

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26.09.2019, sp. zn. 5 Tdo 1160/2019, ECLI:CZ:NS:2019:5.TDO.1160.2019.1

Číslo: 48/2020

Právní věta: I. Přechin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea 1 tr. zákoníku je trvajícím trestným činem, a nikoli trestným činem pokračujícím, jehož dílčími útoky by byla jednotlivá zdaňovací období. II. K ohrožení včasného a řádného vyměření daně zásadně objektivně dochází samotným nevedením účetnictví ve smyslu § 254 odst. 1 alinea 1 tr. zákoníku, byť by v části rozhodného období nedocházelo k faktickému výkonu činnosti, jež je předmětem příslušné daně, pokud je pak správce daně nucen v daňovém řízení stanovovat výši daňové povinnosti za použití daňových pomůcek. III. Výši škody podle § 254 odst. 3 tr. zákoníku není možno stanovit podle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1, 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů.

Soud: Nejvyšší soud

Datum rozhodnutí: 26.09.2019

Spisová značka: 5 Tdo 1160/2019

Číslo rozhodnutí: 48

Číslo sešitu: 10

Typ rozhodnutí: Usnesení

Hesla: Škoda, Trvající trestný čin, Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění

Předpisy: § 254 odst. 1 alinea 1 tr. zákoníku
§ 254 odst. 3 tr. zákoníku

Druh: Rozhodnutí ve věcech trestních

Sbírkový text rozhodnutí:

Nejvyšší soud z podnětu dovolání, které podal obviněný S. H., podle § 265k odst. 1 tr. ř. v celém rozsahu zrušil usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 14. 2. 2019, sp. zn. 9 To 39/2019, a rozsudek Okresního soudu v Prostějově ze dne 11. 12. 2018, sp. zn. 1 T 39/2018. Podle § 265k odst. 2 tr. ř. zrušil také další rozhodnutí obsahově navazující na zrušená rozhodnutí, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu. Podle § 265l odst. 1 tr. ř. pak Nejvyšší soud přikázal Okresnímu soudu v Prostějově, aby věc v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl.

I.

Rozhodnutí soudů nižších stupňů

1. Rozsudkem Okresního soudu v Prostějově ze dne 11. 12. 2018, sp. zn. 1 T 39/2018, byl obviněný S. H. uznán vinným přechinem zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea 1, odst. 3 tr. zákoníku. Za tento přechin a dále za sbíhající se přechin krádeže podle § 205 odst. 1 písm.

b), odst. 3 tr. zákoníku, jímž byl uznán vinným rozsudkem Okresního soudu v Prostějově ze dne 15. 1. 2018, sp. zn. 1 T 43/2017, který nabyl právní moci ve spojení s usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 17. 4. 2018, sp. zn. 7 To 54/2018, byl obviněnému uložen podle § 205 odst. 3 tr. zákoníku za použití § 43 odst. 2 tr. zákoníku souhrnný trest odnětí svobody v trvání 3 roků, jehož výkon mu byl podle § 81 odst. 1 a § 82 odst. 1 tr. zákoníku podmíněně odložen na zkušební dobu v trvání 5 let. Podle § 82 odst. 2 tr. zákoníku bylo obviněnému uloženo, aby během zkušební doby podle svých sil nahradil škodu způsobenou trestnou činností. Podle § 43 odst. 2 tr. zákoníku soud prvního stupně současně zrušil celý výrok o trestu v rozsudku Okresního soudu v Prostějově ze dne 15. 1. 2018, sp. zn. 1 T 43/2017, který nabyl právní moci ve spojení s usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 17. 4. 2018, sp. zn. 7 To 54/2018, jakož i všechna další rozhodnutí obsahově navazující na zrušený výrok, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu.

2. Trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění se obviněný podle rozsudku soudu prvního stupně dopustil (zjednodušeně uvedeno) následovně. Jednak (pod bodem I. uvedeného rozsudku) jako osoba samostatně výdělečně činná provozující živnostenské podnikání podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále ve zkratce jen „ZDP“), v době od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 řádně sám neprováděl vedení své daňové evidence a záznamů o příjmech a evidenci pohledávek ve smyslu § 7 odst. 8a § 7b odst. 1 ZDP ani její vedení nezajistil prostřednictvím jiného, a ačkoliv si byl vědom své povinnosti vyplývající z § 38g odst. 1 ZDP a z § 40 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále ve zkratce jen „ZSDP“), podat do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období daňové tvrzení k dani z příjmů fyzických osob, v rozporu s touto povinností ve lhůtě do 1. 4. 2015 ani později, a to ani po výzvě správce daně ze dne 14. 9. 2015 doručené mu dne 29. 9. 2015, záměrně nevyhotovil a ani nenechal vyhotovit a u Finančního úřadu pro Olomoucký kraj, územní pracoviště v P., či jinde nepodal daňové tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014. Obviněný tak byl srozuměn s tím, že správci daně neposkytl doklad pro správné a včasné vyměření daně, v důsledku čehož daňovému subjektu (obviněnému) správce daně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za uvedené zdaňovací období v souladu s ustanoveními § 98, § 139, § 145 odst. 1 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále ve zkratce jen „DŘ“), ve výši 7 605 Kč. Přitom s ohledem na faktické zahájení podnikání v provozovně cukrárny na XY až od června 2014 by daňová povinnost k dani z příjmů fyzických osob za rok 2014 byla nulová. Dále byl obviněný pod bodem II. výroku o vině v rozsudku soudu prvního stupně uznán vinným tím, že v době od 1. 5. 2014 do 31. 12. 2015 v P. řádně neprováděl vedení své daňové evidence podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále ve zkratce jen „ZDPH“), a ani nezajistil její vedení jinou osobou. Ačkoliv si byl obviněný vědom své povinnosti vyplývající z § 101 odst. 1 ZDPH jako plátce daně z přidané hodnoty (dále ve zkratce též jen „DPH“) do 25 dnů po skončení měsíčního zdaňovacího období podat daňové přiznání k DPH, byť by mu nevznikla daňová povinnost (pokud zákon nestanoví jinak), nevyhotovoval a ani nenechal vyhotovovat daňová přiznání k DPH a nepodával je ani u Finančního úřadu pro Olomoucký kraj, územní pracoviště v P., ani jinde. Byl tak srozuměn s tím, že správci daně neposkytoval doklad pro správné a včasné vyměření daně, v důsledku čehož správce daně vyměřil obviněnému DPH za uvedených 20 měsíců (od května 2014 do prosince 2015) v souladu s § 98 odst. 1 ve spojení s § 139 odst. 1, § 145 odst. 1 a § 147 DŘ podle pomůcek. Přitom soud prvního stupně vycházel z toho, že s ohledem na faktické zahájení podnikání v provozovně cukrárny na XY až od června 2014 by daňová povinnost k DPH za květen 2014 byla nižší, než jak byla vyměřena správcem daně. Za následující měsíce od června 2014 do prosince 2015 však podle rozsudku soudu prvního stupně měl obviněný způsobit nezaplacením DPH (vyměřené podle pomůcek) škodu v celkové výši 689 777 Kč.

