

# Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 07.08.2013, sp. zn. 5 Tdo 693/2013, ECLI:CZ:NS:2013:5.TDO.693.2013.1

Číslo: 45/2014

## Právní věta:

Celkový rozsah zkrácené daně nelze snižovat o náklady pachatelem vynaložené na spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku. Při zjišťování rozsahu zkrácení daně se neuplatní stejná hlediska jako v případě určování výše prospěchu, který pachatel získal trestnou činností. Zatímco při určování výše prospěchu má význam čistý prospěch stanovený teprve po odpočtu všech nezbytných nákladů, které by jinak musely být v souvislosti s uskutečněním nějakého cíle ze strany pachatele či jiné osoby z jejich prostředků vynaloženy (viz např. rozhodnutí uveřejněná pod č. 4/2009 a č. 31/2009 Sb. rozh. tr.), při zkrácení daně pachatel zčásti nebo vůbec neplní své zákonné povinnosti přiznat a zaplatit daň a využívá k tomu postupy, které nejsou v souladu se zákonem. Výše zkrácené daně pak respektuje to, jaká byla skutečná daňová povinnost příslušného plátce či poplatníka, do které se promítají všechny slevy, odpočty, náklady a další položky, jimiž lze legálně snižovat daňový základ. Byla-li daň a výše jejího zkrácení takto zjištěna, není už namístě při určování rozsahu zkrácení daně odečítat od zkrácené daně nějaké další náklady na provedení trestné činnosti.

**Soud:** Nejvyšší soud

**Datum rozhodnutí:** 07.08.2013

**Spisová značka:** 5 Tdo 693/2013

**Číslo rozhodnutí:** 45

**Číslo sešitu:** 9

**Typ rozhodnutí:** Usnesení

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

**Předpisy:** § 240 tr. zákoníku

**Druh:** Rozhodnutí ve věcech trestních

## Sbírkový text rozhodnutí:

*Nejvyšší soud odmítl dovolání, která podali obvinění M. K., Mi. K. a J. K. proti rozsudku Vrchního soudu v Praze ze dne 15. 10. 2012, sp. zn. 3 To 39/2012, jako soudu odvolacího v trestní věci vedené u Krajského soudu v Ústí nad Labem pod sp. zn. 49 T 13/2007.*

## Z o d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 11. 2011, sp. zn. 49 T 13/2007, byli

obvinění M. K., M. K. a J. K. uznání vinnými zločinem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a), b), c) zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále ve zkratce „tr. zákoník“), kterých se dopustili jako spolupachatelé podle § 23 tr. zákoníku skutkem konkretizovaným ve výroku o vině v citovaném rozsudku.

Za tento zločin byly obviněným uloženy následující tresty. Obviněný M. K. byl odsouzen podle § 240 odst. 2 tr. zákoníku k trestu odnětí svobody v trvání 6 let, k jehož výkonu byl zařazen podle § 56 odst. 2 písm. c) tr. zákoníku do věznice s ostrahou. Podle § 70 odst. 1 písm. a) tr. zákoníku byl tomuto obviněnému uložen i trest propadnutí věci nebo jiné majetkové hodnoty, přičemž jednotlivé věci, jichž se tento trest týká, jsou specifikovány ve výroku o trestu ve zmíněném rozsudku. Obviněný Mi. K. byl odsouzen podle § 240 odst. 2 tr. zákoníku k trestu odnětí svobody v trvání 4 roků, k jehož výkonu byl zařazen podle § 56 odst. 2 písm. c) tr. zákoníku do věznice s ostrahou. Obviněný J. K. byl odsouzen podle § 240 odst. 2 tr. zákoníku k trestu odnětí svobody v trvání 3 roků, jehož výkon mu byl podle § 84 a § 85 odst. 1 tr. zákoníku podmíněně odložen na zkušební dobu v trvání 3 roků se současným vyslovením dohledu nad ním.

