

USNESENÍ

Nejvyšší soud rozhodl v neveřejném zasedání konaném dne 30. 3. 2023 o dovolání, které podala obviněná [REDAKCE] nar. [REDAKCE] v [REDAKCE] bytem [REDAKCE] proti rozsudku Vrchního soudu v Praze ze dne 27. 10. 2021, sp. zn. 9 To 25/2019, jenž rozhodoval jako soud odvolací v trestní věci vedené u Krajského soudu v Hradci Králové pod sp. zn. 4 T 10/2017, takto:

Podle § 265k odst. 1, 2 tr. ř. **se částečně zrušuje** rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 27. 10. 2021, sp. zn. 9 To 25/2019, a to ve výroku o trestu, jímž byla obviněná [REDAKCE] odsouzena k peněžitému trestu podle § 67 odst. 1 a § 68 odst. 1, 2 tr. zákoníku ve výměře 200 denních sazeb, přičemž výše jedné denní sazby činila 1 000 Kč, celkem ve výši 200 000 Kč.

Podle § 265k odst. 2 tr. ř. **se zrušují** také všechna další rozhodnutí obsahově navazující na zrušenou část rozhodnutí, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu.

V ostatních výrocích zůstává napadený rozsudek nezměněn.

Odůvodnění:

I. Rozhodnutí soudů nižších stupňů

1. Rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 12. 2018, sp. zn. 4 T 10/2017, byla obviněná [REDAKCE] uznána vinnou pomocí ke zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 24 odst. 1 písm. c) a § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění účinném do 30. 6. 2016 (dále jen ve zkratce „tr. zákoník“), a pomocí ke zločinu porušení povinnosti při správě cizího majetku podle § 24 odst. 1 písm. c) a § 220 odst. 1, 3 tr. zákoníku. Za to byl obviněný uložen podle § 220 odst. 3 tr. zákoníku za použití § 43 odst. 1 tr. zákoníku úhrnný trest odnětí svobody v trvání 2 roků, jehož výkon jí byl podmíněně odložen podle § 81 odst. 1 a § 82 odst. 1 tr. zákoníku na zkušební dobu v trvání 4 roků. Dále byl obviněný uložen podle § 73 odst. 1, 3 tr. zákoníku trest zákazu činnosti spočívající v zákazu výkonu funkce statutárního orgánu a člena kolektivního statutárního orgánu obchodních korporací a družstev na dobu 5 let. Podle § 229 odst. 1 tr. ř. byla poškozená obchodní společnost [REDAKCE] s.r.o., v likvidaci, odkázána se svým nárokem na náhradu škody na řízení ve věcech občanskoprávních. Spoluobviněný [REDAKCE] byl uznán vinným zločinem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku a zločinem porušení povinnosti při správě cizího majetku podle § 220 odst. 1, 3 tr. zákoníku a byl mu za shora uvedené zločiny a za přečin maření výkonu úředního rozhodnutí a vykázání podle § 337 odst. 2 tr. zákoníku a za přečin nebezpečného vyhrožování podle § 353 odst. 1 tr. zákoníku, kterými byl uznán vinným trestním příkazem Okresního

soudu v Trutnově ze dne 6. 3. 2017, sp. zn. 3 T 29/2017, uložen podle § 220 odst. 3 tr. zákoníku za použití § 43 odst. 2 tr. zákoníku souhrnný trest odnětí svobody v trvání 3 roků, jehož výkon mu byl podmíněně odložen podle § 84 odst. 1 a § 85 odst. 1 tr. zákoníku na zkušební dobu v trvání 4 roků za současného vyslovení dohledu. Podle § 43 odst. 2 tr. zákoníku byl zrušen výrok o trestu v trestním příkaze Okresního soudu v Trutnově ze dne 6. 3. 2017, sp. zn. 3 T 29/2017, jakož i všechna další rozhodnutí obsahově navazující na tento výrok, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo tímto zrušením, pozbyla podkladu.

2. Proti rozsudku soudu prvního stupně podali odvolání oba obvinění, dále v jejich neprospěch i státní zástupkyně a poškozená obchodní společnost [REDAKCE] s. r. o., v likvidaci. O těchto odvoláních rozhodl Vrchní soud v Praze rozsudkem ze dne 18. 9. 2019, sp. zn. 9 To 25/2019, tak, že z podnětu odvolání státní zástupkyně podle § 258 odst. 1 písm. b), d), e) tr. ř. zrušil rozsudek soudu prvního stupně v celém rozsahu a podle § 259 odst. 3 tr. ř. sám znovu rozhodl tak, že obviněnou [REDAKCE] uznal vinnou pomocí ke zločinu porušení povinnosti při správě cizího majetku podle § 24 odst. 1 písm. c) a § 220 odst. 1, 3 tr. zákoníku a pomocí ke zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 24 odst. 1 písm. c) a § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku (spáchanými v jednočinném souběhu) a spoluobviněného [REDAKCE] uznal vinným zločinem porušení povinnosti při správě cizího majetku podle § 220 odst. 1, 3 tr. zákoníku a zločinem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku (spáchanými v jednočinném souběhu). Za to uložil obviněné podle § 220 odst. 3 tr. zákoníku za použití § 43 odst. 1 tr. zákoníku úhrnný trest odnětí svobody v trvání 2 roků, jehož výkon jí podle § 81 odst. 1 a § 82 odst. 1 tr. zákoníku podmíněně odložil na zkušební dobu 4 roků. Podle § 67 odst. 1 a § 68 odst. 1, 2 tr. zákoníku uložil obviněné rovněž peněžitý trest ve výměře 730 denních sazeb po 1 000 Kč, celkem tedy ve výši 730 000 Kč. Podle § 69 odst. 1 tr. zákoníku pro případ, že by peněžitý trest nebyl ve stanovené lhůtě vykonán, uložil náhradní trest odnětí svobody v trvání 2 měsíců. Podle § 73 odst. 1, 3 tr. zákoníku uložil obviněné také trest zákazu činnosti spočívající v zákazu výkonu funkce statutárního orgánu a člena kolektivního statutárního orgánu obchodních korporací a družstev na dobu 5 let. Spoluobviněnému [REDAKCE] uložil za uvedené zločiny a za přečin maření výkonu úředního rozhodnutí a vykázání podle § 337 odst. 2 tr. zákoníku a za přečin nebezpečného vyhrožování podle § 353 odst. 1 tr. zákoníku podle § 220 odst. 3 tr. zákoníku za použití § 43 odst. 2 tr. zákoníku souhrnný trest odnětí svobody v trvání 3 roků, jehož výkon mu podle § 84 odst. 1 a § 85 odst. 1 tr. zákoníku podmíněně odložil na zkušební dobu v trvání 4 roků s dohledem. Podle § 67 odst. 1 a § 68 odst. 1, 2 tr. zákoníku mu dále uložil peněžitý trest ve výměře 500 denních sazeb po 1 000 Kč, tedy v celkové výši 500 000 Kč. Zároveň podle § 69 odst. 1 tr. zákoníku pro případ, že by peněžitý trest nebyl ve stanovené lhůtě vykonán, uložil náhradní trest odnětí svobody v trvání 2 měsíců. Podle § 73 odst. 1, 3 tr. zákoníku dále uložil tomuto obviněnému i trest zákazu činnosti spočívající v zákazu výkonu funkce statutárního orgánu a člena kolektivního statutárního orgánu obchodních korporací a družstev na dobu 6 let. Podle § 43 odst. 2 tr. zákoníku zrušil výrok o trestu v trestním příkaze Okresního soudu v Trutnově ze dne 6. 3. 2017, sp. zn. 3 T 29/2017, jakož i všechna další rozhodnutí obsahově navazující na tento výrok, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo tímto zrušením, pozbyla podkladu. Poškozenou obchodní společnost [REDAKCE] s. r. o., [REDAKCE] podle § 229 odst. 1 tr. ř. odkázal s uplatněným nárokem na náhradu škody na řízení ve věcech občanskoprávních. Odvolání obou obviněných i poškozené obchodní společnosti odvolací soud zamítl.

3. Proti citovanému rozsudku odvolacího soudu podali oba obvinění dovolání, o nichž rozhodl Nejvyšší soud usnesením ze dne 28. 4. 2021, sp. zn. 5 Tdo 519/2020, kterým podle

§ 265k odst. 1, 2 tr. ř. zrušil výše uvedený rozsudek odvolacího soudu a další rozhodnutí na něj obsahově navazující, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu, a podle § 265l odst. 1 tr. ř. přikázal odvolacímu soudu, aby věc v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl.

4. Vrchní soud v Praze následně usnesením ze dne 8. 9. 2021, sp. zn. 9 To 25/2019, rozhodl z důvodu úmrtí spoluobviněného [REDAKCE] podle § 257 odst. 1 písm. c) tr. ř. za použití § 223 odst. 1 tr. ř. a z důvodu uvedeného v § 11 odst. 1 písm. e) tr. ř. o zastavení trestního stíhání obviněného pro skutek uvedený v tomto rozhodnutí, v němž byl spatřován zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, 3 tr. zákoníku, dílem dokonaný, dílem ve stadiu pokusu podle § 21 odst. 1 tr. zákoníku, a zločin porušení povinnosti při správě cizího majetku podle § 220 odst. 1, 3 tr. zákoníku. Rozsudkem ze dne 27. 10. 2021, sp. zn. 9 To 25/2019, pak odvolací soud uznal obviněnou [REDAKCE] vinnou pomocí ke zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 24 odst. 1 písm. c) a § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku, ve znění účinném do 30. 6. 2016. Za to uložil obviněné podle § 240 odst. 2 tr. zákoníku trest odnětí svobody v trvání 2 roků, jehož výkon jí podmíněně odložil na zkušební dobu 3 roků. Dále uložil obviněné podle § 67 odst. 1 a § 68 odst. 2 tr. zákoníku peněžitý trest ve výměře 200 denních sazeb s výší jedné denní sazby 1 000 Kč, tedy v celkové výši 200 000 Kč. Podle § 73 odst. 1, 3 tr. zákoníku uložil obviněné i trest zákazu činnosti spočívající v zákazu výkonu funkce statutárního orgánu a člena kolektivního statutárního orgánu obchodních korporací a družstev na dobu 3 roků. Podle § 229 odst. 1 tr. ř. byla poškozená obchodní společnost [REDAKCE] s. r. o., [REDAKCE] odkázána s nárokem na náhradu škody na řízení ve věcech občanskoprávních. Odvolání této poškozené bylo podle § 256 tr. ř. zamítnuto.

