

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 16.04.2008, sp. zn. 5 Tdo 388/2008, ECLI:CZ:NS:2008:5.TDO.388.2008.1

Číslo: 15/2009

Právní věta: Zkreslil-li obviněný svými machinacemi v účetnictví (např. nepravdivými účetně zaevidovanými vklady účastníků sdružení ve smyslu ustanovení § 829 obč. zák., vystavením fiktivního výdajového dokladu k době vystoupení jednoho z účastníků ze sdružení a jeho následným stornováním), hospodářský výsledek sdružení i jednotlivých subjektů daně z příjmů, a to minimálně pro určitou část zdaňovacího období (zejména k okamžiku vystoupení jednoho z účastníků z takového sdružení), v důsledku čehož správce daně musel provádět poměrně rozsáhlé daňové řízení spojené s daňovými kontrolami a dokazováním a v návaznosti na to nakonec přistoupil pro neprůkaznost účetnictví ke stanovení výše daňové povinnosti u konkrétních daňových subjektů za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, pak vždy objektivně došlo k ohrožení včasného a řádného vyměření daně ve smyslu § 125 odst. 1 tr. zák., 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 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, spojené s výpočtem základu daně z příjmů a tím i se stanovením daňové povinnosti u obviněného jako daňového subjektu.

Soud: Nejvyšší soud

Datum rozhodnutí: 16.04.2008

Spisová značka: 5 Tdo 388/2008

Číslo rozhodnutí: 15

Číslo sešitu: 3

Typ rozhodnutí: Usnesení

Hesla: Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění

Předpisy: § 125 odst. 1 tr. zák.

Druh: Rozhodnutí ve věcech trestních

Sbírkový text rozhodnutí:

Nejvyšší soud k dovolání nejvyšší státní zástupkyně, které podala v neprospěch obviněného P. P., zrušil rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 9. 2007, sp. zn. 3 To 292/2007, který rozhodl jako soud odvolací v trestní věci vedené u Okresního soudu v Jindřichově Hradci pod sp. zn. 11 T 66/2006, a současně krajskému soudu přikázal, aby věc obviněného P. P. v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl.

Z odůvodnění:

Rozsudkem Okresního soudu v Jindřichově Hradci ze dne 15. 1. 2007, sp. zn. 11 T 66/2006, byl

obviněný P. P. uznán vinným trestným činem zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 125 odst. 1 tr. zák., kterého se dopustil tím, že jako účastník sdružení F. se sídlem v D., který odpovídal za vedení účetnictví, nechal zaúčtovat v účetnictví výdajový pokladní doklad na částku 5 137 000 Kč jako vyplacenou zálohu na faktury společnosti G., s. r. o., přičemž věděl, že ve skutečnosti žádné peníze této společnosti nepředá, neboť tento obchod neměl být uskutečněn, a v souvislosti s tím do účetnictví nechal zanést dne 25. 4. 1999 doklad o vlastním vkladu P. P. ve výši 2 000 000 Kč, dne 30. 4. 1999 doklad o vlastním vkladu P. P. ve výši 950 000 Kč a dne 8. 4. 1999 doklad o vlastním vkladu J. P. ve výši 2 300 000 Kč, přičemž fakticky tyto vklady do sdružení vloženy nebyly a měly deklarovat pouze vysokou finanční pokladní hotovost pro předstírané zaplacení faktur G., s. r. o., a dále poté, co ze sdružení vystoupil M. D., nechal podle provedeného vypořádání vypracovat druhou verzi účetnictví, ve které zpětně pozměnil údaje v peněžních denících za rok 1997 a 1998, čímž zkreslil hospodářský výsledek sdružení a ohrozil řádné vyměření daně z příjmů.

Za tento trestný čin byl obviněný P. P. odsouzen podle § 125 odst. 1 tr. zák. za použití § 53 odst. 1, 2 písm. a) tr. zák. k peněžitému trestu ve výměře 50 000 Kč. Podle § 54 odst. 3 tr. ř. (správně „tr. zák.“) byl pro případ jeho nezaplacení stanoven náhradní trest odnětí svobody v trvání 2 měsíců. Dále byl poškozený M. D. podle § 229 odst. 3 tr. ř. odkázán s uplatněným a nepřiznaným nárokem na náhradu škody na občanskoprávní řízení.

Tento rozsudek soudu prvního stupně napadl obviněný P. P. odvoláním, o kterém Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl rozsudkem ze dne 12. 9. 2007, sp. zn. 3 To 292/2007, tak, že napadené rozhodnutí podle § 258 odst. 1 písm. b), d) tr. ř. v celém rozsahu zrušil a podle § 259 odst. 3 písm. a) tr. ř. znovu rozhodl tak, že obviněného P. P. podle § 226 písm. b) tr. ř. zprostil obžaloby, která mu kladla za vinu, že jako účastník sdružení F. se sídlem D., který odpovídal za vedení účetnictví tohoto sdružení, tak dne 10. 5. 1999 nechal proúčtovat v účetnictví tohoto sdružení výdajový pokladní doklad na částku 5 137 000 Kč jako vyplacenou zálohu na faktury s. r. o. G. přičemž věděl, že fakticky peníze společnosti s. r. o. G. nepředá, neboť zakázka pro společnost G. nebyla realizována, zároveň do účetnictví nechal zanést dne 25. 4. 1999 vlastní vklad ze strany P. P. ve výši 2 mil. Kč, 30. dubna 1999 vlastní vklad ve výši 950 000 Kč a dne 8. 4. 1999 vlastní vklad J. P. ve výši 2 300 000 Kč, přičemž fakticky tyto vklady nebyly do společnosti vloženy, měly pouze deklarovat vysokou finanční pokladní hotovost pro zaplacení faktur vůči G., a takto si počínal s cílem snížit majetkový podíl účastníka sdružení M. D., který hodlal ze sdružení vystoupit a kterému by bez těchto machinací připadl podíl ze sdružení ve výši 1 318 912 Kč, přičemž díky těmto nepravdivým informacím, které byly do účetnictví vneseny, obdržel majetkový podíl pouze ve výši 419 314 Kč, čímž mu byla způsobena škoda ve výši 899 589 Kč, přičemž bylo zjištěno, že účetnictví společnosti F. je vedeno neprůkazným způsobem, pokladní doklady nebyly opatřeny pořadovými čísly, kterými jsou označeny v peněžním deníku, v řadě případů nejsou podepsány odpovědnou osobou, stavy pokladní hotovosti nejsou potvrzovány inventurními zápisy a proúčtování účetních dokladů – zálohových faktur do společnosti s. r. o. G. ovlivnilo výši aktiv a dále hospodářský výsledek sdružení za období od 1. 1. 1999 do 31. 5. 1999, kdy aktiva byla ponížena o 5 137 000 Kč, o stejnou částku byl zkreslen hospodářský výsledek sdružení, kdy základ daně z příjmu fyzických osob byl o tuto částku snížen a došlo tak ke zvýšení ztráty sdružení, v čemž byly obžalobou spatřovány trestné činy podvodu podle § 250 odst. 1, 3 písm. b) tr. zák. a zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 125 odst. 1 tr. zák., neboť v žalobním návrhu označený skutek není trestným činem.