3. Proti rozsudku soudu prvního stupně podal obviněný odvolání, o kterém rozhodl Krajský soud v Brně usnesením ze dne 14. 2. 2019, sp. zn. 9 To 39/2019, tak, že je podle § 256 tr. ř. zamítl.

II. Dovolání obviněného

4. Obviněný S. H. podal proti citovanému usnesení Krajského soudu v Brně prostřednictvím své obhájkyne dovolání z důvodů uvedených v § 265b odst. 1 písm. b) a g) tr. ř.

5. Dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. b) tr. ř. dovozoval obviněný z toho, že měl být podle jeho názoru z vykonávání úkonů trestního řízení vyloučen samosoudce Okresního soudu v Prostějově JUDr. P. V., neboť lze mít pochybnosti o jeho nestrannosti pro jeho poměr k tehdejšímu obhájci obviněného JUDr. T. V. Tuto námitku obviněný uplatnil již v předchozí fázi trestního řízení, avšak nebylo jí vyhověno. Obviněný dále podrobně rozvedl, v čem spatřoval důvody vyloučení zmíněného soudce.

6. Dále obviněný uplatnil dovolací důvod uvedený v § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. Nesprávné právní posouzení skutku namítal ve vztahu ke zdaňovacím obdobím, v nichž soud prvního stupně zjistil, že obviněný nevykonával podnikatelskou činnost, a jeho daňová povinnost tak byla nulová. V takovém případě nemohl naplnit druhou část objektivní stránky trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 tr. zákoníku, neboť nijak neohrozil a ani nijak reálně ohrozit nemohl (u nulové daňové povinnosti) včasné a řádné vyměření daně. K tomu odkázal na usnesení Nejvyššího soudu ze dne 15. 7. 2015, sp. zn. [5 Tdo 710/2015](#). Obviněný dále nesouhlasil ani s názorem soudu prvního stupně, že by znak spočívající v ohrožení včasného a řádného vyměření daně měl být naplněn automaticky už jen tím, že daňový subjekt řádně nevede účetnictví. Pokud by tomu tak mělo být, zákonodárce by nekládal žádnou další podmínku do uvedené skutkové podstaty. Odvolací soud se touto výhradou obviněného ve svém zamítavém usnesení vůbec nezabýval.

7. Jiné nesprávné hmotně právní posouzení ze strany soudu prvního i druhého stupně podle dovolatele spočívalo v chybném určení daně, která byla vyměřena podle pomůcek, takže neodpovídá skutečné výši daně obviněného za předmětná zdaňovací období. S tím souvisí i chybné určení výše škody, která měla vzniknout České republice. Obviněný konstatoval, že správce daně je nadán speciální pravomocí, díky níž v určitých případech (typicky pro nesoučinnost daňového subjektu) může vyměřit daň podle tzv. pomůcek. Správce daně vyměří daň pomocí právní fikce spočívající v odhadu výše daně podle srovnání s jinými daňovými subjekty v daném místě, čase a s obdobným předmětem podnikání. Takto vyměřená daň vychází z výsledků hospodaření jiných subjektů. Dovolatel byl proto přesvědčen, že soud prvního stupně nemohl bez dalšího vycházet z takto vyměřené daně, zvláště pokud ani nebyly identifikovány srovnávané subjekty. Nebylo nijak zkoumáno, zda v případě obviněného by nebyly výdaje vyšší než jeho příjmy, jeho daňová povinnost tak dokonce nemusela být ani „plusová“. Nelze proto podle obviněného souhlasit s argumentací odvolacího soudu, že obviněný musel mít nepochybně nějaké příjmy, pokud v určitém období podnikal, neboť pro výpočet daňové povinnosti jsou podstatné nejen příjmy, ale i výdaje na ně vynaložené. Obviněný byl přesvědčen, že soudy nižších stupňů měly vycházet z reálného výsledku hospodaření obviněného, a nikoliv jiných subjektů. Proto obviněný nesouhlasil s tím, že by naplnil svým jednáním též znak značné škody, což na základě výsledků hospodaření jiných subjektů, a nikoli obviněného, dovodily soudy nižších stupňů.

8. Obviněný nesouhlasil ani s názorem odvolacího soudu, že v případě zjištění přesné daňové povinnosti obviněného by se skutek posoudil jako trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku. Obviněný upozornil, že rozdíl mezi trestným činem zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění a trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby nespočívá v tom, zda je k dispozici účetnictví obviněného, ale především v úmyslu pachatele, tj. zda měl úmysl zkrátit daň (úmysl ve vztahu k poruše), nebo zda jen řádně nevedl účetnictví. K tomu odkázal také na odbornou literaturu k ustanovení § 254 tr. zákoníku.

9. Obviněný také upozornil, že ve skutkové větě je chybně uveden odkaz na zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který v době, kdy se měl dopustit trestné činnosti, již nebyl platný ani účinný.

10. Z těchto důvodů obviněný navrhl, aby Nejvyšší soud zrušil napadené usnesení krajského soudu a aby věc vrátil tomuto soudu k novému projednání a rozhodnutí.

III.

Vyjádření k dovolání

11. K dovolání obviněného S. H. se vyjádřil nejvyšší státní zástupce prostřednictvím státního zástupce Nejvyššího státního zastupitelství.

12. Ten především neshledal opodstatněnou námitku podjatosti samosoudce JUDr. P. V. Stejně tak státní zástupce nepřisvědčil námitkám obviněného, které měly odůvodňovat jeho dovolání z hlediska naplnění dovolacího důvodu podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. Dovolatelem uplatněné námitky lze sice s jistou výhradou označit za hmotně právní, nicméně podle názoru státního zástupce jde o námitky neopodstatněné. Podle soudu prvního stupně obviněný skutečně plně podnikal v provozovně na XY již minimálně od června 2014, což nelze ztotožňovat s vlastním provozováním podnikatelské činnosti, které je mnohem širším pojmem. K datu 12. 12. 2013 se obviněný nechal registrovat jako plátce DPH. Rozhodně tak obviněný musel podnikatelskou činnost provozovat v květnu 2014, jelikož od počátku června 2014 minimálně v jedné provozovně (v XY) již obchodoval v režimu plného provozu.

