

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 25.05.2016, sp. zn. 8 Tz 16/2016, ECLI:CZ:NS:2016:8.TZ.16.2016.1

Číslo: 41/2016

Právní věta: U trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku je dílčím útokem pokračování v trestném činu (§ 116 tr. zákoníku) zkrácení povinné platby za jednotlivé zdaňovací období Poznámka redakce: Právní názor uvedený v rozhodnutí č. 29/2005 Sb. rozh. tr. se tímto rozhodnutím nemění, zůstává nadále platným. (srov. rozhodnutí č. 29/2005 Sb. rozh. tr.). Dílčím útokem pokračujícího skutku však u tohoto trestného činu není neuvedení některého z více příjmů představujících základ daně plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období (§ 5 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů). Takový jednotlivý nezdaněný příjem, tj. nepřiznaný či neuvedený v daňovém přiznání, je pouze součástí jediného jednání, které je ukončeno okamžikem, kdy je daň přiznána.

Soud: Nejvyšší soud

Datum rozhodnutí: 25.05.2016

Spisová značka: 8 Tz 16/2016

Číslo rozhodnutí: 41

Číslo sešitu: 9

Typ rozhodnutí: Rozsudek

Hesla: Pokračování v trestném činu, Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Předpisy: § 116 tr. zákoníku
§ 240 tr. zákoníku

Druh: Rozhodnutí ve věcech trestních

Sbírkový text rozhodnutí:

Nejvyšší soud ke stížnosti pro porušení zákona podané ministrem spravedlnosti ve prospěch obviněného L. P. proti usnesení Okresního soudu v Liberci ze dne 6. 8. 2014, sp. zn. 4 T 248/2012, podle § 268 odst. 2 tr. ř. vyslovil, že výrokem pod bodem I. pravomocného napadeného usnesení byl porušen zákon v ustanoveních § 23 odst. 1 a § 12 odst. 12 tr. ř., § 89 odst. 3 a § 148 odst. 1 trestního zákona č. 140/1961 Sb., účinného do 31. 12. 2009, v neprospěch obviněného. Podle § 269 odst. 2 tr. ř. usnesení Okresního soudu v Liberci ze dne 6. 8. 2014, sp. zn. 4 T 248/2012, v bodě I. zrušil. Zrušil též všechna další rozhodnutí na zrušené rozhodnutí obsahově navazující, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu, výslovně bod II. usnesení Okresního soudu v Liberci ze dne 6. 8. 2014, sp. zn. 4 T 248/2012, a navazující usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 3. 10. 2014, sp. zn. 31 To 389/2014.

I.

Dosavadní průběh řízení

1. Trestní stíhání obviněného podle § 160 odst. 1 tr. ř. bylo zahájeno usnesením Policie České republiky, Krajské ředitelství policie Libereckého kraje, Územního odboru Liberec, oddělení hospodářské kriminality, ze dne 6. 4. 2012, č. j. KRPL-16288-3/TČ-2012-180581, které bylo obviněnému doručeno dne 27. 4. 2012 a jeho obhájci JUDr. V. K. dne 17. 5. 2012. Podle citovaného usnesení se měl obviněný dopustit pokračujícího trestného činu zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c) zákona č. 140/1961 Sb., trestní zákon, účinného do 31. 12. 2009 (dále „tr. zák.“), který spáchal jednáním v usnesení o zahájení trestního stíhání popsaným tak, že „ve svých daňových přiznáních za roky 2006 a 2007 vědomě neuvedl všechny své příjmy a výdaje plynoucí mu z prodeje nemovitostí pořízených v době kratší než pět let před jejich prodejem a kdy konkrétně v daňovém přiznání za rok 2006 podaném na FÚ v L. dne 3. 7. 2007 neuvedl tyto příjmy z prodeje nemovitostí“, jednotlivé prodeje jsou konkrétně popsány tak, že v každém je označení parcelním číslem pozemku, katastrálním územím, listem vlastnictví, osobou kupujícího a kupní smlouvou spolu s kupní cenou. V usnesení o zahájení trestního stíhání je též uvedeno, že obviněný „v daňovém přiznání za rok 2007 podaném na Finanční úřad v L. dne 30. 6. 2008 neuvedl další příjmy z prodeje nemovitostí“; jednotlivé případy jsou popsány s rozvedením každého z příjmů z konkrétního převodu nemovitostí zahrnutých do zdaňovacího období roku 2007.