Proti uvedenému rozsudku odvolacího soudu ze dne 12. 9. 2007, sp. zn. 3 To 292/2007, ve spojení s rozsudkem Okresního soudu v Jindřichově Hradci ze dne 15. 1. 2007, sp. zn. 11 T 66/2006, podala nejvyšší státní zástupkyně v neprospěch obviněného P. P. dovolání z důvodu uvedeného v § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř., neboť podle jejího názoru rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení skutku a jiném nesprávném hmotně právním posouzení. Dovolatelka nejprve shrnula dosavadní průběh trestního řízení vedeného vůči obviněnému a posléze namítla, že nelze pochybovat

o správnosti těch jeho skutkových zjištění, podle kterých obviněný skutečně v dubnu 1999 vystavil fingovanou fakturu, aby ji pak vzápětí v srpnu 1999 po vystoupení M. D. ze společného sdružení nechal stornovat. Tato účetní operace se teoreticky nemusela promítnout do vyměření daně na konci zdaňovacího období kalendářního roku u obviněného P. P. a dalšího účastníka sdružení J. P. Nelze však pominout, že zjištění této machinace finančním úřadem bylo sice ne jediným, ale hlavním důvodem, proč byla platebními výměry Finančního úřadu v D. ze dne 3. 7. 2002 oběma výše jmenovaným dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999. Odvolání proti těmto rozhodnutím byla zamítnuta rozhodnutími Finančního ředitelství v Č. B. ze dne 10. 6. 2003 a správní žaloby podané obžalovaným P. P. proti takovému rozhodnutí Finančního ředitelství v Č. B. byly zamítnuty rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 3. 12. 2003, sp. zn. 10 Ca 150/2003. Ze všech těchto rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že s ohledem na neprůkaznost účetnictví předmětného sdružení byly splněny podmínky pro to, aby Finanční úřad v D. stanovil výši daňové povinnosti za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, když se tak stalo jeho rozhodnutím ze dne 3. 7. 2002, kdy byla P. P. za zdaňovací období roku 1999 dodatečně vyměřena daň ve výši 105 944 Kč. Přitom na uvedeném stavu věci nic nemění ani ta odvolacím soudem zdůrazněná okolnost vycházející z doplnění znaleckého dokazování z oboru ekonomie, odvětví účetnictví, o výpověď znalce S. P. u veřejného zasedání, že konkrétně vytýkané fiktivní účetní machinace (tzn. účetně zaevidované vklady účastníků sdružení i vystavení fiktivního výdajového dokladu a jeho následné storno) v rámci jediného zdaňovacího období nemohly ovlivnit podmínky § 5 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., spojené s výpočtem základu daně z příjmů a tím i se stanovením daňové povinnosti jejího poplatníka. Podstatným totiž zůstává, že obviněný zavedením shora uvedených nepravdivých údajů do jedné z vedle sebe existujících verzí účetnictví zkreslil hospodářský výsledek sdružení, a to minimálně pro určitou část zdaňovacího období, přičemž nelze ani přehlédnout, že se jednalo o sumy v řádech milionů korun, jak správně uvádí nalézací soud. Lze mu proto dále přisvědčit, pokud v uvedené souvislosti uzavřel, že účetnictví musí poskytovat pravdivý obraz o aktuálním stavu podnikatelského subjektu v kterémkoliv okamžiku příslušného zdaňovacího období, a to právě z důvodu nutnosti řešení rozličných situací v průběhu podnikání, ke kterým dochází zcela nenadále.

Proto se za těchto okolností jeví velmi pochybným závěr krajského soudu o absenci zákonného znaku ohrožení včasného a řádného vyměření daně z příjmů fyzických osob podle § 12 zákona č. 586/1992 Sb., když k vyvození trestní odpovědnosti v tomto případě postačuje reálné nebezpečí vzniku poruchy v zájmové sféře, chráněné trestním zákonem a v daném případě představované zájmem státu na včasné a řádné vyměření daně od daňových poplatníků.

Na straně obviněného P. P., byť primárně motivovaného pouze záměrem o dosažení minimalizace majetkového podílu ke dni 31. 5. 1999 odcházejícího člena sdružení M. D., bylo nepochybně dáno minimálně jeho srozumění s tou eventualitou, že stav účetní evidence sdružení v této souvislosti zkreslené a obsahující dvě rozdílné verze vývoje jeho hospodaření nebude poskytovat takový věrohodný přehled v uvedeném směru, aby mohlo dojít k včasnému a řádnému vyměření daně, v daném případě daně z příjmů fyzických osob podle zákona č. 586/1992 Sb. Tímto způsobem obviněný dodržení zákonem chráněného požadavku na včasné a řádné vyměření daně nejen ohrozil (v uvedené souvislosti lze podle právní teorie hovořit o tzv. předčasném dokonání poruchového deliktu), ale za stavu, kdy za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků došlo k dodatečnému vyměření jeho daně z příjmů za zdaňovací období roku 1999 až v červenci roku 2002, mělo jeho jednání za následek i tento poruchový dopad v otázce včasného vyměření daně z příjmů a tím i jejího včasného odvedení jejímu správci.

Dále se odvolací soud zabýval i dopadem jednání obviněného na vyměření daně z příjmů M. D. Přitom však nevzal v úvahu, že pokud obviněný P. P. prostřednictvím vytýkaných účetních machinací zamýšlel ovlivnění výše vypořádacího podílu M. D. při jeho odchodu ze společně provozovaného

sdužení (konkrétně ve smyslu jeho snížení), musel být srozuměn s tím, že uvedeným způsobem může dojít k neoprávněnému a řádnými účetními doklady nepodloženému ovlivnění výše jeho daňové povinnosti. Proto je zřejmé, že v daném případě došlo k naplnění zákonného znaku ohrožení včasného a řádného vyměření daně i z hlediska tohoto možného právního aspektu jednání obviněného.

