokladech), nýbrž v tom, že uhradil částky, jež orgány činné v trestním řízení považovaly za nepřiměřeně vysoké. Dále obviněný opakuje své argumenty ve vztahu ke krácení daně z přidané hodnoty a daně z příjmu právnických osob, které byly užity už v rámci dovolání. Uzavírá, že jeho jednání nenaplnuje znaky skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku či podobné povinné platby, neboť pouhá nepřiměřenost výše ceny reklamní služby nečiní výdaje prokazatelně vynaložené společnostmi řízenými obžalovaným za služby, které byly prokazatelně poskytnuty, výdaji daňově neuznatelnými. Mělo-li mu být kladeno za vinu, že fakturovaná cena reklamních služeb nebyla upravena

v souladu s § 23 odst. 7 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, pak nutnou podmínkou závěru o trestní odpovědnosti by muselo být jeho povědomí, že fakturovaná cena byla v dodavatelském řetězci neodůvodněně navýšena, aniž by subjekt, který takto navýšenou cenu inkasoval, odvedl ve prospěch státního rozpočtu daň. Právě v tomto neodvedení daně totiž spočívá podstata narušení objektu trestného činu, a proto jeho trestní odpovědnost nemůže být konstruována v situaci, kdy nebylo prokázáno, že o rozhodných skutečnostech v době realizace výdajů věděl.

20. Nejvyšší soud jako soud příslušný k rozhodnutí o dovolání (§ 265c tr. ř.) shledal, že zmíněný mimořádný opravný prostředek je v této trestní věci přípustný [§ 265a odst. 1, 2 písm. h) tr. ř.], byl podán osobou oprávněnou [§ 265d odst. 1 písm. c), odst. 2 tr. ř.], v zákonné lhůtě a na k tomu určeném místě (§ 265e odst. 1, 2 tr. ř.), a splňuje i obligatorní náležitosti obsahu dovolání uvedené v § 265f odst. 1 tr. ř., je však zjevně neopodstatněné.

21. Dovolání lze podat jen z důvodů uvedených v § 265b tr. ř. Bylo tudíž namístě posoudit, zda v dovolání tvrzené důvody odpovídají důvodům zařazeným v citovaném ustanovení. Přitom nepostačuje pouhé formální uvedení některého z důvodů vymezených v § 265b odst. 1 písm. a) až l) tr. ř. odkazem na toto zákonné ustanovení, ale tento důvod musí být také skutečně v podaném dovolání tvrzen a odůvodněn konkrétními vadami.

22. Obviněný své dovolání výslovně opřel o dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř., jenž je dán, jestliže rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení skutku nebo jiném nesprávném hmotně právním posouzení. Při přezkumné činnosti, zda taková vada nastala, je ovšem dovolací soud vázán skutkovým stavem, jak byl zjištěn během trestního řízení a jak je vyjádřen zejména ve výroku rozsudku, resp. dále upřesněn v souvisejícím odůvodnění.

23. V rámci zmíněného dovolacího důvodu se nelze domáhat přezkoumání skutkových zjištění učiněných soudem ani přezkoumávání jím provedeného dokazování. Těžiště dokazování je totiž v řízení před soudem prvního stupně a jeho skutkové závěry může doplňovat, popřípadě korigovat jen soud druhého stupně v řízení o řádném opravném prostředku (§ 259 odst. 3, § 263 odst. 6, 7 tr. ř.). Dovolací soud potom není stupněm třetím, jehož úkolem by byl široký přezkum rozhodnutí druhoinstančních soudů, a to již z důvodu jeho omezené možnosti provádět v řízení o dovolání důkazy (srov. § 265r odst. 7 tr. ř.) a přehodnocovat důkazy provedené již dříve.

24. V podaném mimořádném opravném prostředku ovšem obviněný z části napadl správnost skutkových zjištění a správnost procesu dokazování, jenž k jejich dovození vedl. Jeho námitky tedy z části směřují proti způsobu hodnocení důkazů soudy obou stupňů, přičemž se obviněný snažil provedeným důkazům přikládat obsah odpovídající jeho představě o skutkovém ději, což s odkazem na dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. činit nelze.

25. Výjimkou z popsaného pravidla, umožňující v daném smyslu zásah Nejvyššího soudu v dovolacím řízení do pravomocného rozhodnutí, jsou zejména tři skupiny vad důkazního řízení, jejichž přítomnost může mít za následek porušení práva na spravedlivý proces. Do první skupiny takových vad náleží tzv. opomenuté důkazy, kdy soudy odmítly provést



důkaz navržený účastníkem řízení, aniž by svůj postup věcně a adekvátně stavu věci odůvodnily. Patří sem i případy, kdy soudy sice provedly důkaz, avšak v odůvodnění svého rozhodnutí jej vůbec nezhodnotily. Další skupinu vadné realizace důkazního řízení tvoří případy, kdy důkaz, resp. jeho obsah, není získán procesně přípustným způsobem a jako takový neměl být vůbec pojat do hodnotících úvah soudů. Konečně třetí oblast zahrnuje případy svévolného hodnocení důkazů, tj. když odůvodnění soudních rozhodnutí nerespektuje obsah provedeního dokazování, dochází k tzv. deformaci důkazů a svévoli při interpretaci výsledků důkazního řízení, tedy dochází k extrémnímu rozporu mezi provedenými důkazy a závěry na jejich podkladě dovozenými.

26. Co se týče námitek obviněného ohledně extrémního rozporu mezi provedenými důkazy a učiněnými skutkovými zjištěními, v daném případě taková situace vyžadující zásah Nejvyššího soudu zjevně nenastala. Mezi provedenými důkazy na straně jedné a skutkovými zjištěními Krajského soudu v Brně, z nichž v napadeném usnesení vycházel také Vrchní soud v Olomouci, na straně druhé, není žádný, natož extrémní rozpor. Skutková zjištění soudu prvního stupně mají odpovídající obsahový podklad v provedených důkazech, které soud prvního stupně odpovídajícím způsobem zhodnotil a svůj postup vysvětlil v odůvodnění rozsudku. Na uvedeném ničem nemění, že obviněný svoji vinu, resp. spáchání trestné činnosti, odmítl a podal svoji verzi skutkového děje, v níž uvádí, že postupoval v souladu se zákonem, když společnosti, za které jednal, řádně zaplatily za reklamní služby a tyto náklady si pak odečetly z daní.