13. Státní zástupce je přesvědčen, že v kontextu těchto skutkových zjištění pak ob stojí právní kvalifikace učiněná soudem prvního stupně, která byla založena na závěrech vyplývajících z usnesení Nejvyššího soudu ze dne 15. 7. 2015, sp. zn. [5 Tdo 710/2015](#), podle nichž u přečinu zkracování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea 1 tr. zákoníku dochází k naplnění zákonného znaku v podobě ohrožení včasného a řádného vyměření daně již samotným ohrožením možnosti včas a řádně vyměřit určitou daň. Takový ohrožovací následek lze spatřovat v jednání obviněného, který jako podnikající fyzická osoba nevedl řádně své účetnictví a příslušný správce daně musel se zvýšeným úsilím sám u obviněného zjistit výši jeho daně z příjmů fyzických osob, a to i za situace, kdy v rozhodném období nedocházelo k faktickému výkonu činnosti, která je předmětem uvedeného druhu daně. Naopak se nemůže uplatnit ten názor, že nevedením účetnictví či daňové evidence u takového podnikatelského subjektu, který fakticky vůbec nepodnikal, nemůže dojít k ohrožení majetkových práv jiného nebo včasného a řádného vyměření daně (usnesení Nejvyššího soudu ze dne 12. 1. 2011, sp. zn. [5 Tdo 1533/2010](#)). Obviněného totiž rozhodně nelze označit za osobu, která by vůbec nepodnikala.

14. Státní zástupce nesouhlasil ani s výhradami obviněného, že jeho jednáním nebyla způsobena značná škoda ve smyslu § 254 odst. 3 tr. zákoníku. V obecné rovině by mělo být toto právní posouzení přípustné i v případech, kdy ohrožující následek má podobu ohrožení včasného a řádného vyměření daně. To lze dovodit i z vlastní formulace § 254 odst. 3 tr. zákoníku, která způsobení značné škody na cizím majetku váže na všechny činy uvedené v § 254 odst. 1 nebo 2 tr. zákoníku, nikoli jen na některý vymezený způsob spáchání takových činů. Státní zástupce připustil, že právní posouzení podle § 254 odst. 1 alinea 1, odst. 3 tr. zákoníku se v případech, kdy je shledáno ohrožení včasného a řádného vyměření daně, bude blížit právnímu posouzení jako trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) tr. zákoníku. Rozdíl je v tom, že v případě trestného činu zkrácení údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 tr. zákoníku nebude úmysl pachatele zahrnovat zkrácení povinných plateb uvedených v § 240 odst. 1 tr. zákoníku či vylákání výhody na některé z těchto povinných plateb, naopak ke škodě z důvodu přesného nevyměření takových povinných plateb dojde jen z nedbalosti. Z povahy věci je přitom

vylouen jednoinný souběh trestného činu podle § 254 tr. zákoníku s trestným činem podle § 240 tr. zákoníku.

15. Podle státního zástupce pro závěr o vině přečinem podle § 254 odst. 1 alinea 1, odst. 3 tr. zákoníku je zapotřebí identifikovat a kvantifikovat škodu, která byla způsobena tím, že obviněný nevedl účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, ač k tomu byl podle zákona povinen. Přitom by mělo v obecné rovině platit i pro stanovení výše způsobené škody pro účely naplnění kvalifikované skutkové podstaty podle § 254 odst. 1, 3 tr. zákoníku to, co je přijímáno v případech trestných činů zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku, tedy že výsledky daňového řízení v otázce rozsahu daňové povinnosti a jejího nesplnění, byť jsou jinak v takovém řízení opatřené důkazy vždy podstatným podkladem navazujícího trestního řízení, nelze bez dalšího zcela přejímat do trestního řízení a toliko na jejich podkladě není možné činit závěr o existenci či neexistenci trestní odpovědnosti obviněného za úmyslný trestný čin.

16. Státní zástupce je přesvědčen, že Okresní soud v Prostějově neučinil svůj závěr o výši způsobené škody výhradně podle toho, jak obviněnému jako daňovému subjektu vyměřil daně jejich správce. Přestože výši škody s výjimkou doměření za období května 2014 vyčíslil v konečném výsledku stejně jako správce daně, okresní soud sám provedl dokazování v tom směru, aby byla zjištěna alespoň minimální výše škody způsobené jednáním obviněného. V tomto směru lze poukázat na to, že si vyžádal i tzv. vyhledávací část spisu správce daně, na jehož podkladě došlo k porovnání podnikání obdobných daňových subjektů s obdobným předmětem a rozsahem podnikání, jako měl obviněný. Nemožnost zjistit zcela přesně výši daňových povinností obviněného byla v daném případě způsobena právě jednáním obviněného, který v průběhu posuzovaného období nevedl zákonem požadovanou daňovou evidenci, a tím trvale znemožnil zjištění, přezkoumání a uspořádání hospodářského výsledku svého podnikání.

17. Vzhledem ke shora uvedenému státní zástupce navrhl, aby Nejvyšší soud podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. ř. odmítl dovolání obviněného jako zjevně neopodstatněné.

IV.

Posouzení důvodnosti dovolání

a) Obecná východiska

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

19. Dovolací důvod ve smyslu § 265b odst. 1 písm. b) tr. ř. je dán, pokud ve věci rozhodl vyloučený orgán; tento důvod však nelze použít, jestliže tato okolnost byla tomu, kdo podává dovolání, již v původním řízení známa a nebyla jím před rozhodnutím orgánu druhého stupně namítnuta. Dovolání z důvodu uvedeného v § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. je možno podat, jestliže rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení skutku nebo na jiném nesprávném hmotně právním posouzení.

20. Na úvod je také třeba uvést, že obviněný sice formálně deklaroval dovolací důvody uvedené v § 265b odst. 1 písm. b) a g) tr. ř., ve skutečnosti ale měl na mysli spíše dovolací důvod uvedený v § 265b odst. 1 písm. l) tr. ř. v jeho druhé alternativě, neboť se domáhal přezkumu rozhodnutí odvolacího soudu, který svým usnesením rozhodl o zamítnutí řádného opravného prostředku (odvolání), proti odsuzujícímu rozsudku soudu prvního stupně, tj. proti rozsudku uvedenému v § 265a odst. 2 písm. a) tr. ř., přestože byly v řízení mu předcházejícím dány důvody dovolání uvedené právě v § 265b odst. 1 písm. b) a g) tr. ř.

b) K dovolacímu důvodu podle § 265b odst. 1 písm. b) tr. ř.

21. Nejvyšší soud se zabýval především námitkou obviněného, že ve věci rozhodoval vyloučený orgán, tj. samosoudce JUDr. P. V., což mělo naplnit dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. b) tr. ř. Nejvyšší soud však neshledal tuto námitku opodstatněnou a podrobně vyložil, proč tak učinil.

c) K dovolacímu důvodu podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř.

22. Obviněný dále uplatnil dovolací důvod uvedený v § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř., jelikož byl přesvědčen, že skutek, jímž byl uznán vinným, byl nesprávně právně posouzen jako přečin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea 1, odst. 3 tr. zákoníku. Námitky obviněného odpovídají zvolenému dovolacímu důvodu [s výhradou výše uvedenou týkající se dovolacího důvodu podle § 265b odst. 1 písm. l) tr. ř.], neboť obviněný zpochybňoval uplatněnou právní kvalifikaci skutku zjištěného soudy nižších stupňů. Nejvyšší soud považuje některé z námitek obviněného za důvodné, jak bude vyloženo níže, a proto ve smyslu § 265i odst. 3 tr. ř. přezkoumal zákonnost a odůvodněnost výroků rozhodnutí napadených dovoláním v rozsahu a z důvodů v dovolání uvedených, jakož i řízení jím předcházející.

