

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 08.01.2014, sp. zn. 15 Tdo 902/2013, ECLI:CZ:NS:2014:15.TDO.902.2013.1

Číslo: 39/2014

Právní věta:

I. Dobíjecí kupón do telefonu (telefonní kupón) je třeba chápat jako předplacený balíček telekomunikačních služeb, přičemž prodejce kupónu nemusí být a obvykle ani není poskytovatelem služby. Obchodování s dobíjecími kupony do telefonů se proto považuje z hlediska zkrácení daně z přidané hodnoty ve smyslu § 240 tr. zákoníku za poskytnutí služby, a to v rámci celého obchodního řetězce, tedy pokud jsou obchodovány mezi poskytovatelem telekomunikačních služeb a jednotlivými distributory, dále i jen mezi jednotlivými distributory a příp. i mezi distributorem a konečným zákazníkem.

II. Nárok státu vyplývající ze zkrácené (neodvedené) daně je nárokem na náhradu škody, který však nemůže příslušný finanční orgán uplatňovat podle § 43 odst. 3 tr. ř. v trestním řízení proti subjektu povinnému k zaplacení daně (srov. přiměřeně č. 34/1987 a č. 22/2005-II. Sb. rozh. tr.). Proto je třeba, aby soud rozhodl na počátku hlavního líčení usnesením podle § 206 odst. 4 tr. ř. per analogiam, že tento nárok na náhradu škody nemůže uplatňovat v trestním (adhezním) řízení. V rozsudku pak soud již o takovém uplatněném nároku nerozhoduje ve smyslu § 228 a § 229 tr. ř.

Uplatnění nároku na náhradu škody v trestním řízení (adhezním řízení) může přicházet v úvahu jen tam, kde z provedeného dokazování vyplývá, že obviněný jako osoba jednající za právnickou osobu zkrátil daň z příjmů (nebo jinou daň) této právnické osoby, vůči které sice finanční úřad vydal platební výměr, jímž právnické osobě doměřil zkrácenou daň, ale je zřejmé, že tento platební výměr je nevykonatelný, protože právnická osoba nemá žádný majetek, na který by bylo možno vést exekuci. Jde-li o akciovou společnost nebo o společnost s ručením omezeným a je-li obviněný členem jejich statutárního orgánu, je třeba řešit otázku, zda mu v takovém případě nevzniká ručitelský závazek podle § 194 odst. 6 obchodního zákoníku (resp. za použití § 135 odst. 2 obchodního zákoníku)*, na základě kterého by mohl být v adhezním řízení zavázán k náhradě způsobené škody nebo k vydání bezdůvodného obohacení získaného trestným činem podle § 240 tr. zákoníku (příp. podle § 241 tr. zákoníku). Uplatnění nároku na náhradu škody by mohlo přicházet v úvahu i tehdy, jestliže by bylo možné dovodit odpovědnost obviněného, který není plátcem, resp. poplatníkem zkrácené (nebo neodvedené) daně, jako pachatele trestného činu podle § 240 tr. zákoníku (příp. podle § 241 tr. zákoníku) za škodu způsobenou tímto trestným činem nebo bezdůvodné obohacení získané takovým trestným činem (srov. č. 25/1968-I. a č. 20/2002-II. Sb. rozh. tr.).

Soud: Nejvyšší soud

Datum rozhodnutí: 08.01.2014

Spisová značka: 15 Tdo 902/2013

Číslo rozhodnutí: 39

Číslo sešitu: 8

Typ rozhodnutí: Usnesení

Hesla: Adhezní řízení, Náhrada škody, Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Předpisy: § 206 odst. 4 tr. ř.

§ 228 tr. ř.

§ 229 tr. ř.

§ 240 tr. zákoníku

§ 43 odst. 3 tr. ř.

Druh: Rozhodnutí ve věcech trestních

Sbírkový text rozhodnutí:

Nejvyšší soud ve velkém senátu trestního kolegia z podnětu dovolání obviněných F. B., Ing. G. B., Z. J. a M. P. podle § 265k odst. 1, 2 tr. ř. ohledně těchto obviněných a s přiměřeným použitím § 261 tr. ř. i ohledně obviněných A. F. a J. K. a zúčastněné osoby J. S. zrušil usnesení Vrchního soudu v Olomouci ze dne 25. 9. 2012, sp. zn. 4 To 46/2012, a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 3. 2012, sp. zn. 46 T 3/2011, jakož i další rozhodnutí na zrušená rozhodnutí obsahově navazující, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu. Podle § 265l odst. 1 tr. ř. Krajskému soudu v Brně přikázal, aby věc v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl.

Z o d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 15. 3. 2012, sp. zn. 46 T 3/2011, byli obvinění F. B., Ing. G. B., Z. J. a M. P. a dále A. F. a J. K. uznáni vinnými zločinem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a), odst. 3 trestního zákoníku (zák. č. 40/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů, dále jen „tr. zákoník“), kterého se zkráceně řečeno dopustili tím, že po předchozí vzájemné dohodě, se záměrem odebírat v České republice zboží jménem společnosti A., s. r. o., se sídlem ve Slovenské republice, nepravdivě deklarovat jeho vývoz na Slovensko, přičemž zboží nebude vyvezeno, ale prodáno v České republice, a v úmyslu takto zkrátit daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za využití postupu podle § 64 odst. 1, 5 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v příslušném znění (dále jen „zák. o DPH“), postupovali tak, že obviněný A. F., nebo jím pověřená osoba, vždy na základě předchozích instrukcí učiněných obviněným F. B., který trestnou činnost organizoval a řídil, nebo později cca od poloviny roku 2008 obviněným M. P., odebral jménem společnosti A., s. r. o., se sídlem B., S. 1 (dále jen „A.“), od společnosti T. P., spol. s. r. o., se sídlem B., ul. N. S. 40 (dále jen „T. P.“), A. p., a. s., se sídlem B., S., Ř. 11c (dále jen „A. P.“), a A. DMT, a. s., se sídlem B., S., Ř. 11c (dále jen „A. DMT“), v B. dobíjecí kupóny do telefonů, kdy ke každému odebranému zboží deklaroval čestným prohlášením, že zboží vyveze z České republiky do jiného státu v rámci Evropské unie, a v důsledku toho odebíral výše uvedené zboží za cenu bez DPH, přičemž v rozporu s čestným prohlášením toto odebrané zboží, tak jak bylo obviněnými vzájemně dohodnuto, nevyvezl, ale obratem s vědomím, že zboží bude prodáno v České republice a nebude přiznána a zaplácena DPH, předával buď osobně, případně jím pověřená osoba, ve dnech odběrů nebo v přesně nezjištěných následujících dnech v B. nebo na jiných neustanovených místech zpočátku samotnému obviněnému F. B., později obviněnému M. P., který byl F. B. k převzetí zboží pověřen, přičemž obviněný A. F. společnost A. nezaregistroval u příslušného správce daně, nepodal řádně daňové přiznání k DPH a z těchto zdanitelných plnění neodvedl DPH, přitom obvinění věděli, že zboží společnost A. odebírala bez DPH s podmínkou, že bude vyvezeno do jiného státu Evropské unie, a následně toto zboží již zatížené DPH dodali dalším odběratelům v České republice, a to společnosti AL. P., s. r. o., se sídlem P., U Š. 287/14 (dále jen „AL.“), společnosti K+U, s. r. o., se sídlem P., B. 1639 (dále jen „K+U“), společnosti K.U.K, s. r. o., se sídlem P., B. 1639 (dále jen „K.U.K“), a společnosti M.D. M., spol. s r. o., se sídlem P., S. 264/34 (dále jen „M.D. M.“), v době od

9. 1. 2007 do 12. 3. 2010 jménem nekontaktních společností jednatele obviněného J. K., a to společnosti B. P. P., s. r. o., se sídlem O., M. O., S. tř. 1263/24 (dále jen „B. P.“), společnosti S., s. r. o., se sídlem P., V., K. 438/7 (dále jen „S.“), společnosti T. T., s. r. o., se sídlem H. K., V. 1135 (dále jen „T. T.“), a nekontaktní společnosti obviněného Z. J., a to společnosti V., s. r. o., se sídlem B., M. 13 (dále jen „V.“), společnosti S.&S., s. r. o., se sídlem P., K., S. 27/93 (dále jen „S.&S.“), a z těchto zdanitelných plnění neodvedli DPH, k zastření skutečného stavu, že zboží neopustilo území České republiky, na základě jejich vzájemné dohody, obviněná Ing. G. B. vystavila v přesně nezjištěné době od 9. 1. 2007 na zboží odebrané v B. ve společnosti T. P., AL. P. a společnosti A. DMT, jménem společnosti A., výdajové faktury společnosti A. na nekontaktní společnosti jednatele obviněného J. K. B. P., S. a T. T. a dále na nekontaktní společnosti obviněného Z. J. V., S.&S., kdy současně jménem těchto společností do účetnictví společnosti A. vystavila čestná prohlášení o vývozu zboží ze Slovenské republiky do jiného státu EU, a to s cílem vzbudit dojem, že společnost A. předmětné zboží dovezla na Slovensko a vyvezla zpět do České republiky, kdy obvinění J. K. a Z. J. věděli, že jsou na jejich společnosti obviněnou Ing. G. B. vystavovány faktury na uskutečněná zdanitelná plnění jménem společnosti A. a čestná prohlášení o vývozu zboží ze Slovenské republiky do jiného státu Evropské unie a obviněným F. B. a obviněným M. P. jsou jménem jejich společností vystavovány faktury na uskutečněná zdanitelná plnění konečným odběratelům zboží za účelem neodvedení DPH, a tuto činnost umožnili tím, že faktury, čestná prohlášení a další účetní doklady vždy za určité zdanitelné období hromadně stvrzovali svými podpisy a firemními razítky a dostávali za to svůj podíl z prostředků získaných trestnou činností, přičemž ani oni DPH z výše uvedených zdanitelných plnění uskutečněných obviněnými F. B. a M. P. jménem jejich společností neodvedli ani nepodali správci daně příznání k DPH, tímto způsobem společným jednáním odebrali obvinění jménem společnosti A., se sídlem S. 1, B., zboží od společnosti T. P., A. P. a A. DMT a úmyslně nepravdivým deklarováním, že zboží opustí území České republiky, způsobili, že tyto společnosti neodvedly DPH z příslušných zdanitelných plnění a zkrátily tak DPH v následujícím rozsahu: společnost T. P. neodvedla DPH ze zdanitelných plnění ve výši 121 086 131,84 Kč, společnost A. P. neodvedla DPH ze zdanitelných plnění ve výši 9 251 677,03 Kč, a společnost A. DMT neodvedla DPH ze zdanitelných plnění ve výši 42 327 782,70 Kč, celkem byla jednáním všech obviněných způsobena České republice zkrácením DPH škoda ve výši 172 665 591,57 Kč.