27. Pouze na okraj je možné k zásadním momentům skutkového děje konstatovat, že Nejvyšší soud se ztotožnil se soudem nalézacím, že na základě provedeního dokazování vyšel ze znaleckého posudku Ing. Vladimíra Kuchaře. Obviněný důsledně neargumentuje, výlučně totiž poukazuje na důvody, pro které soudy měly z hlediska posouzení odborné otázky míry obvyklosti cen odebraných reklamních služeb upřednostnit v rámci svého hodnotícího postupu podle § 2 odst. 6 tr. ř. závěry znalce Dr. Ing. Vítězslava Hálka, MBA, nacházející se v opozici se znaleckými výstupy znalce Ing. Vladimíra Kuchaře.

28. Soudy obou stupňů oba znalecké posudky zkoumaly, porovnály a zdůvodnily, proč vycházejí ze znaleckého posudku Ing. Vladimíra Kuchaře. Na jejich výstižné závěry lze proto plně odkázat (srov. odst. 24–27 odůvodnění rozsudku nalézacího soudu v kontextu s přezkumným závěrem soudu odvolacího v odst. 48 odůvodnění jeho usnesení), je naopak zřejmé, že hodnotící, resp. přezkumný postup soudů ve věci činných nevykazuje namítané procesní vady, spojené se zásahem do práva obviněného na spravedlivý proces. V této souvislosti pak je namístě zdůraznit, že ani toto právo nezaručuje jednotlivci nárok na rozhodnutí odpovídající jeho názoru, ale zajišťuje mu právo na spravedlivé soudní řízení, čemuž soudy v posuzované věci dostaly, neboť provedly dostatek důkazů za účelem náležitého objasnění skutkového stavu bez důvodných pochybností (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 1. 2013, sp. zn. II. ÚS 2800/11, ze dne 19. 10. 2010, sp. zn. II. ÚS 1067/10, či ze dne 4. 12. 2013, sp. zn. IV. ÚS 1326/13, aj.).

29. Nad rámec výše uvedeného lze konstatovat, že znalec Ing. Vladimír Kuchař postupoval při stanovení ceny obvyklé zcela logickým způsobem. Vysvětlil, proč nepostupoval standartně a nestanovil tuto cenu intervalem a mediánem, ale snažil se dohledat obdobné akce na internetu, kdy bližší informace zjistil dotazem na pořadatele

těchto akcí. Zohlednil způsob propagace ve formě umístění bannerů na daných akcích a dospěl k závěru, že přínos takovéto propagace je naprosto minimální a neodpovídá zaplaceným částkám. Z pohledu tohoto znalce byly ceny za poskytnuté reklamní služby reálné tak, jak je fakturovala svědkyně I. H..

30. Nejvyšší soud souhlasí se závěry odvolacího soudu, že znalecký posudek Dr. Ing. Vítězslava Háalka, MBA, není dostatečně určitý pro projednávanou věc, neboť sice stanovil cenu obvyklou za poskytnuté reklamní služby, ale ve velmi širokém intervalu, aniž by vycházel ze specifik konkrétního případu. Jeho závěry nejsou dostatečně konkrétní. Při svém znaleckém zkoumání vycházel ze své vlastní databáze, kterou v minulosti vypracoval, a která měla obsahovat údaje o tom, co jiné subjekty zaplatily za obdobnou reklamní činnost. Tato metoda dle názoru Nejvyššího soudu nezohledňuje konkrétní okolnosti v daném místě a čase provedených reklamních činností, nezohledňuje způsob, druh a rozsah poskytnuté reklamy, a tudíž jde o metodu, jejíž výsledky mohou být zcela nepřesné. Nelze ani opominout argument odvolacího soudu, že pokud by byly zahrnuty do databáze znalce údaje z jiných trestních věcí obdobného charakteru, ve kterých by docházelo k účelovému navyšování nákladů, pak by tyto údaje zcela zřejmě navýšily maximální cenu za poskytnuté reklamní služby a tím i cenu obvyklou. Tím by vznikl velmi široký interval mezi cenou minimální a maximální, což by ve výsledku ovšem vůbec neodpovídalo reálným cenám na trhu. Soudy tedy postupovaly zcela logicky, pokud vycházely ve svém rozhodnutí z posudku Ing. Vladimíra Kuchaře a nikoliv Dr. Ing. Vítězslava Háalka, MBA.

31. Ve vztahu k namítnuté nesprávně zjištěné „výši škody“ obviněný argumentuje tím, že soud při určování výše škody vycházel pouze ze znaleckého posudku Ing. Vladimíra Kuchaře a nijak nezkoumal, zda společnosti na výstupu daň uhradily a v jaké výši. Tato námitka z části kopíruje námitku, na kterou již Nejvyšší soud reagoval v odst. 27 až 30 tohoto rozhodnutí, na něž odkazuje. Soudy obou stupňů dospěly k přijatelnému závěru, že výši škody lze stanovit na základě znaleckého posudku Ing. Vladimíra Kuchaře. Jak v tomto směru dovodil soud nalézací, v souladu se závěry tohoto znalce bylo nutno označit cenu za reklamní služby fakturovanou skutečným poskytovatelem těchto služeb, za cenu obvyklou a tím i rozhodnou z hlediska posouzení postupu obviněného při podání daňových přiznání v rozporu jak s ustanovením § 23 – 24 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, tak i s ustanovením § 72 odst. 1, 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, s právním dopadem na zkrácení daňové povinnosti.

32. Rozsah zkrácení daně je v projednávané věci výše zkrácené daně, kterou obviněný za jednotlivé společnosti uplatnil. Výši zkrácené daně nalézací soud vypočítal z navýšených výdajů za reklamu. Jedná se o rozdíl mezi vykazovanou, zaplacenou částkou za reklamu (kterou obviněný uplatnil v daňových přiznáních) a reálnými náklady (obvyklou cenou za reklamu), která byla stanovená znalcem (jako cena, za kterou reklamu realizovala svědkyně I. H.).

