

UNIVERZITA KARLOVA
Právnická fakulta

Mgr. Monika Kaucká Hermannová

**Princip ne bis in idem v kontextu
daňového a trestního práva**

*The ne bis in idem principle in the context of
tax and criminal law*

Rigorózní práce

Pověřený akademický pracovník: prof. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Tematický okruh: Finanční právo

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 28. 2. 2022

Prohlášení

Prohlašuji, že předkládanou rigorózní práci jsem vypracovala samostatně a že všechny použité zdroje a literatura byly řádně uvedeny. Dále prohlašuji, že tato práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 320.274 znaků včetně mezer.

V Praze dne 28. února 2022

Mgr. Monika Kaucká Hermannová

Poděkování

Ráda bych zde tímto poděkovala svému vedoucímu rigorózní práce prof. JUDr. Radimu Boháčovi, Ph.D. za velkou ochotu a cenné rady poskytnuté při psaní této práce.

Dále bych chtěla poděkovat svému manželovi a rodině za nekončící podporu při zpracování tohoto textu.

OBSAH

ÚVOD	1
1. VYMEZENÍ PROBLEMATIKY V RÁMCI RELEVANTNÍCH POJMŮ.....	4
1.1 Vztah daňového a trestního práva	4
1.2 Právo na spravedlivý proces	7
1.3 Zásada ne bis in idem	13
1.3.1. Zásada ne bis in idem v trestním, daňovém a správním právu	16
1.3.2 Zásada ne bis in idem v rámci Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.....	23
1.3.3 Zásada ne bis in idem v rámci Evropské unie.....	27
1.4 Zásada res iudicata a překážka litispendence	30
1.5 Totožnost skutku.....	32
1.5.1 Totožnost skutku v trestním právu.....	32
1.5.2 Totožnost skutku v daňovém právu	35
1.5.3 Totožnost skutku podle judikátu Zolotukhin proti Rusku	36
1.6 Sankce jako důsledek nesplnění právní povinnosti	39
2. DAŇOVÝ ŘÁD	42
2.1 Postup stanovení daně	42
2.2 Druhy sankcí dle daňového řádu	47
2.2.1 Pokuta za opožděné tvrzení daně	48
2.2.2 Penále.....	49
2.2.3 Úrok z prodlení	50
2.3 Stanovení sankce	51
3. TRESTNÍ ZÁKONÍK	57
3.1 Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.....	57
3.1.1 Zkrácení povinné platby	59
3.1.2 Vylákání výhody na povinné platbě	61
3.2 Sankce dle trestního zákoníku	64
3.3 Trestní charakter penále v rámci tzv. Engelovských kritérií a Bendenounových kritérií	67
4. JUDIKATURA ČESKÝCH SOUDŮ	72
4.1 Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22.7.2004, sp. zn. 11 Tdo 738/2003.....	72
4.2 Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23.3.2011, 8 Tz 10/2011	73
4.3 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.4.2011, sp.zn. 1 Afs 1/2011.....	74
4.4 Usnesení Ústavního soudu ze dne 15.5.2012, sp.zn. II. ÚS 3803/11	75

4.5 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.3.2014, sp.zn. 5 Afs 28/2013.....	76
4.6 Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 2.7.2014, sp. zn. 5 Tdo 749/2014.....	76
4.7 Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24.11.2015, sp.zn. 4 Afs 210/2014.....	78
4.8 Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4.1. 2017, sp.zn. 15 Tdo 832/2016.....	79
5. JUDIKATURA EVROPSKÝCH SOUDŮ	82
5.1 Judikatura Evropského soudu pro lidská práva	82
5.1.1 Ferrazzini proti Itálii	82
5.1.2 Janosevic proti Švédsku	82
5.1.3 Morel proti Francii	84
5.1.4 Jussila proti Finsku	85
5.1.5 Ruotsalainen proti Finsku	86
5.1.6 Nykänen proti Finsku.....	87
5.1.7 Lucky Dev proti Švédsku.....	88
5.1.8 A a B proti Norsku	89
5.1.9 Jóhannesson a další proti Islandu.....	90
5.2 Judikatura Soudního dvora Evropské unie	92
5.2.1 Fransson	92
5.2.2 Menci	93
6. VYHODNOCENÍ APLIKACE ZÁSADY NE BIS IN IDEM V JUDIKAČNÍ PRAXI SOUDŮ	95
6.1 Kontext vývoje judikatury českých a evropských soudů v otázce ne bis in idem.....	95
6.2 Vývoj argumentace ke změnám judikatury	104
6.2.1 Pojem „trestní obvinění“ podle Úmluvy	104
6.2.2. Posuzování totožnosti skutku pro účely Úmluvy.....	106
6.2.3 Dvojí potrestání v komplementárních řízeních.....	106
6.3 Okolnosti rozhodovací činnosti ESLP v otázce ne bis in idem.....	109
ZÁVĚR.....	114
SEZNAM POJMŮ A ZKRATEK.....	121
SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	123
ABSTRAKT	133
ABSTRACT	134

ÚVOD

Zásada *ne bis in idem* je jedním ze základních právních principů, které se prolínají národními právními řády i mezinárodním právem. Zdánlivě jednoduché pravidlo, podle něhož může být o jedné věci ve vztahu k jedné osobě jednáno a meritorně rozhodnuto pouze jednou a protiprávní skutek si zaslouží pouze jedno potrestání, je jedním z pilířů právní jistoty. Tento princip je zejména spojen s právem trestním (trestný čin vs. trestný čin), ale dle stejné logiky nemůže být za stejný skutek uloženo vícero sankcí ani v právu daňovém (daňový delikt vs. daňový delikt) nebo správním. Jeho mezioborová aplikace (daňový delikt vs. trestný čin), jež se začala rozvíjet přisouzením trestního charakteru i sankcím podle jiných odvětví práva, je trendem, který je v evropském prostoru ražen judikaturou Evropského soudu pro lidská práva. Ten tímto v zásadě otevřel Pandořinu skříňku, protože na tuto úvahu se nabalilo množství často nejednoznačných i protichůdných právních názorů v různých judikátech. Ve vazbě na členství v Radě Evropy je Česká republika judikaturou vázána a na tento její vývoj muselo reagovat také české soudnictví. Jednou z kolizních situací, jež z této interpretace zásady vyplynula, je současné ukládání sankce dle daňového i trestního práva za jednání se stejnou podstatou a případné porušení zákazu dvojího potrestání. Pakliže řidič způsobí svojí rychlou jízdou dopravní nehodu, je intuitivně pochopitelné, že ve správním řízení, pro které je v tomto případě charakteristická zejména rychlost, přijde o řidičský průkaz, a trestní řízení posoudí, jak společensky nebezpečné bylo jeho jednání. Rozdíl mezi daňovými a trestními sankcemi za delikty v oblasti daní takto na první pohled zřejmý není. Během svého pracovního angažmá na trestním úseku soudu jsem brzy zjistila, že daňová kriminalita se ani mezi „trestáři“ netěší velké oblibě pro složitost a časté změny právní úpravy, komplikovanost finančněprávních vztahů, jež musí soud rozkrýt, a také často složitou důkazní situaci. Vyspělé hospodářské společnosti s nejvyšší kvalitou veřejných služeb, jež je spojena s nemalými náklady, se vyznačují dobře nastaveným daňovým systémem a účinným bojem proti daňové kriminalitě prostřednictvím nástrojů práva daňového a obvykle při překročení stanoveného limitu škody také trestního. Každý stát hledá cestu k zajištění efektivního výběru a vymáhání daní, případně trestání daňových deliktů, přičemž současně není záměrem nevhodně a nadměrně zasahovat do práv daňových poplatníků.