Za tento zločin byl obviněný F. B. odsouzen podle § 240 odst. 3 tr. zákoníku k trestu odnětí svobody v trvání devíti let a šesti měsíců. Podle § 56 odst. 2 písm. d) tr. zákoníku byl pro výkon tohoto trestu zařazen do věznice se zvýšenou ostrahou. Podle § 67 odst. 1 a § 68 odst. 1 tr. zákoníku mu byl uložen peněžitý trest ve výměře 500 denních sazeb po 2000 Kč. Podle § 69 odst. 1 tr. zákoníku mu byl stanoven pro případ, že by peněžitý trest ve stanovené lhůtě nebyl vykonán, náhradní trest odnětí svobody v trvání šesti měsíců. Podle § 70 odst. 1 písm. c) tr. zákoníku mu byl uložen trest propadnutí věci nebo jiné majetkové hodnoty, které dále vyjmenovává výrok rozsudku. Obviněná Ing. G. B. byla odsouzena podle § 240 odst. 3 tr. zákoníku k trestu odnětí svobody v trvání sedmi roků. Podle § 56 odst. 2 písm. c) tr. zákoníku byla pro výkon tohoto trestu zařazena do věznice s ostrahou. Obviněný Z. J. byl odsouzen podle § 240 odst. 3 tr. zákoníku k trestu odnětí svobody v trvání šesti let a šesti měsíců. Podle § 56 odst. 2 písm. c) tr. zákoníku byl pro výkon tohoto trestu zařazen do věznice s ostrahou. Podle § 73 odst. 1, 3 tr. zákoníku mu byl uložen trest zákazu činnosti spočívající v zákazu výkonu funkce statutárního orgánu, člena statutárního orgánu, prokuristy v obchodních společnostech a družstvech na dobu osmi let. Obviněný M. P. byl odsouzen podle § 240 odst. 3 tr. zákoníku k trestu odnětí svobody v trvání devíti let. Podle § 56 odst. 2 písm. d) tr. zákoníku byl pro výkon tohoto trestu zařazen do věznice se zvýšenou ostrahou. Podle § 67 odst. 1 a § 68 odst. 1 tr. zákoníku mu byl uložen peněžitý trest ve výměře 500 denních sazeb po 1000 Kč. Podle § 69 odst. 1 tr. zákoníku mu byl stanoven pro případ, že by peněžitý trest ve stanovené lhůtě nebyl vykonán, náhradní trest odnětí svobody v trvání šesti měsíců. Obviněný A. F. byl odsouzen podle § 240 odst. 3 tr. zákoníku k trestu odnětí svobody v trvání devíti let. Podle § 56 odst. 2 písm. d) tr. zákoníku byl pro výkon tohoto trestu zařazen do věznice se zvýšenou ostrahou. Podle § 73 odst. 1, 3 tr. zákoníku

mu byl uložen trest zákazu činnosti spočívající v zákazu výkonu funkce statutárního orgánu, člena statutárního orgánu, prokuristy v obchodních společnostech a družstvech na dobu deseti let. Podle § 70 odst. 1 písm. c) tr. zákoníku mu byl uložen trest propadnutí věci nebo jiné majetkové hodnoty, které jsou dále uvedeny ve výroku rozsudku. Obviněný J. K. byl odsouzen podle § 240 odst. 3 tr. zákoníku k trestu odnětí svobody v trvání sedmi let. Podle § 56 odst. 2 písm. c) tr. zákoníku byl pro výkon tohoto trestu zařazen do věznice s ostrahou. Podle § 73 odst. 1, 3 tr. zákoníku mu byl uložen trest zákazu činnosti spočívající v zákazu výkonu funkce statutárního orgánu, člena statutárního orgánu, prokuristy v obchodních společnostech a družstvech na dobu osmi let. Podle § 101 odst. 2 písm. b) tr. zákoníku byla J. S. zabráněna věc nebo jiná majetková hodnota, a to nemovitosti zapsané na LV na konkretizovaném čísle pro katastrální území K. a vozidlo Nissan Infinity FX 35 S 51. Podle § 229 odst. 1 tr. ř. byly Finanční úřad Brno I a Finanční úřad Brno II odkázány se svým nárokem na náhradu škody na řízení ve věcech občanskoprávních.

Proti tomuto rozsudku soudu prvního stupně podali obvinění F. B., Ing. G. B., A. F., Z. J., J. K., M. P. a zúčastněná osoba J. S. odvolání, o nichž Vrchní soud v Olomouci jako soud odvolací usnesením ze dne 25. 9. 2012, sp. zn. 4 To 46/2012, rozhodl tak, že je podle § 256 tr. ř. jako nedůvodná zamítl.

Proti uvedenému usnesení Vrchního soudu v Olomouci ze dne 25. 9. 2012, sp. zn. 4 To 46/2012, ve spojení s rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 15. 3. 2012, sp. zn. 46 T 3/2011, podal obviněný F. B. dovolání prostřednictvím obhájce Mgr. M. K. z důvodů uvedených v § 265b odst. 1 písm. g), h), l) tr. ř., obviněná Ing. G. B. podala dovolání prostřednictvím obhájce JUDr. T. S., BA, z důvodů uvedených v § 265b odst. 1 písm. g), l) tr. ř., obviněný Z. J. podal dovolání prostřednictvím obhájce JUDr. V. F. z důvodu uvedeného v § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. a obviněný M. P. podal dovolání prostřednictvím obhájce Mgr. F. P. z důvodu uvedeného v § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. Obvinění F. B., Ing. G. B. a Z. J. se v rámci svých mimořádných opravných prostředků mj. zabývali charakterem dobíjecího kupónu. Dovolatelé se neztotožnili s právním závěrem soudů nižších stupňů, že dobíjecí kupón je zbožím, nikoliv službou. Přestože nalézací soud na počátku projednávání věci zastával také právní názor, že se jedná o službu, nakonec po vydání usnesení Nejvyššího soudu, kterým bylo rozhodováno o místní a věcné příslušnosti, učinil závěr opačný. V tomto směru odkázali na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2011, sp. zn. [5 Afs 20/2010](#), ze kterého se podává, že dobíjecí kupóny nejsou samostatným produktem, nemohou tedy existovat bez služeb poskytovaných stěžovatelem (poskytovatelem telekomunikačních služeb). Představují pouze prostředek platby za služby, které samy tvoří produkt relevantního trhu (ve smyslu § 2 odst. 2 zákona č. 143/2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže). Poptávka po dobíjecích kupónech není fakticky poptávka po „dobíjecích kupónech“, ale poptávka po službách stěžovatele, které je možné po dobití pomocí kupónu využívat. Dobíjecí kupón a poskytovaná služba jsou neoddělitelně spojeny a objektivně tvoří jeden celek a jejich umělé oddělení není možné. Tento závěr je také podložen rozhodnutím Českého statistického úřadu, jehož vyjádření je součástí spisu (pozn. Nejvyššího soudu – konkrétně je stanovisko Českého statistického úřadu zažurnalizováno na č. l. 3563 spisu). Tyto závěry jsou také podporovány jednoznačnou judikaturou Evropského soudního dvora. Obviněná Ing. G. B. navíc namítala způsob opakovaného přibrání znalce Ing. L. nalézacím soudem a jeho samotné znalecké posudky, ve kterých zcela vědomě pomíjí ustálenou judikaturu Evropského soudu a Nejvyššího správního soudu (z rozhodovací praxe těchto instancí naprosto jednoznačně plyne, že dobíjecí kupón není ve své podstatě zbožím, ale v celém řetězci distribuce se jedná o službu, tuto skutečnost však uvedený soudní znalec ve svém posudku nikterak nerespektuje a stejně činí i senát nalézacího soudu, přičemž své tvrzení, že kupón je zbožím, pak uvedený soudní znalec mimo jiné odůvodňuje i následujícím „bylo tomu tak za starého režimu, je tomu tak teď a bude to tak i do budoucna“). Tedy, jak uvedl obviněný Z. J., napadená rozhodnutí vycházejí z nesprávné interpretace charakteru dobíjecích kupónů, které soud nesprávně považuje za zboží, a tím legální obchodování s nimi za porušování zák. o DPH, čímž měla České republice vzniknout škoda. Avšak při obchodování s dobíjecími kupóny nedocházelo k obchodům se zbožím, ale službou, pro které neplatí předmětné

povinnosti podle zák. o DPH. Tuto argumentaci podporuje odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2011, sp. zn. 5 Afs 20/2010, a rozhodnutí Evropského soudního dvora ve věci T-M Netherlands (C-8/08).

Kromě toho se obvinění Ing. G. B. a F. B. zevrubně věnovali námitkám tzv. opomenutých důkazů, nedostatkům ve skutkových zjištěních soudů, řadou ne zcela standardních kroků orgánů činných v trestním řízení a skutečností, které provázely a provázejí celé trestní řízení včetně hlavního líčení.

Obvinění Z. J. a M. P. soudům nižších stupňů vytkli především nesprávné posouzení zjištěného skutkového stavu, a to zejména extrémní rozpor mezi skutkovými zjištěními soudů a provedenými důkazy, což mělo zásadní vliv na nesprávné právní posouzení celé věci.

Obviněný F. B. ve vztahu k naplnění dovolacího důvodu uvedeného v ustanovení § 265b odst. 1 písm. h) tr. ř. uvedl, že mu byl uložen peněžitý trest, ačkoliv již v době ukládání peněžitého trestu bylo zcela zřejmé, že tento nemůže být ve stanovené lhůtě z jeho strany uhrazen a že tedy dojde k přeměně trestu. Stejně tak podle obviněného ukládaný nepodmíněný trest odnětí svobody ve výměře 9,5 roku se zařazením do věznice se zvýšenou ostrahou je trestem ukládaným v rozporu s právní úpravou, když s přihlédnutím k uložení šestiměsíčního náhradního trestu při neuhrazení trestu peněžitého ve stanovené lhůtě, což jak uváděl, není a nebude schopen uhradit, se jedná o trest na samé horní hranici zákonné trestní sazby, což u osoby, na kterou je nutno hledět jako na osobu netrestanou, je přinejmenším velmi nestandardní a neobvyklé.

Obviněný F. B. také zmínil, že odvolací soud v rámci svého rozhodnutí nereagoval na celou řadu námitek uvedených v odvolání, když jako příklad zmínil námitku spočívající v tom, že Krajský soud v Brně ve svém rozhodnutí na str. 65 - 68 uvádí a zmiňuje obsah rejstříkových spisů, kterými má být podle tohoto soudu prokazována provázanost obviněného s podnikáním se spoluodsouzenými bez jakéhokoliv bližšího vysvětlení či popisu, když jsou zmiňovány i společnosti, které zjevně nemají s věcí ničeho společného a tedy s věcí nesouvisí. Současně rovněž namítl, že obsah těchto rejstříkových spisů nebyl proveden jako důkaz v rámci hlavního líčení a nebyly tedy splněny podmínky pro to, aby s těmito mohlo být v rámci odůvodnění rozhodnutí jakkoliv pracováno. Vrchní soud se s touto námitkou, stejně jako s celou řadou dalších námitek, ve svém rozhodnutí nevyřadil a obsah rejstříkových spisů ani nepřčetl.