33. Pokud nedošlo k zohlednění případných provizí dalších společností v řetězci, tak z toho důvodu, že tyto provize souvisely s podstatou trestné činnosti, tedy s rychlým přeprodejem reklamy s cílem snížit daňovou povinnost a tím zkrátit daň. Předmětný řetězec nevznikl přirozeným vývojem na trhu, kde nabídce jedné společnosti odpovídala poptávka společnosti jiné, čemuž by odpovídala i reálná cena mezi nimi, ale jako umělá konstrukce,

jejímž cílem nebylo poskytnout reklamu za reálnou cenu. Nalézací soud tedy správně stanovil jako cenu obvyklou cenu, za kterou reklamu realizovala svědkyně I. H., a kterou jako cenu obvyklou označil i znalec.

34. V podrobnostech, pokud se jedná o důkazní situaci, hodnocení důkazů a na to navazující zjištění, Nejvyšší soud odkazuje zejména na odst. 19 až 39 odůvodnění rozsudku Krajského soudu v Brně, jakož i odůvodnění usnesení Vrchního soudu v Olomouci v odst. 31 až 48, neboť není nutno v rámci dovolacího řízení skutečnosti uvedené v jimi vyhotovených odůvodněních plně reprodukovat.

35. Souhrmně řečeno, logická obsahová návaznost skutkových zjištění soudů na provedené důkazy svědčí o tom, že ústavně zaručené základní právo obviněného na spravedlivé řízení nebylo porušeno.

36. Pod uplatněný dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. lze podřadit námitku nedostatečně vymezeného skutku, nenaplnění objektivní stránky trestného činu, když dle obviněného nebyl prokázán znak krácení daně, a námitku nedostatku zavinění.

37. V námitce nedostatečně vymezeného skutku obviněný namítá, že popis skutku uvedený v napadeném rozsudku je nekonkrétní, nepřesný a nezpůsobilý k vynesení odsuzujícího rozsudku, když není zřejmé, jaká konkrétní daň měla být jeho jednáním krácena a jakým způsobem se tak mělo stát. Především odvolacímu soudu vytýká, že pokud připouští, že pro zjištění trestní odpovědnosti obviněného jsou podstatné též okolnosti související s dodavatelským řetězcem, pak se nutně jedná o skutečnosti, které musejí být promítnuty i do vymezení skutku. K tomuto Nejvyšší soud připomíná, že přesné označení trestného činu, jehož se výrok o vině týká, znamená především náležité vymezení skutku (skutková věta). Skutková věta vyjadřuje stručně a výstižně žalovaný skutek, kterého se obviněný podle zjištění soudu dopustil. Soud zde uvádí konkrétní údaje týkající se místa, času a způsobu spáchaného skutku. Naproti tomu do výroku rozsudku (jeho skutkové věty) nepatří okolnosti, které nejsou relevantní ani z hlediska zákonných znaků žalovaného trestného činu, ani z hlediska individualizace skutku, tak aby nemohl být zaměněn s jiným (srov. např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. 6. 2001, uveřejněné pod č. 41/2002 Sb. rozh. tr.). Dle § 120 odst. 3 tr. ř. musí výrok, jímž se obviněný uznává vinným, obsahovat určení místa, času a způsobu spáchání, popřípadě uvedení jiných skutečností, jichž je třeba k tomu, aby skutek nemohl být zaměněn s jiným, jakož i uvedení zákonných znaků včetně těch, které odůvodňují určitou trestní sazbu. V daném případě soud prvního stupně veškeré tyto požadavky dodržel, a to zcela dostačujícím způsobem, kterému nelze nic vytknout. Soud plně respektoval individualizaci skutku, když je evidentní, jakým způsobem se měl obviněný dopustit trestné činnosti, a to jak popsáním jednáním, zákonnými ustanoveními, tak i slovním vyjádřením u každého skutku (myšleno z pohledu procesního práva). Je dále výslovně uvedeno, jakou povinnost porušil, jakým způsobem tak učinil a jaký následek vznikl v příčinné souvislosti s jeho jednáním. Uvedená námitka je tedy zjevně neopodstatněná.

38. Popis skutku (zejména způsob jeho spáchání) musí být uveden tak, aby jednotlivé části odpovídaly příslušným znakům skutkové podstaty trestného činu, jímž byl obžalovaný uznán vinným. Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 3 písm. a) tr. zákoníku se dopustí ten, kdo ve velkém rozsahu 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 nebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb. V projednávané věci soud dospěl k závěru, že obviněný ve velkém rozsahu zkrátil daň. Soud vymezil ve skutkové větě všechny znaky příslušné skutkové podstaty, když popsal, že došlo ke zkrácení daně (kterou specifikoval co do druhu i zdaňovacího období), a výši zkrácení, kterou rozepsal v jednotlivých zdaňovacích obdobích, a u jednotlivých druhů daní. S tím, že obviněný celkem daň zkrátil o 25 375 827 Kč. Pokud jde o velký rozsah zkrácení daně, nelze sice přímo použít výkladové pravidlo § 138 odst. 1 tr. zákoníku, ale vzhledem k tomu, že jiná hlediska než finanční zde nemají žádný význam, je třeba tento pojem vykládat tak, že jde nejméně o 5 000 000 Kč, podle aplikovaného znění tr. zákoníku.

39. Skutková věta má představovat úplné slovní vyjádření posuzovaného skutku tak, aby obsahoval všechny relevantní okolnosti z hlediska použité právní kvalifikace (Š., P.. Trestní řád: Komentář. 7., doplněné a přepracované vydání, Praha: C. H. Beck, 2013, s. 1669), což se v projednávané věci stalo. Není na místě, aby v rámci skutkové věty byl popsán i dodavatelský řetězec, jak namítá obviněný, jelikož se nejedná o znak skutkové podstaty ani náležitost uvedenou v § 120 odst. 3 tr. ř. Podrobný rozbor důkazní situace, vztah jednotlivých důkazů, jejich hodnocení jednotlivě i v souhrnu, nepatří do výroku rozsudku, nýbrž až do jeho odůvodnění (Š., P.. Trestní řád: Komentář. 7., doplněné a přepracované vydání, Praha: C. H. Beck, 2013, s. 1669), což soudy v projednávané věci učinily.