5. Podle posledně zmíněného rozsudku odvolacího soudu se obviněná [REDAKCE] dopustila pomoci k trestnému činu zkrácení daně poplatku a podobné povinné platby podle § 24 odst. 1 písm. c) a § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku ve stručnosti tím, že v období od 22. 1. 2010 do 21. 6. 2011 v postavení předsedkyně družstva [REDAKCE] [REDAKCE] družstvo (dále jen „družstvo [REDAKCE]“) v úmyslu neoprávněně snížit příjem obchodní společnosti [REDAKCE] s. r. o., (jejíž obchodní jméno se v průběhu času změnilo na [REDAKCE] s. r. o., poté na [REDAKCE] s. r. o., a [REDAKCE] s. r. o., [REDAKCE] dále ve zkratce jen „společnost [REDAKCE]“), z realizované výstavby fotovoltaické výroby elektřiny v [REDAKCE] pro objednatele – obchodní společnost [REDAKCE] s. r. o., a současně snížit daňovou povinnost společnosti [REDAKCE] u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 po vzájemné dohodě se zemřelým spoluobviněným [REDAKCE] který byl v této obchodní společnosti od 11. 5. 2009 generálním vedoucím odbytu pro východní Evropu, od 1. 7. 2009 ředitelem, od 8. 6. 2010 prokuristou a od 10. 1. 2011 do 14. 12. 2012 jednatelem, obviněná vystavila za družstvo [REDAKCE] pro společnost [REDAKCE] 10 faktur, konkretizovaných v rozsudku, na celkovou částku ve výši 21 744 624 Kč včetně daně z přidané hodnoty, a to s vědomím, že je spoluobviněný [REDAKCE] nechá proplatit a zahrne je do účetnictví této obchodní společnosti. Uvedené faktury byly vystaveny na úhradu smluvní provize podle smlouvy o zprostředkování č. 090709-01 ze dne 2. 12. 2009 a jejího dodatku č. 1 ze dne 15. 1. 2010, podle které mělo družstvo [REDAKCE] provádět pro obchodní společnost [REDAKCE] zprostředkovatelskou činnost. Obviněná si přitom byla vědoma, že družstvo [REDAKCE] neprovedlo žádnou zprostředkovatelskou činnost a že se neuskutečnilo žádné zdánlivé plnění. Přes toto vědomí obviněná vystavila faktury a doručila je odběratelské obchodní společnosti, v níž je spoluobviněný [REDAKCE] schválil jako oprávněně,

nechal postupně provést jejich úhradu z účtu společnosti [redacted] ve prospěch bankovního účtu družstva [redacted] v celkové výši 21 744 624 Kč ve dnech konkretizovaných v rozsudku, ačkoli věděl, že k deklarované zprostředkovatelské činnosti nedošlo a že jde pouze o fiktivní plnění ze strany družstva [redacted] a takto uměle navýšil náklady a bezdůvodně snížil příjem společnosti [redacted] z realizované výstavby fotovoltaické výroby elektřiny v [redacted]. Současně faktury na fiktivní plnění, které vystavilo družstvo [redacted], obviněný vložil do účetnictví společnosti [redacted] na straně nákladů a dne 21. 6. 2011 zajistil podání přiznání k dani z příjmů právnických osob u Finančního úřadu v [redacted] za zdaňovací období roku 2010, v němž uplatnil zkreslené údaje o dosažených hospodářských výsledcích, které v rámci daňového řízení dokládal smyšlenými a dodatečně vyhotovenými písemnostmi. V důsledku toho došlo k ovlivnění základu daně ve prospěch daňového subjektu tak, že namísto základu daně ve výši 86 678 000 Kč byl vykázán daňový základ pouze ve výši 68 605 000 Kč a oproti reálné daňové povinnosti k dani z příjmů právnických osob, která činila 16 435 700 Kč, byla vykázána tato daňová povinnost pouze ve výši 13 001 830 Kč, čímž došlo ke zkrácení daně z příjmů právnických osob u daňového subjektu – společnosti [redacted] v částce 3 433 870 Kč. Obviněná [redacted] takto jednala ve shodě se spoluobviněným [redacted], ačkoli věděla, že k deklarovanému a fakturami tvrzenému zdanitelnému plnění nedošlo, neboť družstvo [redacted] nerealizovalo žádnou zprostředkovatelskou činnost.

II. Dovolání obviněné

6. Proti zmíněnému rozsudku Vrchního soudu v Praze podala obviněná [redacted] prostřednictvím svých obhájců dovolání, které opřela o dovolací důvody uvedené v § 265b odst. 1 písm. g), h), i) a l) tr. ř.

7. Pokud jde o dovolací důvod § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř., obviněná namítla, že při své obhajobě vycházela z toho, že plnění, které obdrželo družstvo [redacted] bylo úplatou za výhru nabídky společnosti [redacted] na výstavbu solární elektrárny pro obchodní společnost [redacted] s. r. o., bez níž by poškozená zakázka nezískala. Tento skutkový závěr podle názoru obviněné odvolací soud v odůvodnění svého rozsudku napadeného dovoláním popřel, a není tak zřejmé, z jakého důvodu se platby uskutečnily, a je pouze zřejmé, že důvodem plateb nebylo formálně deklarované zprostředkování. Nezjištění skutečného důvodu plateb je podle přesvědčení obviněné porušením ustanovení § 2 odst. 5 tr. ř., protože v rozsudku odvolacího soudu není uvedeno, zda šlo o fiktivní plnění bez jakéhokoli protiplnění, ale v takovém případě není uvedeno, zda pachatel [redacted] získal nějaký prospěch z tohoto jednání, nebo zda nevěděl o fiktivnosti fakturace. Pak by ovšem šlo o podvod spáchaný na něm i na obviněné, kdyby do účetnictví i daňového přiznání k dani z příjmů zahrnul tyto faktury v dobré víře, že jsou za zprostředkovatelskou činnost, a tudíž daňově uznatelné, nebyla by však naplněna skutková podstata trestného činu podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku po subjektivní stránce. Další skutkovou alternativou přicházející do úvahy je možnost, že plnění bylo úplatou za výhru zakázky, přičemž v takovém případě je podle obviněné otázkou, zda by šlo o daňově uznatelný náklad z hlediska § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a to z hlediska, zda byl vynaložen v příčinné souvislosti s dosažením zdanitelného plnění. Právě tomuto posouzení se podle obviněné odvolací soud účelově vyhnul a jeho rozsudek porušuje její právo na to vědět, co přesně je jí kladeno za vinu, přičemž obviněná neměla možnost reagovat na tuto překvapivou změnu skutkového stavu. Jak dále obviněná zdůraznila, odvolací soud spekulativně a k její tíži

změnil svůj skutkový závěr v tom, že nelze zjistit, zda sjednaná a vyplacená provize byla, či nebyla zahrnuta do konečné ceny díla. Podle názoru obviněné v této souvislosti nikdo z aktérů obchodu nehovořil o úplatku nebo provizi za výhru v neveřejné soutěži a ona kategoricky popírá, že by platba ve prospěch družstva [redacted] byla úplatkem či provizí za výhru společnosti [redacted] v této soutěži o výstavbu fotovoltaické elektrárny v [redacted]. Přitom i pouhá informace o probíhajícím výběrovém řízení na výstavbu fotovoltaické elektrárny může naplnit definici zprostředkování a odůvodnit odměnu za toto zprostředkování jako daňově uznatelný náklad. Podle přesvědčení obviněné došlo k porušení jejího práva na spravedlivý proces, neboť soud prvního stupně převzal do svého rozsudku vyjádření Finančního úřadu v [redacted] vycházel z něj a neučinil žádné vlastní skutkové a právní závěry, přičemž i odvolací soud se dostal do pozice pomocníka veřejné žaloby usilujícího o její odsouzení „za každou cenu“.

8. Odvolacímu soudu obviněná dále vytkla, že zamítl všechny její návrhy na výslechy svědků a znalců, čímž jí byla upřena možnost bránit se proti novým a svévolně změněným skutkovým zjištěním odvolacího soudu ve dvouinstančním řízení a požadovat provedení navržených důkazů, protože ty provedené jsou v extrémním nesouladu s učiněnými skutkovými zjištěními odvolacího soudu. Pochybení odvolacího soudu spatřuje obviněná i v tom, že ji nepředvolal k výslechu, ale pouze ji vyrozuměl o konání veřejného zasedání, které se mohlo konat i v její nepřítomnosti, čímž jí upřel právo na výslech. Když pak u veřejného zasedání požádala soud, aby mohla přednést své vyjádření formou výpovědi, odvolací soud sám aktivně rozhodl, že bude její vyjádření považovat za pokračování jejího odvolání, a zdůraznil, že nepůjde o její výslech, nicméně po hodině jejího projevu neočekávaně a svévolně změnil názor a vyzval ji k výslechu. Za této pro ni kritické situace proto obviněná svolila pouze k výslechu týkajícímu se její osoby a majetkových poměrů, k němuž však stejně odvolací soud při ukládání peněžitého trestu nepřihlédl. Podle obviněné jí nezbylo než odmítnout výslech k ostatním skutkovým okolnostem z důvodu, že odvolací soud požadoval její výslech za soudem záměrně vytvořených okolností výrazně nepříznivě ovlivňujících její psychický a zdravotní stav (musela vstávat ve 4 hodiny ráno, po hodinovém projevu byla psychicky i fyzicky vyčerpana, neboť předtím soud odmítl její výslech, neměla s sebou poznámky, jelikož výslech neočekávala), a to nedovoleným nátlakem na ni, což je podstatnou vadou takového výslechu (viz usnesení Nejvyššího soudu ze dne 6. 3. 1989, sp. zn. 7 To 1/89). Shora popsaným postupem odvolacího soudu podle přesvědčení obviněné došlo k porušení pravidel *fair procesu*, zásady *nullum crimen sine lege*, *nulla poena sine lege* a presumpce nevinny i pravidla *in dubio pro reo*, neboť její odvolací argumentace byla nedůvodně odmítnuta, zejména ohledně jejího tvrzení, že zprostředkování nebylo fiktivní, ale reálně uskutečněné, proto za ně příslušela odměna družstvu [redacted] za které jednala. Přitom její manžel [redacted] ačkoli nikdy nebyl obviněn, byl postaven do pozice hlavního pachatele, když v roce 2009 byl oprávněn jednat za společnost [redacted] za družstvo [redacted] obviněná jako jeho předsedkyně a za obchodní společnost [redacted] s. r. o., její jednatel [redacted] a všichni tři potvrdili, že došlo ke zprostředkování a tuto skutečnost doložili i všemi listinami, kterými disponovali. Soudy nižších stupňů přitom neprovedly žádné důkazy, které by jejich obhajobu v tomto směru vyvrátily.

