

Nepřípustnost určení výše škody podle tzv. daňových pomůcek

Nedospěje-li soud k jednoznačnému závěru o skutečné (alespoň minimální) výši neodvedené daně podložené příslušnými důkazními prostředky vztahujícími se k hospodaření obviněného a nikoli jiných subjektů, nemůže aplikovat okolnost podmiňující použití vyšší trestní sazby. Stejně tak pokud případná skutečně zjištěná (minimální) výše škody nedosáhne hranice škody značné, jež je zvlášť přitěžující okolností uvedenou v § 254 odst. 3 tr. zákoníku.

Soudy nižších stupňů by se neměly stavět do role veřejných žalobců, přebírat jejich roli, a to ani pokud jde o rozšiřování rozsahu státním zástupcem tvrzené trestné činnosti obviněného.

(Usnesení Nejvyššího soudu České republiky č.j. 5 Tdo 1160/2019-761, ze dne 26.9.2019)

Nejvyšší soud rozhodl v neveřejném zasedání dovolání, které podal obviněný S. H., nar. XY, státní příslušník Republiky Severní Makedonie, bytem XY, proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 14. 2. 2019, sp. zn. 9 To 39/2019, jenž rozhodoval jako soud odvolací v trestní věci vedené u Okresního soudu v Prostějově pod sp. zn. 1 T 39/2018, tak, že podle § 265k odst. 1 tr. řádu se v celém rozsahu zrušují 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. řádu se zrušují také další rozhodnutí obsahově navazující na zrušená rozhodnutí, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu. Podle § 265l odst. 1 tr. řádu se Okresnímu soudu v Prostějově přikazuje, aby věc v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl.

Z odůvodnění:

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 přečinem zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea 1, odst. 3 zákona [40/2009](#) Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále ve zkratce jen „tr. zákoník“). Za tento přečin a dále za sbíhající se přečin 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 za použití § 43 odst. 2 tr. zákoníku souhrnný trest odnětí svobody v trvání 3 let, jenž 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 z 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 na zrušovaný výrok obsahově navazující, 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 [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 § 7b odst. 1 a § 7 odst. 8 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 [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 příjmu 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 Prostějově, či jinde nepodal daňové tvrzení k dani z příjmu 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 daň z příjmu fyzických osob za uvedené zdaňovací období vyměřil v souladu s § 147, § 139, § 98 a § 145 odst. 1 zákona [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 daně z příjmu fyzických osob za rok 2014 byla nulová. Dále byl obviněný pod bodem II. uvedeného rozsudku uznán vinným tím, že v době od 1. 5. 2014 do 31. 12. 2015 v Prostějově řádně neprováděl vedení své daňové evidence podle § 100 zákona [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 DPH do 25 dnů po skončení měsíčního zdaňovacího období podat daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, byť by mu nevznikla daňová povinnost (pokud zákon nestanoví jinak), nevyhotovoval a ani nenechal vyhotovovat daňová přiznání k dani z přidané hodnoty a nepodával je ani u Finančního úřadu pro Olomoucký kraj, Územní pracoviště v Prostějově, 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 daň z přidané hodnoty za uvedených 20 měsíců (od května 2014 do prosince 2015) v souladu s § 98 odst. 1 ve spojení s § 147, § 139 odst. 1 a § 145 odst. 1 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 daně z přidané hodnoty 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 daně z přidané hodnoty (vyměřené podle pomůcek) škodu v celkové výši 689 777 Kč.

3. Proti rozsudku soudu prvního stupně podal obviněný S. H. 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. řádu zamítl.

II. Dovolání obviněného

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

5. Dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. b) tr. řádu 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 uvedeného soudce. Konkrétně zmínil jednotlivé procesní postupy uvedeného samosoudce, které měly podle obviněného dokládat jeho podjatost. Samosoudci především vytykal, že nerozhodl v zákonem stanovených lhůtách o zrušení zákazu vycestování do zahraničí, a to ani o žádosti obviněného ani

následně z úřední povinnosti po skončení trestního řízení, dále mu vytkl, že omezoval práva obhajoby při kladení otázek v hlavním líčení, že uložil obviněnému o třetinu vyšší trest, než navrhovala státní zástupkyně, že postupoval vůči obviněnému represivněji, než vyžadovala situace etc. Negativní vztah soudce k obhájci obviněného měl mít původ v civilním soudním sporu, v němž soudce vystupoval jako soukromá osoba v roli jednoho ze žalovaných a obhájce zastupoval žalobce jako zmocněný zástupce - advokát. Samosoudce měl žalobu sepsanou JUDr. T.V., tehdejším zmocněncem žalobce a pozdějším obhájcem obviněného, označit za „šikanózní návrh“. Tím podle obviněného došlo k vytvoření negativního poměru k jeho tehdejšímu obhájci. Obviněný dále poukázal na jinou trestní věc, v níž obhájce JUDr. T.V. obhajoval svého klienta a z jejíhož projednávání byl JUDr. P.V. vyloučen. Obviněný vyjádřil přesvědčení, že soudce JUDr. P.V., měl být vyloučen z vykonávání úkonů i v tomto trestním řízení.

6. Dále obviněný uplatnil dovolací důvod uvedený v § 265b odst. 1 písm. g) tr. řádu. 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 splnit 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 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 žádnou další podmínku do uvedené skutkové podstaty nekládal. Odvolací soud se touto výhradou obviněného ve svém zamítavém usnesení vůbec nezabýval.

7. Jiné nesprávné hmotněprávní 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 České republice vzniknout. 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 soudu druhého stupně, 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, zda měl úmysl daň zkrátit (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 uvedený odkaz na zákon [337/1992](#) Sb., o

správě daní a poplatků, který v době, kdy se měl trestné činnosti dopustit, již nebyl platný ani účinný.

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

III. Vyjádření k dovolání

11. Dovolání obviněného bylo zasláno nejvyššímu státnímu zástupci, který se k němu vyjádřil prostřednictvím státního zástupce Nejvyššího státního zastupitelství následovně.