Předmětem této rigorózní práce je střet daňového a trestního práva v otázce souběžného ukládání jejích sankcí za delikty založené na totožném skutku z pohledu zásady *ne bis in idem*. Prvně považuji za důležité vymezit terminologii deliktního jednání, a sice protiprávní jednání

podle daňového práva je označováno jako daňový delikt, a jednání, na něž je aplikovatelná skutková podstata trestného činu podle trestního práva, je označováno jako daňový trestný delikt případně čin, jež odpovídá označení trestního zákoníku.¹ Judikaturou Evropského soudu pro lidská práva i českou justicí již bylo postaveno na jisto, že daňové penále ukládané podle daňového řádu má povahu trestního obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod jako mezinárodní smlouvy garantující tyto práva v evropském prostoru. Ve světle tohoto hodnocení vyvstala relevantní otázka vzniku překážky věci rozhodnuté ve vztahu k trestněprávní sankci, pakliže v souladu s většinovou praxí bývá jako první ukládána sankce daňová. Tato práce je vztažena konkrétně k překážce uložení daňového penále podle § 251 daňového řádu jako sankci za doměření daně správcem daně pro nesplnění povinnosti daň tvrdit v zákonné výši k sankcionování podle skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 trestního zákoníku, jež krom jiného spočívá v úhradě daně v nižší výši, než odpovídá zákonné normě. Ačkoliv by přicházely do úvahy i další skutkové podstaty, takové vymezení dle mého názoru nejvíce odpovídá obsahu sporů, jež jsou předmětem jednání Evropského soudu pro lidská práva. Souběžné ukládání těchto sankcí je po dvě desetiletí předmětem rozhodování českých soudů a s ohledem k nepolevujícímu vývoji judikatury evropských soudů a stále otevřeným otázkám, se jedná o téma, jež neztrácí na aktuálnosti.

Ve své práci si kladu za cíl potvrdit či vyvrátit hypotézu, zda za současného stavu judikatury v českém právním prostředí bude princip *ne bis in idem* porušen v případě uložení daňového penále podle daňového práva i odsouzení za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle trestního práva. Takto položená otázka je zasazena do kontextu rozboru pojmu předmětné zásady a jeho začlenění v právních normách a také systému sankcí daňového a trestního práva. Důraz je kladen na podrobnou analýzu dlouhodobého vývoje judikatury Evropského soudu pro lidská práva i Soudního dvora EU v čase a také argumentaci, na níž jsou rozhodnutí založena, s cílem získat podklad pro vznik aktuálního stavu výkladu a aplikace zásady. V návaznosti na to je obdobně analyzována i judikatura českých soudů. V práci jsou popsány také další okolnosti, zejména právní, politické i ekonomické, jež jsou spojeny s vývojem vnímání zásady. Větší pozornost je zaměřena na poslední komplexní rozhodnutí ve věci A a B proti Norsku a jeho reflexi českým soudnictvím. V závěru je zahrnuta

¹ Případně trestný čin daňový podle Dílu 2 Hlavy VI Trestných činů hospodářského zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.

úvaha, zda vzhledem k poslednímu vývoji judikatury a jejím výstupům vůči aplikaci principu *ne bis in idem* by měly být zvažovány změny v právním řádu.

Pro splnění cíle práce je užitá metoda analýzy k rozboru *de lege lata* upravující předmětné pravidlo napříč českým právním řádem i v mezinárodních smlouvách. Rovněž pak je podrobně analyzována judikatura všech soudů k získání znalosti o změnách a obrazech v judikatuře a jejich odůvodnění jako podklad k sumarizaci a hodnocení vývoje soudní praxe. K tomu byla užitá metoda syntézy a deskripce. Metoda indukce je aplikována k vyvození závěrů z judikatury soudů pro praxi správců daně, orgánů činných v trestním řízení a povinných subjektů.

Jakkoliv je zásada *ne bis in idem* elementárním právním pojmem, ve spojení s právními stanovisky evropských soudů a národních soudů v otázce souběžného ukládání sankce podle daňového i trestního práva jí není věnována pozornost monografií odborné literatury, ačkoliv téma je obsáhlé a v praxi frekventované. Relevantním zdrojem práce jsou domácí i zahraniční odborné články právních teoretiků, akademiků a advokátů, a dále texty právnícké publicistiky, které se zaměřují na jednotlivé rozsudky nebo dílčí úseky judikatury. K partikulárním tématům teoretické části je využita dostupná literatura a zcela stěžejním zdrojem informací jsou právní předpisy a texty rozhodnutí soudů. Z domácích citovaných autorů lze jmenovat například Pipka či Kmece, kteří se aplikaci zásady věnují spíše optikou trestního práva, a dále Šimka či Šámala zaměřující se na střet s právem daňovým. Předmětným tématem se z různých pohledů také zabývají některé bakalářské a diplomové práce.

Práce se skládá z šesti kapitol. První kapitola se věnuje vymezení základních pojmů, a sice zejména samotnému termínu *ne bis in idem* a jeho pozici v rámci práva na spravedlivý proces, a také charakteristice daňového a trestního práva včetně jejich vzájemného srovnání a vztahu. Druhá kapitola charakterizuje daňové řízení a ukládání sankcí v něm a na ní navazující kapitola třetí se zaměřuje na sankcionování dle trestního zákoníku včetně vyhodnocení trestního charakteru sankce s užitím tzv. Engelovských kritérií. Čtvrtá a pátá kapitola se zaměřují na rozbor významné judikatury českých soudů a evropských soudů. Poslední šestá kapitola shrnuje a zhodnocuje vývoj judikatury a jeho okolností a také akcentuje rozhodnutí, která výrazně měnila náhled na tuto problematiku včetně rozboru argumentace těchto rozhodnutí.

Práce vychází z právního stavu ke dni 28. února 2022.

1. VYMEZENÍ PROBLEMATIKY V RÁMCI RELEVANTNÍCH POJMŮ

1.1 Vztah daňového a trestního práva

Daňové právo a trestní právo jsou shodně odvětvími veřejného práva. Pro veřejné právo je charakteristické, že zajišťuje veřejné zájmy a lze jej popsat také tak, že se zabývá zájmy společnosti jako celku. Určující je pro něj vztah mezi státem a jeho orgány na straně jedné a dalšími osobami na straně druhé. Těmi jsou především občané státu a další osoby podléhající pravomoci státu, jde tedy v zásadě o vztah mezi nerovnými subjekty.

Trestní právo zejména ve své hmotné části chrání práva a oprávněné zájmy fyzických a právnických osob a dalších subjektů, zájmy společnosti, státu a ústavní zřízení před trestnými činy taxativně vypočtenými v trestněprávních normách a přesně stanovuje co je trestným činem a jaká sankce za něj může být uložena.² Regulace jednání tímto právním odvětvím má za cíl vytvářet stabilní a nekonfliktní prostředí, které je základem pro fungování společnosti, jejího rozvoje a prosperity. Vymezuje tedy společensky nežádoucí jednání, které je na tak vysoké úrovni škodlivosti, že je trestným činem. S úrovněmi společenské škodlivosti daných jednání souvisí subsidiarita trestní represe. V demokratických společnostech je trestní právo vnímáno jako nejzazší prostředek ve smyslu ultima ratio, kterým je regulováno chování subjektů ve společnosti. Tuto premisu ve svých nálezech zdůrazňuje také Ústavní soud v tom smyslu, že užívání prostředků trestního práva v rámci právního řádu představuje nejzávažnější zásah do práv fyzických a právnických osob, a proto musí být užíván pouze v případech, v nichž mimotrestní prostředky jiných právních odvětví zejména správního, občanského a obchodního práva nepostačují nebo nejsou efektivní.³ Subsidiarita trestní represe je upravena přímo v zákoně č. 40/2009 Sb., trestní zákoník (dále jen „trestní zákoník“) jako jedna ze zásad. Trestní zákoník tak stanoví, že *„trestní odpovědnost pachatele a trestněprávní důsledky s ní spojené lze uplatňovat jen v případech společensky škodlivých, ve kterých nepostačuje uplatnění odpovědnosti podle jiného právního předpisu.“*⁴ Toto vymezení také koresponduje s právní úpravou v rámci ústavního pořádku ČR, který určuje mantinely trestního práva v Listině základních práv a svobod, kdy v článku 39 zdůrazňuje, že *„jen zákon stanoví, které jednání je trestným činem a jaký trest, jakož i jaké újmy na právech nebo majetku, lze za jeho spáchání*

² JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné. Obecná část. Zvláštní část.* 6. vydání. Praha: Leges, 2017. 976 s. ISBN 978-80-7502-236-3. s. 19.

