Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 15.02.2017, sp. zn. 8 Tdo 1601/2016, ECLI:CZ:NS:2017:8.TDO.1601.2016.1

Číslo: 38/2017

Právní věta: Trestný čin podvodu podle § 209 tr. zákoníku může být spáchán také tím, že pachatel, který není plátcem daně z přidané hodnoty ve smyslu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, záměrně vyúčtuje odběratelům, kteří jsou plátci daně z přidané hodnoty, a získá od nich platbu odpovídající účtované ceně navýšené o daň z přidané hodnoty, aniž by je informoval o tom, že není plátcem této daně. Škodou je částka ve výši pachatelem účtované daně z přidané hodnoty. Z hlediska vzniku a výše škody nemá význam skutečnost, zda a s jakým výsledkem poškozený jako daňový poplatník u svého finančního úřadu požadoval odpočet daně z přidané hodnoty, protože trestný čin podvodu podle § 209 tr. zákoníku byl dokonán okamžikem, kdy poškozený uhradil pachateli cenu navýšenou o daň z přidané hodnoty.

Soud: Nejvyšší soud

Datum rozhodnutí: 15.02.2017

Spisová značka: 8 Tdo 1601/2016

Číslo rozhodnutí: 38

Číslo sešitu: 8

Typ rozhodnutí: Usnesení

Hesla: Podvod

Předpisy: § 209 odst. 1 tr. zákoníku

Druh: Rozhodnutí ve věcech trestních

Sbírkový text rozhodnutí:

Nejvyšší soud odmítl dovolání obviněného J. S. proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 14. 7. 2016, sp. zn. 67 To 208/2016, jako odvolacího soudu v trestní věci vedené u Obvodního soudu pro Prahu 8 pod sp. zn. 1 T 6/2014.

I.
Dosavadní průběh řízení

1. Rozsudkem Obvodního soudu pro Prahu 8 ze dne 20. 4. 2016, sp. zn. 1 T 6/2014, byl obviněný J. S. uznán vinným přečinem podvodu podle § 209 odst. 1, 3 tr. zákoníku, jehož se dopustil skutkem stručně popsaným tak, že jako statutární orgán společnosti A. J., s. r. o., se sídlem V. A. (dále jen „společnost A. J.“), v době od 8. 8. 2008 do 30. 10. 2010, aniž by společnost byla v této době zaregistrována jako plátce daně z přidané hodnoty (dále také „DPH“), fakturoval nájemcům uvedeným v bodech 1. až 10. služby spojené s užíváním parkovacích míst na parkovišti, které se nachází na P. na křižovatce ulic Š. a P., v ceně včetně DPH, a vystavoval tak doklady obsahující

základ DPH, výši DPH a celkové účtované částky včetně DPH, a to na základě konkrétně uvedených faktur a dokladů sloužících současně jako daňový doklad:

1. obchodní společnosti R.-E. P., s. r. o., se sídlem P., P. 8 (dále jen „společnost R. E. P.“), vystavil daňové doklady za období od července 2008 do 30. 12. 2010, které byly obchodní společností R. E. P. zaúčtovány s DPH ve výši 19 % (v období od října 2008 do října 2009) a s DPH ve výši 20 % (v období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010), která v součtu činila částka 71 427,02 Kč, avšak při kontrole provedené Finančním úřadem pro P. 8 dne 7. 7. 2011 v obchodní společnosti R. E. P. bylo zjištěno neoprávněné uplatnění DPH z výše uvedených faktur, obchodní společnost musela podat dodatečná daňová přiznání za příslušná období a odpočet DPH jim Finančním úřadem pro P. 8 nebyl uznán, přičemž tímto jednáním byla společnosti R. E. P. způsobena škoda ve výši 73 665 Kč, když škoda pro trestní řízení činí 71 427,02 Kč;

2. obchodní společnosti P., spol. s r. o., se sídlem N. P., P. 4 (dále jen „společnost P.“), vystavil splátkové kalendáře – daňové doklady pro rok 2009, kde byla uvedena DPH ve výši 30 847,03 Kč, a pro rok 2010 DPH činilo částku 26 000 Kč, tyto daňové doklady byly obchodní společností P. řádně zaúčtovány, avšak bylo zjištěno neoprávněné uplatnění DPH z výše uvedených daňových dokladů, kdy společnost musela podat dodatečná daňová přiznání za příslušná období a za tato období si nemohla uplatnit daný odpočet DPH, přičemž tímto jednáním byla společnosti P. způsobena škoda ve výši 62 047 Kč, když škoda pro trestní řízení činí 56 847,03 Kč;

3. společnosti R. p., s. r. o., se sídlem P. v., P. 1 (dále jen „R. p.“), vystavil příjmové pokladní doklady – zjednodušené daňové doklady, na nich uvedl celkovou částku a výši procenta DPH, a to za roky 2008 a 2009 ve výši DPH 19 % a za rok 2010 výši DPH 20 %, a na základě konkrétně uvedených příjmových pokladních dokladů vyúčtoval za rok 2008 DPH v částce 1 673,24 Kč, za rok 2009 následně v částce 2 826,69 Kč, za rok 2010 ve výši 2 133,76 Kč, předmětné daňové doklady byly společností R. p. řádně zaúčtovány, společnost si za předmětná období uplatnila odpočet DPH z výše uvedených zjednodušených daňových dokladů, a tudíž jí tímto jednáním byla způsobena škoda ve výši účtovaného DPH 6 494 Kč, pro účely trestního řízení činila škoda částku 6 435,87 Kč;

4. společnosti T.-h., spol. s r. o., se sídlem U S., P. 9 (dále jen „T.-h.“), vystavil příjmové pokladní doklady – zjednodušené daňové doklady, na kterých uvedl celkovou částku a výši procenta DPH tak, že za rok 2009 uvedl výši DPH 19 % a za rok 2010 výši DPH 20 %, na základě konkrétně uvedených příjmových dokladů fakturoval za rok 2009 DPH ve výši 2 011,77 Kč, za rok 2010 DPH ve výši 2 500 Kč, předmětné zjednodušené daňové doklady byly společností T.-h. řádně zaúčtovány, společnost si za předmětná období uplatnila odpočet DPH z výše uvedených zjednodušených daňových dokladů, jednáním jí byla způsobena škoda ve výši účtovaného DPH 4 516 Kč, pro účely trestního řízení byla vypočtena způsobená škoda ve výši 4 511,77 Kč;

5. osobě Ing. J. K., bytem K. S., P. – K., jako OSVČ, za roky 2008 a 2009 uvedl na příjmových pokladních dokladech výši DPH 19 % a za rok 2010 výši 20 %, konkrétně za rok 2008 celkem fakturoval DPH ve výši 783,37 Kč, za rok 2009 ve výši 2 458,72 Kč a za rok 2010 ve výši 2 250 Kč, kdy předmětné zjednodušené daňové doklady byly Ing. J. K. (dříve T.) řádně zaúčtovány, jmenovaná si za předmětná období uplatnila odpočet DPH z výše uvedených zjednodušených daňových dokladů, a tudíž jí jednáním obviněného J. S. byla způsobena škoda ve výši účtovaného DPH ve výši 5 996 Kč, pro účely trestního řízení byla vypočtena škoda ve výši 5 492,09 Kč;

6. osobě Ing. Mgr. J. Š., bytem P., P. – P., jako OSVČ, vystavil příjmové pokladní doklady – zjednodušené daňové doklady a v nich uvedl celkovou částku a údaj o DPH, tj. 20 %, a tak za rok 2010 vyúčtoval DPH 3 750 Kč, kdy předmětné zjednodušené daňové doklady byly Ing. Mgr. J. Š. řádně zaúčtovány, jmenovaný si za předmětná období uplatnil odpočet DPH z výše uvedených zjednodušených daňových dokladů, a tudíž mu jednáním obviněného J. S. byla způsobena škoda ve

výši účtovaného DPH, tj. 3 750 Kč;