12. K námitce podjatosti samosoudce JUDr. P.V. státní zástupce uvedl, že ji neshledal opodstatněnou. Důvod pro vyloučení soudce z projednávání věci nelze založit na jeho vyjádření v civilním sporu probíhajícímu před téměř šesti lety, v němž protistranu zastupoval totožný advokát, který byl v této trestní věci zpočátku obhájcem obviněného. Jakkoliv v jedné z předchozích trestních věcí, ve které měl rozhodovat JUDr. P.V. a obviněného obhajoval JUDr. T.V., byl uvedený soudce vyloučen z vykonávání úkonů trestního řízení pro pochybnost o nepodjatosti uvedeného soudce pro jeho osobní vztah k obhájci, nelze takovou argumentaci uznat a není důvod soudce z rozhodování v nyní projednávané věci vylučovat. Státní zástupce poukázal také na odlišnost (z jeho pohledu dokonce zásadní) mezi předchozí trestní věcí a nyní projednávaným případem. Ve věci vedené pod sp. zn. 1 T 4/2015, v níž došlo k vyloučení soudce JUDr. P.V., zavedl tento soudce zcela zbytečně příčinu k pochybnostem o své nepodjatosti tím, že před vydáním rozhodnutí o vyloučení z úkonů trestního řízení kontaktoval telefonicky obhájce JUDr. T.V. s dotazem, zda bude či nebude námitka podjatosti ze strany obhajoby uplatňována. V nyní projednávané věci samosoudce JUDr. P.V. takto nepostupoval. Státní zástupce byl přesvědčen, že samosoudce Okresního soudu v Prostějově se ve svém usnesení ze dne 15. 8. 2018, sp. zn. 1 T 39/2018, se všemi jednotlivými výtkami obviněného, z nichž měl podle obviněného vyplývat nepřipustný negativní osobní přístup samosoudce k obhájci JUDr. T.V., velmi podrobně zabýval a věcně správně se s nimi vypořádal, což potvrdil také stížnostní soud. Státní zástupce tak uzavřel, že na rozhodovací činnost soudu neměl žádný vliv osobní vztah samosoudce k obhájci obviněného. V daném případě samosoudce JUDr. P.V. nemá žádný osobní poměr k věci samé či k osobě obviněného, popřípadě k jeho obhájci, jde jen o odlišné názory týkající se procesního postupu při zjišťování skutku, provádění a hodnocení důkazů a při konečném právním posouzení. Proto podle státního zástupce nebyl naplněn dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. b) tr. řádu.

13. Stejně tak státní zástupce nepřisvědčil námitkám obviněného, které měly odůvodňovat jeho dovolání z hlediska naplnění dovolacího důvodu § 265b odst. 1 písm. g) tr. řádu. Konstatoval, že dovolatelem uplatněné námitky lze sice s jistou výhradou označit za hmotněprávní, nicméně se podle jeho názoru jedná o námitky neopodstatněné. Výhradu měl k argumentu dovolatele, podle něhož soud prvního stupně zjistil, že v období května 2014 obviněný žádnou podnikatelskou činnost neprovozoval. Takový jednoznačný skutkový závěr však nalézací soud vůbec nepřijal, jak vyplývá z odůvodnění jeho rozsudku. Podle soudu prvního stupně obviněný skutečně plně podnikal v provozovně na XY již minimálně od června 2014. Soud ve všech těchto skutkových úvahách zaujal stanovisko k počátku provozování podnikatelské činnosti za plného provozu v jedné konkrétní provozovně. To nelze ztotožňovat s vlastním provozováním podnikatelské činnosti, což je mnohem širší pojem. K datu 12. 12. 2013 se obviněný nechal registrovat jako plátcem 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. Takový provoz v jednotlivé provozovně samozřejmě vyžadoval určitou přípravu, uskutečnění jednotlivých kroků k zajištění zahájení provozu, vyjednávání s obchodními partnery, dodavateli, pronajímateli atd. I takové úkony spadají do aktivního provozování podnikatelské činnosti, kterou nelze omezovat jen na provoz v jednotlivé provozovně.

14. Státní zástupce byl 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 první 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.

15. Státní zástupce nesouhlasil ani s výhradami obviněného, že nebyla jeho jednáním způsobena značná škoda ve smyslu § 254 odst. 3 tr. zákoníku. Předně poukázal na to, že uvedený zákonný znak značné škody se neomezuje pouze na případy, kdy pachatel jednáním vymezeným v § 254 odst. 1 alinea 1 až 3 tr. zákoníku ohrozí majetková práva jiného. 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 trestního 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, 2 písm. c) tr. zákoníku. Rozdíl spatřoval v tom, že v případě trestného činu zkracování 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 vyloučen jednočinný souběh trestného činu podle § 254 tr. zákoníku s trestným činem podle § 240 tr. zákoníku.

16. Státní zástupce uvedl, že 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. 3 tr. zákoníku to, co je přijímáno v případech trestných činů zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku, čili 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. Státní zástupce zdůraznil, že orgány činné v trestním řízení nejsou vázány vyjádřením správce daně o výši zkrácení (nedoplatku) určité daně či případným pravomocným a vykonatelným rozhodnutím správce daně o doměření daňového nedoplatku (např. platebním výměrem). Naopak mají povinnost podle § 2 odst. 5 tr. řádu samy na podkladě důkazů opatřených v daňovém řízení a doplněných v trestním řízení, zejména pokud jde o rozsah zkrácené daně a zavinění obviněného, zjistit skutkový stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu nezbytném pro jejich rozhodnutí.

17. Státní zástupce byl přesvědčen, že Okresní soud v Prostějově této své povinnosti dostal. Svůj závěr o výši způsobené škody nepřijal výhradně podle toho, jak obviněnému jako daňovému subjektu daně vyměřil jejich správce. Přestože výši škody s výjimkou doměrku 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 předmětném 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. Právě nevedení daňové evidence o příjmech a pohledávkách a jejich zatajení před účetní je důvodem, proč nebylo možné v průběhu trestního řízení stav hospodaření obviněného zjistit. Státní zástupce měl za to, že soud prvního stupně svým postupem při dokazování v rámci dostupných možností zjistil, jaké (alespoň minimální výše) dosahovala škoda, která byla jednáním obviněného způsobena.

18. Vzhledem ke shora uvedenému státní zástupce navrhl, aby Nejvyšší soud dovolání obviněného odmítl podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. řádu jako zjevně neopodstatněné a aby tak učinil v neveřejném zasedání, s nímž souhlasil i pro případ jiného než navrhovaného rozhodnutí ve smyslu § 265r odst. 1 písm. c) tr. řádu.

19. Vyjádření státního zástupce Nejvyššího státního zastupitelství bylo zasláno k případné replice obviněnému, který tohoto práva nevyužil.

IV. Posouzení důvodnosti dovolání

a) Obecná východiska

20. 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.

