

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 13.12.2017, sp. zn. 5 Tdo 1029/2017, ECLI:CZ:NS:2017:5.TDO.1029.2017.1

Číslo: 28/2018

Právní věta:

I. Příklad tzv. návodu nezdařeného, kdy se návodci nepodaří v naváděném vzbudit rozhodnutí spáchat zamýšlený trestný čin, a tzv. návodu bezvýsledného, kdy návod sám o sobě úspěšný sice byl, nicméně rozhodnutý hlavní pachatel (naváděný) se dosud ani nepokusil o daný trestný čin, je možno posoudit pouze jako pokus návodu, který je jen přípravou trestného činu podle § 20 odst. 1 tr. zákoníku, která je trestná, pokud jde o zvlášť závažný zločin podle § 14 odst. 3 tr. zákoníku a trestní zákon to u příslušného trestného činu výslovně stanoví.

II. Snaha o úhradu dluhu tím, že dlužník nabídne věřiteli faktury na fiktivní plnění, které též vytvoří a poskytne věřiteli, aby věřitel na úkor státu v daňovém přiznání na základě těchto fiktivních faktur uplatnil nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za nikdy nedodané zboží či služby, je návodem k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 24 odst. 1 písm. b) a § 240 tr. zákoníku, resp. k subsidiárnímu přečinu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 24 odst. 1 písm. b) a § 254 odst. 1 alinea 2 tr. zákoníku. Dokud se naváděný ani nepokusí o takový trestný čin (případ návodu nezdařeného a návodu bezvýsledného), není splněna podmínka akcesority účastenství v rovině kvantitativní podle návětí ustanovení § 24 odst. 1 tr. zákoníku a takové jednání je postižitelné jen jako příprava podle § 20 odst. 1 tr. zákoníku, tj. jen v případě zvlášť závažných zločinů, u nichž tak ve zvláštní části stanoví trestní zákoník (v daném případě s účinností od 1. 7. 2016 jen u zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, 3 tr. zákoníku).

Soud: Nejvyšší soud

Datum rozhodnutí: 13.12.2017

Spisová značka: 5 Tdo 1029/2017

Číslo rozhodnutí: 28

Číslo sešitu: 6

Typ rozhodnutí: Usnesení

Hesla: Návod, Příprava k trestnému činu, Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění

Předpisy: § 20 odst. 1 tr. zákoníku
§ 24 odst. 1 písm. b) tr. zákoníku
§ 240 tr. zákoníku
§ 254 odst. 1 alinea 2 tr. zákoníku

Druh: Rozhodnutí ve věcech trestních

Sbírkový text rozhodnutí:

Nejvyšší soud odmítl dovolání, které podal nejvyšší státní zástupce v neprospěch obviněného V. K. a právnické osoby - obchodní společnosti E. cz., s. r. o., se sídlem K. S. č. 50/16, P. 10 - S., proti usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 3. 2017, sp. zn. 3 To 114/2017, jenž rozhodoval jako soud druhého stupně v trestní věci vedené u Okresního soudu v Prachaticích pod sp. zn. 7 T 70/2016.

I.

Dosavadní průběh řízení

1. Usnesením Okresního soudu v Prachaticích ze dne 7. 12. 2016, sp. zn. 7 T 70/2016, bylo podle § 314c odst. 1 písm. a) tr. ř. za použití § 188 odst. 1 písm. b) a § 172 odst. 1 písm. b) tr. ř. zastaveno trestní stíhání obviněného V. K. a obviněné právnické osoby - obchodní společnosti E. cz., s. r. o., se sídlem K. S. č. 50/16, P. 10 - S. (dále jen „obchodní společnost E.“), neboť skutek kladený obviněným za vinu není trestným činem a nebyl důvod k postoupení věci.