Naproti tomu v uvedené souvislosti nemůže obstát argumentace krajského soudu, že ke zkreslení výše daňové povinnosti M. D. nakonec došlo v důsledku jeho vlastního pochybení, kdy při podání daňového přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 1999 nerozlišil období své účasti ve sdužení od období po svém vystoupení a že tedy mezi jednáním obviněného a skutečným dopadem na včasnost a řádnost vyměření daně z příjmů M. D. nebyla dána příčinná souvislost. Celkový dopad jednání obviněného na včasné a řádné vyměření M. D. daně z příjmů totiž z hlediska naplnění zákonných znaků trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 125 odst. 1 tr. zák., který je deliktem ohrožovacím, není podstatný.

Ve věci opatřená skutková zjištění jednoznačně vypovídají o tom, že obviněný musel být při provádění účetních machinací srozuměn s ohrožením včasného a řádného vyměření daně jak na své straně, tak i na straně posledně jmenovaného účastníka sdužení, jak to předpokládá ustanovení § 125 odst. 1 tr. zák. Navíc došlo ke zcela jasnému ohrožení majetkových práv jmenovaného bývalého účastníka sdužení M. D., avšak ve vztahu k možnosti přičítání tohoto alternativního účinku souzeného trestného činu obviněnému P. P. [podobně jako k možnosti právní kvalifikace jeho jednání jako trestného činu podvodu podle § 250 odst. 1, 3 písm. b) tr. zák.], platí již od fáze odvolacího řízení zákaz reformace in peius. V každém případě se však jeví žádoucí vypořádat se judikatorním způsobem s otázkou výkladu zákonného znaku ohrožení včasného a řádného vyměření daně, a to v tom smyslu, zda naplnění tohoto zákonného znaku dokonaného trestného činu podle § 125 odst. 1 tr. zák., který je svou povahou ohrožovacím deliktem, nevyplývá již z toho, že po zjištění účetních machinací muselo dojít k doměření daně z příjmů podle pomůcek podle § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

V závěru dovolání nejvyšší státní zástupkyně navrhla, aby Nejvyšší soud podle § 265k odst. 1, 2 tr. ř. za podmínky uvedené v § 265p odst. 1 tr. ř. zrušil rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 9. 2007, sp. zn. 3 To 292/2007, a aby zrušil i případná další rozhodnutí na zrušené rozhodnutí obsahově navazující, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu. Dále nejvyšší státní zástupkyně navrhla, aby dovolací soud postupoval podle § 265l odst. 1 tr. ř. a přikázal Krajskému soudu v Českých Budějovicích, aby předmětnou věc v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl, a aby tak učinil v souladu s ustanovením § 265r odst. 1 písm. b) tr. ř. v neveřejném zasedání. Současně souhlasila, aby věc byla projednána v neveřejném zasedání i v případě jiného rozhodnutí Nejvyššího soudu České republiky [§ 265r odst. 1 písm. c) tr. ř.].

Obviněný P. P. se k podanému dovolání do doby rozhodnutí Nejvyššího soudu nevyjádřil.

Nejvyšší soud jako soud dovolací nejprve v souladu se zákonem zkoumal, zda není dán některý z důvodů pro odmítnutí dovolání podle § 265i odst. 1 tr. ř., a na základě tohoto postupu shledal, že dovolání ve smyslu § 265a odst. 1, odst. 2 písm. b) tr. ř. je přípustné, bylo podáno osobou oprávněnou [§ 265d odst. 1 písm. a) tr. ř.], řádně a včas (§ 265e odst. 1, 2 tr. ř.) a splňuje náležitosti dovolání (§ 265f odst. 1 tr. ř.). Protože dovolání lze podat jen z důvodů taxativně vymezených v § 265b tr. ř., Nejvyšší soud dále posuzoval, zda nejvyšší státní zástupkyní vznesené námitky naplňují jí tvrzený dovolací důvod, a shledal, že dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. byl uplatněn v souladu se zákonem vymezenými podmínkami. Následně se Nejvyšší soud zabýval důvodem odmítnutí dovolání podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. ř., tedy zda nejde o dovolání zjevně neopodstatněné, přičemž takový závěr s ohledem na níže uvedené důvody neučinil.

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

Nejvyšší státní zástupkyně svými námitkami uvedenými v dovolání zpochybnila závěr odvolacího soudu ohledně absence znaků souzeného trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 125 odst. 1 tr. zák., zejména znaku ohrožení řádného a včasného vyměření daně. S ohledem na neprůkaznost účetnictví předmětného sdružení byly splněny podmínky pro to, aby Finanční úřad v D. stanovil výši daňové povinnosti za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, když se tak stalo jeho rozhodnutím ze dne 3. 7. 2002, kdy byla P. P. za zdaňovací období roku 1999 dodatečně vyměřena daň ve výši 105 944 Kč. Přitom na uvedeném stavu věci ničeho nemění ani ta odvolacím soudem zdůrazněná okolnost vycházející z doplnění znaleckého dokazování z oboru ekonomie, odvětví účetnictví, o výpověď znalce S. P. u veřejného zasedání, že konkrétně vytýkané fiktivní účetní machinace (tzn. účetně zaevidované vklady účastníků sdružení i vystavení fiktivního výdajového dokladu a jeho následné storno) v rámci jediného zdaňovacího období nemohly ovlivnit podmínky § 5 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., spojené s výpočtem základu daně z příjmů a tím i se stanovením daňové povinnosti jejího poplatníka. Nejvyšší státní zástupkyně konkrétně namítla, že obviněný zavedením shora uvedených nepravdivých údajů do jedné z vedle sebe existujících verzí účetnictví zkreslil hospodářský výsledek sdružení, a to minimálně pro určitou část zdaňovacího období, a dále že v situaci, kdy finanční úřad musel přistoupit k dodatečnému vyměření daně z příjmů za zdaňovací období roku 1999 až v červenci roku 2002 za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, mělo jednání obviněného za následek i poruchový dopad v otázce včasného vyměření daně z příjmů a tím i jejího včasného odvedení jejímu správci. Na straně obviněného P. P., byť primárně motivovaného pouze záměrem o dosažení minimalizace majetkového podílu ke dni 31. 5. 1999 odcházejícího účastníka sdružení M. D., bylo nepochybně dáno minimálně jeho srozumění s tou eventualitou, že stav účetní evidence sdružení v této souvislosti zkreslené a obsahující dvě rozdílné verze vývoje jeho hospodaření nebude poskytovat takový věrohodný přehled v uvedeném směru, aby mohlo dojít k včasnému a řádnému vyměření daně, v daném případě daně z příjmů fyzických osob podle zákona č. 586/1992 Sb. Pokud obviněný P. P. prostřednictvím vytýkaných účetních machinací zamýšlel ovlivnění výše vypořádacího podílu M. D. při jeho odchodu ze společně provozovaného sdružení (konkrétně ve smyslu jeho snížení), musel být srozuměn s tím, že uvedeným způsobem může také dojít k neoprávněnému a řádnými účetními doklady nepodloženému ovlivnění výše jeho daňové povinnosti. Proto je zřejmé, že v daném případě došlo k naplnění zákonného znaku ohrožení včasného a řádného vyměření daně i z hlediska tohoto možného právního aspektu jednání obviněného.

Trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 125 odst. 1 tr. zák. 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, nebo kdo v takových účetních knihách, zápisech nebo jiných dokladech uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslující údaje, nebo kdo takové účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady zničí, poškodí, učiní neupotřebitelnými nebo zatají, a

ohrozí tak majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně.

Na úvod Nejvyšší soud považuje za potřebné předeslat, že dne 30. 7. 2004 byla u Okresního soudu v Jindřichově Hradci na obviněného P. P. podána obžaloba pro trestné činy podvodu podle § 250 odst. 1, 3 písm. b) tr. zák. a zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 125 odst. 1 tr. zák. Rozsudkem Okresního soudu v Jindřichově Hradci ze dne 2. 6. 2005, sp. zn. 11 T 382/2004, byl obviněný P. P. uznán vinným trestným činem zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 125 odst. 1 tr. zák. K odvolání obviněného poté Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 14. 11. 2005, sp. zn. 3 To 722/2005, podle § 258 odst. 1 písm. e), odst. 2 tr. ř. částečně zrušil napadený rozsudek Okresního soudu v Jindřichově Hradci, a to v celém výroku o trestu, a podle § 259 odst. 3 tr. ř. znovu rozhodl tak, že při nedotčeném výroku o vině se obviněnému P. P. podle § 125 odst. 1 tr. zák. za použití § 53 odst. 1, odst. 2 písm. a) tr. zák. ukládá peněžitý trest ve výši 50 000 Kč, přičemž pro případ, že by trest nebyl v určené lhůtě vykonán, se stanoví náhradní trest odnětí svobody v délce 2 měsíců. Proti tomuto rozhodnutí odvolacího soudu podal obviněný dovolání k Nejvyššímu soudu, který na základě něho usnesením ze dne 27. 6. 2006, sp. zn. [5 Tdo 635/2006](#), podle § 265k odst. 1, 2 tr. ř. zrušil rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 11. 2005, sp. zn. 3 To 722/2005, a rozsudek Okresního soudu v Jindřichově Hradci ze dne 2. 6. 2005, sp. zn. 11 T 382/2004, jakož i další rozhodnutí na zrušená rozhodnutí obsahově navazující, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu, a podle § 265l odst. 1 tr. ř. přikázal Okresnímu soudu v Jindřichově Hradci, aby věc v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl.

Okresní soud v Jindřichově Hradci, který v novém řízení opět uznal obviněného P. P. vinným trestným činem zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 125 odst. 1 tr. zák., se k zákonnému znaku „... a ohrozí tak majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně“ namítanému v dovolání nejvyšší státní zástupkyně vyjádřil v odůvodnění svého nového rozsudku ze dne 15. 1. 2007, sp. zn. 11 T 66/2006, tak, že obviněný P. P. svým počínáním skutečně chtěl minimalizovat výši majetkového podílu odcházejícího člena sdružení M. D., avšak své kroky činil bez jakéhokoli podkladu, bez toho, že by kohokoli o výpočet podílu požádal. Teprve poté, co se na jakémsi vypořádání, které bylo přijatelné pro všechny strany, dohodli, nechával upravovat účetnictví, pokud jde o vlastní vklad M. D. Následně tak po odchodu M. D. vznikla druhá verze účetnictví, respektive peněžních deníků za roky 1997 a 1998, ve kterých jsou uvedeny vlastní vklady M. D. v celkové sumě 300 000 Kč, ačkoli ve skutečnosti M. D. do sdružení vložil finanční hotovost pouze ve výši 10 000 Kč, jak je správně zachyceno v původních verzích peněžních deníků za roky 1997 a 1998, které byly soudu vydány teprve dne 3. 1. 2005, tedy poté, co obžalovaný jejich existenci poprvé prozradil u hlavního líčení. Na základě znaleckých posudků pak vyšlo najevo, že v takovémto případě, kdy M. D. vložil do sdružení vlastní vklad pouze ve výši 10 000 Kč, na něho k datu 31. 5. 1999, pokud nejsou započítány výdaje ve výši 5 137 000 Kč a za předpokladu, že není počítáno se zpochybněnými shora uváděnými vlastními vklady obviněného P. P. a dalšího účastníka sdružení J. P., vychází skutečně pouze záporný vypořádací podíl. Obviněný P. P. do účetnictví zanesl falešný výdajový pokladní doklad na částku 5 137 000 Kč jako vyplacenou zálohu na faktury společnosti G., s. r. o., stejně tak nechal do účetnictví zanést dne 25. 4. 1999 doklady o vlastním vkladu P. P. ve výši 2 000 000 Kč, dále dne 30. 4. 1999 doklad o vlastním vkladu P. P. ve výši 950 000 Kč a dne 8. 4. 1999 vlastní vklad J. P. ve výši 2 300 000 Kč. Při faktickém vypořádání potom zpětně upravil v peněžních denících za roky 1997 a 1998 vlastní vklad M. D. tak, že ho zvýšil na celkovou sumu 300 000 Kč, což vůbec neodpovídalo skutečnosti. Tento jeho krok byl navíc zcela nesmyslný, neboť nemělo význam účetnictví přizpůsobovat tomu, aby na M. D. částka 419 314 Kč oficiálně účetně vycházela. V roce 1999 tak vznikly nové verze peněžních deníků za roky 1997 a 1998, které obžalovaný hodlal předkládat podle potřeby jako něco, co má podle zákona zachycovat opravdový stav jeho společnosti. Zfalšované účetnictví ale nemůže reálný obraz poskytnout, není přece pravdou, že obviněný, jeho otec nebo M. D. vložili takové částky, které jsou v této nové verzi peněžních deníků uváděny. Je naprosto nepřípustné po dvou letech zpětně zasahovat do již vyhotovených účetních

