Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 19.09.2018, sp. zn. 5 Tdo 1534/2017, ECLI:CZ:NS:2018:5.TDO.1534.2017.1

Číslo: 16/2019

Právní věta: Jestliže soud dospěje k závěru, že uložení pokuty příslušným finančním úřadem v daňovém řízení za jednání spočívající v opožděném tvrzení daně (§ 250 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů) mělo trestněprávní povahu a že z hlediska totožnosti skutku jde o jednání shodné s tím, pro které je obviněný trestně stíhán za trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea 1 tr. zákoníku, musí na základě konkrétních prokázaných skutkových okolností posoudit, zda existuje mezi daňovým a trestním řízením dostatečná věcná a časová souvislost tak, aby mohla být obě řízení považována za celistvou odezvu na jednání obviněného a aby nebylo pochyb o tom, že obviněný neutrpěl nepřiměřenou újmu nebo nespravedlivost tím, že mu byly uloženy různé sankce dvěma různými orgány v různých řízeních, a nedošlo tak k porušení zásady ne bis in idem ve smyslu čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod (srov. rozsudek velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ze dne 15. 11. 2016 ve věci A a B proti Norsku, č. 24130/11 a č. 29758/11, rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 18. 5. 2017 ve věci J. a ostatní proti Islandu, č. 22007/11, a rozhodnutí velkého senátu trestního kolegia Nejvyššího soudu uveřejněné pod č. 15/2017 Sb. rozh. tr.).

Soud: Nejvyšší soud

Datum rozhodnutí: 19.09.2018

Spisová značka: 5 Tdo 1534/2017

Číslo rozhodnutí: 16

Číslo sešitu: 4

Typ rozhodnutí: Usnesení

Hesla: Ne bis in idem, Nepřípustnost trestního stíhání, Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění

Předpisy: čl. 4 Protokolu č. 7 předpisu č. 209/1992Sb.
§ 11 odst. 1 písm. j) tr. ř.
§ 254 odst. 1 alinea 1 tr. zákoníku

Druh: Rozhodnutí ve věcech trestních

Sbírkový text rozhodnutí:

Nejvyšší soud k dovolání obviněného J. A. zrušil usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 12. 9. 2017, sp. zn. 8 To 340/2017, jako soudu odvolacího v trestní věci vedené u Okresního soudu v Prostějově pod sp. zn. 2 T 35/2017, současně zrušil též rozsudek Okresního soudu v Prostějově ze dne 20. 6. 2017, sp. zn. 2 T 35/2017, jakož i další rozhodnutí na zrušená rozhodnutí obsahově navazující, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu, a Okresnímu soudu v Prostějově

přikázal, aby věc v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl.

I.
Dosavadní průběh řízení

1. Rozsudkem Okresního soudu v Prostějově ze dne 20. 6. 2017, sp. zn. 2 T 35/2017, byl obviněný J. A. uznán vinným přečinem zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea první trestního zákoníku (zák. č. 40/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů, dále jen „tr. zákoník"), kterého se dopustil tím, že jakožto advokát s místem podnikání XY, provozující jiné podnikání podle § 7 odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „zákon"), v období let 2010 až 2014 řádně nevedl ani nezajistil řádné vedení své daňové evidence a záznamů o příjmech a evidenci pohledávek ve smyslu § 7b odst. 1 a § 7 odst. 8 zákona a dále, ačkoliv si byl vědom své povinnosti vyplývající z § 38g odst. 1 zákona a z § 136 odst. 1, 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád"), podat do tří měsíců, v případě zastoupení daňovým poradcem do šesti měsíců, po uplynutí zdaňovacího období daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob, toto i přes výzvy neučinil, takže byl srozuměn s tím, že správci daně neposkytl podklady pro správné a včasné vyměření daně, v důsledku čehož tak Finanční úřad pro Olomoucký kraj, Územní pracoviště v P., musel přistoupit v souladu s ustanovením § 145 odst. 1 a § 98 odst. 1 daňového řádu ke stanovení daně dle pomůcek a:

– dne 16. 7. 2012 stanovil daň z příjmů fyzických osob za rok 2010 ve výši 35 340 Kč, po odpočtu sražených záloh ve výši 4 485 Kč, celkem 30 855 Kč,
– dne 24. 5. 2013 stanovil daň z příjmů fyzických osob za rok 2011 ve výši 26 400 Kč, po odpočtu sražených záloh ve výši 2 985 Kč, celkem 23 415 Kč,
– dne 16. 10. 2014 stanovil daň z příjmů fyzických osob za rok 2012 ve výši 106 155 Kč, po odpočtu sražených záloh ve výši 10 530 Kč, celkem 95 625 Kč,
– dne 29. 4. 2015 stanovil daň z příjmů fyzických osob za rok 2013 ve výši 184 035 Kč, po odpočtu sražených záloh ve výši 11 340 Kč, celkem 172 695 Kč,
– dne 19. 2. 2016 stanovil daň z příjmů fyzických osob za rok 2014 ve výši 90 090 Kč, po odpočtu sražených záloh ve výši 11 340 Kč, celkem 78 750 Kč,
čímž ohrozil včasné a řádné vyměření daně z příjmů fyzických osob podle zákona o daních z příjmů, v souhrnné výši nejméně 401 340 Kč, po odečtení úhrnu sražených záloh.

2. Za tento přečin byl obviněný odsouzen podle § 254 odst. 1 tr. zákoníku k trestu odnětí svobody v trvání 6 (šesti) měsíců a podle § 81 odst. 1, § 82 odst. 1 tr. zákoníku mu byl výkon uloženého trestu podmíněně odložen na zkušební dobu v trvání 18 (osmnácti) měsíců. Podle § 73 odst. 1, 3 tr. zákoníku byl obviněnému současně uložen trest zákazu činnosti spočívající v zákazu výkonu povolání advokáta v trvání 24 (dvaceti čtyř) měsíců.

3. Proti rozsudku Okresního soudu v Prostějově ze dne 20. 6. 2017, sp. zn. 2 T 35/2017, podal obviněný J. A. odvolání, které Krajský soud v Brně, jako soud odvolací, usnesením ze dne 12. 9. 2017, sp. zn. 8 To 340/2017, zamítl podle § 256 tr. ř. jako nedůvodné.

II.
Dovolání a vyjádření k němu

4. Proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 12. 9. 2017, sp. zn. 8 To 340/2017, podal obviněný J. A. prostřednictvím svého obhájce JUDr. M. S. dovolání z důvodů uvedených v § 265b odst. 1 písm. e), g) a l) tr. ř., tedy že proti němu bylo vedeno trestní řízení, ačkoli podle zákona bylo nepřípustné, dále že rozhodnutí soudu spočívá na nesprávném právním posouzení skutku, nebo jiném nesprávném hmotněprávním posouzení, a konečně že bylo rozhodnuto o zamítnutí řádného opravného prostředku proti rozsudku, přestože byl v řízení mu předcházejícím dán důvod dovolání uvedený v písmenech a)

až k) § 265b odst. 1 tr. ř. V rámci své dovolací argumentace obviněný zopakoval námitky uplatněné již v předchozím řízení i v odvolání proti rozsudku nalézacího soudu. Zdůraznil, že nikdy nepopíral a nepopírá, že k předmětnému skutku popsanému ve skutkové větě výroku rozsudku soudu prvního stupně skutečně došlo, že si je vědom toho, že nepostupoval správně, ale že neměl v úmyslu vyhýbat se daňové povinnosti, nýbrž že důvodem jeho jednání byla pracovní vytíženost a občanská angažovanost v zastupitelstvu města. Podotkl také, že dlužnou daň i vyměřené penále zaplatil a že v současné době nemá žádný daňový nedoplatek, naopak má na svém účtu u správce daně přeplatek. V další části dovolání obviněný poukázal na rozhodnutí velkého senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014, ve kterém byl vysloven závazný právní názor vztahující se ke dvojímu postihu daňových deliktů, podle kterého penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010 a § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu. Ve svém důsledku to podle obviněného znamená, že tam, kde bylo příslušným správcem daně vyměřeno penále, protože nebyla splněna daňová povinnost, resp. byla úmyslně zkrácena daň, je následně vedené trestní stíhání porušením zásady ne bis in idem za předpokladu, že se daňový subjekt podrobil rozhodnutí v daňovém řízení, daň zaplatil a uhradil také penále, které mu bylo vyměřeno. Obviněný je přesvědčen, že v jeho případě nebylo přiléhavě použito rozhodnutí velkého senátu Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016. Domnívá se, že za situace, kdy celý dluh včetně penále uhradil, a přesto bylo proti němu trestní stíhání zahájeno, vzniká pochybnost, zda obě řízení, tedy jak trestní, tak i daňové, jsou skutečně součástí uceleného systému sankcí, jak tvrdí odvolací soud ve svém rozhodnutí. Má za to, že se tím spíše neguje výchovný aspekt sankce v daňovém řízení a že trestní řízení pak již není součástí uceleného systému sankcí, ale jakousi nástavbou a vyznívá vlastně v tom směru, že je lhostejné, jak se daňový subjekt postaví k verdiktu v rámci daňového řízení, protože stejně bude trestně stíhán. Výklad odvolacího soudu proto dovolatel považuje za pochybný a nespravedlivý, zvláště s ohledem na konkrétní tresty, jaké v trestním řízení postihly jeho samotného, a táže se, zda v jeho případě, kdy celý dluh včetně penále zaplatil, nejde o skutečný projev opravdové a účinné lítosti, který díky následnému trestnímu řízení pozbývá smyslu.

5. Závěrem svého mimořádného opravného prostředku obviněný navrhl, aby Nejvyšší soud zrušil dovoláním napadené usnesení i jemu předcházející rozsudek soudu prvního stupně a aby dále postupoval podle § 265l tr. ř.

6. Státní zástupkyně Nejvyššího státního zastupitelství ve svém vyjádření stručně shrnula dosavadní průběh trestního řízení a dále uvedla, že prostřednictvím uplatněné dovolací argumentace obviněný zejména poukazuje na nepřípustnost svého trestního stíhání z důvodu uvedeného v § 11 odst. 1 písm. j) tr. ř. v návaznosti na čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, podle něhož nikdo nemůže být stíhán nebo potrestán v trestním řízení podléhajícím pravomoci téhož státu za trestný čin, za který byl odsouzen konečným rozsudkem. Podotkla, že obviněný s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014, a současně s vyloučením možnosti aplikace judikatorního rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, namítá nepřípustnost svého trestního stíhání a tím i existenci dovolacího důvodu podle § 265b odst. 1 písm. e) tr. ř., a to jak na úrovni soudu I. stupně, tak i za podmínek souvisejícího dovolacího důvodu podle § 265b odst. 1 písm. l) alinea druhá tr. ř. při rozhodování soudu odvolacího. Dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. obviněný podle státní zástupkyně Nejvyššího státního zastupitelství nepodložil, vyjma shora uvedených skutečností, žádnou výslovnou dovolací argumentací ve smyslu nesprávnosti právního posouzení skutku, přičemž poukázal na úhradu celého dluhu na své daňové povinnosti včetně penále. Státní zástupkyně Nejvyššího státního zastupitelství zdůraznila, že obviněný byl uznán vinným ohrožovacím deliktem podle § 254 odst. 1 tr. zákoníku, který je svou související povahou subsidiární skutkovou podstatou ve vztahu k poruchovému deliktu podle § 240 tr. zákoníku. Připomněla, že z dosavadní judikatury Nejvyššího soudu (např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 24. 9. 2009, sp. zn. 4 Tdo 399/2009,