Závěrem svého mimořádného opravného prostředku obviněný F. B. navrhl, aby Nejvyšší soud zrušil napadená rozhodnutí Krajského soudu v Brně, resp. Vrchního soudu v Olomouci, a poté podle ustanovení § 265i odst. 1, 3 tr. ř. přikázal věc jinému senátu Krajského soudu v Brně, aby tento věc znovu projednal a rozhodl, případně aby Nejvyšší soud sám ve věci rozhodl podle ustanovení § 265m odst. 1 tr. ř., a to tak, že jej zproští obžaloby. Obviněná Ing. G. B. navrhla, aby Nejvyšší soud zrušil napadená rozhodnutí Krajského soudu v Brně, resp. Vrchního soudu v Olomouci, a poté podle ustanovení § 265i odst. 1, 3 tr. ř. přikázal věc jinému senátu Krajského soudu v Brně, aby tento věc znovu projednal a rozhodl, případně aby Nejvyšší soud sám ve věci rozhodl podle ustanovení § 265m odst. 1 tr. ř., a to tak, že obviněnou zproští obžaloby. Obviněný Z. J. navrhl, aby Nejvyšší soud obě napadená rozhodnutí soudů v předmětné věci zrušil a přikázal soudu, aby věc znovu projednal a rozhodl. Obviněný M. P. navrhl, aby Nejvyšší soud zrušil podle ustanovení § 265k odst. 1 tr. ř. napadené usnesení Vrchního soudu v Olomouci ze dne 25. 9. 2012, sp. zn. 4 To 46/2012, a podle ustanovení § 265i odst. 1 tr. ř. mu věc přikázal k novému projednání a rozhodnutí.

Státní zástupce Nejvyššího státního zastupitelství se nejprve vyjádřil k dovoláním obviněných Z. J., M. P. a F. B., přičemž uvedl, že za relevantní lze považovat námitku obviněných J. a B., pokud argumentují povahou předplacených telefonních kupónů jako služby a nikoli jako zboží. Takovou námitku však obvinění blíže nerozvádějí ve vztahu k hmotněprávnímu posouzení jejich jednání. Lze tak toliko dovodit, že tímto způsobem odmítají aplikaci § 64 odst. 1, 5 zák. o DPH, jež se váže k

osvobození od daně v případě vývozu zboží. Takovou námitku však státní zástupce považuje za zjevně neopodstatněnou. Jak totiž vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. [5 Afs 20/2010](#), tento soud se nezabýval povahou dobíjecího kupónu pro účely posouzení z hlediska DPH, ale pouze z hlediska posouzení relevantního trhu v oblasti práva hospodářské soutěže. Pokud přitom Nejvyšší správní soud hovoří o prodeji předplacených kupónů jakožto o součásti poskytování telekomunikační služby, hovoří tak výslovně o tržním segmentu maloobchodu. To ostatně plyne z citovaného rozsudku z jeho odůvodnění (viz konkrétně č. j. 5 [Afs 20/2010-361](#)), z něhož lze citovat: „Nejvyšší správní soud především konstatuje, že klíčovým pro posouzení porušení zákona stěžovatelem není velkoobchodní trh, ale trh maloobchodní, v rámci kterého dobíjecí kupóny nakupují zákazníci – koneční spotřebitelé, přitom tito nakupují dobíjecí kupón pouze proto, aby mohli využívat služby poskytované stěžovatelem“. Takové vymezení tedy a contrario nelze bez dalšího vztáhnout na prodej předplacených kupónů v rámci velkoobchodu, v jehož rámci k využití telekomunikační služby nedochází. Lze tak zcela akceptovat závěr jednak Krajského soudu v Brně a Vrchního soudu v Olomouci, jednak dokonce Nejvyššího soudu, který se povahou předplaceného kupónu zabýval z hlediska určení místní příslušnosti (srov. usnesení sp. zn. [11 Td 29/2011](#)). Vrchní soud v Olomouci se nadto podrobně zabýval i obviněnými namítaným rozhodnutím Evropského soudního dvora (věc C-8/08, T- Mobile Netherlands BV, KPN Mobile NV, Orange Nederland NV a Vodafone Libertel NV proti Raad van bestuur van de Nederlandse Mededingingsautoriteit). Dospěl přitom ke zcela správnému závěru, že ani toto rozhodnutí se nedotýká právního posouzení jednání obviněných z hlediska zkrácení daně. K tomu je třeba uvést, že i citované rozhodnutí Evropského soudního dvora se týká posouzení otázek souvisejících s hospodářskou soutěží, přičemž je zde pouze podružně uvedeno rozlišení poskytovaných telekomunikačních služeb na tzv. „postpaid“ a „prepaid“. Tento závěr o charakteru prepaid telekomunikační služby jakožto služby je však nutno vztáhnout opět rovněž ke konečnému zákazníkovi, resp. uživateli takové služby, neboť právě ve vztahu k tomuto zákazníkovi se jedná o relevantní trh, což bylo podstatným referenčním hlediskem při rozhodování Evropského soudního dvora. Z uvedené judikatury tak nelze v žádném případě dovodit, že by i obchod předplacenými kupóny mezi jednotlivými články distribučního řetězce, bylo možno považovat za poskytování telekomunikační služby. Zde je přitom třeba zohlednit, že poskytování telekomunikační služby je vázáno až na znehodnocení kupónu a použití tam umístěného kódu ve spojení s dalšími podmínkami (tj. konkrétně vlastnictví příslušné SIM karty daného operátora). Obviněnými prosazovaná judikatura je tak z hlediska právního posouzení jejich jednání zcela irelevantní. Závěry soudů obou stupňů tak lze v rozsahu těchto hmotně právních námitek obviněných považovat za správné. Jde zároveň o námitky, jež obvinění uplatňovali již v rámci řízení před soudy obou stupňů, přičemž soudy se těmito námitkami podrobně zabývaly a v odůvodnění svých rozhodnutí se s nimi vypořádaly.

Obvinění pak shodně namítají procesní nepoužitelnost jednoho z prvotních výsledků obviněného A. F., k níž došlo ještě předtím, nežli bylo zahájeno trestní stíhání dalších obviněných. Tato námitka je však v podstatě bezpředmětná za situace, kdy tuto námitku již akceptoval odvolací soud, který v tomto směru vytkl Krajskému soudu v Brně procesní pochybení. Státní zástupce také zdůraznil, že ve věci nelze shledat žádný, natož extrémní, rozpor mezi provedenými důkazy a skutkovými zjištěními. Pokud jde o obviněnými namítané nedostatky ve skutkových zjištěních, je pravdou, že z odůvodnění rozsudku soudu prvního stupně vyplývá, že tento soud přiznával později odvolacím soudem procesně zpochybněné výpovědi obviněného F. velký význam. To však bez dalšího neznamená, že by nebylo možno závěr o vině obviněných učinit samostatně na základě důkazů dalších. Logickému a přesvědčivému výkladu dalších provedených důkazů přitom věnoval soud prvního stupně velkou pozornost. Přihlédl přitom jednak k vzájemnému propojení obviněných, časové návaznosti jednotlivých kroků spočívajících v prodeji pořízených předplacených kuponů a k časové souvislosti konkrétních finančních toků. Stejně tak nelze pominout ani provedené sledování osob a věcí a provedené odposlechy a záznamy telekomunikačního provozu, přičemž výsledky těchto úkonů rovněž závěr o vině podporují. Závěr o vině pak podporují i konkrétní skutková zjištění učiněná rovněž na

základě provedených domovních prohlídek a prohlídek jiných prostor, při nichž byly nalezeny jak přímé doklady k provedeným obchodům, tak i další nepřímé důkazy dosvědčující po delší dobu trvající propojení mezi všemi obviněnými. Vzájemné propojení též na věci zainteresovaných společností je pak dále prokázáno příslušnými rejstříkovými spisy. Soudy obou stupňů tak podle názoru státního zástupce zjistily skutkový stav bez důvodných pochybností a v rozsahu potřebném pro rozhodnutí (§ 2 odst. 5 tr. ř.). Důkazy ve věci provedené přitom, s výhradou ve vztahu k výpovědi obviněného F., hodnotily zcela řádně, a to jednotlivě i v jejich souhrnu (§ 2 odst. 6 tr. ř.), nevybočující z pravidel formální logiky.

Neobstojí ani námitka obviněného F. B., pokud poukazuje na tzv. opomenuté důkazy. Touto námitkou se zároveň již relevantně zabýval i odvolací soud, přičemž v tomto směru pochybení soudu prvního stupně rovněž neshledal (str. 54 - 55 usnesení odvolacího soudu).

Uvedený okruh procesních, či skutkových námitek lze shrnout tak, že nejsou způsobilé založit pochybnost o dodržení práv obviněných na spravedlivý proces. Obviněnými namítaný extrémní nesoulad mezi provedenými důkazy a učiněnými skutkovými zjištěními ve věci státního zástupce neshledává.

Za obsahově odpovídající uplatněnému dovolacímu důvodu podle § 265b odst. 1 písm. h) tr. ř. lze považovat námitku obviněného F. B., již uplatnil ve vztahu k uloženému peněžitému trestu. Z obsahu této námitek vyplývá, že obviněný má za to, že tento trest mu byl uložen v rozporu s § 68 odst. 6 tr. zákoníku. Této otázce přitom orgány činné v trestním řízení věnovaly dostatečnou pozornost, když právě v případě obviněného F. B. provedly podrobné finanční šetření, jehož rozsah paradoxně sám tento obviněný zpochybňuje. Pokud zároveň tento obviněný vznáší námitky proti uložení trestu odnětí svobody (v souhrnu s náhradním trestem odnětí svobody) na samé horní hranici zákonné trestní sazby, zjevně se tato námitka s uplatněným dovolacím důvodem míjí, když takto uložený trest, jakkoli přísný, je logicky uložen ještě v rámci zákonné trestní sazby. Uvedené námitky obviněného B. tak podle názoru státního zástupce jsou dílem zjevně neopodstatněné, dílem uplatněnému dovolacímu důvodu neodpovídají.