2. V této věci podal obžalobu státní zástupce Okresního státního zastupitelství v Prachaticích pro níže uvedený skutek právně kvalifikovaný jako pokus přečinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 21 odst. 1 a § 240 odst. 1 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „tr. zákoník“). Obviněným kladl za vinu, že (zjednodušeně uvedeno) v přesně nezjištěné době v létě roku 2015 v H. obviněný V. K. jako tehdejší jediný jednatel a společník obviněné obchodní společnosti E., již bylo jeho jednání přičítáno, v rámci podnikatelské činnosti této společnosti nemohl zaplatit dluh ve výši 556 110 Kč za odebrané palety od obchodní společnosti D. - P. - V., s. r. o., se sídlem B., okres P. (dále jen „obchodní společnost D. - P. - V.“). Obviněný V. K. nabídl namísto úhrady dluhu vystavení fiktivních faktur za nikdy nedodané zboží, k nimž byla účtována daň z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“), kterou měla podle záměru obviněného uplatnit obchodní společnost D. - P. - V. jako daň z přidané hodnoty na vstupu, a tím i jako nárok na odpočet této fiktivně zaplacené daně. Poté obviněný zajistil, aby účetní - obchodní společnost B., s. r. o., se sídlem B., P., okr. B., vyhotovila 13 kusů faktur (konkrétně vyjmenovaných v popisu skutku) s uvedenými obchodními společnostmi E. jako dodavatelem a D. - P. - V. jako odběratelem a s předmětem plnění v podobě dodání řeziva za celkovou částku ve výši 1 516 856 Kč, z čehož základ daně činil 1 253 600 Kč a výše DPH byla 263 256 Kč, a dne 10. 8. 2015 je nechal zaslat prostřednictvím e-mailu obchodní společnosti D. - P. - V., přestože si tato společnost nikdy neobjednala a neodebrala zmíněné řezivo a její jednatel V. V. nesouhlasil s takovým postupem a požadoval řádné uhrazení dluhu za odebrané palety. Uvedené faktury nebyly zahrnuty do přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2015 a z nich vyplývající nadměrný odpočet ve výši 263 256 Kč obchodní společnost D. - P. - V. neuplatnila, takže díky postupu V. V., jednatele této obchodní společnosti, nedošlo k dokonání uvedeného trestného činu.

3. Proti citovanému usnesení soudu prvního stupně podala státní zástupkyně Okresního státního zastupitelství v Prachaticích v neprospěch obviněných stížnost, o níž rozhodl Krajský soud v Českých Budějovicích usnesením ze dne 31. 3. 2017, sp. zn. 3 To 114/2017, tak, že ji podle § 148 odst. 1 písm. c) tr. ř. jako nedůvodnou zamítl.

II.

Dovolání a vyjádření k němu

4. Nejvyšší státní zástupce (dále též jako „dovolatel“) podal proti tomuto usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích v neprospěch obviněných V. K. a právnické osoby E. dovolání, které opřel o dovolací důvody uvedené v § 265b odst. 1 písm. f), g) a l) tr. ř.