usnesení Nejvyššího soudu ze dne 27. 5. 2010, sp. zn. 6 Tdo 1478/2009) vyplývá, že zásada ne bis in idem brání trestnímu stíhání i toho, proti němuž dřívější řízení o témže skutku trestněprávní povahy skončilo pravomocným rozhodnutím příslušného správního orgánu, avšak překážka věci pravomocně rozsouzené předpokládá, že se v obou řízeních jedná o skutkové děje se shodnými podstatnými prvky, tedy že se trestní stíhání jednoznačně vede ohledně téhož skutku pro trestný čin mající stejné znaky skutkové podstaty jako stíhaný přestupek. Podle názoru státní zástupkyně Nejvyššího státního zastupitelství je v případě posuzované věci podstatné, že obviněný nebyl uznán vinným daňovým deliktem, ale že se závěr o jeho vině týká přečinu proti závazným pravidlům tržní ekonomiky, který se toliko svými doprovodnými důsledky projevil ve ztíženém průběhu daňového řízení spočívajícím v opožděném tvrzení daně. V obou typech souvisejících řízení byly akcentovány jiné podstatné prvky jednání obviněného s jinou povahou narušených objektů a jde tedy o odlišné skutky, jejichž zákonné znaky se obsahově nepokrývají, a tudíž nebyla naplněna podmínka „idem“ k tomu, aby vůbec bylo možné zabývat se otázkou porušení zásady „ne bis in idem“, a tím ani jejím judikatorním výkladem jak ve smyslu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014, tak především jeho rozpracováním pro potřeby trestního soudnictví v rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016. Ve vyvození trestní odpovědnosti obviněného ve smyslu výše uvedeného výroku o jeho vině tak podle státní zástupkyně Nejvyššího státního zastupitelství nebránila překážka nepřípustnosti trestního stíhání ani nedošlo k zániku jeho trestní odpovědnosti z důvodu účinné lítosti, neboť obviněný byl uznán vinným ohrožovacím deliktem, jehož se ustanovení o zániku trestnosti z důvodu aktivního projevu účinné lítosti vůči škodlivému následku poruchového trestného činu netýkají.

7. Státní zástupkyně Nejvyššího státního zastupitelství z výše uvedených důvodů navrhla, aby Nejvyšší soud dovolání obviněného odmítl podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. ř. jako zjevně neopodstatněné.

III.
Přípustnost dovolání

8. Nejvyšší soud jako soud dovolací nejprve v souladu se zákonem zkoumal, zda není dán některý z důvodů pro odmítnutí dovolání podle § 265i odst. 1 tr. ř., a shledal, že dovolání ve smyslu § 265a odst. 1, 2 písm. h) tr. ř. je přípustné, bylo podáno osobou oprávněnou [§ 265d odst. 1 písm. a) tr. ř.], řádně a včas (§ 265e odst. 1, 2 tr. ř.) a splňuje náležitosti dovolání. Poté se Nejvyšší soud zabýval tím, zda dovolatelem uplatněné námitky odpovídají dovolacím důvodům podle § 265b odst. 1 písm. e), g) a l) tr. ř., o které své dovolání formálně opřel.

9. Nejvyšší soud poté v obecné rovině podrobně rozvedl zákonné vymezení obviněným uplatněných dovolacích důvodů podle § 265b odst. 1 písm. e), g) a l) tr. ř.

IV.
Důvodnost dovolání

10. Jak již bylo shora uvedeno, v posuzované trestní věci byl obviněný uznán vinným přečinem zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea první tr. zákoníku, kterého se dopustí ten, kdo ohrozí majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně tím, že 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. Daná skutková podstata sankcionuje povinnost vést a uchovávat nezkreslené účetní doklady, popř. další doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku, a v tomto směru se odvíjí především od zvláštního zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a navazujících nebo souvisejících právních předpisů. Formulace skutkové podstaty klade důraz na objektivně zjistitelné znaky vztahující se k vedení účetnictví a uchování účetnictví, přičemž postih omezuje na případy, které znamenají zásah do

majetkových práv jiného nebo ohrožují zájem státu na řádném a včasném splnění daňové povinnosti. Pachatelé tohoto trestného činu totiž často nevedou nebo zkreslují údaje v účetnictví nebo jiných dokladech sloužících k přehledu o stavu hospodaření nebo majetku nebo k jejich kontrole v úmyslu vyhnout se správné výši vyměření daně nebo jejímu odvodu. Z tohoto hlediska může být § 254 tr. zákoníku ve vztahu k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobných povinných poplatků podle § 240 tr. zákoníku ustanovením subsidiárním (srov. ŠÁMAL, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2582–2583).

11. Účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady přitom nevede ten, kdo si takové knihy nebo doklady vůbec neopatří nebo si je nevyhotoví, anebo si je sice opatří či vyhotoví, ale buď je vůbec nevyplňuje, tedy zápisy neprovádí, anebo je vyplňuje nedostatečně, takže nemají příslušné náležitosti a nedávají přehled o stavu hospodaření a majetku či nemohou sloužit k jejich kontrole. Obdobně je tomu při vedení účetnictví prostředky výpočetní a jiné techniky, neboť účetní jednotky, které jsou povinny vést účetnictví jako soustavu účetních záznamů, mohou přitom použít technických prostředků, nosičů informací a programového vybavení. Účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady však nevede v takovém případě ani ten, kdo si sice opatřil příslušný počítačový program pro vedení účetnictví, ale neprováděl do něj žádné záznamy (srov. ŠÁMAL, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2589).

12. Z obsahu spisu vedeného u Okresního soudu v Prostějově pod sp. zn. 2 T 35/2017 Nejvyšší soud zjistil, že i když obviněný udělil daňovému poradci J. V. plné moci k podání daňových přiznání za zdaňovací období roků 2010–2014, jmenovaný daňový poradce daňová přiznání v žádném období za obviněného nepodal, neboť mu obviněný neposkytl součinnost a nepředložil mu žádné podklady. Obviněný se k vytýkanému jednání v přípravném řízení i u hlavního líčení konaném dne 20. 6. 2017 doznal a uvedl, že si je vědom svého pochybení a že jeho jednání mělo příčiny v pracovním vytížení, ve špatném zdravotním stavu, a také v tom, že mu byla část dokladů odcizena. Připustil, že za dané jednání nese plnou zodpovědnost a že tohoto jednání lituje. Z písemných podkladů správce daně Finančního úřadu pro Olomoucký kraj, územní pracoviště v P., plyne, že obviněného v každém příslušném roce vyzýval k podání tvrzení k dani z příjmů fyzických osob a každou výzvu za každé zdaňovací období zaslal obviněnému a byla mu řádně doručena. Výzva za zdaňovací období roku 2010 byla obviněnému doručena dne 9. 12. 2011, z úředního záznamu finančního úřadu plyne, že daňové přiznání podáno nebylo. Daň byla doměřena platebním výměrem ze dne 16. 7. 2012 doručeným obviněnému dne 18. 7. 2012 ve výši 35 340 Kč, po odečtení záloh ve výši 4 485 Kč byla doměřena ve výši 30 855 Kč. Za zdaňovací období roku 2011 byla výzva k podání daňového přiznání doručena obviněnému dne 14. 11. 2012, opět daňové přiznání nebylo podáno, jak plyne z úředního záznamu finančního úřadu, a platebním výměrem ze dne 24. 5. 2013 doručeným obviněnému dne 3. 6. 2013 byla za pomoci pomůcek doměřena daň ve výši 26 400 Kč, z té byly odečteny zálohy ve výši 2 985 Kč, nedoplatek na dani tak činil 23 415 Kč. Za zdaňovací období roku 2012 byla výzva k podání daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob obviněnému doručena dne 18. 10. 2013, opět nebylo daňové přiznání podáno a platebním výměrem z 16. 10. 2014 doručeným obviněnému dne 31. 10. 2014 byla daň vyměřena ve výši 106 155 Kč, z ní byly odečteny zálohy 10 530 Kč, nedoplatek na dani tak činil 95 625 Kč. Pokud se týká daňového přiznání za zdaňovací období roku 2013, svědek J. V. podal žádost o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání, o které rozhodl finanční úřad rozhodnutím ze dne 7. 7. 2014 tak, že žádosti vyhověl a prodloužil lhůtu k podání daňového přiznání do 30. 9. 2014. Následně finanční úřad dne 15. 1. 2015 vyzval obviněného k podání daňového přiznání, výzva mu byla doručena dne 25. 1. 2015, přičemž opět plyne z úředního záznamu správce daně, že nebylo daňové přiznání podáno. Platebním výměrem ze dne 29. 4. 2015 doručeným obviněnému dne 15. 5. 2015 byla daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 vyměřena obviněnému ve výši 184 035 Kč, odečteny byly zálohy ve výši 11 340 Kč, nedoplatek na dani tak činil 172 695 Kč. Za zdaňovací období roku 2014 podal obviněný sám žádost finančnímu úřadu o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání do 30. 9. 2015, správce daně jeho žádosti

nevyhověl a rozhodnutím ze dne 24. 7. 2015 rozhodl o neprodloužení lhůty, rozhodnutí bylo obviněnému doručeno dne 11. 8. 2015. Následně výzvou ze dne 1. 9. 2015 byl obviněný vyzván k podání daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014. Výzva byla obviněnému doručena dne 3. 9. 2015. I v tomto případě z úředního záznamu plyne, že daňové přiznání nebylo řádně podáno, ale bylo vyměřeno na základě pomůcek. Platebním výměrem ze dne 19. 2. 2016 doručeným obviněnému dne 29. 2. 2016 byla daň vyměřena ve výši 90 090 Kč a po odpočtu sražených záloh ve výši 11 340 Kč byla stanovena částkou 78 750 Kč.

13. Za nepodání daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob Finanční úřad pro Olomoucký kraj, územní pracoviště v P., vyměřil obviněnému pokuty, a to za zdaňovací období 2010 platebním výměrem na pokutu za opožděné tvrzení daně ze dne 21. 10. 2013 ve výši 1 767 Kč, za zdaňovací období 2011 platebním výměrem na pokutu za opožděné tvrzení daně ze dne 21. 10. 2013 ve výši 1 320 Kč, za zdaňovací období 2012 platebním výměrem na pokutu za opožděné tvrzení daně ze dne 17. 12. 2014 ve výši 5 308 Kč, za zdaňovací období 2013 platebním výměrem na pokutu za opožděné tvrzení daně ze dne 31. 8. 2015 ve výši 9 202 Kč a za zdaňovací období 2014 platebním výměrem na pokutu za opožděné tvrzení daně ze dne 10. 6. 2016 ve výši 4 505 Kč.

14. Podle sdělení Finančního úřadu pro Olomoucký kraj, územní pracoviště v P., ze dne 5. 2. 2016, byly doměřené daně obviněným uhrazeny v plné výši. Doměřená daň za zdaňovací období 2010 a 2011 byla uhrazena z přeplatku daňového subjektu (5. 1. 2010 a 3. 1. 2011), za zdaňovací období 2012 byla daň hrazena dobrovolnými platbami (přeplatek 3. 1. 2011; platby 2. 4. 2013, 4. 11. 2014 a 17. 12. 2014) a za zdaňovací období 2013 byla daň uhrazena dobrovolnými platbami (přeplatek 17. 12. 2014; platby 21. 8. 2015, 5. 10. 2015) a dne 5. 10. 2015 platbou zajištěnou exekučně ve výši 36 852 Kč. Doměřená daň za zdaňovací období 2014 byla pak podle sdělení Finančního úřadu pro Olomoucký kraj, územní pracoviště v P., ze dne 21. 11. 2016, uhrazena v plné výši dne 26. 10. 2016.