³ Nález Ústavního soudu ČR ze dne 22. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 372/03.

⁴ § 12 odst. 2 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.

uložit“. Úloha trestního práva v rámci právního řádu společnosti je subsidiární a akcesorní a má působit až jako poslední a v zásadě také nejrazantnější reakce na společensky nepřijatelné chování.

Oproti tomu předmětem daňového práva je regulace společenských vztahů, jejichž objektem jsou daně a další zákonem stanovené peněžní odvody, např. poplatky a cla. Funkcí tohoto právního odvětví je zajištění příjmů veřejných rozpočtů, jejichž prostřednictvím stát rozděluje prostředky k zajištění funkcí státu a svých priorit. Daňové povinnosti jsou téměř výhradně ukládány formou zákonů, podzákonné předpisy jsou užívány zejména pro úpravu daňových povinností, jež mají v kompetenci obce, které k tomuto používají nejčastěji obecně závazné vyhlášky. I tato úprava vztahů vychází z Listiny základních práv a svobod, která v čl. 5 stanoví, že „*daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona*.“ Daňové právo patří do fiskální části finančního práva, jež se zabývá veřejnými rozpočty, daněmi a vztahy, které vznikají při tocích financí s nimi spojených. Finanční právo obecně je pak souhrnem právních norem, které upravují vztahy vznikající v procesu tvorby a používání peněžních fondů, jež jsou vytvářeny ve veřejném zájmu k uspokojování veřejných potřeb.⁵ Právní úprava daní je často považována za pododvětví práva finančního, přičemž samotné finanční právo se z práva správního začalo vyčleňovat až v průběhu 19. století.⁶ Například anglosaský právní prostor nicméně běžně užívá termín „tax law“⁷ pro samostatné právní odvětví upravující daňové vztahy.

Pro účely charakteristiky vztahů daňového práva a trestního práva je daňové právo do určité míry ztotožnitelné s právem správním s ohledem k tomu, že je spojují stejná východiska. Správní právo lze popsat množstvím definic. Například prof. Sládeček jej charakterizuje jako „*soubor veřejnoprávních norem hmotněprávní, procesní a organizační povahy, které upravují organizaci, činnost a procesní postupy veřejné správy*.“⁸ Oproti tomu daňové právo obsahuje obdobně specializované normy pro užší okruh orgánů finanční správy. Daňové právo a správní právo jsou silně propojeny historicky, mimo jiné i skrze právo finanční.

⁵ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB a Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 12–14.

⁶ BALÁČOVÁ, Adéla. *Vztah daňového práva a dalších právních odvětví*. Brno, 2016. Diplomová práce. Masarykova univerzita. Fakulta právnická. Vedoucí diplomové práce doc. JUDr. Ing. Michal Radvan, Ph.D.,.

⁷ Například mezinárodní právnické stránky HG Resources jej definují Tax Law: „It covers the rules, policies and laws that oversee the tax process, which involves charges on estates, transactions, property, income, licenses and more by the government. Taxation also includes duties on imports from foreign countries and all compulsory levies imposed by the government upon individuals for benefit of the state.“

⁸ SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2009. 464 s. ISBN 978-80-7357-382-9. s. 38.

Administrativně – právní metoda regulace a vztahy, které na jejím podkladě vznikají, jsou u správního a daňového práva v zásadě totožné. Radvan tento vztah charakterizuje tak, že „metoda uplatněná ve finančním právu je v podstatě modifikovanou administrativně právní metodou, a to vzhledem k působení veřejné správy i v rámci vztahů regulovaných finančním právem.“⁹ Daňové i správní právo mají svůj vlastní procesní předpis, jenž upravuje průběh jednotlivých řízení, tj. zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) a zákon č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen „správní řád“). Přestože je pro daňové řízení v daňovém řádu explicitně stanoveno, že při správě daní se správní řád nepoužije¹⁰, daňové řízení vychází ze stejných principů, kterými se řídí správní řád. Převládá tak názor podpořený judikaturou, že tyto principy jsou obecně subsidiárně použitelné i pro daňové řízení zejména k případnému řešení mezer v právu.¹¹ Daňové a správní právo mají shodný přístup také v otázce regulace právní odpovědnosti. Správní trestání je definováno jako rozhodování orgánů veřejné správy o vině a ukládání trestů za správní delikty na základě zákonem předepsaného postupu, tedy vydáním správního aktu¹², přičemž správní delikt lze popsat jako „protiprávní jednání odpovědné osoby, jehož znaky jsou uvedeny v zákoně a s nímž zákon spojuje hrozbu sankcí trestní povahy ukládané v rámci výkonu veřejné správy“¹³. Obdobně daňové delikty jsou postiženy těmi z daňověprávních norem, jež vymezují znaky a následky porušení daňového práva. Zároveň o žalobách, jež se domáhají ochrany před nezákonnými rozhodnutími nebo postupy správních orgánů či správců daní, jako orgánů veřejné moci, je shodně rozhodováno ve správním soudnictví.

Společným styčným bodem daňového a trestního práva je ochrana veřejného zájmu. Tímto shodným objektem je správný výběr daní, což zároveň v některých situacích vytváří nežádoucí třetí plochu možného dvojího trestání. Při srovnání daňového práva a trestního práva představují zásadní rozdíl cíle, které tato dvě právní odvětví sledují. Zjednodušeně daňové právo motivuje k co možná nejhladšímu průběhu odvádění daní, kdežto funkcí trestního práva je zejména represe a ochrana před daňovou kriminalitou. Trestní právo je ze své podstaty právem justičním, jež je z podstaty veřejným řízením spojeným s kontrolou veřejnosti, a tomu

⁹ RADVAN, Michal. *Je berní právo samostatným odvětvím práva?* In Dny Práva – 2008 – Days of Law. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008. s. 295-304. ISBN 978-80-210-4733-4.

¹⁰ § 262 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

¹¹ § 177 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád a Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.7.2007, sp.zn. 8 Afs 59/2005, [cit. 2018-06-06].

¹² KINDL, Milan a kol. *Základy správního práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2006. 327 s. ISBN 80-7380-011-X. s. 245.

¹³ MATES, Pavel a kol. *Základy správního práva trestního*. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010. 248 s. ISBN 978-80-7400-357-8. s. 13.

odpovídají vysoké nároky na spravedlivý proces a presumpce neviny. V případě daní postihuje výhradně úmyslnou trestnou činnost, jež musí být orgány činnými v trestním řízení prokázány v rámci důkazního břemene.

Trestním právem jsou postihovány společensky nejzávažnější delikty, běžný člověk by se s ním neměl setkávat. Oproti tomu daňové právo je nadneseně určeno ke každodenní konfrontaci občana a právní řád přímo předpokládá, že se s ním bude každý občan pravidelně setkávat. Specifická je pro něj tzv. autoaplikace, kdy daňový poplatník na sebe sám aplikuje normy daňového práva a stanoví svoji daňovou povinnost v daňovém tvrzení, jež předloží správci daně, který pakliže nemá pochybnosti o správnosti, takto předloženou výši daně vyměří. Důkazní břemeno zde spočívá primárně na daňovém subjektu¹⁴, a také v souvislosti s tím je daňové řízení neveřejné. Až v případě, že toto není naplněno, realizuje doměření daně svými nástroji správce daně. V tomto smyslu jednání mezi správcem daně jako finančním orgánem a daňovým poplatníkem není žádoucím průběhem daňověprávního vztahu, v čemž je určitá podobnost s právem trestním.¹⁵ Nástroje daňového práva by měly být oproti trestnímu právu rychlé a efektivní, přičemž ale správce daně není vybaven k rozkrývání komplikovanější a organizované trestné činnosti.

Přímé napojení daňového a trestního práva lze spatřovat v oznamovací povinnosti správce daně, který pakliže během své činnosti, zejména vyměřování a doměřování daní, zjistí skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán některý z vymezených trestných činů¹⁶, oznamuje tuto skutečnost orgánům činným v trestním řízení. Typicky se jedná o zkrácení daně, u něhož výše způsobené škody přesahuje částku 100.000 Kč, jež pak ale představuje onu zmiňovanou třetí plochu mezi daňovým a trestním právem při aplikaci zásady *ne bis in idem*.