2. Okresní státní zástupce v obžalobě podané Okresnímu soudu v Liberci dne 11. 12. 2012 pod sp. zn. 1 ZT 187/2012 obviněného L. P. obžaloval z trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c) tr. zák., jehož se měl dopustit stejným činem jako v usnesení o zahájení trestního stíhání, který rozdělil podle zdaňovacích období do dvou bodů I. a II. Jednání v bodě I. popsal tak, že obviněný „jako poplatník daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 nezahrnul v daňovém přiznání podaném dne 3. 7. 2007 na Finanční úřad v L. do přijatých zdanitelných plnění příjmy z převodu nemovitostí v roce 2006“, přičemž v podbodech 1) až 27) u každého popsal konkrétní prodej pozemku s uvedením parcelního čísla, pod nímž je evidován u konkrétního katastrálního úřadu, listu vlastnictví, jména kupujícího a označení kupní smlouvy včetně ceny, za niž byl prodán, s dodatkem, že „ačkoli byl podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v tehdy platném znění (dále „zákon č. 586/1992 Sb.“), povinen tak učinit, kdy po odečtení nákladů získal skutečný čistý příjem z prodeje nemovitostí ve výši 3 808 456 Kč, avšak ve svém daňovém přiznání uvedl jako dílčí základ daně pouze 117 480 Kč, a takto jednal s úmyslem snížit daňovou povinnost na dani z příjmů fyzických osob, čímž ke škodě České republiky, zastoupené Finančním úřadem L., zkrátil daň o celkovou částku nejméně ve výši 1 074 143 Kč“. V bodě II. uvedl, že obviněný „jako poplatník daně z příjmů fyzických osob za rok 2007 nezahrnul v daňovém přiznání podaném dne 30. 6. 2008 na Finanční úřad v L. do přijatých zdanitelných plnění příjmy z převodu nemovitostí v roce 2007“, jež konkrétně popsal v podbodech 1) až 7) obsahujících specifikaci a dodatek obdobně jako u bodu I., kdy po odečtení nákladů získal skutečný čistý příjem z prodeje nemovitostí ve výši 1 319 253 Kč, avšak ve svém daňovém přiznání žádný příjem z prodeje nemovitostí neuvedl, a takto jednal s úmyslem snížit daňovou povinnost na dani z příjmů fyzických osob, čímž zkrátil daň o celkovou částku ve výši 361 876 Kč.

3. Okresní soud v Liberci o této obžalobě rozhodl tím, že nejprve nařídil neveřejné zasedání za účelem jejího předběžného projednání, v němž rozhodl usnesením ze dne 6. 8. 2014, sp. zn. 4 T 248/2012, tak, že výrokem pod bodem I. podle § 23 odst. 1 tr. ř. vyloučil k samostatnému projednání a rozhodnutí skutek pod bodem I. 22) obžaloby, spočívající v tom, že „z prodeje pozemku v KÚ S. n. N. zapsaného u Katastrálního úřadu pro Liberecký kraj na listu vlastnictví pro výše uvedené KÚ, kupující M. U. a J. U., podle kupní smlouvy ze dne 13. 3. 2006 s právními účinky vkladu dne 31. 3. 2006, s kupní cenou 550 000 Kč“, čímž měl spáchat dílčí útok pokračujícího trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c) tr. zák. Výrokem pod bodem II. podle § 188 odst. 1 písm. e) tr. ř. věc ohledně uvedeného vyloučeného dílčího skutku vrátil státnímu zástupci k došetření. Podle odůvodnění citovaného usnesení soud prvního stupně považoval za vážnou procesní vadu přípravného řízení, již nelze napravit před soudem, že pro čin v bodě I. 22)

nebylo zahájeno trestní stíhání, protože na rozdíl od všech ostatních útoků nebylo předmětné jednání obsaženo v usnesení o zahájení trestního stíhání ze dne 6. 4. 2012, č. j. KRPL-16288-3/TČ-2012-180581“.

4. Proti výroku pod bodem I. uvedeného usnesení není ze zákona stížnost přípustná, a proto tento výrok nabyl právní moci dnem 6. 8. 2014, a to na rozdíl od bodu II., proti němuž podali stížnost obviněný, který ji neodůvodnil, a státní zástupce, jenž ve stížnosti zdůraznil, že s uvedeným názorem a postupem soudu prvního stupně nesouhlasí, protože v daném případě nelze za dílčí útok pokračujícího činu považovat jednotlivé nezdaněné prodeje označené arabskými číslicemi, ale za takový dílčí útok je možné považovat jen jednání popsané v bodech I. a II., představující nesplněnou povinnost za konkrétní zdaňovací období.

5. Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci, jenž o těchto stížnostech rozhodl usnesením ze dne 3. 10. 2014, sp. zn. 31 To 389/2014, se s tímto názorem státní zástupkyně neztotožnil a obě stížnosti podle § 148 odst. 1 písm. c) tr. ř. zamítl.

II.

Stížnost pro porušení zákona a vyjádření k ní

6. Stížnost pro porušení zákona podaná ministrem spravedlnosti ve prospěch obviněného L. P. směřuje proti výroku I. pravomocného usnesení Okresního soudu v Liberci ze dne 6. 8. 2014, sp. zn. 4 T 248/2012, kterým bylo podle § 23 odst. 1 tr. ř. rozhodnuto, že skutek pod bodem I. 22) obžaloby státního zástupce Okresního státního zastupitelství v Liberci ze dne 5. 12. 2012, sp. zn. 1 ZT 187/2012, v němž soud spatřoval dílčí útok pokračujícího trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c) tr. zák., se vylučuje k samostatnému projednání a rozhodnutí.