9. Podle obviněné jsou rozhodná skutková zjištění, která jsou určující pro naplnění znaků trestného činu, ve zjevném rozporu s obsahem provedených důkazů, nebyly ani nedůvodně provedeny navrhované podstatné důkazy a skutkový děj proběhl zcela jinak, než jak jej popsaly soud prvního stupně a odvolací soud. Provedené důkazy nebyly zohledněny

v popsaném skutku a soudy je neučinily předmětem svých úvah a hodnocení. Odvolací soud zamítl důkazy nově předložené obviněnou, odkázal na svůj předchozí rozsudek, vycházel ze skutkových tvrzení soudu prvního stupně, aniž by si ověřil, že provedené důkazy a důkazy nově navržené jsou v extrémním nesouladu se skutkovými zjištěními soudu prvního stupně. Obviněná nesouhlasí se závěrem, podle něhož jednala s úmyslem snížit daň z příjmů právnických osob u společnosti [redacted] a to po předchozí dohodě se spoluobviněným [redacted] a s vědomím, že jí vystavené faktury za družstvo [redacted] zahrne tento spoluobviněný do účetnictví uvedeného daňového subjektu. Obviněná rovněž v této souvislosti zpochybňuje závěr soudů nižších stupňů, že faktury vystavila, aniž by se uskutečnilo fakturované zdanitelné plnění v podobě zprostředkovatelské činnosti mezi společnostmi [redacted] a [redacted], s. r. o., protože došlo k uskutečnění zprostředkovatelské činnosti. Obviněná poukázala na jí předložené listiny, které tuto skutečnost prokazovaly, stejně jako výpovědi svědků, kteří potvrdili, že pro družstvo [redacted] dodávali informace o zájemcích o výstavbu fotovoltaických elektráren. Obviněná v této souvislosti odkázala i na výpověď svého manžela [redacted], který potvrdil, že to byla právě ona, kdo zprostředkoval kontakt mezi společnostmi [redacted] a [redacted], s. r. o., stejně jako na výpověď svědků [redacted] a [redacted], zástupců mateřské společnosti [redacted], kteří potvrdili, že spoluobviněný [redacted] s nimi konzultoval požadavek na odměnu za zprostředkování pro družstvo [redacted] přičemž oni odsouhlasili požadovanou odměnu. Obviněná shodně se svým předchozím dovoláním poukázala i na závěry znaleckého posudku vypracovaného na žádost obhajoby znaleckým ústavem [redacted], a. s., který potvrdil, že došlo ke zprostředkování, odměna za ně byla vyplacena důvodně a nevznikla škoda. V této souvislosti obviněná vytkla odvolacímu soudu neprovedení důkazu zmíněným znaleckým posudkem, a to výsledkem znalce Dr. Ing. Vítězslava Háčka, MBA, Ph.D., a stejně tak byl nedůvodně odmítnut její návrh na výslech svědka [redacted], který za Finanční úřad pro Královéhradecký kraj jako správce daně vytvořil stanovisko, které soud prvního stupně citoval ve svém rozsudku. Obviněná zdůraznila výpověď jejího manžela [redacted] a svědka [redacted], kteří sice byli vyslechnuti již v původním řízení, nicméně jejich opakovaný výslech mohl přispět k objasnění věci a v případě svědka [redacted] mohl vyvrátit jeho nepravdivou předchozí výpověď. Konečně jako důkaz obviněná navrhla i přečtení analytického rozboru vypracovaného obhajobou a nazvaného „Nesprávná skutková tvrzení soudu – rozbor 28 nepravdivých skutkových zjištění nalézacího soudu“, přičemž obsah tohoto rozboru podrobně cituje a polemizuje s jednotlivými skutkovými závěry odvolacího soudu s tím, že jde o nepravdivá a důkazně nepodložená tvrzení, přičemž poukazuje na důkazy svědčící ve prospěch její obhajoby, které soudy nižších stupňů odmítly, případně neprovedly.

10. Ve vztahu k uplatněnému dovolacímu důvodu podle § 265b odst. 1 písm. h) tr. ř. obviněná odkázala na zásadu akcesority účastenství s tím, že pokud není trestné jednání pachatele, nemůže být trestné ani jednání účastníka, proto v popisu skutku kladeného za vinu účastníkovi musí být popsáno i jednání kladené za vinu pachateli, na čemž nemůže nic změnit ani jeho smrt. Právní názor vyslovený Nejvyšším soudem v bodě 57. jeho kasačního usnesení ze dne 28. 4. 2021, sp. zn. 5 Tdo 519/2020, byl závazný pro odvolací soud, přičemž ten podle názoru obviněné ignoroval zmíněné pokyny a v popisu skutku v rozsudku napadeném dovoláním zcela chybí vyjádření subjektivní stránky zemřelého [redacted]. Není tedy zřejmé, zda tento pachatel jednal v úmyslu přímém či nepřímém nebo v pouhé nedbalosti ve vztahu ke zkrácení daně, není objasněna vzájemná předchozí dohoda obviněných, že jejich úmyslem je zkrácení daně, chybí přesný a konkrétní popis místa, času, způsobu a zahájení páčání trestného činu (vzájemné předchozí dohody o zkrácení daně z příjmů společnosti

██████████, který musí být definován skutkově, nikoli právně), chybí vyjádření objektivní i subjektivní stránky, přičemž závěry v tomto směru nemohou mít povahu pouhých domněnek. Podle obviněné nebyl konkretizován ani výčet smyšlených a dodatečně vyhotovených písemností k doložení daňových tvrzení v rámci daňového řízení, zejména když daňový subjekt v tomto řízení zastupovala daňová poradkyně ██████████ a nebylo upřesněno postavení ██████████ ve vztahu ke společnosti ██████████ ačkoli to Nejvyšší soud požadoval v odůvodnění svého rozhodnutí v bodě 67. Jak dále obviněná zdůraznila, vystavením faktur na celkovou částku 21 744 624 Kč, kterou společnost ██████████ uhradila, by této obchodní společnosti vznikla škoda ve výši 18 310 754 Kč, tedy výrazně vyšší, než kolik tento daňový subjekt „ušetřil“ na zkrácené dani z příjmů právnických osob. Z takového jednání by zemřelý ██████████ neměl žádný finanční či jiný užitek, proto pro něj chybí motiv. Přitom částku vyplacenou družstvu ██████████ ze strany společnosti ██████████ použilo zmíněné družstvo bankovním převodem na úhradu jeho závazků, částečně i na vyplacení vypořádacího podílu ██████████ a na úhradu 15% daně z příjmu z vyplaceného vypořádacího podílu. Rozhodně tedy podle obviněné nedošlo k tomu, že by vyplacená částka byla převedena zpět do dispozice společnosti ██████████ či spoluobviněného ██████████, proto z takového převodu finančních prostředků nemohly mít tyto subjekty žádný užitek. Přitom družstvo ██████████ řádně zdanilo příjem od společnosti ██████████ a odvedlo z něj nejen daň z příjmů právnických osob, ale i daň z přidané hodnoty. V důsledku všech výše uvedených skutečností je rozhodnutí odvolacího soudu podle přesvědčení obviněné zatíženo svévolí i nezákonností ve smyslu shora citovaného dovolacího důvodu.

11. S poukazem na dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. i) tr. ř. obviněná namítla, že soud prvního stupně jí uložil podmíněný trest odnětí svobody, který odvolací soud svým rozsudkem ze dne 18. 9. 2019, sp. zn. 9 To 25/2019, zpřísnil a uložil jí i peněžitý trest v počtu 730 denních sazeb s výší jedné denní sazby 1 000 Kč a pro případ, že by peněžitý trest nebyl ve stanovené lhůtě vykonán, byl stanoven náhradní trest odnětí svobody v trvání 2 měsíců. Nejvyšší státní zástupce nepodal proti tomuto rozsudku odvolacího soudu dovolání, proto v dalším řízení po rozhodnutí Nejvyššího soudu o jejím dovolání nemohlo dojít ke změně v její neprospěch. Vrchní soud svým rozsudkem ze dne 27. 10. 2021, sp. zn. 9 To 25/2019, rozhodl o uložení peněžitého trestu obviněné sice pouze v počtu 200 denních sazeb s výší jedné denní sazby 1 000 Kč, celkem ve výměře 200 000 Kč, avšak i v takto sníženém trestu spatřuje obviněná porušení nejen zákazu změny k horšímu, ale i zákazu retroaktivity v její neprospěch, neboť odvolací soud byl upozorněn na novelu trestního zákoníku provedenou zákonem č. 333/2020 Sb., kterou došlo i ke koncepční změně přeměny peněžitých trestů, přičemž každá zcela nezaplacená částka odpovídající jedné denní sazbě se od účinnosti tohoto zákona počítá za dva dny odnětí svobody (§ 69 odst. 2 tr. zákoníku). Obviněná připomněla, že s ohledem na dosud zaplacenou částku peněžitého trestu ve výši 24 100 Kč by musela vykonat náhradní trest odnětí svobody v délce 352 dnů, přitom před rozhodnutím Nejvyššího soudu jí hrozil maximálně náhradní trest odnětí svobody v trvání 60 dnů. S ohledem na její špatnou ekonomickou situaci je hrozba výkonu náhradního trestu odnětí svobody reálná, a proto uložení peněžitého trestu došlo k porušení zákazu *reformationis in peius* i zákazu retroaktivity. Bylo totiž povinností odvolacího soudu vyjít z právní úpravy nejprůpustnější pro obviněnou a uložit jí peněžitý trest podle právní úpravy účinné do 30. 9. 2020, nebo podle pozdější právní úpravy peněžitý trest v počtu maximálně 30 denních sazeb, byť i s výší jednou denní sazbou. Peněžitý trest, který jí byl uložen, proto obviněná považuje za trest nepřipustný.