1.2 Právo na spravedlivý proces

Právo na spravedlivý proces, tj. právo na spravedlivé soudní řízení nebo v širším kontextu na jakékoliv spravedlivé řízení před orgány veřejné moci, je jedním ze základních

¹⁴ § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

¹⁵ CZUDEK, Damian. *Ne bis in idem a dopady do daňového procesu*. In Radvan, Czudek, Čejková, Liška, Lišková, Marešová, Nevečeřalová, Škop. *Přímé daně a jejich správa v judikatuře*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2018. s. 245-262. Spisy Právnické fakulty MU, řada teoretická, Edice Scientia. Sv. č. 635. ISBN 978-80-210-9084-2.

¹⁶ § 53 odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

atributů demokratických států. Tuto myšlenku vyjádřil Ústavní soud krátce po svém vzniku v nálezu ze dne 12. 10. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 4/94, tak, že: „*Účelem trestního řízení není jenom „spravedlivé potrestání pachatele“, účelem trestního řízení je rovněž „fair“ proces. Existence řádného procesu je nevyhnutelnou podmínkou existence demokratického právního státu.*“

Samotný pojem spravedlnost lze charakterizovat tak, že je „*veřejným zájmem, proto se stanovuje monopol státu na působení v této oblasti. (...) Ponechání spravedlnosti soukromé aktivitě by mohlo znamenat nebezpečí jejího odeprání. (...) Spravedlnost je jednou z funkcí státu. Stát je povinen spravedlnost poskytovat. Spravedlnost je zároveň činností státu i kvalitou státu. Kvalita je dosažena, pokud jsou zároveň splněny určité základní předpoklady. Tyto atributy - nezávislost, nestrannost, odbornost, předvídatelnost, efektivnost se dle historických zkušeností musí naplňovat kumulativně.*“¹⁷ Pojem proces představuje systém vyjadřující posloupnost jednotlivých úkonů určitého děje, přičemž soudní proces lze definovat v tomto kontextu jako systém vyjadřující posloupnost jednotlivých úkonů, které směřují k vydání rozhodnutí, jímž se v určité věci zakládají, mění nebo ruší práva anebo povinnosti určité osoby, nebo jímž se v určité věci prohlašuje, že taková osoba práva nebo povinnosti má anebo nemá.¹⁸ Bartoň a kol. poměrně neformálně právo na spravedlivý proces definují jako „*komplex procesních garancí, kterými stát musí „vyztužit“ cestu jednotlivce domáhajícího se ochrany svých hmotných práv.*“¹⁹

Soudní proces v trestním právu je velmi formalizovaný a podrobně upravený v zákoně č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (dále jen „trestní řád“) zejména s ohledem na náročný účel trestního řízení. Tímto účelem je především „*odhalit pachatele skutku, který naplňuje znaky trestného činu podle trestního práva hmotného, vyšetřit tento skutek a postavit pachatele před soud, který rozhodne o jeho vině nebo nevině.*“²⁰ Odsoudit pachatele trestného činu lze výhradně dle pravidel trestního řízení.

Právo na spravedlivý proces představuje oprávnění každého, kdo je souzen, aby soud rozhodoval o jeho právech a povinnostech v souladu se zákonnými požadavky, které vyjadřují podstatu spravedlnosti v soudním řízení. Toto právo je spojeno s dalším účelem soudního řízení, kterým je krom potrestání pachatele právě tzv. spravedlivý proces s tím, že spravedlivý proces je základním předpokladem k tomu, aby i rozhodnutí, které vzejde z takového procesu,

¹⁷ KLÍMA, Karel et al. *Komentář k Ústavě a Listině*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 1441 s. ISBN 978-80-7380-140-3. s. 610.

¹⁸ GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 5. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 308 s. ISBN 978-80-7380-233-2. s. 145.

¹⁹ BARTOŇ, Michal a kol. *Základní práva*. Praha: Leges, 2016. 608 s. ISBN 978-80-7502-128-1. s. 509.

²⁰ JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo procesní*. 4. vydání. Praha: Leges, 2016. 848 s. ISBN 978-80-7502-160-1. s. 21.

bylo rovněž spravedlivé. Toto právo není komplexně upraveno a definováno v žádném prameni práva ČR, ale utváří jej jednotlivá ustanovení na úrovni Ústavy, mezinárodních smluv, zákonů a judikatury. Takto diverzifikovaný vývoj právního zakotvení principů spravedlivého procesu je spojen s postupným vývojem v průběhu 20. století na úrovni jednotlivých demokratických států a jejich právních kultur a také s rozvojem mezinárodních organizací a jejich ambicí sjednocovat základní pravidla soudního řízení. V pramenech práva ČR definuje základní zásady pro naplnění práva na spravedlivý proces a soudní řízení obecně především Ústava a Listina základních práv a svobod (dále jen „LZPS“). Pro jednotlivá odvětví práva pak další zásady řízení doplňují také jednotlivé zákony.

Zde uvádím pouze některé vybrané zásady zaměřené obecně na trestní a daňové právo:

- **Právo na přístup k soudu či jinému orgánu příslušnému k rozhodnutí.** Elementárním předpokladem k realizaci spravedlnosti v demokratickém státě je přístup občanů k orgánům, které garantují rozhodnutí sporné věci. Toto právo je vyjádřeno v čl. 36 odst. 1 LZPS tak, že: *„Každý se může domáhat stanoveným postupem svého práva u nezávislého a nestranného soudu a ve stanovených případech u jiného orgánu.“* LZPS v tomto článku v druhém odstavci rovněž stanoví, že: *„Kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen rozhodnutím orgánu veřejné správy, může se obrátit na soud, aby přezkoumal zákonost takového rozhodnutí, nestanoví-li zákon jinak.“* a garantuje tak také přístup k soudní ochraně proti rozhodnutím veřejné správy.
- **Právo na zákonného soudce a zásada nezávislosti a nestrannosti soudce.** Toto právo je vyjádřeno v čl. 38 odst. 1 LZPS, který stanoví, že: *„Nikdo nesmí být odňat svému zákonnému soudci. Příslušnost soudu i soudce stanoví zákon.“* Výkon soudcovské profese je pak dále specifikován přímo na úrovni Ústavy v čl. 82 odst. 1 tak, že: *„Soudci jsou při výkonu své funkce nezávislí, jejich nestrannost nesmí nikdo ohrožovat.“*
- **Zásada veřejnosti.** Tato zásada je upravena v čl. 96 odst. 2 Ústavy, který stanoví, že: *„Jednání před soudem je ústní a veřejné; výjimky stanoví zákon“,* a dále v § 2 odst. 10 trestního řádu, který tuto zásadu pro trestní řízení upřesňuje tak, že *„trestní věci se před soudem projednávají veřejně tak, aby se občané mohli projednávání účastnit a jednání sledovat“.* Toto ustanovení umožňuje široké veřejnosti být přítomno soudnímu jednání jako

prostředek kontroly společnosti nad výkonem soudnictví i záruky pro obžalovaného.²¹ Veřejnost může být vyloučena jen v zákonem stanovených výjimečných případech, přičemž rozsudek musí být vyhlášen veřejně vždy.