5. Nejvyšší státní zástupce nejdříve podrobně zrekapituloval dosavadní průběh trestního řízení včetně nosných důvodů rozhodnutí soudů nižších stupňů, jakož i stížnosti státní zástupkyně podané proti usnesení soudu prvního stupně. Podle názoru nejvyššího státního zástupce jsou rozhodnutí soudů nižších stupňů nesprávná, neboť jsou zatížena vadou spočívající v nesprávném právním posouzení skutku. Dovolatel spatřuje pochybení soudů nižších stupňů v tom, že se nezabývaly otázkou, zda skutek nenaplnuje zákonné znaky přečinu zkrácení údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea 2 tr. zákoníku, protože vyhotovené faktury splňovaly náležitosti daňového dokladu ve smyslu § 29 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a byly podkladem pro přiznání nároku na odpočet daně obchodní společnosti D. - P. - V. Tyto faktury byly opatřeny číselnou řadou vydaných faktur za rok 2015, takže je lze považovat za jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole ve smyslu § 254 odst. 1 tr. zákoníku. Soudy také nevěnovaly pozornost tomu, zda byl současně naplněn znak spočívající v ohrožení včasného a řádného vyměření daně. S odkazem na usnesení Nejvyššího soudu ze dne 16. 4. 2003, sp. zn. [5 Tdo 362/2003](#), nejvyšší státní zástupce zdůraznil, že trestný čin zkrácení údajů o stavu hospodaření a jmění je ohrožovacím deliktem, přičemž ve vztahu k včasnému a řádnému vyměření daně se zde postihuje v podstatě jednání přípravného charakteru, které může směřovat právě ke zkrácení daně. Dojde-li skutečně ke zkrácení daně, posoudí se takové jednání jen jako poruchový trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, a nikoliv též jako ohrožovací trestný čin zkrácení údajů o stavu hospodaření a jmění. Podle názoru dovolatele z výše uvedeného hlediska může být trestný čin podle § 254 odst. 1 tr. zákoníku subsidiární ve vztahu k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku. Pro posouzení, zda bylo ohroženo včasné a řádné vyměření daně, považuje nejvyšší státní zástupce za podstatné zjištění, že na pokyn obviněného V. K. došlo k vyhotovení předmětných 13 fiktivních faktur a k jejich odeslání obchodní společnosti D. - P. - V. Protože faktury nebyly zaúčtovány a zahrnuty do daňového přiznání ani nebyl uplatněn nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ze strany obchodní společnosti D. - P. - V., jednání obviněného nedosáhlo vývojového stadia pokusu přečinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 21 odst. 1 a § 240 odst. 1 tr. zákoníku. Ze skutkového stavu, jak byl zjištěn v přípravném řízení, vyplynulo, že V. V., jednatel obchodní společnosti D. - P. - V., nesouhlasil s postupem obviněného V. K. a požadoval řádné uhrazení dluhu z minulosti za odebrané palety. Z tohoto důvodu odběratel nezahrnul faktury do přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2015 a z nich vyplývající nadměrný odpočet DPH ve výši 263 256 Kč obchodní společnost D. - P. - V. neuplatnila. Podle dovolatele jednáním obviněného V. K. došlo k ohrožení včasného a řádného vyměření daně obchodní společnosti D. - P. - V., což postačovalo k naplnění tohoto zákonného znaku skutkové podstaty přečinu zkrácení údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea 2 tr. zákoníku.

6. Ohledně trestní odpovědnosti obviněné právnické osoby E. nejvyšší státní zástupce připomněl, že i právnická osoba se mohla dopustit trestného činu zkrácení údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 tr. zákoníku, a to jak v době jejího jednání, tak i po novele § 7 zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ve zkratce „t. o. p. o.“), provedené zákonem č. 183/2016 Sb. s účinností od 1. 12. 2016. Podle dovolatele čin obviněné obchodní společnosti E. měl být posuzován v souladu s § 2 odst. 1 tr. zákoníku podle zákona účinného v době rozhodování soudu prvního stupně (tj. k 7. 12. 2016), neboť ten byl pro obviněnou právnickou osobu příznivější (aniž by dovolatel uvedl, v jakém konkrétním ohledu, a dovozoval to pouze ze změny dikce § 8 odst. 1 t. o. p. o.). Jak dále nejvyšší státní zástupce zdůraznil, přečin zkrácení údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea 2 tr. zákoníku spáchala též zmíněná právnická osoba, neboť jde o protiprávní čin spáchaný v rámci její činnosti, měla mít z něj prospěch, tedy byl spáchán v jejím zájmu, a dopustil se jej obviněný V. K. jakožto její jednatel. V této souvislosti dovolatel poukázal na odbornou literaturu a na usnesení Nejvyššího soudu ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. [8 Tdo 627/2015](#) (publikované pod č. 23/2016 Sb. rozh. tr.). Smyslem vyhotovení fiktivních faktur bylo uhradit část dluhu obchodní společnosti E. na úkor státu. Všechny

úkony obviněného tak směřovaly cíleně k tomu, aby si mohla obviněná obchodní společnost E. potenciálně zlepšit své postavení, byť mělo dojít k ohrožení včasného a řádného vyměření daně pouze u odběratele, tj. u obchodní společnosti D. – P. – V. Nejvyšší státní zástupce uzavřel, že čin jednatele a jediného společníka obchodní společnosti E., tedy obviněného V. K., nelze považovat za exces.