7. Ministr spravedlnosti uvedl, že policejní orgán Policie České republiky, Krajské ředitelství Libereckého kraje, Územní odbor L., oddělení hospodářské kriminality, zahájil usnesením ze dne 6. 4. 2012, č. j. KRPL-16288-3/TČ-2012-180581, trestní stíhání obviněného L. P. pro jeden pokračující trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c) tr. zák., jehož se měl dopustit tím, že jako poplatník daně z příjmů fyzických osob v daňových přiznáních za roky 2006 a 2007 neuvedl příjmy z prodejů a směn řady svých pozemků, v případech v usnesení popsaných, čímž v roce 2006 uskutečnil 26 zdanitelných plnění a v roce 2007 pak 7 těchto případů. Toto usnesení bylo obviněnému doručeno dne 27. 4. 2012. V obžalobě podané Okresnímu soudu v Liberci dne 11. 12. 2012 pod sp. zn. 1 ZT 187/2012 však státní zástupce čin strukturoval do bodů I. 1) až 27) a II. 1) až 7) podle roku, za který bylo daňové přiznání podáváno, a u každého z podbodů specifikoval jednotlivé případy zdanitelných plnění, která nebyla v daňových přiznáních zohledněna a z nichž vyplývá zkrácení daně. V bodě I. 22) přitom státní zástupce doplnil popis jednání o další ve spisu doložené zdanitelné plnění „z prodeje pozemku v KÚ S. n. N. zapsaného u Katastrálního úřadu pro Liberecký kraj na listu vlastnictví pro výše uvedené KÚ, kupující M. U. a J. U., podle kupní smlouvy ze dne 13. 3. 2006, s právními účinky vkladu dne 31. 3. 2006, s kupní cenou 550 000 Kč“. O této obžalobě Okresní soud v Liberci rozhodl zčásti usnesením ze dne 6. 8. 2014, sp. zn. 4 T 248/2012, jímž výrokiem pod bodem I. podle § 23 odst. 1 tr. ř. skutek pod bodem 22) obžaloby vyloučil k samostatnému projednání a rozhodnutí, a výrokiem pod bodem II. podle § 188 odst. 1 písm. e) tr. ř. tento skutek vrátil státnímu zástupci k došetření k odstranění závažných procesních vad přípravného řízení. Výrok pod bodem I. nabyl právní moci dnem rozhodnutí, kdežto výrok II. nabyl právní moci až na základě usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočky v Liberci ze dne 3. 10. 2014, sp. zn. 31 To 389/2014, protože proti němu státní zástupkyně i obviněný podali stížnost. Státní zástupkyně v ní vyjádřila nesouhlas s názorem nalézacího soudu, že bod I. 22) obžaloby je samostatným skutkem a může být předmětem samostatného rozhodování. Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci usnesením ze dne 3. 10. 2014, sp. zn. 31 To 389/2014, však názoru státní

zástupkyně, že jednotlivá zdanitelná plnění nejsou samostatnými skutky, resp. dílčími útoky, o nichž by bylo možné rozhodovat samostatným usnesením podle § 160 odst. 5 tr. ř. (viz též usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 6. 2004, sp. zn. [11 Tdo 640/2004](#), a ze dne 27. 3. 2012, sp. zn. [5 Tdo 261/2012](#)), nevyhověl a s vyjádřením shodného názoru, jaký zastával i okresní soud, že jde o pokračování i u jednotlivých zdanitelných plnění, podanou stížnost zamítl jako nedůvodnou podle § 148 odst. 1 písm. c) tr. ř.

8. Ve stížnosti pro porušení zákona ministr spravedlnosti podpořil názor okresní státní zástupkyně a poukázal na znění ustanovení § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c) tr. zák., § 12 odst. 12 a § 23 odst. 1 tr. ř. s odkazem na odbornou literaturu. Na tomto základě dokládal, že za jednání je třeba považovat podání či nepodání daňového přiznání, nikoliv jednotlivé případy zdanitelných plnění, která jsou následně zamlčována, tak jako to bylo v projednávané věci, v níž obviněný v letech 2006 a 2007 podal dvě daňová přiznání, v nichž zamlčel některé příjmy. Tím došlo ke dvěma dílčími útokům zkrácení daně z příjmů fyzických osob. Jelikož obviněný nenaplnil znaky předmětné a ani jiné skutkové podstaty tím, že uskutečnil zdanitelná plnění, což je okolnost trestněprávně neutrální, ale teprve následným jednáním vůči finančnímu úřadu, při kterém tuto okolnost v dalším navazujícím samostatném jednání nepřiznal. Z tohoto důvodu u činu v podbodě 22) státní zástupce v obžalobě pouze upřesnil skutečnosti, které mají význam pro stanovení výše zkrácené daně za uvedený rok, aniž by zasáhl nepřipustným způsobem do totožnosti skutku. Nedošlo proto k procesnímu pochybení zakládajícímu důvod pro vrácení věci k došetření podle § 188 odst. 1 písm. e) tr. ř., a tedy nenastal ani zákonný důvod pro rozhodnutí o vyloučení věci podle § 23 tr. ř.