- **Rovnost práv před soudem.** Ústava v čl. 96 odst. 1 stanoví, že: „*Všichni účastníci řízení mají před soudem rovná práva.*“. Obdobně a obecněji je v čl. 37 odst. 3 LZPS dáno, že: „*Všichni účastníci jsou si v řízení rovni*“. K tomuto právu lze přiřadit zásadu kontradiktornosti, kterou Bartoň a kol. definují jako „*možnost seznámit se se stanovisky a důkazy předloženými soudem.*“²² Daňový řád v § 6 odst. 1 ve smyslu této zásady stanoví, že „*Osoby zúčastněné na správě daní mají rovná procesní práva a povinnosti.*“
- **Zásada rychlosti a právo na projednání věci bez zbytečných průtahů a v přiměřené lhůtě.** V čl. 38 odst. 2 LZPS je stanoveno „*právo každého na projednání jeho věci bez zbytečných průtahů*“, které koresponduje se zásadou vyjádřenou v § 2 odst. 4 trestního řádu tak, že „*orgány činné v trestním řízení musí projednávat trestní věci co nejrychleji.*“ Tato zásada je realizována s množstvím lhůt stanovených pro jednotlivé procesy a úkony, jejichž účelem je šetření práv účastníků tak, aby nebyli vystavováni neúměrně dlouhému řízení. Daňový řád v § 6 odst. 1 ve smyslu této zásady stanoví, že: „*Správce daně postupuje bez zbytečných průtahů.*“

Zásady a práva charakteristické pro trestní řízení:

- **Zásada stíhání jen ze zákonných důvodů.** Na podkladě čl. 8 odst. 2 LZPS, dle něhož „*nikdo nesmí být stíhán nebo zbaven svobody jinak než z důvodů a způsobem, který stanoví zákon.*“, je vyjádřena tato zásada, kterou odráží také trestní řád ve svém ustanovení § 2 odst. 1, které zní: „*Nikdo nemůže být stíhán jako obviněný jinak než ze zákonných důvodů a způsobem, který stanoví tento zákon.*“ Podstatou této zásady je, že trestní stíhání lze vést pouze v souladu se zákonem a zjištěním skutkového stavu, o němž nejsou důvodné pochybnosti, není a nemůže být nadřazeno zásadě řádného zákonného procesu.²³
- **Zásada presumpce neviny.** Tuto zásadu vyjadřuje ustanovení trestního řádu § 2 odst. 2 tak, že: „*Dokud pravomocným odsuzujícím rozsudkem soudu není vina vyslovena, nelze*

²¹ JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo procesní*. 4. vydání. Praha: Leges, 2016. 848 s. ISBN 978-80-7502-160-1. s. 161.

²² BARTOŇ, Michal a kol. *Základní práva*. Praha: Leges, 2016. 608 s. ISBN 978-80-7502-128-1. s. 536.

²³ JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo procesní*. 4. vydání. Praha: Leges, 2016. 848 s. ISBN 978-80-7502-160-1. s. 123.

na toho, proti němuž se vede trestní řízení, hledět, jako by byl vinen.“ Podstatou této zásady je nestranné zacházení s obviněným a právo obviněného, aby do vyslovení viny bylo chráněno jeho postavení ve společnosti, čest a pověst. Tato zásada koresponduje se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti, která obecně vyjadřuje, že trestní věci se musí projednávat s plným šetřením základních lidských práv a svobod.

- **Právo na obhajobu a obhájce.** Toto právo je dáno LZPS v čl. 40 odst. 3, kde je stanoveno, že *„obviněný má právo, aby mu byl poskytnut čas a možnost k přípravě obhajoby a aby se mohl hájit sám nebo prostřednictvím obhájce. Jestliže si obhájce nezvolí, ačkoliv ho podle zákona mít musí, bude mu ustanoven soudem.“* Toto právo je dále specifikováno v § 2 odst. 13 trestního řádu tak, že: *„Ten, proti němuž se trestní řízení vede, musí být v každém období řízení vhodným způsobem a srozumitelně poučen o právech umožňujících mu plné uplatnění obhajoby a o tom, že si též může zvolit obhájce; všechny orgány činné v trestním řízení jsou povinny umožnit mu uplatnění jeho práv.“*
- **Zásada legality, zásada oficiality a zásada obžalovací.** Dle zásady legality obecně je státní zástupce povinen stíhat všechny trestné činy, o nichž se dozví podle § 2 odst. 3 trestního řádu, přičemž tato zásada navazuje na zásadu oficiality, podle níž orgány činné v trestním řízení provádějí úkony v trestním řízení na základě úřední povinnosti, tedy z vlastní iniciativy, pakliže jsou k tomu zákonné podmínky. Tato zásada je obecně vyjádřena v § 2 odst. 4 trestního řádu. V souladu se zásadou obžalovací má pravomoc podat soudu žalobu výhradně státní zástupce jako samostatný procesní subjekt dle § 2 odst. 8 trestního řádu.²⁴

Zásady a práva charakteristické pro správní a daňové řízení:

- **Princip právní jistoty a předvídatelnosti postupu orgánů veřejné moci.** Tento princip je implicitně obsažen v čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR a spočívá v tom, že každý se může spoléhat na to, že normotvorné orgány budou vydávat pouze jasné a srozumitelné právní normy, z nichž budou dle principu předvídatelnosti postupu orgánů veřejné moci vyplývat předvídatelná subjektivní práva.²⁵ V tomto duchu judikatura vymezila a upřesnila také právo na řádné odůvodnění a dle Molka se toto právo stalo *„legitimovaným zájmem*

²⁴ CÍSAŘOVÁ, Dagmar a kol. *Trestní právo procesní*. Praha: Linde, 2001. 494 s. ISBN 978-80-7201-268-1. s. 54-56.

²⁵ SVOBODA, Petr. *Ústavní základy správního řízení v České republice*. Praha: Linde, 2007. 359 s. ISBN 978-80-7201-676-1. s. 123.

*na předvídatelnosti soudního rozhodování a omezení prostoru pro soudní libovůli.*²⁶ Dle § 8 odst. 2 daňového řádu v obdobném smyslu: „*Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.*“

- **Zásada neveřejnosti daňového řízení.** Oproti jiným řízením je pro daňové řízení charakteristická neveřejnost spojená s povinností tvrdit daň a k tomu poskytnout skutečnosti nezbytné ke správnému stanovení daně, k čemuž je žádoucí vyšší míra důvěrnosti takto poskytnutých informací. Daňový řád v tomto smyslu v § 9 odst. 1 stanoví, že: „*Správa daní je neveřejná.*“

Dle čl. 10 Ústavy je ČR vázána vyhlášenými a ratifikovanými mezinárodními smlouvami, které se tak stávají součástí právního řádu, přičemž zvláštní význam je již tradičně přiznáván smlouvám o lidských právech a základních svobodách, které jsou dle Ústavního soudu součástí Ústavního pořádku.²⁷ Tímto způsobem se ČR zavázala naplňovat požadavky na spravedlivý proces vyjádřené v Evropské úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod podepsané 4. 11. 1950 v Římě²⁸ v rámci Rady Evropy, kterou ČR ratifikovala 18. 2. 1992²⁹. Úmluva se právem na spravedlivý proces podrobně zabývá v článku 6, v němž je krom dalších dílčích specifikovaných práv právo na spravedlivý proces vyjádřeno v odst. 1 tak, že:

„Každý má právo na to, aby jeho záležitost byla spravedlivě, veřejně a v přiměřené lhůtě projednána nezávislým a nestranným soudem zřízeným zákonem, který rozhodne o jeho občanských právech nebo závazcích nebo o oprávněnosti jakéhokoli trestního obvinění proti němu. Rozsudek musí být vyhlášen veřejně, avšak tisk a veřejnost mohou být vyloučeny buď po dobu celého nebo části procesu v zájmu mravnosti, veřejného pořádku nebo národní bezpečnosti v demokratické společnosti, nebo když to vyžadují zájmy nezletilých nebo ochrana soukromého života účastníků, anebo v rozsahu považovaném soudem za zcela nezbytný, pokud by, vzhledem ke zvláštním okolnostem, veřejnost řízení mohla být na újmu zájmům spravedlnosti.“

Další závaznou mezinárodní lidskoprávní smlouvou je Mezinárodní pakt o občanských a politických právech přijatý v prosinci 1966 na zasedání Valného shromáždění Organizace

²⁶ MOLEK, Pavel. *Právo na spravedlivý proces*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 576 s. ISBN 978-80-7357-748-3. s. 276.

²⁷ BARTOŇ, Michal a kol. *Základní práva*. Praha: Leges, 2016. 608 s. ISBN 978-80-7502-128-1. s 142-143.

²⁸ Účinnosti nabyla 3. 9. 1953.