Státní zástupce dospěl k závěru, že dovolání obviněného M. P., opírající se pouze o námitky procesního a skutkového charakteru, obsahově deklarovanému dovolacímu důvodu uvedenému v ustanovení § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. neodpovídá. Zároveň charakter těchto námitek obsahově nenaplnuje ani žádný jiný dovolací důvod uvedený v § 265b tr. ř. Proto státní zástupce navrhuje, aby Nejvyšší soud toto dovolání jako podané z jiného důvodu, než je uveden v § 265b tr. ř., odmítl podle § 265i odst. 1 písm. b) tr. ř. Pokud jde o dovolání obviněných Z. J. a F. B., státní zástupce dospěl k závěru, že uplatněným dovolacím důvodům zčásti odpovídají, jsou však zjevně neopodstatněná. Proto státní zástupce navrhl, aby Nejvyšší soud takto podaná dovolání jako zjevně neopodstatněná podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. ř. odmítl.

Následně se státní zástupce Nejvyššího státního zastupitelství vyjádřil k dovolání obviněné Ing. G. B., přičemž uvedl, že za relevantní lze s jistou mírou tolerance považovat námitku obviněné ve vztahu ke znaleckým posudkům znalce Ing. L., pokud těmto posudkům vytýká nerespektování judikatury Evropského soudního dvora a Nejvyššího správního soudu. Třebaže obviněná tuto námitku formuluje převážně z hledisek procesních, tj. z hlediska přibrání tohoto znalce a z hlediska obsahu jeho posudků, lze z této námitek dovést nesouhlas s posouzením prodeje předplacených telefonních kuponů jako služby a nikoli jako zboží. Shodně jako obvinění J. a B. však ani obviněná Ing. G. B. tuto námitku nijak blíže nerozvádí ve vztahu k hmotněprávnímu posouzení jejího jednání. Ve zbytku této námitek státní zástupce Nejvyššího státního zastupitelství rozvinul v podstatě stejnou argumentaci jako u obviněných Z. J., M. P. a F. B., a proto je možno v podrobnostech odkázat na jeho vyjádření k jejich dovoláním. Shodně jako v případě ostatních dovolatelů se také vypořádal s námitkami obviněné Ing. G. B., týkajícími se procesní nepoužitelnosti jednoho z prvotních výslechů obviněného

A. F., existence tzv. extrémního rozporu mezi provedenými důkazy a skutkovými zjištěními a také tzv. opomenutých důkazů.

Za neodpovídající uplatněnému dovolacímu důvodu pak je podle státního zástupce třeba považovat námitky, jimiž obviněná Ing. G. B. zpochybňuje konkrétní dílčí procesní postupy policejního orgánu. Jde přitom o námitky, z nichž nelze dovodit konkrétní nezákonnost takového postupu, tím méně nezákonnost v intenzitě, jež by byla způsobilá zasáhnout do práva obviněné na spravedlivý proces.

Po zvážení shora uvedených skutečností státní zástupce dospěl k závěru, že dovolání obviněné Ing. G. B. je v tom rozsahu, v jakém odpovídá uplatněným dovolacím důvodům, zjevně neopodstatněné. Proto státní zástupce navrhuje, aby Nejvyšší soud takto podané dovolání jako zjevně neopodstatněné podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. ř. odmítl.

Velký senát Nejvyššího soudu především považuje za nutné zdůraznit, že věci nejprve rozhodoval senát 5 Tdo Nejvyššího soudu (dále jen „senát 5 Tdo“), který rozhodl usnesením ze dne 24. 7. 2013, sp. zn. [5 Tdo 420/2013](#), tak, že podle § 20 odst. 1 zák. č. 6/2002 Sb., o soudech a soudcích, ve znění pozdějších předpisů, věc obviněných F. B., Ing. G. B., Z. J. a M. P. postoupil velkému senátu trestního kolegia Nejvyššího soudu (dále jen „velký senát Nejvyššího soudu“) k rozhodnutí, neboť dospěl k závěru, že řešená právní otázka – námitka dovolatelů, že napadená rozhodnutí soudů nižších stupňů vycházejí z nesprávné interpretace charakteru dobíjecích kupónů, pokud je nesprávně považují za zboží, zatímco ve skutečnosti se jedná o službu, a proto podle dovolatelů legální obchodování s nimi nesprávně považují za porušování zák. o DPH, má po právní stránce zásadní význam, když současně k projednávané problematice zjistil, že opačné stanovisko oproti senátu 5 Tdo zaujal senát 11 Td ve svém usnesení ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. [11 Td 29/2011](#).

Senát 5 Tdo ve svém rozhodnutí ze dne 24. 7. 2013, sp. zn. [5 Tdo 420/2013](#), předcházejícím rozhodnutí velkého senátu Nejvyššího soudu, podle § 265c tr. ř. nejprve shledal, že dovolání obviněných F. B., Ing. G. B., Z. J. a M. P. jsou přípustná, byla podána osobami oprávněnými, v zákonné lhůtě a na místě, kde lze podání učinit. Senát 5 Tdo dále dospěl k závěru, že dovolateli uplatněné námitky alespoň zčásti naplňují jimi uplatněné dovolací důvody podle § 265b odst. 1 písm. g), h), l) tr. ř. S těmito závěry senátu 5 Tdo se velký senát Nejvyššího soudu ztotožnil. Následně se velký senát Nejvyššího soudu zabýval důvodem odmítnutí dovolání podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. ř., tedy zda nejde o dovolání zjevně neopodstatněná, přičemž tento důvod pro odmítnutí dovolání neshledal. Vzhledem k tomu, že velký senát Nejvyššího soudu neshledal ani jiné důvody pro odmítnutí dovolání obviněných podle § 265i odst. 1 tr. ř., přezkoumal podle § 265i odst. 3 tr. ř. zákonnost a odůvodněnost těch výroků napadených rozhodnutí, proti nimž byla dovolání podána, v rozsahu a z důvodů uvedených v dovoláních, jakož i řízení napadeným částem rozhodnutí předcházející. K vadám výroků, které nebyly dovoláním napadeny, velký senát Nejvyššího soudu přihlížel, jen pokud by mohly mít vliv na správnost výroků, proti nimž bylo podáno dovolání.

Obvinění F. B., Ing. G. B., Z. J. a M. P. uplatnili dovolací důvod uvedený v ustanovení § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř., v němž je stanoveno, že tento důvod dovolání je naplněn tehdy, jestliže rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení skutku nebo jiném nesprávném hmotně právním posouzení. V rámci takto vymezeného dovolacího důvodu je možné namítat buď nesprávnost právního posouzení skutku, tj. mylnou právní kvalifikaci skutku, jak byl v původním řízení zjištěn, v souladu s příslušnými ustanoveními hmotného práva, anebo vadnost jiného hmotně právního posouzení. Z toho vyplývá, že důvodem dovolání ve smyslu tohoto ustanovení nemůže být samotné nesprávné skutkové zjištění, a to přesto, že právní posouzení (kvalifikace) skutku i jiné hmotně právní posouzení vždy navazují na skutková zjištění vyjádřená především ve skutkové větě výroku o vině napadeného rozsudku a blíže rozvedená v jeho odůvodnění. V rámci dovolání podaného z důvodu podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. je možné na skutkový stav poukázat pouze z hlediska, zda skutek nebo jiná okolnost skutkové povahy byly správně právně posouzeny, tj. zda jsou právně

kvalifikovány v souladu s příslušnými ustanoveními hmotného práva. Nejvyšší soud je zásadně povinen vycházet ze skutkových zjištění soudu prvního stupně, případně doplněných nebo pozměněných odvolacím soudem. V té souvislosti je třeba zmínit, že je právem i povinností nalézacího soudu hodnotit důkazy v souladu s ustanovením § 2 odst. 6 tr. ř., přičemž tento postup ve smyslu § 254 tr. ř. přezkoumává odvolací soud. Zásah Nejvyššího soudu jako dovolacího soudu do takového hodnocení přichází v úvahu jen v případě, že by skutková zjištění byla v extrémním nesouladu s právními závěry učiněnými v napadeném rozhodnutí (viz např. náleží Ústavního soudu ze dne 17. 5. 2000, sp. zn. [II. ÚS 215/99](#), uveřejněný pod č. 69 ve sv. 18 Sb. nál. a usn. ÚS ČR nebo náleží Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1995, sp. zn. [III. ÚS 84/94](#), uveřejněný pod č. 34 ve sv. 3 Sb. nál. a usn. ÚS ČR; dále srov. rozhodnutí Ústavního soudu pod sp. zn. [III. ÚS 166/95](#) nebo [III. ÚS 376/03](#)). Zásah do skutkových zjištění je dále v rámci řízení o dovolání přípustný jen tehdy, učiní-li dovolatel extrémní nesoulad předmětem svého dovolání (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 9. 8. 2006, sp. zn. [8 Tdo 849/2006](#)). Právě z těchto hledisek se velký senát Nejvyššího soudu zabýval některými skutkovými otázkami a hodnocením důkazů jak ze strany nalézacího, tak i odvolacího soudu ve vztahu k právnímu posouzení telefonních kuponů jako služby a následnému vlivu na posouzení porušování zák. o DPH.

Obvinění F. B. a Ing. G. B. uplatnili rovněž dovolací důvod podle ustanovení § 265b odst. 1 písm. l) tr. ř. Dovolacím důvodem zde je rozhodnutí 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 byl v řízení mu předcházejícím dán důvod dovolání uvedený v písmenech a) až k) ustanovení § 265b odst. 1 tr. ř. Přezkoumával-li soud druhého stupně některé napadené rozhodnutí uvedené v § 265a odst. 2 písm. a) až g) tr. ř. na podkladě řádného opravného prostředku věcně a vzhledem k tomu, že neshledal takový řádný opravný prostředek důvodným, zamítl jej, a to u odvolání podle § 256 tr. ř., je možno dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. l) tr. ř. uplatnit jen v jeho druhé alternativě, tj. byl-li v řízení, které předcházelo uvedenému zamítavému rozhodnutí, dán důvod dovolání uvedený v písm. a) až k) § 265b odst. 1 tr. ř.

Velký senát Nejvyššího soudu se tak nejprve v souladu s usnesením senátu 5 Tdo ze dne 24. 7. 2013, sp. zn. [5 Tdo 420/2013](#), zabýval právní otázkou - námitkou všech dovolatelů, že napadená rozhodnutí soudů nižších stupňů vycházejí z nesprávné interpretace charakteru dobíjecích kuponů do telefonů, pokud je nesprávně považují za zboží, zatímco ve skutečnosti se jedná o službu, a proto podle názoru dovolatelů nemůže docházet k porušování zák. o DPH. Kromě toho se velký senát Nejvyššího soudu rovněž zabýval tím, že soudy nižších stupňů, a to i v důsledku předchozího rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. [11 Td 29/2011](#), dovodily závěr, že lze vycházet z toho, že službou je dobíjecí kupon do telefonu pouze ve vztahu mezi poskytovatelem služby a případným koncovým zákazníkem a v případě prodeje mezi subjekty, které takový dobíjecí kupon pouze přeproductávají, se jedná o zboží (srov. str. 69 odůvodnění rozsudku nalézacího soudu).