7. společnosti M., spol. s r. o., se sídlem V., P. 4 (dále jen „M.“), vystavil splátkový kalendář na rok 2009 k nájemní smlouvě na období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 a splátkový kalendář na rok 2010 k nájemní smlouvě na období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 (ve splátkovém kalendáři je chybně vypočítán základ daně a 20 % DPH, kdy zákazník uhradil správně vypočtenou částku), které sloužily současně jako daňový doklad, a tak za rok 2009 vyúčtoval na DPH částku 67 068 Kč, přičemž společnost M. společnosti A. J. podle doložených dokladů uhradila za rok 2009 částku ve výši 420 000 Kč a z této si uplatnila odpočet na DPH ve výši 67 068 Kč, následně daňové doklady byly společností M. řádně zaúčtovány, avšak při kontrole provedené Finančním úřadem pro P. 8 bylo zjištěno neoprávněné uplatnění DPH z výše uvedených dokladů, kdy společnost musela podat dodatečná daňová přiznání za příslušná období, odpočet jim nebyl uznán a společnost musela příslušnou částku včetně úroků uhradit příslušnému finančnímu úřadu, a dále téže společnosti fakturoval za služby spojené s užíváním parkovacích míst za rok 2010 na DPH částku 62 500 Kč, kdy společnost M. společnosti A. J. podle doložených dokladů uhradila za období od 1. 1. 2010 do 31. 10. 2010 částku ve výši 375 000 Kč, z této si uplatnila odpočet na DPH ve výši 62 500 Kč, následně daňové doklady byly společností M. řádně zaúčtovány, avšak při kontrole provedené Finančním úřadem pro P. 8 bylo zjištěno neoprávněné uplatnění DPH a společnost musela podat dodatečná daňová přiznání za příslušná období, odpočet jim nebyl uznán a společnost musela částku 135 809 Kč včetně úroků uhradit příslušnému finančnímu úřadu, a tudíž jí byla způsobena škoda za rok 2009 a 2010 v celkové výši účtovaného DPH 168 628 Kč, pro účely trestního řízení činí způsobená škoda částku 129 568 Kč;

8. společnosti S. E. CZ, s. r. o., se sídlem T., P. 8 (dále jen „S. E. CZ“), vystavil splátkový kalendář na rok 2010 sloužící současně jako daňový doklad, v němž na základě konkrétních údajů vyúčtoval DPH ve výši 37 500 Kč, společnost S. E. CZ společnosti A. J. podle doložených dokladů uhradila za období od 1. 1. 2010 do 31. 10. 2010 částku ve výši 337 500 Kč (jedna úhrada ve výši 67 500 Kč byla zaslána omylem, kdy mělo být celkově uhrazeno pouze 270 000 Kč), z účtované částky si společnost uplatnila odpočet na DPH pouze ve výši 22 505 Kč, daňové doklady byly společností S. E. CZ řádně zaúčtovány, avšak při kontrole provedené Finančním úřadem pro P. 8, bylo zjištěno neoprávněné uplatnění DPH z výše uvedených dokladů, společnost musela podat dodatečné daňové přiznání za příslušná období, odpočet jí nebyl uznán a společnost musela částku 22 505 Kč uhradit příslušnému finančnímu úřadu, a tudíž jednáním J. S. byla společnosti S. E. CZ způsobena škoda ve výši účtovaného DPH, tj. 37 500 Kč;

9. společnosti D. I., a. s., se sídlem P., P. 8 (dále jen „D. I.“), vystavil splátkový kalendář na období květen 2008 až říjen 2010 sloužící současně jako daňový doklad s uvedením základu DPH, výše DPH (rok 2008 a 2009 ve výši 19 % a rok 2010 ve výši 20 %), a tak za rok 2008 účtoval DPH ve výši 12 480 Kč, za rok 2009 ve výši 37 440 Kč a za rok 2010 ve výši 34 950 Kč, kdy společnost D. I. společnosti A. J. podle doložených dokladů uhradila za období od 1. 5. 2008 do 31. 10. 2010 částku ve výši 542 637 Kč, z účtované částky si společnost uplatnila odpočet na DPH pouze ve výši 81 368 Kč, kdy daňové doklady byly společností D. I. řádně zaúčtovány, společnost podala za příslušná období roku 2010 dodatečná daňová přiznání a rozdílnou částku uhradila příslušnému finančnímu úřadu, a tak jí byla způsobena škoda ve výši účtovaného DPH 84 870 Kč, škoda z hlediska trestního řízení pak činí 81 368 Kč;

10. společnosti B., a. s., se sídlem S., P. 2 (dále jen „B.“), vystavil splátkový kalendář na období od 1. 11. 2007 do 31. 12. 2007, rok 2008, 2009 a 2010, sloužící současně jako daňový doklad s uvedením základu DPH, výše DPH (rok 2008 a 2009 ve výši 19 % a rok 2010 ve výši 20 %), a tak za rok 2008 účtoval DPH ve výši 3 370,97 Kč + 9 070,97 Kč, za rok 2009 ve výši 25 003,33 Kč, kdy společnost B. společnosti A. J. podle doložených dokladů uhradila za období od 1. 7. 2008 do 31. 12. 2010 částku ve výši 419 400 Kč a z účtované částky následně uplatnila odpočet na DPH ve výši 68 228 Kč, avšak

při zjištění neoprávněnosti uplatnění DPH na vstupu podala příslušnému finančnímu úřadu dodatečná daňová přiznání a uhradila pouze částku ve výši 62 528 Kč, čímž byla jednáním obviněného společnosti B. způsobena škoda ve výši účtovaného DPH 63 227,33 Kč, pro účely trestního řízení byla vypočtena škoda na 60 898,30 Kč,

tímto jednáním obviněný J. S. uvedl poškozené společnosti a OSVČ v omyl, když opakovaně deklaroval v nájemních smlouvách, na fakturách jím podepsaných, ve splátkovém kalendáři jím podepsaném a na zjednodušených daňových dokladech jím podepsaných, že jeho společnost A. J. byla kontinuálně plátcem DPH, včetně období od 8. 8. 2008 do 1. 11. 2010, o čemž obviněný věděl, a nebyl tedy oprávněn tuto daň od poplatníků vybírat, tuto skutečnost poškozeným zamlčel, čímž vlastněnou společnost A. J. úmyslně obohatil na úkor výše uvedených poškozených, a způsobil tak na jejich majetku škodu v celkové výši nejméně 487 744 Kč, pro účely trestního řízení byla vypočtena škoda ve výši 461 300,08 Kč.

2. Za tento přečin byl obviněný podle § 209 odst. 3 tr. zákoníku odsouzen k trestu odnětí svobody v trvání dvou roků, podle § 81 odst. 1 a § 82 odst. 1 tr. zákoníku byl výkon trestu podmíněně odložen na zkušební dobu v trvání dvou roků. Podle § 82 odst. 2 tr. zákoníku byl obviněný povinen ve zkušební době podle svých sil nahradit škodu, kterou trestným činem způsobil. Rovněž bylo podle § 228 odst. 1 tr. ř. rozhodnuto o náhradě škody.

3. Městský soud v Praze jako soud odvolací usnesením ze dne 14. 7. 2016, sp. zn. 67 To 208/2016, odvolání, která proti tomuto rozsudku soudu prvního stupně podali obviněný J. S. i státní zástupce, podle § 256 tr. ř. jako nedůvodná zamítl.