23. Nejvyšší soud nejprve stručně připomíná, že přečinu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea 1, odst. 3 tr. zákoníku se dopustí ten, kdo nevede účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, ač je k tomu podle zákona povinen, a ohrozí tak majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně, a způsobí takovým činem na cizím majetku značnou škodu. Jde o skutkovou podstatu složitou, která obsahuje více znaků v různých alternativách. Jednání je v § 254 odst. 1 tr. zákoníku popsáno ve třech alinea, z nichž v daném případě byla obviněnému kladena za vinu ta první, a to konkrétně nevedení jiných dokladů sloužících k přehledu o stavu hospodaření a jmění, ač k tomu byl obviněný podle zákona povinen. Ze dvou alternativně uvedených ohrožovacích následků byla obviněnému kladena za vinu druhá varianta, tj. ohrožení včasného a řádného vyměření daně, a to konkrétně daně z příjmů fyzických osob za rok 2014 (pod bodem I. skutkové věty rozsudku soudu prvního stupně) a dále daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 5. 2014 do 31. 12. 2015 (pod bodem II. v celkem 20 dílčích částech). V daném období obviněný podle rozsudku soudu prvního stupně řádně nevedl a ani nezajistil řádné vedení svého účetnictví a příslušnému správci daně nepodal daňové tvrzení jednak k dani z příjmů fyzických osob za rok 2014, jednak k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 5. 2014 do 31. 12. 2015.

1. K objektivní stránce trestného činu § 254 odst. 1 alinea 1 tr. zákoníku

24. Obviněný ve svém dovolání předně namítal, že byla nesprávně shledána jeho trestní odpovědnost i za období, kdy podle zjištění soudů nižších stupňů měl ve výsledku nulovou daňovou povinnost, tj. i za období do května 2014, kdy ještě nefungovala jím později provozovaná cukrárna.

25. Soud prvního stupně po provedeném dokazování dospěl k závěru, že obviněný provozoval v plném režimu cukrárnu, tedy prováděl činnost, z níž mu plynula zákonná povinnost vést účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, v době minimálně od června 2014. Dále provedl dokazování za účelem zajištění účetních dokladů obviněného (vyslechl účetní B. Č. a H. K.), avšak účetní doklady se v řízení nepodařilo nalézt, a proto soud prvního stupně dospěl k závěru, že obviněný nevedl řádné účetnictví, ač mu to ukládají příslušná zákonná ustanovení. Dále soud prvního stupně učinil závěr, že za zdaňovací období roku 2014 s ohledem na faktické zahájení podnikání v provozovně cukrárny na XY od června 2014 byla daňová povinnost obviněného plynoucí z daně z příjmů fyzických osob za rok 2014 nulová, jak výslovně uvedl i ve výrokové části svého rozsudku. Soud prvního stupně dále pod bodem II. výroku o vině vycházel z daně vyměřené správcem daně podle tzv. daňových pomůcek, přičemž ji korigoval v

tom směru, že vzal za „správně vypočtenou“ jen daň z přidané hodnoty za období od června 2014 do prosince 2015, nikoli i tu za květen 2014 (a to právě s ohledem na zjištěné otevření provozovny cukrárny od června 2014). Soud prvního stupně zdůvodnil ve svém rozsudku naplnění znaků trestného činu kladeného obviněnému za vinu tím, že obviněný ohrozil řádné a včasné vyměření daně z přidané hodnoty v období od června 2014 do prosince 2015. Otázkou ohrožení včasného a řádného vyměření daně z příjmů se pak soud prvního stupně v odůvodnění svého rozsudku nezabýval vůbec.

26. Předně je třeba uvést, že uvedená vyjádření soudu prvního stupně jsou poněkud zmatečná, neboť není zřejmé, k jakým závěrům soud prvního stupně v naznačeném směru dospěl. Především není patrné, zda soud prvního stupně považoval nevedení daňové evidence a záznamů o příjmech a evidence pohledávek za ohrožení včasného a řádného vyměření daně i v období, kdy podle něj nevznikla povinnost zaplatit daň, a zda údaj o tom, že nevznikla tato povinnost, měl mít vliv pouze na stanovení výše tvrzené škody. Do značné míry zároveň výroková část odporuje odůvodnění rozsudku, jak bylo uvedeno shora, neboť soud prvního stupně v rámci výroku kladl obviněnému za vinu způsobení uvedeného ohrožení včasného a řádného vyměření daně i v období, kdy podle něj nevznikla povinnost odvést daň, v odůvodnění pak ale popíral, že by v tomto období došlo k ohrožení jejího včasného a řádného vyměření (viz odůvodnění jeho rozsudku, v němž shledal ohrožení jejího vyměření jen v období od června 2014 do prosince 2015, nikoli i v květnu 2014).

27. Vysvětlení úvah soudu prvního stupně neposkytuje ani další pasáž odůvodnění jeho rozsudku, podle níž obviněný započal se svým jednáním již v květnu 2014, a proto jde o pokračující trestný čin podle § 254 odst. 1 alinea 1, odst. 3 tr. zákoníku. V této spojitosti je možno jen upozornit, že o pokračování v trestném činu podle § 116 tr. zákoníku (za splnění dalších podmínek) může jít jen tehdy, pokud každý jednotlivý dílčí útok naplňuje skutkovou podstatu téhož trestného činu, a to byť i v souhrnu, čímž se míní, že v případě činů žádajících určitý rozsah (typicky v případě znaku škody) postačí naplnění takového rozsahu až v souhrnu všech útoků. V daném případě ovšem soud prvního stupně současně konstatoval, že první jím označený dílčí útok nesměřoval ke způsobení následku v podobě ohrožení, přesto jej zařadil do řady dílčích útoků. I v tom lze spatřovat vnitřní rozpor.

28. Nadto celou konstrukci soudu prvního stupně o tom, že trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea 1 tr. zákoníku je pokračujícím trestným činem, jehož jednotlivými dílčími útoky jsou jednotlivá zdaňovací období, lze označit za pochybnou a zjevně nesprávnou. Soud prvního stupně v tomto směru zřejmě aplikoval judikaturu vážící se k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku, u něhož dospěl k takovým závěrům Nejvyšší soud v rozhodnutí pod č. 41/2016 Sb. rozh. tr. V případě trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea 1 tr. zákoníku, u něhož je trestné nevedení účetních knih, zápisů nebo jiných dokladů, ač k tomu byl pachatel podle zákona povinen, tedy trestné je nerespektování určité zákonné povinnosti (v podstatě její opomíjení), jde mnohem spíše o delikt trvající, který představuje jediný skutek, jenž trvá po celou dobu, po kterou pachatel neplní uvedenou zákonnou povinnost, a naplňuje tím i znak následku v podobě ohrožení řádného a včasného vyměření daně (nebo ohrožení majetkových práv jiného), tedy po celou dobu, po níž trvá protiprávní stav (dlužno ovšem podotknout, že jinak tomu je v případě dalších alternativ daného trestného činu obsažených v § 254 odst. 1 v alinea 2 či 3, resp. v § 254 odst. 2 tr. zákoníku). Z charakteru uvedeného trestného činu jako trvajícího deliktu vyplývají též určité procesní konsekvence – je třeba o něm učinit rozhodnutí jediné, neboť jde o jediný skutek, do jehož popisu je třeba zahrnout celé období, kdy trval protiprávní stav způsobený neplněním uvedené zákonné povinnosti vést řádně účetní knihy, zápisy a jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, pokud to vedlo k ohrožovacímu následku (viz k tomu níže).