15. Na základě shora specifikovaných skutečností bylo ze strany Finančního úřadu pro Olomoucký kraj, územní pracoviště v P., dne 7. 7. 2015 doručeno Okresnímu státnímu zastupitelství v Prostějově oznámení ve smyslu ustanovení § 8 odst. 1 tr. ř., kterým příslušný finanční úřad informoval státního zástupce o podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku, kterého se měl dopustit obviněný J. A. zkráceně tím, že jakožto advokát provozující jiné podnikání podle zvláštních předpisů podle § 7 odst. 1 písm. c) zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nepodal příslušnému finančnímu úřadu daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 až 2013, ačkoli v tomto období uskutečňoval výdělečnou činnost, a způsobil tak škodu České republice ve výši nejméně 344 460 Kč. Na základě tohoto oznámení byly dne 10. 8. 2015 podle § 158 odst. 3 tr. ř. zahájeny úkony trestního řízení pro podezření ze spáchání přečinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku. Usnesením Policie České republiky, Krajského ředitelství policie Olomouckého kraje, Územního odboru Olomouc, oddělením hospodářské kriminality, ze dne 20. 7. 2016, č. j. KRPM-92523-84/TČ-2015-140581-13, bylo pak podle § 160 odst. 1 tr. ř. zahájeno trestní stíhání obviněného J. A. pro přečin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea první tr. zákoníku s odůvodněním, že při prověřování věci bylo zjištěno, že úmyslně a prokazatelně nevedl účetní evidenci ani nezabezpečil řádné vedení účetní evidence, ač k tomu byl podle zákona povinen, čímž ohrozil včasné i řádné vyměření daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období let 2010 až 2013.

16. Dne 12. 8. 2016 bylo Okresnímu státnímu zastupitelství v Prostějově ze strany Finančního úřadu pro Olomoucký kraj, územní pracoviště v P., doručeno oznámení ve smyslu ustanovení § 8 odst. 1 tr. ř., kterým příslušný finanční úřad informoval státního zástupce o podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku, kterého se měl dopustit obviněný J. A. zkráceně tím, že jakožto advokát provozující jiné podnikání podle zvláštních předpisů podle § 7 odst. 1 písm. c) zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nepodal

příslušnému finančnímu úřadu daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 78 750 Kč. Poté bylo usnesením Policie České republiky, Krajského ředitelství policie Olomouckého kraje, Územního odboru Olomouc, oddělením hospodářské kriminality, ze dne 16. 2. 2017, č. j. KRPM-92523-115/TČ-2015-140581-13, podle § 160 odst. 1, 5 tr. ř. zahájeno trestní stíhání obviněného J. A. pro přečin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea první tr. zákoníku, kterého se měl dopustit zkráceně tím, že úmyslně a prokazatelně nevedl účetní evidenci ani nezabezpečil řádné vedení účetní evidence, ač k tomu byl podle zákona povinen, čímž ohrozil včasné i řádné vyměření daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2014.

17. Dne 10. 4. 2017 pod sp. zn. ZT 222/2016 podal státní zástupce Okresního státního zastupitelství v Prostějově na obviněného obžalobu pro přečin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea první tr. zákoníku, kterého se měl zkráceně dopustit tím, že jakožto advokát provozující jiné podnikání podle § 7 odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, v období let 2010 až 2014 řádně nevedl ani nezajistil řádné vedení své daňové evidence a záznamů o příjmech a evidenci pohledávek ve smyslu § 7b odst. 1 a § 7 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, a dále ačkoliv si byl vědom své povinnosti vyplývající z § 38g odst. 1 zákona a z § 136 odst. 1, 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění, podat do tří měsíců, v případě zastoupení daňovým poradcem do šesti měsíců, po uplynutí zdaňovacího období daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob, toto i přes výzvy neučinil, takže byl srozuměn s tím, že správci daně neposkytl podklady pro správné a včasné vyměření daně, v důsledku čehož tak Finanční úřad pro Olomoucký kraj, Územní pracoviště v P., musel přistoupit v souladu se zákonem ke stanovení daně podle pomůcek způsobem v obžalobě specifikovaným.

18. Soud prvního stupně poté rozhodl ve věci rozsudkem ze dne 20. 6. 2017, sp. zn. 2 T 35/2017, tak, že obviněného na totožném skutkovém základě, jak byl popsán v obžalobě, uznal vinným přečinem zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea první tr. zákoníku. Své rozhodnutí odůvodnil tím, že v průběhu trestního řízení bylo bez pochybností prokázáno, že obviněný nevedl daňovou evidenci, záznamy o příjmech ani evidenci pohledávek, ačkoliv si musel být této své povinnosti vědom. Z listinných podkladů poskytnutých správcem daně soud zjistil, že obviněný i přes opakované výzvy nepodal daňová přiznání za zdaňovací období 2010–2014, daně mu byly vždy doměřeny a tyto doměřené daně uhradil až se značným zpožděním. Na základě učiněných skutkových zjištění nalézací soud uzavřel, že nelze akceptovat obhajobu obviněného, že byl pracovně či veřejně vytížen a že mu byla část dokladů odcizena. Okolnost, že obviněný nevedl řádné daňové podklady, vyplynula mimo jiné i z jeho doznání, když potvrdil, že důvodem nepodání daňového přiznání byla skutečnost, že neměl potřebné podklady shromážděné. Při úvaze o druhu a výměře trestu pak soud prvního stupně jako polehčující okolnost hodnotil mimo jiné i to, že obviněný dodatečně doměřené daně včetně pokut za opožděné tvrzení daně uhradil, a uložil obviněnému trest odnětí svobody v trvání šesti měsíců s podmíněným odkladem v trvání osmnácti měsíců a dále trest zákazu činnosti spočívající v zákazu výkonu povolání advokáta v trvání dvaceti čtyř měsíců.

19. Odvolací soud na základě obviněným podaného odvolání, ve kterém namítl porušení zásady ne bis in idem s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. Afs 2010/2014, rozsudek soudu prvního stupně potvrdil a odvolání obviněného zamítl podle § 256 tr. ř. jako nedůvodné. V odůvodnění rozhodnutí uvedl, že soud prvního stupně ve věci provedl všechno potřebné dokazování a zjistil skutkový stav bez důvodných pochybností. Podle jeho názoru odvolací námitky obviněného, podle kterých rozhodnutí soudu prvního stupně nerespektuje závěry plynoucí z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. Afs 2010/2014, nelze považovat za důvodné. Odkázal přitom na rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, s tím, že z hlediska zásady ne bis in idem podle Nejvyššího soudu Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod nezakazuje, aby řízení, v jejichž rámci jsou ukládány tresty, byla

rozdělena do různých fází a v jejich rámci pak byly postupně nebo paralelně ukládány různé sankce za protiprávní jednání mající trestněprávní povahu. Stěžejní pro posouzení přípustnosti dvojího řízení trestněprávní povahy z hlediska zásady ne bis in idem je podle jeho názoru existence dostatečně úzké souvislosti v podstatě a čase. Odvolací soud shledal, že se nejedná o porušení zásady „ne bis in idem“, protože tresty, které byly obviněnému uloženy v daňovém a trestním řízení, jsou součástí uceleného systému sankcí, že obě řízení reagují in concreto na odlišné aspekty protiprávního jednání a vzájemně se doplňují. K uloženému trestu vyjma dalších skutečností podotkl, že při ukládání trestu soud prvního stupně zcela správně přihlédl k tomu, že obviněný svou daňovou povinnost, byť dodatečně, splnil.

20. Podstatou dovolání obviněného je z hlediska deklarovaných dovolacích důvodů podle § 265b odst. 1 písm. e), g) a l) tr. ř. právně relevantní námitka porušení zásady ne bis in idem, kterou uplatnil již v odvolání proti rozsudku nalézacího soudu. Obviněný v podaném dovolání zopakoval svůj názor, že na případ posuzované věci dopadá rozhodnutí Velkého senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014, ve kterém byl vysloven závazný právní názor vztahující se ke dvojímu postihu daňových deliktů. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu. Ve svém důsledku to podle obviněného znamená, že tam, kde bylo příslušným správcem daně vyměřeno penále, protože nebyla splněna daňová povinnost, resp. byla úmyslně zkrácena daň, je následně vedené trestní stíhání porušením zásady „ne bis in idem“ za předpokladu, že se daňový subjekt podrobil rozhodnutí v daňovém řízení, daň zaplatil a uhradil také penále, které mu bylo vyměřeno.

21. Nejvyšší soud po prostudování předloženého trestního spisu shledal pochybení v postupu nalézacího soudu, které nenapravil ani soud odvolací, jak bude níže podrobně rozvedeno, proto rozhodnutí nalézacího i odvolacího soudu zrušil a vrátil věc Okresnímu soudu v Prostějově k novému projednání a rozhodnutí.

22. Nejvyšší soud předně připomíná, že právo nebýt souzen nebo trestán dvakrát (princip ne bis in idem) zaručuje čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, podle kterého nikdo nemůže být stíhán nebo potrestán v trestním řízení podléhajícím pravomoci téhož státu za trestný čin, za který již byl osvobozen nebo odsouzen konečným rozsudkem podle zákona a trestního řádu tohoto státu. Obdobně v českém právním řádu Listina základních práv a svobod v čl. 40 odst. 5 stanoví, že nikdo nemůže být trestně stíhán za čin, pro který již byl pravomocně odsouzen nebo zproštěn obžaloby. Tato zásada nevylučuje uplatnění mimořádných opravných prostředků v souladu se zákonem.

23. V rozhodnutí ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, Nejvyšší soud uvedl, že při vlastním rozhodování o porušení čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, jehož cílem je zákaz opakování trestního řízení, které již bylo skončeno pravomocným rozhodnutím, je nutno zodpovědět primárně dvě otázky, a to zda obě řízení jsou trestního charakteru a zda se obě řízení týkala stejného činu. Kladná odpověď na první otázku je nezbytná pro aplikaci čl. 4 Protokolu č. 7 vůbec, druhá poté pro shledání jeho porušení (srov. rozhodnutí velkého senátu Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, publikované pod č. 15/2017 Sb. rozh. tr.).