²⁹ Publikována pod č. 209/1992 Sb.

spojených národů, který byl Československou socialistickou republikou podepsán v roce 1968³⁰. Tato mezinárodní smlouva vymezuje zásady spravedlivého procesu v článku 14, v němž v prvním odstavci stanoví, že:

“Všechny osoby jsou si před soudem rovny. Každý má úplně stejné právo, aby byl spravedlivě a veřejně vyslechnut nezávislým a nestranným soudem, který rozhoduje buď o jeho právech a povinnostech, nebo o jakémkoli trestním obvinění vzneseném proti němu.”

Právo na spravedlivý proces je rovněž upraveno evropským právem. Zásadám soudnictví je věnována šestá hlava Listiny základních práv Evropské unie. Na základě Smlouvy o Evropské unii je i tento dokument součástí primárního práva EU a v souladu se zásadou přímého účinku a bezprostřední použitelnosti jsou pravidla v ní obsažená postavena na úroveň ústavních předpisů. Právo na spravedlivý proces tato Listina upravuje v článku 47 tak, že:

„Každý má právo, aby jeho věc byla spravedlivě, veřejně a v přiměřené lhůtě projednána nezávislým a nestranným soudem, předem zřízeným zákonem, každému musí být umožněno poradit se, být obhajován a být zastupován.“

Z díkce vymezení zásad pro spravedlivý proces mezinárodními smlouvami a evropským právem je zřejmé, že procesní pravidla vyjádřená v Ústavě, LZPS a dílčích zákonech zcela odpovídají standardu procesních práv vymezených mezinárodními smlouvami o lidských a občanských právech na úrovni Evropy i celosvětově.

1.3 Zásada ne bis in idem

Zásada ne bis in idem, popř. ne bis in eadem re sit actio³¹, překládaná jako „ne dvakrát v téže věci, popřípadě v téže záležitosti“ nebo také zásada dvojího přičítání, představuje právní princip, podle něhož obecně nelze rozhodovat vícekrát v témže právním případě či o tomtéž skutku.³² Termín vychází z latinského bis, tedy dvojí řízení, a idem, stejné skutky. Tento historický právní princip byl v různých obměnách a interpretacích obsažen v psaných

³⁰ Publikován ve Sbírce zákonů jako vyhláška Ministerstva zahraničních věcí Československé socialistické republiky č. 120/1976 Sb.

³¹ V anglosaském právním prostředí je nejčastěji užíván ekvivalentní pojem double jeopardy, termín ne bis in idem je typický pro kontinentální právní systém.

³² KRATOCHVÍL, Vladimír a kol. *Kurz trestního práva: Trestní právo hmotné: Obecná část*. Praha: C. H. Beck, 2009. 797 s. ISBN 978-80-7400-042-3. s. 37, 44-45 a KLÍMA, Karel et al. *Komentář k Ústavě a Listině*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 1441 s. ISBN 978-80-7380-140-3. s. 1394.

i nepsaných pramenech práva všech vyspělejších kultur a společností, právu římském i církevním a současné zákonodárství mu přisuzuje charakter základního lidského práva ve spojení s právem na spravedlivý proces.³³ Bývá spojován primárně s trestním právem, ale vývojem práva získává přesah i do dalších právních odvětví.

Tento princip má dvojí aspekt. Prvně hmotněprávní, který je realizován zákazem uložení dalšího trestu za tentýž skutek. Procesněprávní stránka pak zabraňuje vedení dalšího trestního stíhání³⁴, které je samo o sobě významným zásahem do práva osoby.³⁵ Pokud tedy bylo trestní řízení skončeno, zásada *ne bis in idem* představuje záruku, že osoba, proti níž bylo trestní řízení vedeno, nebude nadále neomezeně v nejistotě, že by mohlo být trestní řízení opětovně zahájeno.³⁶ V užším smyslu je jejím projevem také překážka *litispence*, která brání zahájení dalšího řízení před soudem, pokud v téže věci již soudní řízení bylo zahájeno. Aplikace zásady ve vztahu k hmotněprávním a procesněprávním účinkům se může lišit v různých právních rádech a s ohledem na jednotlivé mezinárodní smlouvy, judikaturu soudů, přičemž vývojem se praxe přiklání spíše k zabránění již vedení opětovného trestního stíhání.

Zákaz dvojího trestního stíhání a potrestání pro týž skutek vychází obecně z předpokladu, že za tento skutek má být člověk potrestán pouze jednou, neboť by to k jeho nápravě mělo stačit.³⁷ Opětovné potrestání za tentýž skutek je v rozporu se zásadou přiměřenosti trestu a zdrženlivosti, kdy by došlo k narušení proporcionality mezi trestným činem a sankcí za něj uloženou. Jeho aplikace představuje stabilitu pro právní vztahy jako takové a zejména stav právní jistoty pro osobu, proti níž bylo trestní řízení vedeno.³⁸ Výkon uloženého trestu má pak funkci tzv. *expiační*, tedy odsouzený se vykonáním trestu vrací zpět do společnosti a veřejná moc ztrácí právo na to, jej pro stejný skutek trestat znovu.³⁹

³³ *Ne bis in idem* [online]. Oxford Public International Law: 2018 [cit. 2018-04-09]. Dostupné z: <https://opil.ouplaw.com/view/10.1093/law:epil/9780199231690/law-9780199231690-e66>.

³⁴ Zásadu lze z procesněprávního hlediska vnímat i tak, že brání pouze potrestání nikoliv řízení, které mu předchází. Takový výklad ale s ohledem k tomu, jakým zásahem do práv osoby je trestní řízení, nepovažuji za ústavně komfortní.

³⁵ Rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 10. 2. 2009, stížnost č. 14939/03, ve věci *Zolotukhin* proti Rusku.

³⁶ JELÍNEK, Jiří. IVOR, Jaroslav et al. *Trestní právo Evropské unie a jeho vliv na právní řád České republiky a Slovenské republiky*. Praha: Leges, 2015. 384 s. ISBN 978-80-7502-080-2. s. 66.

³⁷ MOLEK, Pavel. *Právo na spravedlivý proces*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 576 s. ISBN 978-80-7357-748-3. s. 411.

³⁸ *Ochrana základních práv a svobod v procesu europeizace trestního práva*. 1. vydání. Praha: Karolinum, 2006. 148 s. Acta Universitatis Carolinae. Iuridica, 1/2006. ISBN 80-246-1231-3. s. 45.

³⁹ DRAŠTÍK, Antonín. FENYK, Jaroslav a kol. *Trestní řád. Komentář. I. díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2017, s. 1412. ISBN 978-80-7552-600-7. s. 104.

Právní zásada *ne bis in idem* je garantována a výslovně zakotvena na úrovni jednotlivých zákonů, v ústavním pořádku a také v mezinárodních úmluvách, které představují mezinárodní rozměr uplatňování tohoto principu. Trestní právo je projevem výsostné suverenity každého státu představující ochranu jeho nejdůležitějších hodnot a v tomto smyslu jsou státy na případné zásahy do této své kompetence a vzdávání se suverenity v této oblasti citlivé. S ohledem na nezadržitelně probíhající globalizaci lidských aktivit nicméně vzniká potřeba mezinárodního přesahu při uplatňování zásadních principů a hodnot práva a systematického řešení konkurujících si jurisdikcí na horizontální (jednotlivé státy) a vertikální (nadmárodní a mezinárodní instituce a organizace) úrovni.⁴⁰

Na ústavněprávní úrovni ČR je tento princip vyjádřen v čl. 40 odst. 5 Listiny základních práv a svobod ve znění:

„Nikdo nemůže být trestně stíhán za čin, pro který již byl pravomocně odsouzen nebo zproštěn obžaloby. Tato zásada nevylučuje uplatnění mimořádných opravných prostředků v souladu se zákonem.“

K významu principu *ne bis in idem* v rámci Listiny základních práv a svobod judikoval také Ústavní soud nálezem ze dne 9.7.2003, sp.zn. Pl. ÚS 6/03 tak, že: *„Zásada "ne bis in idem", vyjadřující zákaz někoho stíhat nebo potrestat dvakrát za stejnou věc, je neodmyslitelnou a nezpochybnitelnou součástí spravedlivého trestního procesu a jako taková byla v ústavní rovině výslovně vyjádřena v Listině.“* Takto vyjádřená zásada je tak krom jiného zdrojem tlaku na kvalitu popisu skutku, za který je osoba stíhána, aby nevznikly pochybnosti o tom, jaké jednání již bylo postiženo, a zásada mohla být fakticky naplňována.⁴¹

V rámci lidskoprávních mezinárodních úmluv závazných pro ČR je zásada *ne bis in idem* obsažena v Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod a Listině základních práv Evropské unie. Tyto mezinárodní smlouvy a judikatura s nimi spojená mají zcela zásadní vliv na náhled na tuto právní zásadu v prostředí českého práva, a proto jim budou věnovány

⁴⁰ PIPEK, Jiří. *Princip ne bis in idem v konkurenci jurisdikcí. Trestněprávní revue*. Praha: C.H. Beck, 2004, č. 4, s. 97. ISSN 1213-5313.