dokladů. Tím zkreslil v předmětném období hospodářský výsledek společnosti, i když později objednávku vůči společnosti G., s. r. o., stornoval. Dále v odůvodnění svého rozhodnutí nalézací soud uvedl, že podle závěrů znalce obviněný ohrozil uvedením nepravdivých údajů do jedné z verzí účetnictví společnosti – sdružení F. zejména správné vyměření daně z příjmů fyzických osob, a to daň z příjmů podle § 7 zákona o daních z příjmů, a to z důvodu, že předmětná vyplacená záloha z pokladny ve výši 5 137 000 Kč zavedená do jedné z verzí účetnictví by představovala výdaj ovlivňující základ daně z příjmů fyzických osob všech účastníků sdružení, resp. by těmto účastníkům sdružení tím vznikala ztráta. I po doplnění dokazování dospěl nalézací soud k závěru, že obviněný naplnil skutkovou podstatu trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 125 odst. 1 tr. zák. po objektivní i subjektivní stránce a že je dán i potřebný stupeň nebezpečnosti činu pro společnost. Není jistě možné obecně připustit, že podnikatelské subjekty budou běžně zhotovovat dvě odlišné verze účetnictví a vyčkávat, která se bude lépe hodit k předložení např. finančnímu úřadu při provádění daňové kontroly, či např. policejním orgánům prověřujícím podezření ze spáchání trestné činnosti apod. Obviněný zkreslil zavedením shora zmiňovaných nepravdivých dokladů do jedné z verzí účetnictví hospodářský výsledek sdružení minimálně pro určitou část zdaňovacího období a přitom se jednalo o významné sumy v řádech milionů korun. Doplněk znaleckého posudku, provedený nalézacím soudem v rámci nového řízení po zrušení napadených rozhodnutí a vrácení věci Nejvyšším soudem k novému projednání, prokázal, že obviněný tímto jednáním ohrozil řádné vyměření daně z příjmů. K tomu nalézací soud připomněl, že trestný čin podle § 125 tr. zák. je trestným činem ohrožovacím, nemusí tedy dojít ke skutečnému špatnému vyměření daně z příjmů, postačí, je-li její řádné vyměření ohroženo. Nelze ani přijmout argumentaci, že když později obviněný tyto nepravdivé výdaje, resp. nepravdivé záznamy stornoval, nemohl vyměření žádné daně ohrozit, poněvadž nezakreslil hospodářský výsledek firmy na konci zdaňovacího období. Účetnictví totiž musí poskytovat pravdivý obraz o aktuálním stavu podnikatelského subjektu v kterémkoli okamžiku příslušného zdaňovacího období, neboť mohou nastat rozličné situace, např. prohlášení konkurzu, úmrtí společníka apod., kdy bude nutné znát přesný stav k určitému datu, ačkoli nepůjde právě o konec zdaňovacího období. V tomto směru nepostačí, když v účetnictví nebudou žádné nepravdivé či zkreslené údaje k datu 31. 12. příslušného roku.

Soud druhého stupně, který již podruhé rozhodoval o odvolání obviněného proti shora zmiňovanému rozsudku soudu první instance, však dospěl ke zcela odlišnému názoru ohledně ohrožení včasného a řádného vyměření daně než soud nalézací, a proto svým rozsudkem ze dne 12. 9. 2007, sp. zn. 3 To 292/2007, rozhodl tak, že napadený rozsudek Okresního soudu v Jindřichově Hradci podle § 258 odst. 1 písm. b), d) tr. ř. v celém rozsahu zrušil a podle § 259 odst. 3 písm. a) tr. ř. znovu rozhodl tak, že obviněného P. P. podle § 226 písm. b) tr. ř. zprostil obžaloby, neboť jednání popsané ve shora uvedené skutkové větě zprošťujícího výroku rozsudku není trestným činem, a to zejména pro absenci ohrožení řádného a včasného vyměření daně ve smyslu § 125 tr. zák. Tento svůj závěr blíže odůvodnil v předmětném rozsudku, kde uvedl, že důvody k pochybnostem shledal, pokud jde o význam účetních operací (vložení vlastních vkladů do sdružení, jejich opětovné vyjmutí ze sdružení a zálohová faktura a její storno) z hlediska jejich daňového dopadu a v návaznosti na naplnění znaku „ohrozí tak včasné a řádné vyměření daně“ ve smyslu § 125 tr. zák. V této souvislosti odvolací soud provedl především důkaz originálem peněžního deníku, ze kterého zjistil, že obžalovaný v průběhu jediného zdaňovacího období nejprve účetně evidoval vlastní vklady do sdružení jako příjem a posléze jejich vyjmutí ze sdružení jako výdaj. Správně vklady evidoval jako příjmy nezvyšující základ daně a posléze správně také neevidoval jako výdaje pro základ daně. Stejně tak v průběhu jediného zdaňovacího období účetně evidoval zaplacení zálohové faktury jako výdaj a posléze vrácení platby jako příjem, a to správně v kolonce výdaje pro základ daně nejprve jako kladnou a poté jako zápornou položku. Početně tedy došlo ke vzájemnému „vyrušení“ výdajů a příjmů s nulovým výsledkem pro účely daně. K této problematice také odvolací soud vyslechl znalce, autora původního znaleckého posudku, který ve světle shora uvedených skutečností revidoval svůj původní závěr. Vyslovil nový závěr, že za těchto okolností diskutované účetní operace nemohly ovlivnit základ daně

z příjmů u obviněného a nemohly tak ohrozit řádné a včasné vyměření předmětné daně. Na podkladě toho dospěl odvolací soud k závěru, že obviněný P. P. jednáním popsaným v obžalobě neohrozil řádné a včasné vyměření daně z příjmů za svoji osobu, když nebylo vyvráceno obhajovací tvrzení obviněného, že účelem dodatečné úpravy účetnictví za předešlé roky bylo snížení podílu M. D. Z důkazů nevyplývá, že by dodatečné úpravy za předešlé roky měly vliv na daňovou povinnost za tato zdaňovací období. Dále se odvolací soud zabýval tím, zda jednání obviněného neohrozilo řádné a včasné vyměření daně za jinou osobu, konkrétně za vystupujícího účastníka sdružení M. D. Podle odvolacího soudu lze mít za zjištěné, že za zdaňovací období roku 1999 bylo vyměření daně z příjmů M. D., zejména co do včasnosti, ztíženo. Současně však lze mít také za zjištěné, že příčinou vyměřovacího řízení byl chybný postup samotného M. D. Ten totiž z hlediska daňového účtoval za celé období vcelku, ač měl účtovat zvlášť za období, kdy byl účastníkem sdružení, a zvlášť za období po vystoupení ze sdružení. Navíc v přiznání k dani účtoval výdaje naprosto nesouvisející se žalovaným jednáním obviněného P. P., které mu nemohly být uznány. Nelze tedy mít podle odvolacího soudu za prokázané, že mezi vyměřováním daně u M. D. a jednáním obviněného je taková příčinná souvislost, aby mohla být dovozována trestní odpovědnost obviněného P. P.