12. Pokud jde o dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. l) tr. ř., obviněná dovodila, že v rozsudku odvolacího soudu chybí výrok o jejím zproštění obžaloby pro pomoc ke zločinu porušení povinnosti při správě cizího majetku podle § 24 odst. 1 písm. c) a § 220 odst. 1, 3 tr. zákoníku, kterou byla uznána vinnou rozsudkem soudu prvního stupně. Podle názoru obviněné nebylo o tomto činu meritorně rozhodnuto a nestačí, že odůvodnění rozsudku odvolacího soudu nasvědčuje vůli tohoto soudu zprostit ji obžaloby. Podle obviněné rovněž chybí výrok o tom, že poškozená obchodní společnost v likvidaci zanikla a z obchodního rejstříku byla vymazána ke dni 20. 6. 2020 po skončení její likvidace, takže neexistující obchodní společnost nelze odkázat podle § 229 odst. 1 tr. ř. na řízení ve věcech občanskoprávních, neboť jejím výmazem zaniká její způsobilost k právům a povinnostem. Rovněž chybí výrok, kterým by bylo rozhodnuto o odvolání obviněné, neboť soud prvního stupně jí neuložil peněžitý trest, a pokud odvolací soud shledal její odvolání důvodným, nebylo možné, aby z podnětu tohoto odvolání zrušil rozsudek soudu prvního stupně a zpřísnil uložený trest tím, že jí uložil peněžitý trest. Zhoršení postavení obviněné z podnětu jejího odvolání je v rozporu se zásadou zákazu *reformationis in peius*, čímž došlo i k porušení jejího práva na spravedlivý proces. Taková změna rozhodnutí v neprospěch obviněné je totiž možná pouze z podnětu odvolání státního zástupce podaného v její neprospěch.

13. Závěrem svého dovolání obviněná [redacted] navrhla, aby Nejvyšší soud zrušil napadený rozsudek Vrchního soudu v Praze a aby ji zprostil obžaloby.

III. Vyjádření k dovolání a replika obviněné

14. K dovolání obviněné se vyjádřil nejvyšší státní zástupce prostřednictvím státního zástupce Nejvyššího státního zastupitelství. Podle něj v rámci dovolacího důvodu podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. nelze vznášet jakékoli skutkové námitky a domáhat se přezkumu skutkových zjištění ve stejném rozsahu jako v odvolání. Lze totiž vytýkat pouze takové vady, které odpovídají některé ze tří vad důkazního řízení výslovně uvedených ve formulaci tohoto dovolacího důvodu. Přitom podle státního zástupce jsou skutkové námitky dovolatelky vnitřně rozporné, neboť v části dovolání vytýká neúplnost skutkových zjištění spočívající v tom, že není zřejmé, z jakých důvodů došlo k platbám, v části dovolání namítá, že faktury nebyly fiktivní a skutečně došlo ke zprostředkování mezi družstvem [redacted] a společností [redacted] za což byla fakturována dohodnutá odměna. Nepředvídatelnost rozhodnutí odvolacího soudu podle obviněné spočívá v tom, že tento soud neučinil jednoznačné zjištění, že platby byly odměnou [redacted] za to, že společnost [redacted] získala danou zakázku na výstavbu fotovoltaické elektrárny. Státní zástupce v této souvislosti připomněl, že Nejvyšší soud neměl žádné pochybnosti o fiktivnosti údajného zprostředkování ani o dalších skutkových zjištěních týkajících se trestného činu podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku, neboť všechny jeho výhrady se vztahovaly pouze k závěru o vině trestným činem porušení povinnosti při správě cizího majetku podle § 220 odst. 1, 3 tr. zákoníku. Podle názoru státního zástupce se skutkové námitky dovolatelky netýkají žádné z kategorií vad uvedených v § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř., neboť o zjevný rozpor rozhodných skutkových zjištění, která jsou určující pro naplnění znaků trestného činu, s obsahem provedených důkazů, jde pouze v případě, pokud skutková zjištění nemají žádnou obsahovou návaznost na provedené důkazy, nevyplývají z nich při žádném logicky přípustném způsobu jejich hodnocení nebo jsou dokonce pravým opakem skutečného obsahu provedených důkazů. Sama dovolatelka přitom nevytýká existenci takové vady, ale pouze označuje některé závěry soudů nižších stupňů za nepravdivé a domáhá se, aby byly provedené důkazy hodnoceny jinak, a její skutkové námitky jsou tak pouhou polemikou s odůvodněním napadeného soudního rozhodnutí, což je z hlediska § 265a odst. 4 tr. ř. nepřípustné.

15. Státní zástupce sice připustil, že odvolací soud učinil ohledně skutečného důvodu plateb poněkud nekonzistentní skutková zjištění, neboť nepovažoval za jednoznačně prokázané, že platby byly úplatkem za získání zakázky, přitom však nepochybně, že tyto platby za údajné provize přešly do majetku svědka [REDAKCE], který byl propojen s obchodní společností [REDAKCE] s. r. o., která poptávala výrobu fotovoltaické elektrárny. Nejvyšší soud přitom označil za pravděpodobné, že šlo o korupci v soukromoprávních vztazích, nicméně tato skutečnost měla význam pouze pro závěr o vině trestným činem podle § 220 odst. 1, 3 tr. zákoníku ve vztahu k otázce, zda škoda v důsledku jednání obviněné a zemřelého [REDAKCE] vznikla společnosti [REDAKCE] nebo společnosti [REDAKCE] s. r. o. Z hlediska viny obviněné pomocí ke zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 24 odst. 1 písm. c) a § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku je zmíněná okolnost zcela irelevantní, neboť použití peněz na korupci v obchodních vztazích nelze považovat za daňově uznatelný náklad podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

16. Charakter pouhé polemiky s hodnocením důkazů odvolacím soudem mají podle státního zástupce i námitky dovolatelky, které se týkají zjištění jejich majetkových poměrů. Rovněž tvrzení obviněné o opomenutých důkazech nemůže obstát, neboť odvolací soud (byť stručně) se v bodě 30. odůvodnění svého rozsudku vypořádal s požadavky obviněné na doplnění dokazování, přičemž charakter důkazů navržených obviněnou svědčí o tom, že se dovolatelka pouze domáhá přehodnocení provedených důkazů, proto navrhuje výslech svědků již vyslechnutých, kterým soudy nižších stupňů buď neuvěřily, nebo z jejichž výpovědi vycházely (svědek [REDAKCE]). Jak dále státní zástupce zdůraznil, materiál zpracovaný obhajobou ve vztahu k údajně nesprávným skutkovým zjištěním soudu vůbec nelze označit za důkaz. Ve vztahu k tvrzeným procesně nepoužitelným důkazům státní zástupce uvedl, že obviněná ani neoznačila žádný konkrétní takový důkaz, který by byl zatížen uvedenou vadou. Podle státního zástupce odvolací soud ve svém rozhodnutí napadeném dovoláním změnil skutková zjištění pouze ve prospěch obviněné, takže nedošlo k porušení zásady dvojinstančnosti řízení a obviněnou namítané porušení jejího práva na spravedlivý proces neodpovídá žádnému dovolacímu důvodu, navíc k němu ani nedošlo, a to ani ve vztahu k její výpovědi před odvolacím soudem.

17. Pokud jde o dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. h) tr. ř., námitky obviněné, které se týkají údajných vad popisu skutku, podle státního zástupce neodpovídají tomuto dovolacímu důvodu, přičemž v popisu skutku je podrobně uvedeno jednání obviněného [REDAKCE] jako hlavního pachatele zločinu podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku a je zde vyjádřeno i naplnění subjektivní stránky tohoto trestného činu a to, v jakých funkcích jednal za společnost [REDAKCE]. Jestliže ve svém předchozím rozhodnutí Nejvyšší soud uvedl potřebu ujasnit postavení tohoto zemřelého obviněného ve vztahu ke zmíněné obchodní společnosti, učinil tak pouze ohledně otázky, zda byl nositelem povinnosti opatrovat nebo spravovat cizí majetek, což je znakem trestného činu podle § 220 tr. zákoníku, nikoli trestného činu podle § 240 tr. zákoníku. Podle státního zástupce nabídka výstavby fotovoltaické elektrárny byla pro společnost [REDAKCE] lukrativní i přes nutnost poskytnutí fiktivní provize družstvu [REDAKCE], přičemž tuto ztrátu částečně snížil [REDAKCE] tím, že uvedenou částku zahrnul do účetnictví společnosti [REDAKCE] a vykázal ji neoprávněně jako daňově uznatelný náklad. Takové jeho jednání dávalo ekonomický smysl, a proto jsou námitky obviněné o neexistenci jeho motivace k tomuto jednání zcela bezpředmětné.

18. Pod dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. h) tr. ř. sice lze podřadit námitky obviněné, které se týkají uloženého peněžitého trestu z hlediska porušení zákazu *reformationis in peius*, avšak ani ty nepovažuje státní zástupce za důvodné, neboť proti rozsudku soudu prvního stupně podala v neprospěch obviněné dovolání i státní zástupkyně Krajského státního zastupitelství v Hradci Králové, která se domáhala uložení peněžitého trestu obviněné, přičemž nedošlo ani k porušení zákazu obsaženého v § 265s odst. 2 tr. ř. Přísnějším trestem z hlediska zákazu *reformationis in peius* je totiž podle státního zástupce trest, který v době jeho uložení zhoršuje postavení obviněného vzhledem k trestu uloženému dřívějším rozhodnutím, které bylo napadeno oprávněným prostředkem podaným výlučně ve prospěch obviněného. K nejistým budoucím okolnostem, které mohou, ale nemusí modifikovat trest po jeho pravomocném uložení, není možno z hlediska zákazu *reformationis in peius* přihlížet (viz stanovisko pléna Nejvyššího soudu pod č. I/1967 Sb. rozh. tr.). Státní zástupce v této souvislosti poukázal na skutečnost, že rozsudkem odvolacího soudu ze dne 18. 9. 2019, sp. zn. 9 To 25/2019, byl původně uložen obviněné peněžitý trest v počtu 730 denních sazeb s výší jedné denní sazby 1 000 Kč, celkem ve výměře 730 000 Kč s náhradním trestem odnětí svobody v trvání 2 měsíců a nyní rozsudkem napadeným dovoláním byl obviněné uložen peněžitý trest v počtu 200 denních sazeb s výší jedné denní sazby 1 000 Kč, celkem ve výměře 200 000 Kč, tedy trest výrazně mírnější. S ohledem na výše uvedené proto podle státního zástupce není namístě přihlížet k tomu, že v případě přeměny trestu podle § 69 odst. 2 tr. ř., což je budoucí nejistá okolnost, by dovolatelce v závislosti na výši nezaplacené části peněžitého trestu mohl hrozit přísnější trest odnětí svobody, než byl náhradní trest odnětí svobody uložený dříve. Odvolací soud přitom nemohl postupovat podle dřívější právní úpravy týkající se ukládání peněžitého trestu, kterou by patrně bylo možno považovat za příznivější pro obviněnou, a to vzhledem ke kategorickému ustanovení § 3 odst. 1 tr. zákoníku. S ohledem na tyto závěry státní zástupce dovodil, že nedošlo k porušení zákazu *reformationis in peius*.