29. Dále ve spojitosti s popisem skutku v rozsudku soudu prvního stupně je třeba dát obviněnému za pravdu, že se pod bodem I. výrokové části, jakož i následně v odůvodnění, soud chybně odkazuje na

ustanovení § 40 odst. 3 ZSDP, ač uvedený právní předpis byl v rozhodné době již zrušen, nebyl ani platný a ani účinný, a byl plně nahrazen daňovým řádem (zákonem č. 280/2009 Sb.), který nabyl účinnosti dnem 1. 1. 2011 – viz § 265 bod 1. a § 266 DŘ. Jde ovšem mnohem spíše o formální pochybení při formulaci popisu skutku, neboť zcela stejnou povinnost, která byla vadně dovozována z § 40 odst. 3 ZSDP, obsahuje § 136 DŘ (jde o povinnost podat v určitých termínech daňové přiznání).

30. Dovolatel dále namítl, že přinejmenším v období, kdy soud prvního stupně shledal, že mu nevznikla daňová povinnost, resp. že byla nulová, nemohl způsobit následek, a tím naplnit obligatorní znak objektivní stránky skutkové podstaty trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 tr. zákoníku spočívající v tom, že by ohrozil řádné a včasné vyměření daně.

31. K tomu Nejvyšší soud uvádí, že s takovými kategorickými závěry, jež snad v určitých pasážích svého vnitřně rozporného odůvodnění naznačoval i soud prvního stupně, není možno souhlasit. Naopak Nejvyšší soud již v minulosti judikoval, že přečinu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 tr. zákoníku se lze za splnění všech zákonných podmínek dopustit i tím, že pachatel v postavení statutárního orgánu subjektu daně nevede účetnictví tohoto subjektu a nepodá přiznání k dani z příjmů právnických osob za situace, kdy v rozhodném období nedochází k faktickému výkonu činnosti, která je předmětem uvedeného druhu daně (viz usnesení Nejvyššího soudu ze dne 15. 7. 2015, sp. zn. [5 Tdo 710/2015](#)). Podobně to musí platit i pro podnikatele – fyzickou osobu. Dále je k tomu třeba připomenout rozhodnutí pod č. 15/2009 Sb. rozh. tr., podle nějž v případě machinací v účetnictví (např. vystavováním fiktivních daňových dokladů), pokud byl pak správce daně nucen v rozsáhlém daňovém řízení stanovit výši daňové povinnosti pro neprůkaznost účetnictví za použití daňových pomůcek, vždy objektivně dochází k ohrožení včasného a řádného vyměření daně ve smyslu § 254 odst. 1 tr. zákoníku, byť by následným dokazováním v trestním řízení bylo zjištěno, že uvedené účetní machinace v rámci jediného zdaňovacího období nakonec neovlivnily skutečnosti rozhodné podle § 5 odst. 1 ZDP spojené s výpočtem základu daně z příjmů, a tím ani stanovení daňové povinnosti pachateli jako daňovému subjektu.

32. Nejvyšší soud v naznačeném směru nemá důvod jakkoliv se odchylovat od své předchozí judikatury, naopak je třeba na ni navázat. K ohrožení včasného a řádného vyměření daně v daném případě zcela zjevně došlo z důvodu zjištěného nevedení účetnictví obviněným, pro které posléze správce daně musel přistoupit k vyměření daně na základě pomůcek, a to dokonce za využití § 98 odst. 3 písm. c) DŘ, tj. porovnáním srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, přičemž obviněnému lze klást za vinu celé období, po které neplnil tuto svou zákonnou povinnost, neboť tím po celé sledované období ohrožoval včasné a řádné vyměření daně. Je třeba též připomenout, že zdaňovacím obdobím v případě daně z příjmů fyzických osob bylo celé sledované období roku 2014, rozhodné jsou příjmy a výdaje vynaložené na jejich dosažení v průběhu celého tohoto období, proto nelze jednoduše dospět k závěru, že pokud v části tohoto období obviněný ještě neprovozoval svou cukrárnu, byla v celém uvedeném zdaňovacím období jeho daňová povinnost nulová, jak to zjednodušeně učinil soud prvního stupně. I při skutkovém zjištění, podle něhož cukrárna byla v provozu až od června 2014, je zřejmé, že obviněný musel připravovat její otevření, nepochybně s tím souvisely i jeho výdaje, které jsou jedním z parametrů, na jejichž základě se určuje výsledek jeho hospodaření jako podnikatelského subjektu. Přitom se mohl i v celkovém souhrnu celého zdaňovacího období dostat do ztráty (tj. výdaje by převyšovaly příjmy), kterou je možné následně zohlednit i v dalších zdaňovacích obdobích daně z příjmů (viz § 38n odst. 1 ZDP). Při správě daňové ztráty se pak postupuje obdobně jako při správě daňové povinnosti (viz § 38n odst. 2 ZDP). V podobném velmi zjednodušeném duchu se nesou i úvahy soudů nižších stupňů, které se týkají daně z přidané hodnoty (nezohledňují ani možnost řešení případu tzv. nadměrného odpočtu ve smyslu § 105 ZDPH). Lze tak konstatovat, že obviněný po celou dobu, po kterou neplnil svou zákonnou povinnost vést řádné účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím

trvalost účetních záznamů ve smyslu § 8 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (viz též další ustanovení uvedeného předpisu), takže správce daně musel následně přistoupit ke stanovení daně z příjmů a DPH ve sledovaných obdobích na základě pomůcek, ohrožoval řádné a včasné vyměření daně.

33. V naznačeném směru proto není jakýkoliv důvod odchylovat se od dosavadní ustálené judikatury Nejvyššího soudu, jak byla uvedena shora. Lze též souhlasit se státním zástupcem, že není namístě aplikovat závěry uvedené v usnesení Nejvyššího soudu ze dne 12. 1. 2011, sp. zn. [5 Tdo 1533/2010](#), v němž byla řešena zcela specifická situace, která ovšem v nyní projednávaném případě nenastala. V uvedené kauze totiž obchodní společnost, jejíž jednatel nevedl účetnictví, resp. nepředal některé doklady svému nástupci, vůbec nepodnikala, a proto ve skutečnosti by zřejmě žádnou daňovou povinnost ani neměla, což zhodnotil Nejvyšší soud v rámci své úvahy o společenské škodlivosti činu, která nedosahovala té intenzity, aby bylo třeba uplatnit trestněprávní odpovědnost a důsledky s ní spojené.