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

22. Obviněný uplatnil dovolací důvody uvedené v § 265b odst. 1 písm. b) a g) tr. řádu.

23. Dovolací důvod ve smyslu § 265b odst. 1 písm. b) tr. řádu 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.

24. Dovolání z důvodu uvedeného v § 265b odst. 1 písm. g) tr. řádu je možno podat, jestliže rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení skutku nebo na jiném nesprávném hmotněprávním posouzení. Obecně lze konstatovat, že mu odpovídá výhrada nesprávného výkladu a použití norem trestního práva hmotného, případně na něj navazujících hmotněprávních norem jiných právních odvětví. Podstatou tak je vadné uplatnění příslušných ustanovení hmotného práva na skutkový stav zjištěný soudem prvního a druhého stupně. Dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. řádu je dán zejména tehdy, jestliže skutek, pro který byl obviněný stíhán a odsouzen, vykazuje znaky jiného trestného činu, než jaký v něm spatřovaly soudy nižších stupňů, anebo nenaplnuje

znaky žádného trestného činu. Nesprávné právní posouzení skutku může spočívat i v tom, že rozhodná skutková zjištění sice potvrzují spáchání určitého trestného činu, ale soudy nižších stupňů přesto dospěly k závěru, že nejde o trestný čin, ačkoliv byly naplněny všechny jeho zákonné znaky. Tento dovolací důvod ovšem nespočívá v případném procesním pochybení soudů nižších stupňů ani v tom, že se dovolatel sice domáhá použití norem hmotného práva, ale na takový skutek, k němuž dospěl vlastní interpretací provedených důkazů, které soudy prvního a druhého stupně vyhodnotily odlišně od názoru dovolatele. Dovolání s poukazem na citovaný důvod tudíž nemůže být založeno na námitkách proti tomu, jak soudy hodnotily důkazy, jaká skutková zjištění z nich vyvodily, jak postupovaly při provádění důkazů, v jakém rozsahu provedly dokazování apod. Dovolání je koncipováno jako mimořádný opravný prostředek a je tudíž určeno k nápravě pouze závažných právních vad pravomocných rozhodnutí.

25. Na úvod je také třeba uvést, že obviněný formálně deklaroval dovolací důvody uvedené v § 265b odst. 1 písm. b) a g) tr. řádu, ve skutečnosti ale měl na mysli spíše dovolací důvod uvedený v § 265b odst. 1 písm. l) tr. řádu v jeho druhé alternativě, neboť se domáhal přezkumu rozhodnutí soudu odvolacího, 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. řádu, přestože byly v řízení mu předcházejícím dány důvody dovolání uvedené právě v § 265b odst. 1 písm. b) a g) tr. řádu. Toto pochybení však samo o sobě nebylo natolik závažné, aby Nejvyšší soud jen proto dovolání obviněného odmítl, proto se zabýval výhradami obviněného, z nichž některé uznal jako důvodné, jak bude rozvedeno níže.

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

26. Obviněný právně relevantně (s výše uvedenou výhradou) vzhledem k vymezení dovolacího důvodu uvedeného v § 265b odst. 1 písm. b) tr. řádu namítl, že ve věci rozhodoval vyloučený orgán, a sice samosoudce JUDr. Petr Vrtěl. Tuto svou námitku obviněný uplatnil také již v předchozí fázi trestního řízení, bylo o ní rozhodnuto usnesením Okresního soudu v Prostějově ze dne 15. 8. 2018, sp. zn. 1 T 39/2019, tak, že samosoudce není vyloučen z vykonávání úkonů trestního řízení v této věci. Následnou stížnost obviněného proti tomuto usnesení zamítl Krajský soud v Brně svým usnesením ze dne 11. 10. 2018, sp. zn. 7 To 326/2018. Námitka obviněného tak sice formálně odpovídá dovolacímu důvodu uvedenému v § 265b odst. 1 písm. b) tr. řádu, avšak dovolací soud ji neshledal opodstatněnou, jak bude rozvedeno níže.

27. Obecně lze uvést, že důvody zakládající vyloučení soudce jsou vymezeny v § 30 tr. řádu, způsob rozhodnutí o vyloučení orgánu činného v trestním řízení je upraven v § 31 tr. řádu. V § 30 odst. 1 tr. řádu jsou uvedeny tři důvody pro vyloučení soudce z vykonávání úkonů trestního řízení, a sice pro jeho poměr k projednávané věci, k určeným osobám nebo k jinému orgánu činnému v trestním řízení, ve vyšších odstavcích uvedeného ustanovení jsou uvedeny další důvody, jichž se však obviněný nedovolával. Obviněný uplatňoval důvod uvedený v § 30 odst. 1 tr. řád spočívající v tom, že ve věci byl činný a rozhodoval soudce JUDr. Petr Vrtěl, který měl být vyloučen pro pochybnost, že vzhledem ke svému negativnímu vztahu k tehdejšímu obhájci obviněného JUDr. Tomáši Vymazalovi, nemůže nestranně rozhodovat.

28. Jak již bylo naznačeno, soudy nižších stupňů se danou námitkou pečlivě zabývaly, a to jednak v usnesení Okresního soudu v Prostějově ze dne 15. 8. 2018, č. j. 1 T 39/2019-499, jednak v usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 11. 10. 2018, č. j. 7 To 326/2018-536, na něž je možno odkázat. Podle dovolatele pochybnosti o nepodjatosti samosoudce existují pro jeho negativní poměr (postoj) k jeho tehdejšímu obhájci, který měl být založen vyjádřením uvedeného soudce a jeho manželky (v pozici žalovaných) na adresu podání vypracovaného advokátem JUDr. Tomášem Vymazalem jako zástupcem strany žalující v civilním sporu vedeném u Okresního soudu ve Vyškově pod sp. zn. 6 C 65/2012. Předmětné civilní řízení se týkalo sporu mezi žalobcem CITY WEST INVESTORS s. r. o., IČ:

27255531, zastoupeného advokátem JUDr. Tomášem Vymazalem, a 38 žalovaných (včetně manželů V.) ohledně úpravy poměrů v bytovém domě, která nemá s nyní projednávanou věcí nic společného. Obviněný dovedl pochybnost o nepodjatosti soudce JUDr. Petra Vrtěla ze samotného jeho vyjádření v rámci uvedeného civilního sporu, že žaloba uvedeného žalobce je „šikanózní“, čímž měl podle představ obviněného znevážit práci JUDr. Tomáše Vymazala a zároveň vyjádřit tak svůj negativní vztah k tomuto právnímu zástupci protistrany v uvedeném civilním sporu, který pak byl přenesen i do jiných řízení, v nichž tento soudce rozhodoval a uvedený zástupce jako obhájce vystupoval.

29. Nejvyšší soud k tomu nejprve stručně připomíná, že pochybnosti zakládající vyloučení soudce (a dalších orgánů činných v trestním řízení) musí být založeny na reálně existujících objektivních skutečnostech, které je vyvolávají. Jinak řečeno, pochybnosti o nestrannosti soudce musí vyplývat z faktických okolností odůvodňujících riziko jeho možného neobjektivního přístupu k věci nebo k osobám v ní vystupujícím. Pouhý subjektivní pocit stran, že soudce je pro podjatost vyloučen z projednávání určité trestní věci, není postačující pro posouzení otázky, zda je schopen nestranně vykonávat úkony trestního řízení či nikoli (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 2. 2016, sp. zn. 5 Tdo 1495/2015).

30. Vyloučení soudce pro pochybnost o jeho podjatosti je zcela výjimečným institutem zasahujícím do práva účastníků na zákonného soudce, jak vyplývá zejména z čl. 38 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, znovu vyhlášené jako usnesení Předsednictva České národní rady pod [2/1993](#) Sb. (dále jen „Listina“), podle něž nikdo nesmí být odňat svému zákonnému soudci. Na druhou stranu mají účastníci soudního řízení právo na nestranného soudce, které je integrální součástí práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny a čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, vyhlášené pod [209/1992](#) Sb. (dále jen „Úmluva“). Dochází tak ke kolizi dvou základních lidských práv. Na jedné straně stojí právo účastníků na zákonného soudce určeného podle předem daných pravidel vyplývajících z příslušných ustanovení procesních předpisů o příslušnosti soudů a jejich obsazení, jakož i z rozvrhu práce daného soudu, na straně druhé musí jít o soud nestranný a nezávislý, tedy i nepodjatý, ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny, jedině tak lze naplnit požadavky práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 6 Úmluvy.

31. Nestrannost soudce je jedním z hlavních předpokladů spravedlivého rozhodování a jednou z hlavních premis důvěry občanů a jiných subjektů práva v právo a právní stát – srov. k tomu bohatou judikaturu Ústavního soudu, např. náleze ze dne 27. 1. 2016, sp. zn. I. ÚS 1965/15, uveřejněný ve svazku 80 pod č. 15/2016 na str. 191 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu (dále jen „Sb. n. a u.“), náleze ze dne 31. 8. 2004, sp. zn. I. ÚS 371/04, uveřejněný ve svazku 34 pod č. 121/2004 na str. 255 Sb. n. a u., náleze ze dne 16. 5. 2006, sp. zn. II. ÚS 551/03, uveřejněný ve svazku 41 pod č. 101/2006 na str. 297 Sb. n. a u. Podobně na nestrannost jako základní předpoklad důvěry veřejnosti v nezávislé a nestranné rozhodování soudů, již je třeba rozumět absenci předsudku či zaujatosti soudce, nahlíží i judikatura Evropského soudu pro lidská práva (dále ve zkratce též jen „ESLP“) – tak např. rozsudek velkého senátu ESLP ve věci Morice proti Francii ze dne 23. 4. 2015, stížnost č. 29369/10. Podle ustálené judikatury Ústavního soudu (např. podle nálezu ze dne 7. 3. 2007, sp. zn. I. ÚS 722/05-2, uveřejněného ve svazku 44 pod č. 42/2007 na str. 533 Sb. n. a u.) a ESLP (např. rozsudku Saraiva de Carvalho proti Portugalsku, ze dne 22. 4. 1994, stížnost č. 15651/89) se nestrannost posuzuje ve dvou krocích, a to prostřednictvím testu jednak subjektivního (z pohledu soudce samotného), jednak objektivního (kterým se sleduje existence dostatečných záruk, že je možno v tomto ohledu vyloučit jakoukoliv legitimní pochybnost). Subjektivním testem se zjišťuje, jaké je osobní přesvědčení nebo zájem soudce v daném konkrétním případě, jde tak o subjektivní psychickou kategorii vyjadřující vnitřní psychický vztah soudce k projednávané věci v širším smyslu. Vychází se přitom z vyvratitelné domněnky nestrannosti soudce, neboli soudce je považován za nestranného, dokud není prokázán opak (rozsudek Velkého senátu ESLP ve věci Micallef proti Maltě, ze dne 15. 10. 2009, stížnost č. 17056/06). V rámci objektivního testu se zkoumá, zda existují

skutečnosti vzbuzující pochybnost o nestrannosti soudce, zda objektivně nahlíženo jsou vyloučeny oprávněné pochybnosti o jeho nestrannosti (nakolik by podjatý být mohl). Je třeba zkoumat též v daném konkrétním případě, nakolik jednání soudce může vzbuzovat důvodnou a oprávněnou pochybnost o jeho nestrannosti (objektivní test), nakolik vypovídá o osobním přesvědčení soudce, že nakonec vede k vyvrácení domněnky jeho nestrannosti (v rámci subjektivního testu).

32. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 3. 7. 2001, sp. zn. II. ÚS 105/01, uveřejněného ve svazku 23 pod č. 98/2001 na str. 11 Sb. n. a u., je subjektivní hledisko soudce podnětem rozhodování o eventuální podjatosti, avšak rozhodování o této otázce se musí dívat výlučně na základě hlediska objektivního. To znamená, že není přípustné vycházet pouze z pochybností o poměru soudců k projednávané věci nebo k osobám, jichž se úkon přímo dotýká, nýbrž i z hmotněprávního rozboru skutečností, které k těmto pochybnostem vedly. K vyloučení soudce z projednání a rozhodnutí věci může dojít teprve tehdy, když je evidentní, že vztah soudce k dané věci, účastníkům nebo jejich zástupcům, dosahuje takové povahy a intenzity, že i přes zákonem stanovené povinnosti nebudou moci nebo schopni nezávisle a nestranně rozhodovat. Vztah soudce k věci nebo účastníkům, příp. jejich zástupcům, je třeba v daném případě posoudit ze dvou vzájemně se prolínajících hledisek, a to jaká je povaha tohoto vztahu a zda se jedná o zjevně intenzivní (např. bezprostřední, určitým způsobem individualizovaný) vztah. Ústavní soud v uvedené věci v této spojitosti též připomněl, že princip nezávislého, nestranného a spravedlivého rozhodování je vůbec zásadním principem fungování soudní moci a je zákonnou, resp. ústavní, jakož i morální povinností soudců tento princip dodržovat (a nepodléhat vnějším vlivům, jakým byla v daném případě třeba i neoprávněná mediální kritika jeho postupů).

33. V posuzované věci má také Nejvyšší soud za to, že neexistovaly objektivní pochybnosti o nestranném rozhodování soudce JUDr. P.V. Sám soudce nezavdal pochybnosti o své nestrannosti, jak tomu mohlo být v jiné trestní věci, v níž byl uvedený soudce vyloučen (vedené u Okresního soudu v Prostějově pod sp. zn. 1 T 4/2015) a v níž vystupoval obhájce JUDr. T.V. (k tomu se sluší dodat, že Nejvyšší soud rozhodující v tomto řízení o dovolání podaném obviněným není současně oprávněn přezkoumávat správnost a zákonnost uvedeného rozhodnutí v jiné trestní věci). V nyní projednávané trestní věci dovozoval obviněný pochybnost o nepodjatosti soudce JUDr. P.V. primárně z jeho vyjádření v civilním sporu, v němž dřívější obhájce obviněného zastupoval žalobce. Vyjádření žalovaného spočívající v tom, že žalobu v civilním řízení označí za „šikanózní“, rozhodně nijak nevyjadřuje vztah žalovaného k právnímu zástupci žalobce, naopak jde o zcela standardní uplatnění vlastního práva strany soudního sporu se vyjádřit a v rámci něho vznášet obrany proti podáním protistrany. Označení uplatnění práva za „šikanózní“ je běžně užívaným termínem, jde o tzv. terminus technicus, který je hojně využíván v odborné literatuře i justiční praxi, a to jak Nejvyššího soudu, tak i Ústavního soudu (z mnohých viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2013, sp. zn. II. ÚS 2570/10, uveřejněný ve svazku 69 pod č. 95/2013 na str. 457 Sb. n. a u., nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2015, sp. zn. IV. ÚS 3216/14, uveřejněný ve svazku 79 pod č. 218/2015 na str. 503 Sb. n. a u., či nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2016, sp. zn. I. ÚS 3228/15, uveřejněný ve svazku 81 pod č. 75/2016 na str. 299 Sb. n. a u.). Označuje se tak ve své podstatě zvláštní způsob zneužití práva, které nepožívá ochrany, na což pamatuje i řada právních předpisů - viz k tomu např. § 8 zákona [89/2012](#) Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, § 2 o. s. ř., § 128a odst. 2 písm. c) zákona [182/2006](#) Sb., insolvenčního zákona, ve znění pozdějších předpisů, § 20q odst. 3 písm. b) zákona [634/1992](#) Sb., o ochraně spotřebitele, ve znění pozdějších předpisů, a mnohé další. Z takového vyjádření znamenajícího jen uplatnění procesní obrany v civilním sporu, v němž byl soudce účastníkem, stranou žalovanou, nelze jakkoliv dovozovat jeho negativní poměr k právnímu zástupci protistrany, který žalobní návrh sepisoval. Kvalita podání tím není nijak zpochybňována, nejde o pejorativní vyjádření žalovaného vzhledem k práci profesionálního právního zástupce znamenající znevážení jeho práce, ale o běžné uplatnění procesní obrany, jež směřuje proti uplatněnému nároku žalobce.

34. Ani další dovolatelem zmíněné procesní postupy soudce JUDr. P.V. nijak nedokládají pochybnosti o nepodjatosti tohoto soudce, jak dovozoval obviněný ve svém dovolání, a proto ani nejsou důvodem pro jeho vyloučení z rozhodování. Takovým důvodem by sám o sobě nebyl ani případný chybný procesní postup či jiná nezákonnost. Jak Nejvyšší soud opakovaně konstatoval ve svých rozhodnutích (např. v usnesení ze dne 23. 2. 2016, sp. zn. 5 Tdo 1495/2015), procesní postup soudce v konkrétním řízení a způsob jeho rozhodnutí v něm bez dalšího nezakládá poměr soudce k věci nebo k osobám vystupujícím v tomto řízení. Ani odlišný právní názor soudce na řešení určité otázky nelze považovat za takový jeho poměr k projednávané věci, který by byl důvodem k postupu podle § 30 odst. 1 tr. řádu (viz např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 8. 1. 2002, sp. zn. 4 Tvo 157/2001). Jak totiž vyplývá z dikce zákona i z povahy problému, projednávanou věcí je nutno rozumět skutek a všechny faktické okolnosti s ním související, přičemž poměr vyloučené osoby k věci musí mít zcela konkrétní podobu a osobní charakter, aby mohl být dostatečně pádným důvodem podmiňujícím vznik pochybnosti o schopnosti soudce přistupovat k věci a k úkonům jí se týkajícím objektivně. Podobně lze odkázat i na usnesení Nejvyššího soudu ze dne 25. 1. 2017, sp. zn. 7 Tdo 1455/2016, v němž Nejvyšší soud dospěl k závěru, že podjatost soudce ve smyslu § 30 odst. 1 tr. řádu nelze dovozovat pouze ze způsobu jeho rozhodnutí, nebo ji zakládat pouze na nedostacích v jeho procesním postupu, třebaže by šlo o postup, který byl nezákonný.

35. Pokud v dané věci snad byla shledána drobná dílčí pochybení, jednalo se o procesní vady v postupu soudce, resp. v organizaci chodu soudu (např. nevytištění dokumentu včas z datové schránky, nevracení spisu soudu prvního stupně bezodkladně po projednání odvolání), které soud prvního stupně logicky vysvětlil v usnesení ze dne 15. 8. 2018, č. j. 1 T 39/2019-499, jímž bylo rozhodnuto, že soudce JUDr. P.V. není vyloučen z rozhodování v dané věci, což následně potvrdil i soud druhého stupně, který zamítl stížnost obviněného jako nedůvodnou. Nejvyšší soud je přesvědčen, že v postupu soudce v dané trestní věci rozhodně nelze shledat nějakou odplatu vůči obhájci páchanou soudcem na obviněném (klientovi advokáta). K obdobné argumentaci dospěl také Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 30. 4. 2019, sp. zn. IV. ÚS 764/19, přímo ve věci obviněného S. H., v níž byla též uplatňována námitka podjatosti soudce JUDr. P.V. vzhledem k jeho vztahu k JUDr. T.V.

36. Lze tak uzavřít, že Nejvyšší soud neshledal, že by ve věci rozhodoval vyloučený orgán, neboť v řízení nevyvstaly pochybnosti o tom, že by soudce JUDr. P.V. pro svůj postoj k původnímu obhájci obviněného JUDr. T.V., nemohl nestranně rozhodovat. Proto v této části byly námitky obviněného shledány nedůvodnými.

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

37. Obviněný dále uplatnil dovolací důvod uvedený v § 265b odst. 1 písm. g) tr. řádu, 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 odpovídaly zvolenému dovolacímu důvodu [s výhradou výše uvedenou týkající se dovolacího důvodu podle § 265b odst. 1 písm. l) tr. řádu], neboť obviněný zpochybňoval uplatněnou právní kvalifikaci skutku zjištěného soudy nižších stupňů. Nejvyšší soud některé z námitek obviněného považoval za důvodné, jak bude vyloženo níže, a proto dospěl k závěru, že není namístě dovolání obviněného odmítnout, naopak je třeba přezkoumat zákonnost a odůvodněnost výroků rozhodnutí napadnutých dovoláním v rozsahu a z důvodů v dovolání uvedených, jakož i řízení jim předcházející, a to ve smyslu § 265i odst. 3 tr. řádu.

38. 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

39. 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.

40. Soud prvního stupně po provedeném dokazování dospěl k závěru, že obviněný provozoval v plném režimu cukrárnu, tedy 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., H. K.), avšak účetní doklady se v řízení nepodařilo nalézt, a proto soud prvního stupně dospěl k závěru (bod 13. str. 10-11 odůvodnění jeho rozsudku), že obviněný řádné účetnictví nevedl, ač mu to ukládají příslušná zákonná ustanovení. Dále soud prvního stupně dospěl k závěru, 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 příjmu fyzických osob za rok 2014 nulová, jak výslovně uvedl i ve výrokové části svého rozsudku. Soud prvního stupně (viz body 17.-18. na str. 12-13 jeho rozsudku) dále pod bodem II. 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 (v bodě 21. na str. 13 svého 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 v odůvodnění svého rozsudku soud prvního stupně nezabýval vůbec.

41. 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 zřejmé, 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 povinnost zaplatit daň nevznikla, a zda údaj o tom, že nevznikla tato povinnost, měl mít vliv pouze na stanovení výše tvrzené škody. Do značné míry si zároveň výroková část odporuje s odůvodněním 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 zejména bod 21. odůvodnění jeho rozsudku, v němž shledal ohrožení jejího vyměření jen v období od června 2014 do prosince 2015, nikoli i v květnu 2014).

42. Vysvětlení úvah soudu prvního stupně neposkytuje ani další pasáž (viz hned druhá věta bodu 21.

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 (vedle 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 ke způsobení následku v podobě ohrožení nesměřoval, přesto jej do řady dílčích útoků zařadil. I v tom lze spatřovat vnitřní rozpor.

43. 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 zřejmě 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 k takovým závěrům dospěl Nejvyšší soud v rozhodnutí [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 trvajících, který představuje jediný skutek, jenž trvá po celou dobu, po kterou pachatel uvedenou zákonnou povinnost neplní 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 jiných alternativ daného trestného činu upraveného v § 254 odst. 1 v alinea 2 či 3, resp. v § 254 odst. 2 tr. zákoníku). Z charakteru uvedeného trestného činu jako trvajících 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 řádně vést 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 dále).

44. Dále ve spojitosti s popisem skutku v rozsudku soudu prvního stupně je třeba dát obviněnému za pravdu, že se v bodě I. výrokové části, jakož i následně v odůvodnění, chybně odkazuje na § 40 odst. 3 ZSDP, ač uvedený právní předpis byl v předmětné době již zrušen, nebyl ani platný a ani účinný, a byl plně nahrazen daňovým řádem (zákonem [280/2009](#) Sb.), který nabyl účinnosti 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 chybně dovozována z § 40 odst. 3 ZSDP, obsahuje § 136 DŘ (jde o povinnost podat v určitých termínech daňové přiznání).

45. Dovolatel dále namítl, že přinejmenším v období, kdy soud prvního stupně shledal, že mu nevznikla daňová povinnost, resp. že byla nulová, nemohl naplnit následek jako 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.

46. 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 [15/2009](#) Sb. rozh. tr., podle něž 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 i se stanovením daňové povinnosti pachateli jako daňovému subjektu.

47. Nejvyšší soud se v naznačeném směru nemá důvod od své předchozí judikatury jakkoliv odchylovat, naopak je třeba na ni navázat. K ohrožení včasného a řádného vyměření daně v daném případě z důvodu zjištěného nevedení účetnictví obviněným, pro což 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, zcela zjevně došlo, přičemž klást obviněnému za vinu je možno celé období, po které tuto svou zákonnou povinnost neplnil, neboť tím po celé sledované období ohrožoval včasné a řádné vyměření daně. Je třeba též připomenout, že zdaňovacím obdobím v případě daně z příjmu fyzických osob bylo celé sledované období roku 2014, rozhodné jsou příjmy a na jejich dosažení vynaložené výdaje 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, že cukrárna byla v provozu až od června 2014, je zřejmé, že obviněný její otevření musel připravovat, nepochybně s tím souvisely i jeho výdaje, jež 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 příjmu (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 řádně účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů ve smyslu § 8 odst. 1 zákona [563/1991 Sb.](#), o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (srov. též další ustanovení uvedeného předpisu), takže správce daně musel následně přistoupit ke stanovení daně z příjmu a daně z přidané hodnoty ve sledovaných obdobích na základě pomůcek, ohrožoval řádné a včasné vyměření daně.

48. 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, jež 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).

49. Ze shora rozvedených důvodů se proto nelze spokojit ani s nesprávnou a zjednodušující argumentací odvolacího soudu týkající se této problematiky, jak byla soudem druhého stupně uvedena v bodě 31. na str. 7 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 soud druhého stupně, neboť podnikání může být též neúspěšné, ztrátové, takže ve skutečnosti povinnost odvést daň z příjmu nemusí vzniknout, stejně

tak nemusí ani vzniknout povinnost odvést daň z přidaného hodnoty (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, postačí pro jeho naplnění ohrožení řádného a včasného vyměření daně, nežádá se, aby v důsledku jednání tam popsánoho došlo k poruše, např. v tom smyslu, že by daň již vyměřena být nikdy nemohla 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

50. Obviněný v dovolání dále namítal, že soud prvního stupně dovodil 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 na jisto, jaká byla skutečná výše daňové povinnosti, nelze tak vyloučit, že měl daňovou povinnost nulovou nebo dokonce „zápornou“.

51. Jak již bylo uvedeno, soudy nižších stupňů při stanovení výše škody vycházely skutečně z výši daňových povinností k dani z přidané hodnoty 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 dovodily, 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 s takto zjištěnou výší škody souhlasil, 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.

52. S takovými závěry ovšem dovolací soud nemůže souhlasit. Nejvyšší soud dlouhodobě a opakovaně judikuje, že škoda jako znak objektivní stránky skutkové podstaty trestného činu, jenž je obviněnému kladen za vinu, musí být vždy zjištěna jistě, bezpečně, spolehlivě, tedy bez důvodných pochybností (ve smyslu § 2 odst. 5 tr. řádu), 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 č. 53/1958, 3/1960, 11/1967, 56/1981, 32/1995, 39/2008, 3/2013, 26/2014, 39/2015, 16/2017 Sb. rozh. tr.).

53. V daném případě však soudy nižších stupňů (spolu se státním zástupcem) přecenily význam možností daných 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). Pokud 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 z takového vyměření vycházet, a to již jen z procedurálních důvodů, neboť by byly využity i důkazní prostředky pro účely trestního řízení nepřipustné (např. nikoli kontradiktorním způsobem v souladu s trestním řádem opatřená vysvětlení, 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 celý správní spis jako důkaz podle § 213 odst. 1, 2 tr. řádu.

54. 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. neunese 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., Ondříšek, R. a kolektiv. Daňový řád. Komentář. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 390-391) je stanovení daně pomůckami krajním způsobem stanovení daně v případě, kdy nelze z nějakého důvodu určit daň dokazováním (nejde ale 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 se této správné daňové povinnosti maximálně přiblížit, 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).

55. Podobnou charakteristiku vyměření daně nikoli na základě dokazování, ale podle pomůcek, nalezneme 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 Česká republika, 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 etc.).

56. Z uvedeného tedy vyplývá, že stanovení daně podle pomůcek je institutem ryze správněprávním užitým specificky v daňovém řízení, který umožňuje v krajních případech správci daně 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., Ondříšek, R. a kolektiv. Op. cit., 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 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.“); 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 III.C.6. body 64.-68.) či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 372/2017-89 (viz zejména III.C.6. body 60.-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 nějž jedněmi z demonstrativně vypočtených pomůcek 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 Česká republika, 2011.

57. Je také třeba upozornit na zcela odlišnou koncepci a cíle daňového a trestního řízení. Cílem správy daní je daň správně zjistit, stanovit a vybrat (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 je prokazovat (což ale na druhou stranu nebrání správci daně vyhledat a zohlednit i jiné důkazy). 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 ve smyslu § 1 tr. řádu náležitě 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, tomu odpovídají i prostředky, které jsou dány orgánům činným v trestním řízení k dispozici k naplnění sledovaných cílů. Pro trestní řízení platí jiné základní zásady, jimiž je trestní řízení ovládáno (viz zejména § 2 tr. řádu, čl. 36 a následující Listiny, čl. 6 Úmluvy), 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 od daňového odlišné, 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 i 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 možný není. V trestním řízení je možno dospět k závěru o skutkovém stavu, o němž nejsou důvodné pochybnosti a v rozsahu nezbytném pro rozhodnutí (ve smyslu § 2 odst. 5 tr. řádu), jen na základě náležitě a v souladu s procesními zákony provedeném dokazování s tzv. volným hodnocením důkazů ve smyslu § 2 odst. 6 tr. řádu (podle vnitřního přesvědčení orgánu činného v trestním řízení založeného na pečlivém uvážení všech okolností případu jednotlivě i v jejich souhrnu). 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“.

58. V daném případě ale soudy nižších stupňů uvedeným povinnostem plynoucím z nastavení principů, jimiž je ovládáno trestní řízení, nedostály, naopak při stanovení výše škody vycházely z pouhého kvalifikovaného odhadu správce daně, který daň z přidané hodnoty vyměřil 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 bylo v případě trestného činu zkrácení 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.

59. Kromě toho by bylo možno soudům nižších stupňů (kdyby byly oprávněny rozhodovat např. ve správním řízení o správnosti výše vyměřené daně podle pomůcek) vytknout, že byla uvedená metoda jimi i zcela nedostatečně přezkoumána a aplikována, neboť se soudy nižších stupňů 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 podle 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, čj. 8 Afs 15/2007-75, který byl následně publikován 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 a dále je neopakovat, neboť pro účely stanovení výše škody u nyní projednávaného trestného činu zkrácení údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 tr. zákoníku je metoda stanovení výše daňové povinnosti podle pomůcek nepoužitelná, jak bylo vysvětleno shora.

60. 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, jde vlastně o zvláštní případ daňového podvodu). Takové úvahy tak vůbec nezohledňují jiné znaky této skutkové podstaty, jež je odlišná od skutkové podstaty uvedené v § 254 odst. 1 alinea 1 tr. zákoníku. Především vůbec takové úvahy nezohledňovaly 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, stačilo 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 § 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.).

61. Z výše uvedených důvodů nemohla rozhodnutí soudů nižších stupňů obstát, protože nebyla náležitě a bez důvodných pochybností zjištěna výše škody, která byla obviněnému kladena za vinu. K závěru o výši škody v případě trestného činu zkrácení 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 stanovení znaku objektivní stránky skutkové podstaty trestného činu, jakým je způsobená škoda. Z uvedených důvodů bylo třeba rozhodnutí soudů nižších stupňů zrušit.

V. Závěrečné shrnutí

62. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší soud shledal důvodné námitky obviněného týkající se nesprávného právního posouzení v otázce naplnění znaku značné škody jako znaku objektivní stránky skutkové podstaty přečinu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea 1, odst. 3 tr. zákoníku, zrušil podle § 265k odst. 1 tr. řádu 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 na zrušená rozhodnutí obsahově navazující, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu. Podle § 265l odst. 1 tr. řádu pak Okresnímu soudu v Prostějově přikázal, aby věc v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl.

63. 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 aplikovat 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 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 přitěžující okolností uvedenou v § 254 odst. 3 tr. zákoníku.

64. Zároveň je třeba soudy nižších stupňů (především soud prvního stupně) upozornit na obecně závaznou judikaturu Ústavního soudu (čl. 89 odst. 2 Ústavy České republiky), který zapovídá aktivní prokazování viny obviněného soudem bez náležité aktivity státního zástupce jako veřejného žalobce (čemuž se ve své podstatě soud prvního stupně zpronevěřil, pokud nově bez přispění státního zástupce kladl obviněnému za vinu výrazně vyšší rozsah činu v podobě způsobené škody a k tomu opatřoval důkazní prostředky a prováděl tak navíc oproti návrhu veřejné žaloby rozsáhlé dokazování – třebaže jen nepatříčně spisem správce daně z daňového řízení). Odkázat lze v tomto směru zejména na náleží Ústavního soudu ze dne 14. 5. 2008, sp. zn. II. ÚS 2014/07, uveřejněný ve svazku č. 49 pod č. 86/2008 na str. 217 Sb. n. a u., v němž Ústavní soud uvedl: „Odsouzení pachatele trestné činnosti je v souladu s čl. 80 Ústavy České republiky primárně věcí státního zastupitelství. Je to tedy státní zastupitelství, kdo nese odpovědnost za to, aby soudu předložená trestní věc byla podložena procesně použitelnými důkazy potřebnými k rozhodnutí o vině a trestu v souladu s podanou obžalobou. Obecné soudy se proto nikdy nesmějí stavět do pozice pomocníka veřejné žaloby usilujícího rovněž o odsouzení, a nelze k takovému výkladu rolí těchto institucí dospět ani výkladem § 2 odst. 5 alinea ultima trestního řádu. Posledně uvedené zákonné ustanovení totiž v souladu s ústavními principy spravedlivého procesu a z nich vyplývajícího rozvržení rolí jeho jednotlivých účastníků nutno vykládat tak, že je soud povinen doplňovat dokazování v rozsahu potřebném pro spravedlivé rozhodnutí, které nemusí být nutně odsuzující.“ Výtku neprovádění důkazů (např. ohledně rekonstrukce účetnictví a stanovení reálné výše daňové povinnosti na základě výsledků hospodaření obviněného a nikoli jiného subjektu) v řízení před soudem prvního nebo i druhého stupně je tak nutno primárně směřovat vůči státnímu zástupci, který by měl aktivně jím případně tvrzenou vinu před soudem prvního stupně prokazovat, na soudu by potom bylo jen rozhodnutí, zda navržené důkazní prostředky provede, či v souladu s judikaturou týkající se tzv. opomenutých důkazů jejich provedení zamítne (k tomu srov. rozsáhlou judikaturu zejména Ústavního soudu, např. náleží ze dne 12. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 95/97, uveřejněný ve svazku č. 8 pod č. 76/1997 na str. 231 Sb. n. a u., náleží ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01, uveřejněný ve svazku č. 32 pod č. 26/2004 na str. 239 Sb. n. a u., náleží ze dne 10. 10. 2002, sp. zn. III. ÚS 173/02, uveřejněný ve svazku č. 28 pod č. 127/2002 na str. 95 Sb. n. a u., náleží ze dne 18. 11. 2004, sp. zn. III. ÚS 177/04, uveřejněný

ve svazku č. 35 pod č. 172/2004 na str. 315 Sb. n. a u., náleží ze dne 18. 3. 2010, sp. zn. III. ÚS 3320/09, uveřejněný ve svazku č. 56 pod č. 60/2010 na str. 643 Sb. n. a u., a mnohé další). Podobně je třeba připomenout i judikaturu Ústavního soudu týkající náležitého popisu skutku, jenž v nálezu ze dne 24. 4. 2006, sp. zn. I. ÚS 670/05, uveřejněném ve svazku č. 41 pod číslem 88/2006 na str. 127 Sb. n. a u., uvedl, že péče o dokonalost popisu skutku náleží především aktivitě obžaloby, nikoli aktivitě soudu, který se odstraňováním takové vady podílí na prokazování viny obviněného, což rozhodně nelze chápat jako nestranné rozhodování o vině či nevině (byť je k tomu nucen trestním řádem v § 2 odst. 5 in fine tr. řádu).

65. Soudy nižších stupňů by se proto neměly stavět do role veřejných žalobců, přebírat jejich roli, a to ani pokud jde o rozšiřování rozsahu státním zástupcem tvrzené trestné činnosti obviněného. Okresní soud v Prostějově tak za součinnosti stran, zejména pak státního zástupce, vyjasní, jaká jsou případná skutková tvrzení ohledně skutečné výše škody (pokud bude státní zástupce tvrdit, že tento znak byl jednáním obviněného naplněn), zda a jakými důkazy jsou prokázána, bude-li třeba, dokazování v potřebném rozsahu doplní, resp. vypořádá se s návrhy na doplnění dokazování, věc náležitě při respektování uznávané judikatury a shora rozvedených závazných právních názorů posoudí a znovu rozhodne (zároveň si ujasní, v jakém období obviněný skutečně měl naplňovat veškeré znaky trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění, jaké povinnosti měl přitom porušit, v tomto smyslu případně ve spolupráci se státním zástupcem upraví skutkovou větu tak, aby odpovídala zjištěnému skutkovému stavu, o němž nejsou důvodné pochybnosti, náležitě zjištěný skutek právně kvalifikuje, následně své rozhodnutí též odůvodní způsobem nevzbuzujícím pochybnosti o jeho závěrech). Podobné instrukce (dané ve smyslu § 265s odst. 1 tr. řádu) mutatis mutandis platí i pro soud odvolací.

66. Při novém projednání a rozhodnutí věci je soud prvního stupně a následně i odvolací soud vázán právním názorem Nejvyššího soudu vysloveným v tomto usnesení (§ 265s odst. 1 tr. řádu). Dovolací soud zároveň upozorňuje na zákaz změny k horšímu ve vztahu k předchozímu rozhodnutí učiněnému soudem prvního stupně, jak je vyjádřen v § 265s odst. 2 tr. řádu (tzv. zákaz reformationis in peius).

67. Protože zjištěné vady napadených rozhodnutí a řízení jim předcházejícího nemohl Nejvyšší soud odstranit v případném veřejném zasedání, rozhodl o dovolání obviněného v neveřejném zasedání, a to ve shodě s ustanovením § 265r odst. 1 písm. b) tr. řádu.

© EPRAVO.CZ - Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- [Podvod \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Řízení o dovolání \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Nutná obhajoba a obnova řízení](#)
- [Neposkytnutí pomoci \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Padělání a pozměnění veřejné listiny \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Padělání platebního prostředku \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Výslech svědka \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Poškozený](#)
- [Zahlazení odsouzení](#)
- [Podmíněné upuštění od výkonu zbytku trestu](#)
- [Náhrada nemajetkové újmy \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)