40. Ve vztahu k objektivní stránce trestného činu Nejvyšší soud uvádí, že zkrácení daně je jakékoli jednání pachatele, v důsledku něhož je mu jako poplatníkovi (povinné osobě) v rozporu se zákonem vyměřena nižší daň, než jaká měla být vyměřena a zaplácena, nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde. Při zkrácení daně jde zpravidla 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 (Š., P.. Trestní zákoník: Komentář. 2., doplněné a přepracované vydání, Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2420).

41. Zkrácení příslušné povinné platby v uvedeném smyslu lze dosáhnout zejména aktivním jednáním, kam je možné zařadit podání úmyslně zkresleného daňového přiznání, v němž se předstírají vyšší výdaje (náklady) vynaložené na dosažení příjmu, v důsledku čehož tak dojde také k zaplacení daně v nižší částce, než jaká odpovídá zákonu. Daň z příjmů nebo daň z přidané hodnoty lze zkrátit tím, že pachatel sice splní svoji oznamovací, resp. registrační povinnost, podá i daňové přiznání, ale uvede v něm záměrně zkreslené údaje tak, aby v rozporu se zákonem snížil daňový základ (např. různými metodami skrytého převodu zisku ve formě účtování vyšších nebo nižších cen za dodané zboží či služby) a tím zaplatil nižší daň.

42. Jestliže se jedná o zkrácení daně z příjmů, budou zkrácením zejména různé způsoby snižování základu daně (§ 23 zákon č. 586/1992 o dani z příjmu) nebo fiktivní zvyšování výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (srov. § 24 zákon č. 586/1992 o dani z příjmu), apod. (Š., P.. Trestní zákoník: Komentář. 2., doplněné a přepracované vydání, Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2422).

43. V projednávané věci je stěžejní, zda cena za reklamní služby byla nadhodnocena a zda o tom obviněný věděl. Nicméně stejně důležité je i zjištění, zda obviněný, aniž by znal řetězec osob, které se podílely na poskytování reklamní činnosti, byl seznámen s principem přeprdeje reklamních služeb za účelem daňové ztráty a jejího neoprávněného odpočtu. Je tedy zjevné, že nejde o fiktivní reklamní služby, ale reklamní služby, které byly provedeny, nicméně jejich účelem bylo jen zastřít hlavní účel – zvýšení výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 zákon č. 586/1992 o dani z příjmu, což bylo provedeno výrazným nadhodnocením ceny reklamní činnosti.

44. To, že cena reklamních služeb byla nadhodnocená, bylo soudy obou stupňů prokázáno a odůvodněno, s čímž se Nejvyšší soud ztotožňuje a na jejich závěry odkazuje. Nicméně nebyla to nadhodnocená cena reklamy, co založilo trestní odpovědnost obviněného, ale bylo to jeho protiprávní snížení daňové povinnosti a rovněž neoprávněné uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, kterým zvýšil svou daňovou ztrátu tak, aby nemusel zaplatit vyšší daň. Obviněný výdaje za reklamní služby zaplatil, avšak výdaj, který je daňovým subjektem vynaložen, musí splňovat podmínku, že byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmu, což se v projednávané věci nestalo.

45. Jak správně uvedl odvolací soud vycházející z rozsudku Nejvyššího správního soudu 1 Afs 132/2008-82, je podstatné, aby mezi výdaji (náklady) a očekávanými příjmy existoval přímý a bezprostřední vztah (nutně však již nikoli přímé úměry), v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Zmíněná bezprostřední souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal ani neměl možnost získat. Mezi vynaloženými výdaji a podnikatelskou činností daňového subjektu musí existovat jasná vazba, přičemž neuznatelné jsou takové výdaje, které zřetelně neodpovídají ekonomicky racionálnímu (přiměřenému) chování, nedávají z ekonomického hlediska smysl. V projednávané věci však vynaložené výdaje ekonomický smysl nemají, když se jedná o výrazně nadhodnocenou cenu reklamy, tedy obviněný mohl srovnatelnou reklamu získat za mnohonásobně nižší částku (míra navýšení oproti cenám fakturovaným I.H. byla 17-111 násobkem), a současně za reklamu vydává nereálně velkou část zisku společnosti, když společnost XXXXX, deklarovala v roce 2011 zisk ve výši 6,9 mil. Kč, přičemž za reklamu vynaložila tato společnost v předmětném období 10,5 mil. Kč. Ještě více zřetelně lze toto pozorovat u společnosti XXXXX která v roce 2012 uváděla zisk ve výši 114 000 Kč, avšak na reklamu vynaložila v tomto období částku 11 mil. Kč. Tyto skutečnosti vyplývají ze zpráv o daňových kontrolách jednotlivých společností. Jednalo se tedy o podstatné částky, které by jinak tvořily zisk předmětných společností a podléhaly by zdanění.

46. Odvolací soud zcela správně dovedl (odst. 40 usnesení), ve shodě se soudem nalézacím (odst. 38 rozsudku) a judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz jeho rozsudek ze dne 13. 6. 2013, sp. zn. 7 Afs 47/2013-30), že podíl řetězce společností na mnohonásobném navýšení obvyklých cen, tak jak bylo uhrazeno daňovými poplatníky za odebrané reklamní služby a jimi uplatněno v daňovém řízení za účelem snížení daňového základu daně z příjmů, jako činnost „jinak spojených osob“, tj. nejen osob, které bezprostředně vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, ale činnost veškerých osob, které se na řetězci obchodních

transakcí a ve svém důsledku na popsanych daňových dopadech podílely. Stalo-li se tak, aniž by cenové rozdíly mezi spojenými osobami v porovnání s cenami mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích byly uspokojivě doloženy (podloženy racionálními důvody), pak v kontextu s tomu odpovídajícím postupem správce daně ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b), bod 5. zákona č. 586/1992 Sb. o dani z příjmu nemohly být výdaje ve formě nákladů za reklamní služby po odpočtu ceny obvyklé uznatelné za podmínek § 24 odst. 1 téhož zákona, a tudíž ani odečitatelné z daňového základu.