9. Z těchto důvodů měl ministr spravedlnosti za to, že zákon byl porušen v § 23 odst. 1 tr. ř. a § 12 odst. 12 tr. ř. v neprospěch obviněného výrokem I. přezkoumávaného usnesení. Současně s poukazem na procesní a hmotněprávní důsledky, k nimž v trestním řízení vedou nesprávná posouzení povahy činu jako pokračujícího nebo trvajících deliktů, stížnost pro porušení zákona nepovažoval jen za formální, ale významnou i z hlediska vhodnosti zaujmout k této otázce právní názor, jenž Nejvyšší soud do současné doby nepublikoval. Důležitost tohoto kroku spatřoval v tom, že u daňových deliktů není najisto postaveno, zda jednotlivá zdanitelná plnění, nepromítnutá do daňového přiznání, jsou samostatnými skutky v procesním smyslu, či nikoliv, což může být určující pro správný postup Policie České republiky při popisování skutku v usnesení o zahájení trestního stíhání. Pro úplnost poznamenal, že na podkladě obžaloby státního zástupce Okresního státního zastupitelství v Liberci ze dne 5. 12. 2012, sp. zn. 1 ZT 187/2012, řízení pravomocně skončilo, a proto po kasačním výroku Nejvyššího soudu již nebude třeba nového rozhodnutí.

10. V závěru ministr spravedlnosti navrhl, aby Nejvyšší soud podle § 268 odst. 2 tr. ř. vyslovil, že výrokem pod bodem I. pravomocného usnesení Okresního soudu v Liberci ze dne 6. 8. 2014, sp. zn. 4 T 248/2012, byl porušen zákon v neprospěch obviněného L. P. v § 12 odst. 12 a § 23 odst. 1 tr. ř., a aby podle § 269 odst. 2 tr. ř. napadený výrok zrušil a zrušil i všechna další rozhodnutí na něj obsahově navazující, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu, konkrétně tedy výrok II. usnesení Okresního soudu v Liberci ze dne 6. 8. 2014, sp. zn. 4 T 248/2012 (4 T 179/2014), a usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 3. 10. 2014, sp. zn. 31 To 389/2014.

11. Nejvyšší soud z podnětu tohoto mimořádného opravného prostředku přezkoumal podle § 267 odst. 3 tr. ř. zákonnost a odůvodněnost těch výroků rozhodnutí, proti nimž byla stížnost podána, v rozsahu a z důvodů v ní uvedených, jakož i řízení napadenému rozhodnutí předcházející a shledal, že stížnost pro porušení zákona je důvodná.

III.

Důvodnost stížnosti pro porušení zákona

12. Trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c) tr. zák. se dopustí pachatel, který ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou jim podobnou povinnou platbu a způsobí takovým činem značnou škodu.

13. Vzhledem k tomu, že právní kvalifikace použitá v přezkoumávaném rozhodnutí vychází (pro přezkoumávanou věc zcela správně) z trestního zákona č. 140/1961 Sb., účinného do 31. 12. 2009, lze jen pro úplnost uvést, že závěry, které jsou v tomto rozhodnutí činěny, se stejně dotýkají i stávající platné úpravy podle § 240 odst. 1 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, v platném znění (dále „tr. zákoník“), která ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob, o níž se v přezkoumávané věci jedná, vychází ze stejných či obdobných zákonných ustanovení a právních názorů.

14. Daní se rozumí povinná, zákonem stanovená peněžitá částka, kterou fyzická nebo právnická osoba odvádí ze svých příjmů (příp. na základě majetkových převodů nebo jiných zákonem stanovených skutečností) do veřejných rozpočtů, a to v zákonem stanovené výši a ve stanovených lhůtách. Zkrácení je jakékoli jednání pachatele, v důsledku něhož je mu jako poplatníkovi vyměřena nižší daň (clo, pojistné na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění, poplatek nebo jiná podobná povinná platba) nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde. Při zkrácení daně, cla, poplatku, pojistného na sociální zabezpečení, pojistného na zdravotní pojištění a podobné povinné platby jde zpravidla o zvláštní případ podvodu, jímž se v rozporu se zákonem ovlivňuje daňová (poplatková, celní a další) povinnost určitého subjektu tak, že ten v rozporu se skutečností předstírá nižší rozsah této povinnosti nebo předstírá, že takovou povinnost vůbec nemá. Pachatel tedy příslušné výkazy či podklady pro stanovení uvedených povinných plateb zfalšuje, nepořídí, úmyslně zkreslí nebo nevede, aby tím dosáhl nižšího výpočtu daně a dalších plateb nebo aby vůbec zatajil, že má určitou daňovou, poplatkovou, celní atd. povinnost. Pro posouzení, zda došlo ke zkrácení uvedených povinných plateb, záleží na tom, o jakou platbu se jedná, co je předmětem zdanění či jiné povinnosti, zda a jakým způsobem se platba přiznává, vyměřuje a platí; tyto skutečnosti vyplývají ze zákonné úpravy příslušného druhu platby, popřípadě z předpisů o řízení ve věcech daní a poplatků. Daň z příjmů lze zkrátit tím, že pachatel sice splní svoji oznamovací, resp. registrační povinnost, podá i daňové přiznání, ale uvede v něm záměrně zkreslené údaje tak, aby v rozporu se zákonem snížil daňový základ (např. nepravdivým zvýšením nákladů a jiných položek snižujících daňový základ), a tím zaplatil nižší daň (srov. ŠÁMAL, Pavel a kol. Trestní zákon. II. díl. Komentář. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2004, s. 911, 914-916).