34. Ze shora rozvedených důvodů se proto nelze spokojit ani s nesprávnou a zjednodušující argumentací odvolacího soudu týkající se této problematiky, jak byla uvedena v odůvodnění jeho usnesení, čímž danou problematiku mnohem spíše zatemnil, než objasnil. Není pochopitelně pravdou, že podnikateli, který v určitém období podniká, vždy vzniká nějaká daňová povinnost, jak dovozoval odvolací soud, neboť podnikání může být též neúspěšné, ztrátové, takže ve skutečnosti nemusí vzniknout povinnost odvést daň z příjmů, stejně tak nemusí ani vzniknout povinnost odvést DPH (dokonce může vzniknout tzv. nadměrný odpočet, který se jako přeplatek na dani z přidané hodnoty vrací – viz § 105 ZDPH). Jak už bylo řečeno výše, (zásadně) ale dochází k ohrožení včasného a řádného vyměření daně, pokud takový podnikatel nevede řádně účetnictví tak, aby na jeho základě mohlo dojít k vyměření daně, k níž ani nepodá daňové přiznání. Je třeba též připomenout, že trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 tr. zákoníku je ohrožovacím deliktem, a nikoli deliktem poruchovým, pro jeho naplnění postačí ohrožení řádného a včasného vyměření daně a nežádá se, aby v důsledku jednání tam popsánoho došlo k poruše, např. v tom smyslu, že by daň již nikdy nemohla být vyměřena a nebyla ani státu uhrazena, nebo že by došlo k jejímu opožděnému či nesprávnému vyměření, naopak postačí, že je reálně ohroženo její včasné a řádné vyměření.

2. Ke škodě jako okolnosti podmiňující použití vyšší trestní sazby podle § 254 odst. 3 tr. zákoníku

35. Obviněný v dovolání dále namítl, že soud prvního stupně dovedl výši způsobené škody ve smyslu § 254 odst. 3 tr. zákoníku pouze z právní fikce použité při vyměření daňové povinnosti správcem daně. V trestním řízení tak podle něj nebylo postaveno najisto, jaká byla skutečná výše daňové povinnosti, a nelze tak vyloučit, že měl daňovou povinnost nulovou, nebo dokonce „zápornou“.

36. Jak již bylo uvedeno, soudy nižších stupňů při stanovení výše škody vycházely skutečně z výše daňových povinností k DPH za jednotlivá zdaňovací období vyměřených správcem daně na základě daňových pomůcek, a to konkrétně i za využití postupu podle § 98 odst. 3 písm. c) DŘ, tj. porovnáním srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností. Soudy nižších stupňů dovedly, že tímto způsobem lze dospět i k závěru o výši škody, jež byla obviněným způsobena státu na neodvedené dani tím, že obviněný nevedl řádně účetnictví. Státní zástupce ve svém vyjádření k dovolání souhlasil s takto zjištěnou výší škody a zdůraznil přitom jiné aspekty, na něž ani soudy nižších stupňů nekladly takový důraz, a sice že soud prvního stupně provedl vlastní dokazování důkazními prostředky opatřenými v daňovém řízení, které sám hodnotil ve spojitosti s jinými důkazy vyplývajícími z dalších důkazních prostředků provedených výlučně v trestním řízení, což mu mělo umožnit dospět ke správnému závěru o skutkovém stavu, o němž podle státního zástupce nejsou důvodné pochybnosti.

37. S takovými závěry ovšem Nejvyšší soud nemůže souhlasit, protože dlouhodobě a opakovaně judikuje, že škoda jako znak objektivní stránky skutkové podstaty trestného činu, jenž je obviněnému kladen za vinu, musí být vždy zjištěna určitě, bezpečně a spolehlivě, tedy bez důvodných pochybností (ve smyslu § 2 odst. 5 tr. ř.), naopak není možno ji určit odhadem, přibližně a podobně, přičemž orgány činné v trestním řízení se touto otázkou musejí zabývat a provádět k tomu dokazování (z publikovaných rozhodnutí viz například rozhodnutí pod č. 53/1958, č. 3/1960, č. 11/1967, č. 56/1981, č. 32/1995, č. 39/2008, č. 3/2013, č. 26/2014, č. 39/2015 a č. 16/2017 Sb. rozh. tr.).

38. V daném případě však soudy nižších stupňů (spolu se státním zástupcem) přecenily význam možností upravených daňovým řádem pro určení daňové povinnosti daňového subjektu, pokud daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, resp. pokud dokonce vůbec nesplní svou povinnost podat řádné daňové tvrzení (viz § 135 a násl. DŘ), a to ani v náhradní stanovené lhůtě (viz § 145 odst. 1 DŘ). Jestliže v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem (viz k tomu § 98 odst. 1 DŘ ve spojitosti s § 145 odst. 1 DŘ), přitom musí přihlížet i ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny (§ 98 odst. 2 DŘ). Pomůckami se pak podle § 98 odst. 3 DŘ rozumí a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní. Již z tohoto výčtu je zřejmé, že takové vyměření daně jejím správcem není jednoduše převoditelné do trestního řízení a nelze v něm vycházet z tohoto vyměření. Je tomu tak již jen z procedurálních důvodů, neboť by byly využity i důkazní prostředky nepřipustné pro účely trestního řízení (např. vysvětlení opatřená nikoli kontradiktorním způsobem v souladu s trestním řádem, vlastní poznatky správce daně, platí to ovšem i o porovnání s hospodářskými výsledky srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, čemuž bude věnována pozornost dále), a to ani za situace, že by soud jako orgán činný v trestním řízení provedl důkaz celým správním (daňovým) spisem podle § 213 odst. 1, 2 tr. ř.