Senát 5 Tdo v rámci svého rozhodování o této věci pod sp. zn. [5 Tdo 420/2013](#) zjistil, že je zde odlišný názor senátu 11 Td, který ve svém usnesení ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. [11 Td 29/2011](#), konkrétně k této problematice nad rámec svého rozhodnutí o příslušnosti Krajského soudu v Brně podle § 24 odst. 1 tr. ř., dále uvedl, že právní povahu dobíjecího kuponu do telefonu sice lze považovat za spornou, avšak nejedná se v žádném případě o poskytnutí telekomunikační služby mezi jednotlivými subjekty jmenovanými v obžalobě. Žádná telekomunikační služba při popsaném jednání (pozn. tj. jednání v nyní projednávané trestní věci) reálně poskytnuta nebyla. Ač je možné dát za pravdu Krajskému soudu v Brně v tom směru, že u dobíjecích kuponů nejde (laicky řečeno) na prvním místě o plastovou kartičku, ale o její „obsah“, je zřejmé, že mobilní operátoři vytvořili a uvedli do oběhu přeplacené (správně předplacené) tarify a dobíjecí kupóny právě z toho důvodu, aby mohly být distribuovány jako zboží a aby tímto způsobem oslovili širší spektrum zákazníků, kteří nemají

zájem o paušální tarify. Tato praxe je respektována finančními úřady a, jak správně uvedl státní zástupce, nikoho dosud nenapadlo ji zpochybňovat. V okamžiku zakoupení dobíjecího kupónu není určeno ani to, jakou konkrétní službu operátora kupující v budoucnu využije a zda tak vůbec učiní. Operátoři v současné době nabízejí několik předplacených tarifů, držitel SIM karty je může kdykoli jednoduše měnit i v průběhu doby, kdy čerpá kredit. Dobíjecí kupón tak není telekomunikační službou, stejně jako dárková poukázka není například masáží, poštovní známka není službou spočívající v doručení zásilky apod. Lze jej spíše považovat za určité platidlo (podle slovníku cizích slov kupón = druh cenného papíru), na tomto místě však není prostor zabývat se podrobně jeho právní povahou. Podstatné je, že mobilní operátoři i subjekty obchodující s dobíjecími kupóny s nimi jako se zbožím nakládají a tato praxe je respektována i orgány státní správy. Telekomunikační služby v posuzovaném případě poskytovány nebyly.

Senát 5 Tdo poté, co se seznámil s citovaným usnesením senátu 11 Td ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. [11 Td 29/2011](#), dospěl k závěru, že ač není na místě zpochybňovat toto rozhodnutí Nejvyššího soudu, pokud jím podle § 24 odst. 1 tr. ř. určil, že příslušným k projednání trestní věci obviněného A. F. a spol. je Krajský soud v Brně, nelze souhlasit s právním názorem tohoto senátu ohledně právní povahy dobíjecího kupónu do telefonu (telefonní karty), obsaženým v tomto rozhodnutí. Oproti senátu 11 Td senát 5 Tdo ve svém dřívějším rozhodnutí ze dne 24. 4. 2013, sp. zn. [5 Tdo 1392/2012](#), dospěl k závěru, že telefonní kupóny jsou pro účely DPH poskytnutím služby. Senát 5 Tdo rovněž v tomto svém rozhodnutí poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2011, sp. zn. [5 Afs 20/2010](#), v němž Nejvyšší správní soud uvádí, že za klíčový je nutné považovat maloobchodní trh, v rámci kterého dobíjecí kupóny nakupují zákazníci - koneční spotřebitelé, přitom tito nakupují dobíjecí kupón pouze proto, aby mohli využívat služby poskytované stěžovatelem. Podle Nejvyššího správního soudu produktem, který si koneční spotřebitelé kupují, není samotný dobíjecí kupón, ale veřejně dostupné telekomunikační služby. Dobíjecí kupóny představují pouze prostředek platby za služby, které samy tvoří produkt relevantního trhu. Poptávka po dobíjecích kupónech není fakticky poptávka po „dobíjecích kupónech“, ale poptávka po službách, které je možné po dobití pomocí kupónu využívat. V případě předplacených kupónů se nejedná o obchodovatelnou či konzumovatelnou komoditu či službu, ale o způsob, jakým zákazníci platí za služby operátorovi, s nímž jsou ve smluvním vztahu o poskytování služeb elektronických komunikací. Nejvyšší správní soud tedy ve svém rozhodnutí dospěl k závěru, že distributoři prostřednictvím kupónů pouze distribuovali službu mobilního operátora, nikoli prodávali vlastní zboží - dobíjecí kupóny. Nejvyšší správní soud přitom odkázal, v souvislosti s otázkou, zda prodej dobíjecích kupónů je či není součástí telekomunikačních služeb, např. na rozsudek Soudního dvora ve věci T-Mobile Netherlands (C-8/08). V citovaném rozhodnutí v bodě 11 jsou dobíjecí kupóny (prepaid balíček) považovány za druh telekomunikační činnosti, resp. součást telekomunikačních služeb. V otázce posouzení prodeje dobíjecího kupónu jakožto veřejné telekomunikační služby dospěl Nejvyšší správní soud, s přihlédnutím k závěrům Soudního dvora (věc T-Mobile Netherlands), že je třeba dobíjecí kupón chápat jako předplacený balíček telekomunikačních služeb, přičemž prodejce kupónu nemusí být a obvykle není poskytovatelem služby. Senát 5 Tdo dále na podporu tvrzení, které učinil ve svém rozhodnutí ze dne 24. 4. 2013, sp. zn. [5 Tdo 1392/2012](#), v němž dospěl k závěru, že telefonní kupóny jsou pro účely DPH poskytnutím služby, odkázal na rozsudek Evropského soudního dvora ve věci C-520/10, jehož předmětem je rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU v řízení Lebara Ltd proti Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs. Soudní dvůr v tomto svém rozsudku uzavřel, že čl. 2 bod 1 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že poskytovatel telefonních služeb, který nabízí telekomunikační služby spočívající v tom, že jsou distributorovi prodávány telefonní karty, které obsahují veškeré informace nezbytné pro uskutečnění mezinárodních telefonních hovorů prostřednictvím infrastruktury dané k dispozici zmíněným poskytovatelem a které jsou distributorem jeho jménem a na jeho účet prodávány koncovým uživatelům, a to buď přímo, nebo prostřednictvím dalších osob povinných k dani, jako například velkoobchodníků nebo maloobchodníků, uskutečňuje poskytnutí telekomunikační služby

distributorovi výměnou za protiplnění. Naproti tomu zmíněný operátor neuskutečňuje druhé poskytování služeb za protiplnění koncovému uživateli, když tento uživatel poté, co nabude telefonní kartu, vykoná právo uskutečňovat telefonní hovory za použití informací uvedených na této kartě.

Z těchto důvodů velký senát Nejvyššího soudu ve shodě s rozhodnutím senátu 5 Tdo dospěl k právnímu závěru, že telefonní kupóny jsou pro účely DPH poskytnutím služby a nikoliv zbožím, jak uváděl senát 11 Td. Současně je velký senát Nejvyššího soudu (stejně jako senát 5 Tdo) toho názoru, že z důvodů uvedených zejména v rozsudku Evropského soudního dvora ve věci C-520/10, jehož předmětem je rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU v řízení Lebara Ltd proti Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs nelze přisvědčit názoru jak Krajského soudu v Brně, tak i Vrchního soudu v Olomouci, se kterými souhlasil ve svých vyjádřeních i státní zástupce Nejvyššího státního zastupitelství, podle něhož, pokud jsou dobíjecí kupóny prodávány mezi subjekty, které dobíjecí kupón pouze přeprodávají, jedná se o zboží, zatímco pokud se jedná o konečnou fázi řetězce, kde jde o vztah mezi poskytovatelem služby a koncovým zákazníkem, jedná se o službu (srov. str. 69 odůvodnění rozsudku nalézacího soudu). Velký senát Nejvyššího soudu (stejně jako senát 5 Tdo) nesouhlasí ani s tím, že tento závěr nalézacího soudu vyplývá z rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 31. 7. 2007, sp. zn. [6 Tdo 464/2007](#), z rozhodnutí Evropského soudního dvora ze dne 4. 6. 2009 ve věci C-8/08, T-Mobile Netherlands BV a další versus Raad van bestuur van de Nederlandse Mededingingsautoriteit a z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2011, sp. zn. [5 Afs 20/2010](#)-353 (srov. str. 63 odůvodnění usnesení odvolacího soudu). V usnesení Nejvyššího soudu ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. [11 Td 29/2011](#), se hovoří pouze o tom, že mobilní operátoři i subjekty obchodující s dobíjecími kupóny s nimi nakládají jako se zbožím. Senát 11 Td již dále nerozváděl úvahu, zda se jedná o zboží i ve vztahu mezi prodejcem dobíjecích kupónů a konečným zákazníkem, či zda se v této fázi již jedná o službu. V usnesení Nejvyššího soudu ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. [6 Tdo 464/2007](#), se hovoří v podstatě pouze o tom, že si obvinění ponechávali zboží určené k vývozu, kdy pod pojem zboží jsou zahrnovány nejen dobíjecí kupóny, ale rovněž i káva a alkoholické nápoje. Ani z odůvodnění usnesení Nejvyššího soudu ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. [6 Tdo 464/2007](#), tak nelze dovodit, že by byl činěn rozdíl v tom, zda se v případě dobíjecích kupónů jedná o zboží či službu podle toho, o jakou fázi řetězce od poskytovatele telekomunikačních služeb až po cílového zákazníka se jedná. Ostatně ani senát 5 Tdo ve svém usnesení ze dne 24. 4. 2013, sp. zn. [5 Tdo 1392/2012](#), nerozlišuje dobíjecí kupóny na zboží a službu podle toho, kdo s nimi zrovna obchoduje. Naopak, senát 5 Tdo ve zmiňovaném usnesení má za to, že se stále jedná o službu, když obvinění dobíjecí kupóny, resp. software dat na CD, zpeněžili na území České republiky, přičemž se může jednat o zpeněžení jak u dalšího prodejce, tak i u konečného zákazníka.