19. Pokud jde o námitky obviněné uplatněné v rámci dovolacího důvodu podle § 265b odst. 1 písm. l) tr. ř., lze sice pod něj formálně podřadit argumentaci obviněné o chybějícím zprošťujícím výroku ohledně pomoci ke spáchání trestného činu podle § 24 odst. 1 písm. c) a § 220 odst. 1, 3 tr. zákoníku, nicméně tohoto jednání se obviněná měla dopustit v jednočinném souběhu s pomocí k trestnému činu podle § 24 odst. 1 písm. c) a § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku jediným skutkem, který spočíval ve vystavení fiktivních faktur, jimž neodpovídalo žádné reálně uskutečněné plnění. Za situace, v níž odvolací soud dospěl k závěru, že nebyly naplněny všechny znaky pomoci k trestnému činu podle § 24 odst. 1 písm. a) a § 220 tr. zákoníku, správně vypustil tuto právní kvalifikaci z výroku o vině, neboť kdyby rozhodl zprošťujícím rozsudkem, založil by tak důvod nepřipustnosti trestního stíhání obviněné podle § 11 odst. 1 písm. h) tr. ř. ve vztahu k oběma stíhaným trestným činům. Za bezpředmětnou označil státní zástupce námitku obviněné, že v rozsudku odvolacího soudu chybí výrok o zániku obchodní společnosti [REDAKCE] s. r. o., v likvidaci, ke dni 20. 6. 2020, neboť trestním rozsudkem nelze deklarovat zánik obchodní společnosti. Obviněná měla zřejmě na mysli, že výrok o odkázání poškozené podle § 229 odst. 1 tr. ř. s nárokem na náhradu škody na řízení ve věcech občanskoprávních byl nadbytečný, avšak taková námitka neodpovídá uplatněnému ani žádnému jinému dovolacímu důvodu.

20. Vzhledem k výše uvedenému státní zástupce navrhl, aby Nejvyšší soud podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. ř. odmítl dovolání obviněné [REDAKCE] jako zjevně neopodstatněné.

21. Obviněná využila práva na repliku k vyjádření státního zástupce a v ní setrvala na

svých námitkách uplatněných v podaném dovolání a na jejich důvodnosti. Nesouhlasí s tvrzením státního zástupce, podle něhož uplatněné námitky nepodřadila pod konkrétní dovolací důvody, přičemž i státní zástupce připustil, že odvolací soud učinil poněkud nekonzistentní skutková zjištění ohledně skutečného důvodu plateb mezi společností [REDAKCE] a družstvem [REDAKCE] jako jejich příjemcem. Obviněná se neztotožnila ani s tvrzením státního zástupce, že Nejvyšší soud ve svém usnesení ze dne 28. 4. 2021, sp. zn. 5 Tdo 519/2020, označil úplatek za získání zakázky na výstavbu fotovoltaické elektrárny v [REDAKCE] za pravděpodobný. Podle obviněné není její povinností v trestním řízení prokazovat svá tvrzení, neboť je povinností obžaloby vyvracet její tvrzení, přičemž nebylo prokázáno, že by skutečně platby nebyly daňově uznatelným nákladem. Ve vztahu k naplnění subjektivní stránky u hlavního pachatele [REDAKCE] obviněná zopakovala své námitky a zpochybnila i další skutková zjištění soudů nižších stupňů. Obviněná nesouhlasí ani s důvody, pro které odvolací soud odmítl jí navržené doplnění dokazování, přičemž v této části považuje jeho rozhodnutí za nepřezkoumatelné. Pokud nebude spolehlivě zjištěno, proč byly jí vystavené faktury uhrazeny, nelze hmotněprávně posoudit, zda úhrada faktur je, či není daňově uznatelným nákladem a nelze učinit ani závěr, zda došlo ke spáchání trestného činu podle § 240 odst. 1, 2 písm. c) tr. zákoníku. Obviněná požádala soud prvního stupně o snížení splátek peněžitého trestu a upozornila na nemožnost dodržovat stanovené splátky, a pokud soud nevyhoví její žádosti, bude nucena nastoupit výkon vyššího náhradního trestu odnětí svobody. Podle přesvědčení obviněné bylo povinností odvolacího soudu rozhodnout z podnětu jejího odvolání o jejím zproštění obžaloby pro pomoc ke zločinu porušení povinnosti při správě cizího majetku podle § 24 odst. 1 písm. c) a § 220 odst. 1, 3 tr. zákoníku i pro pomoc ke zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 24 odst. 1 písm. c) a § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku.

IV. Posouzení důvodnosti dovolání

a) Obecná východiska

22. Nejvyšší soud nejprve zjistil, že jsou splněny všechny formální podmínky pro konání dovolacího řízení, a zabýval se otázkou povahy a opodstatněnosti uplatněných námitk ve vztahu k označeným dovolacím důvodům.

23. Dovolání je svou povahou mimořádným opravným prostředkem, který na rozdíl od odvolání není možné podat z jakéhokoli důvodu, ale jen z některého z taxativně vymezených důvodů uvedených v § 265b odst. 1 písm. a) až m) tr. ř., resp. v § 265b odst. 2 tr. ř. Podání dovolání z jiného důvodu je vyloučeno. Přitom nestačí, aby zákonný dovolací důvod byl jen formálně deklarován, ale je třeba, aby námitky dovolatele svým obsahem odpovídaly takovému důvodu.

24. Obecně lze konstatovat, že dovolání z důvodu uvedeného v § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. je možno úspěšně podat, pokud rozhodná skutková zjištění, která jsou určující pro naplnění znaků trestného činu, jsou ve zjevném rozporu s obsahem provedených důkazů nebo jsou založena na procesně nepoužitelných důkazech nebo ve vztahu k nim nebyly nedůvodně provedeny navrhované podstatné důkazy.

25. Dovolání z důvodu obsaženého v § 265b odst. 1 písm. h) tr. ř. je možné za předpokladu, že rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení skutku nebo na jiném nesprávném hmotněprávním posouzení. Jde tedy o nesprávný výklad a použití norem

trestního práva hmotného, případně na něj navazujících hmotněprávních norem jiných právních odvětví. Podstatou je vadné uplatnění příslušných ustanovení hmotného práva na skutkový stav zjištěný soudem prvního a druhého stupně. Tento dovolací důvod je dán zejména tehdy, jestliže skutek, pro který byl obviněný stíhán a odsouzen, vykazuje znaky jiného trestného činu, než jaký v něm spatřovaly soudy nižších stupňů, anebo nenaplnuje znaky žádného trestného činu. Tento dovolací důvod ovšem nespočívá v případném procesním pochybení soudů nižších stupňů ani v tom, že se dovolatel sice domáhá použití norem hmotného práva, ale na takový skutek, k němuž dospěl vlastní interpretací provedených důkazů, které soudy prvního a druhého stupně vyhodnotily odlišně od názoru dovolatele. Dovolání s poukazem na citovaný důvod tudíž nemůže být založeno na námitkách proti tomu, jak soudy hodnotily důkazy, jaká skutková zjištění z nich vyvodily, jak postupovaly při provádění důkazů, v jakém rozsahu provedly dokazování apod.

26. Dovolání z důvodu uvedeného v § 265b odst. 1 písm. i) tr. ř. přichází v úvahu v případě, že byl obviněnému uložen takový druh trestu, který zákon nepřipouští, nebo mu byl uložen trest ve výměře mimo trestní sazbu stanovenou v trestním zákoně na trestný čin, jímž byl uznán vinným.

27. Dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. l) tr. ř. spočívá v tom, že v rozhodnutí některý výrok chybí nebo je neúplný. Tento dovolací důvod může být naplněn ve dvou alternativách. Buď nebyl učiněn určitý výrok, který tak v napadeném rozhodnutí chybí a činí jeho výrokovou část neúplnou, nebo určitý výrok sice byl učiněn v napadeném rozhodnutí, ale není úplný. Pod tento dovolací důvod však zásadně nelze podřadit případné nedostatky v popisu skutku, jeho nepřesnosti, věcné nesprávnosti apod.

b) K uplatněným dovolacím námitkám obviněné obecně

28. Nejprve je nutno znovu připomenout, že v této trestní věci již jednou Nejvyšší soud rozhodoval svým usnesením ze dne 28. 4. 2021, sp. zn. 5 Tdo 519/2020, kterým k dovolání obviněných podle § 265k odst. 1, 2 tr. ř. zrušil předchozí rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 18. 9. 2019, sp. zn. 9 To 25/2019, i další rozhodnutí obsahově navazující na toto rozhodnutí, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu, a podle § 265l odst. 1 tr. ř. přikázal tomuto soudu, aby věc v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl. Citovaným kasačním rozhodnutím Nejvyšší soud uložil odvolacímu soudu zabývat se ve vztahu k trestnému činu porušení povinnosti při správě cizího majetku podle § 220 odst. 1, 3 tr. zákoníku, jehož se měl dopustit obviněný [redacted] jako pachatel a obviněná [redacted] jako pomocnice k uvedenému trestnému činu ve smyslu § 24 odst. 1 písm. c) tr. zákoníku, otázkou, jakou konkrétní povinnost měl obviněný [redacted] porušit při správě cizího majetku a zda vůbec a případně komu a v jaké výši měl způsobit škodu svým jednáním, k němuž mu obviněná [redacted] měla pomáhat (viz bod 67. usnesení Nejvyššího soudu). Soudy nižších stupňů totiž ve svých rozhodnutích vyšly z výše poskytnuté provize, kterou družstvo [redacted] fakturovalo společnosti [redacted]. Tuto fakturovanou a vyplacenou částku soudy považovaly za fiktivní plnění, avšak nezabývaly se tím, zda byla vyplacena ke škodě společnosti [redacted] či zda o tuto částku navýšila zmíněná obchodní společnost cenu díla odběratelské obchodní společnosti [redacted] s. r. o., které by tak fakticky vznikla škoda v souvislosti s fakturovaným a neuskutečněným plněním družstvem [redacted] (viz body 61. až 63. usnesení Nejvyššího soudu). Oproti tomu nedůvodnými shledal Nejvyšší soud námitky především obviněné [redacted], že došlo ke zprostředkování mezi obchodními společnostmi [redacted] a [redacted] s. r. o., ze strany družstva [redacted] za které

jednala obviněná, v nichž obviněná argumentovala právní úpravou podle občanského a obchodního práva k výkladu pojmu „zprostředkování“, neboť šlo spíše o námitky skutkové, a nikoli právní. Obviněná v nich totiž požadovala uplatnění hmotněprávní úpravy zmíněného pojmu na jiný skutkový stav, než jaký zjistily soudy nižších stupňů, a to s ohledem na jejich jednoznačný závěr, že smlouva o zprostředkování byla fingovaná a nedošlo k žádnému reálnému plnění ze strany družstva [redacted], proto ani nebyl žádný důvod pro zmíněnou fakturaci (viz body 58. až 60. usnesení Nejvyššího soudu). Nejvyšší soud kategoricky vyloučil, že by za této situace byla takto vyplacená částka na základě fiktivních faktur vystavených obviněnou za družstvo [redacted] daňově uznatelným nákladem, přičemž připomněl, že obviněná mohla být důvodně stíhána pro spolupachatelství, a nikoli pouze pro pomoc k trestnému činu podle § 240 tr. zákoníku, k jehož spáchání se u pachatele nevyžaduje zvláštní vlastnost, způsobilost nebo postavení ve smyslu § 114 odst. 1 tr. zákoníku (viz body 55., 64. a 65. usnesení Nejvyššího soudu).