47. Reklamní služby nebyly dílem jednoduchého obchodního vztahu mezi některou ze společností řízených obviněným jako odběratelem, a některou ze společností řízených T.K. (XXXXX) nebo M.S. (XXXXX) jako dodavateli, případně těmito společnostmi a nějakým konečným zpracovatelem reklamních služeb, nýbrž se ve všech případech jednalo o řetězce v počtu čtyř až sedmi různých subjektů, v nichž figurovaly kromě společností ovládaných obviněným, které stály na jeho konci jako objednatelé (XXXXX, XXXXXXXXXXXX, a XXXXX) a společností reprezentovaných T.K. (XXXXX, XXXXX,), které byly jeho dodavatelem další společnosti, sloužící toliko k navýšení ceny služeb a znepréhlednění transakcí (jednalo se o společnosti XXXXX, VXXXXX, XXXXX, XXXXX, XXXXX, XXXXX (P.P.), XXXXX, posledním článkem řetězce byla I.H. jakožto osoba samostatně výdělečně činná (dále jen OSVČ), když tato dodávala reklamu trojici prvních odběratelů společností XXXXX, XXXXX, a XXXXX. Před nimi stála společnost XXXXX. Právě I.H. jako OSVČ přitom byla výhradním zpracovatelem veškerých zadání na reklamní činnost, jenž měla být pro společnosti reprezentované obviněným zajišťována. To se dělo vždy prostřednictvím předposledního článku v řetězci společností, který uzavřel s I.H. smlouvu o dodávkách zboží. Všechny tři předposlední články řetězce pak nepodávaly daňová přiznání a neplatily daně. Logicky tedy finanční prostředky, které na dani uhradil obviněný (v ceně reklamy) nebyly státu zaplacené, když tak nebylo učiněno společnostmi XXXXX, XXXXX a XXXXX, přesto obviněný uplatnil tyto „náklady“ a odečetl si je z daně z příjmu a daně z přidané hodnoty. V tomto směru se stěžejní jeví výpověď svědka P.P., který potvrdil své zapojení do uměle vytvořeného řetězce společností s tím, že byl činný toliko administrativně, když se na realizaci reklamy ničím nepodílel. Fakticky pouze obdržel objednávku na reklamní služby od společnosti XXXXX., tuto předal dál k realizaci spol. XXXXX, následně obdržel od společnosti XXXXX, platbu bankovním převodem, tyto finanční prostředky přeposlal dál společnosti XXXXX, kterou provozoval jeho syn (z důvodu, aby měla společnost kreditní obraty pro účely budoucího bankovního úvěru), a tyto bankovním převodem zaslané finanční prostředky vybral fyzicky v hotovosti z účtu společnosti XXXXX, a předal je dle pokynu zpět T.K. (společnost XXXXX), který mu sdělil, že s dodavatelem společností XXXXX, se vyrovná.

48. Jednatelkou společnosti XXXXX (stejně jako společnosti XXXXX) měla být v předmětné době svědkyně E.Š.B.. Ta uvedla, že ve společnosti XXXXX figurovala pouze do 6. 8. 2007, a proto s fakturami údajně jí vystavenými za tuto společnost nemá nic společného. Pokud jde o společnost XXXXX,

tak v tomto případě se stalo to, že byla v tíživé osobní situaci, a jako jednatelka této společnosti prodala asi za 2 000 nebo 3 000 Kč své podpisy na různých papírech, aniž by je uměla specifikovat. Předmětné faktury za společnost XXXXX, nevystavovala a smlouvu o dílo uzavřenou se společností XXXXX, nezná, použité razítko společnosti XXXXX, neodpovídá skutečnému razítku a její podpis na těchto smlouvách není. Závěrem lze tedy uvést, že podobně jako společnosti XXXXX, a XXXXX zastupované jednatelem P.P. i společnosti XXXXX, a XXXXX, zastupované jednatelkou E. Š. B. byly zneužity ve výše uvedeném uměle vytvořeném řetězci společností, které se měly podílet na reklamní činnosti pro společnosti řízené obviněným, aniž by se ve skutečnosti na fakturované činnosti jakkoli podílely.

49. Samotné navýšení ceny za reklamu (byť nepřiměřené) je bez přistoupení dalších okolností daňově a rozpočtově neutrální, nemá tedy daňové důsledky. Nicméně je nutné zdůraznit, že mezičlánky řetězce společnosti XXXXX, XXXXX, XXXXX, a XXXXX, měly společně to, že se jednalo o nekontaktní společnosti, které nepodávaly daňová přiznání. Jednalo se tedy o společnosti, které na sebe byly navázány za účelem navýšení ceny, bez jakékoliv přidané hodnoty, neboť se na reklamních službách nikterak nepodílely. Vzhledem k tomu, že tyto společnosti neplnily řádně své daňové povinnosti, není možno mluvit o daňové a rozpočtové neutralitě.

50. Na uvedeném principu je v projednávané věci postaveno krácení daně z přidané hodnoty. Pokud dovolatel namítl, že daň z přidané hodnoty je založena na zásadě neutrality, z níž vyplývá, že příjemce zdanitelného plnění je oprávněn odpočíst si na vstupu daň, již na výstupu vykázal poskytovatel tohoto zdanitelného plnění, pak tomuto konstatování obecně nelze nic vytknout, neboť je v souladu s § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty. Je pravdou, že i v případě plnění finančně nadhodnoceného je neutralita daně zachována, neboť nároku na odpočet daně na straně jedné, odpovídá daňová povinnost na výstupu na straně druhé. Tato neutralita však nebyla ve vztahu společností řízených obviněným a jejich dodavatelů dodržena, neboť v rámci řetězce dodavatelů byla úmyslně vložena společnost, která daň neodvedla. Současně, jak vyplynulo z výpovědi svědka P.P., v jisté části řetězce přestaly být finanční prostředky mezi společnostmi převáděny bankovním převodem a byly vybrány v hotovosti, která byla tímto svědkem vrácena zpět v dodavatelském řetězci svědku T.K..

51. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, sp. zn. 2 Afs 83/2010, „cílem systému odpočtů daně z přidané hodnoty především je, aby byly podnikatelské subjekty zbaveny zátěže daně z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jejich ekonomické činnosti. Tento systém zajišťuje realizaci základního principu tohoto druhu zdanění, tj. principu daňové neutrality. Registrovaní plátcí této daně jsou povinni zaplatit daň na výstupu, nicméně za splnění zákonných podmínek si mohou nárokovat odpočet daně na vstupu. Institut odpočtu daně na vstupu tedy zjednodušeně řečeno plátcí umožňuje získat zpět od státu daň, kterou jinému plátcí (dodavateli) zaplatil v rámci ceny pořizovací jakožto daň na vstupu.“ V posuzovaném případě tak uplatnění tohoto principu do úvahy připadat nebude, právě pro skutečnou roli mezičlánků obchodního řetězce toliko formálně figurujících při pouhém prodeji reklamních služeb bez řádného

plnění daňových povinností, a tedy způsobem uvedenému pojmovému výkladu odporujícím (blíže srov. odst. 42. odůvodnění usnesení odvolacího soudu).

52. Nelze ani opomenout, že nebyly naplněny všechny podmínky ustanovení § 72 odst. 1 zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty. Z tohoto ustanovení sice vyplývá, že plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, ale pouze u toho, které uplatní v rámci své ekonomické činnosti, když jak vyplývá ze skutkových závěrů soudů, výdaje na reklamní činnost obviněný v rámci ekonomické činnosti neuplatnil a jeho jediným cílem bylo protiprávně snížit svou daňovou povinnost. Ekonomickou činností se pro účely daně z přidané hodnoty podle § 5 odst. 3 zákon č. 235/2004 o dani z přidané hodnoty rozumí *činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu. Za ekonomickou činnost se považuje zejména činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu.* V projednávané věci však obviněný, jak správně uzavřel odvolací soud, nepoužil prostředky ke své ekonomické činnosti, neboť jeho záměrem nebylo užití finančních prostředků k získání pravidelného příjmu, ale k umělému navýšení nákladů, za účelem protiprávního snížení své daňové povinnosti, což vylučuje možnost následného uplatnění nároku na odpočet daně.

53. Ve vztahu k subjektivní stránce trestného činu Nejvyšší soud připomíná, že zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 3 písm. a) tr. zákoníku je trestným činem úmyslným. Podle § 15 odst. 1 tr. zákoníku je trestný čin spáchán úmyslně, jestliže pachatel a) chtěl způsobem uvedeným v trestním zákoně porušit nebo ohrozit zájem chráněný takovým zákonem (úmysl přímý), nebo b) věděl, že svým jednáním může takové porušení nebo ohrožení způsobit, a pro případ, že je způsobí, byl s tím srozuměn (úmysl nepřímý). Nálezací soud dospěl u obviněného k závěru o přímém úmyslu, a to i ve vztahu k tzv. zvlášť přitěžujícím okolnostem (ke znakům kvalifikované skutkové podstaty), i když současně připomněl, že ve vztahu ke znakům podmiňujícím použití vyšší trestní sazby zde postačuje zavinění ve formě nedbalosti (§ 17 tr. zákoníku).

54. Obviněný ve vztahu k subjektivní stránce výše uvedeného trestného činu především namítá, že nebyl seznámen se skutečností, že součástí dodavatelského řetězce byly osoby neplnící své daňové povinnosti. Nelze tedy dospět k závěru, že jednal v úmyslu krádit daň. Soudy obou stupňů však dospěly k opačnému závěru, ze kterého vyplývá, že si byl obviněný dobře vědom, že reklamní služby jsou předražené a jejich realizace probíhala pouze pro vytvoření daňové ztráty. Dále obviněný namítá, že nemohl vědět, že ceny reklamních služeb jsou nadhodnocené. Soudy neuvěřily obhajobě obviněného, že byl zaslepen růstem svých společností a nevěnoval nákladům vynaloženým na reklamu pozornost. Svůj závěr o jeho zavinění ve formě přímého úmyslu opřely o zjištění, že obviněný jako zkušený obchodník investoval finanční prostředky do vysoce předražené reklamy a nejednalo se o účelně vynaložené finance na propagaci jeho společností. Povaha reklamy absolutně neodpovídala její ceně, neboť reklamní tabule, které byly poměrně malých rozměrů a neobsahovaly žádné další údaje vyjma jména předmětných společností, jsou zcela nezpůsobivé k přilákání dalších zákazníků. Předmětné reklamní služby byly navíc realizovány většinou mimo Kraj Vysočina, kde společnosti řízené obviněným působily.



55. Nejvyšší soud se ztotožňuje se závěry odvolacího soudu, pokud jde o subjektivní stránku trestného činu obviněného. Nad rámec výše uvedeného doplňuje, že obviněný ostatně nemusel být seznámen s konkrétními společnostmi, které tvořily součást dodavatelského řetězce, avšak byl obeznámen s principem přeprdeje reklamních služeb za účelem daňové ztráty. Byl tedy jednou ze spojených osob, které se podílely na účelovém navýšení nákladů, a tím v konečném důsledku zapříčinil zkrácení daně, čímž se dopustil trestného jednání. Tuto skutečnost pak lze dovodit i s ohledem na rozsah finančních prostředků, které byly do reklamy investovány. Jak vyplývá ze zpráv o daňových kontrolách jednotlivých společností. Jednalo se tedy o podstatné částky, které by jinak tvořily zisk předmětných společností a podléhaly by zdanění. Je nutné také připomenout extrémní míru navýšení ceny za reklamu, která dokresluje podvodný charakter těchto transakcí. Míra navýšení ceny za reklamu je patrná z porovnání cen fakturovaných I. H., které se pohybovaly od 5 000 Kč do 43 200 Kč včetně DPH, a cen v konečném důsledku fakturovaných společností reprezentovaných obviněným. Konkrétně toto umělé navýšení v případě společnosti XXXXX, reprezentuje u jednotlivých faktur 17-111násobek ceny původně fakturované, v případě společnosti XXXXX 37-49násobek, v případě společnosti XXXXX, 14-39 násobek a u společnosti XXXXX, 19- 40násobek. Nejednalo se o navýšení v rámci procent, desítek nebo stovek procent, ale jednalo se o navýšení v řádech tisíců procent. To za situace, kdy v předmětné době se marže mezi společnostmi, které si přeprodávaly reklamu, pohybovaly kolem 15 %. K zjištění informací o tom, že cena nabízené reklamy je v extrémním nepoměru k její obvyklé ceně, pak není nutné mít speciální znalosti, ani velké množství času.