Oproti tvrzení odvolacího soudu Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 24. 3. 2011, sp. zn. [5 Afs 20/2010](#), vyslovil právní názor, že dobíjecí kupóny nejsou samostatným produktem, nemohou tedy existovat bez služeb poskytovaných poskytovatelem telekomunikačních služeb. Poptávka po dobíjecích kupónech není fakticky poptávka po „dobíjecích kupónech“, ale poptávka po službách poskytovatele telekomunikačních služeb, které je možné po dobití pomocí kupónu využívat. Dobíjecí kupón a poskytovaná služba jsou tedy neoddělitelně spojeny a objektivně tvoří jeden celek a jejich umělé oddělení není možné. Proto podle názoru velkého senátu Nejvyššího soudu i senátu 5 Tdo není možné rozlišovat právní povahu dobíjecích kupónů (telefonních karet), zda jde o zboží nebo službu, podle toho, zda je s nimi obchodováno mezi poskytovatelem služby a koncovým zákazníkem (služba) nebo mezi subjekty, které dobíjecí kupóny pouze přeprodávají (zboží). Dobíjecí kupón, jelikož je neoddělitelně spojen s poskytovanou službou, je třeba podle právního názoru velkého senátu Nejvyššího soudu a senátu 5 Tdo považovat za poskytování služby v rámci celého obchodního řetězce, tedy i pokud je obchodován mezi poskytovatelem telekomunikačních služeb a jednotlivými distributory, popř. i jen mezi jednotlivými distributory. Jak je rovněž uvedeno ve výroku shora citovaného rozsudku Evropského soudního dvora ve věci C-520/10, poskytovatel telefonních služeb, který nabízí telekomunikační služby spočívající v tom, že jsou distributorovi prodávány telefonní

karty, které obsahují veškeré informace nezbytné pro uskutečnění mezinárodních telefonních hovorů prostřednictvím infrastruktury dané k dispozici zmíněným poskytovatelem a které jsou distributorem jeho jménem a na jeho účet prodávány koncovým uživatelům, a to buď přímo, nebo prostřednictvím dalších osob povinných k dani, jako například velkoobchodníků nebo maloobchodníků, uskutečňuje poskytnutí telekomunikační služby distributorovi.

Velký senát Nejvyššího soudu k projednávané problematice dále uvádí následující. Podle skutkových zjištění nalézacího soudu obvinění se záměrem odebrat v České republice zboží jménem společnosti A., se sídlem ve Slovenské republice, a nepravdivě deklarovat jeho vývoz na Slovensko, přičemž zboží nemělo být vyvezeno a nebylo ani vyvezeno, ale prodáno v České republice, postupovali tak, že obviněný A. F., nebo jím pověřená osoba, vždy na základě předchozích instrukcí učiněných obviněným F. B. a cca od poloviny roku 2008 obviněným M. P., odebral jménem společnosti A. od společností T. P., A. P. a A. DMT dobíjecí kupóny do telefonů, kdy ke každému odebranému zboží deklaroval čestným prohlášením, že zboží vyveze z České republiky do jiného státu v rámci Evropské unie, a v důsledku toho odebíral výše uvedené zboží za cenu bez DPH, přičemž v rozporu s čestným prohlášením toto odebrané zboží nevyvezl, ale obratem s vědomím, že zboží bude prodáno v České republice a nebude přiznáno a zapláceno DPH, předával buď osobně, případně jím pověřená osoba, ve dnech odběrů nebo v přesně nezjištěných následujících dnech v B. nebo na jiných neustanovených místech zpočátku samotnému obviněnému F. B., později obviněnému M. P., přičemž obviněný A. F. společnost A. nezaregistroval u příslušného správce daně, nepodal řádně daňové přiznání k DPH a z těchto zdanitelných plnění neodvedl DPH. Přitom obvinění věděli, že zboží společnost A. odebírala bez DPH s podmínkou, že bude vyvezeno do jiného státu Evropské unie, a následně toto zboží již zatížené DPH dodali dalším odběratelům v České republice, a to společnosti AL., společnosti K+U, společnosti K.U.K a společnosti M.D. M., v době od 9. 1. 2007 do 12. 3. 2010 jménem nekontaktních společností jednatele obviněného J. K., a to společnosti B. P., společnosti S., společnosti T. T., a nekontaktní společnosti obviněného Z. J., a to společnosti V., společnosti S.&S., a z těchto zdanitelných plnění neodvedli DPH. K zastření skutečného stavu, že zboží neopustilo území České republiky, obviněná Ing. G. B. vystavila v přesně nezjištěné době od 9. 1. 2007 na zboží odebrané v B. ve společnosti T. P., A. P. a společnosti A. DMT, jménem společnosti A., výdajové faktury společnosti A. na nekontaktní společnosti jednatele obviněného J. K. B. P., S. a T. T. a dále na nekontaktní společnosti obviněného Z. J. V., S.&S., kdy současně jménem těchto společností do účetnictví společnosti A. vystavila čestná prohlášení o vývozu zboží ze Slovenské republiky do jiného státu EU, a to s cílem vzbudit dojem, že společnost A. předmětné zboží dovezla na Slovensko a vyvezla zpět do České republiky, kdy obvinění J. K. a Z. J. tuto činnost umožnili tím, že faktury, čestná prohlášení a další účetní doklady vždy za určité zdanitelné období hromadně stvrzovali svými podpisy a firemními razítky, přičemž ani oni DPH z výše uvedených zdanitelných plnění uskutečněných obviněnými F. B. a M. P. jménem jejich společností neodvedli ani nepodali správci daně přiznání k DPH. Tímto způsobem odebrali obvinění jménem společnosti A. od společností T. P., A. P. a A. DMT uvedené zboží a nepravdivým deklarováním, že toto zboží opustí území České republiky, způsobili, že tyto společnosti neodvedly DPH z příslušných zdanitelných plnění a zkrátily tak DPH ve výši 172 665 591,57 Kč.

Velký senát Nejvyššího soudu si je vědom toho, že nalézací soud posoudil, vázán právním názorem senátu 11 Td Nejvyššího soudu, dobíjecí kupony jako zboží. Nalézací soud konkrétně v odůvodnění svého rozsudku kromě jiného uvedl, že lze odkázat na ustanovení § 10 odst. 6 písm. g) zák. o DPH s tím, že při poskytnutí služby zahraniční osobě nebo osobě registrované k dani v jiném členském státu EU, která nemá sídlo, místo podnikání nebo provozovny v tuzemsku, je místem plnění místo, kde má tato osoba sídlo, místo podnikání, pobytu ..., pokud jde o telekomunikační služby (velký senát Nejvyššího soudu k tomu však považuje za nutné uvést, že podle zjištění soudu prvního stupně šlo o fingovanou operaci, jejímž předmětem bylo poskytnutí dobíjecích kuponů do telefonů obviněnému A. F., nebo jiné jím pověřené osobě jednající jménem společnosti A., která tyto dobíjecí kupony v

rozporu s čestným prohlášením nevyvezla, ale obviněný A. F. je obratem s vědomím, že budou prodány v České republice a nebude přiznáno a zapláceno DPH, předával v České republice obviněnému F. B. a později jím pověřenému M. P., přičemž obviněný A. F. společnost A. ani nezaregistroval u příslušného správce daně). Tímto by došlo podle nalézacího soudu k přesunu místa plnění z tuzemska na Slovensko (pokud by ovšem nešlo o fingovanou operaci) a toto plnění by nebylo ze zákona zatíženo českou daní z přidané hodnoty a daňová povinnost by nevznikla prvotním dodavatelům dobíjecích kuponů, ale společnosti A. na Slovensku. Nejvyšší soud v rozhodnutí ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. [11 Td 29/2011](#), však zaujal odlišné stanovisko s tím, že v daném případě se evidentně jedná o zboží a nikoli službu. Přestože soud I. stupně může mít odlišný názor, zejména na pomocnou argumentaci v tomto rozhodnutí, je jeho závěry v dané trestní věci vázán a musí vycházet z toho, že v tomto případě je dobíjecí kupon zbožím a nikoli službou. Pro úplnost nalézací soud tento závěr i s ohledem na provedené dokazování považuje za správný, když se jedná o problematickou komoditu, kdy lze vycházet z toho, že službou je ono zboží pouze ve vztahu mezi poskytovatelem služby a případným koncovým zákazníkem a v případě prodeje mezi subjekty, které dobíjecí kupon pouze přeprořádají, se jedná o zboží. Proto se nalézací soud musel zabývat mechanismem pohybu tohoto zboží, kdy uzavřel, že toto zboží fyzicky neopustilo území České republiky. U prvotních dodavatelů pak byly částky zboží dodaného do jiného členského státu EU ve prospěch společnosti A. neoprávněně osvobozeny od DPH v souladu s ustanovením § 64 zák. o DPH, kdy faktický stav byl vědomě nepravdivě zamlčen a nahrazen formálně vykázaným intrakomunitárním dodáním. V takovémto případě (při nedodání do jiné členské země EU) nebyly společnosti T. P. a A. P. a A. DMT oprávněny prodávat zboží bez DPH, ale měly ve smyslu § 21 zák. o DPH z tohoto plnění přiznat daň při výpočtu podle § 37 odst. 2 zák. o DPH z fakturované částky. S ohledem na výše popsaný mechanismus trestné činnosti, který má svůj počátek právě ve vylákání tohoto zboží za nižší částku, tedy možnosti získat je bez hrazení DPH, dospěl nalézací soud k závěru, že právě zde a těmito subjekty došlo k prvotnímu poškození fiskálních zájmů České republiky. Tedy příslušné osoby oprávněné za tyto společnosti jednat (podat daňové přiznání) byly uvedeny v omyl ohledně rozsahu této povinnosti a dopustily se tedy jednání, jinak trestného, když právě s ohledem na jednání v omylu, samy nebyly trestně odpovědné. Obvinění tak podle nalézacího soudu využili toho, že zák. o DPH jako doklad o vývozu zboží na území jiného členského státu Evropské unie předpokládá toliko ono jednostranné písemné prohlášení bez jakýchkoliv objektivních důkazů (např. celních deklarací apod.), a docílili tak toho, že ačkoliv deklarovali vývoz zboží na území jiného státu Evropské unie, toto zboží fakticky nikdy nevyvezli, ale prodali ho na území České republiky. Jednáním obviněných došlo ke zkrácení daně na výstupu u společností T. P., A. P. a A. DMT, ovšem nikoli svévolným postupem nebo jiným nedbalým jednáním těchto obchodních společností, ale právě pouze a jedině v důsledku jednání obviněných. Ti pak nezaplatili daň na vstupu při svých obchodech. Český stát byl poškozen o výši této daně a neobdržel příslušnou částku DPH. Z hlediska porušení daňových předpisů by samozřejmě bylo možné dohledávat toto porušení i u dalších subjektů v řetězci jednotlivých prodeje. Je zcela evidentní, že společnost A. při daném skutkovém ději nemohla vykázat ono intrakomunitární vydání, a to ani následně dalším subjektům, například B. P., a byla povinna podle § 94 odst. 11 zák. o DPH jako osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která nemá sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, která uskuteční plnění s místem plnění v tuzemsku a je osobou povinnou přiznat a zaplatit daň z tohoto plnění, kdy podle § 108 zák. o DPH se stává plátcem dnem uskutečnění tohoto plnění. Současně společnost A. vznikla povinnost registrace k DPH v České republice (podle § 95 odst. 12 zák. o DPH u Finančního úřadu pro Prahu 1) nejpozději k datu uskutečnění zdanitelných plnění. Podle nalézacího soudu tak v případě dalších daňových subjektů B. P. a podobně, tyto pořídily zboží v tuzemsku, neuskutečnily tak intrakomunitární pořízení zboží, ale vznikla jim povinnost přiznat daň podle § 21 zák. o DPH, kdy jejím neuhrazením pak způsobily opětovně další škodu. V daném případě však nalézací soud, jak bylo výše uvedeno, považoval za škodu primárně výši neodvedené daňové povinnosti prvotních dodavatelů společnosti A., kdy by teoreticky šlo dopočítat škodu vzniklou jednáním společnosti A. a o něco problematičtěji tuto škodu by bylo možné počítat, ale ne v přesné výši s ohledem na nedostatek listinných materiálů i

vůči dalším subjektům daně (v podrobnostech srov. str. 69 – 70 odůvodnění rozsudku nalézacího soudu). Odvolací soud poté dovedl, že soud prvního stupně správně vyhodnotil, že v projednávané souvislosti se jedná o zboží a ztotožnil se i s argumentací nalézacího soudu (srov. str. 62 – 63 odůvodnění usnesení odvolacího soudu).