29. V této souvislosti nemá Nejvyšší soud důvod ani možnost se jakkoliv odchylovat od svých názorů dříve vyslovených v usnesení ze dne 28. 4. 2021, sp. zn. 5 Tdo 519/2020, a proto na ně zcela odkazuje. Ve smyslu § 265s odst. 2 tr. ř. přitom nemohlo v novém řízení dojít ani ke změně rozhodnutí v neprospěch obviněné. Pouze v souvislosti se znovu uplatněnými námitkami obviněné v nyní podaném dovolání je nutno připomenout, že Nejvyšší soud již ve svém předchozím rozhodnutí neshledal důvodnými námitky obviněné proti skutkovým zjištěním soudu prvního stupně a odvolacího soudu, ani námitky proti procesnímu postupu soudů nižších stupňů ve vztahu k rozhodnutí o vině obviněné pomocí ke zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 24 odst. 1 písm. c) a § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku s výjimkou výhrady týkající se dobropisu k faktuře č. 110114 ze dne 5. 12. 2010, který byl uplatněn ještě před podáním daňového přiznání k dani z příjmů společnosti [redacted]. Důvodnými totiž Nejvyšší soud shledal pouze námitky obviněných, jimiž zpochybňovali posouzení jejich jednání jako zločinu porušení povinnosti při správě cizího majetku podle § 220 odst. 1, 3 tr. zákoníku, resp. v případě obviněné [redacted] ve formě pomoci podle § 24 odst. 1 písm. c) tr. zákoníku k tomuto zločinu. Z popisu skutku uvedeného v rozsudku odvolacího soudu totiž jednoznačně nevyplývalo, jakou konkrétní podle zákona uloženou nebo smluvně převzatou povinnost měl [redacted] porušit, ani to, zda, v jaké výši a jakému subjektu měla být způsobena škoda, která je znakem základní i kvalifikované skutkové podstaty trestného činu podle § 220 tr. zákoníku.

30. Nejvyšší soud v tomto svém předchozím rozhodnutí nijak nezpochybnil skutkové závěry soudů nižších stupňů nad rámec zjištěné vady konkrétního rozsahu zkrácení daně z příjmů právnických osob (s ohledem na výše zmíněný dobropis k faktuře č. 110114 ze dne 5. 12. 2010). Rovněž nijak nezpochybnil, že jednáním zemřelého [redacted] obsaženým v popisu skutku v součinnosti s obviněnou [redacted] došlo ke zkrácení této daně u společnosti [redacted] v důsledku zahrnutí faktur vystavených obviněnou za družstvo [redacted] do jejího účetnictví a podaného daňového přiznání k dani z příjmů této obchodní společnosti za rok 2010.

c) K dovolacím námitkám obviněné konkrétně

1. Nepřípustné dovolací námitky

31. S ohledem na výše uvedené nemohl Nejvyšší soud akceptovat opakované námitky

obviněné, s nimiž se vypořádal již ve svém předchozím rozhodnutí a které neshledal důvodnými, neboť závěry učiněnými v tomto svém předchozím usnesení je sám vázán. Nelze proto přiznat relevanci námitkám obviněné, pokud znovu uváděla, že skutková zjištění soudů nižších stupňů jsou nesprávná, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, že faktury vystavené obviněnou za družstvo [redacted] byly vystaveny důvodně, neboť došlo ke zprostředkování kontaktu mezi obchodními společnostmi [redacted] s. r. o., a [redacted]. Z hlediska závěru o vině obviněné je totiž rozhodné, že nedošlo k uskutečnění žádného zdanitelného plnění, které by mělo charakter nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely ve smyslu § 24 a násl. zákona o daních z příjmů. Protože šlo o fiktivní fakturaci a pro uskutečnění fakturovaných plateb nebyl žádný důvod, čehož si byla obviněná vědoma, nemohly a ani nadále nemohou obstát námitky obviněné, že nebyl zjištěn skutečný důvod plateb, neboť neexistoval žádný reálný důvod pro tyto platby na základě jí vystavených faktur. Nejvyšší soud ani ve svém předchozím usnesení nijak nezpochybil závěry soudů nižších stupňů, podle nichž jak obviněná [redacted] tak i zemřelý [redacted] si byli vědomi fiktivnosti fakturace, věděli, že nedošlo k žádnému daňově uznatelnému nákladu ze strany družstva [redacted] ve prospěch společnosti [redacted] a zahrnutí těchto přijatých a proplacených faktur do účetnictví společnosti [redacted] i do jejího daňového přiznání k dani z příjmů za rok 2010 povede ke zkrácení této daně u zmíněného daňového subjektu v rozsahu 3 433 870 Kč. Obviněnou opakované námitky, že skutková zjištění jsou ve zjevném rozporu s obsahem provedených důkazů, že jí nebyl prokázán úmysl zkrátit daň z příjmů u společnosti [redacted], že nevěděla o zahrnutí jí vystavených faktur do účetnictví této obchodní společnosti, byly odmítnuty ve vztahu k závěru o vině obviněné pomocí ke zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 24 odst. 1 písm. c) a § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku již v předchozím kasačním usnesení Nejvyššího soudu jako zcela nedůvodné, stejně jako odkazy obviněné na důkazy, které měly prokazovat jí přednesenou verzi skutkového děje.

2. Dovolací námitky, které neodpovídají žádnému dovolacímu důvodu

32. Pokud obviněná ve svém dovolání namítala, že odvolací soud nerespektoval závěry a pokyny obsažené v usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 4. 2020, sp. zn. 5 Tdo 519/2020, nelze těmto výhradám přisvědčit. Nejvyšší soud totiž v tomto svém rozhodnutí uložil odvolacímu soudu pokyny k doplnění dokazování ve vztahu k případné právní kvalifikaci jednání obviněné jako pomoci ke zločinu porušení povinnosti při správě cizího majetku podle § 24 odst. 1 písm. c) a § 220 odst. 1, 3 tr. zákoníku, neboť pouze ve vztahu k této právní kvalifikaci jednání obviněné vznikly důvodné pochybnosti o naplnění všech zákonných znaků nezbytných pro takové právní posouzení skutku. Ve vztahu k pomoci ke zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 24 odst. 1 písm. c) a § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku nevystaly žádné důvodné pochybnosti z hlediska viny obviněné a naplnění všech zákonných znaků s výjimkou již zmíněného dobropisu k jedné z faktur, který bylo nutno odečíst od rozsahu zkrácené daně z příjmů, což odvolací soud v nyní napadeném rozhodnutí učinil.

33. Nelze akceptovat ani námitky obviněné o porušení jejího práva na spravedlivý proces z důvodu, že nebylo doplněno dokazování v řízení před odvolacím soudem, neboť důkazní návrhy obviněné přesahovaly požadavek na provedení dokazování v rozsahu nezbytném pro rozhodnutí soudu a zjištění skutkového stavu věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, jak to předpokládá ustanovení § 2 odst. 5 tr. ř. Přitom důkazy navrhované obviněnou buď již byly v řízení provedeny (výslech jejího manžela [redacted] a svědka [redacted])

a jejich opakování by nemohlo vést k novým skutkovým zjištěním, anebo šlo o důkazy, které ve vztahu k vině obviněné byly zcela nadbytečné a nemohly nijak přispět k objasnění věci (výslech zaměstnance správce daně [redacted], nebo o důkazy, které hodnotily právní, a nikoli skutkové okolnosti (znalecký posudek zpracovaný znaleckým ústavem Česká znalecká, a. s.), případně vůbec nešlo o důkaz (materiál zpracovaný obhajobou obviněné a nazvaný „Nesprávná skutková tvrzení soudu – rozbor 28 nepravdivých skutkových zjištění nalézacího soudu“). Žádnému dovolacímu důvodu pak neodpovídá ani námitka obviněné ve vztahu k procesnímu postupu odvolacího soudu, který nejprve odmítl doplnit v odvolacím řízení výslech obviněné, přičemž s ohledem na její vyjádření v průběhu veřejného zasedání o odvolání následně změnil názor a rozhodl se doplnit dokazování výslechem obviněné, která však stejně odmítla vypovídat ke skutkovým okolnostem případu.

34. Nejvyšší soud se nemohl ztotožnit ani s námitkami, které obviněná uplatnila v rámci dovolacího důvodu podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. a jimiž se snažila dovodit, že rozhodná skutková zjištění, která jsou určující pro naplnění znaků pomoci k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 24 odst. 1 písm. c) a § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku, kterou byla uznána vinnou, jsou ve zjevném rozporu s obsahem provedených důkazů nebo jsou založena na procesně nepoužitelných důkazech nebo ve vztahu k nim nebyly nedůvodně provedeny navrhované podstatné důkazy. Obviněná zde sice zpochybnila učiněná skutková zjištění soudů nižších stupňů, avšak učinila tak na ryze skutkovém základu, přičemž obsáhle vyslovovala nesouhlas se skutkovými závěry soudů nižších stupňů, s jejich hodnocením provedených důkazů, případně jinak brojila proti procesu dokazování. Takové námitky, jak bylo již shora rozvedeno, zásadně neodpovídají citovanému dovolacímu důvodu, a proto ani na jejich základě nemohl Nejvyšší soud založit svůj přezkum. Navíc jde do značné míry o opakování dosavadní obhajoby obviněné, s níž se logicky a věcně správně vypořádaly soudy nižších stupňů. Námitky tohoto charakteru se přitom považují za neopodstatněné (viz usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 5. 2002, sp. zn. 5 Tdo 86/2002, uveřejněné pod č. T 408. ve svazku 17 Souboru rozhodnutí Nejvyššího soudu, který vydávalo Nakladatelství C. H. Beck, Praha 2002).