7. V dané věci tak podle nejvyššího státního zástupce došlo k nesprávnému právnímu posouzení skutku a současně nebyly splněny podmínky pro zastavení trestního stíhání obou obviněných ani pro zamítnutí důvodné stížnosti státní zástupkyně. Tyto vady dovolatel vytkl s poukazem na dovolací důvody podle § 265b odst. 1 písm. f), g) a l) tr. ř., a proto navrhl, aby Nejvyšší soud zrušil rozhodnutí soudů nižších stupňů včetně obsahově navazujících rozhodnutí a aby přikázal věc v potřebném rozsahu znovu projednat a rozhodnout soudu prvního stupně.

8. Dovolání nejvyššího státního zástupce bylo zasláno obviněným, kteří se k němu vyjádřili prostřednictvím svých obhájců. Obvinění setrvali na své obhajobě a uvedli, že nesouhlasí s názorem nejvyššího státního zástupce, podle něhož měly soudy kvalifikovat žalovaný skutek jako přečin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea 2 tr. zákoníku. Obvinění odmítli tuto argumentaci i s poukazem na skutečnost, že takovou právní kvalifikaci skutku sám státní zástupce v řízení před soudy nižších stupňů nikdy neuvedl. Podle jejich názoru nemohlo dojít ke zkreslení účetnictví ani jednoho ze subjektů, protože vyhotovené faktury nebyly daňovými doklady a ani nebyly nikdy záúčtovány. Proto obvinění navrhli odmítnout podané dovolání.

III.

Přípustnost dovolání

9. Nejvyšší soud po zjištění, že byly splněny všechny formální podmínky pro konání dovolacího řízení, se zabýval otázkou povahy a opodstatněnosti námitek dovolatele ve vztahu k uplatněným dovolacím důvodům.

10. Nejvyšší státní zástupce opřel své dovolání o dovolací důvody uvedené v § 265b odst. 1 písm. f), g) a l) tr. ř.

11. Důvod dovolání podle § 265b odst. 1 písm. l) tr. ř. je naplněn tehdy, pokud bylo rozhodnuto o zamítnutí nebo odmítnutí řádného opravného prostředku proti rozsudku nebo usnesení uvedenému v § 265a odst. 2 písm. a) až g) tr. ř., aniž byly splněny procesní podmínky stanovené zákonem pro takové rozhodnutí nebo přestože byl v řízení mu předcházejícím dán důvod dovolání uvedený v § 265b odst. 1 písm. a) až k) tr. ř. V tomto případě nejvyšší státní zástupce napadl dovoláním usnesení soudu druhého stupně, kterým byla zamítnuta stížnost státní zástupkyně podaná v neprospěch obviněných. Jde tedy o rozhodnutí uvedené v § 265a odst. 2 písm. h) tr. ř., přičemž podle dovolatele v řízení mu předcházejícím byly dány dovolací důvody podle § 265b odst. 1 písm. f) a g) tr. ř., neboť rozhodnutí soudu prvního stupně údajně spočívá na nesprávném právním posouzení skutku, a proto trestní stíhání nemělo být ani zastaveno.

12. Důvod dovolání podle § 265b odst. 1 písm. f) tr. ř. záleží v tom, že bylo rozhodnuto o postoupení věci jinému orgánu, o zastavení trestního stíhání, o podmíněném zastavení trestního stíhání nebo o schválení narovnání, aniž byly splněny podmínky pro takové rozhodnutí.

13. Dovolání z důvodu uvedeného v § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. lze podat, jestliže rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení skutku nebo na jiném nesprávném hmotněprávním posouzení. Jde tedy o uplatnění norem trestního práva hmotného, případně na ně navazujících hmotněprávních norem jiných právních odvětví. Podstatou je nesprávné použití ustanovení hmotného práva na skutkový stav zjištěný soudem prvního a druhého stupně, zásadně se však neposuzuje použití těchto

právních norem na skutek, jehož se dovolatel domáhá vlastní interpretací provedených důkazů, které soudy nižších stupňů vyhodnotily odlišně od jeho mínění. Dovolání z tohoto důvodu 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 určeno k nápravě závažných právních vad pravomocných rozhodnutí. Nejvyšší soud jako soud dovolací není běžnou třetí soudní instancí povolánou k tomu, aby přezkoumával i skutková zjištění soudů prvního a druhého stupně.