II.
Dovolání a vyjádření k němu

4. Proti uvedenému usnesení odvolacího soudu obviněný podal prostřednictvím obhájce dovolání z důvodu uvedeného v § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. Vady rozhodnutí spočívající na nesprávném právním posouzení skutku nebo jiném nesprávném hmotněprávním posouzení spatřoval v tom, že rozhodnutí jsou v zásadním rozporu s obsahem spisu, protože řada dokladů založených ve spise nebyla jím podepsána (např. doklad na č. l. 373), doklad na č. l. 344 dokonce nebyl podepsán vůbec. U dalších dokladů měl pochybnosti, zda se skutečně jednalo o jeho podpis, a nebylo ani prokázáno, že by daňové doklady sám doručoval. Tato jeho tvrzení nevzaly soudy vůbec v úvahu a nevypořádaly se s nimi po stránce právní ani skutkové. Obviněný zdůraznil, že od počátku trestního řízení tvrdí, že nevěděl, že společnost A. J. není plátcem DPH, resp. věřil, že je plátcem.

5. Odvolacímu soudu obviněný vytkl, že i když zrušil předchozí rozsudek soudu prvního stupně (ze dne 21. 7. 2015), neboť soud neprovedl důkazy, které považoval za nutné, při svém dalším rozhodování, přestože doplněné dokazování nepřineslo žádné změny ve vztahu k jeho vědomosti o tom, že společnost A. J. nebyla plátcem DPH, změnil svůj názor a obviněným podané odvolání přezkoumávaným usnesením zamítl.

6. Obviněný zdůraznil, že zná základní principy fungování daně z přidané hodnoty i povinnosti vést účetnictví, ale zrušení registrace k DPH a zejména rozhodnutí o zamítnutí opětovné přihlášky k registraci k DPH jsou pro něj neznámými skutečnostmi. Podmínky pro takové kroky jsou specializovanou záležitostí, již ovládají pouze pracovníci finančních úřadů či daňoví poradci. Za absurdní považoval výhradu soudu prvního stupně, že si měl v rámci vyvarování se omylu podrobně nastudovat všechny daňové předpisy týkající se DPH, aby tak předešel situaci, kdy účtoval DPH, aniž by byl plátcem. Přestože přenesení povinností daňového subjektu daně řádně odvádět na odborníky nezbavuje daňový subjekt odpovědnosti za omyly a chyby těchto osob, je tomu tak jen v rovině civilního, nikoliv trestního práva. Naopak důvěra v práci takové zodpovědné osoby je skutečností,

která jeho osobu vyviňuje.

7. Vzhledem k tomu, že obviněný pro svou špatnou orientaci v daňové problematice účetnictvím a daňovými povinnostmi pověřil M. H. a Š. W. K., byly to ony, které uvedené povinnosti plnily, a to i proto, že se ve společnosti A. J. prakticky nezdržoval a nepřijímal zde zásilky. Jednal v důvěře v odbornost M. H., podepsal jí vše, co mu předkládala, a měl plnou důvěru ve správnost předkládaných listin.

8. Podle obviněného neexistuje důkaz, z něhož by vyplynulo, že se mu do rukou dostaly zásilky od finančního úřadu o zrušení registrace k DPH a zamítnutí návrhu na registraci k této dani. Odmítal i tvrzení soudu, že pokud podepsal přihlášku k registraci k DPH, musel vědět o předchozím zrušení této registrace. Uvedený závěr je v rozporu s jeho výpovědí a s výpověďmi svědků J. H., G. R. i M. H. I kdyby se prokázalo, že o zrušení registrace věděl, což se však nestalo, soudy pominuly, že byla podána nová přihláška k registraci.

9. Za nesprávný obviněný označil způsob, jakým soud vyhodnotil výpověď M. H., která popřela, že by měl vědomost o tom, že nejsou plátci DPH, a považoval za nemístné, pokud ji soud označil jako lživou, když je svědkyně bezúhonnou osobou a nebyla pro nic stíhána ani prověřována.

10. Své námitky obviněný soustředil i proti protokolu finančního úřadu ze dne 4. 12. 2008, který byl pořízen o jednání svolaném za účelem ověření sídla, vedení účetnictví, podávání daňových přiznání a daňové kontrole, nikoliv tedy kvůli DPH, a neřešilo se v něm, zda je společnost A. J. aktuálně plátcem DPH, ani zrušení registrace či osud přihlášky k registraci ze dne 8. 8. 2008. Pouze v samotném závěru se objevuje jedna věta o tom, že daňová přiznání ke dni zrušení registrace budou podána. To potvrzují i výpovědi svědkyní M. B. a I. K., zaměstnankyň finančního úřadu, jež soud v této části nevzal v potaz. V té souvislosti obviněný zmínil, že soud nebral na zřetel ani výpověď svědkyně J. B., která si pamatovala na telefonický rozhovor s obviněným, v rámci něhož jí vyjádřil přesvědčení, že je plátcem DPH.

11. Dovolání obviněný zaměřil i proti způsobu, jakým byla stanovena výše způsobené škody, a v návaznosti na ni i vůči své povinnosti k její náhradě. Při úvaze o tom, že škodou je to, o co se majetek poškozeného zmenšil nebo nezvětšil, obviněný u dílčích jednání pod body 3., 4., 5., 6. a 9. uvedl, že poškozeným škoda vůbec nevznikla, když poškození sice zaplatili na DPH společnosti A. J. částky zvýšené o DPH, obratem si však tyto částky uplatnili jako daň na vstupu, a jejich majetek tak nebyl zmenšen, neboť dodatečná daňová přiznání nepodávali a daň dodatečně neuhradili. Poškození v bodech 3., 4., 5. a 6. ani nevyvinuli žádnou aktivitu ve smyslu opravných daňových přiznání. Poškozený pod bodem 9. neuvedl, že mu byla nějaká daň doměřena a že by byla zaplacena. V bodě 8. chybí doklad o skutečně provedené úhradě, který jediný může být podkladem pro rozhodnutí o náhradě škody. Vzhledem k tomu není možné rozhodovat o škodě v budoucnu potencionálně vzniklé, neboť se mohou změnit podmínky pro její náhradu. Uvedeným poškozeným proto žádná škoda nevznikla, jejich nárok na náhradu škody je v rozporu s učiněnými zjištěními, jelikož jim škoda nebyla způsobena, když na doměrku DPH státu dodatečně nic nehradili, což se týká též poškozených společností R. E. P., P., M. a B. a případně i společností S. E. CZ a D. I., kterým škoda nevznikla jednáním obviněného, ale až kontrolou finančního úřadu a doměřením daně, což je v rozporu se zásadou, že předmětem adhezního řízení nemůže být škoda způsobená jiným skutkem, byť by tento skutek souvisel s tím, který je předmětem trestního stíhání.

12. V části dovolání obviněný poukázal i na nezbytnost využití zásady ultima ratio a subsidiarity trestní represe, kterou soudy v jeho případě správně nevyložily, jelikož se jedná o civilní spor o vymáhání neoprávněně inkasovaných částek odpovídajících procentní sazbě DPH, což je důsledek obchodního sporu.

13. V závěru dovolání obviněný ze všech uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší soud usnesení odvolacího soudu a rozsudek soudu prvního stupně zrušil a přikázal věc k novému projednání.

14. K podanému dovolání se v souladu s § 265h odst. 2 tr. ř. vyjádřila státní zástupkyně působící u Nejvyššího státního zastupitelství, která námitku dovolatele, jíž brojil proti právní kvalifikaci předmětného jednání, považovala za založenou na výhradách ke způsobu vyhodnocení provedených důkazů. Protože na podkladě spisového materiálu nebylo možné shledat mezi závěry soudů a výsledky provedeného dokazování extrémní rozpor, konstatovala, že obviněný nedostál podmínkám stanoveným v § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř.