24. Velký senát trestního kolegia Nejvyššího soudu v usnesení ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016 (dále jen rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, publikované pod č. 15/2017 Sb. rozh. tr.), řešil mimo jiné i to, zda jde v případě penále uloženého podle § 37b odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. o sankci mající povahu trestu. V dané souvislosti poukázal na skutečnost, že Evropský soud pro lidská práva opakovaně judikoval, že sankce za platební delikty v oblasti daní je třeba při splnění stanovených podmínek považovat za „trestní obvinění“ ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a že tento již

ustálený právní názor jsou české soudy jakožto orgány členského státu Rady Evropy a smluvní strany Úmluvy povinny respektovat. K tomu mimo jiné zdůraznil, že Evropský soud pro lidská práva ve věci N. proti Finsku, č. 11828/11, rozsudek ze dne 20. 5. 2014, dospěl k názoru, že daňová přirážka (penále) má v kontextu čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod trestní povahu. V tomto případě byla stěžovateli na základě daňové kontroly v roce 2005 dodatečně vyměřena daň z vyplacených, avšak nepřiznaných dividend a předepsáno penále. Později, v roce 2008, byl za stejné jednání kvalifikované jako trestný čin zkrácení daně (daňový podvod) odsouzen k peněžitému trestu a nepodmíněnému trestu odnětí svobody. K povaze penále Evropský soud pro lidská práva konstatoval, že byť nebylo klasifikováno jako součást trestního práva, nýbrž jako součást daňového režimu, nejde o rozhodující skutečnost, důležitější bylo druhé tzv. Engel kritérium, tedy povaha deliktu. Podotkl, že penále bylo uloženo na základě obecných ustanovení zákona, která se uplatní na daňové poplatníky obecně. Jeho účelem podle finského práva nebyla náhrada škody, nýbrž trest, který by zabránil opětovnému spáchání deliktu. Penále tedy bylo ukládáno podle pravidla, jehož účelem byl odrazující a represivní účinek. Konstatoval, že to stanovilo trestní charakter deliktu. Potvrdil, že menší přísnost trestu posuzovanou věc nevyjímá zpod rozsahu působnosti čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Své závěry o trestní povaze daňového penále zopakoval Evropský soud pro lidská práva např. i ve věci L. D. proti Švédsku, č. 7356/10, rozsudek ze dne 27. 11. 2014. Zde se opětovně zabýval otázkou „ne bis in idem“ v návaznosti na penále v daňovém řízení a konstatoval, že uložení daňového penále obnáší „trestní obvinění“ a že řízení týkající se daňového penále mělo trestní povahu, a proto by následné odsouzení pro trestný čin zkrácení daně bylo v rozporu se zásadou „ne bis in idem“ (srov. body 41, 42 usnesení velkého senátu Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, publikovaného pod č. 15/2017 Sb. rozh. tr.).

25. Nutno dodat, že podmínky aplikace zásady ne bis in idem vyložené v rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, publikovaném pod č. 15/2017 Sb. rozh. tr., se vztahovaly na daňové řízení a trestní stíhání pro skutek spočívající v tom, že nesplnění povinnosti tvrzení vykazovalo vedle platebního deliktu, významného v oblasti správního trestání, znaky trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku, kdy se jednalo o řízení o totožném skutku, což by se vedle postihu pro totožný skutek – delikt uložením penále, mohlo vztahovat i na uložení pokuty za opožděné tvrzení daně, kterou by podle názoru Nejvyššího soudu bylo třeba považovat za uložení sankce v daňovém řízení za daňový delikt.

26. V nyní posuzované věci byla obviněnému za zdaňovací období let 2010–2014 vyměřena pokuta za opožděné tvrzení daně podle § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Ve světle shora popsaných skutečností je nutno uzavřít, že se jedná o sankci trestní povahy. Ostatně k sankční povaze pokuty za opožděné tvrzení daně (systematicky rovněž zařazené mezi příslušenství daně) se jasně vyjádřil již Ústavní soud v nálezu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, podle kterého pokuta za opožděné tvrzení daně je sankcí za podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování po stanovené lhůtě nebo za jejich nepodání vůbec. Ústavní soud krom jiného podotkl, že pokuta vzniká přímo ze zákona (ex lege) ve stanovené výši odvozené od daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty, která je předmětem opožděného či nepodaného daňového tvrzení. Pokuta má zčásti charakter časové sankce, tj. výše pokuty narůstá v čase v závislosti na délce prodlení s učiněním daňového tvrzení, v určitých případech má však pokuta stanovenu minimální a maximální hranici. Maximální hranice se použije též v případě, že daňové tvrzení není podáno vůbec, a to ani po stanovené lhůtě. Správce daně pokutu daňovému subjektu sdělí platebním výměrem (deklaratorním rozhodnutím) a současně ji předepíše do evidence daní (srov. nález Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14).

27. K závěru o trestní povaze penále dospěl i Nejvyšší správní soud, jehož rozšířený senát v dovolání zmiňovaném usnesení ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014 [uveřejněném pod č. 3348/2016 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (dále „Sb. NSS“)], vyslovil názor, že penále podle §

37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a podle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu. Nejvyšší správní soud však v dané věci neřešil otázku, zda vyměření penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb. představuje překážku rei iudicatae z hlediska možnosti vést proti daňovému subjektu trestní stíhání, resp. je pravomocně skončit, a uplatnit trestní odpovědnost za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zák. (resp. § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, účinného od 1. 1. 2010). Danou problematikou se zabýval především z hlediska možnosti použití pozdější příznivější právní úpravy ve prospěch daňového subjektu (tzv. pravá retroaktivita). V tomto kontextu Nejvyšší správní soud toliko poznamenal, že si je vědom souvislosti závěru, který nyní činí v této věci, s otázkou dvojího postihu téže osoby pro týž skutek, resp. ústavního zákazu takového postupu (srov. čl. 40 odst. 5 Listiny a čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě). Dodal též, že tato otázka přesahuje skutkový i právní rámec jím řešeného případu a odpověď na ni by mohla znamenat překročení pravomoci rozšířeného senátu ve smyslu § 17 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, a v konečném důsledku i porušení ústavního principu formulovaného v čl. 38 odst. 2 Listiny, tedy že nikdo nesmí být odňat svému zákonnému soudci (viz bod 68. usnesení). Ponechal tak výslovně tuto otázku pro řešení soudům rozhodujícím v trestním řízení a v konečném důsledku Nejvyššímu soudu.

28. Na základě shora uvedených okolností nyní nelze mít tedy pochyb o tom, že penále nebo pokuta za opožděné tvrzení daně má povahu trestu, resp. že se jedná o trestní sankci sui generis. Závěr, že pokuta za opožděné tvrzení daně má povahu trestu, však nepostačuje k možnému uplatnění zásady „ne bis in idem“. K tomu je nutno splnit i další kritérium, jímž je otázka totožnosti činu, který je předmětem dvou řízení a rozhodnutí, resp. které prvky skutku musí být shodné, aby byla zachována jeho totožnost. V tomto ohledu velký senát trestního kolegia Nejvyššího soudu v rozhodnutí ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, publikovaném pod č. 15/2017 Sb. rozh. tr., odkázal na rozsudek velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ve věci S. Z. proti Rusku (srov. S. Z. proti Rusku, rozsudek velkého senátu ze dne 10. 2. 2009, č. 14939/03, § 52), podle kterého čl. 4 Protokolu č. 7 musí být chápán tak, že zakazuje stíhání nebo soudní řízení pro druhý „trestný čin“ („offence“/„infraction“), jestliže je založen na totožných nebo v podstatě stejných skutečnostech („facts“/„faits“). Popisy skutkového stavu v obou řízeních představují zásadní východisko pro posouzení otázky, zda jsou skutky v obou řízeních totožné (resp. jsou totožné alespoň v podstatných rysech), a to bez ohledu na případné odlišnosti v právní kvalifikaci tohoto skutku v obou řízeních. Totožnost skutku je dána tehdy, když se konkrétní skutkové okolnosti týkají téhož obviněného a jsou neoddělitelně spjaty v čase a místě. Podle velkého senátu trestního kolegia Nejvyššího soudu jde o požadavek konvenující našemu chápání totožnosti skutku, které je také založeno na totožnosti jednání nebo následku z hlediska rozhodných skutkových okolností [srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 17. 7. 2002, sp. zn. II. ÚS 143/02, usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 10. 2002, sp. zn. 5 Tdo 494/2002, apod.).

29. Podle dosavadní soudní judikatury se skutkem rozumí určitá událost ve vnějším světě záležející v jednání člověka, která může mít znaky trestného činu či trestných činů anebo nemusí vykazovat znaky žádného trestného činu. Jako skutek je taková událost vymezena v příslušném aktu orgánu činného v trestním řízení (v usnesení o zahájení trestního stíhání, obžalobě, rozsudku, usnesení o zastavení trestního stíhání atd.). Podstatu skutku tvoří jednání pachatele a následek tímto jednáním způsobený, který je relevantní z hlediska trestního práva. Jednáním je projev vůle pachatele ve vnějším světě, který může spočívat v konání (komisivní delikt) nebo v opomenutí, nekonání (omisivní delikt). Jen takové děje, které jsou jednáním, lze v trestním řízení dokazovat a právně kvalifikovat a jen jednáním může být způsoben následek významný pro trestní právo. Následek spočívá v porušení nebo ohrožení hodnot (zájmů, vztahů) chráněných trestním zákonem (tj. života, zdraví, osobní svobody, majetku atd.) a jako znak některého jednotlivého, individuálního trestného činu ve své konkrétní podobě spojuje dílčí útoky (akty) do jednoho skutku a zároveň umožňuje dělit chování

člověka na různé skutky. Následkem se tedy rozumí porušení individuálního objektu trestného činu v jeho konkrétní podobě, tedy konkrétní následek (porušení určitého jedinečného vztahu – zájmu), nikoli určitý typ následku. Z hlediska zachování totožnosti jednání i následku nejsou podstatné ty skutkové okolnosti, které charakterizují jen zavinění či jiný znak subjektivní stránky činu. Totožnost skutku má význam především z hlediska obžalovací zásady (§ 220 odst. 1 tr. ř.) a v tomto smyslu je zachována, existuje-li shoda alespoň buď v jednání obviněného, anebo v následku jednání. Uvedená shoda jednání či následku, jak již bylo řečeno, nemusí být úplná a bezvýjimečná, ale stačí i shoda částečná (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 5. 4. 2006, sp. zn. 8 Tdo 361/2006).

30. V nyní posuzované věci byl obviněný v trestním řízení uznán vinným skutkem podrobně popsaným již v bodě 1 tohoto usnesení Nejvyššího soudu.

31. Z opatřených skutkových zjištění, která se vztahovala k proběhlému daňovému řízení před příslušným správcem daně, se podává, že platebními výměry podrobně specifikovanými v bodě 12 tohoto rozhodnutí byly obviněnému vyměřeny daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2010–2014. Z odůvodnění daných platebních výměrů vyplývá, že obviněný ani přes opakované výzvy správce daně nepodal daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob za příslušná zdaňovací období 2010–2014 a že z důvodu nedostatečných důkazních prostředků nebylo možno daň stanovit na základě dokazování. Správce daně proto přistoupil v souladu s ustanovením § 145 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ke stanovení příslušných daní podle pomůcek, které měl k dispozici. Následně správce daně za nepodání daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2010–2014 vyměřil obviněnému platebními výměry specifikovanými v bodě 14 tohoto rozhodnutí pokuty za opožděné tvrzení daně podle § 250 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

32. Z popisu obou skutků vyplývá, že skutkové okolnosti, za které byly obviněnému uloženy sankce v daňovém řízení, a skutkové okolnosti, za které byla vůči němu vyvozena trestní odpovědnost v rámci trestního řízení, jsou značně provázané, a zčásti se dokonce překrývají. Ve skutkové větě rozsudku soudu prvního stupně je obsažen popis jak účetního, tak i daňového deliktu (nalézací soud v tzv. skutkové větě výroku rozsudku specifikoval i konkrétní výši daní, které byly obviněnému za zdaňovací období 2010–2014 v daňovém řízení doměřeny), i když obviněný byl v trestním řízení uznán vinným pouze deliktem účetním. Závěr o jeho vině se týká pouze přečinu proti závazným pravidlům tržní ekonomiky, přičemž až důsledkem tohoto jeho jednání byl ztížený průběh daňového řízení spočívající v opožděném tvrzení daně. Nalézací soud přitom žádným způsobem nezdůvodnil vztah mezi účetním a daňovým deliktem obviněného, ani se nezabýval otázkou totožnosti skutku. Toto pochybení nalézacího soudu nenapravil ani soud odvolací. Obviněný v odvolání proti rozsudku soudu prvního stupně namítl porušení zásady ne bis in idem s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014, avšak odvolací soud neprovedl žádný rozbor ve smyslu zmíněného rozhodnutí, resp. rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016 (publikovaného pod č. 15/2017 Sb. rozh. tr.). V odůvodnění svého rozhodnutí soud druhého stupně pouze podotkl, že podle rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod nezakazuje, aby řízení, v jejichž rámci jsou ukládány tresty, byla rozdělena do různých fází a v jejich rámci pak byly postupně nebo paralelně ukládány různé sankce za protiprávní jednání mající trestněprávní povahu. Bez podrobnějšího posouzení věci pak uzavřel, že nedošlo k porušení zásady ne bis in idem, protože tresty, které byly obviněnému uloženy v daňovém a trestním řízení, jsou součástí uceleného systému sankcí, že obě řízení reagují in concreto na odlišné aspekty protiprávního jednání a vzájemně se doplňují.