Z podnětu odvolání obviněných M. K., Mi. K. a J. K. Vrchní soud v Praze rozsudkem ze dne 15. 10. 2012, sp. zn. 3 To 39/2012, podle § 258 odst. 1 písm. b), e) tr. ř. zrušil rozsudek soudu prvního stupně ve výroku o vině a o trestech ve vztahu k těmto obviněným. Podle § 259 odst. 3 tr. ř. pak odvolací soud rozhodl znovu tak, že uznal obviněné vinnými zločinem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a), b), c) tr. zákoníku, kterého se dopustili jako spolupachatelé podle § 23 tr. zákoníku skutkem konkretizovaným ve výroku o vině v citovaném rozsudku.

Za tento zločin byly obviněným uloženy následující tresty. Obviněný M. K. byl odsouzen podle § 240 odst. 2 tr. zákoníku k trestu odnětí svobody v trvání 4 roků, k jehož výkonu byl zařazen podle § 56 odst. 2 písm. c) tr. zákoníku do věznice s ostrahou. Podle § 70 odst. 1 písm. a) tr. zákoníku byl tomuto obviněnému uložen i trest propadnutí věci nebo jiné majetkové hodnoty, přičemž jednotlivé věci, jichž se tento trest týká, jsou specifikovány ve výroku o trestu ve zmíněném rozsudku. Obviněný Mi. K. byl odsouzen podle § 240 odst. 2 tr. zákoníku k trestu odnětí svobody v trvání 3 roků, jehož výkon mu byl podle § 81 odst. 1 a § 82 odst. 1 tr. zákoníku podmíněně odložen na zkušební dobu v trvání 4 roků. Obviněný J. K. byl odsouzen podle § 240 odst. 2 tr. zákoníku k trestu odnětí svobody v trvání 2 roků, jehož výkon mu byl podle § 81 odst. 1 a § 82 odst. 1 tr. zákoníku podmíněně odložen na zkušební dobu v trvání 3 roků.

Obvinění M. K., Mi. K. a J. K. podali proti tomuto rozsudku Vrchního soudu v Praze prostřednictvím svých obhájců dovolání, která opřeli o dovolací důvod uvedený v § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. Obviněný M. K. tak učinil dne 16. 1. 2013 a zejména namítl, že skutkové závěry uvedené v napadeném rozhodnutí odvolacího soudu jsou v extrémním nesouladu s provedenými důkazy. Podle obviněného totiž soudy obou stupňů vycházely z nezákonného důkazu v podobě odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu pořízeného ve smyslu § 88 odst. 1 tr. ř., protože byt byl uvedený procesní úkon nařizen v souladu se zákonem, nemohly z něj soudy v dalším řízení vycházet, neboť mezitím došlo ke změně právní úpravy, která umožňovala provedení odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu jen v případě zvlášť závažných trestných činů. Jak dále obviněný v této souvislosti namítl, nebyl odsouzen pro takový zvlášť závažný zločin, takže nepovažuje za správný ani názor odvolacího soudu, který akceptoval zmíněný důkaz s odůvodněním, že k odsouzení všech obviněných došlo již za účinnosti právní úpravy, která nepodmiňovala nařízení odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu podle § 88 odst. 1 tr. ř. spácháním zvlášť závažného zločinu. Obviněný pokládá uvedený výklad za účelový a stojící v rozporu se zásadami trestního práva. Přitom odkázal na rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 9. 3. 2011, sp. zn. [7 Tdo 150/2011](#). Dále obviněný zpochybnil naplnění znaku spočívajícího ve značném rozsahu zkrácené daně, neboť soudy nižších stupňů se nezabývaly náklady vynaloženými na spáchání trestné činnosti. Obviněný M. K. proto

závěrem svého dovolání navrhl, aby Nejvyšší soud podle § 265k odst. 1 tr. ř. zrušil napadený rozsudek Vrchního soudu v Praze, jakož i jemu předcházející rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, a aby podle § 265l odst. 1 tr. ř. přikázal věc soudu prvního stupně k novému projednání a rozhodnutí.