15. K námitce o nedostatku subjektivní stránky státní zástupkyně uvedla, že obviněný věděl, že v rozhodném období roku 2008 bylo na úrovni správce daně vedeno řízení o obnovení zrušené registrace společnosti A. J. jako plátce DPH, a to i s poukazem na telefonický rozhovor mezi obviněným a zaměstnanci finančního úřadu, na který reagoval podáním a podepsáním přihlášky o obnovení registrace k DPH z titulu svého statutárního postavení. Vědomí dovolatele o aktuálním postavení jeho obchodní společnosti jako registrovaného plátce DPH bylo dostatečně prokázáno jeho účastí na osobním jednání na finančním úřadě, kterého se účastnil společně se svou účetní v době po zamítnutí jím podané přihlášky k registraci k DPH, ze zápisu o tomto jednání zcela jednoznačně vyplynula jeho informovanost o tom, že jeho obchodní společnost aktuálně není registrována k této dani. Této informace se mu dostalo, třebaže uvedená záležitost nebyla hlavní otázkou předmětného jednání. Soudy nepochybily, pokud nepřistoupily na skutkovou verzi obviněného, podle níž mu aktuální postavení jím provozované obchodní společnosti ve vztahu k registraci DPH nebylo známo.

16. Státní zástupkyně zmínila i to, že poškození v důsledku klamavého jednání obviněného o registraci jeho obchodní společnosti jako plátce DPH utrpěli škodu, když částky zaplacené na DPH si fakticky nemohli započíst do nákladů vynaložených na dosažení příjmů zdanitelných v právním režimu DPH. Majetková újma spojená s neoprávněným obohacením dovolatele tak poškozeným vznikla již tím okamžikem, kdy v důsledku svého mylného domnění vyvolaného dovolatelem zaplatili více, než ve skutečnosti odpovídalo výši jejich platební povinnosti. Chybějící právní nárok na zohlednění uvedených „nákladových plateb“ v rámci plnění jejich daňové povinnosti plátců DPH se pak musel zákonitě projevit v nesplněných podmínkách pro snížení daňového základu DPH, což však nastalo až v době po dokonání podvodného jednání ze strany obviněného. Proto také nemůže obstát jeho hmotněprávní námitka, že škoda vůbec nevznikla u poškozených pod body 3., 4., 5., 6., kteří dodatečná daňová přiznání nepodávali, a daň tak ani dodatečně neuhradili. Státní zástupkyně nemohla akceptovat rovněž výhradu, že škoda byla způsobena jiným skutkem v těch případech, kdy na podkladě kontroly finančního úřadu došlo k doměření daně (skutky ad 1., 2., 7., 8., 9. a 10.).

17. Podle státní zástupkyně nebylo možné akceptovat ani požadavek na beztrestnost obviněného z hledisek vymezených v § 12 odst. 2 tr. zákoníku, protože okolnosti předmětného jednání odpovídají přečinu podvodu podle § 209 odst. 1, 3 tr. zákoníku, a soudům nelze vytýkat, že by podmínky subsidiarity trestní represe nebraly v úvahu. V dovolání není uvedena žádná argumentace brojící proti posouzení předmětného jednání jako činu, který není trestný z důvodu jeho nedostatečné škodlivosti, když z hlediska spodní hranice trestnosti odpovídá běžně se vyskytujícím trestným činům dané skutkové podstaty.

18. Ze všech uvedených důvodů státní zástupkyně navrhla, aby Nejvyšší soud dovolání jako zjevně neopodstatněné podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. ř. odmítl.

19. Vyjádření státní zástupkyně bylo zasláno právnímu zástupci obviněného, který Nejvyššímu soudu sdělil, že se k němu obviněný nebude dále vyjadřovat a setrvává na obsahu svého dovolání.

III.

Přípustnost dovolání

20. Nejvyšší soud jako soud dovolací poté, co shledal, že dovolání obviněného je přípustné podle § 265a odst. 1, odst. 2 písm. h) tr. ř., bylo podáno osobou oprávněnou [§ 265d odst. 1 písm. b), odst. 2 tr. ř.], v zákonné lhůtě a na místě, kde lze podání učinit (§ 265e odst. 1, 2 tr. ř.), zkoumal, zda bylo uplatněno v souladu se zákonným vymezením použitého dovolacího důvodu, neboť jen na podkladě dovolání relevantně opřeného o některý z dovolacích důvodů zakotvených v § 265b odst. 1, 2 tr. ř. může být napadené rozhodnutí podrobeno věcnému přezkumu.

IV.
Důvodnost dovolání

21. Obviněný v podaném dovolání uplatnil dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř., podle něhož je možné dovolání podat, jestliže rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení skutku nebo jiném nesprávném hmotněprávní posouzení. Lze jím vytýkat výlučně vady právní, které vyplývají buď z nesprávného právního posouzení skutku, anebo z jiného nesprávného hmotněprávního posouzení, tedy že skutek, jak byl soudem zjištěn, byl nesprávně právně kvalifikován jako trestný čin, ačkoli o trestný čin nejde nebo jde o jiný trestný čin, než kterým byl obviněný uznán vinným (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21. 6. 2006, sp. zn. 5 Tdo 708/2006).

22. Tento dovolací důvod slouží zásadně k nápravě právních vad, které vyplývají buď z nesprávného právního posouzení skutku, anebo z jiného nesprávného hmotněprávního posouzení. Uvedená zásada je spojena s požadavkem na to, aby označený důvod byl skutečně obsahově tvrzen a odůvodněn konkrétními vadami, které jsou dovolatelem spatřovány v právním posouzení skutku, jenž je vymezen v napadeném rozhodnutí, a teprve v návaznosti na takové tvrzené a odůvodněné hmotněprávní pochybení lze vytýkat i nesprávná skutková zjištění. Pro naplnění uvedeného dovolacího důvodu nepostačuje pouhý formální poukaz na příslušné ustanovení obsahující některý z dovolacích důvodů, aniž by byly řádně vymezeny hmotněprávní vady v napadených rozhodnutích spatřované (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2004, sp. zn. II. ÚS 279/03).

23. Podkladem pro posouzení správnosti právních otázek ve smyslu uvedeného dovolacího důvodu je skutkový stav zjištěný soudy prvního, příp. druhého stupně (srov. přiměřeně usnesení Ústavního soudu např. ve věcech ze dne 9. 4. 2003, sp. zn. I. ÚS 412/02, ze dne 24. 4. 2003, sp. zn. III. ÚS 732/02, ze dne 9. 12. 2003, sp. zn. II. ÚS 760/02, ze dne 30. 10. 2003, sp. zn. III. ÚS 282/03, dne 15. 4. 2004, sp. zn. IV. ÚS 449/03, aj.). Důvodem dovolání ve smyslu tohoto ustanovení nemůže být samotné nesprávné skutkové zjištění, a to přesto, že právní posouzení (kvalifikace) skutku i jiné hmotněprávní posouzení vždy navazují na skutková zjištění vyjádřená především ve skutkové větě výroku o vině napadeného rozsudku a blíže rozvedená v jeho odůvodnění (srov. srovnávací materiál Nejvyššího soudu ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. Ts 42/2003, uveřejněný pod č. 36/2004 Sb. rozh. tr., s. 298, 299, či usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 4. 2002, sp. zn. 3 Tdo 68/2002). Tato zásada je však limitována případy, kdy dovolatel namítal porušení práva na spravedlivý proces v oblasti dokazování, neboť v takovém případě je na základě čl. 4, 90 a 95 Ústavy České republiky vždy povinností Nejvyššího soudu řádně zvážit a rozhodnout, zda dovolatelem uváděný důvod je, či není dovolacím důvodem (srov. stanovisko Ústavního soudu ze dne 4. 3. 2014, sp. zn. Pl. ÚS-st. 38/14, uveřejněné pod č. 40/2014 Sb.).

24. Podle obsahu podaného dovolání lze rozlišit, že obviněný v něm uvedenými námitkami brojil proti závěrům soudů o subjektivní stránce, způsobu, jakým byla určena škoda, dožadoval se beztrestnosti použitím zásady ultima ratio a vytýkal nedostatky ve výroku o uložení povinnosti uhradit vzniklou škodu, a to vše na podkladě jím označeného důvodu podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. Podmínkám, kdy může být tento důvod uplatněn, obviněný vyhověl jen částečně, neboť jim nedostál výhradami, jimiž brojil proti nesprávnosti učiněných skutkových zjištění.