15. Pokud jde o daň z příjmů fyzických osob, její podmínky v době činu upravovaly § 2 až § 16 zákona č. 586/1992 Sb., účinného do 31. 12. 2008. Podle ustanovení 3 odst. 1 písm. e) cit. zákona jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob ve smyslu § 10 odst. 1 písm. b) téhož zákona i příjmy z převodu vlastní nemovitosti. Podle § 38g zákona č. 586/1992 Sb. je daňové přiznání povinen podat každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly 15 000 Kč, pokud se nejedná o příjmy od daně osvobozené nebo o příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně. Daňové přiznání je povinen podat i ten, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, nepřesáhly 15 000 Kč, ale vykazuje daňovou ztrátu. Podle § 5 odst. 1, 2 téhož zákona je základem daně částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až § 10 není stanoveno jinak. U poplatníka, kterému plynou ve zdaňovacím období souběžně dva nebo více druhů příjmů uvedených v § 6 až § 10 zákona č. 586/1992 Sb., je základem daně součet dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů.

16. Z povahy této daně tedy plyne, že daňový poplatník je povinen, jestliže jeho příjmy podléhající této dani během kalendářního roku dosahují stanovené výše, přiznat za toto zdaňovací období

všechny příjmy a stanovenou daň odvést. Tyto právní skutečnosti mají význam pro posouzení toho, za jakých okolností jde u trestného činu podle § 148 tr. zák. (§ 240 odst. 1 tr. zákoníku) o pokračující trestný čin. Zásadně se jedná o to, zda je dílčím pokračujícím útokem každé neuvedení zdanitelného příjmu, jak v přezkoumávané věci tvrdily soudy obou stupňů, anebo zda je tímto dílčím útokem celé zdaňovací období, jak se ve stížnosti pro porušení zákona domáhá ministr spravedlnosti s odkazem na názory vyjadřované státním zastupitelstvím v podané stížnosti proti přezkoumávanému usnesení.

17. K uvedenému je vhodné nejprve připomenout, že pokračováním v trestném činu se z hmotněprávního hlediska podle § 89 odst. 3 tr. zák. (§ 116 tr. zákoníku) rozumí takové jednání, jehož jednotlivé dílčí útoky vedené jednotným záměrem naplňují stejnou skutkovou podstatu trestného činu, jsou spojeny stejným nebo podobným způsobem provedení a blízkou souvislostí časovou a v předmětu útoku. U pokračování v trestném činu není mnohost útoků znakem skutkové podstaty, ale je formou provedení konkrétního trestného činu (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. 10. 2006, sp. zn. [5 Tdo 1154/2006](#), uveřejněné pod č. 57/2007 Sb. rozh. tr.). Každý dílčí útok musí mít všechny znaky skutkové podstaty trestného činu, o jehož pokračování má jít (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. 1. 2000, sp. zn. [7 Tz 215/99](#), uveřejněné pod č. 3/2001 Sb. rozh. tr.).

18. Vzhledem k tomu, že pro pokračování platí, že každý z dílčích útoků musí naplňovat stejnou skutkovou podstatu trestného činu, a to popř. i různé alternativy téhož ustanovení (srov. rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 29. 11. 1960, sp. zn. [4 To 214/60](#), uveřejněné pod č. 35/1961 Sb. rozh. tr., rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR ze dne 15. 6. 1995, sp. zn. [Tzn 17/95](#), uveřejněné pod č. 15/1996 Sb. rozh. tr., ze dne 24. 4. 1978, sp. zn. [3 To 11/78](#), uveřejněné pod č. 51/1979 Sb. rozh. tr., nebo rozhodnutí Nejvyššího soudu SR ze dne 30. 11. 1988, sp. zn. [Ndt 72/88](#), uveřejněné pod č. 22/1990 Sb. rozh. tr.), je třeba v posuzované věci z tohoto hlediska zkoumat, zda tato hmotněprávní podmínka je splněna i v případě jednotlivého nepřiznaného příjmu podléhajícího zdanění podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., který obviněný nepřiznal v rámci zdaňovacího období za kalendářní rok, v němž takový příjem obdržel. Nejvyšší soud k otázce pokračování u trestného činu podle § 148 odst. 1 tr. zák. připomíná, že Nejvyšší soud v usnesení ze dne 23. 6. 2004, sp. zn. [11 Tdo 640/2004](#), uveřejněném pod č. 29/2005 Sb. rozh. tr., stanovil, že za dílčí útok pokračujícího deliktu je třeba považovat jednotlivé zdaňovací období za podmínky, že mezi nimi není delší časové období, které by přerušilo časovou souvislost pokračování, což vyjádřil právní větou, že „i když u daně z příjmů fyzických osob zákon stanoví roční zdaňovací období, tato skutečnost sama o sobě neznamená, že je vyloučeno naplnění zákonného znaku pokračování v trestném činu spočívajícího v blízké souvislosti časové ve smyslu § 89 odst. 3 tr. zák., pokud pachatel tuto daň zkrátí ve dvou či více po sobě následujících zdaňovacích obdobích“. Při posuzování této podmínky pokračování v trestném činu není rozhodující jen samotný okamžik dokonání činu (tj. vlastní zkrácení daně z příjmů za příslušné zdaňovací období), ale je třeba vzít v úvahu i počátek a průběh celého přípravného jednání pachatele k tomu směřujícího (např. časový odstup mezi vyhotovením jednotlivých fingovaných faktur sloužících ke snížení základu daně, jejich zanesení do účetní evidence apod.).