39. Již důvodová zpráva k daňovému řádu v části věnované § 98 DŘ uváděla: „Odstavec 1 stanoví postup, který umožní stanovit daň v případě, že daňový subjekt nesplní svoji zákonem stanovenou povinnost, tj. neunesení důkazní břemeno, v důsledku čehož je zmařena možnost stanovení daně na základě dokazování. Pokud taková situace nastane, je správce daně oprávněn stanovit výši daně s využitím pomůcek, jimiž disponuje, nebo které si sám obstará. Takový postup není závislý na případné součinnosti (či nesoučinnosti) daňového subjektu, což však nevylučuje, aby správce daně využil důkazní prostředky předložené daňovým subjektem jako případné pomůcky.“ K tomu je možno připomenout i výklad podávaný v odborné literatuře k tomuto instrumentu. Podle komentáře k daňovému řádu (LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol. Daňový řád. Komentář. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 390 a 391) je stanovení daně pomůckami krajním způsobem stanovení daně v případě, kdy nelze z nějakého důvodu určit daň dokazováním (nejde však o sankci pro daňový subjekt). Jediným přesným, a tudíž hlavním způsobem stanovení daňové povinnosti i pro účely daňového řízení je podle uvedeného komentáře pouze dokazování, jehož smyslem je nalézt skutečnou správnou daňovou povinnost, zatímco smyslem pomůcek je maximálně se přiblížit této správné daňové povinnosti, a proto je nutno stanovení daně podle pomůcek vždy brát jako krajní řešení tam, kde nelze daň stanovit dokazováním. Na jiném místě též komentář (tamtéž, s. 393) uvádí, že stanovení daně pomůckami se zásadně odlišuje od stanovení daně dokazováním tím, že při pomůckách správce daně de facto odhaduje výši celkové daňové povinnosti, a to zpravidla na základě výsledků hospodářské činnosti daňového subjektu v minulosti či na základě výsledků hospodářské činnosti jiných daňových subjektů, v jejichž podnikání lze spatřovat jistou podobnost s podnikáním daňového subjektu (což předpokládá též náležité seznámení se s činností daňového subjektu a zvolení vhodného srovnatelného daňového subjektu jiného).

40. Podobnou charakteristiku vyměření daně nikoli na základě dokazování, ale podle pomůcek, lze najít i v dalších komentářích k § 98 DŘ (např. MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. Daňový řád s komentářem a judikaturou. 2. vydání. Praha: Leges, 2015; BAXA, J. a kol. Daňový řád: komentář. II. díl, § 125 až 266. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, které jsou též dostupné v systému ASPI). Vždy v nich rezonuje, že jde vlastně o kvalifikovaný odhad, který je navíc tak přesný, jak přesné jsou vstupní údaje (v závislosti na relevanci samotných vstupních údajů, zejména z hlediska určení srovnatelného daňového subjektu apod., jejich zpracování a vyhodnocení atd.).

41. Z uvedeného tedy vyplývá, že stanovení daně podle pomůcek je institutem ryze správně právním užitým specificky v daňovém řízení, který umožňuje správci daně v krajních případech vyměřit daňovému subjektu daň, pokud její výši nemůže prokázat dokazováním (ve smyslu § 92 DŘ). Jakkoliv část odborné literatury a snad i praxe (viz k tomu LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol. Daňový řád. Komentář. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 393) inklinuje při stanovení daňové povinnosti i k umožnění kombinace obou základních metod, a sice dokazování a stanovení daně podle pomůcek, nebyl takový postup zákonodárcem zamýšlen (viz k tomu i důvodovou zprávu uvedenou shora) a je i setrvale a opakovaně zapovídan judikaturou Nejvyššího správního soudu – viz zejména jeho rozsudek ze dne 15. 5. 2012, č. j. 2 Afs 8/2012-25 („Kombinace stanovení daně dokazováním a podle pomůcek však není možná, což ovšem neznamená, že při stanovení daně podle pomůcek nelze využít dokladů a neúplného účetnictví či částí evidencí, které mohou přispět k co nejpřesnějšímu přiblížení se skutečné daňové povinnosti.“), nebo rozsudek ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003-88 („Správce daně při stanovení daňové povinnosti zjišťuje rozhodné skutečnosti buď zcela dokazováním, nebo zcela podle pomůcek. Není přípustné, aby základ daně byl zjištěn kombinací obou metod.“); z poslední doby např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017-69 (viz zejména část III.C.6., body 64. až 68.) či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 372/2017-89 (viz zejména část III.C.6., body 60. až 64.). To však samo o sobě nezamezuje správci daně použít při stanovení daně podle pomůcek některé podklady získané od daňového subjektu, o nichž jinak nejsou pochybnosti (např. při neúplnosti jen dílčí části účetnictví), jak s tím ostatně výslovně počítá i § 98 odst. 3 písm. a) DŘ, podle něhož mezi demonstrativně vypočtenými pomůckami jsou i důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny. Viz k tomu též např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004-56, ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, či ze dne 27. 2. 2019, č. j. 6 Afs 270/2018-22 (shodně i BAXA, J. a kol. Daňový řád: komentář. II. díl, § 125 až 266. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011).

42. Je také třeba upozornit na zcela odlišnou koncepci a cíle daňového a trestního řízení. Cílem správy daní je správně zjistit daň, stanovit a vybrat ji (jak vyplývá z § 1 odst. 2 a 3 DŘ), od čehož se odvíjí též právní úprava nástrojů, jak toho dosáhnout i při nesoučinnosti daňového subjektu, jehož primární povinností je podat daňové tvrzení a prokazovat je (což však na druhé straně nebrání správci daně vyhledat a zohlednit i jiné důkazní prostředky). Naproti tomu smysl a účel trestního řízení, a to i o trestných činech daňových či hospodářských, jimiž je porušováno či ohrožováno právo státu na řádné a včasné vyměření a též vybrání daně, je značně odlišný – je jím podle § 1 tr. ř. náležité zjištění trestných činů a jejich pachatelů a jejich spravedlivé potrestání, čímž jsou zároveň chráněny nejdůležitější právní statky před těmi nejzávažnějšími zásahy (před kriminalitou). Zároveň tím má docházet k upevňování zákonnosti, k předcházení a zamezování trestné činnosti, k výchově občanů v duchu důsledného zachovávání zákonů a pravidel občanského soužití i čestného plnění povinností ke státu a společnosti. Jde o právo trestní, tj. sankční, a tomu odpovídají i prostředky, které mají orgány činné v trestním řízení k dispozici pro naplnění sledovaných cílů. Pro trestní řízení platí jiné základní zásady, jimiž je ovládáno (viz zejména § 2 tr. ř., čl. 36 a následující Listiny základních práv a svobod, čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod), než je tomu v řízení daňovém (viz zejména § 5 DŘ), jakkoliv zčásti mohou být obě řízení ovládána zásadami stejnými či podobnými (např. principy zákonnosti, zdrženlivosti a přiměřenosti, rychlosti apod.), neboť mají obecný či mezioborový charakter. Přesto je trestní řízení odlišné od daňového řízení, což

se právě plně ukazuje i při stanovení závěru o výši daňové povinnosti daňového subjektu. Zatímco v daňovém řízení je možné vycházet nejen z výsledků dokazování, ale též z pomůcek a stanovit tuto povinnost vlastně jakýmsi kvalifikovaným odhadem (třeba i porovnáním se srovnatelnými daňovými subjekty a jejich daňovými povinnostmi), takový postup v trestním řízení, ovládaném mimo jiné zásadou vyhledávací, presumpcí nevinu a zásadou tzv. materiální pravdy, není možný. V trestním řízení lze dospět k závěru o skutkovém stavu, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a v rozsahu nezbytném pro rozhodnutí (ve smyslu § 2 odst. 5 tr. ř.), jen na základě dokazování provedeného náležitě a v souladu s procesními zákony, včetně tzv. volného hodnocení důkazů ve smyslu § 2 odst. 6 tr. ř. Proto ani není možné dospět v trestním řízení k závěru o vině obviněného jen na základě pouhých kvalifikovaných odhadů, jakkoliv se s velkou mírou pravděpodobnosti blížících realitě, jako je tomu například v případě stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, ale je třeba vždy vinu obviněného, a to i ohledně znaku škody, prokázat spolehlivě, bezpečně, s praktickou jistotou, tedy slovy zákona „bez důvodných pochybností“.

