

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 04.01.2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, ECLI:CZ:NS:2017:15.TDO.832.2016.1

Číslo: 15/2017

Právní věta: Penále podle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, uložené v daňovém řízení za nesplnění povinnosti tvrzení pravomocným rozhodnutím správního orgánu, má povahu trestní sankce, byť sui generis, proto je třeba na ně aplikovat také čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod. 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, jsou řízeními o totožném skutku. To platí za situace, že subjekt tohoto trestného činu a daňový subjekt je totožná fyzická osoba (k tomu srov. č. 51/1997 Sb. rozh. tr.). Pravomocné rozhodnutí, jímž se skončí jedno ze souběžně či postupně vedeného daňového a trestního řízení, která jsou řízeními trestněprávní povahy ve smyslu tzv. Engel kritérií, nevytváří překážku věci rozhodnuté s účinky ne bis in idem, je-li mezi daňovým řízením a trestním řízením nejen dostatečně úzká věcná souvislost, ale současně i souvislost časová (viz rozsudek 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, body 132. a 134.). K významným faktorům pro určení, zda existuje dostatečná úzká věcná souvislost, patří: zda obě samostatná řízení sledují vzájemně se doplňující cíl, a tedy zda se týkají, nikoli pouze in abstracto, ale zároveň in concreto, různých aspektů daného protiprávního jednání; zda je kombinace daných řízení předvídatelným důsledkem téhož jednání, a to jak právně, tak fakticky; zda jsou příslušná řízení vedena takovým způsobem, kterým se v maximální možné míře zabránilo opakování při shromažďování i hodnocení důkazů, zejména prostřednictvím odpovídající vzájemné součinnosti mezi jednotlivými příslušnými orgány, díky které se prokázané skutkové okolnosti využijí i v druhém řízení; a především, zda je sankce uložena v řízení, které bylo skončeno jako první, zohledněna v řízení, které je skončeno jako poslední, s cílem zamezit, aby byl dotčený jedinec v konečném důsledku vystaven nadměrné zátěži. Znamená to, že v rámci individualizace stanovení trestní sankce je třeba vzít v úvahu sankci ukládanou v daňovém řízení a její úhradu. Soud proto musí při stanovení druhu trestu a jeho výměry přihlídnout k pravomocnému rozhodnutí finančního úřadu o povinnosti uhradit penále z doměřené daně a v odůvodnění rozhodnutí vysvětlit, jak byla tato okolnost zohledněna. Časová souvislost musí být dostatečně těsná, aby dotčené osobě poskytla ochranu před nejistotou, průtahy a prodlužováním řízení. Čím je spojitost v čase slabší, tím větší nároky je třeba klást na objasnění a odůvodnění průtahů ve vedení řízení, za které může stát nést odpovědnost.

Soud: Nejvyšší soud

Datum rozhodnutí: 04.01.2017

Spisová značka: 15 Tdo 832/2016

Číslo rozhodnutí: 15

Číslo sešitu: 4

Typ rozhodnutí: Usnesení

Hesla: Daňové řízení, Ne bis in idem, Nepřípustnost trestního stíhání, Trestní sankce, Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Předpisy: čl. 4 odst. 1 předpisu č. 209/1992Sb.

§ 11 odst. 1 písm. j) tr. ř.

§ 240 tr. zákoníku

§ 251 předpisu č. 280/2009Sb.

Druh: Rozhodnutí ve věcech trestních

Sbírkový text rozhodnutí:

Nejvyšší soud zamítl dovolání obviněného L. P. proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 2. 12. 2015, sp. zn. 31 To 480/2015, jako odvolacího soudu v trestní věci vedené u Okresního soudu v Liberci pod sp. zn. 4 T 248/2012.

I.

Dosavadní průběh řízení

1. Rozsudkem Okresního soudu v Liberci ze dne 7. 10. 2015, sp. zn. 4 T 248/2012, byl obviněný L. P. uznán vinným trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné 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.“). Podle § 37 tr. zák. bylo upuštěno od uložení souhrnného trestu vzhledem k trestu, který byl obviněnému již uložen rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 8. 4. 2014, sp. zn. 55 To 246/2013, jímž bylo rozhodnuto ve věci Okresního soudu v Liberci sp. zn. 1 T 45/2010.

2. Podle skutkových zjištění soudu prvního stupně se měl obviněný označeného trestného činu dopustit tím, že:

I. 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, popsané v bodech 1. až 26., u každého z nich s uvedením konkrétního prodeje pozemku parcelního čísla a listu vlastnictví, na němž je nemovitost zapsána u konkrétního katastrálního úřadu, jménem kupujícího a označením kupní smlouvy včetně ceny, za niž byla prodána, ačkoliv tak 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 učinit, čímž 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;

II. 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, popsané v bodech 1. až 7., u každého z nich s uvedením konkrétního prodeje pozemku parcelního čísla a listu vlastnictví, na němž je nemovitost zapsána u konkrétního katastrálního úřadu, jménem kupujícího a označením kupní smlouvy včetně ceny, za niž byla prodána, ačkoliv tak byl podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. povinen učinit, čímž 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 ke škodě České republiky, zastoupené Finančním úřadem L., zkrátil daň o celkovou částku ve výši 361 876 Kč.

3. Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci jako soud odvolací usnesením ze dne 2. 12. 2015, sp. zn. 31 To 480/2015, odvolání státní zástupkyně Okresního státního zastupitelství v Liberci, podané v neprospěch obviněného proti výroku o trestu označeného rozsudku soudu prvního stupně, podle § 256 tr. ř. jako nedůvodné zamítl.

II.

Dovolání a vyjádření k němu

4. Proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 2. 12. 2015, sp. zn. 31 To 480/2015, obviněný podal dovolání z důvodů uvedených v § 265b odst. 1 písm. e), g) tr. ř. Namítl, že napadené usnesení je v rozporu s ustanovením § 11 odst. 1 písm. f), j) tr. ř. a § 11 odst. 2 písm. a) tr. ř., když proti němu bylo trestní stíhání vedeno, ačkoliv podle zákona bylo nepřipustné a mělo být zastaveno, a dále že spočívá na nesprávném právním posouzení skutku nebo jiném nesprávném hmotněprávním posouzení.

5. Obviněný poukázal na první ve věci vydané usnesení Okresního soudu v Liberci ze dne 28. 1. 2015, sp. zn. 4 T 248/2012, jímž bylo trestní stíhání podle § 223 odst. 1 tr. ř. zastaveno z důvodu překážky věci rozhodnuté podle § 11 odst. 1 písm. j) tr. ř., a to s ohledem na rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva (dále též „ESLP“) ve věci Nykänen proti Finsku, č. 11828/11, ze dne 20. 5. 2014, jímž bylo vysloveno, že postih obviněného v daňovém řízení vylučuje jeho postih za tytéž skutky v řízení trestním. Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci se však s tímto názorem neztotožnil a usnesením ze dne 4. 3. 2015, sp. zn. 31 To 68/2015, citované usnesení okresního soudu ke stížnosti státního zástupce zrušil a soudu prvního stupně věc vrátil k novému projednání rozhodnutí, protože měl za to, že penále bylo v posuzované věci uloženo jako peněžitá sankce spojená s doměřením daně a že v této podobě penále nemá sankční, ale reparační povahu, a proto nejde o dvojitý postih. Okresní soud následujícím rozsudkem ze dne 29. 4. 2014 (správně má být „29. 4. 2015“), sp. zn. 4 T 248/2012, obviněného podle § 226 písm. e) tr. ř. zprostil obžaloby pro účinnou lítost podle § 66 písm. a) tr. zák., avšak odvolací soud usnesením ze dne 19. 6. 2015, sp. zn. 31 To 276/2015, z podnětu odvolání státního zástupce tento rozsudek zrušil a věc vrátil soudu prvního stupně s právním názorem, že k zániku trestnosti účinnou lítostí podle § 66 písm. a) tr. zák. nedošlo. Dovolatel však tento závěr, jímž byla vyloučena aplikace účinné lítosti podle § 66 písm. a) tr. zák., nepovažoval za správný, protože soudy nerespektovaly nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2009, sp. zn. [IV. ÚS 3093/08](#), ač tak byly povinny učinit.

6. Ve vztahu k nyní přezkoumávaným rozhodnutím, jimiž byl dovolatel uznán vinným trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c) tr. zák., v dovolání vytkl, že soudy zaujaly nesprávný právní názor, že v daném případě nejde o dvojitý postih. To je podle jeho názoru v rozporu s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. [4 Afs 210/2014](#), ve kterém bylo konstatováno, že penále uložené podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a též podle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, má povahu trestu, a proto je na ně třeba aplikovat článek 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (dále „Listina“) a články 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále převážně jen „Úmluva“). Na podkladě tohoto názoru bylo trestní stíhání obviněného z důvodů uvedených v § 11 odst. 1 písm. f), j) tr. ř. i § 11 odst. 2 písm. a) tr. ř. nepřipustné, protože mu za daňové delikty, jež jsou přezkoumávány v této věci, bylo uloženo penále. Obviněný nepovažuje za rozhodující, zda trest byl formálně uložen trestním soudem, ale to, že byl materiálně uložen za projednávaný skutek a byl obviněným vykonán. V této souvislosti obviněný odkázal na rozhodnutí ESLP ve věci Engel a další proti Nizozemsku, č. 5100/71, ze dne 8. 6. 1976, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, sp. zn. [8 As](#)

[17/2007](#), v nichž bylo vysloveno, že trestání za správní delikty musí podléhat stejnému režimu jako trestání za trestné činy, a v tomto smyslu je třeba vykládat veškeré záruky, které se podle vnitrostátního práva poskytují tomu, kdo je obviněn z trestného činu. Kritériem je tedy citelnost dopadu trestní sankce, nikoli to, jaký orgán trest vynese, přičemž o citelnosti dopadu daňového penále uloženého v řádech statisíců korun nemůže být pochyb. V posuzované věci byl podle dovolatele jakýkoli další trestní postih nepřipustný, protože byl uložen vedle již vykonaného trestu za správní delikt, což je v rozporu se zásadou zákazu dvojího trestání a vedení trestního stíhání po pravomocném uložení trestu.

7. Obviněný proto navrhl, aby Nejvyšší soud podle § 265k odst. 1 tr. ř. zrušil usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 2. 12. 2015, sp. zn. 31 To 480/2015, i rozsudek Okresního soudu v Liberci ze dne 7. 10. 2015, sp. zn. 4 T 248/2012, a aby podle § 265l odst. 1 tr. ř. Okresnímu soudu v Liberci přikázal, aby ve věci znovu jednal a rozhodl, případně aby sám podle § 265m tr. ř. rozhodl ve věci a podle § 226 tr. ř. jej zprostil obžaloby.

8. Nejvyšší soud rozhodoval o podaném dovolání nejprve v senátu č. 8, který usnesením ze dne 25. 5. 2016, sp. zn. [8 Tdo 532/2016](#), podle § 20 odst. 1 zákona č. 6/2002 Sb., o soudech a soudcích, ve znění pozdějších předpisů, věc obviněného L. P. postoupil k rozhodnutí velkému senátu trestního kolegia Nejvyššího soudu. Při posuzování otázky povahy daňového penále, resp. zda v případě uloženého penále v rámci daňového řízení jde o trestní sankci, učinil závěr, že daňové penále představuje trestní sankci sui generis. To je okolnost zásadního významu pro závěr o tom, že v projednávané věci došlo k dvojímu řízení ve smyslu zásady ne bis in idem podle čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě. Jestliže totiž bylo daňovému subjektu v rámci daňového řízení rozhodnutími Finančního úřadu v L. ze dne 11. 11. 2011 uloženo penále, je toto rozhodnutí nutné považovat za rozhodnutí konečné, v důsledku čehož nemohlo být o téže věci vedeno další řízení, a to řízení trestní. Závěr, že se obě probíhající řízení (trestní i daňové) týkala téže věci, podepřel argumentem, že šlo o tutéž nesplněnou daňovou povinnost za zdaňovací období let 2006 a 2007 ohledně daně z příjmů fyzických osob, jež obviněný nepřiznal v daňových přiznáních. Senát č. 8 se i s ohledem na nový judikaturní vývoj Evropského soudu pro lidská práva (zejména v rozsudku ESLP ve věci Lucky Dev proti Švédsku, č. 7356/2010, ze dne 27. 11. 2014) a Nejvyššího správního soudu (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. [4 Afs 210/2014](#)), který podrobně rozvedl, neztotožnil s dřívějším názorem Nejvyššího soudu obsaženým v usnesení ze dne 2. 7. 2014, sp. zn. [5 Tdo 749/2014](#), podle kterého daňové penále nepředstavuje trestní sankci.

9. Důvodem procesního postupu senátu č. 8 byl tedy odlišný právní názor na posouzení daňového penále uloženého podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010 (dále též jen „zákon č. 337/1992 Sb.“), než jaký byl zaujat v usnesení Nejvyššího soudu ze dne 2. 7. 2014, sp. zn. [5 Tdo 749/2014](#). Senát č. 5 v uvedeném usnesení dospěl k jednoznačnému závěru, že penále uložené podle § 37b zák. č. 337/1992 Sb. má pouze reparační, nikoli sankční charakter a je peněžitou sankcí spojenou s doměřením daně, a tudíž že v podstatě jde o peněžitou sankci za nesprávné tvrzení daně, nikoliv o trestní sankci. Penále tak posoudil jako důsledek nesplnění povinnosti tvrzení, přičemž je to daňový subjekt, kdo nese primární odpovědnost za tvrzení daňové povinnosti ve správné výši.

10. Jelikož jde o podstatnou rozdílnost právních názorů na tutéž problematiku, která doposud nebyla sjednocena, senát č. 8 věc postoupil velkému senátu trestního kolegia Nejvyššího soudu k rozhodnutí ve smyslu § 20 odst. 1 zákona č. 6/2002 Sb., o soudech a soudcích, ve znění pozdějších předpisů.

11. Nejvyšší soud obdržel vyjádření státní zástupkyně činné u Nejvyššího státního zastupitelství jak k usnesení o postoupení věci velkému senátu trestního kolegia Nejvyššího soudu k rozhodnutí, tak současně i k dovolání obviněného. Státní zástupkyně v reakci na argumentaci obsaženou v usnesení Nejvyššího soudu ze dne 25. 5. 2016, sp. zn. [8 Tdo 532/2016](#), uvedla, že i pokud by Nejvyšší soud

nerespektoval své dřívější rozhodnutí senátu č. 5 s ohledem na nové pojetí penále jako trestní sankce podle rozsudku ESLP ve věci Lucky Dev proti Švédsku, č. 7356/2010, ze dne 27. 11. 2014, zastává Nejvyšší státní zastupitelství stanovisko, že nelze toto rozhodnutí ani rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. [4 Afs 210/2014](#), plně použít i na danou situaci. Závěry rozhodnutí ESLP nelze mechanicky aplikovat, když úprava daňových sankcí v zahraničních právních rádech může být konstruována jiným způsobem, bližším trestněprávnímu pojetí. Proto se Nejvyšší státní zastupitelství neztotožňuje ani se závěry Nejvyššího správního soudu, podle kterých je daňové penále trestněprávní sankcí *sui generis*. I v případě, že by však Nejvyšší státní zastupitelství přistoupilo na toto tvrzení, z hlediska rozboru tří základních kritérií dovozovaných mimo jiné judikaturou ESLP pro posouzení, zda se uplatní zásada *ne bis in idem*, je kromě posouzení trestní povahy obou sankcí (sankce daňové a trestní) nutné zohlednit i to, zda byla naplněna podmínka totožnosti skutku (podmínka *idem*) a podmínka dvojího řízení (podmínka *bis*).

12. Státní zástupkyně upozornila, že české právo neobsahuje legální definici pojmu totožnost skutku, nicméně vychází se z toho, že skutkem je určitá událost ve vnějším světě charakterizovaná určitým jednáním a následkem. Podle ustálené rozhodovací praxe českých soudů je totožnost skutku zachována, je-li zachována alespoň totožnost jednání nebo totožnost následku. Přitom nemusí být jednání nebo následek popsány se všemi skutkovými okolnostmi shodně, postačí shoda částečná. Částečná shoda přichází v úvahu pouze za situace, kdy jde o shodu v podstatných okolnostech, jimiž se rozumí zejména skutkové okolnosti charakterizující jednání nebo následek z hlediska právní kvalifikace. Podstatné nejsou ty skutkové okolnosti, které charakterizují jen zavinění či jiný znak subjektivní stránky činu. Z rozsudku velkého senátu ESLP ve věci Sergey Zolotukhin proti Rusku, č. 14939/03, ze dne 10. 2. 2009, vyplývá, že čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě zakazuje stíhání pro druhý trestný čin, pokud je tento založen na totožném (postačí i v podstatných rysech) skutku. Totožnost skutku je pak dána, pokud se konkrétní skutkové okolnosti týkají stejného obviněného, jsou neoddelitelně spojeny v místě a v čase. Tomuto pojetí totožnosti skutku v judikatuře ESLP odpovídá i pojetí české právní doktríny.

13. Na základě těchto teoretických východisek státní zástupkyně rozporovala, že by v daném případě byla naplněna podmínka totožnosti skutku, a proto nelze uvažovat o porušení zásady *ne bis in idem*. Skutek, pro který byl obviněný stíhán v trestním řízení, spočíval v tom, že jako poplatník daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2006–2007 nezahrnul do daňových priznání do přijatých zdanitelných plnění příjmy z převodu nemovitých věcí, přičemž byl veden úmyslem snížit svoji daňovou povinnost na dani z příjmů. Současně předmětné penále v rámci daňového řízení bylo vyměřeno za nesprávné tvrzení výše daňové povinnosti, aniž by bylo jakkoli vymezeno konkrétní jednání daňového subjektu. V platebních výměrech totiž není žádným způsobem postižen následek spočívající ve zkrácení daně, když doměření daně je zde formulováno jako výsledek působení kontrolních mechanismů daňového orgánu, nikoli jako následek nastalý v příčinné souvislosti s protiprávním jednáním obviněného. Okolnosti takto vymezených skutků v platebních výměrech, kterými bylo vyměřeno penále, a v odsuzujícím trestním rozsudku nelze považovat za skutky totožné. Pro aplikaci zásady *ne bis in idem* tak nebyla splněna podmínka spočívající přinejmenším v totožnosti skutku.

14. Stejně tak státní zástupkyně polemizovala i s naplněním třetí podmínky pro uplatnění zásady *ne bis in idem*, tj. podmínky dvojího řízení. Ta je sice z formálního pohledu splněna – v dané věci proběhlo daňové řízení, jehož součástí bylo vyměření penále, a rovněž trestní řízení. Z materiálního hlediska však tato podmínka naplněna nebyla, a to především pro výrazná specifika řízení před správcem daně. Toto řízení primárně nesměřuje k sankcionování subjektu daně, ale k doměření daně, přičemž povinnost uhradit penále nastává ze zákona a jeho uložení záleží v pouhé matematické operaci spočívající ve výpočtu penále podle výše doměřené daně. V žádném případě nelze konstatovat, že by pachatel byl nadměrně zatěžován povinností strpět tytéž procedury typické pro

trestní řízení dvakrát.