33. Soud prvního stupně se tedy bude muset po vrácení věci s otázkou totožnosti skutku řádně vypořádat. Nejvyšší soud připomíná, že ve věci, kterou posuzoval v rozhodnutí ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, publikovaném pod č. 15/2017 Sb. rozh. tr., byly důvody pro uložení daňového penále i trestní řízení proti obviněnému založeny na stejných skutkových okolnostech, obě řízení se

vztahovala k stejnému časovému období a předmětem obou řízení bylo to, že obviněný v daňových přiznáních neuvedl úplné a správné údaje o zdanitelných plněních, čímž snížil svoji daňovou povinnost a zkrátil daň, konkrétně daň z příjmů fyzických osob, o totožnou částku. Tímto byla naplněna kritéria pro totožnost skutku vyjádřená ve věci S. Z. proti Rusku, č. 14939/03, rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 10. 2. 2009. Nejvyšší soud proto shledal, že nelze pochybovat o tom, že daná jednání mají společný skutkový základ, a že jde tedy o totožné skutky, čímž došlo k naplnění podmínky idem, a to i přes existenci doplňujícího skutkového znaku „zkrácení daně" u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, 3 písm. c) tr. zákona. Současně však Nejvyšší soud ve zmiňovaném rozhodnutí upozornil na to, že Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod nezakazuje, aby řízení, v jejichž rámci jsou ukládány tresty, byla rozdělena do různých fází a v jejich rámci pak byly postupně nebo paralelně ukládány různé sankce za protiprávní jednání mající trestněprávní povahu. Dodal, že státy jsou podle rozsudku velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ve věci A a B proti Norsku, č. 24130/11 a č. 29758/11, ze dne 15. 11. 2016, oprávněny k tomu, aby v rámci svých právních systémů zvolily takové právní řešení, které bude reagovat na protispolečenské chování prostřednictvím různých navzájem se doplňujících řízení, která tvoří jeden koherentní celek za podmínky, že dohromady nepředstavují pro dotčeného jednotlivce nadměrnou zátěž. Důležité je posoudit otázku, zda specifická národní opatření ve své podstatě nebo svými účinky nepředstavují dvojí riziko na úkor jednotlivce, nebo zda naopak jde o výsledek celistvého systému jako vzájemně propojeného, souvisejícího celku, který umožňuje reagovat na různé aspekty protiprávního jednání předvídatelným a přiměřeným způsobem, aby dotčený jednotlivec nebyl vystaven nespravedlnosti. Přitom stěžejním pro posuzování případů, ve kterých se otvírá otázka přípustnosti dvojího řízení trestněprávní povahy ve smyslu zásady ne bis in idem, je test „dostatečně úzké souvislosti v podstatě a čase" (srov. rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, publikované pod č. 15/2017 Sb. rozh. tr.).

34. Pokud tedy nalézací soud při novém rozhodování předmětné věci dospěje k závěru o totožnosti účetního a daňového deliktu, bude se muset zabývat také otázkou, zda je mezi daňovým a trestním řízením dostatečně úzká souvislost v podstatě a čase. Nejvyšší soud v rozhodnutí ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016,publikovaném pod č. 15/2017 Sb. rozh. tr., připomněl, že v rozsudku velkého senátu ve věci A a B proti Norsku, č. 24130/11 a č. 29758/11, ze dne 15. 11. 2016 (dále též „věc A a B proti Norsku"), Evropský soud pro lidská práva vymezil základní pravidla a kritéria, která je třeba posuzovat v každém konkrétním případě při aplikaci testu věcné a časové souvislosti. Nemá-li dojít ke dvojímu řízení nebo trestu (bis) ve smyslu čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, musí být prokázáno, že řízení jsou spojena takovým celistvým způsobem, že tvoří koherentní celek. To znamená, že sledovaný účel i použité prostředky se musejí v zásadě vzájemně doplňovat a být spojeny v čase, ale také že možné důsledky organizace právní reakce na dané jednání tímto způsobem musejí být ve vztahu k dotčeným osobám přiměřené a předvídatelné. K významným faktorům pro určení, zda existuje dostatečná úzká spojitost v podstatě (věcná souvislost), podle rozsudku velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ve věci A a B proti Norsku patří:
– zda obě samostatná řízení sledují vzájemně doplňující se (komplementární) cíl, a tedy zda se týkají, nikoli pouze in abstracto, ale zároveň in concreto, různých aspektů daného protiprávního jednání;
– zda je předmětná duplicita řízení předvídatelným důsledkem stejného vytýkaného jednání, a to jak právně, tak fakticky (idem);
– zda jsou příslušná řízení vedena takovým způsobem, kterým se v maximální možné míře zabrání zdvojení při shromažďování i hodnocení důkazů, zejména prostřednictvím odpovídající vzájemné interakce mezi jednotlivými příslušnými orgány, díky které se prokázané skutkové okolnosti využijí i v druhém řízení;
– a především, zda je sankce uložená v řízení, které bylo ukončeno jako první, zohledněna v řízení, které je uzavřeno jako poslední, s cílem zamezit, aby byl dotčený jedinec nakonec vystaven nadměrné zátěži, přičemž pravděpodobnost tohoto posledně zmiňovaného rizika je nejnižší, pokud

existuje kompenzační mechanismus, kterým se zajistí přiměřenost a proporcionalita celkové výše všech uložených sankcí (srov. rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, publikované pod č. 15/2017 Sb. rozh. tr.).

35. Z označeného rozsudku velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ve věci A a B proti Norsku dále vyplývá, že i v případech, kdy existuje dostatečně silná věcná souvislost, je třeba zároveň naplnit i požadavek časové souvislosti. To však neznamená, že obě řízení musí být vedena současně od začátku do konce. Smluvním státům by mělo být umožněno si zvolit, zda povedou řízení postupně, pokud tento postup lze odůvodnit zájmem na efektivnosti a řádném výkonu spravedlnosti, sledováním odlišných sociálních cílů, aniž by dotčené osobě přivodil nepřiměřenou újmu. Jak je však poznamenáno výše, časová souvislost musí vždy existovat. Časová souvislost proto musí být dostatečně těsná, aby jedinci poskytla ochranu před nejistotou, průtahy a prodlužováním řízení, a to i v případě, že příslušný vnitrostátní systém předepisuje „integrovaný" systém oddělující správní a trestní komponenty. Čím je spojitost v čase slabší, tím silnější břemeno se klade na stát, aby objasnil a zdůvodnil průtahy ve vedení řízení, za které může nést odpovědnost (srov. rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, publikované pod č. 15/2017 Sb. rozh. tr.).

36. Nejvyšší soud v rozhodnutí ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, publikovaném pod č. 15/2017 Sb. rozh. tr., shledal, že i kdyby daňové a trestní řízení nebylo vedeno současně, tak to ve smyslu shora citovaného rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci A a B proti Norsku nenarušuje požadavek časové souvislosti, neboť v České republice jde o integrovaný systém sice oddělených, ale zároveň bezprostředně navazujících řízení – daňového a trestního, které sledují odlišné sociální cíle, ale jsou dostatečně integrované v jeden celek, a v důsledku toho nevedou k nepřiměřené újmě pro obviněného, neboť jsou náležitě provázané a pro obviněného na základě ustálené judikatury českých soudů i předvídatelné.

37. Jak již bylo shora deklarováno, v případě nyní projednávané věci Finanční úřad pro Olomoucký kraj, územní pracoviště v P., obviněného opakovaně vyzýval k podání tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2010–2014, avšak obviněný ani v jednom případě daňové přiznání nepodal, proto byly daně následně obviněnému doměřeny. Za zdaňovací období roku 2010 byla obviněnému daň doměřena platebním výměrem ze dne 16. 7. 2012, doručeným obviněnému dne 18. 7. 2012, za zdaňovací období roku 2011 byla daň doměřena platebním výměrem ze dne 24. 5. 2013, doručeným obviněnému dne 3. 6. 2013, za zdaňovací období roku 2012 byla daň doměřena platebním výměrem ze dne 16. 10. 2014, doručeným obviněnému dne 31. 10. 2014, za zdaňovací období roku 2013 byla daň doměřena platebním výměrem ze dne 29. 4. 2015, doručeným obviněnému dne 15. 5. 2015, a za zdaňovací období roku 2014 byla daň doměřena platebním výměrem ze dne 19. 2. 2016, doručeným obviněnému dne 29. 2. 2016.

38. Za nepodání daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob vyměřil Finanční úřad pro Olomoucký kraj, územní pracoviště v P., obviněnému pokuty, a to za zdaňovací období 2010 platebním výměrem na pokutu za opožděné tvrzení daně ze dne 21. 10. 2013 pokutu ve výši 1 767 Kč, za zdaňovací období 2011 platebním výměrem na pokutu za opožděné tvrzení daně ze dne 21. 10. 2013 pokutu ve výši 1 320 Kč, za zdaňovací období 2012 platebním výměrem na pokutu za opožděné tvrzení daně ze dne 17. 12. 2014 pokutu ve výši 5 308 Kč, za zdaňovací období 2013 platebním výměrem na pokutu za opožděné tvrzení daně ze dne 31. 8. 2015 pokutu ve výši 9 202 Kč a za zdaňovací období 2014 platebním výměrem na pokutu za opožděné tvrzení daně ze dne 10. 6. 2016 pokutu ve výši 4 505 Kč. Obviněný doměřené daně včetně pokut uhradil v plné výši tak, že doměřená daň za zdaňovací období 2010 a 2011 byla uhrazena z přeplatku daňového subjektu (5. 1. 2010 a 3. 1. 2011), za zdaňovací období 2012 byla daň hrazena dobrovolnými platbami (přeplatek 3. 1. 2011; platby 2. 4. 2013, 4. 11. 2014 a 17. 12. 2014), za zdaňovací období 2013 byla daň uhrazena dobrovolnými platbami (přeplatek 17. 12. 2014; platby 21. 8. 2015, 5. 10. 2015) a dne 5. 10. 2015 platbou zajištěnou exekučně ve výši 36 852 Kč a doměřená daň za zdaňovací období 2014 byla

uhrazena v plné výši dne 26. 10. 2016.