Nalézací soud byl tedy vázán názorem senátu 11 Td Nejvyššího soudu (usnesení ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. [11 Td 29/2011](#)), avšak následně senát 5 Tdo ve svém usnesení ze dne 24. 7. 2013, sp. zn. [5 Tdo 420/2013](#), vyjádřil právní názor, že dobíjecí kupony je třeba považovat za službu, nikoliv za zboží. Velký senát Nejvyššího soudu potom posoudil právní povahu dobíjecích kuponů do telefonů ze shora již podrobně uvedených důvodů rovněž tak, že dobíjecí kupón do telefonu (telefonní kupón) je třeba chápat jako předplacený balíček telekomunikačních služeb, přičemž prodejce kupónu nemusí být a obvykle ani není poskytovatelem služby. Obchodování s dobíjecími kupony do telefonů je proto třeba považovat z hlediska zkrácení daně z přidané hodnoty ve smyslu § 240 tr. zákoníku za poskytnutí služby, a to v rámci celého obchodního řetězce, tedy pokud jsou obchodovány mezi poskytovatelem telekomunikačních služeb a jednotlivými distributory, dále i jen mezi jednotlivými distributory a příp. i mezi distributorem a konečným zákazníkem. V důsledku tohoto právního názoru potom vzniká otázka, kdo byl povinným plátcem DPH, neboť jak již bylo shora zmíněno, nalézací soud v odůvodnění svého rozsudku nejprve odkázal na ustanovení § 10 odst. 6 písm. g) zák. o DPH s tím, že při poskytnutí služby zahraniční osobě nebo osobě registrované k dani v jiném členském státu EU, která nemá sídlo, místo podnikání nebo provozovny v tuzemsku, je místem plnění místo, kde má tato osoba sídlo, místo podnikání, pobytu ..., pokud jde o telekomunikační služby. Tímto v případě, že by se nejednalo o zcela fingovanou operaci, jak uzavřel ve spojitosti s názorem, že šlo ohledně dobíjecích kuponů do telefonů o zboží, nalézací soud, by došlo v případě skutečného odběru zboží společností A. a jeho vývozu na Slovensko k přesunu místa plnění z tuzemska na Slovensko a toto plnění by nebylo ze zákona zatíženo českou daní z přidané hodnoty a daňová povinnost by nevznikla prvotním dodavatelům dobíjecích kuponů, ale společnosti A. na Slovensku (srov. str. 69 odůvodnění rozsudku nalézacího soudu). Následně však v návaznosti na rozhodnutí senátu 11 Td Nejvyššího soudu nalézací soud posuzoval mechanismus vzniku daňové povinnosti s ohledem na to, že mělo v této věci docházet k obchodování se zbožím, nikoliv se službou. Uvedené závěry nalézacího soudu je však třeba přezkoumat a znovu formulovat s ohledem na uvedený právní závěr velkého senátu Nejvyššího soudu ohledně povahy dobíjecích kuponů do telefonů. Velký senát Nejvyššího soudu k tomu navíc dodává, že skutečnost, že šlo o zcela fingovanou operaci, vyplývá podle názoru nalézacího soudu potvrzeného odvolacím soudem z toho, že odebírané dobíjecí kupony do telefonů byly formálně odebírané obviněným A. F., nebo jím pověřenou osobou jménem společnosti A. podle instrukcí obviněného F. B. a později i M. P. s tím, že nebudou vyvezeny, ale prodány v České republice a nebude přiznána a zaplácena DPH, a proto je obviněný A. F. obratem předával v České republice obviněnému F. B. a později jím pověřenému M. P., kteří věděli v důsledku svých instrukcí, že zboží bylo uvedenými osobami jednajícími za společnost A. odebíráno bez DPH s neuskutečněnou podmínkou, že bude vyvezeno do jiného státu Evropské unie, a následně toto zboží již zatížené DPH dodali dalším shora uvedeným odběratelům v České republice.

Z těchto důvodů velký senát Nejvyššího soudu po přezkoumání věci shledal, že jsou naplněny dovolací důvody podle § 265b odst. 1 písm. g), l) tr. ř., neboť rozhodnutí odvolacího soudu, kterým byla zamítnuta odvolání obviněných F. B., Ing. G. B., A. F., Z. J., J. K., M. P. a J. S., proti uvedenému rozsudku Krajského soudu v Brně, jímž byli obviněni s výjimkou J. S. jako zúčastněné osoby uznání vinnými zločinem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a), odst. 3 tr. zákoníku, spočívá na nesprávném právním posouzení skutku, neboť v případě dobíjecích kuponů se nejedná o zboží, ale o službu, tedy odvolací soud rozhodl o zamítnutí řádných opravných prostředků proti rozsudku uvedenému v § 265a odst. 2 písm. a) tr. ř., přestože byl v řízení mu předcházejícím dán důvod dovolání uvedený v § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. Z tohoto důvodu velký senát Nejvyššího soudu k podaným dovoláním podle § 265k odst. 1, 2 tr. ř. ohledně obviněných F. B.,

Ing. G. B., Z. J. a M. P. a podle § 265k odst. 2, poslední věta, tr. ř. s přiměřeným použitím § 261 tr. ř. i ohledně obviněných A. F. a J. K. a zúčastněné osoby J. S. zrušil usnesení Vrchního soudu v Olomouci ze dne 25. 9. 2012, sp. zn. 4 To 46/2012, a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 3. 2012, sp. zn. 46 T 3/2011, neboť obviněným A. F. a J. K. a zúčastněné osobě J. S. prospívá důvod z něhož rozhodl dovolací soud ve prospěch obviněných F. B., Ing. G. B., Z. J. a M. P. Podle § 265k odst. 2 tr. ř. zrušil také další rozhodnutí na zrušená rozhodnutí obsahově navazující, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu, a podle § 265l odst. 1 tr. ř. Krajskému soudu v Brně přikázal, aby věc obviněných F. B., Ing. G. B., Z. J., M. P., A. F. a J. K. a zúčastněné osoby J. S. v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl. Přitom však velký senát Nejvyššího soudu neshledal ani k námitkám některých obviněných podmínky pro nařízení, aby věc byla projednána v jiném složení senátu. Důvodem pro takový postup ve smyslu § 265l odst. 3 tr. ř. by mohly např. být pochybnosti o nepodjatosti senátu Krajského soudu v Brně, které však v tomto případě nebyly shledány, když ani nebyly obviněnými v dovoláních dostatečně konkretizovány. Důvodem pro postup podle § 265l odst. 3 tr. ř. nemůže být jiný právní názor obviněných, ale ani dovolacího soudu na posouzení rozhodných právních otázek. Uvedené rozhodnutí učinil velký senát Nejvyššího soudu v souladu s ustanovením § 265r odst. 1 písm. b) tr. ř. v neveřejném zasedání, neboť vzhledem k charakteru vytknuté vady je zřejmé, že ji nelze odstranit ve veřejném zasedání.

V novém řízení se Krajský soud v Brně vypořádá se všemi rozhodnými skutečnostmi a právními závěry, na které Nejvyšší soud shora poukázal, a zejména posoudí jednání všech ve věci obviněných osob s ohledem na to, že jimi obchodovanou komoditu, tj. dobíjecí kupony do telefonů, je třeba posuzovat jako předplacené balíčky telekomunikačních služeb, tedy z hlediska případného zkrácení DPH jako službu, nikoliv jako zboží. Bude se tak muset mimo jiné vypořádat i s otázkou, který subjekt byl povinný k platbě DPH. Je přitom vázán příslušnými ustanoveními zák. o DPH, a to zejména ustanoveními § 9 a § 10 odst. 6 písm. g) zák. o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2009, podle nichž za místo plnění při poskytnutí služby se považuje místo, kde má osoba poskytující službu sídlo nebo místo podnikání. Pokud však osoba poskytuje službu prostřednictvím provozovny, považuje se za místo plnění místo, kde je tato provozovna umístěna; při poskytnutí služby zahraniční osobě nebo osobě povinné k dani, která má sídlo nebo místo podnikání v jiném členském státě, nebo provozovně umístěné mimo tuzemsko, je místem plnění místo, kde má osoba, které je služba poskytnuta, sídlo nebo místo podnikání, nebo je místem plnění místo, kde je umístěna provozovna, je-li služba poskytnuta pro tuto provozovnu, pokud jde o telekomunikační službu. Podle ustanovení § 9 a § 10h odst. 1 písm. i) zák. o DPH, ve znění zák. č. 362/2009 Sb. a zák. č. 489/2009 Sb., místem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani je místo, kde má tato osoba sídlo nebo místo podnikání. Pokud je však tato služba poskytnuta provozovně osoby povinné k dani, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo nebo místo podnikání, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna. Místem plnění při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je místo, kde má osoba poskytující službu sídlo nebo místo podnikání. Pokud je však tato služba poskytnuta prostřednictvím provozovny osoby povinné k dani, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo nebo místo podnikání, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna. Místem plnění při poskytnutí služby zahraniční osobě nepovinné k dani je místo, kde má osoba, které je služba poskytnuta, sídlo nebo místo pobytu, pokud jde o telekomunikační službu. Krajský soud v Brně však při aplikaci těchto ustanovení také zváží ve smyslu toho, co bylo již shora uvedeno, zda nešlo o zcela fingovanou operaci. V návaznosti na to je třeba se případně zabývat i tím, zda nebyla celá ekonomická činnost týkající se dobíjecích kuponů do telefonů realizována na území České republiky (a ve skutečnosti nikoli v prospěch plátce z jiného členského státu nebo podnikatele se sídlem v třetí zemi), v důsledku čehož by byly shora uvedené subjekty i nadále povinny z poskytnuté služby uhradit DPH podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, čemuž se však díky shora popsáním zastíraným úkonům obviněných vyhnuly.