15. Z výše uvedeného je podle státní zástupkyně zřejmé, že podmínky pro vyvození trestní odpovědnosti obviněného za spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c) tr. zák. byly v daném případě splněny, aniž by trestnímu stíhání a odsouzení obviněného bránila jím namítaná překážka spočívající v nepřípustnosti jeho trestního stíhání z důvodu uvedeného v § 11 odst. 1 písm. j) tr. ř. Navrhla proto, aby Nejvyšší soud dovolání obviněného odmítl podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. ř. jako zjevně neopodstatněné.

16. Nejvyššímu státnímu zastupitelství, jakož i obviněnému byla dána příležitost reagovat na rozsudek velkého senátu ESLP ve věci A a B proti Norsku, č. 24130/11 a č. 29758/11, ze dne 15. 11. 2016. Státní zástupkyně Nejvyššího státního zastupitelství k označenému rozhodnutí poznamenala, že aplikace v něm uvedených právních závěrů na stávající stav českého právního řádu nemůže být provedena bez dalšího vzhledem k tomu, že obě řízení, daňové i trestní, probíhají zcela samostatně. Současně ale měla za to, že na uvedený judikatorní způsob posouzení podmínky bis by bylo možno nahlížet v zájmu zohlednění celkové míry vyváženosti uložené trestní sankce a vyměřené sankční platební povinnosti v daňovém řízení. V této souvislosti totiž lze mít důvodně za to, že označené rozhodnutí ESLP poskytuje prostor k úvahám, zda uvedené sankční výstupy obou typů souvisejících řízení ve svém celku splňují kritérium vzájemného poměru přiměřenosti, a tím i spravedlivé rovnováhy mezi ochranou práv společnosti před nežádoucími jednáními jednotlivce a ochranou jeho základních práv (srov. přiměřeně § 37 odst. 2 tr. zákoníku). Smysl zákazu dvojího řízení o tomtéž činu podle čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě je totiž třeba podle výkladu ESLP v podmínkách poukazované daňové problematiky spatřovat v zamezení právního stavu celkové nepřiměřenosti újmy či křivdy v souvislosti se sankcemi plynoucími z obou typů řízení, nikoliv jen v pouhém formálním zákazu vedení daňového a souvisejícího trestního řízení jako dvou typů řízení o dostatečně podobném skutkovém podkladě. ESLP ve svém rozhodnutí nabídl alternativní možnost, jak vyhodnotit situaci, kdy je zjištěno vedení daňového a trestního řízení o obdobném skutkovém ději, s tím, že v každém z nich je uložena sankce. A to v tom smyslu, že takové dvojí řízení může být v souladu s čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě, je-li daňová sankce respektována a zohledněna v trestním řízení. Proto také uvedla, že původně poskytnuté vyjádření k dovolání obviněného (jakož i k usnesení o postoupení věci velkému senátu k rozhodnutí) doplňuje o možnost naznačeného výkladu, eliminujícího uplatnění zásady ne bis in idem.

17. K usnesení Nejvyššího soudu ze dne 25. 5. 2016, sp. zn. [8 Tdo 532/2016](#), o postoupení věci velkému senátu trestního kolegia Nejvyššího soudu se obviněný ve stanovené lhůtě nevyjádřil. Stejně tak nevyužil ani práva repliky na vyjádření státní zástupkyně Nejvyššího státního zastupitelství a nereagoval ani na rozsudek velkého senátu ESLP ve věci A a B proti Norsku, č. 24130/11 a č. 29758/11, ze dne 15. 11. 2016, který mu k případnému vyjádření zaslal Nejvyšší soud. Tato skutečnost nebránila Nejvyššímu soudu v tom, aby rozhodl o podaném dovolání.

III.

Přípustnost dovolání

18. Velký senát trestního kolegia Nejvyššího soudu (dále i jen „velký senát Nejvyššího soudu“) jako soud dovolací (§ 265c tr. ř.) nejprve zkoumal, zda je dovolání přípustné, zda bylo podáno včas a oprávněnou osobou a zda má všechny obsahové a formální náležitosti. Shledal, a to ze stejných důvodů jako senát č. 8, že dovolání je přípustné podle § 265a odst. 1, odst. 2 písm. h) tr. ř., bylo podáno osobou oprávněnou podle § 265d odst. 1 písm. b) tr. ř. (za splnění podmínky podle § 265d odst. 2 tr. ř.) ve lhůtě uvedené v § 265e odst. 1 tr. ř. a na místě určeném tímž zákonným ustanovením, přičemž splňuje obsahové a formální náležitosti podle § 265f odst. 1 tr. ř.

19. Protože dovolání lze podat jen z důvodů taxativně vyjádřených v § 265b tr. ř., velký senát

Nejvyššího soudu dále posuzoval, zda obviněným vznesené námitky naplňují jím uplatněný dovolací důvod.

20. Dovolatel uplatnil dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. e) tr. ř. spočívající v tom, že proti obviněnému bylo vedeno trestní stíhání, ačkoliv podle zákona bylo nepřipustné. Proti obviněnému bylo vedeno trestní stíhání, ačkoli podle zákona nebylo přípustné, jen tehdy, jestliže ve věci existoval některý z obligatorních důvodů uvedených v § 11 odst. 1, 2, 5 tr. ř. nebo v § 11a tr. ř. (tehdy účinného), pro který nelze trestní stíhání zahájit, a bylo-li již zahájeno, musí být zastaveno. Dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. e) tr. ř. tedy spočívá v tom, že příslušný orgán činný v trestním řízení – v závislosti na tom, kdy důvod nepřipustnosti trestního stíhání vyšel najevo – nerozhodl o zastavení trestního stíhání podle § 172 odst. 1, § 188 odst. 1 písm. c), § 223 odst. 1, § 231 odst. 1, § 257 odst. 1 písm. c), odst. 2 ani podle § 314c odst. 1 písm. a) tr. ř. či § 314p odst. 3 písm. c) nebo § 314r odst. 5 tr. ř. Místo rozhodnutí o zastavení trestního stíhání tak došlo k jinému rozhodnutí, které je pro obviněného méně příznivé (zejména k odsuzujícímu rozsudku) a které je rozhodnutím ve věci samé ve smyslu § 265a odst. 1, 2 tr. ř. Dovolací důvod se zde tedy týká jen takové nepřipustnosti trestního stíhání, která je založena na důvodech podle § 11 odst. 1, 2, 5 tr. ř. nebo podle § 11a tr. ř., neboť výlučně v těchto ustanoveních trestní řád taxativně vypočítává důvody nepřipustnosti trestního stíhání. S odkazem na důvod dovolání uvedený v ustanovení § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. lze dovolání podat, jestliže rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení skutku nebo jiném nesprávném hmotněprávním posouzení. Uvedenou formulací zákon vyjadřuje, že dovolání je určeno k nápravě právních vad rozhodnutí ve věci samé, pokud tyto vady spočívají v právním posouzení skutku nebo jiných skutečností podle norem hmotného práva.

21. Je zjevné, že námitky obsažené v dovolání obviněného byly z hlediska uvedených důvodů dovolání uplatněny relevantně.

IV.

Důvodnost dovolání

22. Protože dovolání obviněného je zaměřeno na zpochybnění právních závěrů učiněných soudy nižších stupňů ve vztahu ke skutku, jímž byl uznán vinným, přičemž charakter uplatněné argumentace nezakládá podmínky pro rozhodnutí Nejvyššího soudu způsobem upraveným v ustanovení § 265i odst. 1 tr. ř., tj. cestou jeho odmítnutí, přezkoumal velký senát trestního kolegia Nejvyššího soudu podle § 265i odst. 3 tr. ř. napadená rozhodnutí a dospěl k následujícím zjištěním.

23. V posuzované trestní věci byl obviněný uznán vinným rozsudkem Okresního soudu v Liberci ze dne 7. 10. 2015, sp. zn. 4 T 248/2012, trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c) tr. zák., jehož se dopustil již dříve popsány skutky. Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci, jenž usnesením ze dne 2. 12. 2015, sp. zn. 31 To 480/2015, podle § 256 tr. ř. zamítl odvolání státní zástupkyně Okresního státního zastupitelství v Liberci podané proti shora citovanému rozsudku soudu prvního stupně, se zabýval nad rozsah tohoto odvolání podaného proti výroku o trestu rovněž otázkou povahy penále v daňovém řízení, jež bylo obviněnému uloženo předtím, než bylo zahájeno trestní stíhání v této projednávané věci, se závěrem, že „s ohledem na konstantní judikaturu Nejvyššího soudu řešící tuto problematiku krajský soud i nadále setrvává na svém závěru, že vyměření daně včetně penále v daňovém řízení nelze považovat za trestní sankci ve smyslu citované Úmluvy, ale má jen reparační charakter, a nezahrnutí přijatelných zdanitelných plnění do příslušných daňových přiznání není totožné s chybným daňovým tvrzením, a nejde tudíž o dvojí postih“ (viz s. 7 usnesení).

24. Trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c) tr. zák. se dopustil, kdo ve větším rozsahu zkrátil daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou jim podobnou povinnou platbu, způsobil-li takovým

činem značnou škodu. Značnou škodou se ve smyslu § 89 odst. 11 tr. zák. rozuměla škoda dosahující částky nejméně 500 000 Kč. Zkrácením daně se rozumí jakékoli jednání pachatele, v důsledku něhož je mu jako poplatníkovi (povinné osobě) v rozporu se zákonem vyměřena nižší daň, než jaká měla být vyměřena a zaplacená, nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde (srov. rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 7. 3. 1972, sp. zn. [4 To 54/71](#), publikované pod č. 5/1973 Sb. rozh. tr.). Daň z příjmů lze zkrátit i 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, a tím zaplatil nižší daň. Není od věci doplnit, že trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) zákona č. 40/2009 Sb., tr. zákoník, ve znění pozdějších předpisů, účinného od 1. 1. 2010, se dopustí, kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, spáchá-li takový čin ve značném rozsahu.

25. Podle § 37b odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. daňovému subjektu vznikala povinnost uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně nebo z částky dodatečně snížené daňové ztráty tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti, ve výši a) 20 %, je-li daň zvyšována, b) 20 %, je-li snižován odpočet daně nebo nárok na vrácení daně, nebo c) 5 %, je-li snižována daňová ztráta. Podle § 251 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále převážně jen „zákon č. 280/2009 Sb.“), daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši a) 20 %, je-li daň zvyšována, b) 20 %, je-li snižován daňový odpočet, nebo c) 1 %, je-li snižována daňová ztráta.

26. Z obsahu spisu Okresního soudu v Liberci sp. zn. 4 T 248/2012 se podává, že dne 26. 1. 2012 bylo Okresnímu státnímu zastupitelství v Liberci doručeno „Oznámení skutečností dle ust. § 8 odst. 1 tr. ř. nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin zkrácení daně dle ust. § 240 tr. zák.“ Finančního úřadu v L. ze dne 24. 1. 2012, č. j. 12340/12/192930500320 (č. l. 11, 12 spisu). Tímto podáním příslušný finanční úřad v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 tr. ř. plnil svoji povinnost a informoval státního zástupce o skutečnostech nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin. V podrobnostech pak byla rozepsána konkrétní zjištění a poznatky, k nimž finanční úřad dospěl při daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za roky 2006 a 2007, která probíhala ve dnech 9. 10. 2009 až 7. 11. 2011 u poplatníka L. P. Jako přílohu k oznámení připojil zprávu o daňové kontrole, dodatečné platební výměry za roky 2006 a 2007, kupní smlouvy z roku 2006, kupní smlouvy z roku 2007 a daňová přiznání za rok 2006 a 2007 (č. l. 13 až 179 spisu). Na základě oznámení od Finančního úřadu v L. byly dne 15. 2. 2012 podle § 158 odst. 3 tr. ř. zahájeny úkony trestního řízení ve věci L. P., neboť na podkladě zjištěných skutečností byl dostatečně odůvodněn závěr, že v době od 1. 1. 2006 mohl být spáchán trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle § 148 odst. 1, 3 tr. zák. tím, že ve svých daňových přiznáních za roky 2006 a 2007 neuvedl své příjmy a výdaje z prodeje a nákupu nemovitostí, a celkem tak zkrátil svou daňovou povinnost o částku nejméně 1 074 143 Kč (č. l. 10 spisu). Trestní stíhání obviněného bylo zahájeno podle § 160 odst. 1 tr. ř. usnesením Policie České republiky, Krajského ředitelství policie Libereckého kraje, Územního odboru L., oddělením hospodářské kriminality, ze dne 6. 4. 2012, č. j. KRPL-16288-3/TČ-2012-180581 (č. l. 1 až 4 spisu), pro pokračující trestný čin zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c) tr. zák., který měl obviněný spáchat tím, 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, přičemž konkrétně v daňovém přiznání za rok 2006 podaném na Finanční úřad v L. dne 3. 7. 2007 neuvedl celkem 26 příjmů z prodeje nemovitostí, jež jsou popsány ve shodě se soudem prvního stupně, a v daňovém přiznání za rok 2007 podaném na Finanční úřad v L. dne 30. 6. 2008 neuvedl dalších 7 příjmů z prodeje nemovitostí, rovněž popsáných shodně jako v rozsudku soudu prvního stupně. Usnesení bylo doručeno obviněnému dne 27. 4. 2012, jeho obhájci dne 17. 5. 2012. Obžaloba byla na obviněného podána dne

11. 12. 2012 pro stejný skutek, jenž byl rozdělen do dvou dílčích útoků pod body I. a II. podle zdanitelných období 2006 a 2007. Pokud do bodu I. obžaloba vložila bod 22., který nebyl uveden v usnesení o zahájení trestního stíhání, Okresní soud v Liberci v neveřejném zasedání konaném o předběžném projednání obžaloby dne 6. 8. 2014 usnesením sp. zn. 4 T 248/2012 uvedený nezdaněný prodej výrokem I. podle § 23 odst. 1 tr. ř. vyloučil k samostatnému projednání a rozhodnutí a výrokem II. jej podle § 188 odst. 1 písm. e) tr. ř. vrátil státnímu zástupci k došetření (č. l. 207 až 215 spisu). Lze jen pro úplnost uvést, že proti nesprávnosti tohoto postupu podal ministr spravedlnosti stížnost pro porušení zákona, kterou Nejvyšší soud projednal pod sp. zn. [8 Tz 16/2016](#) ve veřejném zasedání konaném dne 25. 5. 2016 a rozsudkem rozhodl mimo jiné tak, že 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.

27. Soud prvního stupně ve zbývajícím rozsahu ve věci nařídil hlavní líčení a rozhodl usnesením ze dne 28. 1. 2015, sp. zn. 4 T 248/2012, jímž podle § 223 odst. 1 tr. ř. z důvodu uvedeného v § 11 odst. 1 písm. j) tr. ř. trestní stíhání obviněného pro popsany skutek zastavil, neboť tak stanoví vyhlášená mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána. Vycházel z názoru, že jím posuzovaný skutek je totožný s tím, pro nějž byl obviněný postižen již v daňovém řízení, v němž mu bylo vyměřeno daňové penále, což brání trestnímu postihu za totéž jednání z důvodu překážky věci rozsouzené (č. l. 222, 232, 234 až 240, 242 až 245 spisu). Krajský soud se s tímto názorem neztotožnil a usnesením ze dne 4. 3. 2015, sp. zn. 31 To 68/2015, napadené usnesení zrušil a soudu prvního stupně uložil, aby o věci znovu jednal a rozhodl (č. l. 252 až 256 spisu), protože měl za to, že jednak nejde o totožný skutek, a navíc penále uložené v daňovém řízení nelze považovat za trestní sankci, nýbrž má jen reparační charakter, neboť správce daně – mimo jiné – nezkoumá zavinění na straně daňového subjektu, a tudíž jím uložené penále nemůže mít povahu trestní sankce. Okresní soud v Liberci poté rozsudkem ze dne 29. 4. 2015, sp. zn. 4 T 248/2012, obviněného podle § 226 písm. e) tr. ř. zprostil obžaloby z důvodu zániku trestnosti činu pro účinnou lítost podle § 66 písm. a) tr. zák. (č. l. 266 až 269 spisu). Krajský soud se ani s tímto názorem neztotožnil a usnesením ze dne 19. 6. 2015, sp. zn. 31 To 276/2015, rozsudek zrušil a věc vrátil soudu prvního stupně, aby ji v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl (č. l. 275 až 278 spisu). Dále navazovala již nyní přezkoumávaná rozhodnutí, jak jsou shora popsána.

28. Pro posouzení právní otázky, již se už v předešlém stadiu řízení zabývaly i soudy obou nižších stupňů, a to vztahu penále uloženého finančním úřadem a trestního řízení ohledně těžké skutkové otázky, je třeba z obsahu spisu zmínit, že Finanční úřad v L. provedl u obviněného daňovou kontrolu, jež se konala ve dnech 9. 10. 2009 až 7. 11. 2011. Obviněný v jejím průběhu podal žalobu na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v provádění daňové kontroly zahájené dne 9. 10. 2009 a vztahující se k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2006 a 2007, která byla rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 8. 10. 2009, č. j. 59 A 32/2010-36, zamítnuta. Proti tomuto rozsudku podal L. P. kasační stížnost, která byla rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2011, č. j. [5 Aps 1/2011-67](#), zamítnuta. Předmětem daňové kontroly, jak již bylo předznačeno, byla daň z příjmů fyzických osob za roky 2006 a 2007 – konkrétně příjmy z prodeje nemovitostí (viz zpráva o daňové kontrole na č. l. 13 až 22 spisu). Pro zjištění nedostatků byly finančním úřadem dne 11. 11. 2011 vydány dva dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob a za zdaňovací období (kalendářní roky) 2006 a 2007 mu bylo vedle doměřené daně, o níž svou daňovou povinnost v uvedených zdaňovacích obdobích zkrátil, uloženo penále podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb. ve spojení s § 264 odst. 13 zákona č. 280/2009 Sb., a to z doměřené daně za rok 2006 (1 074 143 Kč) ve výši 214 828 Kč a z doměřené daně za rok 2007 (370 780 Kč) ve výši 72 375 Kč. Ze zprávy Finančního úřadu v L. ze dne 17. 8. 2012 (č. l. 185 spisu) dále

vyplývá, že obviněný doměřenou daň za rok 2006 ve výši 1 074 143 Kč uhradil ve dvou splátkách dne 2. 12. 2011 (400 000 Kč) a dne 3. 5. 2012 (674 143 Kč) a dne 3. 5. 2012 uhradil i doměřenou daň za rok 2007 ve výši 370 780 Kč, jakož i uložené penále ve výši 214 828 Kč a 72 375 Kč.