19. Podle uvedeného právního názoru se u zkrácení daně z příjmů fyzických osob, u níž je stanoveno roční zdaňovací období, může jednat o pokračující delikt tehdy, jestliže je tato daň zkrácena v několika zdaňovacích obdobích, neboť za dílčí útok je možné považovat každé jednotlivé zdaňovací období, jestliže byly splněny všechny podmínky stanovené § 89 odst. 3 tr. zák. Z uvedeného je tedy zřejmé, že zmíněné rozhodnutí neřeší otázku nyní ve stížnosti pro porušení zákona předestřenou, zda takovým dílčím útokem je v rámci jednoho zdaňovacího období jednotlivý uskutečněný, avšak nepřiznaný příjem, jenž této dani podléhá.

20. Obdobně byl již ve vztahu k jiným trestným činům takový názor vyjádřen např. ve vztahu k trestnému činu nedovolené výroby a držení omamných a psychotropních látek a jedů podle § 187 odst. 1 tr. zák. v usnesení Nejvyššího soudu ze dne 10. 1. 2007, sp. zn. [7 Tdo 1480/2006](#), uveřejněném pod č. 6/2008 Sb. rozh. tr., kde bylo stanoveno, že „jestliže ke spáchání trestného činu

nedovolené výroby a držení omamných a psychotropních látek a jedů podle § 187 odst. 1 tr. zák. došlo jediným jednáním pachatele, jímž v určité době a na určitém místě podával omamné či psychotropní látky více osobám, pak jejich prodej ve vztahu k jednotlivým osobám nepředstavuje dílčí útoky pokračujícího trestného činu ve smyslu ustanovení § 89 odst. 3 tr. zák. a § 12 odst. 12 tr. ř. Pokud se za této situace v průběhu trestního stíhání v popisu skutku pouze změnil (upřesnil) okruh osob, kterým pachatel prodával omamné nebo psychotropní látky, oproti vymezení těchto osob v usnesení o zahájení trestního stíhání (§ 160 odst. 1 tr. ř.) či v obžalobě [§ 177 písm. c) tr. ř.], pak taková změna není důvodem k postupu podle § 160 odst. 5 tr. ř., tj. k zahájení trestního stíhání pro další skutek“.

21. Ve stejném smyslu vyznívá i právní závěr ohledně trestného činu zvýhodňování věřitele podle § 256a tr. zák. (nyní zvýhodnění věřitele podle § 223 tr. zákoníku), k němuž Nejvyšší soud v usnesení ze dne 4. 10. 2006, sp. zn. [5 Tdo 1154/2006](#), uveřejněném pod č. 57/2007 Sb. rozh. tr., vyslovil, že v jednání obviněného naplňujícím skutkovou podstatu trestného činu zvýhodňování věřitele nejsou rozhodné jednotlivé pohledávky ať už zvýhodněných, či poškozených věřitelů, nýbrž vzhledem k charakteru jednání je zde rozhodující zvýhodňování určitých věřitelů na úkor jiných, a to v souhrnu všech jejich pohledávek. Nejvyšší soud ve shodné názorové rovině judikoval i ve vztahu k trestnému činu zpronevěry podle § 248 tr. zák. (§ 206 tr. zákoníku) v usnesení ze dne 30. 8. 2010, sp. zn. [11 Tdo 561/2010](#), uveřejněném pod č. 43/2011 Sb. rozh. tr.

22. V posuzované věci je předmětem posouzení daňový delikt spočívající v tom, že obviněný v jednom zdaňovacím období nezahrnul do přiznání daně některé ze svých příjmů, jež byl povinen zdanit, přičemž pro závěr o tom, že nejde o pokračující trestný čin, je významné zejména to, že časově byl spáchán v jediném okamžiku, a to k datu, ke kterému konkrétně měl do daňového přiznání (do daňového přiznání neboli přiznání k dani je povinnost uvést předepsaným způsobem všechny skutečnosti potřebné pro výpočet daně; srov. HENDRYCH, Dušan a kol. Právní slovník. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009) uvést příjmy podléhající konkrétní dani. V bodě I. tak uvedený čin obviněný spáchal ke dni 3. 7. 2007, v bodě II. dne 30. 6. 2008, a to ve vztahu k jednotlivým povinnostem uvedeným v bodech 1) až 27) a 1) až 7). Není možné proto posuzovat otázku časové souvislosti mezi jednotlivými nezdaněnými plněními, jež probíhala v příslušném zdaňovacím období, protože teprve až poté, co takové zdaňovací období skončilo, nastala obviněnému jeho povinnost plynoucí ze zákona č. 586/1992 Sb. řádně s podmínkami v něm vymezenými do daňového přiznání uvést všechny své příjmy podléhající dani z příjmů fyzických osob. Zkrátit daň, což je jeden ze znaků objektivní stránky trestného činu podle § 148 odst. 1 tr. zák., bylo možné zásadně údají, jež uváděl či neuváděl v přiznání k této dani. Uvážil-li se v tomto smyslu povaha jednotlivých nezdanitelných příjmů, nebylo pro naplnění uvedené objektivní stránky důležité, kdy k nim došlo, ale to, že je obviněný neuvedl do daňového přiznání (nebo je v něm jinak nepravdivě uvedl).