IV.

Důvodnost dovolání

14. Nejvyšší státní zástupce svým dovoláním napadl usnesení soudu druhého stupně, kterým byla zamítnuta stížnost státní zástupkyně podaná v neprospěch obviněných proti usnesení soudu prvního stupně, jímž bylo zastaveno trestní stíhání obviněných. Dovolatel akceptoval názor soudů nižších stupňů, podle něhož obžalobou označený skutek nenaplnuje znaky pokusu přečinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 21 odst. 1 a § 240 odst. 1 tr. zákoníku, neboť jednání obviněných sice směřovalo k dokonání uvedeného trestného činu, avšak nedospělo ani do stadia pokusu a šlo o jeho pouhou beztrestnou přípravu. Podle přesvědčení dovolatele ovšem soudy nižších stupňů nezávažily jinou možnou právní kvalifikaci žalovaného skutku, a sice jako přečinu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea 2 tr. zákoníku, tedy podle subsidiárního ustanovení ve vztahu ke skutkové podstatě trestného činu zkrácení daně, poplatku a jiné podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku.

15. K tomu Nejvyšší soud připomíná, že přečinu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea 2 tr. zákoníku se dopustí, kdo v účetních knihách, zápisech nebo jiných dokladech sloužících k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje, a ohrozí tak majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně.

16. Soudy nižších stupňů a ani státní zástupci, kteří v této věci podávali obžalobu a stížnost proti usnesení soudu prvního stupně o zastavení trestního stíhání, nezvažovali jinou možnou právní kvalifikaci, než jaká byla uvedena v obžalobě, tedy ani nijak nezduvodňovali, proč by zažalovaný skutek neměl být přečinem zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea 2 tr. zákoníku. Obecně lze souhlasit též s názorem nejvyššího státního zástupce, podle něhož uvedený trestný čin je subsidiárním k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku a je ohrožovacím deliktem, neboť se nevyžaduje vznik poruchy, ale postačí ohrožení určitých právních statků, a sice majetkových práv jiného anebo zájmu státu na včasné a řádné vyměření daně. V ustanovení § 254 odst. 1 tr. zákoníku se tedy postihuje v podstatě jednání přípravného charakteru ve vztahu ke zkrácení daně ve smyslu § 240 tr. zákoníku (viz ŠÁMAL, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2598; dále je možno poukázat na rozhodnutí pod č. 57/2003 Sb. rozh. tr.). Lze dokonce uvést, že jde o delikt konkrétně ohrožovací, protože musí dojít ke zmíněnému ohrožení chráněných právních statků, nestačí pouhé vykonání jednání, které by bez dalšího zákonodárce označil za trestné, jako je tomu u tzv. abstraktně ohrožovacích deliktů (např. u přečinu ohrožení pod vlivem návykové látky podle § 274 odst. 1 tr. zákoníku).

17. Nejvyšší soud však nemohl souhlasit s dovolatelem v tom směru, že by v nyní posuzovaném případě byly naplněny všechny znaky subsidiárního přečinu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea 2 tr. zákoníku, především pak právě zmíněný a zákonem vyžadovaný ohrožovací následek v podobě ohrožení včasného a řádného vyměření daně (ohrožení majetkových práv jiného pak ani dovolatel netvrdí). Jak již bylo výše uvedeno, tento trestný čin je konkrétně ohrožovacím trestným činem, k jehož spáchání je nezbytné, aby hrozba pro včasné a řádné vyměření