39. Dne 10. 8. 2015 byly podle § 158 odst. 3 tr. ř. zahájeny úkony trestního řízení pro podezření ze spáchání přečinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku. Usnesením Policie České republiky, Krajského ředitelství policie Olomouckého kraje, Územního odboru Olomouc, oddělením hospodářské kriminality, ze dne 20. 7. 2016, č. j. KRPM-92523-84/TČ-2015-140581-13, bylo pak podle § 160 odst. 1 tr. ř. zahájeno trestní stíhání obviněného J. A. pro přečin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea první tr. zákoníku s odůvodněním, že při prověřování věci bylo zjištěno, že úmyslně a prokazatelně nevedl účetní evidenci ani nezabezpečil řádné vedení účetní evidence, ač k tomu byl podle zákona povinen, čímž ohrozil včasné i řádné vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2010 až 2013. Usnesením Policie České republiky, Krajského ředitelství policie Olomouckého kraje, Územního odboru Olomouc, oddělením hospodářské kriminality, ze dne 16. 2. 2017, č. j. KRPM-92523-115/TČ-2015-140581-13, bylo podle § 160 odst. 1, 5 tr. ř. zahájeno trestní stíhání obviněného J. A. pro přečin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea první tr. zákoníku, kterého se měl dopustit zkráceně tím, že úmyslně a prokazatelně nevedl účetní evidenci ani nezabezpečil řádné vedení účetní evidence, ač k tomu byl podle zákona povinen, čímž ohrozil včasné i řádné vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014.

40. Dne 10. 4. 2017 pod sp. zn. ZT 222/2016 podal státní zástupce Okresního státního zastupitelství v Prostějově na obviněného obžalobu pro přečin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea první tr. zákoníku, kterého se měl zkráceně dopustit tím, že jakožto advokát provozující jiné podnikání podle § 7 odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, v období let 2010 až 2014 řádně nevedl ani nezajistil řádné vedení své daňové evidence a záznamů o příjmech a evidenci pohledávek ve smyslu § 7b odst. 1 a § 7 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, a dále ačkoliv si byl vědom své povinnosti vyplývající z § 38g odst. 1 zákona a z § 136 odst. 1, 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění, podat do tří měsíců, v případě zastoupení daňovým poradcem do šesti měsíců, po uplynutí zdaňovacího období daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob, toto i přes výzvy neučinil, takže byl srozuměn s tím, že správci daně neposkytl podklady pro správné a včasné vyměření daně, v důsledku čehož tak Finanční úřad pro Olomoucký kraj, Územní pracoviště v P., musel přistoupit v souladu se zákonem ke stanovení daně podle pomůcek způsobem v obžalobě specifikovaným.

41. Z uvedených skutečností vyplývá, že daňové řízení a trestní řízení v předmětné věci na sebe bezprostředně navazovala, resp. zčásti se časově překrývala. S přihlédnutím k tomu se tedy soud prvního stupně bude muset s otázkou časové souvislosti vypořádat, a to zejména ve smyslu výše zmíněných závěrů vyplývajících z rozsudku velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ve věci A a B proti Norsku a rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, publikovaného pod č. 15/2017 Sb. rozh. tr. Stejně tak bude muset nalézací soud posoudit a konkrétně s ohledem na všechny relevantní skutečnosti a okolnosti odůvodnit, zda byla ve věci dána také věcná souvislost, tj. zda byly splněny všechny čtyři podmínky vyjmenované v rozsudku velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ve věci A a B proti Norsku a podrobně rozvedené v bodě 34 tohoto rozhodnutí, tedy že obě samostatná řízení sledovala vzájemně doplňující se (komplementární) cíl, že duplicita řízení byla pro obviněného předvídatelná, že obě řízení byla vedena takovým způsobem, že bylo v maximální možné míře zabráněno zdvojení při shromažďování i hodnocení rozhodných důkazů a že sankce uložená v řízení, které bylo ukončeno jako první, byla zohledněna v řízení, které je skončeno jako poslední, aby se zabránilo tomu, že dotčený subjekt ponese nepřiměřenou zátěž. K tomu Nejvyšší soud poznamenává, že již v rozhodnutí ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, publikovaném pod č. 15/2017 Sb. rozh. tr., uvedl, že nepochybuje o tom, že daňové i trestní řízení v České republice sledují komplementární účel a reagují tak, nikoliv

pouze in abstracto, ale in concreto, na odlišné aspekty protiprávního jednání. Nelze také přehlédnout, že daňové a trestní řízení v České republice jsou řízeními, jež jsou na základě stávající právní úpravy dostatečně integrovaná v jeden celek, a v důsledku toho z hlediska této úpravy zpravidla nevedou k nepřiměřené újmě pro obviněného, neboť jsou náležitě provázaná a pro obviněného na základě ustálené judikatury i předvídatelná. V posuzované věci bude proto podstatné především posouzení konkrétních okolností případu z hlediska, zda obviněný J. A. od počátku věděl, že s ohledem na zjištěné a prokázané skutečnosti je uložení pokuty za opožděné tvrzení daně a stejně tak jeho trestní stíhání možné či pravděpodobné. Dále se soud prvního stupně bude muset zabývat otázkou vzájemné provázanosti daňového a trestního řízení s přihlédnutím k tomu, že podle § 8 odst. 1 tr. ř. má finanční úřad povinnost neprodleně oznamovat státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin. Rozhodné je, že z hlediska toho, k čemu může správce daně přihlížet, je dokazování v daňovém řízení mnohem volnější a širší ve srovnání s dokazováním v trestním řízení, v němž je třeba navíc vždy prověřit i obhajobu obviněného. V daňovém řízení má daňový subjekt důkazní břemeno, naproti tomu v trestním řízení je dokazování viny obviněného povinností orgánů činných v trestním řízení (viz např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 1. 1999, sp. zn. 5 Tz 165/98). Je tak zřejmé, že výsledky daňového řízení v otázce rozsahu daňové povinnosti a jejího nesplnění nelze bez dalšího zcela přejímat do trestního řízení (i když opatřené důkazy v daňovém řízení mohou být podstatným podkladem v řízení trestním). Orgány činné v trestním řízení mají povinnost podle § 2 odst. 5 tr. ř. samy zjistit skutkový stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to na podkladě důkazů opatřených v daňovém řízení a doplněných v trestním řízení. Orgány činné v trestním řízení jsou přitom povinny se vypořádat se závěry, k nimž případně dospěl v otázce zkrácení daně, a to i pokud jde o rozsah zkrácení daně, příslušný správce daně, a s podklady, které k jeho rozhodnutí vedly. Pokud orgán činný v trestním řízení učinil v těchto směrech odchylný závěr od vyjádření či rozhodnutí správce daně, musí mít pro takový postup dostatečnou oporu v provedených důkazech a ve svém rozhodnutí ho náležitě odůvodnit (srov. např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. 2. 2015, sp. zn. 8 Tdo 1049/2014, uveřejněné pod č. 48/2015 Sb. rozh. tr.).

42. Poslední podmínkou, kterou je ve smyslu rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci A a B proti Norsku nutno naplnit pro určení existence úzké věcné souvislosti, je požadavek, aby sankce uložená v řízení, které bylo ukončeno jako první, byla zohledněna v řízení, které je skončeno jako poslední, aby se zabránilo tomu, že dotčený subjekt ponese nepřiměřenou zátěž. To znamená, že v rámci individualizace stanovení trestní sankce je třeba vzít v úvahu sankci ukládanou v daňovém řízení a její úhradu, resp. aby soudy při stanovení druhu trestu a jeho výměry přihlédly k rozhodnutí finančního úřadu o povinnosti uhradit penále z doměřené daně či pokutu za opožděné tvrzení daně a v odůvodnění rozhodnutí vysvětlily, jak byla tato okolnost zohledněna (srov. rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, publikované pod č. 15/2017 Sb. rozh. tr.).

43. V nyní projednávané věci soud prvního stupně uložil obviněnému trest odnětí svobody v trvání šesti měsíců s podmíněným odkladem v trvání osmnácti měsíců a trest zákazu činnosti spočívající v zákazu výkonu povolání advokáta v trvání dvaceti čtyř měsíců, přičemž při úvaze o druhu a výměře trestu hodnotil jako polehčující okolnost mimo jiné i to, že obviněný dodatečně doměřené daně včetně pokut za opožděné tvrzení daně uhradil. Odvolací soud se s tímto jeho závěrem ztotožnil a k uloženému trestu krom dalšího podotkl, že při ukládání trestu soud prvního stupně zcela správně přihlédl k tomu, že obviněný svou daňovou povinnost, byť dodatečně, splnil. Rozhodující soudy tedy do jisté míry zohlednily skutečnost, že obviněnému byla uložena sankce již v proběhlém daňovém řízení a že veškeré doměřené daně včetně pokut zaplatil, avšak podle názoru Nejvyššího soudu nikoli náležitě ve smyslu shora uvedené judikatury Evropského soudu pro lidská práva a Nejvyššího soudu, neboť se nevypořádaly s otázkou, zda uložením trestu odnětí svobody v trvání šesti měsíců s podmíněným odkladem v trvání osmnácti měsíců a trestu zákazu činnosti spočívajícím v zákazu výkonu povolání advokáta v trvání dvaceti čtyř měsíců bylo zabráněno tomu, aby obviněný nesl

nepřiměřenou zátěž. Podle názoru Nejvyššího soudu, i kdyby byly splněny všechny již shora obecně uvedená kritéria, lze jen stěží připustit situaci, kdy obviněný byl za účetní delikt postižen v trestním řízení přísnějším trestem, než za s ním související delikt daňový, za který byl již postižen v daňovém řízení, když navíc celou dlužnou částku včetně pokut za opožděné tvrzení daně uhradil. Je tedy třeba zvážit, zda za daného stavu by nebylo dostačující za související účetní aspekty daného činu uložení dalšího doplňujícího majetkového trestu, který by pro obviněného nepředstavoval tak nepřiměřenou zátěž jako trest odnětí svobody, který mu byl uložen, byť s podmíněným odkladem, zvláště když soud prvního stupně v zásadě nedostatečně odůvodnil i současné uložení trestu zákazu činnosti spočívající v zákazu výkonu povolání advokáta, a to včetně jeho výměry (srov. předposlední stranu rozsudku nalézacího soudu). Toto pochybení nenapravil ani odvolací soud, když pouze v té souvislosti zdůraznil souvislost s výkonem povolání advokáta (srov. str. 4 rozsudku odvolacího soudu ve světle dikce § 125 odst. 1 věty třetí tr. ř.).

44. Rozhodující soudy nižších stupňů se tedy s otázkou totožnosti skutku budou muset ve světle shora zmíněných skutečností podrobně vypořádat. Vyjde-li příslušný soud ze skutečnosti, že uložení pokuty za opožděné tvrzení daně mělo trestněprávní povahu, a dospěje-li současně k závěru, že trestněprávní jednání, pro které byl obviněný stíhán, bylo z hlediska totožnosti skutku shodné s tím, pro které mu byla uložena daňová pokuta, bude nutné ještě na základě konkrétních prokázaných skutkových okolností tohoto případu posoudit, zda existuje mezi daňovým a trestním řízením dostatečná věcná a časová souvislost tak, aby mohla být obě řízení považována za celistvou odezvu na chování obviněného a aby nebylo pochyb o tom, že obviněný J. A. neutrpěl nepřiměřenou újmu nebo nespravedlivost tím, že mu byly uloženy různé sankce dvěma různými orgány v různých řízeních, jak na to bylo shora v podrobnostech obecně poukázáno. V této souvislosti Nejvyšší soud zdůrazňuje, že smyslem čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod je sice zabránit nespravedlivému dvojímu stíhání nebo potrestání jednotlivce za stejné protiprávní jednání, současně však nelze přehlížet, že právní systém České republiky je založen na možnosti vést paralelní řízení ve vztahu k jednomu daňovému protiprávnímu jednání různými orgány pro různé účely. Podle judikatury Evropského soudu pro lidská práva musí být smluvním státům umožněno si zvolit, zda povedou řízení postupně, pokud tento postup lze odůvodnit zájmem na efektivnosti a řádném výkonu spravedlnosti, sledováním odlišných sociálních cílů, aniž by dotčené osobě přivodil nepřiměřenou újmu (srov. již zmiňovaný rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci A a B proti Norsku).