23. S ohledem na uvedené je vhodné zdůraznit, že pro řešení zkoumané otázky je rozhodující jednání v trestněprávním smyslu. Z hlediska trestního práva hmotného není významné jednání v celém jeho rozsahu, ale pouze jednání, které je trestněprávně relevantní z hlediska trestního práva hmotného, tedy jednání, které směřuje ke spáchání trestného činu. Proto je jednání základní složkou objektivní stránky trestného činu. Ve smyslu trestního práva jde o projev vůle pachatele ve vnějším světě jako vědomé činnosti člověka zaměřené na dosažení určitého cíle, záměru představované jednak vůlí, jež je vnitřní (psychickou) složkou jednání, a jejím projevem (srov. NOVOTNÝ, Oto a kol. Trestní právo hmotné – I. Obecná část. 5. vydání. Praha: ASPI, a. s., 2007, s. 160–161). Z takto chápaného významu jednání směřujícího ke konkrétnímu následku v posuzované věci plyne, že u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 tr. zák. je takovým právně relevantním jednáním, které směřuje ke zkrácení daně, souvislé chování poplatníka v průběhu celého zdaňovacího období. Následek představovaný vůlí poplatníka daň zkrátit se promítne v daňovém přiznání, jež se podává za celé zdaňovací období. Z tohoto důvodu celé zdaňovací období tvoří jediný

dílčí akt pokračování v trestném činu (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 10. 1. 2007, sp. zn. [7 Tdo 1480/2006](#), uveřejněné pod č. 6/2008 Sb. rozh. tr.). Jednotlivý případ nesplnění daňové povinnosti je proto jen součástí takové souvislé činnosti (obdobně bylo judikováno v usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 6. 2004, sp. zn. [11 Tdo 640/2004](#), uveřejněném pod č. 29/2005 Sb. rozh. tr.).

24. Vzhledem k tomu, že u daně z příjmů fyzických osob zákon stanoví roční zdaňovací období, je skutková podstata trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby § 148 odst. 1 tr. zák. naplněna jednáním spočívajícím v tom, že poplatník v rozporu s § 2 až 16 zákona č. 586/1992 Sb. neuvede (zcela nebo zčásti) či jinak nepřizná veškeré příjmy, jež této dani za uvedené zdaňovací období podléhají. Jestliže došlo k tomu, že daňový poplatník v tomtéž zdaňovacím období nepřiznal více příjmů, netvoří takový jednotlivý v daňovém přiznání nepřiznaný příjem dílčí útok pokračujícího trestného činu ve smyslu ustanovení § 89 odst. 3 tr. zák. a § 12 odst. 12 tr. ř., neboť rozhodující je zkrácení daně za celé zdaňovací období, nikoliv jen za jedno dílčí plnění, resp. příjem z jejího celého souhrnu.

25. Na základě tohoto právního názoru bylo v podané obžalobě jednání obviněného sice posouzeno jako pokračující trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c) tr. zák., avšak jeho dílčí útoky tvoří jednání vymezené pod body I. a II., nikoliv v jednotlivých podbodech 1) až 27) [ad I.] a 1) až 7) [ad II.], protože u nich jde pouze o konkrétní majetkové dispozice, spočívající v prodeji pozemků ve vlastnictví obviněného, a jejich množstvím a celkovou peněžní hodnotou je určován rozsah zkrácení daně za dané zdaňovací období.

26. S ohledem na výše uvedené hmotněprávní závěry v kontextu s důvody podané stížnosti pro porušení zákona je třeba uvést, že pokud jednotlivá zdanitelná plnění nejsou samostatnými dílčími skutky pokračujícího trestného činu podle § 89 odst. 3 tr. zák., nelze na projednávaný případ aplikovat ani procesní důsledky spojené s pokračováním a posuzováním skutku u pokračování ve smyslu § 12 odst. 12 tr. ř., podle něhož se skutkem rozumí též dílčí útok pokračujícího trestného činu, není-li výslovně stanoveno jinak. Proto od jednotlivého nepřiznaného příjmu nebylo v projednávané trestní věci možné odvíjet žádné procesní důsledky, jež zákon spojuje s pokračujícím trestným činem. Z těchto důvodů nebylo nutné zahajovat trestní stíhání (§ 160 odst. 1 tr. ř.) pro každý případ nesplnění daňové povinnosti v průběhu jednoho zdaňovacího období roku 2006 (srov. obdobně usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30. 8. 2011, sp. zn. [11 Tdo 561/2010](#), uveřejněné pod č. 43/2011-I. Sb. rozh. tr.). Totožnost skutku nenarušují změny v jednotlivých okolnostech, které individualizují skutek mimo jiné i co do času spáchání, když jinak totožnost jednání zůstala zachována. Taková shoda musí být zachována i ve vztahu ke skutku, pro který bylo zahájeno trestní stíhání podle § 160 odst. 1 tr. ř. (srov. přiměřeně zejména rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 4. 4. 1961, sp. zn. [2 Tz 13/62](#), uveřejněné pod č. 6/1962 Sb. rozh. tr., rozhodnutí Vrchního soudu v Praze ze dne 8. 10. 1993, sp. zn. [5 To 60/93](#), uveřejněné pod č. 15/1994-II. Sb. rozh. tr.).