Obviněný Mi. K. podal své dovolání dne 24. 1. 2013 a s odkazem na dovolací důvod uvedený v § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. zejména namítl existenci extrémního nesouladu mezi skutkovými závěry soudů nižších stupňů a provedenými důkazy. Podle jeho názoru mu nevznikla daňová povinnost, protože předmětné alkoholické nápoje nebyly uvedeny do oběhu. Obviněný rovněž zpochybňuje rozsah provedení dokazování a popírá, že by se zapojil do páchaní posuzované trestné činnosti. Obviněný Mi. K. závěrem svého dovolání navrhl, aby Nejvyšší soud podle § 265k odst. 1 tr. ř. zrušil napadený rozsudek Vrchního soudu v Praze, jakož i jemu předcházející rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, a aby podle § 265l odst. 1 tr. ř. tomuto soudu přikázal věc k novému projednání a rozhodnutí.

Pokud jde o dovolání J. K., podal ho dne 24. 1. 2013 a s poukazem na dovolací důvod uvedený v § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. vyslovil nesouhlas se skutkovými závěry soudů nižších stupňů, které se podle jeho názoru neopírají o přesvědčivé důkazy. Obviněný zpochybnil i stanovení výše zkrácené daně, přičemž z provedených důkazů údajně není možné dospět k závěru, který odvolací soud vyjádřil v popisu skutku ve výroku o vině v napadeném rozsudku. Obviněný J. K. proto ve svém dovolání navrhl, aby Nejvyšší soud zrušil napadený rozsudek Vrchního soudu v Praze, jakož i jemu předcházející rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, a aby soudu prvního stupně přikázal věc k novému projednání a rozhodnutí.

Nejvyšší soud jako dovolací soud zjistil, že obvinění M. K., Mi. K. a J. K. podali dovolání jako oprávněné osoby (§ 265d odst. 1 písm. b/ tr. ř.), učinili tak prostřednictvím svých obhájců (§ 265d odst. 2 tr. ř.), včas a na správném místě (§ 265e tr. ř.), jejich dovolání směřují proti rozhodnutí, proti němuž je dovolání obecně přípustné (§ 265a odst. 2 písm. a/ tr. ř.), a podaná dovolání obsahují stanovené náležitosti (§ 265f odst. 1 tr. ř.).

Pokud jde o dovolací důvod, obvinění M. K., Mi. K. a J. K. opírají své přesvědčení o jeho naplnění o ustanovení § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř., tedy že napadené rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení skutku nebo na jiném nesprávném hmotně právním posouzení. K výkladu citovaného dovolacího důvodu Nejvyšší soud připomíná, že je dán tehdy, jestliže skutek, pro který byli obvinění stíháni a odsouzeni, vykazuje znaky jiného trestného činu, než jaký v něm spatřovaly soudy nižších stupňů, anebo nenaplnuje znaky žádného trestného činu. Nesprávné právní posouzení skutku může spočívat i v okolnosti, že rozhodná skutková zjištění neposkytují dostatečný podklad k závěru o tom, zda je stíhaný skutek vůbec trestným činem, popřípadě o jaký trestný čin se jedná. Podobně to platí o jiném nesprávném hmotně právním posouzení, které lze dovodit pouze za situace, pokud byla určitá skutková okolnost posouzena podle jiného ustanovení hmotného práva, než jaké na ni dopadalo.

Obvinění M. K., Mi. K. a J. K. však v podstatné části svých dovolání nesouhlasí se skutkovými zjištěními, která ve věci učinily soudy nižších stupňů, a s provedenými důkazy, zejména pokud namítají nezákonnost jejich opatření, provedení nebo hodnocení, či poukazují na tzv. extrémní rozpor mezi skutkovými zjištěními a provedenými důkazy. To se týká především poznatků získaných odposlechem a záznamem telekomunikačního provozu. Obvinění tím především zpochybňují výsledky dokazování a shledávají existenci hmotně právního dovolacího důvodu podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. v chybném procesním postupu soudů nižších stupňů. Předpoklady pro jiné právní posouzení spáchaného činu tedy obvinění dovozují v uvedeném rozsahu nikoli z argumentace odůvodňující odlišnou právní kvalifikaci skutku obsaženého ve výroku o vině v rozsudku odvolacího soudu, ale jen z jiných (pro obviněné příznivějších) skutečností, než jaké vzaly v úvahu soudy obou stupňů.