daně byla bezprostřední, blízká, reálná, ale nikoli vzdálená a abstraktní, neboli musí nastat situace blízká poruše, avšak nestačí, pokud taková porucha sice může nastat, avšak až za splnění více dalších podmínek. Není totiž samozřejmé, že při nelegální manipulaci s účetnictvím jednáním popsaným v některé alternativě (alinea) podle § 254 odst. 1 tr. zákoníku vždy dochází k ohrožení majetkových práv jiného nebo včasného a řádného vyměření daně. Proto zákonodárce podmínil trestnost takové nezákonné manipulace s účetními a obdobnými doklady právě specifickým konkrétně ohrožovacím následkem, který by jinak v dovětku § 254 odst. 1 tr. zákoníku nemusel uvádět, kdyby chtěl koncipovat tento trestný čin jako tzv. abstraktně ohrožovací delikt a rozšířit trestní odpovědnost na všechna jednání spočívající v manipulacích s doklady o stavu hospodaření a jmění bez ohledu na jejich důsledky. Naplnění jedné z alternativ ohrožovacího následku je pak třeba vždy posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu. Nejvyšší soud právě s přihlédnutím ke konkrétnímu průběhu žalovaného skutku dospěl k závěru, že tento znak uvedeného trestného činu (následek) nebyl v nyní projednávané věci naplněn.

18. Jak správně zdůraznil již soud prvního stupně (viz s. 3 odůvodnění jeho usnesení), V. V., jednatel obchodní společnosti D. - P. - V., nikdy nepoužil fiktivní faktury, které mu zaslal obviněný V. K., nezařadil je do účetnictví této obchodní společnosti, a už vůbec je neuplatnil v souvislosti s přiznáním k dani z přidané hodnoty vůči příslušnému správci daně. Reálně tak nedošlo ani nemohlo dojít k ohrožení řádného a včasného vyměření daně obchodní společnosti D. - P. - V., přičemž takové ohrožení by mohlo nastat jen za zcela jiného skutkového průběhu, než jaký zjistil státní zástupce a popsal v obžalobě. Z rozhodných skutkových zjištění v posuzované věci totiž vyplývá, že v podstatě šlo o návod obviněného V. K. v rámci činnosti a v zájmu obchodní společnosti E. učiněný vůči svědkovi V. V., aby se on v souvislosti s činností obchodní společnosti D. - P. - V. dopustil trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku. V takovém návodu byla zahrnuta i pomoc spočívající v opatření prostředků pro spáchání zmíněného trestného činu daňového (princip subsidiarity méně závažných forem trestné součinnosti vůči závažnějším). Šlo ovšem o tzv. návod nezdařený, protože se obviněnému V. K. nepodařilo vzbudit ve svědkovi V. V. rozhodnutí spáchat zamýšlený trestný čin. Materiálně tak šlo pouze o pokus návodu, který se nyní v České republice posuzuje jako příprava k trestnému činu podle § 20 odst. 1 tr. zákoníku, jež je ovšem v daném případě u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku beztrestná (k tzv. nezdařenému návodu viz JELÍNEK, J. a kol. Trestní právo hmotné. Obecná část. Zvláštní část. 6. vydání. Praha: Leges, 2017, zejména s. 320). Vzhledem k tomu, že svědek V. V. nezařadil účelově vytvořené fiktivní faktury do účetnictví obchodní společnosti D. - P. - V., nemohlo ani dojít k ohrožení včasného a řádného vyměření daně touto obchodní společností, jak dovozoval nejvyšší státní zástupce. Ani v tomto směru tedy nebyl obviněný V. K. se svým návodem úspěšný, návod se mu nezdařil, protože nedokázal přesvědčit svědka V. V., aby účetnictví jím vedené obchodní společnosti D. - P. - V. zkreslil tím, že by do něj zařadil dodané fiktivní faktury. I v tomto směru tak šlo o nezdařený návod k přečinu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea 2 tr. zákoníku, který by bylo možno posoudit jen jako přípravu k tomuto trestnému činu podle § 21 odst. 1 tr. zákoníku, jež ovšem ani u tohoto trestného činu není trestná (nejde nikdy ani při naplnění okolností podmiňujících použití vyšší trestní sazby o zvláště závažný zločin ve smyslu § 14 odst. 3 tr. zákoníku, proto také zákonodárce u tohoto trestného činu nestanoví, že je příprava trestná).