35. Obviněná se rovněž domáhala případného použití hmotného práva na jí prezentovanou verzi skutkového děje, ač se soudy prvního i druhého stupně přiklonily k jiné verzi. V takovém případě ovšem není naplněn ani dovolací důvod uvedený v § 265b odst. 1 písm. h) tr. ř. (podobně viz např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 1. 2015, sp. zn. 3 Tdo 1615/2014, nebo usnesení Nejvyššího soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. 3 Tdo 892/2014). Jak již zdůraznil státní zástupce ve svém vyjádření k dovolání, rozhodně nelze přisvědčit námitce obviněné, podle níž v případě, pokud není trestné jednání pachatele, nemůže být z hlediska zásady akcesority účastenství trestné ani jednání účastníka. Důvodem pro zastavení trestního stíhání spoluobviněného [redacted] totiž bylo jeho úmrtí v průběhu vedeného trestního řízení, ale skutek, jehož spáchání mu bylo kladeno za vinu, naplnil všechny znaky skutkové podstaty trestného činu a byl ve skutkových zjištěních v rozsudku odvolacího soudu dostatečně popsán. Proto nelze přisvědčit námitce dovolatelky, že z popisu skutku nevyplývá naplnění znaků skutkové podstaty zločinu podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku ani vzájemná předchozí dohoda obviněné a [redacted], která je zřejmá již z vzájemné návaznosti jejich jednání, obsažené v popisu skutku. Pokud obviněná poukazovala na požadavek z předchozího kasačního rozhodnutí Nejvyššího soudu na upřesnění postavení [redacted] ve vztahu ke společnosti [redacted] ten se týkal výlučně právní kvalifikace jednání obviněné a tohoto hlavního pachatele přicházející v úvahu v podobě zločinu [v případě obviněné ve formě

pomoci podle § 24 odst. 1 písm. c) tr. zákoníku] porušení povinnosti při správě cizího majetku podle § 220 odst. 1, 3 tr. zákoníku, a to ve vztahu k naplnění znaků „porušení podle zákona mu uložené nebo smluvně převzaté povinnosti opatrovat nebo spravovat cizí majetek“ a „způsobení škody velkého rozsahu jinému“. Z hlediska naplnění znaků skutkové podstaty zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku Nejvyšší soud ve svém předchozím kasačním rozhodnutí nevyslovil žádnou pochybnost o naplnění všech znaků skutkové podstaty tohoto zločinu (u obviněné ve formě pomoci). V této souvislosti ani soud prvního stupně a ani odvolací soud nikdy netvrdily, že by částka fakturovaná obviněnou za družstvo [redacted] měla být po inkasování částky vystavitelem faktur vrácena společnosti [redacted] neboť o tom, jak bylo naloženo s přijatou částkou, a o skutečnosti, že jejím konečným příjemcem byl [redacted], nevznikly žádné pochybnosti a ostatně obviněná tuto skutečnost ani nijak nezpochybnila. Uplatněné námitky obviněné proto Nejvyšší soud shledal neodpovídajícími žádnému dovolacímu důvodu.

3. Dovolací námitky obviněné, které nebyly shledány důvodnými

36. Námitky obviněné uplatněné s poukazem na dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. l) tr. ř. nejsou důvodné, byť je jinak lze podřadit pod tento dovolací důvod. Není možné totiž přisvědčit námitce obviněné, že ohledně pomoci ke zločinu porušení povinnosti při správě cizího majetku podle § 24 odst. 1 písm. c) a § 220 odst. 1, 3 tr. zákoníku měla být zproštěna obžaloby, neboť obviněná byla stíhána pro jediný skutek, jímž měla podle obžaloby spáchat v jednočinném souběhu pomoc jak k uvedenému zločinu, tak i ke zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 24 odst. 1 písm. c) a § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku. Přitom v případě rozhodnutí, které obviněná v uplatněné námitce požadovala [její zproštění obžaloby pro pomoc ke zločinu podle § 24 odst. 1 písm. c) a § 220 odst. 1, 3 tr. zákoníku], by došlo ve smyslu § 11 odst. 1 písm. h) tr. ř. k situaci, že by trestní stíhání obviněné pro tentýž skutek bylo nepřipustné. Obdobně vyhlášení pravomocného odsuzujícího rozsudku za pomoc ke zločinu zkrácení daně poplatku a podobné povinné platby podle § 24 odst. 1 písm. c) a § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku vytváří totožnou překážku bránící vydání zprošťujícího rozsudku ve vztahu k právní kvalifikaci téhož skutku podle § 24 odst. 1 písm. c) a § 220 odst. 1, 3 tr. zákoníku. Odvolací soud proto postupoval v souladu se zákonem, pokud vypustil právní kvalifikaci, u které se nepodařilo prokázat naplnění všech znaků požadovaných zákonem pro trestnost tohoto jednání. Důvodnou není ani námitka obviněné, podle níž odvolací soud neměl učinit výrok, jímž odkázal poškozenou obchodní společnost [redacted] s. r. o., v likvidaci, na řízení ve věcech občanskoprávních, neboť tato obchodní společnost zanikla. Požadavek obviněné, aby odvolací soud rozhodl o tom, že poškozená obchodní společnost zanikla, neodpovídá ustanovení § 229 tr. ř. a rozhodnutí o zániku obchodní společnosti ani nepřísluší soudu rozhodujícímu v trestním řízení. Rovněž nebyl dán důvod pro rozhodnutí o zamítnutí odvolání obviněné proti rozsudku soudu prvního stupně, neboť odvolací soud z podnětu obviněné rozhodl v její prospěch a vypustil právní kvalifikaci skutku jako pomoci ke zločinu porušení povinnosti při správě cizího majetku podle § 24 odst. 1 písm. c) a § 220 odst. 1, 3 tr. zákoníku, zkrácena byla i zkušební doba podmíněného odsouzení u obviněné a délka trestu zákazu činnosti, přičemž tyto změny oproti rozsudku soudu prvního stupně byly jednoznačně učiněny ve prospěch obviněné a z podnětu jejího odvolání.

4. Dovolací námitky obviněné, které byly shledány důvodnými

37. Důvodnou byla shledána námitka obviněné spočívající v tom, že ačkoli prvním

rozsudkem odvolacího soudu ze dne 18. 9. 2019, sp. zn. 9 To 25/2019, jí byl uložen i peněžitý trest v počtu 730 denních sazeb s výší jedné denní sazby 1 000 Kč a pro případ, že by peněžitý trest nebyl ve stanovené lhůtě vykonán, byl stanoven náhradní trest odnětí svobody v trvání 2 měsíců, rozsudkem nyní napadeným dovoláním jí byl uložen peněžitý trest sice jen v počtu 200 denních sazeb s výší jedné denní sazby opět 1 000 Kč, avšak i takto uloženým trestem došlo ke zhoršení jejího postavení s ohledem na změnu ustanovení o náhradním trestu odnětí svobody v souvislosti s novelou trestního zákoníku provedenou zákonem č. 333/2020 Sb. Podle § 69 odst. 2 tr. zákoníku s účinností od 1. 10. 2020 totiž platí, že pokud soud přemění peněžitý trest nebo jeho zbytek v trest odnětí svobody a rozhodne zároveň o způsobu jeho výkonu, každá zcela nezaplacená částka odpovídající jedné denní sazbě se počítá za dva dny odnětí svobody. Obviněná v této souvislosti připomněla, že dosud s ohledem na své majetkové poměry uhradila pouze částku ve výši 24 100 Kč, a musela by proto vykonat v případě rozhodnutí o výkonu náhradního trestu odnětí svobody tento trest v délce 352 dnů, přitom před rozhodnutím Nejvyššího soudu učiněným výlučně z podnětu jejího dovolání jí hrozil výkon náhradního trestu odnětí svobody maximálně v trvání 2 měsíců. Z této skutečnosti obviněná dovodila nejen porušení zákazu *reformationis in peius*, ale i zákazu retroaktivity méně příznivého zákona a to, že takto uložený peněžitý trest je ve smyslu § 265b odst. 1 písm. i) tr. ř. trestem nepřipustným.

38. Nejvyšší soud shledal tuto námitku obviněné důvodnou, a proto z jejího podnětu přezkoumal zákonnost a odůvodněnost výroku rozsudku odvolacího soudu ve vztahu k takto uloženému peněžitému trestu. Z hlediska respektování zákazu změny rozhodnutí v neprospěch obviněné je sice nutno vycházet z trestu, jak byl uložen, a nikoli ze změn, kterým může uložený trest podléhat až po jeho pravomocném uložení, jako je např. případné rozhodnutí o tom, že se podmíněně odložený trest odnětí svobody vykoná, nebo v případě peněžitého trestu, že nezaplacený peněžitý trest bude přeměněn na náhradní trest odnětí svobody. Tyto následné změny uloženého trestu, které přicházejí v úvahu, jsou z hlediska posouzení přísnosti trestu nerozhodné, neboť se netýkají trestu, jak byl uložen, ale rozhoduje se o nich na základě jiných skutečností, než jaké byly podkladem pro rozhodnutí soudu při ukládání trestu, a případný vznik těchto jiných skutečností musí odsouzený způsobit svým dalším jednáním, které není předmětem posuzování při ukládání trestu (viz rozhodnutí uveřejněné pod č. 28/1968 Sb. rozh. tr.). Nelze však přehlédnout ani námitku obviněné, že v jejím případě došlo k porušení zákazu retroaktivity méně příznivého zákona, neboť podle čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod platí, že trestnost činu se posuzuje a trest se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán. Pozdějšího zákona se použije, jestliže je to pro pachatele příznivější. Zákaz retroaktivity se tedy jednoznačně vztahuje na trestní právo hmotné, a to jak ve vztahu k posouzení jednání, které je trestné, tak i ve vztahu k ukládání trestů. V souladu s judikaturou Ústavního soudu je zákaz retroaktivity právních norem považován za součást pojmu právního státu ve smyslu čl. 1 Ústavy, jehož funkcí je chránit důvěru v právo a umožnit adresátům právní normy bezpečně určit, jaké jednání je zakázáno, ještě před tím, než je učiní, i jaký trest za toto jednání může očekávat (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, ze dne 13. 6. 2002, sp. zn. III. ÚS 611/01, a ze dne 21. 3. 2023, sp. zn. II. ÚS 103/23). Rovněž z hlediska námitky obviněné o porušení zákazu *reformationis in peius* je nutno připomenout, že tento zákaz sice obecně nebrání dílčímu zpřísnění některého z uložených trestů, pokud se celkově situace obviněného nemění, avšak z hlediska zachování ústavněprávních požadavků práva na spravedlivý proces je nutné, aby soud přesvědčivě odůvodnil takový postup (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2006, sp. zn. II. ÚS 304/04, a ze dne 29. 3. 2023, sp. zn. IV. ÚS 3470/22). V této souvislosti nelze pominout, že tento zákaz se vztahuje na rozhodnutí

jako výsledek řízení, a nikoli na průběh řízení (viz rozhodnutí uveřejněné pod č. 41/2007 Sb. rozh. tr.) a na současti všech výroků meritorního rozhodnutí ve věci (viz rozhodnutí publikované pod č. 44/2014 Sb. rozh. tr.). Zákaz *reformationis in peius* primárně nedovoluje uložení přísnějšího trestu, včetně uložení jiného druhu trestu vedle trestu již dříve uloženého (viz např. rozhodnutí uveřejněné pod č. 31/1967 Sb. rozh. tr.), pokud není nově uložený druh trestu mírnější než ten původní, který je v důsledku uložení nového druhu trestu podstatně upraven ve prospěch obviněného (viz rozhodnutí uveřejněné pod č. 1/1978 Sb. rozh. tr. nebo pod č. 42/1994-III. Sb. rozh. tr.).