K tomu ovšem Nejvyšší soud zdůrazňuje, že – jak vyplývá z ustanovení § 265b odst. 1 tr. ř. – důvodem dovolání nemůže být sama o sobě námitka vytykající nesprávné (neúplné či odlišné) skutkové zjištění nebo vadné dokazování a hodnocení důkazů, neboť takový důvod zde není zahrnut. Dovolání není dalším odvoláním, ale je mimořádným opravným prostředkem určeným k nápravě jen některých výslovně uvedených procesních a hmotně právních vad, jež naplňují jednotlivé taxativně stanovené dovolací důvody. Proto dovolání není možno podat ze stejných důvodů a ve stejném rozsahu jako odvolání a dovoláním se nelze úspěšně domáhat jak revize skutkových zjištění učiněných soudy prvního a druhého stupně, tak ani přezkoumání správnosti a zákonnosti jimi provedeného dokazování. Těžiště dokazování je totiž v řízení před soudem prvního stupně a jeho skutkové závěry je oprávněn doplňovat, popřípadě korigovat jen odvolací soud, který může za tím účelem provádět dokazování (§ 259 odst. 3, § 263 odst. 6, 7 tr. ř.). Dovolací soud tedy není obecnou třetí instancí, v níž by mohl přezkoumávat jakékoli rozhodnutí soudu druhého stupně a z hlediska všech tvrzených vad. Dovolací soud nemůže hodnotit správnost skutkových zjištění, resp. provedeného dokazování, a to ani v souvislosti s námitkou vytykající nesprávné právní posouzení skutku či jiné nesprávné hmotně právní posouzení, už jen z toho důvodu, že není oprávněn bez dalšího přehodnocovat provedené důkazy. Na rozdíl od soudu prvního stupně a odvolacího soudu totiž dovolací soud nemá možnost, aby v řízení o dovolání sám prováděl či opakoval tyto důkazy podle zásad ústnosti a bezprostřednosti, jak je zřejmé z velmi omezeného rozsahu dokazování v dovolacím řízení podle § 265r odst. 7 tr. ř. Bez opětovného provedení důkazů zpochybňovaných dovolateli ovšem dovolací soud nemůže hodnotit tytéž důkazy odlišně, než jak učinily soudy nižších stupňů.

Formulace dovolacího důvodu podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř., který uplatnili obvinění M. K., Mi. K. a J. K., přitom znamená, že předpokladem jeho naplnění je nesprávný výklad a použití hmotného práva, ať již jde o hmotně právní posouzení skutku nebo o hmotně právní posouzení jiné skutkové okolnosti. Provádění důkazů, včetně jejich hodnocení a vyvozování skutkových závěrů z důkazů, však neupravuje hmotné právo, ale předpisy trestního práva procesního, zejména pak ustanovení § 2 odst. 5, 6, § 89 a násl., § 207 a násl. a § 263 odst. 6, 7 tr. ř. Jestliže tedy obvinění namítali nesprávnost právního posouzení skutku, ale tento svůj názor dovozovali v uvedených směrech z námitek zaměřených proti hodnocení provedených důkazů (zejména odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu) a z odlišné verze skutkového stavu, pak nevytykali soudům nižších stupňů vady při aplikaci hmotného práva, nýbrž porušení procesních ustanovení. Porušení určitých procesních ustanovení sice může být rovněž důvodem k dovolání, nikoli však podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř., ale jen v případě výslovně stanovených jiných dovolacích důvodů (zejména podle § 265b odst. 1 písm. a/, b/, c/, d/, e/, f/ a l/ tr. ř.), které ovšem rovněž nespočívají v namítaných vadách při provádění nebo hodnocení důkazů.

Proto při posuzování otázky, zda je oprávněné tvrzení dovolatelů o existenci dovolacího důvodu uvedeného v § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř., je Nejvyšší soud vždy vázán konečným skutkovým zjištěním, které ve věci učinily soudy nižších stupňů. V trestní věci obviněných M. K., Mi. K. a J. K. to pak znamená, že pro Nejvyšší soud je rozhodující skutkové zjištění, podle něhož se obvinění dopustili skutku tak, jak je popsán ve výroku o vině v rozsudku odvolacího soudu. Kdyby měl Nejvyšší soud učinit odlišné právní posouzení popsaného skutku, jak se toho obvinění domáhají ve svých dovoláních, musel by modifikovat zmíněná rozhodná skutková zjištění, k nimž dospěly soudy obou stupňů, resp. odhlédnout od těch skutkových zjištění, která jednoznačně svědčí o spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a), b) a c) tr. zákoníku. Taková změna skutkových zjištění ovšem není v dovolacím řízení možná ani přípustná, jak již výše Nejvyšší soud zdůraznil.

Obvinění M. K. a J. K. tedy v části svých dovolání a obviněný Mi. K. v celém svém dovolání ve skutečnosti nevytykají nesprávné právní posouzení skutku ani jiné nesprávné hmotně právní posouzení, proto jejich skutkové námitky zaměřené proti výsledkům dokazování a hodnocení důkazů

neodpovídají uplatněnému hmotně právnímu dovolacímu důvodu podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. Obvinění totiž nezpochybnili právní závěry učiněné v napadeném rozhodnutí, ale své výhrady v dovoláních zaměřili zejména proti procesnímu postupu soudů nižších stupňů při dokazování a proti správnosti skutkových zjištění, která se stala podkladem pro příslušné právní posouzení skutku.

Citovanému dovolacímu důvodu ani žádnému jinému důvodu dovolání podle § 265b tr. ř. ovšem neodpovídají ani námitky obviněného M. K., kterými zpochybnil dodržení podmínek pro provedení a použití důkazu spočívajícího v odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu podle § 88 odst. 1 tr. ř. v řízení před soudem.

K námitce procesní nepoužitelnosti těchto důkazů Nejvyšší soud jen pro úplnost připomíná, že porušení a použití opatřených odposlechů a záznamů telekomunikačního provozu je na místě ve všech fázích trestního řízení, jestliže v době, kdy došlo k tomuto úkonu, byly splněny podmínky ustanovení § 88 odst. 1 tr. ř. Na zákonnost tohoto důkazu nemá vliv, pokud se v průběhu trestního řízení změní zákonná úprava, neboť je i nadále nutné trvat na tom, že zákonnost úkonů trestního řízení se posuzuje z hlediska znění trestního řádu účinného v době jejich provádění (viz usnesení Nejvyššího soudu ze dne 14. 12. 1995, sp. zn. [2 Tzn 63/95](#), publikované pod č. 2/1998-II. Sb. rozh. tr.). Tento závěr byl potvrzen a dále rozveden usnesením velkého senátu trestního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 26. 6. 2013, sp. zn. [15 Tdo 510/2013](#), který se zabýval uvedenou otázkou z důvodu jejího rozdílného posuzování jednotlivými senáty Nejvyššího soudu (§ 20 odst. 1, 2 zákona č. 6/2002 Sb., o soudech a soudcích, ve znění pozdějších předpisů). Přitom velký senát trestního kolegia Nejvyššího soudu dospěl k výše uvedenému závěru, jímž odmítl názor senátu 7 Tdo vyjádřený v jeho dřívějším usnesení ze dne 9. 3. 2011, sp. zn. [7 Tdo 150/2011](#), na které obviněný M. K. opakovaně odkazoval ve svém dovolání, takže na zákonnost provedení a použití odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu nemají žádný vliv pozdější změny právní úpravy vymezující okruh trestných činů, ohledně nichž je přípustný tento procesní úkon, nemohou se projevit ani při posuzování trestnosti činu z hlediska časové působnosti zákona ve smyslu § 2 odst. 1 tr. zákoníku a nezakládají tvrzené porušení zákazu „*reformationis in peius*“ (zákazu změny k horšímu). Proto závěry obsažené v posledně citovaném rozhodnutí Nejvyššího soudu nelze použít v nyní projednávané trestní věci, v níž je senát Nejvyššího soudu vázán zmíněným rozhodnutím velkého senátu trestního kolegia Nejvyššího soudu, a námitka jmenovaného obviněného ani není způsobilá zpochybnit zákonnost provedení a důkazního využití odposlechů a záznamů telekomunikačního provozu. Jak je zde navíc zřejmé, odvolací soud posuzoval zákonnost provedení a použití odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu podle § 88 odst. 1 tr. ř. již po změně trestního řádu provedené zákonem č. 459/2011 Sb., která znovu výslovně připustila uvedený úkon i v řízení o zločinech, na které zákon stanoví trest odnětí svobody, jehož horní hranice činí nejméně 8 let. Takovým je i zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a), b), c) tr. zákoníku, který spáchali obvinění M. K., Mi. K. a J. K.

V návaznosti na výše uvedenou argumentaci k dovolacímu důvodu podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. je třeba posuzovat i ostatní námitky obviněných M. K. a J. K., které sice již věcně odpovídají tomuto dovolacímu důvodu, byť je obvinění z větší části založili rovněž na polemice s rozhodnými skutkovými zjištěními a provedenými důkazy, Nejvyšší soud je ovšem považuje za nedůvodné. Jde zejména o tvrzení obviněných zpochybňující naplnění objektivní stránky zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a), b), c) tr. zákoníku, pro který byli stíháni a odsouzeni, a to jejího znaku spočívajícího ve spáchání tohoto činu ve značném rozsahu.

K uvedenému zločinu Nejvyšší soud v obecné rovině připomíná, že se ho dopustí ten, kdo úmyslně ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, poplatek nebo jinou podobnou platbu, přičemž čin spáchá nejméně se dvěma osobami, dopustí se ho porušením úřední závěry a ve značném rozsahu. Pokud jde o posledně zmíněný znak, značný rozsah spáchání tohoto trestného činu je daný tím, v jaké výši byla zkrácena příslušná daň či jiná povinná platba, tj. rozdílem mezi výší skutečně přiznané a zaplacené daně nebo

jiné povinné platby a její výši, v které měla být podle zákona přiznána a zaplacená. Protože daň nebo jiná povinná platba se přiznává, vyměřuje a platí zásadně v penězích, při posuzování rozsahu jejího zkrácení se neuplatní žádná jiná než finanční hlediska, takže tento rozsah zpravidla odpovídá peněžnímu vyjádření příslušné zkrácené platby. Vzhledem k tomu lze dovodit větší, značný či velký rozsah ve smyslu § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) a odst. 3 tr. zákoníku při dosažení stejných částek, jaké jsou stanoveny pro větší škodu, značnou škodu a škodu velkého rozsahu, resp. pro větší prospěch, značný prospěch a prospěch velkého rozsahu podle § 138 odst. 1, 2 tr. zákoníku. Ostatně zkrácená daň nebo jiná povinná platba v podstatě není ničím jiným než škodou na straně státu či jiného příjemce takové platby (kterému se nedostane důvodně očekávaného přírůstku na majetku) a prospěchem na straně pachatele či jiného plátce (poplatníka) daně nebo jiné podobné platby (který neoprávněně ušetří majetkové hodnoty odpovídající výši příslušné zkrácení platby).