19. Znaky přečinu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea 2 tr. zákoníku však nebyly naplněny ani samotným jednáním obviněného V. K. při obchodním vedení obchodní společnosti E. v rámci její činnosti (a v jejím zájmu) tím, že zadal účetní společnosti (obchodní společnosti B., s. r. o.) vytvoření fiktivních faktur specifikovaných v popisu skutku v obžalobě. Obviněný V. K. je totiž nezařadil do účetnictví obchodní společnosti E., nedošlo tedy ke zkreslení údajů o stavu jejího hospodaření a jmění a ani nemohlo být ohroženo řádné a včasné vyměření daně u této obchodní společnosti. Ostatně ani dovolatel neuvažoval o takové alternativě

spáchání zmíněného přečinu.

20. Samotné vytvoření fiktivních faktur, které nebyly zařazeny do účetnictví žádného podnikatele či jiné účetní jednotky, je tedy skutečně ve smyslu § 20 odst. 1 tr. zákoníku pouhým vytvářením podmínek v podobě opatřování prostředků pro pozdější spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku, jak správně konstatovaly soudy nižších stupňů. To ovšem v nyní posuzovaném případě přiměřeně platí i pro přečin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea 2 tr. zákoníku, jehož znaky rovněž nebyly naplněny.

21. Jednání obviněného V. K. podle obžaloby mělo vlastně spočívat v tom, že trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku, resp. dovolatelem uváděného subsidiárního přečinu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 tr. zákoníku, se dopustí někdo jiný, v němž obviněný V. K. vzbudí rozhodnutí spáchat čin a jemuž umožní či usnadní spáchání takového činu tím, že mu opatří prostředek k jeho spáchání v podobě fiktivních faktur. Ve skutečnosti byl v obžalobě vymezen skutek, který by bylo možno právně kvalifikovat jako dvě formy účastenství, a sice jako návod ve smyslu § 24 odst. 1 písm. b) tr. zákoníku a (ve vztahu k němu subsidiární) pomoc ve smyslu § 24 odst. 1 písm. c) tr. zákoníku, které směřovaly ke dvěma shora uvedeným úmyslným trestným činům. V daném případě ovšem nebyla naplněna podmínka tzv. akcesority účastenství, jak je vyjádřena v větě § 24 odst. 1 tr. zákoníku, neboť účastenství je závislé na činu tzv. hlavního pachatele, přičemž v rovině kvantitativní je omezena trestnost účastenství tak, že hlavní pachatel musí dokonat trestný čin anebo se o něj alespoň pokusit. K tomu ovšem v daném případě nedošlo ani u jednoho z trestných činů přicházejících v úvahu, protože svědek V. V. neakceptoval návod ani pomoc obviněného V. K. Takové případy účastenství, kdy se případný hlavní pachatel ani nepokusí o trestný čin, se v současném českém trestním právu postihují jako příprava trestného činu podle § 20 odst. 1 tr. zákoníku. Jde o systém dualistický, akcesorický, který lze označit jako tzv. přísnou akcesoritu účastenství a který byl u nás zaveden trestním zákonem z roku 1961 (zákon č. 140/1961 Sb.) s účinností od 1. 1. 1962. Původně byl ovšem vyvážen v tom směru, že příprava byla obecně trestná, teprve od 1. 7. 1990 (v důsledku novelizace provedené zákonem č. 175/1990 Sb.) došlo k omezení její trestnosti na vybrané trestné činy (původně na zvláště závažné trestné činy ve smyslu § 41 odst. 2 tehdejšího trestního zákona, s účinností od 1. 1. 2010 na zvláště závažné zločiny, je-li tak navíc stanoveno ve zvláštní části trestního zákoníku u příslušného trestného činu). Naproti tomu podle § 7 odst. 4 zákona č. 86/1950 Sb., trestní zákon, který byl účinný až do roku 1961, byl samostatně postihován pokus návodu (proto se někdy tento případ limitované akcesority nazývá osamostatněním účastenství - viz SOLNAŘ, V. Účastenství v československém socialistickém trestním právu. Praha: Nakladatelství Československé akademie věd, 1959, zejména s. 34 a násl.). K tomu a k otázkám systému postihu účastenství, principu akcesority a její rovině kvalitativní a kvantitativní lze odkázat na další odbornou literaturu, např. JELÍNEK, J. a kol. Trestní právo hmotné. Obecná část. Zvláštní část. 6. vydání. Praha: Leges, 2017, s. 299 a násl.; ŘÍHA, J. Nová úprava forem trestné činnosti. In: JELÍNEK, J. a kol. O novém trestním zákoníku. Praha: Leges, 2009, s. 42 a násl.