27. Ze všech těchto důvodů Nejvyšší soud v souladu s podanou stížností pro porušení zákona shledal, že nebylo vadou, jestliže do obžaloby státní zástupce uvedl v podbodě 22) další nezdaněný příjem obviněného za rok 2006, protože orgány činné v přípravném řízení nepostupovaly v rozporu s § 160 odst. 1 tr. ř., jestliže tuto jednotlivou povinnost obviněného neuvedly ve výčtu dalších nepřiznaných plnění uvedených v usnesení o zahájení trestního stíhání ze dne 6. 4. 2012, č. j. KRPL-16288-3/TČ-2012-180581 (č. l. 1-4 spisu Okresního soudu v Liberci sp. zn. 4 T 248/2012). V takovém postupu státnímu zástupci nic nebránilo, neboť byla zachována totožnost jednání a následku, protože zdanitelné plnění specifikované v podbodě 22) ad I. obžaloby bylo součástí útoku vymezeného celým bodem I. Došlo pouze k tomu, že státní zástupce v obžalobě (v průběhu trestního stíhání) v popisu skutku upřesnil okruh (rozsah či počet) nezdaněných plnění za jedno zdaňovací období oproti jejich vymezení v usnesení o zahájení trestního stíhání (§ 160 odst. 1 tr. ř.). Taková změna byla plně v souladu s § 176 odst. 2 tr. ř. a § 177 písm. c) tr. ř. a nebyla důvodem k tomu, aby v

ní soud spatřoval závažnou procesní vadu přípravného řízení odůvodňující postup podle § 188 odst. 1 písm. e) tr. ř., a nebylo proto důvodu, aby v duchu tohoto ustanovení věc předběžně projednával. Současně tím nebyl dán důvod k vyloučení uvedené části skutku ze společného řízení podle § 23 odst. 1 tr. ř., čemuž zásadně bránilo to, že v bodě I. 1) až 27) nešlo o jednotlivé dílčí útoky podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c) tr. zák. Jedná se o obdobnou situaci jako např. u trestného činu krádeže (§ 205 tr. zákoníku), u něhož jde o jediný skutek, jestliže pachatel na jednom místě (téže osobě) odcizí několik různých věcí. Ani v tomto případě se pro každou další věc, zjistí-li se dodatečně, že byla odcizena, nezahajuje trestní stíhání, ale jen se uvede (doplní) do celkového výčtu věcí, jež byly odcizeny. V opačném případě, jestliže výsledky dokazování vedou k tomu, že konkrétní věc odcizena nebyla, pouze se z výčtu odcizených věcí vypustí.

28. Na základě všeho, co bylo rozvedeno výše, je třeba přisvědčit argumentům uvedeným ministrem spravedlnosti v podané stížnosti pro porušení zákona, a proto Nejvyšší soud v souladu s ní shledal, že usnesením Okresního soudu v Liberci ze dne 6. 8. 2014, sp. zn. 4 T 248/2012 (4 T 179/2014), ve spojení s usnesením Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 3. 10. 2014, sp. zn. 31 To 389/2014, byl v části tohoto usnesení pod bodem I. porušen zákon v neprospěch obviněného v § 12 odst. 12 tr. ř. a § 23 odst. 1 tr. ř. v návaznosti na § 89 odst. 3 tr. zák. a § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c) tr. zák.

29. Nejvyšší soud proto v zásadě v souladu s návrhem ministra spravedlnosti rozhodl tak, že podle § 268 odst. 2 tr. ř. vyslovil, že výrokem pod bodem I. pravomocného usnesení Okresního soudu v Liberci ze dne 6. 8. 2014, sp. zn. 4 T 248/2012, byl v neprospěch obviněného L. P. porušen zákon v § 23 odst. 1 tr. ř., 12 odst. 12 tr. ř., § 89 odst. 3 a § 148 odst. 1 tr. zák. a v návaznosti na § 269 odst. 2 tr. ř. zrušil usnesení Okresního soudu v Liberci ze dne 6. 8. 2014, sp. zn. 4 T 248/2012, v bodě I., a zrušil též všechna další rozhodnutí na zrušené rozhodnutí obsahově navazující, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu, zejména výslovně bod II. usnesení Okresního soudu v Liberci ze dne 6. 8. 2014, sp. zn. 4 T 248/2012, a navazující usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 3. 10. 2014, sp. zn. 31 To 389/2014.

30. Ve věci sám již nově nijak nerozhodl, protože takové rozhodnutí ani nebylo možné učinit, neboť o skutku v bodě I. již bylo rozhodnuto, a to rozsudkem Okresního soudu v Liberci ze dne 7. 10. 2015, sp. zn. 4 T 248/2012, ve spojení s usnesením Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 2. 12. 2015, sp. zn. 31 To 480/2015, což založilo pro jakýkoliv další postup překážku rei iudicatae [srov. § 11 odst. 1 písm. f) tr. ř.]. Jakékoliv další rozhodnutí o případu nezdaněné povinnosti uvedené pod bodem I. 22) by vedlo k rozhodnutí v neprospěch obviněného, neboť o tomto skutku již bylo rozhodnuto zmíněným rozsudkem, jímž byl obviněný uznán vinným ohledně veškeré zbývající trestné činnosti trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c) tr. zák.