25. Obviněný výhrady proti subjektivní stránce založil zásadně na tvrzení, že nevěděl, že jeho společnost A. J. není plátcem DPH, a svou nevědomost o této právní otázce se snažil doložit polemikou se závěry soudů a výsledky provedeného dokazování, ohledně nichž uváděl, že z důkazů, které soud prvního stupně provedl, nemohl vyplynout skutkový závěr, jenž soud učinil, tedy že bylo prokázáno, že o této okolnosti věděl. Takto uvedenou námitkou obviněný nedodržel shora uvedená hlediska pro použití důvodu podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř., protože namítal jiný průběh skutkového děje, než který byl na základě výsledků provedeného dokazování soudy zjištěn a popsán ve výroku o vině rozsudku soudu prvního stupně, kde je výslovně uvedeno, že „jako statutární orgán společnosti A. J. v době od 8. 8. 2008 do 30. 10. 2010, aniž by společnost byla v této době zaregistrována jako plátce DPH…, uvedl poškozené společnosti a OSVČ v omyl, když opakovaně deklaroval, … že společnost A. J. byla kontinuálně plátcem DPH, včetně období od 8. 8. 2008 do 1. 11. 2010, ač tomu tak nebylo, a nebyl tedy oprávněn tuto daň od poplatníků vybírat, a tuto skutečnost poškozeným zamlčel…“. Poukazoval tudíž na nesprávnost učiněných skutkových zjištění, čímž vytýkal vady v procesním postupu soudů a dovolával se porušení pravidel spravedlivého procesu, což jsou námitky procesní, nikoliv hmotněprávní, a Nejvyšší soud by zásadně nebyl povinen v této části na základě dovolání obviněného správnost postupů soudů nižších stupňů přezkoumávat. Nejvyšší soud však i přesto (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 4. 2002, sp. zn. 3 Tdo 68/2002), nad rámec uvedeného dovolacího důvodu, posuzoval důvodnost namítaných skutkových výhrad z hlediska shora vymezených ústavně zaručených zásad, a to i proto, že správnost právního závěru o zavinění obviněného se odvíjí od správnosti skutkových zjištění, a to mimo jiné i o tom, zda věděl o zrušení DPH u jeho společnosti a zda byl informován o zamítnutí návrhu k registraci DPH. Posuzoval též, jestli pro závěry učiněné soudy existují dostatečné důkazy a zda soudy dodržely všechna procesní pravidla při hodnocení výpovědi svědkyně M. H., kterou obviněný na rozdíl od soudu považoval za věrohodnou.

26. Závěr o tom, zda tu je zavinění ve smyslu trestního zákona a v jaké formě (srov. § 15, 16 tr. zákoníku), je závěrem právním. Tento právní závěr o subjektivních znacích trestného činu se však musí zakládat na skutkových zjištěních soudu vyplývajících z provedeného dokazování stejně jako závěr o objektivních znacích trestného činu. Skutečnosti duševního (psychického) života významné pro právní závěr o tom, zda tu je zavinění a v jaké formě, jsou předmětem dokazování právě tak jako všechny ostatní okolnosti naplňující znaky trestného činu. Při zjišťování okolností, které mají význam pro závěr o zavinění, není možné předem přikládat zvláštní význam žádnému důkaznímu prostředku, ale na zavinění a jeho formu je třeba usuzovat ze všech konkrétních okolností, za kterých byl trestný čin spáchán, a ze všech důkazů významných z tohoto hlediska, včetně doznání obviněného, pokud existuje. Se zřetelem na zásadu volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 6 tr. ř.) zákon nepřikládá a priori žádnému důkazu zvláštní význam. Zásadně platí, že při zjišťování subjektivní stránky trestného činu nelze dojít k závěru o alternativním vztahu pachatele k zamýšlenému následku (srov. rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 10. 12. 1968, sp. zn. 8 Tz 122/68, uveřejněné pod č. 19/1969 Sb. rozh. tr.).

27. Nejvyšší soud zevrubně vyložil, proč z obsahu spisu a odůvodnění přezkoumávaných rozhodnutí shledal, že soudy obou stupňů se objasnění vědomosti obviněného o tom, že není plátcem DPH, věnovaly a z dostupných důkazních prostředků, které provedly, učinily ve výroku o vině rozsudku soudu prvního stupně jasné skutkové závěry.

28. Nejvyšší soud na podkladě přezkoumávaných rozhodnutí i obsahu připojeného spisu neshledal v procesním postupu nižších soudů takové skutečnosti, které by svědčily o známkách libovůle nebo snahy vyhnout se plnění svých povinností ve vztahu k rozsahu a způsobu provedeného dokazování, protože soud prvního stupně, jemuž je zásadně svěřena povinnost provádět a hodnotit důkazy, postupoval v souladu s pravidly stanovenými v § 2 odst. 5, 6 tr. ř. Je třeba připomenout, že postupoval systematicky a ze zajištěných důkazů posuzoval jen ty skutečnosti, které považoval za prokázané a objasněné. Vypořádal se s obhajobou obviněného, na niž potřebně reagoval, a

objasňoval jak okolnosti svědčící v jeho prospěch, tak i ty, z nichž jeho vina vyplynula. V přezkoumávané věci byl závěr o tom, že obviněný věděl, že jeho společnost A. J. není plátcem DPH, objasňován na základě nepřímých důkazů, protože obviněný uvedenou okolnost popíral. Jelikož jde o jeho psychický vztah ke skutečnosti v objektivní realitě, bylo třeba ji zjišťovat na základě souhrnu nepřímých důkazů, čehož si byl soud dostatečně vědom, protože k této otázce provedl řadu důkazů, a bylo proto třeba je pečlivě posuzovat postupy stanovenými v ustanovení § 2 odst. 6 tr. ř. Měl přitom na paměti, že z rámce dokazování vedeného v souladu s požadavky § 2 odst. 5 tr. ř. musí vycházet právě proto, že uvedenou skutkovou otázku lze zjišťovat toliko na základě důkazů nepřímých, jež nedokazují přímo vinu či nevinu určité osoby, ale dokazují skutečnost, z níž lze na vinu či nevinu takové osoby usuzovat. Trestní řád neobsahuje žádná pravidla, pokud jde o míru a hodnotu důkazů k prokázání určité skutečnosti. Odůvodnění rozhodnutí soudu prvního stupně je opřené o skutkový stav zjištěný na základě řetězce navzájem si neodporujících nepřímých důkazů, a proto ho nelze a priori považovat za méně přesvědčivé než takové, které by vyplývalo z přímých důkazů (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 9. 7. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2228/12). V té souvislosti Nejvyšší soud též připomíná, že právo na spravedlivý proces nezaručuje jednotlivci přímo nárok na rozhodnutí odpovídající jeho názoru, ale zajišťuje mu právo na spravedlivé soudní řízení, čemuž soudy v posuzované věci dostály, neboť provedly dostatek důkazů za účelem náležitého objasnění skutkového stavu bez důvodných pochybností.

29. Vzhledem k tomu, že soud prvního stupně v posuzované věci dostál stanoveným povinnostem a své závěry opřel o řadu provedených nepřímých důkazů, jejichž hodnocení nevykazuje žádné disproporce nebo nedostatečné a nelogické úvahy, Nejvyšší soud shledal, že v projednávané věci se nejedná nejen o namítané nedostatky, ale ani o případnou existenci tzv. deformace důkazů (srov. nález Ústavního soudu ze dne 14. 7. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1235/09, či ze dne 4. 6. 1998, sp. zn. III. ÚS 398/97). Při neexistenci obviněným naznačeného extrémního nesouladu mezi skutkovými závěry a provedeným dokazováním v této věci Nejvyšší soud uzavřel, že soud prvního stupně využil prostor pro své uvážení, které umožňuje při rozhodování ve věci přihlédnout ke konkrétním zvláštnostem každého jednotlivého případu, a to ve smyslu článku 40 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, a je proto správný jím učiněný skutkový závěr o tom, že obviněný věděl, že jeho společnost A. J. není v rozhodném období, a to až do třetího čtvrtletí roku 2010, plátcem DPH.