22. Zákonodárce i při vědomí určitých nedostatků v postihu účastenství za situace, kdy nejsou splněny podmínky přísné akcesority v rovině kvalitativní i kvantitativní, nezměnil tento systém ani v nyní platném trestním zákoníku, naopak se tyto systémové nedostatky ještě prohloubily dalším omezením trestnosti přípravy v porovnání s předchozí právní úpravou. Byla totiž upřednostněna dekriminalizace případů vzdálených dokonání trestného činu, což v podstatě platí i o návodech nezdařených (viz výše) a bezvýsledných (kdy návod sám o sobě úspěšný sice byl, nicméně rozhodnutý pachatel se dosud ani nepokusil o daný trestný čin), které se postihují jen u vybraných zvláště závažných zločinů, jimiž ovšem nejsou shora uvedené úmyslné trestné činy, které by podle obžaloby nebo podle názoru nejvyššího státního zástupce bylo možno klást obviněným za vinu

(trestnost přípravy zvláště závažného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, 3 tr. zákoníku byla zavedena novelou provedenou zákonem č. 163/2016 Sb. s účinností od 1. 7. 2016, tj. až po spáchání skutku, který byl obviněným kladen za vinu, navíc v daném případě ani nepřicházelo v úvahu naplnění některé okolnosti podmiňující použití vyšší trestní sazby uvedené v § 240 odst. 3 tr. zákoníku).

23. Lze tak uzavřít, že snaha o úhradu dluhu tím, že dlužník nabídne věřiteli faktury vystavené na fiktivní plnění, které též vytvoří a poskytne věřiteli, aby věřitel na úkor státu v daňovém přiznání na základě těchto fiktivních faktur uplatnil a získal nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za nikdy nedodané zboží či služby, může být návodem k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku, resp. k subsidiárnímu přečinu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea 2 tr. zákoníku. Dokud se ovšem naváděná osoba ani nepokusí o takový trestný čin (případ návodu nezdařeného a návodu bezvýsledného), není splněna podmínka akcesority účastenství v rovině kvantitativní podle návětí ustanovení § 24 odst. 1 tr. zákoníku a takové jednání je postižitelné jen jako příprava podle § 20 odst. 1 tr. zákoníku, tj. jen v případě zvláště závažných zločinů, u nichž tak ve zvláštní části stanoví trestní zákoník (v daném případě s účinností od 1. 7. 2016 jen u zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, 3 tr. zákoníku).

24. Ze všech uvedených důvodů považuje Nejvyšší soud za neopodstatněné námitky nejvyššího státního zástupce, kterými zpochybnil správnost usnesení o zastavení trestního stíhání, neboť měl za to, že skutek popsany v obžalobě měl být právně kvalifikován jako jiný trestný čin a že nemělo být zastaveno trestní stíhání obou obviněných. Námitky uplatněné nejvyšším státním zástupcem v jím podaném dovolání sice odpovídaly dovolacím důvodům podle § 265b odst. 1 písm. f), g) a l) tr. ř., avšak Nejvyšší soud je shledal neopodstatněnými. Proto odmítl dovolání nejvyššího státního zástupce podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. ř. jako zjevně neopodstatněné.