29. V projednávané trestní věci lze tedy podle výsledků provedeného dokazování shrnout, že po skutkové stránce není sporu o tom, že jde o případ, kdy ohledně obviněného L. P. byla v daňovém řízení vydána rozhodnutí Finančního úřadu v L. ze dne 11. 11. 2011, č. j. 377442/11/192912303354 a č. j. 377408/11/192912303354 (č. l. 23 až 24 spisu), o uložení penále a následně v trestním řízení byla vydána rozhodnutí v této trestní věci vedené u Okresního soudu v Liberci pod sp. zn. 4 T 248/2012. Významné je, že se uvedená rozhodnutí týkají stejné nesplněné daňové povinnosti za zdaňovací období let 2006 a 2007 ohledně daně z příjmů fyzických osob, již obviněný nepřiznal v daňových přiznáních učiněných jednak dne 3. 7. 2007 a jednak dne 30. 6. 2008. V daňovém řízení za ně bylo obviněnému rozhodnutím Finančního úřadu v L. za zdaňovací období roku 2006 kromě doměřené daně uloženo i penále ve výši 214 828 Kč a za zdaňovací období roku 2007 penále ve výši 72 375 Kč. Uvedená dvě rozhodnutí nabyla právní moci dne 3. 1. 2012. V závěru každého z těchto rozhodnutí byl obviněný poučen, že proti němu je přípustné odvolání ve lhůtě 30 dnů ode dne jeho doručení, přičemž toto odvolání se podává u správce daně, proti jehož rozhodnutí směřuje. Odvolání nemá odkladný účinek a je nepřípustné jen proti odůvodnění rozhodnutí. Obviněný odvolání nepodal a obě uvedená penále, jakož i doměřenou daň, která však ve smyslu otázky ne bis in idem nemá význam, uhradil ve dnech 2. 12. 2011 a 3. 5. 2012.

30. Z uvedeného senát č. 8 Nejvyššího soudu vyvodil, že obviněný byl za stejné nesplnění daňové povinnosti stíhán a postihnut jak finančním úřadem, tak i trestním soudem, a proto je v této trestní věci rozhodné, zda jde o dvojí nepřípustný postih. Zaujal názor, že v daném případě jde o překážku ve smyslu § 11 odst. 1 písm. j) tr. ř., neboť i u penále jde o trestní sankci, a tedy jde o dvojí odsouzení za totéž. Tento právní názor je však odlišný od právního názoru již vyjádřeného v usnesení Nejvyššího soudu ze dne 2. 7. 2014, sp. zn. [5 Tdo 749/2014](#), podle něhož o takovou překážku nejde.

31. V usnesení Nejvyššího soudu ze dne 2. 7. 2014, sp. zn. [5 Tdo 749/2014](#), senát č. 5 vyslovil ve shodě s tehdy platnou a v podstatě shodnou judikaturou Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu právní názor, že penále uložené podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb. nepředstavuje trestní sankci ve smyslu tzv. Engel kritérií vyjádřených v rozsudku ESLP ve věci Engel a další proti Nizozemsku, č. 5100/71, ze dne 8. 6. 1976, ale jde o obligatorní finanční sankci vznikající přímo ze zákona, postihující nesplnění povinnosti daňového tvrzení, které má povahu deliktu platebního. Vyjádřil se tak ve věci obviněného Mgr. L. K., společníka a jednatele právnické osoby (UpSolution, s. r. o.), který byl uznán vinným přečinem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku. Tohoto trestného činu se měl v zásadě dopustit tím, že se záměrem neoprávněného snížení daňové povinnosti u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 a neoprávněného snížení daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí roku 2009 úmyslně do přiznání k dani z přidané hodnoty, jež za 2. čtvrtletí roku 2009 podal dne 27. 7. 2009, a do přiznání k dani z příjmů, jež za zdaňovací období roku 2009 podal dne 30. 6. 2010, uvedl nepravdivé skutečnosti, v jejichž důsledku zkrátil své daňové povinnosti, čímž ke škodě České republiky celkem zkrátil daň ve výši 288 598 Kč, která byla ke dni 4. 2. 2013 uhrazena. Senát č. 5 zaujal názor, že pokud finanční úřad na základě zákonů č. 586/1992 Sb. a č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a podle daňového řádu doměřil daňovému subjektu společnosti UpSolution, s. r. o., a nikoli obviněnému, daň z příjmů právnických osob a daň z přidané hodnoty, přičemž současně uložil tomuto subjektu i povinnost uhradit penále na základě § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., nešlo o „trestní“ sankci za přestupek nebo daňový delikt obviněného, ale ani společnosti UpSolution, s. r. o., jejímž byl jednatelem. Podle senátu č. 5 nešlo o sankci ve smyslu tzv. Engel kritérií, ale o obligatorní sankci vznikající přímo ze zákona. Jde o následek za nesplnění povinnosti tvrzení, který stíhá daňový subjekt a který má povahu platebního

deliktu. Senát č. 5 považoval za nezbytné oddělit zákonnou sankci ukládanou finančním úřadem od sankce trestní, neboť daňový orgán by jinak nemohl doměřit daň, pokud by šlo o trestní sankci, a bylo by tak nutné volit mezi doměřením daně a trestním stíháním pachatele, což považoval za nežádoucí. Tento názor vztáhl i k situaci, pokud by penále bylo vyměřeno přímo obviněnému jako daňovému subjektu, a dovedil, že ani u obviněného by nešlo o dvojí postih za totožný skutek, a tedy porušení zásady ne bis in idem, neboť penále bylo ukládáno jako sankce spojená s doměřením daně související s kontrolními mechanismy správce daně.

32. Senát č. 5 tudíž dospěl k závěru, že v daňovém řízení vyměření vlastní daně nelze považovat za trestní sankci v trestní věci ve shora uvedeném smyslu, protože má jen reparační charakter. Učinil tak na základě rozboru podmínek, jež § 37b odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. stanoví, a zdůraznil, že při aplikaci tohoto ustanovení není správci daně dán prostor pro uvážení (diskreci), neboť důvody vzniku této sankce a její výše vyplývají přímo ze zákona. Podle senátu č. 5 je proto penále, jak je i nyní v zákoně koncipováno, „peněžitou sankcí spojenou s doměřením daně souvisejícím s kontrolními mechanismy správce daně. V podstatě jde o peněžitou sankci za nesprávné (v neprospěch veřejných rozpočtů) tvrzení daně. Není podstatné, jakým způsobem byla daňová povinnost v rámci kontrolních mechanismů správce daně doměřena, podstatné je pouze to, zda k jejímu doměření došlo“.

33. Velký senát Nejvyššího soudu úvodem k řešení problematických otázek připomíná, že v daných souvislostech je významné právo nebýt souzen nebo trestán dvakrát (princip ne bis in idem), jak je zaručuje čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod. Je třeba též připomenout ustanovení § 11 odst. 1 písm. j) tr. ř., které výslovně upravuje jako důvod nepřipustnosti trestního stíhání okolnost, že tak stanoví vyhlášená mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána. Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod, publikovaná ve Sbírce zákonů pod č. 209/1992, je mezinárodní smlouvou, kterou je Česká republika vázána a která je ve smyslu čl. 10 Ústavy České republiky součástí právního řádu; ve vztahu k ní platí, že stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva. Podle článku 95 odst. 1 Ústavy České republiky je soudce při rozhodování vázán zákonem a mezinárodní smlouvou, která je součástí právního řádu.

34. Čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k Úmluvě v českém překladu publikovaném ve Sbírce zákonů zní: „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 nevyklučuje uplatnění mimořádných opravných prostředků v souladu se zákonem.

35. Podle judikatury ESLP může být trestní stíhání pachatele při splnění dalších předpokladů vyloučeno i tím, že pro daný čin již byl postižen rozhodnutím v jiném typu řízení, než je trestní řízení podle trestního řádu. Právní kvalifikace předmětného řízení ve vnitrostátním právu nemůže být totiž jediným relevantním kritériem aplikovatelnosti principu ne bis in idem, přičemž pojem „trestní řízení“ musí být vykládán ve světle obecných principů týkajících se korespondujících spojení „trestní obvinění“ a „trest“ v čl. 6 a 7 Úmluvy (srov. KMEC, J., KOSAŘ, D., KRATOCHVÍL, J., BOBEK, M., Evropská úmluva o lidských právech. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 1408). Musí však jít o řízení, které materiálně má trestněprávní povahu a je vedeno pro delikt trestněprávní povahy. Tento soud ve své judikatuře vymezil tři kritéria pro posouzení, zda se jedná o trestný čin v pojetí Úmluvy (známá též jako tzv. „Engel kritéria“ obsažená v rozsudku ESLP ve věci Engel a další proti Nizozemí, č. 5100/71, rozsudek pléna ze dne 8. 6. 1976). Prvním kritériem je kvalifikace činu podle dotčeného vnitrostátního právního řádu, tj. zda ustanovení, které delikt definuje, spadá do trestního práva. Jde však pouze o relativní kritérium, neboť pokud čin není ve vnitrostátním právu kvalifikován jako trestný, používá ESLP další dvě kritéria. Druhé kritérium představuje povaha

deliktu z hlediska chráněného zájmu (obecný či partikulární), adresáta normy (potenciálně všichni občané či pouze určitá skupina osob se zvláštním statutem) a účelu sankce, která se za takový delikt ukládá (zda je – alespoň částečně – preventivně represivní, či pouze reparační povahy). Třetím kritériem je druh a závažnost sankce, a to nikoliv sankce skutečně uložené, nýbrž sankce, kterou bylo v daném případě za konkrétní delikt možné uložit. Druhé a třetí kritérium jsou v zásadě alternativní, nikoli kumulativní. V současné době aplikuje ESLP tato kritéria v podstatě tak, že ukazuje-li druhé kritérium na trestní povahu deliktu, potom třetí kritérium nemá žádnou relevanci. Naopak, pokud se delikty co do své povahy nejeví jako trestní, může závažnost uložitelné sankce ve výsledku převážit hodnocení ve prospěch trestní povahy deliktu (srov. KMEC, J., KOSAŘ, D., KRATOCHVÍL, J., BOBEK, M.. Evropská úmluva o lidských právech. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 578, v podrobnostech též usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30. 7. 2014, sp. zn. [5 Tdo 587/2014](#), uveřejněné pod č. 40/2015 Sb. rozh. tr., aj.).

36. V neposlední řadě je pro dosah uplatnění zásady *ne bis in idem* rozhodující též otázka totožnosti činu, který je předmětem dvou řízení a rozhodnutí. Proto i jí věnuje ESLP dlouhodobě náležitou pozornost. V nauce jde o jednu z nejdiskutovanějších otázek, kterou jednotlivé právní řády neřeší stejně. Ve vztahu k aplikaci čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě zakotvujícího zásadu *ne bis in idem* jde o vyřešení toho, které prvky skutku musí být shodné, aby byla zachována jeho totožnost.

37. K tomu Nejvyšší soud nemůže nepřipomenout, že dne 10. 2. 2009 rozhodl velký senát ESLP rozsudkem ve věci Zolotukhin proti Rusku, č. 14939/03, a toto rozhodnutí je třeba považovat za sjednocující ve vztahu k dosud, v některých směrech, vnitřně rozporné judikatuře ESLP, která se týká ustanovení čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k Úmluvě. V projednávané věci se velký senát ESLP vyslovil v daném kontextu relevantně k otázce, zda delikty, za které byl stěžovatel stíhán, byly stejné (*idem*). Dospěl k závěru, že čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k Úmluvě zakazuje stíhání pro druhý trestný čin, pokud je tento druhý trestný čin založen na „totožném skutku či v podstatných rysech totožném skutku“. 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 (shodně též věc Ruotsalainen proti Finsku, č. 13079/03, rozsudek ze dne 16. 6. 2009).

38. Při aplikaci těchto obecných východisek na řešený případ je podstatné, že české orgány činné v trestním řízení při posuzování překážky *ne bis in idem* musí vycházet primárně z totožnosti skutku chápané jako totožnosti rozhodných skutkových okolností určitého činu. Zvláště je ale třeba zdůraznit, že je na místě posuzovat každý jednotlivý případ důsledně individuálně.

39. Při vlastním rozhodování o porušení čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě, jehož cílem je zákaz opakování trestního řízení, které již bylo skončeno pravomocným rozhodnutím, bylo nezbytné zabývat se v konkrétní věci primárně dvěma otázkami. Za prvé, zda obě řízení jsou trestního charakteru, a za druhé, zda se obě týkala stejného činu. Kladná odpověď na první otázku je nezbytná pro aplikaci čl. 4 Protokolu č. 7 vůbec, druhá poté pro shledání jeho porušení.

40. Interpretace pojmu „trestní obvinění“ ve výše uvedeném smyslu a podle uvedených kritérií je uplatnitelná i v souvislosti s daňovými delikty. Vzhledem k tomu, že kvalifikace daňového deliktu v českém vnitrostátním právu není kvalifikací primárně trestní, zabýval se Nejvyšší soud dalšími dvěma tzv. Engel kritérii, kterými jsou, jak již bylo zmíněno, povaha deliktu a druh a stupeň závažnosti sankce. Zásadní otázkou je v daných souvislostech povaha penále uloženého podle § 37b odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., zejména zda jde o sankci mající povahu trestu.

41. V rozhodovací praxi ESLP lze vysledovat podrobná kritéria pro hodnocení, zda konkrétní finanční

sankce je svou povahou trestní sankcí. Významný je rozsudek velkého senátu ze dne 23. 11. 2006 ve věci Jussila proti Finsku, č. 73053/01. ESLP zde dovodil, že je možné finanční sankce za určitých okolností považovat za trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Relativně malá závažnost sankce na tomto hodnocení nemohla nic změnit. Ve věci Janosevic proti Švédsku, č. 34619/97, rozsudek ze dne 23. 7. 2002, ESLP posuzoval uložení daňové přírážky za nepravdivá tvrzení uvedená v daňovém přiznání a shledal, že na věc je třeba aplikovat čl. 6 odst. 1 Úmluvy, neboť jde o trestní obvinění. Názor, 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, ESLP posléze opakoval i v rozsudcích ve věci André a další proti Francii, č. 18603/03, ze dne 24. 7. 2008, a ve věci Ruotsalainen proti Finsku, č. 13079/03, ze dne 16. 6. 2009. Přístup uvedený ve věci Jussila proti Finsku byl potvrzen i další rozhodovací praxí ESLP (např. ve věcech Segame SA proti Francii, č. 4837/06, rozsudek ze dne 7. 6. 2012, Julius Kloiber Schlachthof GmbH a další proti Rakousku, č. 21565/07, č. 21572/07, č. 21575/07 a č. 21580/07, rozsudky ze dne 4. 4. 2013). V nedávné době tak učinil rovněž ve věci Nykänen proti Finsku, č. 11828/11, rozsudek ze dne 20. 5. 2014, v níž ve shodě se závěry učiněnými ve věci Jussila proti Finsku došel k názoru, že daňová přírážka (penále) má v kontextu čl. 6 Úmluvy 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 ESLP konstatoval, že byt 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.

42. Evropský soud pro lidská práva své závěry o trestní povaze daňového penále zopakoval ve věci Lucky Dev 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. Toto rozhodnutí se týkalo případu, v němž bylo uloženo daňové penále a následně bylo vedeno trestní řízení týkající se jednak trestného činu zkrácení daně, jednak účetního trestného činu (platí to i opačně). Stěžovatelka ve svém daňovém přiznání 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 popsáním 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. ESLP 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. V posuzované věci je významný zejména tento závěr. Úsudek, jež ESLP učinil ke stíhání stěžovatelky a odsouzení pro trestný čin spočívající v nedostacích ve vedení účetnictví, jež nevykazovaly zásadní rozpor s požadavky čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě, pro posouzení projednávané věci není významný, protože se týká jiné otázky. Podstatné jsou ty závěry ESLP, které se vztahují k trestnému činu zkrácení daně, a to ve vztahu k čl. 4 Protokolu č. 7, jež neposkytuje ochranu proti překážce litispendence. Proto simultánní vedení daňového řízení

určujícího udělení daňového penále a trestního řízení ve věci příslušného daňového trestného činu není v rozporu s čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě. Porušení tohoto ustanovení nicméně nastane, když jeden soubor řízení pokračuje poté, co bylo první řízení ukončeno vydáním konečného rozhodnutí (srov. Franz Fischer proti Rakousku, č. 37950/97, rozsudek ze dne 29. 5. 2001, § 29). Toto konečné rozhodnutí vyžaduje, aby bylo druhé řízení zastaveno. Daňové řízení však nebylo zastaveno a daňové penále nebylo zrušeno poté, co došlo k ukončení trestního řízení, ale pokračovalo před správními soudy po dalších více než devět měsíců až do 20. 10. 2009. Stěžovatelka byla proto podle ESLP stíhána pro čin, pro nějž již byla s konečnou platností zproštěna obžaloby. Z těchto důvodů došlo podle ESLP k porušení čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě.

43. Z dalších úvah uvedených ESLP v označeném rozhodnutí, jemuž zvláště věnoval senát č. 8 pozornost, je vhodné zmínit zejména ty, jež se týkaly odpovědi na otázku, zda mělo uložení daňového penále trestní povahu (bod 51. rozsudku). ESLP s odkazem na svou předchozí judikaturu (např. Janosevic proti Švédsku, č. 34619/97, rozhodnutí ze dne 23. 7. 2002, § 64–71; Göktan proti Francii, č. 33402/96, rozhodnutí ze dne 2. 7. 2002, § 48; Manasson proti Švédsku, č. 41265/98, rozhodnutí ze dne 20. 7. 2004) zdůraznil, že obě řízení v projednávané věci byla „trestní“ povahy ve smyslu čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě. V odpovědi na otázku, zda trestné činy, pro které byla stěžovatelka stíhána, měly stejnou povahu jako činy, pro které jí bylo uloženo daňové penále (*idem*), v souladu s dřívějšími rozhodnutími ESLP např. ve věci Sergey Zolotukhin proti Rusku shledal (body 52.–54. rozsudku), že odsouzení stěžovatelky a uložení daňového penále bylo založeno na tomtéž jednání jako v daňovém řízení. Daňové řízení a trestní řízení se navíc vztahovalo ke stejnému časovému období a stejnému obnosu daní. V tomto ohledu byl proto přítomen *idem* prvek zásady *ne bis in idem*.

44. Poté, co ESLP ve smyslu přístupů pevně ukotvených v jeho judikatuře (např. věc Nikitin proti Rusku, č. 50178/99, rozsudek ze dne 20. 7. 2004, § 37) též uzavřel, že ve věci Lucky Dev proti Švédsku šlo o konečné rozhodnutí (body 56. a 57. rozsudku), zabýval se otázkou, zda zde bylo dvojí řízení (*bis*). ESLP v souladu se svojí ustálenou judikaturou akcentoval (body 58.–63. rozsudku), že „článek 4 Protokolu č. 7 se neomezuje pouze na právo nebýt potrestán dvakrát, ale vztahuje se i na právo nebýt stíhán dvakrát (srov. Franz Fischer proti Rakousku, č. 37950/97, rozsudek z 29. 5. 2001, § 29) ... Článek 4 Protokolu č. 7 se použije i tam, kde byl jednotlivec pouze stíhán v řízení, které neskončilo jeho odsouzením. Ustanovení obsahuje tři záruky a určuje, že nikdo nemůže být (i) stíhán, (ii) souzen, nebo (iii) potrestán dvakrát pro stejný čin (srov. Sergey Zolotukhin proti Rusku, cit. výše, § 110)“. ESLP však rovněž připomněl, že bez ohledu na existenci konečného rozhodnutí v některých věcech (srov. např. věc R. T. proti Švýcarsku, č. 31982/96, rozsudek z 30. 5. 2000; Nilsson proti Švédsku, č. 73661/01, rozsudek z 13. 12. 2005) shledal, že i když odlišné sankce (podmíněný trest odnětí svobody a odebrání řidičského oprávnění) týkající se téhož jednání (řízení v opilosti) byly uloženy odlišnými orgány v odlišných řízeních, je mezi nimi dostatečná věcná a časová souvislost. V takových případech byl učiněn závěr, že jednotlivci nebyli stíháni nebo odsouzeni opětovně za čin, za nějž již byli pravomocně odsouzeni, a že zde nedošlo k opakování řízení.

45. Při hodnocení konkrétních skutkových okolností ESLP shrnul, že obvinění stěžovatelky z daňového trestného činu a uložení daňového penále jsou součástí jednání a sankce uložené podle švédského práva za provinění spočívající v nedoložení řádných informací v daňovém řízení a že oba tyto postupy byly předvídatelné. Přesto ale byly zkoumány odlišnými orgány a soudy bez toho, aby byla řízení spojená; obě řízení sledovala samostatný vývoj a stala se konečnými v odlišné okamžiky. Švédský Nejvyšší správní soud navíc nezohlednil skutečnost, že stěžovatelka byla zproštěna obvinění z daňového trestného činu, když odmítal její odvolání. V souladu s tehdejší švédským systémem bylo tedy rozhodováno o jednání stěžovatelky a o jejím trestním obvinění a odpovědnosti za zaplacení daňového penále v řízeních, která byla na sobě zcela nezávislá. Nelze tedy říci, že zde byla úzká spojitost, věcná nebo časová, mezi trestním a daňovým řízením.

46. Evropský soud pro lidská práva v rozhodnutí ve věci Lucky Dev proti Švédsku zopakoval, že při

splnění všech výše uvedených podmínek je pro zamezení existence překážky ne bis in idem nutné, aby v případě, že je vydáno konečné rozhodnutí při dvou souběžně probíhajících řízeních o téže věci, bylo druhé řízení zastaveno. V projednávané věci shledal, že „se dotýká dvou paralelních a oddělených řízení, z nichž se daňové řízení započalo 1. 6. 2004 a ukončilo 20. 10. 2009, trestní řízení bylo zahájeno 5. 8. 2005 a ukončeno 8. 1. 2009. Dvě řízení proto probíhala souběžně po dobu téměř tři a půl roku. Zdvojení řízení nezpůsobilo porušení článku 4 Protokolu č. 7 Úmluvy. Daňové řízení však nebylo zastaveno a daňové penále nebylo zrušeno poté, co došlo k ukončení trestního řízení, ale pokračovalo po dalších devět a půl měsíců až do 20. 10. 2009“. Proto z již vyložených důvodů došlo podle názoru ESLP k porušení článku 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě.

47. V návaznosti na toto rozhodnutí ESLP obsahově shodnou otázku zkoumal Nejvyšší správní soud, jehož rozšířený senát v 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; je na ně třeba aplikovat článek 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a články 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.)“. Tím se i sám Nejvyšší správní soud pod přímým vlivem nejnovější judikatury ESLP odklonil od své předchozí judikaturní praxe. Je však nutné zmínit, že Nejvyšší správní soud 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. práva retroaktivita). V tomto kontextu 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.

48. Nejvyšší správní soud především připomněl, že povaha penále se v předpisech daňového práva vyvíjela v souvislosti se změnami aplikované právní úpravy. Do 31. 12. 2006 byl upraven institut penále v § 63 zákona č. 337/1992 Sb. Ze znění citovaného ustanovení je patrné, že vzhledem k současnému právnímu rozdělení sankčních institutů šlo o kombinaci penále a úroku z prodlení. V mezidobí novelou označeného zákona s účinností od 1. 1. 2007 (zákon č. 230/2006 Sb.) došlo k rozdělení výše popsáného institutu na penále (§ 37b) a úrok z prodlení (§ 63). Institut penále uvedenou změnou získal nový obsah – šlo o jednorázovou sankci danou procentuální sazbou z částky daně, odpočtu či ztráty nesprávně uvedené v daňovém přiznání; naproti tomu úrok z prodlení byl paušalizovanou náhradou za újmu způsobenou státnímu rozpočtu v důsledku prodlení při úhradě daně. Oba v právu se tradičně vyskytující instituty pouze s nepatrnými změnami převzal nový daňový řád (zákon č. 280/2009 Sb.), který nabyl účinnosti dne 1. 1. 2011. V důvodové zprávě navrhovatel zákona uvedl, že penále (§ 251 daňového řádu) je „... obligatorní sankcí vznikající přímo ze zákona, pokud správce daně doměří daň vyšší, nebo pokud je snižován daňový odpočet či daňová ztráta, než jak byly stanoveny na základě tvrzení daňového subjektu. Jde tedy o následek za nesplnění povinnosti tvrzení, který stíhá daňový subjekt a který má povahu platebního deliktu“. Naproti tomu úrok z prodlení (§ 252 daňového řádu) byl charakterizován jako „... ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů.

Jedná se v podstatě o cenu finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou“.

49. Po důkladném rozboru judikatury ESLP Nejvyšší správní soud aplikoval evropskou judikaturu na jím projednávaný případ a pozornost soustředil především k otázce povahy porušení práva, za které je sankce ukládána (druhé z tzv. Engel kritérií). Vyšel z toho, že se nelze ztotožnit s tím, že funkcí penále ve smyslu § 37b odst. 1 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb. je paušalizovaná náhrada eventuální újmy za nezaplacení daně řádně a včas, neboť nebyla-li daň zaplacená řádně a včas, je ekonomická újma vznikající takto veřejným rozpočtům plně kompenzována úrokem z prodlení. Penále slouží jako odstrašení případných pokusů daňových subjektů snížit si daň uvedením nesprávných údajů v daňovém tvrzení. Výše uvedené tedy svědčí ve prospěch pojetí penále jako „trestní“ sankce (bod 59. citovaného rozhodnutí). Při přezkumu penále z hlediska závažnosti sankce rozšířený senát uvážil, že jde fakticky o peněžitou pokutu zasahující do majetku daňového subjektu, a tedy vlastnického práva chráněného článkem 11 Listiny a článkem 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě. Sazba penále podle § 37b odst. 1 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb. byla stanovena při snižování daňové ztráty ve výši 5 % a v ostatních případech byla sazba ve výši 20 %. Penále nemá žádnou horní hranici, a může tak v závislosti na výši „neuznané“ daňové ztráty dosáhnout vysokých finančních částek. Podpůrným argumentem pro posouzení povahy penále může být i jeho systematické zařazení mezi jiné daňové sankce, když v důvodové zprávě k daňovému řádu (zákon č. 280/2009 Sb.) zákonodárce zcela jasně vymezil účel penále jako obligatorní sankci za porušení povinnosti tvrzení, rozdílně pak účel úroku z prodlení jako ekonomickou náhradu za nedoplatky peněžních prostředků na daních. Pokud se nezměnila právní úprava a zůstal zachován obsah institutů, lze usoudit, že byl stejný i jejich účel v původním předpisu (body 60. a 61. citovaného rozhodnutí). Nejvyšší správní soud shrnul, že přestože je penále ve smyslu § 37b zákona č. 337/1992 Sb., respektive § 251 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., institutem daňového práva, je třeba na základě analýzy judikatury ESLP a při zohlednění zásady demokratického právního státu založeného na úctě k základním právům a svobodám a plnění své mezinárodní závazky uzavřít, že jde o trest sui generis (bod 63. citovaného rozhodnutí).

50. Nejvyšší správní soud v uvedené věci dále zdůraznil, že ačkoli je penále zařazeno do systému daňového práva, má trestní povahu se zárukami vyplývajícími z článku 40 odst. 6 Listiny a článků 6 a 7 Úmluvy. Zmínil, že právní nauka v oblasti správního trestání rozlišuje mezi přestupky, disciplinárními delikty, pořádkovými delikty a správními delikty fyzických, právnických osob a podnikatelů (správní delikty v užším smyslu; srov. např. HENDRYCH, D. Správní právo. Obecná část. 7. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 454). Vedle těchto kategorií se do oblasti správního trestání v nejširším smyslu řadí i tzv. platební delikty, v nichž mohou být dále rozlišovány delikty na úseku placení daní a delikty při správě daní obecně. K platebním deliktům je řazena celá skupina různých odpovědnostních institutů upravených předpisy daňového a finančního práva, mezi jinými též penále (§ 37b zákona č. 337/1992 Sb. či § 251 zákona č. 280/2009 Sb.). Platební delikty se v řadě ohledů odlišují od kategorie jiných správních deliktů, proto na ně nelze paušálně aplikovat zásady, které vzhledem k chybějící kodifikaci správního trestání dovedly správní soudy a Ústavní soud především pomocí analogie z oblasti trestního práva hmotného (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2005, č. j. [5 A 164/2002-44](#), uveřejněný pod č. 832/2006 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. [8 As 17/2007-135](#), uveřejněný pod č. 1338/2007 Sb. NSS). Správce daně totiž nemá žádnou diskreci při aplikaci ustanovení upravujícího takovou sankci, jako právě u penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., resp. § 251 zákona č. 280/2009 Sb. V takovém případě z povahy věci vyplývá, že nelze aplikovat obvyklá kritéria při trestání, jako je povaha a závažnost činu, poměry delikventa či možnosti jeho nápravy, jak bylo judikaturou dovozeno pro oblast přestupků a jiných správních deliktů. K tomuto závěru ostatně Nejvyšší správní soud dospěl již ve svém rozsudku ve věci pod sp. zn. [9 Afs 27/2011](#). Přesto i na platební delikty, které splňují shora předestřené požadavky vyplývající především z judikatury ESLP, což je právě případ penále ve smyslu právní úpravy účinné od 1. 1. 2007, je nutné základní standardy trestání plynoucí z Úmluvy a z Listiny důsledně aplikovat. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu však současně k tomu poznamenal, že tyto garance se

nevztahují ani na úrok z prodlení, ani na samotnou vyměřenou či doměřenou daň, korespondují-li svým podstatným účelům (body 64. až 66. citovaného rozhodnutí).

51. Nejvyšší soud se s touto argumentací o povaze penále s ohledem na výklad tzv. Engel kritérií (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30. 7. 2014, sp. zn. [5 Tdo 587/2014](#), uveřejněné pod č. 40/2015 Sb. rozh. tr.) a dále podrobně rozvedené důvody ztotožňuje. Uvedený závěr je přesvědčivě a logicky odůvodněn, úvahy Nejvyššího správního soudu o trestní povaze penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb. korespondují s podrobně prezentovanými závěry ESLP. ESLP opakovaně judikuje, 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, tento již ustálený právní názor jsou české soudy jakožto orgány členského státu Rady Evropy a smluvní strany Úmluvy povinny respektovat, a to včetně nosných důvodů, pro které má sankce za platební delikty v oblasti daní typu penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a podle § 251 zákona č. 280/2009 Sb. při splnění stanovených podmínek povahu „trestu“.

52. Jak již bylo uvedeno, kvalifikace daňového deliktu v českém vnitrostátním právu není kvalifikací primárně trestní (ve smyslu prvního tzv. Engel kritéria), proto bylo třeba zaměřit pozornost na další dvě Engel hlediska, tj. povahu deliktu a druh a stupeň závažnosti sankce. Penále v § 37b zákona č. 337/1992 Sb. je jednorázovou sankcí stanovovanou ze zákona ve výši procentní výměry z nesprávně tvrzené daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty. Jeho předepsání nepodléhá správnímu uvážení správce daně a stanovení povinnosti uhradit penále v rámci dodatečného platebního výměru je obligatorní sankcí vznikající přímo ze zákona v návaznosti na zjištění skutečností uvedených v § 37b odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. Z hlediska osobního rozsahu je penále institutem se všeobecnou platností; může se uplatnit prakticky u všech daňových subjektů, tedy u širokého okruhu fyzických i právnických osob. Funkcí penále není paušalizovaná náhrada eventuální újmy za nezaplacení daně řádně a včas. Nebyla-li daň zaplacená řádně a včas, je ekonomická újma vznikající takto veřejným rozpočtům zcela kompenzována úrokem z prodlení. Penále slouží jako odstrašení případných pokusů daňových subjektů snížit si daň uvedením nesprávných údajů v daňovém tvrzení, což svědčí ve prospěch pojetí penále jako „trestní“ sankce (druhé Engel kritérium). Z hlediska závažnosti sankce (třetí kritérium) je třeba uvážit, že jde fakticky o peněžitou pokutu zasahující do majetku daňového subjektu, a tedy do vlastnického práva chráněného čl. 11 Listiny a čl. 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě. Sazba penále podle § 37b odst. 1 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb. byla stanovena při snižování daňové ztráty ve výši 5 % a v ostatních případech byla sazba ve výši 20 %. Penále nemá žádnou horní hranici, a může tak v závislosti na výši „neuznané“ daňové ztráty dosáhnout vysokých finančních částek (srov. k tomu i důvody uvedené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. [4 Afs 210/2014](#)). V nyní projednávané věci šlo o částky 214 828 Kč a 72 375 Kč, což sice nejsou částky příliš vysoké, ale nejsou ani zanedbatelné, navíc však nutno připomenout, že ani relativně malá závažnost sankce nemůže závěr o trestní povaze deliktu relevantně ovlivnit (sankce byla uložena na základě obecné právní normy a její účel není výlučně reparační).

53. Třebaže velký senát Nejvyššího soudu dává státní zástupkyni za pravdu v tom ohledu, že nelze mechanicky aplikovat závěry ESLP ve věci Lucky Dev proti Švédsku na nyní posuzovaný případ, neboť je nutné přihlídnout i ke specifičnosti jednotlivých národních úprav (srov. rozsudek velkého senátu Soudního dvora ze dne 26. 2. 2013, č. C-617/10, Åklagaren proti Hansi Åkerbergu Franssonovi), nelze její argumentaci zpochybňující závěr, že daňové penále má povahu trestní sankce, akceptovat.

54. Státní zástupkyně Nejvyššího státního zastupitelství ve vyjádření k dovolání obsáhle polemizovala se závěrem o trestní povaze penále a odkazovala nejen na podrobnou argumentaci obsaženou v usnesení Nejvyššího soudu ze dne 2. 7. 2014, sp. zn. [5 Tdo 749/2014](#), již pokládala za správnou, ale upozornila i na další podle jejího názoru výrazné rozdíly právní úpravy penále podle § 37b odst. 1

zákona č. 337/1992 Sb., resp. § 251 zákona č. 280/2009 Sb., a právní úpravy trestní odpovědnosti za trestný čin podle § 148 tr. zák. (resp. § 240 tr. zákoníku). Z obligatorního charakteru penále vyplývá, že pro jeho vyměření není rozhodné, z jakých důvodů daňový subjekt učinil nesprávné daňové tvrzení, výše penále je stanovena přímo zákonem, neuplatní se tedy při jeho ukládání zásada individualizace trestu, která je základní zásadou pro ukládání trestu v trestním řízení. Skutková podstata trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zák., resp. § 240 tr. zákoníku, nepostihuje samotné uplatnění nepravdivého tvrzení o výši daňové povinnosti v daňovém přiznání. Předpokládá úmyslné jednání pachatele, kterým zkrátí daň nebo vyláká výhodu na dani. Esenciální je zde prvek zavinění ve formě úmyslu, který zkrácení daně odlišuje od deliktu vedoucího ke vzniku penále, kde zavinění nehraje roli a nezkoumá se. Při ukládání trestu za trestný čin se plně uplatní zásada individualizace trestu, přičemž výše zkrácené daně je pouze jedním z celé řady rozhodných hledisek. Konečně v případě trestní odpovědnosti fyzických osob je vyloučen přechod trestní sankce na jinou osobu, což však v případě daňového penále možné je, a to i v případě, že bylo uloženo fyzické osobě. Typickým institutem daňového práva je přechod daňové povinnosti na právního nástupce. V souladu s § 239a zákona č. 280/2009 Sb. přechází po smrti fyzické osoby daňová povinnost zůstavitele na jeho dědice. Protože podle § 2 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb. je penále příslušenstvím daně, které sleduje její osud, přejde na právního nástupce i povinnost uhradit penále, což svědčí o rozdílné povaze penále a sankce trestněprávní povahy.

55. S některými z těchto výhrad, jež směřují proti správnosti závěru, že penále představuje trestní sankci, byť se explicitně netýkaly trestní odpovědnosti za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zák., resp. § 240 tr. zákoníku, se již v podrobnostech zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. [4 Afs 210/2014](#), a na jeho argumenty je možno zcela odkázat. Konkrétně jde o ty námitky, které se vztahovaly k otázkám individualizace trestu a též chápání penále jako příslušenství daně, tj. s možností přechodu na právního nástupce i povinnosti uhradit penále. Především velký senát Nejvyššího soudu souhlasí s Nejvyšším správním soudem ve východisku, že byly-li shledány všechny předpoklady pro kvalifikaci penále jako trestu (viz tzv. Engel kritéria), nemohou na tomto závěru nic podstatného změnit ani případné dílčí odlišnosti tohoto institutu od tradičně pojímané trestní sankce. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu poukázal na existenci platebních deliktů, jejichž povaha nemusí umožňovat uplatnění některé ze zásad dovozených pro oblast správních deliktů, jmenovitě zmínil ty platební delikty, kde zákonná konstrukce předpokládá „automatické“ uvalení sankce za porušení konkrétní povinnosti daňovému subjektu na úseku správy. To je právě případ penále podle § 37b odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., resp. § 251 zákona č. 280/2009 Sb., kde nelze aplikovat zásady individualizace trestu, aniž by ale byla dotčena právě trestní podstata tohoto institutu (srov. bod 66. usnesení). Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu se vyzemil rovněž k otázce chápání penále jako příslušenství daně. V této souvislosti (srov. bod 64. usnesení) uvedl: „Jakkoliv se jedná o zákonný pojem užívaný původně jak zákonem o správě daní a poplatků (srov. § 58), tak nyní daňovým řádem (srov. § 2 odst. 5), jde o vymezení předmětu správy daní, se zdůrazněním, že zde vyjmenované instituty (kromě penále dále úroky a pokuty, nikoliv už náklady řízení) sledují osud daně. To je však kontext procesní, vymezující správci daně rozsah jeho působnosti, bez významu pro hmotněprávní sankční charakteristiku penále. Ostatně k sankční povaze zmíněné pokuty za opožděné tvrzení daně (systematicky rovněž zařazené mezi příslušenství daně) se nedávno jasně vyjádřil Ústavní soud, který posuzoval ústavní souladnost § 250 daňového řádu (blíže srov. náleze ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. [Pl. ÚS 24/14](#), č. 187/2015 Sb.).“ Konečně nic na přesvědčivosti učiněných závěrů o povaze penále jako „trestní sankce“ nemění ani okolnost, že pro vyměření penále není rozhodné, z jakých důvodů daňový subjekt učinil nesprávná daňová tvrzení, že je ukládáno bez prokazování úmyslného zavinění, zatímco trestný čin zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby nepostihuje samotné uplatnění nepravdivého tvrzení o výši daňové povinnosti v daňovém přiznání, ale předpokládá úmyslné jednání pachatele, kterým zkrátí daň nebo vyláká výhodu na dani. Jisto je, že právě skutková podstata trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby postihuje jen určitou část

nepravdivých daňových tvrzení o výši daňové povinnosti v daňovém přiznání, a to těch, kterými z hlediska zavinění úmyslně pachatel v zákonem předpokládaném rozsahu zkrátí daň nebo vyláká výhodu na dani. Takto pojímaná trestní odpovědnost za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zák., popř. § 240 tr. zákoníku, se ale nijak nedotýká možnosti učinit závěr, že jak platební delikt, tak trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby byly spáchány totožným skutkem, jak bude dále pojednáno, a není nikterak relevantní ve vztahu k závěrům, že penále má povahu trestu.

56. Z uvedeného vyplývá, že je třeba modifikovat závěry o pojetí penále podle § 37b zák. č. 337/1992 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a podle § 251 zák. č. 280/2009 Sb., jak byly vymezeny v usnesení Nejvyššího soudu ze dne 2. 7. 2014, sp. zn. [5 Tdo 749/2014](#), a nahlížet na ně jako na „trest“, byť *sui generis*. To i při vědomí určitých odlišností mezi povahou penále a tradičně pojímaným pojetím trestní sankce, což dostatečně vyjadřuje právě závěr, že jde o trestní sankci *sui generis*.

57. Pro případné uplatnění zásady *ne bis in idem* je podle přesvědčení velkého senátu Nejvyššího soudu splněno i kritérium totožnosti skutku. Vyjde-li se z již dříve citovaného rozsudku velkého senátu ESLP ve věci Sergey Zolotukhin proti Rusku, 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*“), jde o požadavek konvenující našemu chápání totožnosti skutku. To je také založeno na totožnosti jednání nebo následku z hlediska rozhodných skutkových okolností [srov. č. 64/1973, č. 52/1979, č. 1/1996-I. a č. 41/2002-I. Sb. rozh. tr. a dále usnesení Ústavního soudu ze dne 17. 7. 2002, sp. zn. [II. ÚS 143/02](#), uveřejněné pod č. 21 ve sv. 27 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu (dále „Sb. nál. a usn. ÚS ČR“)].

58. Trestněprávní nauka i praxe soudů při absenci legální definice skutku vychází z toho, že skutkem se 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 (srov. č. 8/1985, č. 5/1988 a č. 1/1996-I. Sb. rozh. tr.). 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 (srov. č. 1/1996-I. Sb. rozh. tr.). Od skutku je třeba odlišovat „popis skutku“ jako obligatorní náležitost příslušného rozhodnutí orgánu činného v trestním řízení. Popis skutku musí obsahovat slovní vyjádření těch skutkových okolností, které jsou právně významné z hlediska naplnění jednotlivých znaků skutkové podstaty stíhaného trestného činu (k tomu např. č. 41/2002-I. a č. 23/2012 Sb. rozh. tr.). Totožnost skutku má význam především z hlediska obžalovací zásady (§ 220 odst. 1 tr. ř.) a v tomto smyslu je zachována, existuje-li shoda buď alespoň 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 (k tomu viz č. 9/1972-II. a č. 1/1996-I. Sb. rozh. tr.).

Otázkami totožnosti skutku z hlediska překážky „ne bis in idem“, byť ve skutkově odlišných souvislostech, se zabývala judikatura Nejvyššího soudu např. v usnesení ze dne 23. 10. 2002, sp. zn. [5 Tdo 494/2002](#), nebo v rozsudku ze dne 22. 3. 2006, sp. zn. [4 Tz 183/2005](#), uveřejněném pod č. 10/2007 Sb. rozh. tr.

59. V nyní posuzovaném případě byly důvody pro uložení daňového penále i trestní řízení proti obviněnému založeny na stejných skutkových okolnostech. Trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zák. se měl obviněný dopustit v podstatě tím, že jako poplatník daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2006 a 2007 nezahrnul do daňových přiznání do přijatých zdanitelných plnění příjmy z převodu nemovitostí, přičemž po odečtení nákladů (vynaložených na dosažení zdanitelných příjmů) získal v rozhodnutích soudů vyčíslené celkové částky čistých příjmů z prodeje nemovitostí, avšak ve svých daňových přiznáních uvedl podstatně nižší dílčí základ daně, přičemž takto postupoval v rozporu se svojí povinností podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., a tím i v rozporu s pravidly pro výpočet základu daně ve smyslu § 5 odst. 1 téhož zákona, a to veden úmyslem snížit svoji daňovou povinnost na dani z příjmů, čímž ke škodě České republiky, zastoupené příslušným správcem daně, za zdaňovací období roku 2006 zkrátil daň o celkovou částku nejméně 1 074 143 Kč a za zdaňovací období roku 2007 o celkovou částku nejméně 361 876 Kč. V daňovém řízení bylo obviněnému za nesplnění povinnosti tvrzení v daňovém přiznání rozhodnutím Finančního úřadu v L. podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 2007, za zdaňovací období roku 2006 uložena povinnost uhradit kromě doměřené daně i penále ve výši 214 828 Kč a za zdaňovací období roku 2007 penále ve výši 72 375 Kč. Obě řízení – jak daňové, tak trestní – 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 Sergey Zolotukhin proti Rusku, č. 14939/03, rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 10. 2. 2009 (k tomu srov. také rozsudek velkého senátu ESLP ve věci A a B proti Norsku, č. 24130/11 a č. 29758/11, ze dne 15. 11. 2016).

60. Státní zástupkyně Nejvyššího státního zastupitelství též namítla, že předmětné penále v rámci daňového řízení bylo vyměřeno za nesprávné tvrzení výše daňové povinnosti, aniž by bylo jakkoli vymezeno konkrétní jednání daňového subjektu. V platebních výměrech totiž není žádným způsobem postižen následek spočívající ve zkrácení daně, když doměření daně je zde formulováno jako výsledek působení kontrolních mechanismů daňového orgánu, nikoli jako následek nastalý v příčinné souvislosti s protiprávním jednáním obviněného. Jestliže bylo penále uloženo za nedostatečné daňové tvrzení plátce daně a k uložení trestu v trestním řízení došlo v návaznosti na výrok o vině skutkem spočívajícím v úmyslném jednání obviněného, jež vedlo ke zkrácení daně, pak okolnosti takto vymezených skutků nejsou shodné a nelze je považovat za skutky totožné. Ani s touto námitkou nelze souhlasit.

61. Podstata skutku, pro který byl obviněný L. P. trestně stíhán a odsouzen, byla již výše předestřena a spočívala v jednání obviněného, který v daňových přiznáních neuvedl úplné a správné údaje o zdanitelných plněních, čímž snížil svoji daňovou povinnost. Dodatečné platební výměry (č. l. 23 a 24 trestního spisu), kterými byla obviněnému v rámci daňového řízení doměřena daň spolu s uložení penále, sice neobsahují vymezení jednání daňového subjektu, avšak platební výměry odkazují na zprávu o daňové kontrole (č. l. 13 až 22 trestního spisu). V obou dodatečných platebních výměrech je v odůvodnění uvedeno, že „za odůvodnění se podle § 147 odst. 4 daňového řádu považuje zpráva o daňové kontrole ze dne 7. 11. 2011, č. j. 29649/11/192931501541“. V samotné zprávě o daňové kontrole, zahrnující rok 2006 a rok 2007, je pak zcela jasně vymezeno uvedené jednání obviněného coby daňového subjektu s výpočtem daňové povinnosti na základě kontrolních zjištění správce daně, proto nelze státní zástupkyni dát za pravdu v tom ohledu, že z dodatečných platebních výměrů, resp.

ze zprávy o daňové kontrole, na kterou platební výměry odkazují, nelze vysledovat příčinnou souvislost mezi protiprávním jednáním obviněného a způsobeným následkem. Porovná-li se skutkové okolnosti obou činů, nelze pochybovat o tom, že mají společný skutkový základ, a že jde tedy o totožný skutek, čímž je splněna podmínka *idem*, a to přes existenci doplňujícího skutkového znaku „zkrácení daně“ v projednávaném trestném činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c) tr. zák.

62. Z hlediska zásady *ne bis in idem* je ovšem třeba také připomenout, že Úmluva 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. Státy jsou podle rozsudku velkého senátu ESLP 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 jednatel nebyl vystaven nespravedlnosti. Smyslem čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě je zabránit nespravedlivému dvojímu stíhání nebo potrestání jednotlivce za stejné protiprávní jednání, což však neznamená, že jsou v rozporu s Úmluvou právní systémy založené na možnosti vedení paralelních řízení ve vztahu k jednomu protiprávnímu jednání různými orgány pro různé účely.

63. 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“. Na tento test ESLP upozorňoval v řadě svých rozhodnutí (viz např. věci R. T. proti Švýcarsku, č. 31982/96, rozsudek ze dne 30. 5. 2000; Nilsson proti Švédsku, č. 73661/01, rozsudek ze dne 13. 12. 2005; Lucky Dev proti Švédsku, č. 7356/10, rozsudek ze dne 27. 11. 2014; Nykänen proti Finsku, č. 11828/11, rozsudek ze dne 20. 5. 2014), ale až 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“), vymezil základní pravidla a kritéria, která je třeba posuzovat při aplikaci testu věcné a časové souvislosti (viz body 130. až 134. tohoto rozsudku). Nemá-li dojít ke dvojímu řízení nebo trestu (*bis*) ve smyslu čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě, 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.

64. K významným faktorům pro určení, zda existuje dostatečná úzká spojitost v podstatě (věcná souvislost), tak podle rozsudku velkého senátu ESLP ve věci A a B proti Norsku patří (viz jeho bod 132.):

- 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 vytykaného 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.

65. V tomto ohledu je podle ESLP (viz bod 133. citovaného rozsudku velkého senátu) poučné mít na zřeteli způsob aplikace čl. 6 Úmluvy v typově podobných případech, jako je projednávaná věc (viz Jussila proti Finsku, rozsudek ze dne 23. 11. 2006, č. 73053/01, § 43): „Je samo sebou, že existují trestní případy, které nenesou žádnou významnou míru stigmatu. Existují trestní obvinění odlišné závažnosti. Autonomní interpretace pojmu „trestní obvinění“ na základě Engel kritérií institucemi Úmluvy navíc podpořila postupné rozšiřování trestní působnosti na případy, které striktně nespádají pod tradiční kategorie trestního práva, například správní sankce ... Daňové pokuty a penále se liší od tvrdého jádra trestního práva; trestněprávní záruky se proto neuplatní s plnou důsledností ...“. Výše uvedená argumentace odráží úvahy o významu posouzení, zda v případech týkajících se dvojího správního a trestního řízení byl dodržen čl. 4 Protokolu č. 7 ... Rozsah, v němž správní řízení nese znaky běžného trestního řízení, představuje důležitý faktor. Společná řízení podle ESLP s větší pravděpodobností splní kritéria komplementarity a koherence, pokud sankce, které mají být uloženy v řízení neoznačeném formálně jako „trestní“, jsou specifické pro daný typ chování, a liší se tak od „tvrdého jádra trestního práva“ (v terminologii rozsudku Jussila, citovaného výše). Pokud navíc toto řízení nemá významně stigmatizující charakter, je méně pravděpodobné, že kombinace řízení bude pro obviněného představovat nepřiměřenou zátěž. Naopak skutečnost, že správní řízení má stigmatizující prvky do značné míry se podobající běžnému trestnímu řízení, zvyšuje riziko, že sociální cíle sledované sankcionováním jednání v různých řízeních se budou navzájem zdvojoovat (bis) spíše než doplňovat. ...

66. Z označeného rozsudku velkého senátu ESLP ve věci A a B proti Norsku ale také 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 „integrováný“ 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 (bod 134. rozsudku).

67. V rozsudku ve věci A a B proti Norsku ESLP mimo jiné podrobněji analyzoval skupinu případů, ve kterých neshledal podmínky dostatečné věcné a časové souvislosti. Výslovně zmínil rozsudky ve věci Lucky Dev proti Švédsku a Nykänen proti Finsku, na které odkazoval, ať už přímo, či nepřímo, i obviněný L. P. v dovolání. ESLP na konkrétních souvislostech dokládal, že finský systém trestních a správních sankcí ukládaný různými orgány není žádným způsobem propojen, každé řízení sleduje vlastní oddělený směr a stává se konečným nezávisle na sobě. Navíc ani sankce uložené v jednom řízení nejsou brány příslušnými orgány nebo soudy v úvahu při určování přisnosti jimi ukládané sankce, ani mezi nimi neexistuje žádná jiná vzájemná spolupráce. Za důležité také označil, že podle finského systému jsou daňové sankce ukládány na základě posouzení jednání stěžovatele a jeho odpovědnosti podle příslušné daňové legislativy, která je nezávislá na zjištěních učiněných v trestním řízení. Obdobné závěry ESLP učinil také ve věci Rinas proti Finsku, č. 17039/13, rozsudek ze dne 27. 1. 2015, a Österlund proti Finsku, č. 53197/13, rozsudek ze dne 10. 2. 2015. Konstatoval ale, že splnění podmínky časové souvislosti daňového a trestního řízení ve zmiňovaných případech při současném nesplnění podmínky jejich věcné souvislosti nebylo samo o sobě dostatečné pro vyloučení

aplikace zákazu ne bis in idem ve smyslu čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě.

68. Evropský soud pro lidská práva v rozsudku ve věci A a B proti Norsku zrekapituloval svoji judikaturu i dosud učiněné závěry k otázkám povahy penále, totožnosti skutku, tj. zda trestněprávní jednání, pro která byl obviněný stíhán, byla shodná s těmi, pro která mu byla uložena daňová pokuta (srov. hlediska uvedená ve věci Sergey Zolotukhin proti Rusku, č. 14939/03, rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 10. 2. 2009), ale zejména blíže identifikoval, co se rozumí testem věcné a časové souvislosti, zdůraznil požadavek vzájemného vztahu věcné a časové souvislosti a zformuloval kritéria úzké věcné souvislosti (spojitosti v podstatě). Smysl a účel těchto kritérií vyložil s odkazem na rozbor konkrétně posuzované věci, přičemž současně připomněl požadavek zachování časové souvislosti.

69. V konkrétní věci A a B proti Norsku stěžovatelé v daňovém přiznání za rok 2002 nepřiznali své příjmy získané v roce 2001 z prodeje jejich podílů v zahraniční společnosti za cenu výrazně vyšší, než je předtím nakoupili. Nepřiznané příjmy stěžovatelů, které jim vznikly na základě prodeje jejich podílů za vyšší cenu, následně převedli na účty společností, ve kterých byli jedinými akcionáři.

70. Stěžovatel A byl obviněn z daňového podvodu dne 14. 10. 2008. Dne 24. 11. 2008 mu daňová správa uložila povinnost zaplatit daňovou pokutu ve výši 30 % z doměřené daně za nepřiznanou částku, kterou zaplatil společně s dodatečnou daní. Rozhodnutí o daňové pokutě se stalo konečným uplynutím lhůty pro podání odvolání. Dne 2. 3. 2009 byl pak stěžovatel A obvodním soudem shledán vinným daňovým podvodem s přitěžujícími okolnostmi a byl mu uložen trest odnětí svobody v délce jednoho roku.

71. Proti stěžovateli B byla podána obžaloba pro daňový podvod dne 11. 11. 2008. Daňová pokuta ve výši 30 % z doměřené daně za nepřiznanou částku mu byla uložena rozhodnutím daňové správy ze dne 5. 12. 2008; daňovou pokutu zaplatil společně s dodatečnou daní. Dne 26. 12. 2008 se rozhodnutí o daňové pokutě stalo konečným. Stěžovatel B následně vzal zpět své přiznání. Obvodní soud rozhodl dne 30. 9. 2009 tak, že stěžovatel B byl shledán vinným, že spáchal daňový podvod s přitěžujícími okolnostmi, a byl mu uložen trest odnětí svobody v délce jednoho roku.

72. V obou případech podklady tohoto rozhodnutí tvořily důkazy získané v rámci daňové kontroly, trestního vyšetřování a výpovědí stěžovatelů. Soudy při uložení trestu v rámci trestního řízení přihlédly k tomu, že stěžovatelům již byly uloženy vysoké tresty ve formě daňové pokuty. Stěžovatelé A a B se proti rozhodnutím soudů, jimiž byli odsouzeni za daňové podvody, odvolali s odůvodněním, že byli pro stejnou věc stíháni a odsouzeni dvakrát, čímž údajně došlo k porušení čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě. Vnitrostátní soudy neshledaly důvody jejich odvolání za oprávněné.

73. Velký senát ESLP při řešení stěžejního problému, zda byl v daném případě dodržen čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě, prvotně posuzoval otázky, zda uložení daňových pokut bylo trestněprávní povahy (body 136. až 139. rozsudku) a zda trestněprávní jednání, pro která byl první stěžovatel stíhán, byla shodná s těmi, pro která mu byla uložena daňová pokuta (body 140. a 141. rozsudku). V obou případech dospěl k závěrům shodným s těmi, jež ve své judikatuře dlouhodobě traktoval, tedy že uložení daňových pokut mělo trestněprávní povahu a že trestněprávní jednání, pro která byl první stěžovatel stíhán, byla shodná s těmi, pro která mu byla uložena daňová pokuta, a to i přes existenci doplňujícího skutkového znaku podvodu v projednávaném trestném činu. S ohledem na dále učiněné závěry v posouzení, zda existuje mezi daňovým a trestním řízením dostatečná věcná a časová souvislost tak, aby mohla být považována za celistvou právní odezvu na chování prvního stěžovatele, nepokládal za nezbytné zabývat se otázkou konečnosti daňových řízení, která jsou považována za samostatná (body 142. a 143. rozsudku). Obdobná zjištění učinil ESLP i ohledně druhého stěžovatele (bod 148. rozsudku).

74. Dále svoji pozornost soustředil k otázce, zda zde byla duplicita řízení (bis). Na podkladě

podrobné analýzy konkrétních okolností projednávaného případu vyložil, že ve vztahu k oběma stěžovatelům existuje mezi daňovým řízením a trestním řízením dostatečná věcná a časová souvislost. Předdeslal, že nemá důvod zpochybňovat důvody, pro které norská legislativa rozhodla, že bude regulovat sociálně nežádoucí chování spočívající v neplacení daní jako celistvý dvojí (správní/trestní) proces, ani důvody, pro které příslušné norské orgány zvolily, že se budou samostatně zabývat závažnějším a sociálně odsouzeníhodným aspektem podvodu stěžovatelů v trestním řízení spíše než v rámci běžného správního řízení. Trestní řízení a správní řízení byla podle zjištění ESLP vedena paralelně a byla navzájem propojená. Skutková zjištění učiněná v jednom řízení byla použita v druhém řízení a při uložení trestu v rámci trestního řízení vnitrostátní orgány přihlíděly k tomu, že stěžovatelům byla uložena daňová pokuta. Vedení dvojího řízení s možností uložení různých kumulativních trestů bylo pro stěžovatele předvídatelné, když museli od prvopočátku vědět, že trestní stíhání stejně jako uložení daňových pokut je na základě skutkových okolností případu možné, nebo dokonce pravděpodobné. Na základě předložených skutečností ESLP neshledal indicie, že by stěžovatelé utrpěli nepřiměřenou újmu nebo nespravedlnost jako výsledek napadané celistvé právní odezvy na jejich nepřiznání příjmů a nezaplacení daní. ESLP byl přesvědčen, že i když byly uloženy různé sankce dvěma různými orgány v různých řízeních, přesto mezi nimi existovala dostatečně úzká věcná i časová souvislost, aby na ně nahlížel tak, že jsou součástí celistvého systému sankcí podle norského práva za neposkytnutí informací o určitém příjmu v daňovém přiznání. Jelikož v projednávaném případě existenci věcné a časové souvislosti daňového a trestního řízení vzal za prokázanou, rozhodl, že nedošlo k porušení čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě.

75. Nejvyšší soud je přesvědčen, že aplikují-li se výše uvedená kritéria a hodnotící úsudky na posuzovanou trestní věc obviněného L. P., je nutno dospět ke shodnému závěru.

76. Z rekapitulace průběhu daňového řízení a trestního řízení (v podrobnostech viz body 26. až 29. tohoto usnesení) je vhodné upozornit na následující časové a věcné souvislosti. Finanční úřad v L. provedl u obviněného L. P. daňovou kontrolu, jež se konala ve dnech 9. 10. 2009 až 7. 11. 2011. Předmětem daňové kontroly byla daň z příjmů fyzických osob za roky 2006 a 2007 - konkrétně příjmy z prodeje nemovitostí (viz zpráva o daňové kontrole na č. l. 13 až 22 trestního spisu). Pro zjištěné nedostatky byly finančním úřadem dne 11. 11. 2011 vydány dva dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob (mající v tomto případě ve správním řízení povahu konečných rozhodnutí) a za zdaňovací období (kalendářní roky) 2006 a 2007 mu byla vedle doměřené daně, o niž svou daňovou povinnost v uvedených zdaňovacích obdobích zkrátil, uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb. ve spojení s § 264 odst. 13 zákona č. 280/2009 Sb. Z doměřené daně za rok 2006 činilo penále částku 214 828 Kč a z doměřené daně za rok 2007 částku 72 375 Kč. Ze zprávy Finančního úřadu v L. ze dne 17. 8. 2012 bylo zjištěno, že obviněný doměřenou daň za rok 2006 ve výši 1 074 143 Kč uhradil ve dvou splátkách, a to dne 2. 12. 2011 ve výši 400 000 Kč a 3. 5. 2012 ve výši 674 143 Kč a dne 3. 5. 2012 uhradil i doměřenou daň za rok 2007 ve výši 370 780 Kč, jakož i uložené penále ve výši 214 828 Kč a 72 375 Kč.

77. V návaznosti na dodatečné platební výměry ze dne 11. 11. 2011 již dne 26. 1. 2012 bylo Okresnímu státnímu zastupitelství v Liberci doručeno oznámení Finančního úřadu v L. ze dne 24. 1. 2012, č. j. 12340/12/192930500320, kterým příslušný finanční úřad v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 tr. ř. plnil svoji povinnost a informoval státního zástupce o skutečnostech nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. V podrobnostech pak byla rozepsána konkrétní zjištění a poznatky, k nimž finanční úřad dospěl při daňové kontrole, a to daně z příjmů fyzických osob za roky 2006 a 2007, která probíhala ve dnech 9. 10. 2009 až 7. 11. 2011 u poplatníka L. P. Jako přílohu k oznámení finanční úřad připojil zprávu o daňové kontrole, dodatečné platební výměry za rok 2006 a 2007, kupní smlouvy za rok 2006, kupní smlouvy za rok 2007 a daňová přiznání za roky 2006 a 2007. Na základě oznámení od Finančního

úřadu v L. byly dne 15. 2. 2012 podle § 158 odst. 3 tr. ř. zahájeny úkony trestního řízení ve věci L. P., neboť na podkladě zjištěných a již dříve popsanych skutečností byl dostatečně odůvodněn závěr, že v době od 1. 1. 2006 mohl být spáchán trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c) tr. zák. Trestní stíhání obviněného pro pokračující trestný čin zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c) tr. zák., který měl spáchat tím (zkráceně), 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 to s cílem snížit svoji daňovou povinnost na dani z příjmů fyzických osob, čímž měl zkrátit svou daňovou povinnost o částku nejméně 1 074 143 Kč ke škodě České republiky, zastoupené Finančním úřadem v L., bylo zahájeno podle § 160 odst. 1 tr. ř. usnesením policejního orgánu ze dne 6. 4. 2012. Usnesení bylo doručeno obviněnému dne 27. 4. 2012, jeho obhájci dne 17. 5. 2012. Po skončení přípravného řízení byla u Okresního soudu v Liberci dne 11. 12. 2012 podána obžaloba.

78. Okresní soud v Liberci coby soud prvního stupně v neveřejném zasedání konaném o předběžném projednání obžaloby dne 6. 8. 2014 usnesením pod sp. zn. 4 T 248/2012 rozhodl tak, že výrokem pod bodem I. podle § 23 odst. 1 tr. ř. vyloučil k samostatnému projednání a rozhodnutí část trestní věci týkající se skutku pod bodem 22. obžaloby a výrokem pod bodem II. tuto věc podle § 188 odst. 1 písm. e) tr. ř. vrátil státnímu zástupci k došetření. Hlavní líčení nařízené na den 3. 12. 2014 bylo odročeno pro nepřítomnost obviněného a jeho obhájce a v hlavním líčení dne 28. 1. 2015 nalézací soud rozhodl usnesením sp. zn. 4 T 248/2012 tak, že podle § 223 odst. 1 tr. ř. z důvodu uvedeného v § 11 odst. 1 písm. j) tr. ř. trestní stíhání obviněného pro popsany skutek zastavil, neboť tak stanoví vyhlášená mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána. Krajský soud se s tímto názorem neztotožnil a z podnětu stížnosti státního zástupce usnesením ze dne 4. 3. 2015, sp. zn. 31 To 68/2015, napadené usnesení zrušil a soudu prvního stupně uložil, aby o věci znovu jednal a rozhodl. Soud prvního stupně poté rozsudkem ze dne 29. 4. 2015, sp. zn. 4 T 248/2012, obviněného podle § 226 písm. e) tr. ř. zprostil obžaloby z důvodu zániku trestnosti činu pro účinnou lítost podle § 66 písm. a) tr. zák. Odvolací soud ani tento závěr neakceptoval a z podnětu odvolání státního zástupce usnesením ze dne 19. 6. 2015, sp. zn. 31 To 276/2015, rozsudek zrušil a věc vrátil soudu prvního stupně, aby ji v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl. V dalším řízení byl již rozsudkem soudu prvního stupně ze dne 7. 10. 2015 obviněný uznán vinným trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c) tr. zák. a podle § 37 tr. zák. bylo upuštěno od uložení souhrnného trestu vzhledem k trestu, který zde byl specifikován. Výrok o upuštění od uložení souhrnného trestu soud prvního stupně zdůvodnil dobou téměř osmi let, jež uplynula od spáchání skutku, explicitně rozvedl okolnosti, za jakých obviněný uhradil v plné výši doměřenou daň i penále, a zmínil i řádný život obviněného v posledních šesti letech (str. 7 rozsudku soudu prvního stupně). Odvolání státní zástupkyně proti tomuto rozsudku soudu prvního stupně bylo usnesením odvolacího soudu ze dne 2. 12. 2015, sp. zn. 31 To 480/2015, podle § 256 tr. ř. zamítnuto. Výhrady odvolatelky směřující proti výroku o upuštění od uložení souhrnného trestu odvolací soud neshledal důvodnými, a naopak se zcela ztotožnil s úvahami soudu prvního stupně (str. 8 usnesení).

79. Z uvedených skutečností vyplývá, že daňové řízení a trestní řízení byla vedena postupně, přičemž koncepčně byla řízeními věcně i časově navazujícími. Na rozdíl od daňového řízení a trestního řízení ve věci A a B proti Norsku sice nebyla v posuzované trestní věci obviněného L. P. tato řízení vedena současně, ale to ve smyslu citovaného rozsudku ESLP 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. Podle ESLP musí být totiž 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. Jak je však poznamenáno výše, časová souvislost musí vždy existovat. Musí nejen existovat, ale být i dostatečně těsná, aby jedinci poskytla ochranu před nejistotou, průtahy a prodlužováním řízení, a to i v případě, že příslušný vnitrostátní systém předepíše „integrováný“ systém oddělující správní a trestní komponenty (k tomu viz již zmiňovaný bod 134. rozsudku ESLP ve věci A a B proti Norsku).

80. Nejvyšší soud nepochybuje o tom, že obě řízení (trestní řízení vedené v této trestní věci v bezprostřední návaznosti na proběhlé daňové řízení) v České republice sledují komplementární účel a reagují tak, nikoliv pouze in abstracto, ale in concreto, na odlišné aspekty (administrativněprávní a trestněprávní) daného protiprávního jednání. V tomto kontextu není od věci znovu připomenout, že penále je obligatorní sankcí ukládanou přímo ze zákona, pokud správce daně doměří daň vyšší, nebo pokud je snižován daňový odpočet či daňová ztráta, než jak byly stanoveny na základě tvrzení daňového subjektu. V podstatě jde o peněžitou sankci za nesprávné (v neprospěch veřejných rozpočtů) tvrzení daně. Není podstatné, jakým způsobem byla daňová povinnost v rámci kontrolních mechanismů správce daně doměřena, podstatné je pouze to, zda k jejímu doměření došlo. Důvody vzniku této sankce, jakož i její výše vyplývají přímo ze zákona, správci daně není dán prostor pro diskreci. Ve shodě se závěry obsaženými v rozsudku ESLP ve věci A a B proti Norsku lze konstatovat, že tato správní sankce slouží především jako obecné odrazení, jako reakce na skutečnost, že daňový poplatník poskytl nesprávné či neúplné přiznání k dani, aniž by tento postup obsahoval jakékoli difamující aspekty, které jsou naopak vlastní trestnímu odsouzení a sankcionování. Účelem této sankce v České republice je především zlepšit účinnost povinnosti daňových poplatníků poskytnout úplné a správné informace a zabezpečit základ státního daňového systému jako předpoklad pro fungování státu a společnosti, a proto nemá významně stigmatizující charakter. Naproti tomu nepochybně takový charakter má trest jako sankce související s navazujícím odsouzením v trestním řízení, který slouží nejen k odrazení, ale má také podstatně významnější represivní účel ve vztahu ke stejnému protiprávnímu opomenutí, které navíc vyžaduje zaviněné podvodné jednání, v důsledku něhož je poplatníkovi vyměřena nižší daň, a též stanovený rozsah (nejméně 50 000 Kč) takového ve své podstatě podvodného jednání (podle literatury jde při zkrácení daně o „zvláštní případ podvodu“ – srov. NOVOTNÝ, O., VOKOUN, R. a kol. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 5. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2007, s. 200; shodně i NOVOTNÝ, O., VOKOUN, R., ŠÁMAL, P. a kol. Trestní právo hmotné. Zvláštní část. 6. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010, s. 272). Projednávaný případ obviněného L. P. dokládá, že obě řízení reagují in concreto na odlišné aspekty protiprávního jednání a vzájemně se doplňují. Opakovaně zmiňovanými dodatečnými platebními výměry ze dne 11. 11. 2011 na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní roky) 2006 a 2007 správce daně daňovému subjektu L. P. na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 29649/11/192931501541 ze dne 7. 11. 2011 doměřil daň, přičemž současně vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně. Za odůvodnění dodatečných platebních výměrů se v obou případech podle § 147 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb. považuje zpráva o daňové kontrole ze dne 7. 11. 2011, č. j. 29649/11/192931501541. Z jejího obsahu vyplývají podrobné poznatky o postupu správce daně, daňového subjektu a jeho zmocněnce v průběhu daňové kontroly týkající se příjmů z prodeje nemovitostí za uvedená zdaňovací období. Ke stanovení daně došlo výlučně na základě výsledků daňové kontroly, daňový subjekt totiž nepředložil ke kontrole potřebné doklady, ač k tomu byl vyzván, proto se za odůvodnění považuje zpráva o daňové kontrole. Na nedostatky tvrzení daňového subjektu mohl finanční úřad reagovat právě a jen prostředky, které užil (doměření daně, deklarování povinnosti uhradit penále), nemohl nijak relevantně přihlídnout k důvodům nesprávného tvrzení daně (úmyslné zkrácení daňové povinnosti). Taková zjištění byla naopak významná pro orgány činné v trestním řízení, ve vztahu k nimž finanční úřad plnil svoji oznamovací povinnost. Podvodný charakter jednání daňového subjektu účinně zohlednily až právě tyto orgány a ve výsledku soud, který jediný mohl uložit trest (ve smyslu již zmiňovaného „tvrdého jádra trestního práva“), nemohl však sám rozhodnout o doměření daně a ani o povinnosti uhradit penále z doměřené daně.

81. Splněn je i druhý předpoklad vyplývající z rozsudku ESLP ve věci A a B proti Norsku, a to úzké věcné souvislosti spočívající v tom, že duplicita řízení představuje pro obviněného předvídatelný důsledek jeho jednání, a to jak právně, tak fakticky. Vedení dvojího řízení s možností uložení různých sankcí pro stejné jednání bylo v českém trestním řízení na podkladě ustálené judikatury pro obviněného L. P. předvídatelné. Od počátku musel vědět, že s ohledem na skutkové okolnosti případu je uložení penále a stejně tak trestní stíhání možné, nebo dokonce pravděpodobné. Ustálená judikatura Nejvyššího soudu byla a je konstantně postavena na závěrech, které možnost postupného vedení daňového a trestního řízení připouštějí či spíše předpokládají, byť částečně z jiných důvodů, než k jakým dospěl velký senát Nejvyššího soudu v tomto rozhodnutí. K tomu lze odkázat např. přiměřeně na usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 3. 2012, sp. zn. [8 Tdo 272/2012](#), uveřejněné pod č. 29/2013 Sb. rozh. tr., usnesení Nejvyššího soudu ze dne 7. 10. 2015, sp. zn. [5 Tdo 1024/2015](#), nebo přiměřeně také usnesení ze dne 7. 3. 2007, sp. zn. [5 Tdo 223/2007](#), ze kterých vyplývá, že v návaznosti na daňová řízení byla v úzké spojitosti vedena proti týmž obviněným trestní řízení, a to jako součást vzájemně se doplňujících (komplementárních) postupů proti nim. Až poslední rozhodnutí ESLP věnovaná této problematice, především pak rozsudek ve věci Lucky Dev proti Švédsku a na to navazující usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. [4 Afs 210/2014](#), byť posledně uvedené rozhodnutí v tomto kontextu princip ne bis in idem neřešilo, znamenala jistou rozkolísanost a názorový střet ve věcném řešení problému, který se projevil nejen v této trestní věci (viz rozhodování soudu prvního stupně a odvolacího soudu v této věci - srov. shora bod č. 78 tohoto usnesení velkého senátu Nejvyššího soudu), ale i v dalších rozhodnutích nižších soudů a následně i senátů Nejvyššího soudu, v důsledku čehož bylo na něj třeba reagovat v rozhodovací činnosti způsobem předvídaným a upraveným v § 20 odst. 1 zák. č. 6/2002 Sb., o soudech a soudcích, ve znění pozdějších předpisů.

82. O dostatečné úzké věcné souvislosti svědčí i vzájemná provázanost daňového a trestního řízení (třetí podmínka z rozsudku ESLP ve věci A a B proti Norsku). Ta je dána jednak skutečností, že je to finanční úřad, který má podle § 8 odst. 1 tr. ř. povinnost neprodleně oznamovat státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin. Propojenost daňového a trestního řízení dokládá v této posuzované věci (podobně jako v jiných obdobných věcech) také povaha příloh, které k tomuto oznámení finanční orgán připojil (zpráva o daňové kontrole, dodatečné platební výměry za roky 2006 a 2007, kupní smlouvy za rok 2006, kupní smlouvy za rok 2007 a daňová přiznání za roky 2006 a 2007). Jde o důkazy, které jsou významné nejen z pohledu rozhodnutí v daňovém řízení, ale také v řízení trestním, skutková zjištění učiněná v daňovém řízení byla použitelná a byla použita i v řízení trestním, přičemž soudy vyjádření a rozhodnutí správce daně zcela akceptovaly.

83. Judikatura Nejvyššího soudu v této souvislosti setrvale zdůrazňuje, že jednání označované za zkrácení daně, jež má zpravidla podvodný charakter, včetně rozsahu tohoto zkrácení, musí orgány činné v trestním řízení dokazovat z úřední povinnosti, stejně tak jako naplnění všech znaků skutkové podstaty jakéhokoli jiného trestného činu. Platí zde tedy zásada oficiality (§ 2 odst. 4 tr. ř.) a zásada vyhledávací (§ 2 odst. 5 tr. ř.). Důsledkem toho pak je, že obviněný není povinen prokazovat svoji nevinu, ale naopak, platí presumpce nevinu (§ 2 odst. 2 tr. ř.), a ze skutečnosti, že obviněný zůstal nečinný, nelze usuzovat na jeho vinu. Z uvedených zásad mimo jiné plyne, že v trestním řízení obviněný nemá tzv. důkazní břemeno, na jehož podkladě by byl povinen o své újmě prokazovat, resp. vyvracet určité skutečnosti, které mají vliv na rozhodnutí o jeho vině. To platí na rozdíl od řízení daňového, v němž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb.). Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem, což má význam především pro výši daně. Uplatnění tohoto postupu při

stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí (srov. § 98 odst. 1, 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb.). Neprokázal-li daňový subjekt svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, správce daně s daňovým subjektem daň sjedná. Sjednání daně se zaprotokoluje a výše sjednané daně se uvede v rozhodnutí, které má náležitosti rozhodnutí o stanovení daně a které je součástí tohoto protokolu; proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky (§ 98 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb.). Z hlediska toho, k čemu může správce daně přihlížet, je tedy 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, na rozdíl od trestního řízení, kde v přípravném řízení mají povinnost dokazovat vinu obviněného zásadně orgány činné v přípravném řízení a v řízení před soudem má tuto povinnost státní zástupce (srov. § 2 odst. 5 tr. ř.). K tomu se vyjádřil i Ústavní soud, který v nálezu ze dne 14. 5. 2008, sp. zn. [II. ÚS 2014/07](#) (uveřejněném pod č. 86 ve sv. 49 Sb. nál. a usn. ÚS ČR), uvedl, že „... účelem trestního řízení není jenom spravedlivé potrestání pachatele, nýbrž i ‚fair‘ proces, který je nevyhnutelnou podmínkou existence demokratického státu. ... Odsouzení pachatele trestné činnosti je v souladu s čl. 80 Ústavy primárně věcí státního zastupitelství. Je to tedy státní zastupitelství, kdo nese odpovědnost za to, aby soudu předložená trestní věc byla podložena procesně použitelnými důkazy potřebnými k rozhodnutí o vině a trestu v souladu s podanou obžalobou“.

84. Z rozdílů v dokazování mezi trestním řízením a řízením daňovým (k tomu např. přiměřeně rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 1. 1999, sp. zn. 5 Tz 165/98), je zřejmé, že výsledky daňového řízení v otázce rozsahu daňové povinnosti a jejího nesplnění (zatajení, zkrácení), byť jsou jinak v takovém řízení opatřené důkazy vždy podstatným podkladem navazujícího trestního řízení, nelze bez dalšího zcela přejímat do trestního řízení a toliko na jejich podkladě není možné činit závěr o existenci či neexistenci trestní odpovědnosti obviněného za úmyslný trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 tr. zák. (nyní § 240 odst. 1 tr. zákoníku). Proto ani nejsou orgány činné v trestním řízení vázány vyjádřením správce daně o výši zkrácení (nedoplatku) určité daně či případným pravomocným a vykonatelným rozhodnutím správce daně o doměření daňového nedoplatku (např. platebním výměrem), ale mají povinnost podle § 2 odst. 5 tr. ř. samy na podkladě důkazů opatřených v daňovém řízení a doplněných v trestním řízení, zejména pokud jde o rozsah zkrácené daně a zavinění obviněného, zjistit skutkový stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu nezbytném pro jejich rozhodnutí. Orgány činné v trestním řízení mají povinnost hodnotit důkazy způsobem uvedeným v § 2 odst. 6 tr. ř. a v rámci tohoto postupu se musí vypořádat i se závěry, k nimž případně dospěl v otázce zkrácení (nedoplatku) daně příslušný správce daně, a s podklady, které k jeho rozhodnutí vedly. Z uvedeného vyplývá, že i když je nutné rozdíly mezi řízením trestním a daňovým respektovat, nelze v trestním řízení ignorovat výsledky daňového řízení nebo je nahrazovat důkazně nepodloženými vlastními úvahami orgánů činných v trestním řízení. Jinými slovy, orgány činné v trestním řízení jsou povinny se vypořádat se závěry, k nimž případně dospěl v otázce zkrácení daně, a to dokonce 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 odchýlný 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. přiměřeně usnesení Nejvyššího soudu ze dne 19. 5. 2015, sp. zn. [8 Tdo 1049/2014](#), uveřejněné pod č. 48/2015 Sb. rozh. tr., rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. 7. 2001, sp. zn. [5 Tz 101/2001](#), uveřejněný pod č. 20/2002-III. Sb. rozh. tr., rozsudek bývalého Nejvyššího soudu Slovenské republiky ze dne 14. 9. 1978, sp. zn. [4 Tz 62/78](#), uveřejněný pod č. 27/1979 Sb. rozh. tr., rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 1. 1999, sp. zn. 5 Tz 165/98, aj.). Z toho jednoznačně vyplývá, že z těchto hledisek byla tedy splněna první, druhá i třetí podmínka vymezená v rozsudku ESLP ve věci A a B proti Norsku, že obě samostatná řízení (správní/trestní) sledovala vzájemně doplňující se (komplementární) cíl, při předvídatelnosti duplicity řízení pro obviněného a zabránění zdvojení při shromažďování i hodnocení rozhodných důkazů, a tedy se týkala, nikoli pouze in abstracto, ale

zároveň in concreto, různých aspektů daného protiprávního jednání (viz body 64. a 65. tohoto usnesení velkého senátu Nejvyššího soudu).

85. Za jeden z nejvýznamnějších materiálních faktorů pro určení existence úzké věcné souvislosti je třeba označit požadavek, aby sankce uložená v řízení, které bylo ukončeno jako první, byla zohledněna v řízení, které je skončeno jako poslední, tak, aby se zabránilo tomu, že dotčený subjekt ponese nepřiměřenou zátěž (viz čtvrtá podmínka z rozsudku ESLP ve věci A a B proti Norsku). Takovému riziku by měla předcházet existence kompenzačního mechanismu, kterým se zajistí přiměřenost a proporcionalita všech uložených sankcí. Splnění tohoto požadavku rozhodně nekoliduje se zásadami pro ukládání trestních sankcí, naopak je s nimi v souladu, a to včetně požadavku zabráňujícího ukládání nepřiměřených sankcí (srov. § 23, § 31 až § 34 tr. zák.; nyní viz § 37 odst. 2 tr. zákoníku, § 38, § 39 až § 42 tr. zákoníku aj.).

86. Výše uvedené znamená, že v rámci individualizace stanovení trestní sankce je třeba vzít v úvahu sankci ukládanou v daňovém řízení a její úhradu. Je proto nezbytné, aby soudy při stanovení druhu trestu a jeho výměry přihlížely k rozhodnutí finančního úřadu (dodatečnému platebnímu výměru) o povinnosti uhradit penále z doměřené daně a v odůvodnění rozhodnutí vysvětlily, jak byla tato okolnost zohledněna. Velký senát Nejvyššího soudu má za to, že i tomuto požadavku bylo v posuzované věci zcela vyhověno. Soud prvního stupně k tomu v odůvodnění svého rozsudku (stručně vyjádřeno) uvedl, že mimo extrémně dlouhé doby od spáchání skutku a vedení řádného života obviněným přihlédl též k nahrazení škody z jeho strany, a to včetně uloženého penále v daňovém řízení, neboť bylo zjištěno, že prvním dodatečným daňovým výměrem mu byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2006 ve výši 1 074 143 Kč a penále ve výši 214 828 Kč a dalším dodatečným daňovým výměrem mu byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2007 ve výši 370 780 Kč a penále ve výši 72 375 Kč. Oba platební výměry nabyly právní moci dne 3. 1. 2012. Podle sdělení Finančního úřadu v L. ze dne 17. 8. 2012 (č. l. 185 trestního spisu) obviněný doměřenou daň za rok 2006 ve výši 1 074 143 Kč uhradil ve dvou splátkách dne 2. 12. 2011 (400 000 Kč) a dne 3. 5. 2012 (674 143 Kč) a dne 3. 5. 2012 uhradil i doměřenou daň za rok 2007 ve výši 370 780 Kč, jakož i uložené penále ve výši 214 828 Kč a 72 375 Kč. S ohledem na to byl podle názoru soudu prvního stupně již vykonaný peněžitý trest ve výši 500 000 Kč uložený rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 8. 4. 2014, sp. zn. 55 To 246/2013, jímž bylo rozhodnuto ve věci Okresního soudu v Liberci sp. zn. 1 T 45/2010, dostatečný, a proto ukládání dalšího souhrnného trestu k tomuto peněžitému trestu by bylo již zcela zjevně nepřiměřené a v rozporu s účelem trestu. Z těchto důvodů bylo podle § 37 tr. zák. od uložení souhrnného trestu upuštěno (viz str. 7 odůvodnění rozsudku soudu prvního stupně). Odvolací soud se s těmito závěry soudu prvního stupně zcela ztotožnil, když je zčásti i zopakoval a dodal, že obviněnému výrazně polehčuje mimořádně dlouhá doba, která od trestné činnosti uplynula a jež činí téměř deset let. Obviněný tuto trestnou činnost spáchal ještě předtím, než se dopustil jednání, za které mu byl uložen uvedený souhrnný peněžitý trest ve výměře 500 000 Kč, a proto její význam nebyl okresním soudem nijak nadhodnocen. Obviněný tedy na jedné straně spáchal závažnou trestnou činnost a způsobil vysokou škodu, ale na druhé straně uhradil celou doměřenou daň a penále a posledních šest let žije řádným životem a nedopouští se trestné činnosti. Proto i odvolací soud dospěl k závěru, že dříve uložený peněžitý trest je dostatečný a podmínky pro upuštění od souhrnného trestu podle § 37 tr. zák. byly i podle něj splněny (srov. str. 7 a 8 odůvodnění usnesení odvolacího soudu).

87. Z těchto důvodů jak soud prvního stupně, tak i soud odvolací správně výslovně uvedly, že při stanovení trestu vzaly relevantní okolnosti související s doměřením daně a povinností uhradit penále z doměřené daně v úvahu jako významnou polehčující okolnost, která vedle délky řízení a způsobu života obviněného v posledních šesti letech odůvodňovala závěr o upuštění od uložení souhrnného trestu. Byla tedy splněna i čtvrtá podmínka potřebná pro věcnou souvislost v kontextu duality

daňového a trestního řízení vedeného proti obviněnému L. P.

88. Jakkoliv nelze ze shora uvedených důvodů relevantně zpochybnit závěr o existenci dostatečné věcné propojenosti správního a trestního řízení, nezbytné je vyhovět též testu časové souvislosti vyplývající z rozsudku ESLP ve věci A a B proti Norsku. Z popisu průběhu daňového a trestního řízení (srov. body 76. až 78. tohoto usnesení velkého senátu Nejvyššího soudu) vyplývá, že tato řízení byla vedena postupně, nejprve probíhalo daňové řízení a na něj navazovalo řízení trestní. Okolnost, že obě řízení, sledující odlišné sociální cíle, nebyla od začátku vedena současně, sama o sobě blízkou časovou souvislost obou řízení ze shora uvedených důvodů nevyklučuje, bude-li zjištěno, že je dostatečně úzká, aby chránila jednotlivce před nejistotou, průtahy a prodlužováním řízení. Nutno ovšem brát na zřetel, že čím je tato časová souvislost slabší, tím větší nároky je třeba klást na vysvětlení a zdůvodnění průtahů řízení. V posuzovaném případě nelze zastírat, že mezi konečným rozhodnutím v daňovém řízení a pravomocným rozhodnutím v trestním řízení je časová prodleva, která by bez bližšího zdůvodnění mohla zpochybňovat kritérium „úzké časové souvislosti“. Takový poznatek ale sám o sobě neznamená, že jde o koncepční nedostatek a priori vylučující úzkou časovou souvislost mezi oběma typy řízení. Z opakovaně popisovaného průběhu obou postupně probíhajících řízení naopak jasně vyplynula jejich vzájemná těsná časová návaznost (trestní řízení je zahájeno na základě oznámení finančního orgánu bezprostředně po skončení daňového řízení a poté je souvisle vedeno jak v přípravném řízení, tak i v řízení před soudem). Bylo již vyloženo, v čem spočívá zásadní určení daňového a trestního řízení, která reagují svými specifickými prostředky a postupy na odlišné aspekty daného protiprávního jednání. Trestní řízení vedené nejprve orgány činnými v tzv. přípravném řízení a posléze po podání obžaloby soudem je řízením typicky kvalitativně i časově náročnějším, což je dáno jeho povahou (kontradiktornost řízení) i rozsahem dokazování, překračujícím potřeby daňového řízení. Průtahy v řízení před soudem a celková poměrně značná délka trestního řízení byly v této trestní věci L. P. způsobeny převážně v důsledku rozhodování soudu prvního stupně, který zcela zjevně reagoval na shora zmíněnou vyvíjející se judikaturu ESLP [srov. zejména usnesení Okresního soudu v Liberci ze dne 28. 1. 2015, sp. zn. 4 T 248/2012, jímž podle § 223 odst. 1 tr. ř. z důvodu uvedeného v § 11 odst. 1 písm. j) tr. ř. trestní stíhání obviněného pro popsany skutek zastavil, neboť tak údajně stanoví vyhlášená mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána. Přitom vycházel z názoru, že jím posuzovaný skutek je totožný s tím, pro nějž byl obviněný postižen již v daňovém řízení, v němž mu bylo vyměřeno daňové penále, což brání trestnímu postihu za totéž jednání z důvodu překážky věci rozsouzené – viz č. l. 222, 232, 234 až 240, 242 až 245 trestního spisu], poté řešil otázku účinné lítosti [viz rozsudek Okresního soudu v Liberci ze dne 29. 4. 2015, sp. zn. 4 T 248/2012, jímž obviněného podle § 226 písm. e) tr. ř. zprostil obžaloby z důvodu zániku trestnosti činu pro účinnou lítost podle § 66 písm. a) tr. zák.], ke které se velký senát Nejvyššího soudu vyjádří v následující části tohoto rozhodnutí. Teprve poté v důsledku opakovaných rozhodnutí odvolacího soudu soud prvního stupně respektoval ustálenou judikaturu Nejvyššího soudu, která v souladu s povahou obou řízení (daňového a trestního) z vůle zákonodárce předpokládá zajištění fungování celistvého systému projednání a postihu jednání spočívajícího ve zkrácení daně. Skutečnost, že v důsledku těchto uvedených okolností potom toto trestní řízení trpí nepřiměřenou délkou řízení, jde již nad rámec podstaty vyžadované časové souvislosti vyplývající z povahy úpravy jako koherentního celku, který umožňuje reagovat na různé aspekty protiprávního jednání předvídatelným a přiměřeným způsobem, aby dotčený jednotlivec nebyl vystaven nespravedlnosti. To ostatně dokládá i skutečnost, že s nedostatky této povahy je třeba se vypořádat adekvátními, k tomu určenými prostředky. K nepřiměřené délce trestního řízení nebo delší době, která uplynula od spáchání trestného činu, by měly soudy přihlídnout při stanovení druhu a výměry trestu a promítnout je do mírnějšího druhu ukládaného trestu nebo do nižší výměry trestu, příp. do upuštění od souhrnného trestu podle § 37 tr. zák. (§ 44 tr. zákoníku), nebo dokonce upuštění od potrestání podle 24 a násl. tr. zák. (§ 46 a násl. tr. zákoníku) [srov. k tomu judikaturu Ústavního soudu – náleze ze dne 31. 3. 2005 sp. zn. [I. ÚS 554/04](#), uveřejněný pod č. 67 ve sv. 36 Sb. nál. a usn. ÚS ČR; náleze ze dne 26. 5. 2005, sp. zn. [II. ÚS 1/05](#), uveřejněný pod č. 110 ve sv. 37 Sb. nál. a usn.

ÚS ČR; nález ze dne 12. 1. 2006, sp. zn. [I. ÚS 41/03](#), uveřejněný pod č. 10 ve sv. 40 Sb. nál. a usn. ÚS ČR; nález ze dne 6. 9. 2006, sp. zn. [II. ÚS 535/03](#), uveřejněný pod č. 157 ve sv. 42 Sb. nál. a usn. ÚS ČR; nález ze dne 23. 9. 2009, sp. zn. [III. ÚS 1094/09](#), uveřejněný pod č. 209 ve sv. 54 Sb. nál. a usn. ÚS ČR, a mnohé další; dále nyní i § 39 odst. 3 tr. zákoníku], nemělo by to však v takovém systému vést k zastavení trestního stíhání (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 1. 12. 2003, sp. zn. [IV. ÚS 487/03](#), uveřejněné pod č. 26 ve sv. 31 Sb. nál. a usn. ÚS ČR; nález Ústavního soudu ze dne 15. 7. 2004, sp. zn. [II. ÚS 7/03](#), uveřejněný pod č. 100 ve sv. 34 Sb. nál. a usn. ÚS ČR; nález ze dne 12. 1. 2006 sp. zn. [I. ÚS 41/03](#), uveřejněný pod č. 10 ve sv. 40 Sb. nál. a usn. ÚS ČR). Ke kompenzaci nepřiměřené délky řízení je subsidiárně určen také institut zadostiučinění za nemajetkovou újmu podle § 31a zák. č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, ve znění pozdějších předpisů, který se uplatní v tom případě, že kompenzace poskytnutá v rámci trestního řízení, v němž došlo k nedůvodným průtahům, není dostačující (k tomu srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 13. 6. 2012, sp. zn. [7 Tdo 303/2012](#), uveřejněné pod č. 6/2014 Sb. rozh. tr., aj.).

89. V konkrétním případě na sebe daňové řízení a zahájení trestního řízení v podstatě bezprostředně navazovalo, žádné výrazné prodlevy nebyly zaznamenány ani v přípravném řízení. Obžaloba byla u Okresního soudu v Liberci podána dne 11. 12. 2012 a teprve v řízení před soudem prvního stupně lze zaznamenat parciálně průtahy (kupř. soud prvního stupně konal neverejné zasedání o předběžném projednání obžaloby až dne 6. 8. 2014) či nedostatky, které by však mohly zpochybňovat toliko závěr o uvážlivém, cílesměrném vedení řízení. V nikoliv nevýznamném rozsahu byly takové nedostatky způsobeny i rozkolísáním judikatury ohledně použití principu ne bis in idem v návaznosti na zmíněnou judikaturu ESLP (srov. rozsudek pléna ESLP ve věci Engel a další proti Nizozemsku, č. 5100/71, ze dne 8. 6. 1976; věc R. T. proti Švýcarsku, č. 31982/96, rozsudek ze dne 30. 5. 2000; věc Gökten proti Francii, č. 33402/96, rozsudek ze dne 2. 7. 2002, § 48; věc Ezeh a Connors proti Spojenému království, č. 39665/98 a 40086/98, rozsudek ze dne 9. 10. 2003, § 82–85; věc Nilsson proti Švédsku, č. 73661/01, rozsudek ze dne 13. 12. 2005; věc Grecu proti Rumunsku č. 75101/01, rozsudek ze dne 30. 11. 2006, § 58; věc Paksas proti Litvě, č. 34932/04, rozsudek velkého senátu ze dne 6. 1. 2011, § 68; tzv. Engel kritéria byla aplikována i v souvislosti s daňovými delikty, byť se v judikatuře ESLP v jistou chvíli objevila určitá odchylka od těchto kritérií - viz např. věc Bendenoun proti Francii, č. 12547/86, rozsudek ze dne 24. 2. 1994, § 47; podobně, ale s opačným závěrem, též věc Morel proti Francii, č. 54559/00, rozhodnutí ze dne 3. 6. 2003; v jiných případech ale i v oblasti daňových deliktů byl aplikován tradiční přístup na základě Engel kritérií - viz např. Janosevic proti Švédsku, č. 34619/97, rozsudek ze dne 23. 7. 2002, § 64–71), ale primárně nesouvisejí s otázkou zachování úzké časové souvislosti obou označených řízení. Jsou výlučně individuálním projevem zmíněných postupů v tomto trestním řízení ve věci L. P., na něž je třeba reagovat zákonem předvídanými a již zmiňovanými způsoby, což také soudy učinily. Ve svém výsledku, bylo-li upuštěno od uložení souhrnného trestu, soudy adekvátně projevily svoji reakci jak na uložení a zaplacení penále, tak na nepřiměřenou délku řízení a především dobu, která uplynula od spáchání trestného činu, což také výslovně ve svých shora uvedených rozhodnutích zdůvodnily.

90. Skutkové i právní okolnosti dovolují proto vyslovit závěr, že obviněný rozhodně neutrpěl nepřiměřenou újmu nebo nespravedlivost jako výsledek celistvé právní odezvy na jeho nepřiznání skutečného příjmu a zkrácení daně. Jinými slovy, třebaže byly uloženy různé sankce dvěma různými orgány v různých řízeních, přesto mezi nimi existovala dostatečně úzká věcná a časová souvislost (přes shora zmíněné výhrady), aby na ně bylo nahlíženo jako na součást celistvého systému sankcí, který komplexně vystihuje povahu jednání obviněného L. P. a nepředstavuje pro něj nepředvídané a neúnosné břemeno. Byla-li by uložena jen jedna z těchto sankcí v daňovém řízení, nešlo by o adekvátní reakci za porušení daňového předpisu, které současně představuje čin společensky škodlivý do takové míry, že je třeba uplatnit trestní odpovědnost pachatele a trestněprávní důsledky s ní spojené, byť právě s ohledem na konkrétní okolnosti tohoto posuzovaného případu (zejména

zaplacení doměřené daně i penále, délku řízení a průtahy v něm) upuštěním od uložení souhrnného trestu. Velký senát Nejvyššího soudu zde vycházel také ze smyslu čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě, jímž je zabránit nespravedlivému dvojímu stíhání nebo potrestání jednotlivce za stejné protiprávní jednání, což však a priori neznamená, že uvedené postupy v daňovém řízení a v trestním řízení jsou v rozporu s Úmluvou, neboť právní systém v České republice, jako celistvý systém sankcí, je založen na možnosti vedení paralelních řízení ve vztahu k jednomu protiprávnímu jednání různými orgány pro různé účely.

91. V daných souvislostech je proto třeba z těchto podrobně uvedených důvodů uzavřít, že k porušení zásady ne bis in idem a čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k Úmluvě nedošlo, v důsledku čehož nebyly ani dány podmínky pro zastavení trestního stíhání obviněného z důvodu uvedeného v § 11 odst. 1 písm. j) tr. ř. Z toho také vyplývá, že trestní stíhání obviněného pro popsany skutek nebylo podle zákona nepřijatelné a není dán důvod dovolání uvedený v § 265b odst. 1 písm. e) tr. ř.

92. S odkazem na důvod dovolání uvedený v § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. dovolatel také vytkl, že odvolací soud chybně posoudil otázku splnění podmínek účinné lítosti podle § 66 písm. a) tr. zák., neboť nerespektoval náleze Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2009, sp. zn. [IV. ÚS 3093/08](#). Protože vykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu jsou podle čl. 89 odst. 2 Ústavy České republiky závazná pro všechny orgány i osoby, odvolacímu soudu nepřislušelo s označeným náleze polemizovat, navíc nesprávně. V této souvislosti obviněný poznamenal, že nalézací soud jej rozsudkem ze dne 29. 4. 2014, sp. zn. 4 T 248/2012, podle § 226 písm. e) tr. ř. zprostil obžaloby, neboť trestnost činu zanikla účinnou lítostí podle § 66 písm. a) tr. zák., ale odvolací soud usnesením ze dne 19. 6. 2015, sp. zn. 31 To 276/2015, k odvolání státního zástupce označený rozsudek zrušil a věc vrátil soudu prvního stupně s právním názorem, že k zániku trestnosti podle § 66 písm. a) tr. zák. nedošlo. Ani tato výhrada obviněného není důvodná.

93. Podle § 66 tr. zák. trestnost mj. zkrácení daně, poplatku a podobné dávky (§ 148 tr. zák.) zanikla, jestliže pachatel dobrovolně a) škodlivý následek trestného činu zamezil nebo jej napravil, nebo b) učinil o trestném činu oznámení v době, kdy škodlivému následku trestného činu mohlo být ještě zabráněno. Za zamezení škodlivému následku ve smyslu § 66 písm. a) tr. zák. nutno považovat zabránění jeho vzniku. Zamezení škodlivému následku je proto možné jen u ohrožovacích trestných činů a u trestných činů předčasně dokonaných, dokud nevznikla porucha. Odstraněním nebezpečí se tu odvrací možnost vzniku poruchy, jež hrozí chráněnému zájmu. Jestliže již vznikla porucha, přichází v úvahu jen napravení škodlivého následku. Napravení škodlivého následku předpokládá, že sice již vznikla porucha chráněného zájmu, ale pachatel odstranil způsobené změny na chráněném zájmu, a tím v podstatě obnovil stav, který byl před jeho činem (např. dodatečně přiznal a zaplatil daň zkrácenou trestným činem podle § 148 tr. zák.). Otázku, zda byl zamezen nebo napraven škodlivý následek, je třeba vždy posuzovat podle konkrétních okolností případu. Přitom je nutno zamezit nebo napravit všechny významnější újmy (škody), které mají povahu škodlivého následku. Podmínkou účinné lítosti ve všech případech (zamezení nebo napravení škodlivého následku, oznámení o trestném činu) je dobrovolné jednání pachatele. Pachatel jedná dobrovolně, jestliže splní podmínky účinné lítosti z vlastní vůle, u úmyslných trestných činů založené na vědomí možnosti uskutečnit trestnou činnost. Nezáleží zde na pohnutce pachatele, kterou může být i obava z odhalení trestného činu a z trestních následků. Dobrovolnost jednání pachatele ve smyslu § 66 tr. zák. totiž není vyloučena jen proto, že pachatel jednal pod vlivem obecné obavy z možného trestního stíhání. Tato obava nijak nevylučuje dobrovolnost napravení škodlivého následku trestného činu. Vždy záleží na konkrétních okolnostech případu v tom směru, nakolik je trestní stíhání v době napravení škodlivého následku trestného činu reálné, s jakou mírou bezprostřednosti hrozí, v jakém rozsahu a komu jsou známé skutečnosti ukazující na to, že byl spáchán trestný čin, apod. Jestliže pachatel napravit škodlivý následek trestného činu v době, kdy mu z jeho hlediska bezprostředně ještě nehrozilo trestní stíhání, pak dobrovolnost jeho jednání ve smyslu § 66 tr. zák. není vyloučena, i když

jednal obecně z obavy před trestním stíháním, avšak nikoli pod vlivem konkrétně již hrozícího nebo zahájeného trestního stíhání (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 11. 1. 2001, sp. zn. [7 Tz 289/2000](#), publikované pod č. 35/2001 Sb. rozh. tr.). Rozhodnutí pachatele však není dobrovolné, jestliže ho k němu vede vědomí (třeba i mylné), že jeho trestný čin je již prozrazen, nebo jedná-li pod tlakem již bezprostředně hrozícího, či dokonce zahájeného trestního stíhání (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. 10. 1964, sp. zn. [7 Tz 69/64](#), publikovaný pod č. 2/1965 Sb. rozh. tr.). O dobrovolnost rovněž nejde, vyčkává-li pachatel s odstraněním škodlivého následku na to, zda příslušný orgán odhalí jeho trestný čin (např. jestli finanční úřad zjistí nelegální daňový únik), resp. zda ho takový orgán oznámí orgánům činným v trestním řízení, jak se také stalo v posuzovaném případě (srov. pod body 26. a 77. tohoto rozhodnutí zmiňované oznámení Finančního úřadu v L. ze dne 24. 1. 2012, č. j. 12340/12/192930500320, označené jako oznámení skutečností podle § 8 odst. 1 tr. ř. nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku (správně podle § 148 tr. zák.), v němž finanční úřad upozornil na konkrétní zjištění a poznatky, k nimž dospěl při daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za roky 2006 a 2007, která probíhala ve dnech 9. 10. 2009 až 7. 11. 2011 u poplatníka L. P.).

94. Ústavní soud v nálezu ze dne 28. 7. 2009, sp. zn. [IV. ÚS 3093/08](#) (publikovaném pod č. 170 ve sv. 54 Sb. nál. a usn. ÚS ČR), na nějž dovolatel ve svém mimořádném opravném prostředku odkazoval, mimo jiné uvedl: „Trestní zákon zná, mimo obecné ustanovení o účinné lítosti v § 66, rovněž speciální ustanovení o účinné lítosti uvedené v § 147a, které se týká výhradně trestného činu neodvedení daně dle § 147 tr. zák. V § 147a tr. zák. je lhůta, v níž je možné projevit účinnou lítost, ukončena počátkem vyhlášení rozsudku soudu prvního stupně. V typově shodné trestné činnosti, definované v § 147 a 148 tr. zák., považuje Ústavní soud pojem neodvedení za terminologicky významnější zásah do chráněného zájmu státu. Tomuto pojmu je přitom zvláštním ustanovením poskytnuta přesně definovaná lhůta pro uplatnění účinné lítosti. Naopak terminologicky užšímu pojmu zkrácení je poskytnuta pouze obecná ochrana, v níž není lhůta zákonem stanovena. Ústavní soud proto považuje za nepřipustné, aby lhůty k uplatnění účinné lítosti byly pro obdobnou trestnou činnost tak rozdílné. Zvláště pak v případě, kdy přísnější je interpretace obecného ustanovení § 66 tr. zák. než zákonné vymezení v § 147a tr. zák. Z dikce zákona je zjevné, že v případě trestného činu zkrácení daně nastává reálná hrozba trestního stíhání vždy v okamžiku jeho spáchání. Jakékoliv jednání pachatele je tedy možné považovat za jednání pod reálnou hrozbou trestní sankce. Podle judikatury Nejvyššího soudu by přesto mohla účinná lítost být akceptována, pokud by k ní došlo ještě před ukončením kontroly správce daně, a nikoliv až poté. Dobrovolnost jednání přitom není vyloučena jen proto, že pachatel jednal pod vlivem obavy z možného trestního stíhání. Tato obava nijak nevylučuje dobrovolnost napravení škodlivého následku trestného činu. I jednání, které je motivováno snahou odvrátit trestní stíhání, může být dobrovolné. Vždy záleží na konkrétních okolnostech případu, například s jakou bezprostředností trestní stíhání hrozí“ (body IV. 14. a 15. nálezu.). Nález byl posléze ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu publikován s právní větou: „Ustanovení § 147 s 148 zák. č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů, definuje typově shodnou trestnou činnost směřující proti daňové povinnosti (neodvedení § 147 a zkrácení § 148). Ústavní soud přitom považuje pojem neodvedení za terminologicky významnější zásah do chráněného zájmu státu. Tomuto pojmu je v ustanovení § 147a tr. zák. poskytnuta přesně definovaná lhůta pro uplatnění účinné lítosti, poskytující možnost projevit ji kdykoliv až do okamžiku, než nalézací soud vyhlásí rozsudek. Naopak terminologicky užšímu pojmu zkrácení je poskytnuta pouze obecná ochrana, upravená v § 66 tr. zák., v níž není lhůta pro projevení účinné lítosti stanovena. Ústavní soud proto považuje za nepřipustné, aby soudy posuzovaly lhůty k uplatnění účinné lítosti pro obdobnou trestnou činnost tak rozdílné. Tedy aby lhůta zjištěná interpretací obecného ustanovení byla nepoměrně kratší než lhůta stanovena zákonem pro jednání, jehož dopad je závažnější.“

95. Ústavní soud zdůraznil konkrétní okolnosti tehdy posuzované věci, v níž stěžovatelka byla stíhána pro trestný čin, jehož spáchání nepopírala a doznala se k němu. Od samotného počátku deklarovala,

že nápravu svého jednání učinila devět měsíců před zahájením trestního stíhání. Poukazovala na ustanovení o účinné lítosti, přičemž namítala, že její jednání, úhradu dluhu a sankce není možné považovat jako jednání pod bezprostřední hrozbou trestního stíhání. K tomu ale Nejvyšší soud uvádí, že tyto okolnosti byly zcela rozdílné od posuzovaného případu. Citovaný náleze Ústavního soudu nelze chápat tak, že by jím Ústavní soud zamýšlel zásadním způsobem změnit nebo zrelativizovat teze a judikaturu, na nichž byl založen výklad ustanovení § 66 tr. zák. (v podrobnostech viz např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 4. 2010, sp. zn. [8 Tdo 1452/2009](#), či ze dne 2. 7. 2014, sp. zn. [5 Tdo 749/2014](#)). Obviněný zcela uhradil doměřenou daň nejen až po skončení daňové kontroly (probíhající v době od 9. 10. 2009 do 7. 11. 2011), ale dokonce také až po zahájení trestního stíhání (usnesení ze dne 6. 4. 2012 – doručeno obviněnému dne 27. 4. 2012), a to k datu 3. 5. 2012 (srov. č. l. 185 trestního spisu, body 28. a 76. tohoto rozhodnutí velké senátu Nejvyššího soudu).

96. Z hlediska aplikace § 66 písm. a) tr. zák. je rozhodující otázka „dobrovolného napravení škodlivého následku trestného činu“. V tomto směru Nejvyšší soud vyšel ze závěrů citovaného nálezu Ústavního soudu a také z odůvodnění usnesení Nejvyššího soudu ze dne 11. 1. 2001, sp. zn. [7 Tz 289/2000](#), jež bylo publikováno pod č. 35/2001 Sb. rozh. tr. a na které rovněž Ústavní soud v citovaném nálezu poukázal. Podle tohoto posledně uvedeného usnesení Nejvyššího soudu podmínky účinné lítosti v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zák. mohou být splněny i za situace, kdy pachatel přikročil k napravení škodlivého následku trestného činu bezprostředně poté, co příslušný finanční úřad u něj učinil první poznatek o podezřelé okolnosti, která však sama o sobě nestačila k závěru, že byl spáchán trestný čin, ale mohla být podnětem k dalším úkonům ze strany finančního úřadu (např. k provedení daňové kontroly ve smyslu § 16 odst. 1 zák. č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů). Jestliže pachatel napravil škodlivý následek trestného činu v době, kdy mu z jeho hlediska trestní stíhání bezprostředně ještě nehrozilo, pak dobrovolnost jeho jednání ve smyslu § 66 tr. zák. není vyloučena, i když jednal obecně z obavy před trestním stíháním, avšak nikoliv pod vlivem konkrétně již hrozícího nebo zahájeného trestního stíhání. V textu odůvodnění tohoto rozhodnutí Nejvyšší soud konstatuje, že vždy záleží na konkrétních okolnostech případu v tom směru, nakolik je trestní stíhání v době napravení škodlivého následku trestného činu reálné, s jakou mírou bezprostřednosti hrozí, v jakém rozsahu a komu jsou známé skutečnosti ukazující na to, že byl spáchán trestný čin, apod. Ustanovení § 66 tr. zák. vyjadřovalo, že zájem státu na řádném plnění daňové povinnosti je za okolností, vymezených v tomto ustanovení, nadřazen zájmu na trestním postihu pachatelů zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Pro úplnost nutno zmínit také usnesení velkého senátu Nejvyššího soudu ze dne 19. 10. 2006, sp. zn. [15 Tdo 756/2006](#), publikované pod č. 45/2007 Sb. rozh. tr., podle něhož dodatečné zaplacení daně v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zák. není důvodem pro analogické použití zvláštního ustanovení o účinné lítosti podle § 147a tr. zák., které se týká zániku trestnosti trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti podle § 147 tr. zák. Na takové případy projevené lítosti lze aplikovat za splnění stanovených podmínek pouze obecné ustanovení o účinné lítosti obsažené v § 66 tr. zák.

97. Na tato posledně uvedená rozhodnutí Nejvyššího soudu navazuje usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 3. 2012, sp. zn. [8 Tdo 272/2012](#), publikované pod č. 29/2013 Sb. rozh. tr., v němž je vyjádřen právní názor, že splní-li pachatel dodatečně svou daňovou povinnost až na podkladě výsledků daňové kontroly, byť ještě před zahájením trestního stíhání, nejedná dobrovolně o své vlastní vůli, ale už pod hrozbou zcela bezprostředně hrozícího trestního stíhání. Již v době zahájení daňové kontroly jsou totiž činěny konkrétní úkony, které mají prokázat skutečnosti svědčící o případném zkrácení daně, a tedy v konečném důsledku o tom, že byl spáchán trestný čin (srov. k tomu usnesení Nejvyššího soudu publikovaná pod č. [35/2001](#) a č. 45/2007 Sb. rozh. tr.). Účinná lítost podle § 66 tr. zák. je vázána mimo jiné na podmínku, že pachatel úplně napraví škodlivý následek, a její splnění co do rozsahu a obsahu škodlivého následku je nutno posuzovat „*ex tunc*“, tedy podle doby, kdy byl spáchán trestný

čin, nikoliv „*ex nunc*“, tedy podle doby, kdy přichází v úvahu napravení škodlivého následku.

98. V případě obviněného L. P. tak rozhodně nebyly naplněny podmínky ustanovení o účinné lítosti podle § 66 písm. a) tr. zák., a to zejména pokud jde o znak „dobrovolného napravení škodlivého následku trestného činu“ (rovněž akcentovaný Ústavním soudem ve zmíněném nálezu ze dne 28. 7. 2009, sp. zn. [IV. ÚS 3093/08](#)). Soud prvního stupně v odůvodnění rozsudku ze dne 7. 10. 2015, sp. zn. 4 T 248/2012, vázán právním názorem odvolacího soudu obsaženým v jeho usnesení ze dne 19. 6. 2015, sp. zn. 31 To 276/2015 (str. 7, 8), z uvedených důvodů správně shrnul, že obviněný při úhradě doměřené daně a penále nejednal dobrovolně. Přiléhavě v této souvislosti připomněl i judikaturu Nejvyššího soudu, v níž má uvedený závěr oporu (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 4. 2010, sp. zn. [8 Tdo 1452/2009](#), ze dne 9. 11. 2011, sp. zn. [3 Tdo 1134/2011](#), ze dne 29. 3. 2012, sp. zn. [8 Tdo 272/2012](#), ze dne 2. 7. 2014, sp. zn. [5 Tdo 749/2014](#), aj.). Nejpozději dne 15. 3. 2010 byl obviněný prostřednictvím svých zmocněnců seznámen s výsledky kontroly a dne 7. 4. 2010 seznámen s průběhem důkazního řízení za situace, kdy již od dubna 2011 bylo zřejmé, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu nebyla důvodná. Obviněný přesto začal s plněním své povinnosti až dne 2. 12. 2011 poté, co mu byly doručeny dodatečné platební výměry. Soud prvního stupně správně rekapituloval výsledky daňového řízení včetně sdělení Finančního úřadu v L., že obviněný uhradil doměřenou daň za rok 2006 ve výši 1 074 143 Kč ve dvou splátkách dne 2. 12. 2011 (400 000 Kč) a dne 3. 5. 2012 (674 143 Kč) a dne 3. 5. 2012 uhradil i doměřenou daň za rok 2007 ve výši 370 780 Kč, jakož i uložené penále za roky 2006 a 2007 ve výši 214 828 Kč a 72 375 Kč. Je zřejmé, že výrazně větší část doměřené daně a penále uhradil až poté, co mu bylo doručeno usnesení o zahájení trestního stíhání, tedy po více než čtyřech letech. O dobrovolné jednání nemůže jít v případě, pokud obviněný vyčkával s napravením škodlivého následku až do doby, kdy byl příslušným orgánem činným v trestním řízení odhalen (str. 6 a 7 rozsudku). Třebaže nebyly splněny podmínky účinné lítosti, uhrazení doměřené daně a penále soud prvního stupně i odvolací soud hodnotily jako významnou polehčující okolnost, k níž přihlížely při upuštění od uložení souhrnného trestu (viz také str. 8 usnesení odvolacího soudu).

99. Velký senát Nejvyššího soudu považuje závěry soudů nižších stupňů za přiléhavé a přesvědčivé. S ohledem na zjištěné a oběma nižšími soudy správně zhodnocené skutečnosti nebyla u obviněného splněna podmínka pro použití účinné lítosti podle § 66 písm. a) tr. zák., že „dobrovolně škodlivý následek trestného činu napravil“, poněvadž tak učinil až pod hrozbou a pod tlakem zahájeného trestního stíhání. Jednání obviněného bylo správně posouzeno jako trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c) tr. zák., protože ve větším rozsahu zkrátil daň a způsobil takovým činem značnou škodu. Proti naplnění zákonných znaků tohoto trestného činu ostatně obviněný ani žádnou výhradu neuplatnil.

100. Ze všech těchto důvodů velký senát Nejvyššího soudu shledal, že proti obviněnému nebylo vedeno trestní stíhání, ačkoliv by podle zákona bylo nepřipustné ve smyslu důvodu dovolání uvedeného v § 265b odst. 1 písm. e) tr. ř., a že napadené rozhodnutí nespočívá na nesprávném právním posouzení skutku nebo jiném nesprávném hmotněprávním posouzení ve smyslu dovolacího důvodu uvedeného v § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. Dovolání obviněného není důvodné, a proto je velký senát Nejvyššího soudu podle § 265j tr. ř. zamítl.