43. V daném případě však soudy nižších stupňů nedostály uvedeným povinností vyplývajícím z nastavení principů, jimiž je ovládáno trestní řízení, naopak při stanovení výše škody vycházely z pouhého kvalifikovaného odhadu správce daně, který vyměřil DPH podle pomůcek, a sice na základě porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností podle § 98 odst. 3 písm. c) DŘ. Takový způsob, jak bylo uvedeno, je sice vhodný pro vyměření a následné vymáhání splnění daňové povinnosti od daňového subjektu, avšak nemůže postačovat pro stanovení výše škody jako okolnosti zakládající trestní odpovědnost, třebaže by šlo jen o okolnost podmiňující použití vyšší trestní sazby, jako tomu je v případě trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění. Lze tak uzavřít, že tato metoda určení výše daňové povinnosti daňového subjektu je zcela nepoužitelná pro účely stanovení výše škody v trestním řízení, jak bylo rozvedeno shora.

44. Kromě toho by bylo možno soudům nižších stupňů (kdyby byly oprávněny rozhodovat obdobně jako např. ve správním řízení o správnosti výše vyměřené daně podle pomůcek) vytknout, že uvedenou metodu zcela nedostatečně přezkoumaly a uplatnily, neboť soudy nižších stupňů se v nyní posuzovaném případě vůbec nezabývaly podmínkami a parametry, které musí správce daně zvažovat při takovém způsobu vyměření daně, jak vyplývá z bohaté judikatury správních soudů. Především (za předpokladu důvodnosti stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, a nikoli na podkladě dokazování, k čemuž musejí být též splněny zákonné podmínky) by musely zvažovat přiměřenost zvolených pomůcek, tj. zda byly adekvátní, zda byly správně hodnoceny a zda se správce daně nedopustil procesních pochybení při součinnosti s daňovým subjektem, k čemuž se vyjádřil i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, které bylo následně publikováno pod č. 1865/2009 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Zevrubně a instruktivně pak o přiměřenosti podmínek pojednal Nejvyšší správní soud například v již zmíněných rozsudcích ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017-69, a ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 372/2017-89, na které je možno ve stručnosti odkázat, neboť pro účely stanovení výše škody u nyní projednávaného trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 tr. zákoníku je metoda stanovení výše daňové povinnosti podle pomůcek nepoužitelná, jak bylo vysvětleno shora.

45. Neobstojí ani úvahy odvolacího soudu, že by při prokázání skutečné výše škody muselo vždy jít o trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku, protože tento poruchový trestný čin je poněkud jinak konstruován (zpravidla se uvádí, že jde vlastně o zvláštní případ daňového podvodu). Takové úvahy totiž vůbec nezohledňují jiné znaky této skutkové podstaty, jež je odlišná od skutkové podstaty uvedené v § 254 odst. 1 alinea 1 tr. zákoníku. Především vůbec nerespektují jinou potřebnou formu zavinění ve vztahu k tvrzené škodě, jež by byla spatřována v neodvedené dani [v případě ustanovení § 240 odst. 1 tr. zákoníku by musel být alespoň větší rozsah, jenž může být odvozen od výše neodvedené daně, zaviněn úmyslně, zatímco v případě § 254 odst. 1

tr. zákoníku dochází pouze k úmyslnému ohrožení včasného a řádného vyměření daně, byla-li by výše škody spatřována ve výši neodvedené daně, postačilo by zavinění nedbalostní ve smyslu § 17 písm. a) tr. zákoníku]. Kromě toho je ustanovení § 240 tr. zákoníku vázáno na rozsah, a nikoli na škodu, škoda v případě ustanovení § 254 odst. 3 tr. zákoníku může spočívat i v něčem jiném, než je neodvedená daň (bylo by možno uvažovat např. o tom, že by mohlo jít o zvýšené náklady na vyměření daně v daňovém řízení apod.).

46. Z výše uvedených důvodů nemohla rozhodnutí soudů nižších stupňů obstát, protože nebyla náležitě a bez důvodných pochybností zjištěna výše škody, jejíž způsobení bylo obviněnému S. H. kladeno za vinu. K závěru o výši škody v případě trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění (podobně ani v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku) totiž nepostačuje vycházet z výše daňové povinnosti určené správcem daně podle pomůcek ve smyslu § 98 DŘ. Takovou metodu, která je vlastně pouhým kvalifikovaným odhadem správce daně a slouží k vyměření daně, nelze v trestním řízení použít pro závěr o naplnění znaku objektivní stránky skutkové podstaty trestného činu, jakým je způsobená škoda. Z těchto důvodů bylo třeba zrušit rozhodnutí soudů nižších stupňů.

V.

Závěrečné shrnutí

47. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší soud shledal důvodné námitky obviněného S. H. týkající se nesprávného právního posouzení otázky způsobení značné škody a naplnění znaku objektivní stránky skutkové podstaty přečinu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea 1, odst. 3 tr. zákoníku, podle § 265k odst. 1 tr. ř. zrušil jak napadené usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 14. 2. 2019, sp. zn. 9 To 39/2019, tak jemu předcházející rozsudek Okresního soudu v Prostějově ze dne 11. 12. 2018, sp. zn. 1 T 39/2018, a současně zrušil i další rozhodnutí obsahově navazující na zrušená rozhodnutí, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu. Podle § 265l odst. 1 tr. ř. pak Okresnímu soudu v Prostějově přikázal, aby věc v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl.

48. V dalším řízení bude na soudech nižších stupňů, aby se náležitě zabývaly výší způsobené škody, pokud budou mít za to, že ji lze prokázat postupem a způsobem souladným s trestním řádem tak, aby o její výši nebyly důvodné pochybnosti. V opačném případě, nedospějí-li k jednoznačnému závěru o skutečné (alespoň minimální) výši neodvedené daně podložené příslušnými důkazními prostředky vztahujícími se k hospodaření obviněného, a nikoli jiných subjektů, nemohou shledat naplněnou okolnost podmiňující použití vyšší trestní sazby, jak to ostatně učinil již sám dozorový státní zástupce v podané obžalobě, a budou moci (při aplikaci principu in dubio pro reo) posoudit daný případ jako zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea 1 tr. zákoníku, tedy jako ryze ohrožovací trestný čin, který nevedl k žádné poruše (jež za takových okolností nebyla prokázána). Podobně tomu bude, pokud případná skutečně zjištěná (minimální) výše škody nedosáhne hranice škody značné, jež je zvláště přítěžující okolností uvedenou v § 254 odst. 3 tr. zákoníku.