S těmito závěry odvolacího soudu nelze souhlasit, byť pokud jde o postup M. D. vychází odvolací soud zřejmě ze Zprávy o daňové kontrole provedené u něho jako daňového subjektu, v které se skutečně uvádí, že „... na ř. 2 uvedl příjmy a výdaje ve výši za celé sdružení, nikoli pouze svůj podíl ve výši příjmy 3,212 %, tj. Kč 476 970,00 a výdaje ve výši 3,212 %, t. j. Kč 591 470,00“, přičemž však odvolací soud přehlédl, že na ř. 1 uvedl příjmy z vlastní činnosti a na ř. 2 uvedl příjmy ze sdružení od 1. 1. do 31. 5. 1999, a navíc zcela pominul důležitý předchozí závěr této zprávy, kde se uvádí, že „v průběhu daňové kontroly byly zjištěny skutečnosti, které zpochybňují výši aktiv ke dni zániku účasti pana M. D. ve sdružení, t. j. k 31. 5. 1999. Výše peněžních prostředků v pokladně k 31. 5. 1999 neodpovídá zjištěným skutečnostem při účtování výdajů v peněžních prostředcích v hotovosti. Tyto byly nižší, než jak o nich bylo účtováno v účetnictví sdružení (např. výdaj v hotovosti ve výši Kč 5 137 000,00). Zjištěné skutečnosti samozřejmě ovlivňují i výši majetkového podílu jednotlivých účastníků sdružení ke dni vystoupení pana M. D. ze sdružení. Majetkový podíl byl vzájemně fakturován podle stavu majetku vykázaného v účetnictví sdružení k 31. 5. 1999, a to podle smlouvy podle výše vkladů.“

Nejvyšší soud musí s ohledem na shora uvedené především konstatovat, že z odůvodnění obou soudních rozhodnutí je zřejmé, že se zásadně odlišují v právním závěru o tom, zda jednání obviněného mělo za následek ohrožení včasného a řádného vyměření daně z příjmů, a to zejména ve vztahu k obviněnému P. P., a zda tedy byly naplněny všechny znaky skutkové podstaty trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 125 odst. 1 tr. zák.

Jak již bylo uvedeno shora, trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 125 odst. 1 tr. zák. se dopustí mj. také ten, kdo v účetních knihách, zápisech a jiných dokladech uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje a současně tím ohrozí majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně. Jedná se o úmyslný trestný čin. Za nepravdivé se považují údaje, jejichž obsah vůbec neodpovídá skutečnému stavu, o němž je podávána informace, a to byť jen v některé důležité části těchto dokladů. Za hrubě zkreslující údaje se považují takové, které mylně nebo neúplně informují o podstatných a důležitých okolnostech, sloužících ke kontrole hospodaření, což může vést k zásadně nesprávným závěrům. Vzhledem k tomu, že u každého trestného činu je třeba zkoumat také stupeň jeho nebezpečnosti činu pro společnost, a takovýto stupeň nebezpečnosti činu pro společnost musí být vyšší než nepatrný, musí se nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje týkat závažné skutečnosti v účetních knihách, zápisech nebo jiných dokladech, sloužících k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole. Současně navíc musí dojít k ohrožení majetkových práv jiného nebo k ohrožení včasného a řádného vyměření daně, které je s ohledem na shora uvedené závěry obou soudů rozhodující v této věci. Přitom postačí, že popsaným jednáním

pachatele bylo včasné a řádné vyměření daně jen ohroženo a ve skutečnosti k opožděnému a nesprávnému vyměření daně ani dojít nemusí. Vyměřovací daňové řízení upravuje § 40 a násl. zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Daňové přiznání nebo hlášení je povinen podat každý, komu vzniká v souladu se zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nebo v souladu se zvláštním předpisem tato povinnost, nebo ten, koho k tomu správce daně vyzve.

Odvolací soud při svém závěru, že jednáním obviněného P. P. nedošlo k ohrožení včasného a řádného vyměření jeho daně z příjmů, na rozdíl od nalézacího soudu vyšel pouze z originálu peněžního deníku a výsledku jednoho ze zpracovatelů doplňku znaleckého posudku ze dne 12. 10. 2006 znaleckého ústavu B. – A., a. s., se sídlem v Č. B., S. P., který měl revidovat svůj původní závěr s tím, že vyslovil nový závěr, podle kterého „diskutované účetní operace nemohly ovlivnit základ daně z příjmů u obviněného“, z čehož odvolací soud dovodil, že ani nemohly ohrozit řádné a včasné vyměření předmětné daně. Takový závěr totiž znalec S. P. ve své výpovědi při veřejném zasedání ze dne 12. 9. 2007 neučinil a původní závěr pod bodem 1 z písemného doplňku znaleckého posudku ze dne 12. 10. 2006, že uvedením nepravdivých údajů do jedné z verzí účetnictví společnosti – sdružení F. došlo k ohrožení správného vyměření daně z příjmů fyzických osob, tedy ve skutečnosti nerevidoval. Odvolací soud tak ve svých závěrech ztotožnil konečný dopad uvedených nepravdivých operací zavedených do účetnictví sdružení F. s ohrožením správného a včasného vyměření předmětné daně z příjmů, což však jsou dvě různé skutečnosti, jak na to správně poukázal již nalézací soud ve své shora citovaném rozsudku a v návaznosti na to i nejvyšší státní zástupkyně ve svém dovolání.

Především je třeba konstatovat, že jak bylo uvedeno již v rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 27. 6. 2006, sp. zn. [5 Tdo 635/2006](#), nalézací soud ve svém původním odsuzujícím rozsudku správně dovodil, že obviněný upravoval účetnictví sdružení tím, že do něj nechal zanést nepravdivé výdajové a příjmové pokladní doklady a tímto jednáním naplnil znak skutkové podstaty trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 125 odst. 1 tr. zák., a to že obviněný uvedl v účetních knihách, zápisech nebo jiných dokladech nepravdivé údaje. Tyto účetní machinace se teoreticky i prakticky nemusely promítnout v konečné fázi do vyměření daně na konci zdaňovacího období kalendářního roku u obviněného P. P., popř. také dalšího účastníka sdružení J. P., přestože i v tomto směru vznikají na základě dosud provedeného dokazování určité pochybnosti. Při posuzování, zda popsáním jednáním obviněného P. P. došlo k ohrožení včasného a řádného vyměření předmětné daně z příjmů, se však nelze spokojit se závěry uvedeného znalce S. P., když spisové materiály obsahují množství dalších důkazů, které nasvědčují opačnému závěru, než učinil odvolací soud ve svém zprošťujícím rozsudku, přičemž nelze ani přehlédnout, že se jednalo o posudek ústavu B. – A., a. s., se sídlem v Č. B., a odvolacím soudem nebyl vyslechnut druhý zpracovatel shora uvedeného dodatku Ing. J. B., který nemusí mít shodný názor jako S. P., zvláště když jeho vyjádření k dotazům předsedy senátu a stran při výsledku ve veřejném zasedání do značné míry postrádala potřebnou jistotu (viz např. jeho vyjádření „ted' nejsem schopen přesně odpovědět na ... danou otázku ...“, „Na tohle jsem se přesně nepřipravoval.“ apod.).