⁴¹ WAGNEROVÁ, Eliška. ŠIMÍČEK, Vojtěch. LANGÁŠEK, Tomáš. POSPÍŠIL Ivo a kol. *Listina základních práv a svobod. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 931 s. ISBN 978-80-7357-750-6. s. 821.

dvě z následujících podkapitol. Princip dále aplikuje také Organizace spojených národů, která ji akceptovala zejména v rámci Mezinárodního paktu o občanských a politických právech⁴², jež v čl. 14 odst. 7 stanoví, že:

„Trestní stíhání nelze zahájit proti tomu, proti němuž dřívější stíhání pro týž čin skončilo pravomocným rozhodnutím soudu, jímž byl obžalovaný uznán vinným nebo jímž byl obžaloby zproštěn.“

Ve znění textu zásady v rámci této mezinárodní smlouvy absentuje úprava obvyklých výjimek na úrovni mimořádných opravných prostředků, nicméně komentář k paktu uvádí vyjádření Výboru pro lidská práva OSN⁴³ k dosavadní praxi v tom smyslu, že většina smluvních států je schopna zcela bez problému rozlišovat mezi obnovou procesu z důvodu mimořádných okolností a dvojím řízením v téže věci zakázaným dle zásady ne bis in idem.⁴⁴ Tento výbor rovněž zaujal k výkladu tohoto článku stanovisko ve věci A. P. v. Itálie⁴⁵ v tom smyslu, že zakazuje dvojí odsouzení za tentýž skutek jen v případě osob v rámci jednoho státu. Ve stanovisku ve věci Fardon v. Austrálie⁴⁶ je krom jiného obsažena úvaha, že pokud v odsouzení za jeden trestný čin nejsou obsaženy prvky dalšího odsouzení, nejedná se o porušení zásady ne bis in idem. Aplikace zásady v rámci OSN tedy zřejmě nemá tak široký rozsah jako v rámci evropských mezinárodních institucí.

1.3.1. Zásada ne bis in idem v trestním, daňovém a správním právu

Zásadu ne bis in idem je nezbytné vzít do úvahy v několika rovinách, a sice souběžné trestání za obdobný druh trestního deliktu založený na stejném jednání, souběžné trestání za obdobné daňové a správní delikty založené na stejném jednání a v neposlední řadě souběh trestního deliktu a daňového deliktu za stejné jednání, který je předmětem této práce. Český

⁴² Vyhláška Ministra zahraničních věcí č. 120/1976 Sb.

⁴³ Výbor pro lidská práva je orgán OSN zřízený Mezinárodním paktem o občanských a politických právech sestávající se z 18 členů, kteří jsou vybíráni na základě odbornosti ze smluvních států paktu, nicméně nezastupují jejich zájmy. Jeho kompetencemi jsou především hodnocení dodržování paktu ve smluvních státech, řešení stížností smluvních států na porušování paktu a vydávání výkladových stanovisek.

⁴⁴ JOSEPH, Sarah. SCHULTZ, Jenny. CASTAN, Melissa. *The international covenant on civil and political rights: cases, materials, and commentary*. 2. vydání. Oxford: Oxford University Press, 2004. 985 s. ISBN 0-19-925807-4. s. 460.

⁴⁵ Rozhodnutí Výboru spojených národů pro lidská práva ze dne 2. 11. 1987, č. j. 204/1986, ve věci A. P. v. Itálie. Dostupné z: http://www.worldcourts.com/hrc/eng/decisions/1987.11.02_AP_v_Italy.ht

⁴⁶ Rozhodnutí Výboru spojených národů pro lidská práva ze dne 18.3.2010, č.j. 1629/2007, ve věci Fardon v. Austrálie. Dostupné z: http://www.worldcourts.com/hrc/eng/decisions/2010.03.18_Fardon_v_Australia.pdf

právní řád tyto situace na úrovni trestního, daňového a správního práva často podrobně upravuje, tedy zejména v rovině trestný čin - trestný čin a daňový či správní delikt - daňový či správní delikt.

V trestněprávní úpravě je zásada *ne bis in idem* podrobně upravena zejména v § 11 trestního řádu, kde jsou konkretizovány situace, kdy je trestní stíhání právě s ohledem na zásadu *ne bis in idem* nepřípustné. V prvním případě nelze zahájit trestní stíhání, pokud dřívější stíhání téže osoby pro týž skutek skončilo pravomocným rozsudkem soudu nebo bylo rozhodnutím soudu nebo státního zástupce pravomocně zastaveno usnesením o zastavení trestního stíhání, jestliže toto rozhodnutí nebylo v předepsaném řízení zrušeno.⁴⁷ Předepsaným řízením se rozumí především řízení o mimořádných opravných prostředcích, tedy řízení o dovolání, obnova řízení, řízení o stížnosti pro porušení zákona, a případně také rehabilitační řízení. Pakliže bylo trestní stíhání zastaveno nebo byl vyneset zprošťující rozsudek, je nové trestní stíhání možné pouze v případě, že se ve věci objeví nové, orgánům činným v trestním řízení dosud neznámé skutečnosti nebo důkazy. Překážka věci pravomocně rozhodnuté v obecné rovině předpokládá, že se v obou řízeních jedná o totožnou stíhanou osobu a totožný skutek. Otázka totožnosti skutku je komplikovaná a pro aplikaci zásady *ne bis in idem* zcela zásadní, proto bude dále v této práci podrobněji rozebrána. Dalším případem, kdy nelze trestně stíhat, je pakliže stíhání pro týž skutek skončilo pravomocným rozhodnutím o schválení narovnání⁴⁸, pokud rozhodnutí nebylo v předepsaném řízení zrušeno.⁴⁹

V dalším případě trestní stíhání nelze zahájit proti tomu, proti němuž dřívější stíhání pro týž skutek skončilo pravomocným rozhodnutím o postoupení věci s podezřením, že skutek je přestupkem, jiným správním deliktem nebo kárným proviněním, opět pokud rozhodnutí nebylo v předepsaném řízení zrušeno.⁵⁰ Trestní řád pamatuje také na situaci, kdy dřívější řízení pro týž skutek proti téže osobě skončilo pravomocným rozhodnutím o přestupku a uplynula-li lhůta pro zahájení přezkumného řízení podle jiného právního předpisu, ve kterém může být rozhodnutí o přestupku zrušeno, také v tomto případě stanovuje nepřípustnost trestního stíhání.⁵¹ Pakliže

⁴⁷ § 11 odst. 1 písm. h) zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád) a ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní řád I. § 1 až § 156. Komentář*. 7. vydání. Praha: C.H. Beck, 2013, 1920 s. ISBN 978-80-7400-465-0. s. 204.

⁴⁸ Narovnání může být uplatněno za podmínek podle § 309 trestního řádu, tedy se souhlasem obviněného a poškozeného, zejména pokud obviněný prohlásí, že spáchal skutek, pro který je stíhán, uhradí poškozenému škodu, vydá bezdůvodné obohacení a složí přiměřenou částku na pomoc obětem trestné činnosti.

⁴⁹ § 11 odst. 1 písm. i) zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád).

⁵⁰ § 11 odst. 1 písm. j) zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád).