Jak je v nyní posuzované věci zřejmé z popisu rozhodných skutkových okolností uvedených ve výroku o vině v rozsudku odvolacího soudu, obvinění M. K., Mi. K. a J. K. - zkráceně vyjádřeno - bez kontrolních nálepek uváděli do volného oběhu alkoholické nápoje vyrobené z nevidovaného lihu, když tímto způsobem prodali od června 2005 do března 2006 nejméně 12 000 litrů různých alkoholických nápojů s obsahem 40 % alkoholu a 87 litrů alkoholických nápojů s obsahem 35 % alkoholu. Obviněný M. K. přitom zahrnul do daňových přiznání k dani z přidané hodnoty, ke spotřební dani a k dani z příjmů fyzických osob pouze obraty evidované v řádném účetnictví, v němž však nevykazoval všechny tržby ve skutečnosti dosažené za vyrobené zboží. Popsaným jednáním pak společně s dalšími obviněnými zkrátali příslušné druhy daní v celkové výši 1 893 971,- Kč. Taková skutková zjištění podle názoru Nejvyššího soudu jednoznačně svědčí o naplnění objektivní stránky zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a), b), c) tr. zákoníku, které obvinění M. K. a J. K. zpochybnili, a to včetně jejího znaku spočívajícího ve spáchání činu ve značném rozsahu.

V trestní věci obviněných M. K., Mi. K. a J. K. přitom soudy nižších stupňů postupovaly správně a zcela v intencích shora zmíněného výkladu, pokud dospěly k závěru o tom, v jakém rozsahu obvinění zkrátali daň skutkem popsáním ve výroku o vině v napadeném rozsudku odvolacího soudu. Jak je totiž z těchto rozhodných skutkových zjištění patrné, v důsledku jednání obviněných nedošlo k očekávanému přírůstku v majetkové sféře státu, který by jinak nastal, kdyby obvinění neporušili svou povinnost přiznat a zaplatit daň ve správné výši, resp. kdyby nezatajili skutečnosti zakládající existenci daňové povinnosti. Jinými slovy vyjádřeno, jestliže obvinění jednali způsobem popsáním ve výroku o vině v rozsudku odvolacího soudu, aniž by náležitě splnili povinnost přiznat a zaplatit daň ve výši, která odpovídala zákonu, způsobili škodlivý následek (resp. účinek) v podobě zkrácení uvedených druhů daní, a to ve značném rozsahu, protože obvinění dosáhli daňového úniku v celkové výši 1 893 971,- Kč, což odpovídá škodě značného rozsahu ve smyslu § 138 odst. 1 tr. zákoníku, resp. prospěchu značného rozsahu ve smyslu § 138 odst. 2 tr. zákoníku (jejich výše je nejméně 500 000,- Kč). Nejvyšší soud tudíž považuje námitky obviněných, jimiž zpochybnili zkrácení příslušných daní ve značném rozsahu, za nedůvodné, neboť napadený rozsudek odvolacího soudu i jemu předcházející rozsudek soudu prvního stupně správně vycházejí ze skutečnosti, že rozsah, v němž obvinění zkrátali daň, odpovídá značnému rozsahu ve smyslu § 240 odst. 2 písm. c) tr. zákoníku.

Pokud jde o rozsah zkrácené daně či jiné povinné platby, Nejvyšší soud dále připomíná, že v trestním řízení se tato okolnost posuzuje samostatně jako předběžná otázka (§ 9 odst. 1 tr. ř.), a proto orgány činné v trestním řízení nejsou vázány ani případným pravomocným a vykonatelným rozhodnutím příslušného správce daně o výši daně a o jejím doměření. Na druhé straně se soud musí v trestním řízení vypořádat s obsahem spisového materiálu shromážděného příslušným finančním úřadem v daňovém řízení, přičemž ho hodnotí jako kterýkoli jiný důkaz postupem podle § 2 odst. 6 tr. ř. Jak je patrné v trestní věci obviněných M. K., Mi. K. a J. K. z odůvodnění rozsudku soudu prvního stupně (viz zejména jeho s. 30 až 34) a odvolacího soudu (viz zejména jeho s. 22 a 23), tyto soudy