Ve spise je založeno množství dokladů předložených v průběhu řízení správcem daně Finančním úřadem D. Z těchto dokladů vyplývá, že tento finanční úřad zjistil shora popsané jednání obviněného, jakož i další machinace v účetnictví sdružení F., a na základě toho provedl daňové kontroly týkající se zvláště obviněného P. P., dále J. P. a M. D., a prováděl i poměrně rozsáhlé dokazování zejména ohledně shora uvedených machinací v účetnictví sdružení F. Z těchto dokladů odvolací soud naprosto pominul zejména obsah Zprávy o daňové kontrole fyzické osoby P. P. ze strany uvedeného finančního úřadu, založené ve spise, ve které je mimo jiné uvedeno, že „Správce daně prokázal, že výdaj v hotovosti ve výši 5 137 000,00 Kč je pouze fiktivní účetní operace, není výdajem podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu. Z toho vyplývá, že i inventurní zápisy o kontrole pokladny, dodatečně předložené na výzvu podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, neodpovídají skutečnosti a jsou nepravdivé.“ V návaznosti na to pak Finanční úřad

zdůraznil, že zjištěné nesrovnalosti ovlivňují základ daně a daň, výši výdajů a stejně tak i výši aktiv ke dni 31. 5. 1999, tedy ke dni vystoupení M. D. ze sdružení, a ovlivňují výši majetkových podílů členů sdružení při vypořádání majetku. Odvolací soud se tímto výsledkem daňové kontroly náležitě nezabýval a vůbec ho nehodnotil z hlediska, zda obviněný P. P. svým popsáním jednáním neohrozil včasné a řádné vyměření daně. Současně si neujasn timer, jaký dopad na případnou trestní odpovědnost obviněného za uvedený trestný čin a naplnění tohoto znaku trestného činu podle § 125 odst. 1 tr. zák. měla okolnost, že zdanitelných příjmů, jichž se stíhaný skutek týká, měl obviněný a další účastníci sdružení dosáhn timer při podnikání v rámci sdružení bez právní subjektivity ve smyslu § 829 a násl. obč. zák. Pro účely výpočtu daně z příjmů účastníků sdružení, které není právnickou osobou, se totiž příjmy dosažené poplatníky při společném podnikání nebo při společné jiné samostatné výdělečné činnosti a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení rozdělují mezi poplatníky rovným dílem, není-li ve smlouvě o sdružení stanoveno jinak (§ 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů). V takovém případě rozsah daňové povinnosti odpovídá uvedenému podílu účastníka sdružení na celkovém souhrnu společných příjmů a nákladů a jen v tomto rozsahu pak má účastník sdružení vlastní povinnost přiznat a zaplatit daň z příjmů. Rozhodné pro vyměření daně z příjmů fyzické osoby ve sdružení a osoby z tohoto sdružení vystupující byly tedy podíly účastníků ve sdružení ke dni 31. 5. 1999, ke kterému ovšem právě obviněný uvedl ty nepravdivé údaje a doklady, jež podle závěru Finančního úřadu v D. ovlivňovaly výši podílu vystupujícího účastníka sdružení M. D. (viz také duplikáty peněžních deníků z roku 1998 a 1997). Tyto důležité údaje odvolací soud vůbec nepředložil znaleckému ústavu B. – A., a. s., se sídlem v Č. B., aby se s nimi zpracovatelé vypořádali v rámci doplnění tohoto znaleckého posudku, který jinak odvolací soud považoval za základ svého rozhodnutí. V návaznosti na to se odvolací soud ani s tímto vyjádřením Finančního úřadu v D. ve svém zprošťujícím rozsudku vůbec nevypořádal, ač je v zásadním rozporu s jeho shora uvedenými závěry ve zprošťujícím rozsudku.

Nejvyšší soud dále poukazuje na to, že vzhledem k popsanému jednání obviněného P. P., o kterém nevzniká žádná pochybnost, nebyl příslušný finanční úřad schopen stanovit daňovou povinnost dokazováním a musel přistoupit ke stanovení daně za použití pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Navíc nelze pominout, že konečná rozhodnutí Finančního úřadu v D., ve kterých byla ve výsledku dodatečně vyměřena obviněnému P. P., ale i J. P. daň z příjmů za předmětné období, byla vydána se značným časovým odstupem, ke kterému by ovšem nedošlo, nebýt uvedeného jednání obviněného. Obviněnému P. P. byla podle dosud opatřených důkazů dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 566 480 Kč a J. P. byla podle dosud opatřených důkazů dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 105 944 Kč (tato byla v dovolání nesprávně připsána obviněnému P. P.). Odvolání proti těmto rozhodnutím byla zamítnuta rozhodnutími Finančního ředitelství v Č. B. ze dne 10. 6. 2003 a správní žaloby podané obviněným P. P. proti těmto rozhodnutím Finančního ředitelství v Č. B. byly zamítnuty rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 3. 12. 2003, sp. zn. 10 Ca 150/2003.

V té souvislosti považuje za nutné Nejvyšší soud poznamenat, že výsledky, k nimž v otázce rozsahu daňové povinnosti a jejího nesplnění (zkrácení) dospěl v daňovém řízení správce daně (příslušný finanční úřad), nelze bez dalšího přejímat do trestního řízení a toliko na jejich podkladě není možné činit závěr o existenci či neexistenci trestní odpovědnosti obviněného za daňový či jiný související trestný čin, což však na druhé straně neznamená, že by je v určitém rozsahu nemohl použít při právním závěru o naplnění znaků trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 125 odst. 1 tr. zák. a že by se jimi neměl vůbec zabývat a zcela je pominout (srov. č. 20/2002 Sb. rozh. tr.). Podle § 2 odst. 6 tr. ř. totiž orgány činné v trestním řízení a v konečném stadiu zejména soud hodnotí důkazy podle svého vnitřního přesvědčení založeného na pečlivém uvážení všech okolností případu jednotlivě i v jejich souhrnu.