30. Nejvyšší soud, když seznal, že skutkový závěr o tom, že obviněný věděl, že jeho společnost A. J. není plátcem DPH, je výsledkem v souladu se zákonem provedeného procesního postupu, mohl na podkladě tohoto skutkového stavu posuzovat správnost právního závěru o formě zavinění obviněného ve vztahu k jednotlivým znakům skutkové podstaty přečinu podvodu podle § 209 odst. 1, 3 tr. zákoníku. K tomu je vhodné uvést, že přečin podvodu podle § 209 odst. 1, 3 tr. zákoníku spáchá ten, kdo sebe nebo jiného obohatí tím, že uvede někoho v omyl, využije něčího omylu nebo zamlčí podstatné skutečnosti, a způsobí takovým jednáním větší škodu, za niž se podle § 138 odst. 1 tr. zákoníku považuje škoda dosahující částky nejméně 50 000 Kč.

31. Omylem je rozpor mezi představou a skutečností. Jde o něj i tehdy, když podváděná osoba nemá o důležité okolnosti žádnou představu nebo se domnívá, že se nemá čeho obávat. O uvedení v omyl jde tehdy, když pachatel předstírá okolnosti, které nejsou v souladu se skutečným stavem věci. Tento znak předpokládá, že pachatel sám jiné osobě předkládá okolnosti, jež jsou v rozporu se skutečností. Uvedení v omyl se může stát lstí, ale může jít i jen o pouhou nepravdivou informaci.

32. Na podvodu mohou být zainteresovány celkem čtyři osoby: pachatel, osoba jednající v omylu, osoba poškozená a osoba obohacená. Kromě pachatele může jít u ostatních osob také o právnické osoby. Má-li být trestný čin podvodu spáchán s využitím omylu (nebo neznalosti všech podstatných skutečností) právnické osoby, musí jednat v omylu (resp. s uvedenou neznalostí) fyzická osoba, která je nebo by byla v dané věci oprávněna učinit příslušný právní úkon spojený s majetkovou dispozicí jménem právnické osoby nebo v jejím zastoupení (srov. rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 19. 7.

2000, sp. zn. 8 Tz 136/2000, uveřejněné pod č. 5/2002-I. Sb. rozh. tr.).

33. Z hlediska subjektivní stránky se jedná o trestný čin úmyslný (§ 15 tr. zákoníku), který může být spáchán jak v úmyslu přímém, jestliže pachatel chtěl způsobem uvedeným v trestním zákoně porušit nebo ohrozit zájem chráněný takovým zákonem [§ 15 odst. 1 písm. a) tr. zákoníku], tak v úmyslu nepřímém, jestliže pachatel věděl, že svým jednáním může takové porušení nebo ohrožení způsobit, a pro případ, že je způsobí, byl s tím srozuměn [§ 15 odst. 1 písm. b), odst. 2 tr. zákoníku].

34. S ohledem na námitky obviněného směřující proti zavinění je třeba uvést, že zavinění vyjadřuje vnitřní vztah pachatele k následku jeho jednání. Subjektivní stránka je takovým psychickým vztahem pachatele, který nelze přímo pozorovat, a na zavinění lze proto usuzovat ze všech okolností případu, za kterých ke spáchání trestného činu došlo. Může to být i určité chování pachatele, neboť i jednání je projevem vůle. Závěr o zavinění musí být podložen výsledky dokazování a musí z nich logicky vyplynout (srov. č. 19/1971 Sb. rozh. tr.), okolnosti subjektivního charakteru lze zpravidla dovozovat toliko nepřímo z okolností objektivní povahy, z nichž je možno podle zásad logického myšlení usuzovat na vnitřní vztah pachatele k porušení nebo ohrožení zájmů chráněných trestním zákonem (srov. například zprávy Nejvyššího soudu ČSSR ze dne 30. 10. 1973, sp. zn. Tpjf 51/72, a ze dne 16. 6. 1976, sp. zn. Tpjf 30/76, uveřejněné pod č. 62/1973 a 41/1976 Sb. rozh. tr., usnesení Nejvyššího soudu ze dne 19. 5. 2010, sp. zn. 8 Tdo 394/2010, rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. 10. 2001, sp. zn. 5 Tz 225/2001, či usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 12. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2728/12).

35. Jak již bylo shora uvedeno, soudy obou stupňů se otázkou zavinění obviněného zabývaly nejen po stránce skutkové, ale i právní, protože soud prvního stupně k subjektivní stránce uvedl, že když obviněný věděl o tom, že registrace k DPH jeho společnosti A. J. byla zrušena, a přesto tuto daň od svých klientů vybíral a přitom ji sám neodváděl příslušnému finančnímu úřadu, spáchal uvedený čin v přímém úmyslu, neboť následek presumovaný trestním zákoníkem chtěl způsobit (viz strana 28 rozsudku). Odvolací soud se s tímto závěrem soudu prvního stupně plně ztotožnil.

36. Nejvyšší soud nezjistil v závěrech soudů vady. Obviněný k tomu, aby se obohatil, zneužil instrumenty daňového práva, protože pro to, aby vymohl neoprávněně cenu navýšenou o DPH, nerespektoval podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v době spáchání posuzovaného jednání (dále „zákon č. 235/2004 Sb.“), podle něhož „plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem“. Obviněný, ač nebyl plátce, vystavoval daňové doklady tak, jako by plátcem byl, a to zcela v souladu s tím, jak zákon pro skutečného plátce stanoví.

37. Právě tím uváděl poškozené v omyl, protože jim na fakturách nebo jiných smluvních či daňových podkladech vydaných v souladu se shora uvedenou právní úpravou předstíral neexistující okolnost, že je plátcem DPH, což pro ně znamenalo, že zaplatili za pronájem parkoviště cenu vyšší, než by tomu bylo bez DPH. Obviněný společnost A. J. tímto jednáním o částku, která v bodech 1/ až 10/ v součtu pokračujícího deliktu činila 461 300,08 Kč, obohatil.

38. Ze všech uvedených důvodů proto obviněný, který jednal zcela vědomě se záměrem uvedený následek způsobit, naplnil po stránce subjektivní podle § 15 odst. 1 písm. a) tr. zákoníku znaky přečinu podvodu podle § 209 odst. 1, 3 tr. zákoníku, jak soudy zcela správně rozhodly.

39. Obviněný v dovolání brojil proti škodě, jak byla soudy zjištěna, a to zejména u těch poškozených, kteří poté, co uplatnili nárok na odpočet DPH, obdrželi od finančního úřadu (od státu) tyto částky nazpět, neboť zaujal názor, že v tomto případě uvedeným subjektům škoda nevznikla, a tedy nemohla být považována za součást jemu za vinu kladeného jednání.

40. Obviněný se tohoto svého požadavku domáhá u poškozených především pod body 3/, 4/, 5/, 6/,

protože podle něj zde škoda není, jelikož sice zaplatili společnosti A. J. cenu navýšenou o částky DPH, ovšem obratem si je uplatnili jako daň na vstupu u svých daňových úřadů, čemuž bylo vyhověno, a jejich majetek tak v konečném důsledku neutrpěl. Dodatečná daňová přiznání na vrácení DPH nepodávali, protože finanční úřady v té době uvedenou vadu nezjistily.