vyhodnotily všechny důkazy a uvedly, na základě kterých skutečností dospěly k závěru o rozsahu zkrácení spotřební daně, daně z příjmů fyzických osob a daně z přidané hodnoty, k němuž došlo spáchaným zločinem. Odvolací soud pak jen upravil závěry soudu prvního stupně v tom směru, že doplnil dokazování dodatkem k odbornému vyjádření, z něhož vyvodil odpovídající právní závěry. Odvolací soud tedy postupoval v souladu s ustanovením § 9 odst. 1 tr. ř., přičemž jeho závěry o naplnění znaku objektivní stránky zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku spočívajícího ve zkrácení daně ve značném rozsahu jsou správné a odpovídající zákonu. Námitka obviněných, v které tvrdili opak, je proto nedůvodná.

Na tom nic nemůže změnit ani tvrzení obviněného M. K., v němž soudům nižších stupňů vytkl, že do celkového rozsahu zkrácené daně nezahrnuly náklady vynaložené na spáchaní posuzovaného trestného činu. Při zjišťování rozsahu zkrácení daně se neuplatní stejná hlediska jako v případě určování výše prospěchu, který pachatel získal trestnou činností. Zatímco při určování výše prospěchu má význam čistý prospěch stanovený teprve po odpočtu všech nezbytných nákladů, které by jinak musely být v souvislosti s uskutečněním nějakého cíle ze strany pachatele či jiné osoby z jejich prostředků vynaloženy (viz např. rozhodnutí uveřejněná pod č. [4/2009](#) a č. [31/2009](#) Sb. rozh. tr.), při zkrácení daně pachatel zčásti nebo vůbec neplní své zákonné povinnosti priznat a zaplatit daň a využívá k tomu postupy, které nejsou v souladu se zákonem. Výše zkrácené daně pak respektuje to, jaká byla skutečná daňová povinnost příslušného plátce či poplatníka, do které se promítají všechny slevy, odpočty, náklady a další položky, jimiž lze legálně snižovat daňový základ. Byla-li daň a výše jejího zkrácení takto zjištěna, není už namíste při určování rozsahu zkrácení daně odečítat od zkrácené daně nějaké další náklady na provedení trestné činnosti.

Na základě takto učiněného vyhodnocení nemá Nejvyšší soud pochybnosti o správnosti právního posouzení skutku spáchaného obviněnými M. K., Mi. K. a J. K., jímž naplnili zákonný znak objektivní stránky skutkové podstaty zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku spočívající ve spáchaní tohoto činu ve značném rozsahu.

V důsledku všech popsanych skutečností dospěl Nejvyšší soud k závěru, že obvinění M. K. a J. K. podali dovolání proti rozhodnutí, jímž nebyl naplněn uplatněný dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. Protože však jejich dovolání se částečně opírají o námitky, které by za jiných okolností mohly být dovolacím důvodem podle citovaného zákonného ustanovení, ale Nejvyšší soud neshledal tyto námitky z výše uvedených důvodů opodstatněnými, odmítl dovolání těchto obviněných podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. ř. jako zjevně neopodstatněná, přičemž nepřezkoumával zákonnost a odůvodněnost napadeného rozhodnutí ani správnost řízení mu předcházejícího. Jde totiž o závěr, který lze učinit bez takové přezkumné činnosti pouze na podkladě spisu a obsahu dovolání, aniž bylo třeba opatřovat další vyjádření dovolatelů či ostatních stran trestního řízení nebo dokonce doplňovat řízení provedením důkazů podle § 265r odst. 7 tr. ř. Navíc obvinění ve svých dovoláních zčásti jen opakovali námitky, s nimiž se již vypořádaly soudy nižších stupňů. Pokud jde o obviněného Mi. K., ten i přes svůj formální poukaz na dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. podal dovolání z jiných než zákonem stanovených důvodů. Proto Nejvyšší soud podle § 265i odst. 1 písm. b) tr. ř. odmítl dovolání tohoto obviněného, aniž byl oprávněn věcně přezkoumat zákonnost a odůvodněnost napadeného rozhodnutí a správnost řízení, které mu předcházelo.