Ze všech shora zmíněných dokladů Finančního úřadu v D. (zpráv o daňových kontrolách, protokolů o ústních jednáních, rozhodnutí o dodatečném vyměření daně atd.) vyplývá, že Finanční úřad v D. na základě zjištění uvedených účetních machinací, které navíc nebyly jedinými, které obviněný měl provést v předmětném účetnictví, nicméně byly s ohledem na objem finančních prostředků, jichž se měly týkat, hlavními takovými machinacemi, vedl poměrně rozsáhlé daňové řízení, jehož výsledkem bylo s ohledem na neprůkaznost účetnictví vedeného v rámci sdružení F. stanovení výše daňové povinnosti za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. K tomu považuje za nutné Nejvyšší soud zdůraznit, že pokud obviněný machinacemi v účetnictví (např. nepravdivými účetně zaevidovanými vklady účastníků sdružení, vystavením fiktivního výdajového dokladu k době vystoupení jednoho z účastníků ze sdružení a jeho následným stornováním), tedy uváděním nepravdivých nebo hrubě zkreslujících údajů v účetních knihách, zápisech nebo jiných dokladech zkresluje hospodářský výsledek sdružení (zejména k okamžiku vystoupení jednoho z účastníků z takového sdružení), v důsledku čehož je učiněn důvodný závěr příslušného správce daně o neprůkaznosti účetnictví a je třeba s odstupem několika let od podání daňového přiznání přistoupit k stanovení výše daňové povinnosti za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 cit. zákona č. 337/1992 Sb., pak vždy objektivně došlo k ohrožení včasného a řádného vyměření daně ve smyslu § 125 odst. 1 tr. zák., byť by následným dokazováním v trestním řízení bylo zjištěno, že uvedené účetní machinace v rámci jediného zdaňovacího období nakonec neovlivnily podmínky § 5 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, spojené s výpočtem základu daně z příjmů a tím i se stanovením daňové povinnosti u obviněného jako daňového subjektu. Podstatným totiž zůstává, že obviněný zavedením uvedených nepravdivých údajů do účetnictví zkreslil hospodářský výsledek sdružení i jednotlivých subjektů daně z příjmů, a to minimálně pro určitou část zdaňovacího období, způsobil neprůkaznost účetnictví, v důsledku čehož správce daně musel provádět poměrně rozsáhlé daňové řízení spojené s daňovými kontrolami a dokazováním a v návaznosti na to nakonec přistoupil po poměrně dlouhé době po uplynutí zdaňovacího období a podání daňového přiznání ke stanovení výše daňové povinnosti u konkrétních daňových subjektů za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 cit. zákona č. 337/1992 Sb.

Na základě tohoto právního závěru Nejvyššího soudu je třeba se dále zabývat tím, zda na straně obviněného P. P. je i ve vztahu k tomuto znaku dáno úmyslné zavinění, a to alespoň ve formě eventuálního úmyslu (srov. § 4 tr. zák.). V tomto směru oba soudy dospěly ke správnému závěru, že jednání obviněného P. P. bylo v první řadě motivováno záměrem na dosažení minimalizace majetkového podílu odcházejícího účastníka sdružení F., a to M. D. ke dni 31. 5. 1999. To na druhé straně však nepochybně nebrání možnému závěru, že u něho bylo dáno přinejmenším srozumění s tím, že stav zkreslené účetní evidence nebude poskytovat takový věrohodný přehled o hospodářských výsledcích sdružení a následně jeho jednotlivých účastníků jako poplatníků daně z příjmů, aby mohlo dojít k včasnému a řádnému vyměření daně.

Ze všech těchto důvodů Nejvyšší soud shledal ve smyslu § 265k odst. 1 tr. ř. podané dovolání nejvyšší státní zástupkyně v neprospěch obviněného P. P. důvodným, neboť byl naplněn uplatněný dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř., a proto z podnětu tohoto dovolání podle § 265k odst. 1 tr. ř. zrušil rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 9. 2007, sp. zn. 3 To 292/2007. Podle § 265k odst. 2 tr. ř. současně zrušil také další rozhodnutí na zrušené rozhodnutí obsahově navazující, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu. Podle § 265l odst. 1 tr. ř. pak Nejvyšší soud přikázal Krajskému soudu v Českých Budějovicích, aby věc v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl. Toto rozhodnutí učinil v souladu s ustanovením § 265r odst. 1 písm. b) tr. ř. v neveřejném zasedání, neboť vzhledem k charakteru vytknutých vad je zřejmé, že je nelze odstranit ve veřejném zasedání.

V novém řízení odvolací soud zaměří svou pozornost k otázce naplnění zákonného znaku „... a současně ohrozí ... včasné a řádné vyměření daně“ skutkové podstaty trestného činu zkreslování

údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 125 odst. 1 tr. zák. V návaznosti na uvedené právní názory Nejvyššího soudu, kterými je vázán (§ 265s odst. 1 tr. ř.), bude třeba, aby se mimo jiné zabýval i charakteristickými zvláštnostmi zdanění fyzických osob ve sdružení ve smyslu § 829 a násl. obč. zák., přičemž také doplní v nezbytném rozsahu dokazování, zejména pokud jde o znalecký posudek znaleckého ústavu B. – A., a. s., se sídlem v Č. B., a to ve shora naznačených směrech. Přitom nesmí pominout písemné doklady, které jsou obsaženy ve spisu, zejména doklady předložené Finančním úřadem v D. (zprávy o daňových kontrolách, protokoly o ústních jednáních, rozhodnutí o dodatečném vyměření daně atd.).

Závěrem Nejvyšší soud připomíná, že podle § 265s odst. 1 tr. ř. je Krajský soud v Českých Budějovicích, jemuž byla věc přikázána k novému projednání a rozhodnutí, povinen provést úkony a doplnění, jejichž provedení Nejvyšší soud nařídil. Dále je nutno také zdůraznit, že při odůvodňování rozsudku je třeba postupovat důsledně v souladu s ustanovením § 125 odst. 1 tr. ř., které stanoví, že v odůvodnění rozsudku soud stručně vyloží, které skutečnosti vzal za prokázané a o které důkazy svá skutková zjištění opřel a jakými úvahami se řídil při hodnocení provedených důkazů, zejména pokud si vzájemně odporují. Z odůvodnění musí být patrné, jak se soud vypořádal s obhajobou, proč nevyhověl návrhům na provedení dalších důkazů a jakými právními úvahami se řídil, když posuzoval prokázané skutečnosti podle příslušných ustanovení zákona v otázce viny a trestu.