56. Pokud bylo v replice obviněným namítnuto, že v době, kdy objednávky reklamy prováděl, nebyl zkušený obchodník, když se stal jednatelem a předsedou představenstva ve svých 31 letech a předtím podnikal pouze krátce, pak tato námitka nic na závěrech o zavinění ve formě přímého úmyslu změnit nemůže. I v případě, že by obviněný podnikal před objednávkou předmětné reklamy pouze krátce, nebo právě proto, by měl cenu za reklamu zkoumat podrobně. Pokud by podnikal pouze krátce a měl velké ambice vybudovat největší impérium v České republice v daném oboru, přičemž by neměl žádné zkušenosti s reklamou či marketingem, lze očekávat, že by postupoval velmi obezřetně, porovnal by si více různých nabídek od různých společností nabízejících reklamní služby tak, aby neměl za reklamu zbytečně vysoké náklady, které by neodpovídaly poskytnutému plnění (aby reklamu dostal za reálnou cenu). Toto zjišťování reálné ceny reklamy by bylo ještě důležitější při porovnání množství finančních prostředků ve vztahu k ziskům společnosti, které měl za reklamu vynaložit. Nejvyšší soud se ztotožňuje s tím, že cíle reklamy mohou být různé, například zlepšení image společnosti, jak uvádí obviněný, nicméně v tom případě nelze očekávat, že by do reklamy bylo investováno tak velké množství finančních prostředků ve vztahu k zisku společnosti, jak tomu bylo v tomto případě.

57. Je tedy možné k této námitce uzavřít, že obviněný byl minimálně obeznámen s principem přeprdeje reklamních služeb za účelem daňové ztráty, byl tedy jednou ze spojených osob, které se podílely na účelovém navýšení nákladů, a tím v konečném důsledku zapříčinil zkrácení daně. Tedy věděl, že na základě svého jednání může dojít k poruše chráněného zájmu, a zároveň jej porušit chtěl. Jednal tedy v úmyslu přímém podle § 15 odst. 1 písm. a) tr. zákoníku.

58. V této věci je předmětem dovolacího přezkumu také otázka, zda bylo odsouzením obviněného R.a T. porušeno právo nebýt souzen nebo trestán dvakrát (princip „ne bis in idem“), jak jej zaručuje čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod. S tímto právem souvisí také ustanovení § 11 odst. 1 písm. m) tr. ř., které výslovně upravuje jako důvod nepřipustnosti trestního stíhání okolnost, že tak stanoví vyhlášená mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, přičemž Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“), publikovaná pod č. 209/1992 Sb., je mezinárodní smlouvou, kterou je Česká republika vázána a která je ve smyslu čl. 10 Ústavy České republiky součástí právního řádu a ve vztahu k níž platí, že stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva. Podle článku 95 odst. 1 Ústavy České republiky je soudce při rozhodování vázán zákonem a mezinárodní smlouvou, která je součástí právního řádu.

59. Předmětná dovolací námitka však neodpovídá obviněným deklarovanému dovolacímu důvodu podle § 265i odst. 1 písm. g) tr. ř. Námitce nepřipustnosti trestního stíhání odpovídá dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. e) tr. ř., nicméně k tomuto dovolacímu důvodu je nutné konstatovat chybějící podmínky jeho naplnění.

60. Zásada „ne bis in idem“ je v čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod vymezena pod nadpisem „Právo nebýt souzen nebo trestán dvakrát“ tak, že nikdo nemůže být stíhán nebo potrestán v trestním řízení podléhajícím pravomoci téhož státu za trestný čin, za který již byl osvobozen nebo odsouzen konečným rozsudkem podle zákona a trestního řádu tohoto státu.

61. Podle judikatury Evropského soudu pro lidská práva může být trestní stíhání pachatele při splnění dalších předpokladů vyloučeno i tím, že pro daný čin již byl postižen rozhodnutím v jiném typu řízení, než je trestní řízení podle trestního řádu. Musí však jít o řízení, které materiálně má trestněprávní povahu a je vedeno pro delikt trestněprávní povahy. Přitom pro posouzení určitého deliktu jako deliktu trestněprávní povahy je významné, zda chráněný zájem je obecný či jen partikulární, zda adresáty příslušné normy jsou všichni občané nebo jen určitý omezený okruh osob se zvláštním statusem a zda zákonem stanovené sankce mají represivní charakter a jsou co do druhu, závažnosti, účelu a hledisek, podle nichž se ukládají, srovnatelné s tresty (viz např. rozsudek ze dne 8. 6. 1986 ve věci Engel a další versus Nizozemí, rozsudek ze dne 24. 2. 1994 ve věci Bendenoun a další versus Francie, rozsudek ze dne 24. 9. 1997 ve věci Garyfallou versus Řecko, nebo obviněnou zmíněný rozsudek ze dne 27. 11. 2014 ve věci Lucky Dev versus Švédsko).

62. Nejvyšší soud se otázkou penále uloženého v daňovém řízení a související s výše uvedenou judikaturou Evropského soudu pro lidská práva zabýval v usnesení velkého senátu trestního kolegia ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, publikovaném pod č. 15/2017 Sb. rozh. tr. Především je však nutné zdůraznit, že závěry v tomto usnesení platí za situace, že subjekt trestného činu podle § 240 tr. zákoníku a daňový subjekt je totožná fyzická osoba.

63. Z písemnosti finančního úřadu uvedených v rozsudku krajského soudu (dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob, včetně povinnosti uhradit penále) vyplývá, že dotčeným daňovým subjektem byly společnosti XXXXX, XXXXXXXXXXXX, XXXXX, kterým také vznikla podle

příslušných předpisů povinnost uhradit penále. Obviněný R.T. jako subjekt trestného činu a výše uvedené společnosti jako daňové subjekty jsou odlišné osoby. Penále v daňovém řízení, které má povahu trestní sankce, bylo uloženo uvedeným daňovým subjektům jako právníckým osobám, a nikoliv obviněnému jako fyzické osobě.