41. Nejvyšší soud z obsahu přezkoumávaných rozhodnutí zjistil, že soud prvního stupně považoval za škodu ty částky, které vyplývaly z daňových podkladů, jak jsou ve výroku o vině popsány v jednotlivých případech v bodech 1/ až 10/, kde byly tvořeny součtem procentuální výše DPH, která v těchto dokladech byla obviněným neoprávněně účtována. Tato škoda je u každého dílčího útoku představována částkou vyjádřenou formulací „pro účely trestního řízení" a je obdobným způsobem určena u každého z těchto útoků s tím, že vznikla tomu subjektu, s nímž byl nájemný vztah sjednán, tzn. u každého konkrétního poškozeného v době, kdy byla cena stanovena a následně uhrazena, bez ohledu na to, zda poškozený byl v rámci své daňové povinnosti nucen vrátit finančním úřadem vyplacenou výši DPH. Nebylo proto rozhodné, zda v době rozhodování o této věci poškozené subjekty uplatňovaly ve svých daňových přiznáních odpočet daně DPH u finančního úřadu a zda byly nuceny následně vyplacené DPH vrátit (včetně úroků z prodlení). Odvolací soud se s tímto způsobem stanovení škody, který vymezil soudu prvního stupně, ztotožnil.

42. K těmto správným závěrům považuje Nejvyšší soud s ohledem na výhrady obviněného uvést, že – jak bylo již výše rozvedeno – podstata závěrů o vzniku škody je v této trestní věci podmíněna zásadně tím, že jde o trestný čin podvodu podle § 209 tr. zákoníku, jehož se obviněný dopustil tak, že uvedl osoby, jimž pronajímal svůj pozemek a sjednával s nimi výši ceny, v omyl proto, že v rozporu se skutečností předstíral, že je plátcem DPH s cílem jim o tuto daň navýšit cenu, za kterou jim pozemek pronajímal. Z toho důvodu je poškozeným ten subjekt, jemuž byla cena navýšena neoprávněně o DPH, a to bez ohledu na to, jaký byl výsledek daňového řízení tohoto subjektu, tedy zda mu byla v případě, že ve vyúčtování DPH nárokoval uhrazené částky zpět, stanovena povinnost v rámci doměření daně DPH vrátit, či nikoliv.

43. Je vhodné k námitkám obviněného zmínit, že škodou na cizím majetku je újma majetkové povahy. Jde nejen o zmenšení majetku (*damnum emergens*), tedy úbytek hospodářské hodnoty, ale i o ušlý zisk (*lucrum cessans*), tj. to, o co by jinak byl majetek oprávněně zvětšen. Obsahem škody tu může být peněžitá částka, nějaká věc, ale i konání nebo opomenutí, které má určitou majetkovou hodnotu. Došlo-li podvodným vylákáním peněz od poškozeného již k dokonání trestného činu podvodu podle § 209 tr. zákoníku, je způsobenou škodou celá vylákaná peněžitá částka bez ohledu na to, zda pachatel později vrátí vylákané peníze nebo jejich část poškozenému. Takové vrácení peněz je třeba považovat jen za náhradu způsobené škody nebo její části (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 10. 12. 2003, sp. zn. 6 Tdo 1314/2003, uveřejněné pod č. 32/2004 Sb. rozh. tr.).

44. Vzhledem k tomu, že v této věci je vznik škody vázán na daňové povinnosti poplatníků a obviněný zneužil pro své podvodné jednání institut DPH, je vhodné uvést, že na základě zákona č. 235/2004 Sb. je daň z přidané hodnoty nepřímou daní, zatěžuje konečného spotřebitele, ale odvádí ji dodavatel. Plátci daně v podstatě zajišťují vybírání od konečného spotřebitele. Vybírá se po částech v jednotlivých fázích výroby a odbytu při prodeji a nákupu. Plátce daně má nárok odpočítat od své daňové povinnosti částku daně, kterou zaplatil svým dodavatelům na vstupu. Tím vlastně zdaňuje pouze tu částku, jež je přidána k jeho nákupní ceně při stanovení ceny prodejní, tedy přidanou hodnotu. Daň pak nese konečný spotřebitel v ceně, kterou musel zaplatit za nakoupené zboží a služby, a nemá už nárok na odpočet daně na vstupu. Odpočet znamená, že do státního rozpočtu se odvede jen saldo daně zaplacené na vstupu a daně uplatněné na výstupu. Daňová povinnost je rozdílem mezi sumou daně na výstupu a tzv. odpočtem daně. Odpočet daně je upravená suma daně na vstupu (srov. BAKEŠ, M. a kol. Finanční právo. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 170–171).

45. Z uvedených důvodů, i přesto, že v přezkoumávaném řízení poškození uhradili cenu s DPH,

neměli nárok požadovat od státu odpočet této daně, jímž se podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. pro účely daně z přidané hodnoty rozumí daň na vstupu u přijatých zdanitelných plnění, u nichž vznikl plátci DPH nárok na odpočet daně, který si uplatnil v daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období, a to za předpokladu, že přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti (srov. BAKEŠ, M. a kol. Finanční právo. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 181), protože obviněný nebyl plátcem DPH a neměl nárok si cenu o tuto daň navyšovat. Proto poškození neměli právní důvod na uplatnění odpočtu daně, který jinak vzniká podle § 72 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb. dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu (srov. § 72 odst. 1 věty druhé zákona č. 235/2004 Sb.).

46. V posuzovaném případě byli poškození v bodech 1/ až 10/ jako plátci DPH příjemci úplatného zdanitelného plnění (viz § 2 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb. ve spojení s § 2 odst. 1 tohoto zákona), které jim poskytla společnost obviněného, A. J., o níž byli poškození na základě informací od obviněného a jím předložených daňových dokladů přesvědčeni, že je plátcem daně. Byli tak uvedeni v omyl, že si vynaloženou daň na vstupu budou moci odečíst. Jelikož však společnost A. J. plátcem DPH v předmětné době nebyla, DPH na vstupu nikdy neuplatnila a ani tak učinit nemohla, čímž bylo u uvedených poškozených v bodech 1/ až 10/ odečtení daně vyloučeno.

47. U všech poškozených proto jednáním obviněného vznikla škoda ke dni, kdy obviněnému v podkladech uvedenou cenu navýšenou o DPH obviněnému zaplatili. K tomuto datu byl obviněným spáchaný přečin podvodu dokonán.

48. Z těchto důvodů je významná ta výše škody, která byla u každého z poškozených způsobena, jak zcela správně rozhodly soudy nižších stupňů v přezkoumávaných rozhodnutích. Rozhodný zde nebyl výsledek daňového řízení poté, co poškození uplatnili svůj nárok na odpočet zaplaceného DPH, ať již byl, či nebyl daňový orgán důsledný ve směru doměření daně. Jednáním obviněného primárně vznikla škoda poškozeným, kteří v omylu zaplatili více, ač tak učinit fakticky neměli. Ke skutečnosti, že poškozeným ve skutcích ad 3., 4., 5., 6. a 9. byl státem přiznán odpočet daně, byla jim tak vrácena DPH uhrazená společnosti A. J., dodatečná daňová přiznání však nepodávali, a jim vrácené DPH tak dodatečně státu nevrátili, významně přispěla ta okolnost, že příslušný finanční úřad ke kontrole těchto daňových subjektů důsledně nepřistoupil. Pochybil tak státní orgán, který postupoval nedůsledně a nárok na odpočet uvedeným poškozeným přiznal, i když k tomu nebyly splněny zákonné podmínky. Tyto okolnosti však pro vznik škody ve smyslu naplnění znaků skutkové podstaty trestného činu podle § 209 odst. 1, 3 tr. zákoníku u obviněného nemají význam (v té souvislosti přiměřeně srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 24. 5. 2004, sp. zn. 11 Tdo 446/2004) a ve výroku určené výše způsobené škody jsou zcela správné.