45. V dané souvislosti nelze pominout, že kritéria pro přípustnost souběžného vedení daňového a trestního řízení a dvojího uložení trestu pro tentýž skutek vyslovená ve věci A a B proti Norsku byla aplikována také v rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva ve věci J. a ostatní proti Islandu, č. 22007/11, ze dne 18. 5. 2017, avšak s odlišným výrokem. V této věci Evropský soud pro lidská práva shledal, že uložením daňového penále a odsouzením pro daňový trestný čin na základě stejných skutečností došlo k porušení práva stěžovatelů nebýt souzen nebo trestán dvakrát ve smyslu článku 4 Protokolu č. 7, a to pro nezajištění úzké časové a věcné spojitosti obou sankčních řízení. Podle učiněných skutkových zjištění bylo daňovou kontrolou zjištěno, že stěžovatelé v letech 1999 až 2002 nepřiznali část svých příjmů, proto jim byla daň doměřena spolu s penále. Správní rozhodnutí byla v srpnu a v září 2007 z větší části potvrzena a v únoru a březnu 2008 nabyla právní moci. Již v roce 2004 však daňový orgán nahlásil věc policii a předal jí příslušnou dokumentaci. V roce 2006 byli stěžovatelé i další svědci vyslechnuti policií. V prosinci 2008 byli stěžovatelé obviněni z daňového trestného činu, a to mimo jiné pro nepřiznání příjmů vytýkané daňovými orgány. Okresní soud v červnu 2010 tuto shodnou část s ohledem na judikaturu k zásadě ne bis in idem z trestního stíhání vyloučil, avšak Nejvyšší soud v září 2010 nařídil její projednání. Okresní soud v prosinci 2011 rozhodl o tom, že stěžovatelé jednali s hrubou nedbalostí, jež postačuje ke vzniku jejich trestní odpovědnosti. Nejvyšší soud v únoru 2013 vinu z větší části potvrdil a odsoudil stěžovatele jednak k podmíněnému trestu odnětí svobody, jednak k pokutě, přičemž vzal v úvahu nepřiměřenou délku řízení, kterou

stěžovatelé nezpůsobili, a uložené penále, aniž nicméně předestřel, jakým způsobem je do pokuty započetl. Následně se stěžovatelé obrátili na Evropský soud pro lidská práva (dále též jen ve zkratce „ESLP“) s tím, že v jejich případě došlo k porušení zásady ne bis in idem ve smyslu článku 4 Protokolu č. 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, neboť byli souzeni a potrestáni dvakrát za tentýž skutek. Mezi účastníky řízení nebylo sporné, že uložení daňového penále představovalo ve světle judikatury ESLP sankci trestněprávní povahy (A a B proti Norsku) a že daňové i trestní řízení bylo vedeno pro tentýž skutek spočívající v nepřiznání příjmů (S. Z. proti Rusku). Odpověď na otázku, zda bylo v jednom z těchto řízení vydáno pravomocné rozhodnutí, není podle ESLP podstatná tam, kde nedochází ke skutečnému zdvojení, ale ke kombinaci řízení, která tvoří jeden celek (A a B proti Norsku). V projednávané věci měl ESLP za splněný požadavek, aby obě řízení, jakož i v nich uložené sankce sledovaly odlišný účel, a vzájemně se tak doplňovaly. Dvojkolejnost řízení byla pro stěžovatele předvídatelná, neboť vedení daňového i trestního řízení je na Islandu při nepřiznání příjmů běžné. Nejvyšší soud při zvažování druhu a výměry trestu přihlédl také k celkově nepřiměřené délce řízení a především k daňovému penále jako majetkové sankci dříve uložené ve správním řízení. Podle ESLP však nebyla naplněna podmínka zabránění dvojímu shromažďování a hodnocení důkazů ani podmínka úzké časové spojitosti mezi řízeními. ESLP podotkl, že policie, která vedla trestní vyšetřování, sice měla přístup k dokumentaci shromážděné v souvislosti s daňovou kontrolou, ale prováděla také samostatné vyšetřování. To ve svém důsledku znamenalo, že obě řízení byla na sobě do značné míry nezávislá. K podmínce dostatečné časové souvislosti ESLP uvedl, že řízení byla vedena v souhrnu více než devět let, z toho jen asi rok souběžně. Stěžovatelé byli navíc obžalováni více než rok po konečném rozhodnutí o uložení daňového penále. Trestní řízení pokračovalo samostatně několik let. Nejvyšší soud přitom konstatoval, že stěžovatelé délku řízení nezpůsobili. ESLP dospěl k závěru, že nebyla dána dostatečně úzká časová a věcná spojitost mezi oběma řízeními, a to především s ohledem na omezený časový překryv obou řízení a nezávislé shromažďování, provádění a hodnocení důkazů ze strany orgánů činných v trestním řízení. Stěžovatelé tak podle názoru ESLP v dané věci byli vystaveni dvojímu stíhání a potrestáni za prakticky totožný čin různými orgány ve dvou odlišných řízeních, čímž došlo k porušení článku 4 Protokolu č. 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.

46. Rozhodující pro posouzení, zda byla porušena zásada ne bis in idem ve věci J. a ostatní proti Islandu, bylo tedy třetí kritérium podmínky věcné souvislosti rozsudku A a B proti Norsku (tj. zda skutková zjištění učiněná v jednom řízení byla použita v druhém řízení, a tedy řízení byla vedena takovým způsobem, aby se maximálně zabránilo jakémukoliv zdvojení při shromažďování a hodnocení důkazů) a podmínka časové souvislosti. K tomu považuje Nejvyšší soud za potřebné dodat, že z prvního kritéria věcné souvislosti definovaného rozsudkem ve věci A a B proti Norsku vyplývá, že trestní řízení musí mít jiný cíl než daňové řízení. V případě A a B proti Norsku podle ESLP odsouzení v trestním řízení sloužilo nejen jako odrazující prostředek, ale mělo také svůj represivní účel ve vztahu k témuž společensky škodlivému opomenutí, jehož součástí byl i dodatečný znak v podobě spáchání trestného činu podvodu. Z toho plyne, že třetí kritérium věcné souvislosti nelze chápat tak, že není možné provádět žádné vlastní shromažďování a hodnocení důkazů orgány činnými v trestním řízení, neboť v daňových řízeních nejsou zjišťovány všechny okolnosti rozhodné pro posouzení naplnění všech znaků trestných činů. Takový výklad je také podpořen samotnou formulací tohoto kritéria, které stanovuje požadavek, aby orgány v konkrétním případě vyvíjely maximální úsilí, aby se zabránilo jakémukoliv zdvojení při shromažďování a hodnocení důkazů. K tomu je třeba upozornit na to, že ani islandský právní řád nepředpokládá, že skutkové okolnosti případů rozhodné pro posouzení daňových deliktů a trestných činů jsou totožné, a je tedy vyloučeno vlastní šetření v rámci trestního řízení. Rozsudek ve věci J. a ostatní proti Islandu interpretuje třetí kritérium podmínky věcné souvislosti tak, že pokud orgány v jednom řízení šetří dané skutkové okolnosti jako první a dochází zde k překrývání se skutkovými okolnostmi rozhodnými pro posouzení daného protiprávního chování i v řízení druhém, je třeba splnit dvě podmínky. Zaprvé, aby právní

úprava umožňovala využít takové podklady shromážděné v jednom řízení i pro druhé řízení, a zadruhé, aby orgány v konkrétním projednávaném případě vyvinuly maximální úsilí, aby se zabránilo jakémukoliv zdvojení při shromažďování a hodnocení důkazů ve větším rozsahu ve vztahu ke skutkovým okolnostem, které jsou rozhodné pro posouzení jak daňového deliktu, tak trestného činu. Pokud se týká argumentace k podmínce časové souvislosti, ESLP v rozsudku J. a ostatní proti Islandu konstatoval, že daňové a trestní řízení byla vedena po celkovou dobu 9 let a 3 měsíce, přičemž paralelně jen po dobu o něco více než 1 rok. Stěžovatelé byli obžalováni až 15 a 16 měsíců po vydání daňových rozhodnutí a 9 a 10 měsíců poté, co nabyla právní moci. Dále zdůraznil odlišnost projednávaného případu od případu A a B proti Norsku, ve kterém daňové a trestní řízení byla vedena přibližně 5 let, trestní řízení pokračovala po dobu méně než 2 roky od nabytí právní moci daňových rozhodnutí, a stěžovatelé byli obžalováni ještě předtím, než daňové orgány vydaly svá rozhodnutí, a byli odsouzeni v trestním řízení jen několik měsíců po vydání daňových rozhodnutí. Vláda rovněž, na rozdíl od případu A a B proti Norsku, nevysvětlila a neospravedlnila průtahy ve vnitrostátních řízeních, které podle Nejvyššího soudu nebyly zaviněny stěžovateli (srov. Analýza oddělení analytiky a srovnávacího práva Nejvyššího soudu č. 11/2017).

47. Závěrem lze uvést, že Evropský soud pro lidská práva v rozsudku J. a ostatní proti Islandu vycházel při svém hodnocení v zásadě z argumentace vyslovené v rozsudku velkého senátu ve věci A a B proti Norsku. Je proto možno uzavřít, že na použitelnost obecných závěrů plynoucích z rozsudku velkého senátu Soudu ve věci A a B proti Norsku nemá rozsudek ve věci J. a ostatní proti Islandu vliv. Představuje ovšem silný apel na důsledné posuzování každého jednotlivého případu individuálně a odmítnutí zobecňujícího přístupu, který by vedl k automatickému závěru o přípustnosti souběžného vedení daňového a trestního řízení v každé věci (srov. Analýza oddělení analytiky a srovnávacího práva Nejvyššího soudu č. 11/2017). Právě tento přístup ovšem oba nižší soudy ze shora uvedených důvodů nedodržely.