64. Nejvyšší soud v této souvislosti poukazuje také na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 23. 1. 1997, sp. zn. 2 Tzn 190/96, publikovaný pod č. 51/1997 Sb. rozh. tr., podle kterého „důvodem pro zastavení trestního stíhání podle § 172 odst. 2 písm. b) tr. ř. pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné dávky podle § 148 odst. 1 tr. zák. nemůže být skutečnost, že za porušení celních předpisů, které je obviněnému kladeno za vinu, již byla celními orgány uložena sankce právnícké osobě, za niž obviněný jednal“.

65. V souladu se závěry vyplývajícími z uvedeného usnesení velkého senátu publikovaného pod č. 15/2017 Sb. rozh. tr., jakož i z rozsudku Nejvyššího publikovaného pod č. 51/1997 Sb. rozh. tr., proto Nejvyšší soud konstatuje, že v této trestní věci obviněného R. T. nedošlo k porušení zásady „ne bis in idem“ a jeho trestní stíhání nebylo nepřijatelné. V rámci práva obviněného nebýt souzen a trestán dvakrát pak Nejvyšší soud nemohl zohlednit otázku sníženého podílu obviněného na zisku takto penalizovaných společností. Tato námitka je proto zjevně neopodstatněná a dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. e) tr. ř., který ovšem obviněný ani neuplatnil, nemohl být naplněn.

66. Poslední námitkou, kterou se Nejvyšší soud zabýval, je námitka obviněného, že mu byl stanoven nepřiměřeně vysoký trest, protože soud při svém rozhodování nedostatečně zohlednil délku trestního řízení. Tato námitka je pod užitý dovolací důvod nepodřaditelná. Výrok o trestu lze napadnout především prostřednictvím dovolacího důvodu podle § 265b odst. 1 písm. h) tr. ř., a to pouze pokud by došlo k uložení takového trestu, který zákon nepřipouští, anebo k uložení trestu ve výměře mimo trestní sazbu, stanovenou v trestním zákoně na trestný čin, jímž byl uznán vinným. Taková situace však v případě obviněného nenastala. Za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 3 písm. a) tr. zákoníku mohl být obviněnému uložen trest odnětí svobody v rozpětí 5 až 10 let. Jeho výměra byla v daném případě stanovena spíše u spodní hranice zákonné trestní sazby, a tedy zcela v souladu se zákonem. Pochybení soudu spočívající v nepřiměřenosti uloženého trestu, jsou i v dovolacím řízení jen zcela výjimečně, pokud je uložený trest v tak extrémním rozporu s povahou a závažností trestného činu a s dalšími zákonnými hledisky, že je neslučitelný s ústavním principem proporcionality trestní represe (stanovisko pléna Ústavního soudu, sp. zn. Pl. ÚS-st. 38/14, ze dne 4. 3. 2014). Nutnost a adekvátnost výjimečného zásahu dovolacího soudu v takových případech, opakovaně deklaroval i Nejvyšší soud (viz např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 15. 5. 2013, sp. zn. 7 Tdo 410/2013, rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 21. 11. 2018, sp. zn. 8 Tdo 1034/2018). Takové pochybení však v dané věci shledat nelze.

67. Soudy při ukládání trestu vzaly v úvahu rozhodné okolnosti, jak je zjevné z odstavce 48-50 rozsudku nalézacího soudu a z odstavce 54 usnesení odvolacího soudu. Soudy při ukládání trestů postupovaly zákonným způsobem, dostatečně zohlednily povahu a závažnost trestného činu, jakož i osobu pachatele a jeho poměry. Při ukládání trestu správně vyhodnotily okolnosti případu, na straně obviněného bylo možno přiznat polehčující okolnost ve smyslu § 42 písm. o) tr. zákoníku, neboť nebyl v minulosti soudně trestán, ani přestupkově

projednáván. Nebylo však možno opomenout, že v jeho neprospěch svědčily přítěžující okolnosti ve smyslu § 42 písm. a), písm. b), písm. m) tr. zákoníku, neboť svým jednáním způsobil vyšší škodu a protiprávního jednání se dopouštěl po delší dobu. Soudy rovněž při ukládání trestu zohlednily ve prospěch obviněného, že od spáchání trestné činnosti uběhla relativně dlouhá doba, přesto nelze mít za to, že by věc trpěla průtahy ze strany orgánů činných v trestním řízení, délka trestního řízení plně odpovídá rozsahu a složitosti projednávané věci.

68. S přihlédnutím ke všem popsáným skutečnostem lze vyloučit, že by trest uložený obviněnému byl extrémně přísný, zjevně nespravedlivý a nepřiměřený, což jedině by mohlo z podnětu předložené argumentace odůvodnit výjimečný zásah do napadeného výroku (o trestu) v dovolacím řízení.

69. Dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. l) tr. ř. obviněný uplatnil v návaznosti na důvod dovolání podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř., zjevně tedy ve druhé alternativě, tj. že bylo rozhodnuto o zamítnutí řádného opravného prostředku proti rozsudku, přestože byl v řízení předcházejícím takovému rozhodnutí dán důvod dovolání uvedený v § 265b odst. 1 písm. a) až k) tr. ř. Jestliže je však z hlediska dovolacího důvodu podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. dovolání zjevně neopodstatněné, z logiky věci zde platí totéž také ve vztahu k důvodu dovolání podle § 265b odst. 1 písm. l) tr. ř.

70. Nejvyšší soud závěrem konstatuje, že dovolací námitky obviněného nejsou z části podřaditelné pod uplatněný ani žádný jiný dovolací důvod, ve zbylé části jsou zjevně neopodstatněné. Proto dovolání obviněného podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. ř. odmítl jako zjevně neopodstatněné.

P o u č e n í : Proti tomuto usnesení není opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 27. 1. 2021

JUDr. Josef Mazák v. r.  
předseda senátu

Vypracoval:  
JUDr. Roman Vicherek, Ph.D. v. r.

Za správnost vyhotovení:  
Alžběta Denkerová