Nalézací soud rovněž přihlédne k námitkám obviněných týkajících se problematiky dobíjecích

kuponů do telefonů, které uplatnili jak v rámci svých odvolání, tak i v rámci svých mimořádných opravných prostředků, a to i ohledně přibrání znalce Ing. D. L., Ph.D., nalézacím soudem a jeho znaleckých posudků z oboru ekonomika, odvětví účetní evidence a ekonomická odvětví různá se specializací daně a mezinárodní zdanění, ve kterých považoval dobíjecí kupony za zboží a nikoliv za službu (srov. č. l. 3352 - 3361 a 3388 - 3400 spisu), což je ovšem právní otázka a nikoli otázka skutková. Jelikož velký senát Nejvyššího soudu vyslovil odlišný právní názor ohledně právní povahy dobíjecích kuponů do telefonů oproti soudům nižších stupňů, je třeba, aby následně nalézací soud dal stranám trestního řízení příležitost se k tomuto názoru vyjádřit, aby tak obhajoba i obžaloba měly možnost tomuto názoru přizpůsobit své případné další právní a skutkové námitky v rámci celého řízení, neboť je potřeba vyhovět požadavku předvídatelnosti meritorního rozhodnutí (k tomu obdobně srov. nález Ústavního soudu ze dne 4. 4. 2013, sp. zn. [I. ÚS 3271/12](#); dále i nález Ústavního soudu ze dne 31. 7. 2008, sp. zn. [I. ÚS 777/07](#), uveřejněn pod č. 134, ve sv. 50 Sb. nál. a usn. ÚS ČR, nebo nález ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. [I. ÚS 2502/09](#), uveřejněn pod č. 52, ve sv. 56 Sb. nál. a usn. ÚS ČR).

V neposlední řadě nalézací soud předloží stranám k nahlédnutí postupem podle ustanovení § 213 odst. 1, 2 tr. ř. rejstříkové spisy, jež konstatuje na stranách 65 - 68 odůvodnění svého rozsudku, neboť tyto zřejmě opomenul provést jako důkaz v rámci proběhnuvších hlavních líčení, jak vyplývá z námitek uplatněných obviněným F. B. a zejména z obsahu spisu, a to zvláště z protokolů o provedených hlavních líčeních. S ohledem na uvedený právní názor velkého senátu Nejvyššího soudu o povaze dobíjecích kuponů do telefonů znovu zvaží potřebnost doplnění dokazování ke zjištění skutkového stavu věci ve smyslu návrhů již učiněných obviněnými, příp. i nových návrhů procesních stran v dalším řízení, přičemž bude respektovat judikaturu ohledně tzv. opomenutých důkazů, a to zejména Ústavního soudu.

Při zjišťování skutkového stavu věci se také nalézací soud náležitě vypořádá s povahou výpovědi obviněného A. F. ze dne 19. 5. 2010 a 7. 7. 2010, ohledně kterých odvolací soud oproti nalézacímu soudu učinil závěr, že nejsou neodkladným úkonem, a proto je vůči ostatním obviněným nelze použít (srov. str. 51 až 52 usnesení odvolacího soudu), s obhajobou uplatněnou obviněnými v průběhu celého řízení, včetně všech skutkových a právních námitek jimi uplatněných v jejich dovoláních, a to jak procesní, tak i hmotněprávní povahy. V případě, že obviněné uzná opětovně odsuzujícím rozsudkem vinnými, nepomine ani námitky obviněných, které se týkaly uložených trestů v původním zrušeném rozsudku soudu prvního stupně, se kterými je třeba se rovněž náležitě vypořádat.

Pokud nalézací soud rozhodl ve svém zrušeném odsuzujícím rozsudku podle § 229 odst. 1 tr. ř. o odkázání poškozených Finančního úřadu Brno I a Finančního úřadu Brno II s jejich nároky na náhradu škody na řízení ve věcech občanskoprávních, postupoval v rozporu s ustálenou judikaturou Nejvyššího soudu, podle které nárok na zaplacení daně vzniká již tím, že určitý příjem podléhá podle daňových předpisů zdanění, a nevzniká tedy zásadně z jednání, které má znaky trestného činu (srov. č. [29/1982](#) Sb. rozh. tr., s. 203 až 204). Nárok státu na zaplacení daně proto není nárokem na náhradu škody, který by mohl příslušný finanční orgán uplatňovat podle § 43 odst. 3 tr. ř. v trestním řízení proti subjektu povinnému k zaplacení daně, ale nárokem vyplývajícím přímo ze zákona (srov. č. [34/1987](#) Sb. rozh. tr.). Proto je třeba, aby Krajský soud v Brně rozhodl na počátku nového hlavního líčení usnesením podle § 206 odst. 4 tr. ř. *per analogiam*, že tento nárok na náhradu škody nemohou uplatňovat v trestním (adhezním) řízení. V rozsudku se pak již o takovém uplatněném nároku nerozhoduje ve smyslu § 228 a § 229 tr. ř. K tomuto považuje velký senát Nejvyššího soudu za nutné však dodat, že v praxi soudů a finančních úřadů vznikají určité nejasnosti a pochybnosti o tom, zda daň zkrácenou trestným činem podle § 240 tr. zákoníku (příp. neodvedenou ve smyslu trestného činu podle § 241 tr. zákoníku) je třeba na jedné straně považovat za majetkovou škodu na straně příjemců plateb nebo za bezdůvodné obohacení na straně plátce či poplatníka daně nebo jiné povinné platby, což jsou následky způsobené uvedenými trestnými činy spočívající v tom, že v rozporu se zákonem nedošlo k přírůstku na majetku příjemce takové platby, tj. došlo ke škodě v podobě ušlého zisku (§

442 odst. 1 občanského zákoníku, § 379, věta první, obchodního zákoníku, § 2952 nového občanského zákoníku - srov. č. [22/2005-II.](#) Sb. rozh. tr.), avšak na druhé straně jde o majetkovou škodu, příp. o bezdůvodné obohacení, jejichž náhradu nebo vydání zásadně nelze uplatňovat v trestním (adhezním) řízení, které v podstatě nahrazuje občanskoprávní řízení (resp. řízení před jiným příslušným orgánem), v němž by jinak byl nárok na náhradu škody nebo na vydání bezdůvodného obohacení uplatňován a projednáván. Proto v adhezním řízení může být uplatňován a přiznán jen takový nárok na náhradu škody nebo nemajetkové újmy způsobené trestným činem, resp. na vydání bezdůvodného obohacení získaného trestným činem, který lze obecně uplatňovat i v občanskoprávním řízení, tj. projednat ho a rozhodnout o něm ve smyslu § 7 občanského soudního řádu, resp. v řízení před jiným příslušným orgánem (srov. č. [52/1998-I.](#) a č. [26/1999](#) Sb. rozh. občanskoprávní). Zkrácená nebo neodvedená daň se přitom nevymáhá žalobou ani v občanskoprávním řízení, ale na její nedoplatek vydá finanční úřad platební výměr (viz např. § 147 odst. 1 daňového řádu), který je sám o sobě podkladem pro doplacení a vymáhání zkrácené (neodvedené) platby a zároveň exekucním titulem pro případný nucený výkon rozhodnutí [viz § 176 odst. 1 písm. a), b) daňového řádu, § 274 odst. 1 písm. f) a g) občanského soudního řádu, § 40 odst. 1 písm. e) a f) exekučního řádu]. Vzhledem k tomu ani v adhezním řízení nepřichází v úvahu nahrazovat uvedený postup rozhodnutím soudu podle § 228 tr. ř. a vytvářet tak jiný podklad pro další postup a event. i pro výkon rozhodnutí.

Jiná situace může nastat jen tam, kde je evidentní, že obžalovaný jako osoba jednající za právnickou osobu zkrátil daň z příjmů (nebo jinou daň) této právnické osoby, vůči které sice finanční úřad vydal platební výměr, jímž právnické osobě doměřil zkrácenou daň, ale je zřejmé, že platební výměr apod. je nevykonatelný, protože právnická osoba nemá žádný majetek, na který by bylo možno vést exekuci. Jde-li o akciovou společnost nebo o společnost s ručením omezeným a je-li obžalovaný členem jejich statutárního orgánu, je třeba řešit otázku, zda mu v takovém případě nevzniká ručitelský závazek podle § 194 odst. 6 obchodního zákoníku, resp. za použití § 135 odst. 2 obchodního zákoníku, (po 1. 1. 2014 srov. § 159 odst. 3, § 2910 a násl. nového občanského zákoníku a § 53 zákona o obchodních korporacích) na základě kterého by mohl být v adhezním řízení zavázán k náhradě škody způsobené nebo k vydání bezdůvodného obohacení získaného trestným činem podle § 240 tr. zákoníku (příp. podle § 241 tr. zákoníku). Dalším případem, kdy by mohla přicházet v úvahu možnost dovodit odpovědnost obviněného za škodu způsobenou trestným činem nebo bezdůvodné obohacení získané trestným činem, je situace, v níž je pachatelem trestného činu podle § 240 tr. zákoníku (příp. podle § 241 tr. zákoníku) jiná osoba, než která je plátcem, resp. poplatníkem zkrácené (nebo neodvedené) daně (srov. č. [25/1968-I.](#) a č. [20/2002-II.](#) Sb. rozh. tr.), takže tato odlišnost by mohla odůvodnit výrok o náhradě škody nebo o vydání bezdůvodného obohacení vůči pachateli trestného činu, je-li jím někdo, kdo zároveň není plátcem, resp. poplatníkem daně, na jejíž nedoplatek byl vydán platební výměr. To se obdobně týká i jiných povinných plateb ve smyslu § 240 tr. zákoníku (příp. podle § 241 tr. zákoníku) [srov. Šámal, P. a kol. Trestní řád II. § 157 až 314s. Komentář. 7. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 2594 až 2597].

Velký senát Nejvyššího soudu již jen připomíná, že podle § 265s odst. 1 tr. ř. je nalézací soud vázán shora uvedenými právními názory, které vyslovil v tomto rozhodnutí velký senát Nejvyššího soudu, a je povinen provést úkony a doplnění, jejichž provedení velký senát Nejvyššího soud nařídil. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí Vrchního soudu v Olomouci, a současně rozhodnutí Krajského soudu v Brně, bylo zrušeno jen v důsledku dovolání obviněných, podaných samozřejmě v jejich prospěch, nemůže v novém řízení dojít ke změně rozhodnutí v jejich neprospěch (zákaz *reformationis in peius*).

* Poznámka redakce: Po 1. 1. 2014 srov. § 159 odst. 3, § 2910 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, a § 53 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)