39. Zákaz retroaktivity méně příznivého zákona je vnímán v trestním právu hmotném jako požadavek na stanovení trestnosti činu zákonem i jako požadavek na to, aby se tak stalo předtím, než byl tento čin spáchán, a tento zákaz retroaktivity se vztahuje jak na trestní zákony, tak i na zákony mimotrestní, na něž trestní zákony odkazují. Souhrn všech v úvahu přicházejících trestněprávních norem (právních předpisů) ovlivňuje nejen rozhodnutí, zda je vůbec posuzovaný konkrétní čin určitého pachatele trestným činem, ale i to, o jaký trestný čin a jaké povahy a závažnosti jde, zda pro tento trestný čin bude konkrétní pachatel uznán vinným a jaký trest z hlediska druhu a výměry mu bude uložen. Při úvaze o použití ustanovení § 2 odst. 1 tr. zákoníku je vždy třeba posoudit, jestli použití nového zákona vcelku, tj. jak z hlediska ustanovení zvláštní části trestního zákoníku, tak i se zřetelem k ustanovení obecné části trestního zákoníku, je pro pachatele příznivější. Použití nového práva je tehdy pro pachatele příznivější, jestliže jeho ustanovení – posuzovaná jako celek – skýtají výsledek pachateli příznivější než právo dřívější. Konkrétní čin pachatele je nutno takto podřadit nejprve pod souhrn trestněprávních norem, které byly v účinnosti v době spáchání činu, neboť trestnost činu se zásadně posuzuje podle doby jeho spáchání, a poté pod souhrn trestněprávních norem podle pozdějšího zákona, aby bylo možno posoudit, který ze zákonů přicházejících v úvahu je příznivější. Přitom se použije ve všech směrech buď jen práva platného v době činu, anebo jen práva pozdějšího, neboť platí zásada, že dřívější nebo nový zákon je třeba užít jako celek. Nelze tedy rozhodovat např. o vině podle jednoho zákona a o trestu či o některých trestech podle dalšího zákona. Ve smyslu § 2 odst. 1 tr. zákoníku je totiž třeba rozumět trestností činu nejen možnost uznat pachatele vinným, ale i možnost uložit mu přiměřený trest, a to i s vědomím, že podle § 3 odst. 1 tr. zákoníku lze pachateli uložit vždy pouze takový druh trestu, který dovoluje uložit zákon účinný v době, kdy se rozhoduje o trestném činu. Pokud bude po zvážení jednotlivých souborů trestněprávních norem přicházet v úvahu posouzení skutku jako trestného činu a uložení trestu, bude pak rozhodující druh a výměra v úvahu přicházejících trestů. Nejprve je nutno posuzovat druh trestu, který přichází v úvahu, přičemž vždy bude nutno zvažovat i jeho konkrétní výměru. Rozhodující je pak výsledek srovnání těchto trestů, které by byly při použití zákonů jako celků pachateli uloženy, včetně jejich výměry a toho, jak pachatele postihnou, jakož i všech dalších podstatných důsledků pro pachatele spojených s jejich uložením. Jestliže v konkrétním případě není rozdíl mezi trestností činu podle souhrnu právních norem účinných v době spáchání činu a trestností činu podle pozdějšího souhrnu právních norem, užije se předpisů účinných v době spáchání činu (viz ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník I. § 1 až 139. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 40 až 43).

40. V souvislosti s tím je nutno konstatovat, že odvolací soud nedostal shora uvedeným požadavkům, důsledně nerespektoval ustanovení § 2 odst. 1 tr. zákoníku a nejasnil si, zda je použití pozdějšího trestního zákoníku, ve znění zákona č. 333/2020 Sb. účinného od 1. 10. 2020, pro obviněnou příznivější jako celek, přičemž navíc vinu obviněné účastenstvím ve formě pomoci ke zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 24 odst. 1 písm. c) a § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku posoudil podle zákona účinného

v době spáchání činu, tedy do účinnosti zákona č. 163/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, ačkoli tímto zákonem provedená změna ustanovení § 240 tr. zákoníku neměla žádný vliv na právní kvalifikaci jednání, které je obviněné kladeno za vinu. Oproti výroku o vině však v rozporu s výše uvedenou povinností použít zákon jako celek odvolací soud ukládal obviněné trest podle trestního zákoníku účinného v době jeho rozhodování. Při rozsahu zkrácené daně z příjmů právnických osob u společnosti [redacted] ve výši 3 433 870 Kč nemá zásadnější vliv na právní kvalifikaci jednání obviněné jako pomoci ke zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 24 odst. 1 písm. c) a § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku ani novelizace ustanovení § 138 odst. 1 tr. zákoníku provedená zákonem č. 333/2020 Sb., který nabyl účinnosti ke dni 1. 10. 2020. Přitom stejným zákonem došlo k nové právní úpravě ustanovení § 69 odst. 2 tr. zákoníku, která stanoví, že pokud nebude peněžitý trest zaplacen, bude každá zcela nezaplacená částka odpovídající jedné denní sazbě započítána při přeměně nezaplaceného nebo částečně nezaplaceného peněžitého trestu za dva dny odnětí svobody. S ohledem na výše uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší soud k závěru, že odvolací soud pochybil, pokud s ohledem na zákaz retroaktivity a výše uvedené změny trestního zákoníku za situace, v níž vinu obviněné posoudil podle zákona účinného v době spáchání činu, nepostupoval stejně i při ukládání trestu obviněné, a učinil tak i přesto, že si byl vědom námitek obviněné ve vztahu k jejím osobním a majetkovým poměrům z hlediska dobytosti ukládaného peněžitého trestu. Přitom, ač odvolací soud ukládal obviněné peněžitý trest výrazně mírnější oproti tomuto trestu, který uložil svým prvním rozsudkem, neuvědomil si, že použití trestního zákoníku ve znění zmíněného zákona č. 333/2020 Sb. je pro obviněnou méně příznivé právě z hlediska náhradního trestu odnětí svobody, který jí hrozí pro případ, že by peněžitý trest nebyl zaplacen.

41. Nejvyšší soud v důsledku výše uvedeného pochybení zkoumal, zda je nezbytné pro zjištěnou vadu části výroku o trestu ohledně obviněné zrušit celý výrok o trestu a v tomto rozsahu věc vrátit Vrchnímu soudu v Praze k novému projednání a rozhodnutí, nebo zda k postihu obviněné postačí uložení pouze podmíněného trestu odnětí svobody a trestu zákazu činnosti. Nejvyšší soud vycházel z ustanovení § 38 a § 39 tr. zákoníku, v nichž jsou vymezena kritéria pro ukládání trestu, a to i z hlediska jeho přiměřenosti. Současně musel zohlednit důsledky pokračování trestního řízení v této věci se zřetelem na jeho možný výsledek a reálnou možnost majetkového postihu obviněné i z hlediska doby, která uplynula od spáchání trestné činnosti. Především je v této souvislosti nutné přihlídnout i k roli obviněné v posuzované trestné činnosti a k její majetkové situaci v současné době, přičemž skutečnosti tvrzené obviněnou odvolací soud dostatečně nevyvrátil. Odvolací soud totiž důsledně nezkoumal aktuální majetkovou situaci obviněné, ale vycházel pouze ze skutečností zjištěných v řízení před soudem prvního stupně před vydáním jeho rozsudku ze dne 19. 12. 2018, sp. zn. 4 T 10/2017, aniž důsledně zhodnotil též skutečnost, že příjmy obviněné nepochybně negativně ovlivní i uložený trest zákazu činnosti. Nelze pak pominout ani odstup doby od spáchání trestné činnosti, za kterou byla obviněná odsouzena. S ohledem na všechny tyto okolnosti považuje Nejvyšší soud za dostatečný postih obviněné podmíněným trestem odnětí svobody, který byl doplněn vedlejším trestem zákazu činnosti.

V. Závěrečné shrnutí

42. Na podkladě všech popsanych skutečností dospěl Nejvyšší soud k závěru, že výhrady obviněné, které uplatnila ve svém dovolání, byly zčásti nepřipustné, částečně neodpovídaly

uplatněným dovolacím důvodům, neboť směřovaly výlučně proti skutkovým zjištěním, způsobu hodnocení důkazů a rozsahu dokazování. Na základě uplatněného dovolacího důvodu podle § 265b odst. 1 písm. i) tr. ř. dospěl Nejvyšší soud k závěru, že odvolací soud nesprávně uložil obviněné i peněžitý trest, jak obviněná důvodně namítla ve svém dovolání. Za této situace na podkladě dovolání obviněné Nejvyšší soud podle § 265k odst. 1, 2 tr. ř. zrušil napadenou část výroku o uložení peněžitého trestu v rozsudku Vrchního soudu v Praze a podle § 265k odst. 2 tr. ř. zrušil i další rozhodnutí obsahově navazující na zrušený výrok, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu. V ostatních výrocích zůstal napadený rozsudek nezměněn. Podle § 265r odst. 1 písm. b) tr. ř. *per analogiam* mohl Nejvyšší soud takto rozhodnout o podaném dovolání v neveřejném zasedání, proto tak učinil.

Poučení: Proti rozhodnutí o dovolání není s výjimkou obnovy řízení opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 30. 3. 2023

JUDr. František Púry, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Vypracoval:

Za správnost vyhotovení: