U S N E S E N Í

Krajský soud v Ostravě, pobočka v Olomouci, projednal dne 4. ledna 2016 ve veřejném zasedání odvolání obžalovaného **Petra K.**, proti rozsudku Okresního soudu v Přerově ze dne 17. 2. 2015, č. j. 4 T 175/2014 - 526, a rozhodl

t a k t o :

Z podnětu odvolání obžalovaného Petra K. se podle § 257 odst. 1 písm. c/ trestního řádu, za použití § 223 odst. 1 trestního řádu, z důvodu uvedeného v § 11 odst. 1 písm. j/ trestního řádu, napadený rozsudek **z r u š u j e** v celém rozsahu a trestní stíhání

obžalovaného

Petra K. ,

nar. xxx v xxx, osoby samostatně výdělečné činná, trvale bytem xxx,

pro skutek uvedený v obžalobě Okresního státního zastupitelství v Přerově ze dne 14. 7. 2014, sp. zn. 3 ZT 19/2014, že

jako fyzická osoba provozující podnikatelskou činnost s IČ: xxx s místem podnikání xxx a současně jako plátce DPH registrovaný pod DIČ CZ xxx

podal dne 26. 7. 2010 finančnímu úřadu pro Olomoucký kraj, územní pracoviště v Hranicích, přiznání k dani přidané hodnoty za období II. čtvrtletí roku 2010, v němž celková přijatá zdanitelná plnění od plátců vyčíslil na 1.301.184 Kč, v němž přiznal daňovou povinnost k DPH

ve výši 44.884 Kč, a v němž mezi přijatá zdanitelná plnění zařadil rovněž částku ve výši 98.700 Kč bez DPH, kterou měl v hotovosti zaplatit obchodní společnosti Cefeus, s. r. o., se sídlem Kašava 20, DIČ: CZ 61855758, jako úhradu faktury č. 20100604 vystavené dne 9. 6. 2010 za dodávku oleje a dále částku ve výši 222.000 Kč bez DPH, kterou měl v hotovosti zaplatit obchodní společnosti Cefeus, s. r. o., se sídlem Kašava 20, DIČ CZ61855758, jako úhradu faktury č. 20100618 vystavené dne 30. 6. 2010 za dodávku řetězů na kola a pneumatik, ačkoliv si byl vědom toho, že od obchodní společnosti Cefeus, s. r. o., ani od jiného plátce DPH fakturovaná plnění neobdržel a současně za ně takovým subjektům ani nezaplatil a že tedy nebyl oprávněn tato plnění zařadit mezi daň na vstupu v rámci uvedeného daňového přiznání, čímž došlo k neoprávněnému zvýšení nároků na odpočet daně z přidané hodnoty v celkové výši **64.140 Kč**,

podal dne 25. 10. 2010 Finančnímu úřadu pro Olomoucký kraj, územní pracoviště v Hranicích, přiznání k dani z přidané hodnoty za období III. čtvrtletí 2010, v němž celková přijatá zdanitelná plnění od plátců vyčíslil na 659.010 Kč, v němž přiznal daňovou povinnost k DPH ve výši 14.579 Kč a v němž mezi přijatá zdanitelná plnění zařadil rovněž částku ve výši 54.400 Kč bez DPH, kterou měl v hotovosti zaplatit obchodní společnosti Cefeus, s. r. o., se sídlem Kašava 20, DIČ CZ 61855758, jako úhradu faktury č. 20100704, vystavené dne 15. 7. 2010 za dodávku náhradních dílů, ačkoliv si byl vědom toho, že od obchodní společnosti Cefeus, s. r. o., ani od jiného plátce DPH fakturované plnění neobdržel a současně za něj takovým subjektům ani nezaplatil a že tedy nebyl oprávněn tato plnění zařadit mezi daň na vstupu v rámci uvedeného daňového přiznání, čímž došlo k neoprávněnému zvýšení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v celkové výši **10.880 Kč**,

podal dne 25. 1. 2011 Finančnímu úřadu pro Olomoucký kraj, územní pracoviště v Hranicích, přiznání k dani z přidané hodnoty za období IV. čtvrtletí 2010, v němž celková přijatá zdanitelná plnění od plátců vyčíslil na 1.295.909 Kč, v němž přiznal daňovou povinnost k DPH ve výši 10.367 Kč a v němž mezi přijatá zdanitelná plnění zařadil rovněž částku ve výši 16.900 Kč bez DPH, kterou měl v hotovosti zaplatit obchodní společnosti Cefeus, s. r. o., se sídlem Kašava 20, DIČ CZ 61855758, jako úhradu faktury č. 20101003 vystavené dne 7. 10. 2010 za dodávku náhradních dílů, částku ve výši 37.856 Kč bez DPH, kterou měl v hotovosti zaplatit obchodní

společnosti Cefeus, s. r. o, se sídlem Kašava 20, DIČ CZ 61855758, jako úhradu faktury č. 201010008, vystavené dne 20. 10. 2010 za dodávku náhradního dílu a dále částku ve výši 85.800 Kč bez DPH, kterou měl v hotovosti zaplatit obchodní společnosti Cefeus, s. r. o., se sídlem Kašava 20, DIČ: CZ 61855758, jako úhradu faktury č. 201011001 vystavené dne 2. 11. 2010 za dodávku náhradních dílů, ačkoliv si byl vědom toho, že od obchodní společnosti Cefeus, s. r. o., ani od jiného plátce DPH fakturovaná plnění neobdržel a současně za ně takovým subjektům ani nezaplatil a že tedy nebyl oprávněn tato plnění zařadit mezi daň na vstupu v rámci uvedeného daňového přiznání, čímž došlo k neoprávněnému zvýšení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v celkové výši **28.112** Kč,

a v důsledku toho za uvedená daňová období přiznal a odvedl daň z přidané hodnoty celkem o **103.131,20 Kč** nižší, než kolik výše daně skutečně činila, ke škodě státního rozpočtu České republiky,

v němž byl spatřován přečin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 trestního zákoníku, se

z a s t a v u j e ,

neboť tak stanoví vyhlášená mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem byl obžalovaný uznán na vinu v souladu s podanou obžalobou, ve skutku tam popsaném, přečinem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 trestního zákoníku (dále TZ) a za to byl odsouzen podle § 240 odst. 1 TZ k trestu odnětí svobody v trvání šesti měsíců, podle §§ 81 odst. 1, 82 odst. 1 TZ byl výkon trestu podmíněně odložen na zkušební dobu v trvání jednoho roku.

Rozsudek byl v zákonné lhůtě napaden odvoláním obžalovaného, odůvodněným dne 26. 3. 2015, s návrhem, aby postupem podle ust. § 258 odst. 1, písm. a/, b/, c/ trestního řádu byl zrušen a následně bylo rozhodnuto tak, že se on obžaloby podle ust. § 226 písm. a/ trestního řádu zprošťuje, jelikož nebylo prokázáno, že se stal skutek, pro nějž je stíhán, případně podle ust.

§ 226 písm. b/ trestního řádu, jelikož v žalobním návrhu označený skutek není trestným činem a event. pak podle § 226 písm. e/ trestního řádu, neboť nalézacím soudem nebyl zjištěn skutkový stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti a pro vadný způsob hodnocení provedených důkazů, kdy nebylo postupováno v souladu s ust. § 2 odst. 5, 6 trestního řádu a hodnocení provedených důkazů pak bylo jednostranné, nikoliv komplexní a ve vzájemných souvislostech. Skutkové okolnosti popsané v napadeném rozhodnutí obžalovaný od počátku kategoricky popírá a považuje tyto za nepravdivé. Od zahájení trestního řízení uvádí, že předmětné (fakturované) zboží skutečně nakoupil a odebral od osob, které vystupovaly za společnost Cefeus, s. r. o., a za odebrané zboží těmto osobám řádně zaplatil dodavatelem mu fakturované částky, včetně DPH, tzn., že dle ust. § 2 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (DPH), ve znění účinném do 31. 10. 2010 (dále ZDPH) a za současného splnění dalších podmínek, bylo uskutečněno zdanitelné plnění a obžalovaný tak byl dle § 72 ZDPH, jakož to plátce daně, oprávněn k odpočtu daně na vstupu. K prokázání uskutečnění zdanitelných plnění předložil orgánům činným v trestním řízení kopie vystavených faktur s veškerými zákonem předpokládanými náležitostmi, kopie příjmových a výdajových dokladů o úhradě jednotlivých faktur, dále kopie dodacích listů k odebranému zboží, jakož i výpis z knihy jízd vozidla Nissan Navara, dokládající uskutečněné jízdy za účelem odebrání nakoupeného zboží. Dále byla z iniciativy obžalovaného v přípravném řízení zajištěna Policií ČR fotografická dokumentace pořízených předmětů. Současně byla obžalovaným předložena dokumentace České pojišťovny a. s. a Kooperativa a. s., o tom, že byla likvidována pojistná událost spočívající v poškození předmětných dílů, že byly nakoupeny nové náhradní díly a byla provedena jejich faktická kontrola. On tak předložil veškeré důkazní prostředky, které dle jeho přesvědčení bezpečně prokazovaly uskutečnění zdanitelného plnění a tedy i jeho nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. V části III. svého obsáhlého podání na č. l. 541 - 550 se pak zabývá objektivní stránkou skutkové podstaty žalovaného přečinu, maje za to - podle zde vedené argumentace, že tato nebyla prokázána ani naplněna, když v tr. řízení nebyl proveden jediný důkazní prostředek, kterým by byla jakkoliv objektivizována výše obžalovaným údajně zkrácené daně, když v tomto ohledu nebylo dle něj trestně relevantním způsobem důkazní řízení ani vedeno. Současně z provedeného dokazování mu neplyne závěr o tom, že by neodebral zboží od společnosti Cefeus, s. r. o., ani od jiného plátce DPH. V části IV. se pak zabývá výpověďmi svědků, kteří byli vyslechnuti v této trestní věci, které přes jim viděné rozpory hodnotil nalézací soud. Obhajoba vyslovila přesvědčení, že se pak ve vlastním skutkovém stavu objevují důvodné pochybnosti založené na důkazech, které je možno hodnotit jednotlivě i v jejich vzájemných souvislostech odlišně. Nalézací soud pochybil, pokud zaměřil své dokazování, resp. hodnocení důkazů, výhradně k prokázání jeho viny, aniž vzal v úvahu, že v dosud zjištěném skutkovém stavu existují důvodné pochybnosti o vině obžalovaného, případně o tom, zda spáchaný skutek je vůbec trestným činem. V další části opět označené jako IV. na straně patnáct (správně chápáno jedná se o část V. a v návaznosti na to je posunuto i číslování zbývajících dvou částí písemného podání obhajoby ze dne 26. 3. 2015) se zabývá subjektivní stránkou skutkové podstaty. On má za to, že není nijak troufalé uvést, že obžalobě a přirozeně ani nalézacímu soudu se nepodařilo zjistit jedinou skutečnost, která by nasvědčovala tomu, že věděl (si byl vědom toho), že odebírá zboží od neplátce daně z přidané hodnoty, resp. že by svým úmyslným jednáním neoprávněně uplatnil nárok na odpočet daně na vstupu na základě fiktivně vystavených faktur. Nalézací soud by jistě v odůvodnění rozsudku detailněji popsal okolnosti nasvědčující tomu, že obžalovaný jednal s úmyslem neoprávněně uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu na základě fiktivně vystavených faktur. Pokud obžalovaný jednal v dobré víře v to, že zboží odebírá od plátce DPH, je již touto skutečnou samou o sobě vyloučeno, aby jednal zaviněně v trestně právním smyslu. On uplatnil nárok na odpočet daně v přesvědčení, že jeho jednání je po právu a pokud bylo

zobchodované zboží zatíženo nekalostí v dřívějším článku nákupního řetězce, pak toto nemůže mu být kladeno k tíži. Obžalovaný by byl totiž činěn odpovědný za něco, co jen sotva mohl ovlivnit. On tvrdí, že o podvodném jednání v době poskytování zdanitelného plnění nevěděl a ani vědět nemohl. Vystavované daňové doklady byly vždy v naprostém pořádku, v případech, kdy s ním jednala jiná osoba, se tato prokázala zplnomocněním a předala mu čestné prohlášení, podle kterého byla oprávněna za společnost Cefeus, s. r. o. jednat, dle výpisu z obchodního rejstříku měla tato společnost v předmětném období zapsaný předmět podnikání - výroba, obchod a služby neuvedené v příloha 1 - 3 živnostenského zákona – do kterého spadá i velkoobchod a maloobchod, současně dle registru plátců DPH byla společnost Cefeus, s. r. o. v předmětném období řádně registrována jako plátce a zároveň osoba, se kterou jednal v prvotní fázi obchodního jednání a která se mu představila jako M., byla dle výpisu z obchodního rejstříku v předmětném období oprávněna zastupovat společnost Cefeus, s. r. o. Taktéž i plnění bylo řádně a včas poskytováno. Nelze proto vyloučit, že se on v tomto případě stal obětí klamavého jednání, jak již bylo rozebráno shora. Obhajoba je přesvědčena, že z pohledu subjektivní stránky je významná i skutečnost, že obžalovaný v období II. - IV. čtvrtletí 2010 odebíral náhradní díly a další materiál od celé řady dalších dodavatelů, kteří byli plátci DPH. Ve všech případech se přitom jednalo o zboží de facto stejného charakteru, jako zboží dodané společností Cefeus, s. r. o. K prokázání uskutečnění těchto zdanitelných plnění navrhovala obhajoba u hlavního líčení dne 17. 2. 2015 výpis z účetního deníku, faktury, příjmové a výdajové doklady, ale tento návrh byl zamítnut jako nadbytečný. Pokud by obžalovaný jednal s úmyslem zkrátit svou daňovou povinnost, lze předpokládat, že by zahrnul veškerá tato zdanitelná plnění v daném období do faktur vystavených společností Cefeus, s. r. o. Tak tomu nebylo. Proto je obhajoba přesvědčena, že i tato skutečnost napovídá tomu, že obžalovaný nejednal v úmyslu zkrátit svou daňovou povinnost. Jako příloha na č. l. 551 - 554 byly předloženy kopie části deníků, ze kterých je zřejmé, že on odebíral v předmětném období náhradní díly rovněž od jiných plátců DPH a že v některých případech probíhaly platby v hotovosti, i když dodavatel měl zřízené bankovní účty. Konečně je namítáno i to, že kdyby snad měla trestní odpovědnost obžalovaného existovat, jak usoudil nalézací soud, pak v intencích nálezu Ústavního soudu ČR ze dne 28. 7. 2009, sp. zn. IV.ÚS 3093/08 trestní odpovědnost obžalovaného zanikla účinnou lítostí podle ust. § 33 písm. a/ TZ, neboť on dodatečně doměřenou daň uhradil celou zcela dobrovolně, nikoliv pod tíhou bezprostředně hrozícího trestního stíhání a neprodleně poté, co se dozvěděl o výši doměřené daně. Pokud jde o časové souvislosti zahájení trestního stíhání, doměření daně a jejího následného uhrazení, pak obhajoba odkazuje na článek II. odstavec 17 podnětu k přezkoumání obžaloby, ze dne 27. 7. 2014, kde je shrnut časový sled událostí, jak se odehrály. Vzhledem k tomu, že obhajoba již v přípravném řízení zastávala stanovisko, že trestní stíhání obžalovaného je nezákonné, obrátila se s ústavní stížností na Ústavní soud ČR. Byť byla ústavní stížnost obžalovaného usnesením ze dne 14. 10. 2014, sp. zn. IV. ÚS 2181/14 odmítnuta, vyslovil ústavní soud na straně čtvrté usnesení jednoznačný pokyn, že bude úkolem obecních soudů posoudit, mj. též (resp. především) naplnění podmínek pro aplikaci závěrů vyložených Ústavním soudem ČR v Nálezu ze dne 28. 7. 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/08 (N170/54 SbNÚ 167) ve stěžovatelově případě. V odůvodnění napadeného rozhodnutí se však nalézací soud s názorem Ústavního soudu ČR ze dne 28. 7. 2009 nijak nevypořádal, a pokyn Ústavního soudu ČR ignoroval.

O podaném odvolání bylo již původně rozhodnuto rozsudkem Krajského soudu v Ostravě, pobočka v Olomouci dne 4. 5. 2015 tak, že z podnětu odvolání obžalovaného podle § 258 odst. 1, písm. b/, d/ trestního řádu byl napadený rozsudek zrušen v celém rozsahu a za splnění podmínek § 259 odst. 3 trestního řádu byl obžalovaný podle § 226 písm. e/ trestního

řádu zproštěn obžaloby Okresního státního zástupce v Přerově ze dne 14. 7. 2014, sp. zn. 3 ZT 19/2014 pro skutek tam popsaný, v němž byl spatřován přečin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 TZ, neboť trestnost činu zanikla. Odvolací soud se totiž ztotožnil s námitkou odvolatele, že byly naplněny podmínky použití § 33 TZ o účinné lítosti a že tak došlo k zániku jeho trestní odpovědnosti, pokud vzápětí poté, co mu FÚ, územní pracoviště v Hranicích dne 2.7.2013 doručil dodatečné platební výměry na DPH za II. - IV. čtvrtletí roku 2010 a on je pak v celém rozsahu, tj. v částce 103.131,20 Kč doplatil dne 22. 7. 2013, jak je doloženo přímo ve zprávě jmenovaného finančního úřadu ze dne 3. 9. 2013 s přílohami, ohledně zmíněných dodatečných platebních výměrů na DPH za II. - IV. čtvrtletí 2010 včetně současně uložené povinnosti uhradit penále na č. l. 1/294 – 302, (č. j. 55 To 97/2015 - 568).

Rozhodnutí odvolacího soudu bylo napadeno dovoláním Nejvyššího státního zástupce ČR v neprospěch obviněného, s odkazem na dovolací důvod uvedený v ust. § 265b odst. 1 písm. g/ trestního řádu, o kterém rozhodl Nejvyšší soud ČR (dále NS) v neveřejném zasedání dne 7. 10. 2015, č. j. 5 Tdo 1024/2015 - 56 tak, že napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě, pobočky v Olomouci ze dne 4. 5. 2015 podle § 265k odst. 1 trestního řádu zrušil, stejně tak podle § 265k odst. 2 trestního řádu zrušil také další rozhodnutí obsahově navazující na zrušené rozhodnutí, pokud vzhledem ke změně, k níž došlo zrušením, pozbyla podkladu. Podle § 265 l odst. 1 trestního řádu pak Krajskému soudu v Ostravě, pobočka v Olomouci přikázal, aby věc v potřebném rozsahu znovu projednal a rozhodl. NS ve své judikatuře přijaté po nálezu Ústavního soudu ČR ze dne 28.7.2009, sp. zn. IV.ÚS 3093/08 reagoval na vyslovené teze prosazující širší uplatnění institutu účinné lítosti podle § 33 TZ v případech, kdy trestní stíhání pachatele trestného činu podle § 240 odst. 1 TZ již reálně hrozí, avšak zároveň zdůraznil, že otázku „dobrovolnosti“ je třeba řešit se zřetelem ke konkrétním okolnostem případu (srov. usn. NS ze dne 28. 4. 2010, sp. zn. 8 Tdo 1452/2009). Ačkoliv obava z možného trestního stíhání nevylučuje sama o sobě splnění podmínky dobrovolného napravení škodlivého následku u pachatele tohoto trestného činu, který dodatečně uhradí dlužnou daň, je vždy nutné velice pečlivě vyhodnotit konkrétní skutkové okolnosti, které takovému jednání předcházely či jej doprovázely. Například ve svém usnesení NS ze dne 29. 3. 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012, publikovaném pod č. 29/2013 Sb. přijal NS názor, podle něhož, jestliže pachatel dodatečně splní svou daňovou povinnost až na podkladě výsledku daňové kontroly, byť ještě před zahájením tr. stíhání, nejedná dobrovolně o své vlastní vůli, ale již pod hrozbou zcela bezprostředně hrozícího tr. 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. Pro posouzení otázky, zda skutečně pachatel jednal dobrovolně, jsou vždy stěžejní konkrétní okolnosti případu, jak nakonec zdůraznil i Ústavní soud ČR v citovaném nálezu z 28. 7. 2009. Jak vyplývá z obsahu trestního spisu a výkladu soudu I. stupně na straně třináct jeho rozsudku, byl obviněný v únoru 2013 vyzván k podání vysvětlení ohledně faktur, které přijal v rámci svého podnikání od podezřelé obchodní společnosti (č. l. 198 - 202). Obviněný tedy nejpozději dnem konání tohoto výslechu musel být upozorněn na reálnou možnost trestního stíhání jednání souvisejícího s využíváním fiktivních daňových dokladů vystavených společností Cefeus, s. r. o., jež se ukázala být fakticky neúčinná a bez jakéhokoli zázemí k provozování podnikání. Bylo taktéž judikováno, že v některých případech nemusí být vyloučeno, aby byla dobrovolnost jednání pachatele tohoto trestného činu shledána i v dodatečném zaplacení zkrácené daně na základě platebního výměru vydaného správcem daně po zjištění daňového nedoplatku. O takový výjimečný případ za daných skutkových okolností,

které jsou předmětem trestního stíhání obviněného Petra K. nejde, pokud pachatel právě se záměrem snížit povinnost odvést daň v určitém rozsahu předloží správci daně podklady, jejichž součástí je nepravdivé tvrzení o uskutečněných obchodních případech, které tedy nebyly realizovány. Je proto zřejmé, že si daňový poplatník je vědom i rozsahu zkrácení daně, tudíž nelze akceptovat tvrzení odvolacího soudu o tom, že obviněný musel vyčkat dodatečného platebního výměru a nemohl dluh na dani uhradit dříve. Takové podvodné jednání, k odstranění jeho škodlivého následku dojde až po odhalení nepravdivosti údajů obsažených v daňovém přiznání příslušným správcem daně, nemůže splňovat podmínku dobrovolnosti ve smyslu ust. § 33 písm. a/ TZ. NS poukázal ve svém rozhodnutí, že odvolací soud v rámci projednávání odvolání nepřihlédl k pravidlům výkladu ust. § 33 TZ a jeho rozhodnutí je tak v rozporu s hmotněprávní úpravou citovaného ustanovení tak, jak předpokládá uplatněný dovolací důvod. Krajský soud v Ostravě, pobočka v Olomouci proto opětovně rozhodne o odvolání obviněného a přitom znovu posoudí zákonné předpoklady zániku trestní odpovědnosti u obviněného, zejména ve vztahu k podmínce dobrovolnosti. Podle ust. § 265s odst. 1 trestního řádu je tento soud, jako soud nižšího stupně v dalším řízení vázán právním názorem NS vysloveným v tomto dovolacím rozhodnutí.

NS nad rámec dovolací argumentace z důvodu dalšího konání řízení před odvolacím soudem v této trestní věci upozornil na potřebu řešit otázky zásady „ne bis in idem“ v případech, kdy je proti určité osobě vedeno trestní řízení pro daňový trestný čin a řízení správní o platebním deliktu, jejichž skutkové okolnosti jsou shodné. Evropský soud pro lidská práva, (v principu shodně též Soudní dvůr EU např. v rozsudku ze dne 26. 2. 2013 ve věci C 617/10, Hans Akerberg Fransson), totiž připouští možnost přiznat daňovému penále trestní povahu. Sankce za platební delikty v oblasti daní je možné při splnění stanovených podmínek považovat za trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a svobod (ÚOLPS). K tomu např. rozsudek ESLP ze dne 23. 11. 2006, Jussila proti Finsku, rozsudky ze dne 24. 7. 2008, André a další proti Francii, ze dne 16. 6. 2009, Ruotsalainen proti Finsku a z poslední doby též v rozsudku ze dne 27. 11. 2014, Lucky Dev proti Švédsku. Určitý posun v judikatuře Nejvyššího správního soudu ČR (dále NSS) při posuzování charakteru penále ve smyslu § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, pak může znamenat rozhodnutí ve věci vedené u tohoto soudu pod sp. zn. 4 Afs 210/2014, která byla předložena rozšířenému senátu NSS. Bude totiž nezbytně nutné zkoumat v projednávané trestní věci možné porušení čl. 4 Protokolu č. 7 v souvislosti s vedením tr. řízení proti obviněnému.

Ve veřejném zasedání obhajoba odkázala na původní písemné odvolání založené ve spise. Obhajoba si je vědoma právního názoru vyjádřeného v usnesení dovolacího soudu, který je pro odvolací soud závazný. Za stěžejní je však považován právní názor vyjádřený dovolacím soudem v samotném závěru jeho usnesení, kdy je potřeba řešit otázku ne bis in idem. Z obsahu spisu plyne, že obžalovanému byla pravomocně uložena povinnost uhradit daňové penále. Skutkové okolnosti, za kterých byla obžalovanému uložena povinnost toto penále uhradit jsou naprosto identické, jako ty, pro které je proti obžalovanému vedeno trestní stíhání. Obhajoba se proto domnívá, že pravomocným ukončením daňového řízení nastala překážka věci pravomocně rozhodnuté. Pokračování v jeho tr. stíhání porušuje čl. 4 protokolu č. 7 ÚOLPS, kdy jeho postih v podobě daňového penále byl de facto vykonán a pokračování v trestním stíhání nemá žádné

opodstatnění, a proto bylo navrženo, aby byl rozsudek okresního soudu zrušen a následně bylo trestní stíhání zastaveno, jelikož je podle ust. § 11 odst. 1 písm. j/ nepřípustné.

Obžalovaný se blíže nevyjádřil.

Krajský státní zástupce odkázal na rozhodnutí NS, když stejně jako obhajoba si myslí, že je zapotřebí se zaměřit na otázku rozhodnutí NSS ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, který v té věci nějakým způsobem vyvolal změny. Podle stanoviska krajského státního zastupitelství se jedná o rozhodnutí NSS, které by nemělo mít v plném rozsahu dopad na trestní řízení, když zde NSS nějakým způsobem akcentuje výklad ústavních práv, což mu nepřísluší. Proto se domnívá, že by se pro ta tr. řízení, která jsou rozběhlá, aniž by se k tomu vyjádřil i NS, jako sjednocující orgán, nikoli NSS, nemělo přihlížet. Za daného stavu navrhl, aby odvolání bylo zamítnuto jako nedůvodné.

Krajský soud, jako soud odvolací přezkoumal zákonnost a odůvodněnost výroků rozsudku, proti nimž bylo podáno odvolání, i správnost postupu řízení, které jim předcházelo, a to z hlediska vytýkaných vad, kdy přihlížel i k vadám, které nebyly odvoláním vytýkány, přičemž jsa vázán rozhodnutím NS ze dne 7. 10. 2015 a navazujícím zjištěním shledal, že je nutno rozhodnout výrokem shora uvedeným, z důvodů dále popsaných.

NSS rozhodl dne 24. 11. 2015, pod č. j. 4 Afs 210/2014 -57, v rozšířeném senátu v právní věci žalobce Odeř Agrar k. s. proti žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství se sídlem v Brně, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2012, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 8. 2014, v části I. tak, že penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010 a § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (LZPS) a čl. 6 a 7 ÚOLPS. V posuzovaném případu byl mezi stranami sporný výklad již citovaných paragrafů 37b a 251, tedy smysl, účel a povaha daňového penále. Čtvrtý senát NSS zastával názor, že penále podle obou citovaných ustanovení představuje tr. obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 ÚOLPS, resp. trest, na který je třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 LZPS, který však v dosavadní judikatuře NSS zaujat nebyl, resp. byly vysloveny pouze názory opačné. Nejnověji své dřívější závěry ohledně tr. povahy daňového penále zopakoval ESLP ve svém rozhodnutí ze dne 27. 11. 2014 „LUCKY DEV PROTI ŠVÉDSKU“, stížnost č. 7356/10. V tomto případě stěžovatelka ve svém daňovém přiznání nepřiznala všechny příjmy a navíc tak učinila nesprávným způsobem. Finanční úřad proto prověřil její příjmy za rok 2002 a uložil jí zdanit nepřiznané příjmy a též zvýšil její povinnost plátce DPH za tento rok. Jelikož informace, které ve svém daňovém přiznání uvedla, nebyly správné a finanční úřad v rámci své diskreční pravomoci musel provést revizi s ohledem na její chybné účetnictví, uložil jí také daňové penále ve výši 40%, resp. 20% ze zvýšené daně z příjmů a z DPH. Toto rozhodnutí bylo potvrzeno správními soudy a její dovolání NSS 20. 10. 2009 odmítl. Proti ní bylo v souvislosti s výše popsaným jednáním zahájeno také trestní řízení týkající se jednak trestného činu zkrácení daně a jednak účetního tr. činu. Trestní soud rozhodnutím s právní mocí dne 8.1.2009 stěžovatelku uznal vinnou z účetního trestného činu, avšak současně jí zprostil obvinění z trestného činu zkrácení daně, když nebylo možno vyloučit, že stěžovatelka skutečně nevěděla,

že její daňové přiznání obsahovalo nesprávné informace, jelikož se ve vedení podnikání plně spoléhala na manžela a jejich účetního. ESLP v posuzované věci konstatoval, že uložení daňového penále obnáší „trestní obvinění“ ve smyslu čl. 6 odst. 1 ÚOLPS a řízení týkající se daňového penále tak mělo trestní povahu. Ve vztahu k daňovému trestnému činu soud uvedl, že uložení daňového penále bylo založeno na tomtéž jednání, tedy nepřiznání příjmu z podnikání a DPH. Daňové řízení a trestní řízení se vztahovalo ke stejnému časovému období a stejnému obnosu daní. Situace byla nicméně odlišná ve vztahu k účetnímu trestnému činu. Stíhání stěžovatelky a její odsouzení pro účetní trestný čin nevykazoval rozpor s čl. 4 protokolu č. 7 ÚOLPS. Ohledně daňového tr. činu však ESLP uvedl, že ačkoliv současné či postupné vedení daňového a trestní řízení samo o sobě není v rozporu s citovaným čl. 4 protokolu č. 7 ÚOLPS (nezakládá překážku litispendence), porušení tohoto ustanovení nastane, pokud druhý soubor řízení pokračuje poté, co byl první soubor řízení již ukončen vydáním konečného rozhodnutí ve věci. Jelikož ve věci Lucky Dev daňové řízení nebylo zastaveno a daňové penále nebylo zrušeno poté, co došlo k ukončení trestního řízení, (daňové řízení před správními soudy naopak pokračovalo dalších devět měsíců) ESLP uzavřel, že stěžovatelka byla stíhána pro čin, pro nějž již byla s konečnou platností zproštěna obžaloby. ESLP ve svých rozhodnutích zdůrazňuje, že byť není daňové penále ve vnitrostátním právu klasifikována jako trest ve smyslu trestního práva, jeho uložení má trestní povahu, protože jeho účelem není náhrada zkrácené daně, ale potrestání dané osoby s cílem jí odradit od dalšího podobného jednání v budoucnu. Ani relativní mírnost penále nezpůsobí, že by uložení penále nemělo být považováno za trest ve smyslu č. 6 a 7 ÚOLPS. Pokud se týká usnesení NS ze dne 2. 7. 2014, sp. zn. 5 Tdo 749/2014, které nehledí na penále podle § 37b zákona o správě daní a poplatků, jako na „trestní obvinění“ ve smyslu čl. 6 ÚOLPS a vylučuje tak v případě souběhu daňového penále a trestní sankce porušení zásady ne bis in idem, pak k této argumentaci rozšířený senát zdůraznil, že citované usnesení NS předcházelo klíčovému rozsudku ESLP ve věci Lucky Dev proti Švédsku, jenž byl vydán dne 27. 11. 2014. Z tohoto důvodu je zjevné, že NS závěry ESLP ve věci Lucky Dev nemohl ve svém usnesení ze dne 2. 7. 2014 zohlednit. Reflektoval je však alespoň literárně později (v této souvislosti srov. komentář publikovaný ve Výběru důležitých rozhodnutí ESLP pro justiční praxi z pohledu NS č. 2/2015, jenž tvoří přílohu Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek NS, v němž bylo naznačeno, že rozsudek ve věci Lucky Dev zřejmě povede i ke změně judikatury ohledně povahy daňového penále a možného porušení zásady ne bis in idem, viz Šámal P Věc Lucky Dev proti Švédsku, str. 26 - 27).

Podle ust. § 265s trestního řádu je orgán v trestním řízení, jemuž věc byla přikázána k novému projednání a rozhodnutí, vázán právním názorem, který vyslovil ve svém rozhodnutí NS a je povinen provést úkony a doplnění, jejichž provedení NS nařídil.

Krajský soud, jako soud odvolací, postupoval ve věci dle již citovaných názorů NS v této trestní věci a shledal, že je nutno podle § 257 odst. 1 písm. c/ trestního řádu, za použití § 223 odst. 1 trestního řádu, z důvodu uvedené v § 11 odst. 1 písm. j/ trestního řádu napadený rozsudek zrušit v celém rozsahu a trestní stíhání obžalovaného pro skutek uvedený v obžalobě OSZ v Přerově ze dne 14. 7. 2014, sp. zn. 3 ZT 19/2014, v němž byl spatřován toliko přečin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 TZ zastavit, neboť tak stanoví vyhlášená mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána. Podle dodatečného platebního výměru na DPH, který vystavil 25. 6. 2013 Finanční úřad pro Olomoucký kraj, územní pracoviště v Hranicích, vůči daňovému subjektu Petr K., xxx po provedené daňové

kontrole, byla jednak doměřena daň z přidané hodnoty za II. čtvrtletí 2010 ve výši 64.149 Kč a podle § 37b odst. 1 písm. a/ zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu, z částky doměřené daně, oproti poslední známé dani, pak vznikla Petru K. povinnost uhradit též penále ve výši 20 % v částce 12.828 Kč, celkem pak byla tedy doměřena daň - včetně penále - v celkové výši 76.968 Kč. Za další čtvrtletí roku 2010 byla doměřena daň ve výši 10.888 Kč a též dle stejného ustanovení zákona o správě daní a poplatků mu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 % tj. v částce 2.176 Kč. Doměřená daň včetně penále pak tvořila celkovou výši 13.056 Kč. Za čtvrté čtvrtletí roku 2010 byla doměřena DPH ve výši 28.112 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a/ daňového řádu byla z částky doměřené daně stanovena povinnost uhradit penále též ve výši 20% tj. v částce 5.622 Kč. Celkově byla doměřena daň za poslední čtvrtletí za rok 2010 včetně penále v celkové výši 33.734 Kč. Obžalovaný, jako daňový subjekt, kompletně dodatečně doměřenou daň včetně penále celou uhradil dne 22. 7. 2013 (č. l. 1/231, 303). Odvolání Petra K. jako daňového subjektu bylo zamítnuto rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství v Brně dne 17. 10. 2014 a napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj ze dne 25. 6. 2013 bylo potvrzeno (č. l. 2/608 - 616). Rozhodnutí bylo doručeno Petru K. 24. 10. 2014.

Podle čl. 10 Ústavy ČR vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejíž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva. Podle čl. 95 odst. 1 Ústavy ČR je soudce při rozhodování vázán zákonem a mezinárodní smlouvou, která je součástí právního řádu; je oprávněn posoudit soulad jiného právního předpisu se zákonem nebo s takovou mezinárodní smlouvou. Podle čl. 4 odst. 1 protokolu č. 7 ÚOLPS publikované pod č. 209/1992 Sb. nikdo nemůže být stíhán nebo potrestán v trestním řízení podléhajícím pravomoci téhož státu za trestný čin, za který byl již osvobozen nebo odsouzen konečným rozsudkem podle zákona a trestního řádu tohoto státu.

Otázka daňového penále vyměřeného v daňovém řízení a vzniku překážky ne bis in idem při současně vedeném trestním řízení týkající se zkrácení daně byla řešena ESLP nejnověji v již citovaném rozsudku ze dne 27. 11. 2014 „Lucky Dev proti Švédsku“, stížnost č. 7356/10, z něhož vyplývá, že uložení daňového penále obnáší „trestní obvinění“, přičemž řízení týkající se daňového penále mělo a má tr. povahu. Následné odsouzení pro trestný čin zkrácení daně by proto bylo v rozporu se zásadou ne bis in idem. Tato zásada znamená zákaz dvojího souzení a potrestání za týž čin - skutek, ve smyslu čl. 4 protokolu č. 7 ÚOLPS, jak byla tato Úmluva publikována pod č. 209/1992 Sbírky zákonů a nařízení ČR. S ohledem na již citovanou judikaturu ESLP musí odvolací soud v této tr. věci konstatovat, že uložením daňového penále vztahujícího se též k dani z přidané hodnoty za období za II. – IV. čtvrtletí 2010 v rámci daňového řízení, tj. jeho vyměřením a i úhradou ve vztahu k daním ohledně nichž se vede proti obžalovanému toto trestní řízení pro trestný čin podle § 240 odst. 1 TZ, došlo k vytvoření překážky ne bis in idem, neboť za takové jednání byl obžalovaný již postižen, pokud dodatečně vyměřenou daň spolu s penále uhradil státu již dne 22. 7. 2013 a jeho odvolání bylo Odvolacím finančním ředitelstvím v Brně pravomocně zamítnuto. Pokud proti jmenovanému obviněnému nebylo současně vedeno trestní stíhání i pro jiný trestný čin, pak odvolacímu soudu nezbylo, než z již uvedených důvodů konstatovat, že v zahájeném trestním stíhání nelze pokračovat a pro jeho nepřípustnost je nutno toto trestní stíhání zastavit.

Krajský soud, po provedené úvaze nad odvolacími námitkami, rozvahou soudu I. stupně, názory NS, následnými zjištěními a stanovisky stran, dospěl jednoznačně k závěru, že je nutno ve prospěch odvolatele rozhodnout výrokem shora uvedeným.

P o u č e n í :

I. Proti tomuto rozhodnutí **n e n í** další řádný opravný prostředek přípustný.

II. Proti tomuto rozhodnutí **j e** přípustné dovolání, které lze podat ve lhůtě dvou měsíců od doručení tohoto rozhodnutí prostřednictvím soudu I. stupně.

Dovolání mohou podat

a) nejvyšší státní zástupce ve prospěch i v neprospěch obviněného

b) obviněný pro nesprávnost výroku rozhodnutí soudu, který se ho bezprostředně dotýká.

Obviněný může dovolání podat pouze prostřednictvím obhájce. Podání obviněného, které nebylo učiněno prostřednictvím obhájce, se nepovažuje za dovolání, byť bylo takto označeno.

Příslušný k rozhodnutí o podaném dovolání je Nejvyšší soud České republiky v Brně.

V dovolání musí být uvedeno, proti kterému rozhodnutí směruje, který výrok, v jakém rozsahu i z jakých důvodů napadá a čeho se dovolatel domáhá, včetně konkrétního návrhu na rozhodnutí dovolacího soudu s odkazem na zákonné ustanovení § 265b/l a)-l) nebo § 265b/2 tr. řádu, o které se dovolání opírá.

Rozsah, v němž je rozhodnutí dovoláním napadáno, a důvody dovolání lze měnit jen po dobu trvání lhůty k podání dovolání.

Olomouc 4. 1. 2016

Vypracoval:
JUDr. Jaroslav Malátek

Za správnost vyhotovení:
Jaroslav Veselý, DiS.

JUDr. Jaroslav Hudeček v. r.
předseda senátu