49. Jestliže obviněný své výhrady ohledně výše škody ve stejném duchu promítl i v námitkách proti své povinnosti podle § 228 odst. 1 tr. ř. způsobenou škodu nahradit, a učinil tak prostřednictvím dovolacího důvodu podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř., je možné je akceptovat, protože obviněný tvrdí, že škoda, kterou má zaplatit, byla vymezena v rozporu s hmotným právem. O rozpor s hmotným právem může jít zejména tehdy, byla-li výše škody způsobené trestným činem zjištěna mimo podmínky vymezené v ustanovení § 137 tr. zákoníku, který určuje, jakým způsobem se výše škody stanoví. Jestliže je výše škody zjištěna v rozporu s tímto ustanovením, pak výrok o náhradě škody, který je založen na takovém zjištění, spočívá na nesprávném hmotněprávním posouzení, stejně jako v případě, kdy do výroku o náhradě škody je zahrnuta škoda, která není v příčinné souvislosti s posuzovaným trestným činem. Lze sem podřadit i vadu v posouzení otázky, kterým hmotněprávním předpisem se řídí režim náhrady škody (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 10. 8. 2016, sp. zn. 8 Tdo 858/2016).

50. Nejvyšší soud shledal, že není pochybením, když výrokem podle § 228 odst. 1 tr. ř. soud prvního stupně rozhodl tak, že obviněný je povinen uhradit poškozené společnosti R. E. P. škodu (bod 1.) ve

výši 73 665 Kč, společnosti P. (bod 2.) škodu ve výši 62 044 Kč, společnosti M. (bod 7.) škodu ve výši 168 727 Kč, společnosti S. E. CZ škodu ve výši 22 505 Kč, společnosti D. I. (bod 9.) škodu ve výši 81 368 Kč a společnosti B. (bod 10.) škodu ve výši 62 528 Kč. Vysvětlil totiž, že se uvedení poškození v adhezním řízení připojili s nárokem na náhradu škody a že bylo prokázáno, že obviněný jim způsobil škodu (viz strana 28 až 29 rozsudku soudu prvního stupně).

51. Odvolací soud na straně 17 svého usnesení konstatoval, že ve výroku, kterým byla soudem prvního stupně poškozeným, kteří se řádně připojili se svými nároky a tyto dokladovali, přiznána náhrada škody, neshledal pochybení.

52. Z uvedeného je zřejmé, že o nárocích těch poškozených, kteří se s požadavkem na náhradu škodu připojili, soudy rozhodly v souladu se všemi podmínkami, které jsou stanoveny v ustanovení § 228 odst. 1 tr. ř., a to v návaznosti na závěry, které soudy učinily o vzniku majetkové újmy, jež poškozeným v bodech 1., 2., 7., 9., 10. vznikla.

53. Z těchto důvodů Nejvyšší soud uvedené námitky obviněného směřující proti výroku o náhradě škody nepovažoval za důvodné.

54. Obviněný v dovolání rovněž vytýkal, že soudy jemu za vinu kladený čin nesprávně právně posoudily proto, že nerespektovaly zásady plynoucí z principu subsidiarity trestní represe a ultima ratio, čímž uplatnil námitku, která s dovolacím důvodem podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. sice koresponduje, jelikož jde o hmotněprávní výhrady mající podklad v ustanovení § 12 odst. 2 tr. zákoníku, jíž však Nejvyšší soud též považoval za nedůvodnou. Soudy obou stupňů měly při závěru o tom, že obviněný uvedeným činem naplnil všechny formální znaky přečinu podvodu podle § 209 odst. 1, 3 tr. zákoníku, na paměti všechny významné podmínky, podle nichž je třeba zkoumat materiální korektiv společenské škodlivosti.

55. Ve smyslu § 12 odst. 2 tr. zákoníku zvažovaly, že trestným činem je podle trestního zákoníku takový protiprávní čin, který trestní zákon označuje za trestný a který vykazuje znaky uvedené v tomto zákoně (§ 13 odst. 1 tr. zákoníku). Zásadně tedy platí, že každý protiprávní čin, který vykazuje všechny znaky uvedené v trestním zákoníku, je trestným činem a je třeba vyvodit trestní odpovědnost za jeho spáchání. Odpovědnost pachatele a trestněprávní důsledky s ní spojené je možné uplatňovat jen v případech společensky škodlivých, ve kterých nepostačuje uplatnění odpovědnosti podle jiného právního předpisu. Společenskou škodlivost činu obviněného soudy zvažovaly s ohledem na konkrétní posuzovaný případ a hodnotily ji s ohledem na intenzitu naplnění kritérií vymezených v § 39 odst. 2 tr. zákoníku, a to ve vztahu ke všem znakům skutkové podstaty přečinu podle § 209 odst. 1, 3 tr. zákoníku. Správně shledaly, že nejde o čin, který s ohledem na zásadu subsidiarity trestní represe nebyl trestným činem z důvodu nedostatečné společenské škodlivosti případu, protože posuzovaný skutek z hlediska spodní hranice trestnosti po všech stránkách odpovídá běžně se vyskytujícím trestným činům dané skutkové podstaty. Pro tyto závěry braly v úvahu zejména okolnosti, za nichž byl čin spáchán, především to, že obviněný se činu, jenž je pokračujícím trestným činem, dopouštěl po dobu více než dvou let, kdy mnoha svým nájemcům (celkem u deseti poškozených) účtoval ceny zvýšené o DPH. Navíc škoda, kterou způsobil, se blížila hranici částky půl milionu Kč (ve výši 461 300,08 Kč), čímž naplnil kvalifikační znaky odstavce 3 § 209 tr. zákoníku, tj. škodu větší, ale blížící se hranici škody značné (viz § 138 odst. 1 tr. zákoníku). Nejednalo se tedy o přečin v základní skutkové podstatě, což činí trestný čin společensky závažnějším.

56. Ve smyslu § 12 odst. 2 tr. zákoníku je princip subsidiarity trestní represe doplněn principem „ultima ratio“, ze kterého vyplývá, že trestní právo má místo pouze tam, kde jsou jiné prostředky z hlediska ochrany práv fyzických a právnických osob nedostatečné, neúčinné nebo nevhodné. Pokud se obviněný domáhal toho, že v jeho případě není nutné aplikovat prostředky trestního práva, ale

postačovalo by uplatnění odpovědnosti podle jiného právního předpisu, soudy mu správně nevyhověly a důvodně shledaly, že v daném případě šlo o závažnou trestnou činnost, při které bylo nutné použít trestní represi, protože právní úprava odpovědnosti v oblasti práva občanského by byla zcela neúčinná, neboť porušení chráněných vztahů v tomto případě naplňuje znaky konkrétní skutkové podstaty kvalifikovaného trestného činu, a je tak namístě uplatňovat trestní odpovědnost, která s ohledem na oblast daňové ukázněnosti daňových poplatníků by v posuzovaném případě nebyla lépe a účinněji zajišťována uplatněním odpovědnosti podle jiného právního předpisu. Třebaže právním vztahům, které mají v základu soukromoprávní povahu, poskytují primární ochranu předpisy práva mimotrestního, zvláště občanského a obchodního, neznamená to, že zásada subsidiarity trestní represe a z ní vyplývající princip ultima ratio bez dalšího vylučuje spáchání trestného činu a uložení trestní sankce při závažném porušení takových povinností, které lze jinak sankcionovat i mimotrestními prostředky. Není ani vyloučeno souběžné uplatnění trestněprávní a soukromoprávní odpovědnosti, naopak to bude praktické v případech, kdy byla trestným činem poškozenému způsobena majetková škoda nebo nemajetková újma anebo na jeho úkor získáno bezdůvodné obohacení (srov. § 43 a násl., § 228 a § 229 tr. ř.). V tomto případě však na čin obviněného jiná odpovědnost nedopadala, protože se zásadně a primárně jednalo o kriminální čin.

57. Na základě těchto hledisek Nejvyšší soud shledal, že soudy obou stupňů nepochybily, jestliže dospěly k závěru, že posuzovaný případ je natolik škodlivý pro společnost, že je nezbytné na obviněného užít prostředky trestního práva, protože obviněný daňového práva zneužil ke svým zištným a podvodným záměrům.

58. Ze všech těchto důvodů Nejvyšší soud dovolání jako zjevně neopodstatněné podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. ř. odmítl.