48. Dále považuje Nejvyšší soud za vhodné poukázat také na rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci L. D. proti Švédsku, č. 7356/10, ze dne 27. 11. 2014, který se týkal případu, v němž bylo uloženo daňové penále a následně bylo vedeno trestní řízení jednak ohledně trestného činu zkrácení daně, jednak ohledně účetního trestného činu. Stěžovatelka ve svém daňovém přiznání v této trestní věci nepřiznala všechny své příjmy, a navíc tak neučinila správným způsobem. Finanční úřad proto prověřil její příjmy za rok 2002 a uložil jí zdanit nepřiznané příjmy a dále zvýšil její povinnost plátce DPH za rok 2002. Jelikož informace, které stěžovatelka ve svém daňovém přiznání uvedla, nebyly správné a finanční úřad v rámci své diskreční pravomoci musel provést revizi s ohledem na chybné účetnictví stěžovatelky, uložil jí také daňové penále. Rozhodnutí finančního úřadu bylo potvrzeno správními soudy a stěžovatelčino dovolání švédský Nejvyšší správní soud dne 20. 10. 2009 odmítl. Proti stěžovatelce bylo v souvislosti s výše popsaným jednáním zahájeno také trestní řízení týkající se jednak trestného činu zkrácení daně, jednak účetního trestného činu. Trestní soud rozhodnutím, které nabylo právní moci dne 8. 1. 2009, stěžovatelku pro vážné nedostatky ve vedení účetnictví uznal vinnou z účetního trestného činu, současně ji však zprostil obvinění z trestného činu zkrácení daně. Konstatoval přitom, že uložení daňového penále obnáší „trestní obvinění“ a že řízení týkající se daňového penále mělo trestní povahu, a proto by následné odsouzení pro trestný čin zkrácení daně bylo v rozporu se zásadou ne bis in idem. K tomu však dodal, že stíhání stěžovatelky a odsouzení pro závažný trestný čin pro nedostatky ve vedení účetnictví nevykazuje žádný rozpor s požadavky článku 4 Protokolu č. 7, neboť podání nesprávného materiálu o účetnictví finančnímu úřadu pro podporu tvrzení uvedených v daňovém přiznání a neschopnost stěžovatelky poskytnout finančnímu úřadu další důvěryhodnou dokumentaci, na níž by úřad mohl založit své posouzení, představují důležité dodatečné skutečnosti v daňovém řízení, které nehrály žádnou roli v jejím odsouzení v trestním řízení za nedostatky ve vedení účetnictví. Podle Evropského soudu pro lidská práva povinnost podnikatele uvést správné informace v účetnictví je povinností per se, která není závislá na tom, zda je účetnictví použito jako materiál pro určení daňové povinnosti. Jinými

slovy, jelikož stěžovatelka nesplnila své povinnosti spojené s vedením účetnictví, mohla následně splnit svou povinnost doložit finančnímu úřadu dostatečné a správné informace, například opravou informací v účetních knihách nebo předložením dalšího materiálu, který mohl tvořit základ pro vyměření daně. Podání nesprávného materiálu o účetnictví a neschopnost stěžovatelky poskytnout finančnímu úřadu další důvěryhodnou dokumentaci, na níž by mohl založit své posouzení, proto podle Evropského soudu pro lidská práva představuje důležité dodatečné skutečnosti v daňovém řízení, které nehrály žádnou roli v jejím odsouzení v trestním řízení za nedostatky ve vedení účetnictví. Evropský soud pro lidská práva proto ve věci uzavřel, že za takových okolností byly dva trestné činy dostatečně odděleny, aby bylo možné konstatovat, že stěžovatelka nebyla potrestána dvakrát pro ten samý čin, a že stíhání stěžovatelky a odsouzení pro závažný trestný čin pro nedostatky ve vedení účetnictví nevykazuje žádný rozpor s požadavky článku 4 Protokolu č. 7 (srov. rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci L. D. proti Švédsku, č. 7356/10, ze dne 27. 11. 2014).

49. Zmíněné rozhodnutí však nelze podle přesvědčení Nejvyššího soudu bez dalšího přímo aplikovat na případ posuzované trestní věci obviněného J. A., neboť Nejvyšší soud v rámci své rozhodovací činnosti (srov. např. rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 16. 4. 2003, sp. zn. 5 Tdo 362/2003, uveřejněné pod č. 57/2003 Sb. rozh. tr.) vyslovil také názor, že trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 125 odst. 1 zák. č. 140/1961 Sb., trestního zákona (dále jen „tr. zákon“), je deliktem ohrožovacím a že ve vztahu k včasnému a řádnému vyměření daně je zde postihováno v podstatě jednání přípravného charakteru, které může směřovat ke zkrácení daně ve smyslu trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 tr. zákona (nyní § 240 tr. zákoníku). Dojde-li pak skutečně ke zkrácení daně, skutek se posoudí jako poruchový trestný čin podle § 148 odst. 1 tr. zákona a nikoli jako ohrožovací trestný čin podle § 125 odst. 1 tr. zákona, neboť ohrožovací delikt je konzumován poruchovým deliktem, čímž je vyloučen i jejich jednočinný souběh. Nutno dodat, že v tomto rozhodnutí Nejvyšší soud neřešil otázku porušení principu ne bis in idem, ale zabýval se tím, zda se obviněný dopustil trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, či zda svým jednáním naplnil toliko zákonné znaky trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění. Obviněný v dovolání v této trestní věci, kterou řešil Nejvyšší soud, totiž jen namítl, že jeho jednáním mohlo dojít k naplnění pouze znaků skutkové podstaty trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 125 odst. 1 tr. zákona, avšak Nejvyšší soud uzavřel, že ač jednání obviněného jisté znaky zmíněného trestného činu obsahuje, tak vzhledem k tomu, že právní posouzení daného skutku jako trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, 3 písm. c) tr. zákona bylo shledáno správným, připadala by v úvahu pouze kvalifikace jeho jednání jako jednočinného souběhu více trestných činů, přičemž však jednočinný souběh trestných činů podle § 148 odst. 1 tr. zákona (nyní § 240 odst. 1 tr. zákoníku) a podle § 125 odst. 1 tr. zákona (nyní § 254 odst. 1 alinea první tr. zákoníku) je vyloučen. Také s tímto judikátem se musí nalézací soud vypořádat, přičemž bude třeba se zabývat uvedeným rozhodnutím a právními názory v něm vyslovenými právě z hlediska principu ne bis in idem.

50. Podstatné je, že obecně skutek, který bývá předmětem trestního řízení pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku, zpravidla zahrnuje i protiprávní postup daňového subjektu při vedení účetnictví. Tak tomu bylo i v případě obviněného J. A., který prokazatelně některé účetní doklady nutné ke stanovení daňové povinnosti vůbec nevedl. Evropský soud pro lidská práva ve shora zmíněném rozsudku ve věci L. D. proti Švédsku konstatoval, že uložení penále nebrání trestnímu postihu za „účetní trestný čin“, neboť povinnost uvést správné informace v účetnictví je povinností per se, která není závislá na tom, zda je účetnictví použito jako materiál pro určení daňové povinnosti. Podle českého právního řádu však trestní postih za daňový a účetní delikt v případech, kdy pachatel trestného činu podle § 240 tr. zákoníku manipuluje s účetními doklady (což je pro páchání trestného činu podle § 240 tr. zákoníku typické), nelze od sebe zcela

oddělit, a to právě s ohledem na již zmíněné rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 16. 4. 2003, sp. zn. 5 Tdo 362/2003, uveřejněné pod č. 57/2003 Sb. rozh. tr. (srov. i rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 28. 2. 2017, sp. zn. 4 Tdo 1359/2016).

51. Vzhledem k tomu, že nalézací soud ve svém rozhodnutí žádným způsobem nezdůvodnil vztah daňového a účetního deliktu z hlediska totožnosti skutku, a to za situace, kdy ve skutkové větě výroku o vině v rozsudku soudu prvního stupně jsou uvedeny oba delikty, ač obviněný byl odsouzen pouze za delikt účetní, přičemž odvolací soud toto pochybení soudu prvního stupně nenapravil, když pouze odkázal na rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, s tím, že z hlediska zásady ne bis in idem Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod nezakazuje, aby řízení, v jejichž rámci jsou ukládány tresty, byla rozdělena do různých fází a v jejich rámci pak byly postupně nebo paralelně ukládány různé sankce za protiprávní jednání mající trestněprávní povahu, nepostupoval správně a v souladu se zákonem. Zvláště když, jak již bylo uvedeno shora, neprovedl žádný rozbor toho, v čem spočívá časová a věcná souvislost daňového a účetního deliktu obviněného J. A. Z těchto důvodů Nejvyšší soud podle § 265k odst. 1 tr. ř. zrušil usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 12. 9. 2017, sp. zn. 8 To 340/2017, i rozsudek Okresního soudu v Prostějově ze dne 20. 6. 2017, sp. zn. 2 T 35/2017. Podle § 265k odst. 2 tr. ř. zrušil také další rozhodnutí na zrušená rozhodnutí obsahově navazující, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu. V návaznosti na to podle § 265l odst. 1 tr. ř. Okresnímu soudu v Prostějově přikázal, aby věc obviněného J. A. v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl.

52. V novém řízení bude muset soud prvního stupně při respektování shora podrobně rozvedených skutečností zhodnotit, zda z hlediska shora uvedené ustálené judikatury ESLP i vnitrostátních soudů existuje mezi daňovým a trestním řízením dostatečná věcná a časová souvislost tak, aby mohla být obě řízení považována za celistvou odezvu na chování obviněného a aby nebylo pochyb o tom, že obviněný J. A. neutrpěl nepřiměřenou újmu nebo nespravedlivost tím, že mu byly uloženy různé sankce dvěma různými orgány v různých řízeních, jak na to bylo shora v podrobnostech obecně poukázáno. Dále se bude muset zabývat i tím, zda se v případě účetního a daňového deliktu obviněného J. A. jedná o tentýž skutek, přičemž pokud shledá, že se o totožné skutky nejedná (viz však shora uvedený popis skutku ve výroku o vině v rozsudku nalézacího soudu), bude se muset blíže zabývat jednáním obviněného také ve vztahu k jiným subjektům ve smyslu ustanovení § 254 odst. 1 tr. zákoníku („… ohrozí tak majetková práva jiného …“). Bude-li na základě výsledků provedeného dokazování zjištěno, že obviněný svým jednáním skutečně ohrozil majetková práva i jiných subjektů, mohl by účetní delikt samostatně obstát, resp. v takovém případě by ho nebylo možno považovat jen za „přípravné jednání“ k deliktu daňovému.

53. Z hlediska dovolacího důvodu podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. je možno považovat za právně relevantně uplatněnou také další námitku obviněného, a to že celý dluh na své daňové povinnosti včetně pokuty za opožděné tvrzení daně uhradil, a že by se tak mohlo jednat o projev účinné lítosti. Nejvyšší soud však shledal, že se jedná o námitku neopodstatněnou.

54. Obecná úprava účinné lítosti podle § 33 tr. zákoníku stanoví taxativní výčet trestných činů, u nichž může za dobrovolného splnění podmínek daných pod písm. a) nebo b) tohoto ustanovení zaniknout trestní odpovědnost účinnou lítostí. S ohledem na dikci tohoto ustanovení je zřejmé, že zánik trestní odpovědnosti obviněného za přečin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea první tr. zákoníku není možný již jen z toho důvodu, že tento trestný čin není v ustanovení § 33 tr. zákoníku uveden, a proto u uvedeného trestného činu obecná účinná lítost nepřichází v úvahu. Trestní zákoník dále obsahuje ustanovení o tzv. zvláštní účinné lítosti (srov. § 197, § 242, § 248a, § 312b a § 362 tr. zákoníku), avšak ani tato ustanovení se k přečinu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea první tr. zákoníku nevztahují. Není proto pochyb o tom, že v případě obviněného J. A. v žádném případě nemohly být naplněny podmínky účinné lítosti podle § 33 tr. zákoníku, popř. shora vyjmenovaných zvláštních ustanovení tr. zákoníku.

Pro úplnost lze dodat, že skutečnost, že obviněný celý dluh na své daňové povinnosti uhradil, se vztahovala k daňovému deliktu, který řešil v daňovém řízení správce daně Finanční úřad pro Olomoucký kraj, Územní pracoviště v P., a nikoli k nevedení daňové evidence a záznamů o příjmech a evidenci pohledávek ve smyslu § 7b odst. 1 a § 7 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a navíc byla také u přečinu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea první tr. zákoníku zohledněna, i když ne zcela dostatečně, jako polehčující okolnost při rozhodování o trestu.