⁵¹ § 11 odst. 1 písm. k) zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád).

však nedošlo k uplynutí lhůty pro zahájení přezkumného řízení, ve kterém může být rozhodnutí o přestupku zrušeno, lze již zahájené trestní stíhání přerušit⁵² a podat správnímu orgánu podnět ke zrušení rozhodnutí o přestupku⁵³, jež má charakter překážky *res iudicata*, v přezkumném řízení.⁵⁴ Tato ustanovení trestního řádu vychází ze specifického pojetí skutku podle Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, které z judikatury Evropského soudu pro lidská práva přejímají české soudy, na tomto podkladě rozvinuvší teorii trestněprávního rozměru přestupků a daňových a správních deliktů v českém prostředí.⁵⁵ Je tedy zřejmé, že právní řád upřednostňuje k potrestání deliktů trestní právo, ačkoliv užití přezkumného řízení k rušení správních rozhodnutí za účelem předejití překážce věci rozhodnuté se zdá být poněkud nekoncepční a nesystematický.

Právní úprava trestního řádu za stanovených podmínek vylučuje trestní stíhání také v situaci, kdy již bylo pro týž skutek rozhodnuto soudem nebo jiným justičním orgánem členského státu Evropské unie (dále jen „EU“) nebo státu přidruženého mezinárodní smlouvou k provádění schengenských předpisů⁵⁶, a rovněž počítá s aplikací zásady i v případě rozhodnutí mezinárodního trestního soudu, mezinárodního trestního tribunálu, popřípadě obdobného mezinárodního soudního orgánu za podmínek zákona o mezinárodní justiční spolupráci⁵⁷, přičemž v rámci tohoto ustanovení připadá zejména do úvahy Mezinárodní trestní tribunál dle tzv. Římského statutu. Přesto trestní řád ani s ohledem na zásadu *ne bis in idem* nezakazuje vedení vlastního trestního řízení v případech, kdy je pro stejný skutek vedeno trestní řízení u dalšího členského státu EU, ačkoliv v takovém případě může nastat různý výsledek těchto trestních řízení, kdy limitem je pouze rozhodnutí, a sice to, kdo jej vydá dříve.⁵⁸ Hmotněprávní úprava prostřednictvím trestního zákoníku počítá se započítáváním doby strávené ve vazbě

⁵² § 173 odst. 1 písm. e) zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád).

⁵³ § 173 odst. 3 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád).

⁵⁴ Dle § 100 odst. 1 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, vyjdou-li najevo skutečnosti, které odůvodňují posouzení skutku, o kterém již bylo pravomocně rozhodnuto jako o přestupku, jako trestného činu, zruší příslušný správní orgán rozhodnutí o přestupku v přezkumném řízení. Rozhodnutí o přestupku správní orgán zruší v přezkumném řízení též tehdy, pokud bylo vydáno přesto, že o totožném skutku již pravomocně rozhodl orgán činný v trestním řízení tak, že se nestal, nespáchal jej obviněný, spáchání skutku se nepodařilo obviněnému prokázat nebo že skutek je trestným činem, trestní stíhání bylo podmíněně zastaveno, trestní stíhání bylo zastaveno na základě schválení narovnání, bylo podmíněně odloženo podání návrhu na potrestání nebo bylo odstoupeno od trestního stíhání mladistvého.

⁵⁵ ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní řád I. § 1 až § 156. Komentář*. 7. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, 1920 s. ISBN 978- 80-7400-465-0. s. 207-208.

⁵⁶ § 11 odst. 2 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád).

⁵⁷ § 11 odst. 5 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád).

⁵⁸ Prouza, Daniel. *Zásada ne bis in idem v českém trestním procesu*. 1. vydání. České Budějovice: Vysoká škola evropských a regionálních studií, 2006. 222 s. ISBN 80-86708-27-6. s. 29.

a vykonaného trestu, jestliže pro týž skutek byl pachatel v cizině ve vazbě anebo potrestán orgánem cizího státu nebo mezinárodním soudním orgánem, pokud je vzhledem k druhu uloženého trestu započítání možné, či případně soud k této skutečnosti přihlédne, pokud započítání vazby nebo trestu možné není.⁵⁹

Procesněprávní úprava trestního řádu v kontextu § 11 dává kompetence zejména státnímu zástupci k zastavení trestního stíhání, pakliže bylo o skutku obviněného již rozhodnuto jiným orgánem, kázeňsky, kárně anebo cizozemským soudem či úřadem, mezinárodním trestním soudem, mezinárodním trestním tribunálem, popřípadě obdobným mezinárodním soudním orgánem s působností v trestních věcech.⁶⁰ K zákazu opětovného trestního stíhání, které již skončilo pravomocně rozsudkem nebo usnesením soudu či rozhodnutím státního zástupce o zastavení trestního stíhání, musí všechny orgány činné v trestním řízení přihlížet z moci úřední.⁶¹ V tomto případě je na místě, aby před zahájením trestního stíhání byla věc usnesením odložena⁶² či případně zastavena⁶³.

V rámci trestního práva pak přichází do úvahy další tři případy dvojího přičítání. V prvním případě jde o situaci, kdy je bráněno tomu, aby stejná okolnost byla jednou vyhodnocena jako znak skutkové podstaty trestného činu a podruhé jako okolnost polehčující či přitěžující.⁶⁴ Ve druhém případě jde o neslučitelnost určitých trestněprávních kvalifikací činu téhož pachatele, která by znamenala duplicitní právní posouzení pachatelovy činnosti. Třetí případ spočívá v požadavku nepřipustnosti trestů věcně stejné povahy ukládaných témuž pachateli, který brání kumulaci určitých druhů trestů s jejich alternativami, a rovněž pak s ohledem na sankcionování pachatele v § 92 odst. 2 trestního zákoníku ošetřuje situaci, kdy pachatel byl soudem nebo jiným orgánem potrestán a následně došlo k novému odsouzení pro týž skutek tak, že vykonaný trest se započítá do nově uloženého trestu, pokud je to vzhledem

⁵⁹ § 93 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.

⁶⁰ § 172 odst. 2 písm. b) zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád).

⁶¹ JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo procesní*. 4. vydání. Praha: Leges, 2016. 848 s. ISBN 978-80-7502-160-1. s. 464 - 465.

⁶² § 159a odst. 2 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád).

⁶³ § 172 odst. 1 písm. d), § 188 odst. 1 písm. c), § 223 odst. 1, § 231 odst. 1 a § 257 odst. 1 písm. c) zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád).

⁶⁴ KRATOCHVÍL, Vladimír a kol. *Kurz trestního práva: Trestní právo hmotné: Obecná část*. Praha: C. H. Beck, 2009. 797 s. ISBN 978-80-7400-042-3. s. 36.

k tomuto uloženému trestu možné. Cílem trestněprávní úpravy spolu se zásadami trestního práva obecně je zabránit dvojímu přičítání a potažmo tak i přepínání trestní represe.⁶⁵

Ačkoliv pro správní právo je v českém právním prostředí typická jeho roztříštěnost do většího množství zákonů hmotněprávní povahy podle jednotlivých oblastí správního práva, nejdůležitější a společnou procesněprávní úpravou je zákon č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen „správní řád“). Zásada *ne bis in idem* je ve správním řádu prostřednictvím překážky *res iudicata* vyjádřena v druhém odstavci § 48 jako překážka řízení tak, že „přiznat totéž právo nebo uložit tutéž povinnost lze z téhož důvodu téže osobě pouze jednou“. Překážku věci pravomocně rozhodnuté ve smyslu tohoto ustanovení představují pouze pozitivní rozhodnutí, negativní rozhodnutí nebrání správnímu orgánu v novém řízení.⁶⁶ V prvním odstavci téhož paragrafu je vyjádřena také překážka *litispendence*, kdy překážkou zahájení řízení u některého správního orgánu je, pakliže bylo o téže věci z téhož důvodu zahájeno řízení u jiného správního orgánu. Na § 48 správního řádu ve spojitosti se zásadou *ne bis in idem* odkazuje správní řád v dalším ustanovení § 66 odst. 1 písm. e) a odst. 2, v nichž je stanoveno, že pokud bude zjištěna překážka věci zahájené, řízení o žádosti správní orgán usnesením zastaví.⁶⁷ Dle Vedrala lze takový důvod k zastavení řízení fakticky uplatnit pouze za podmínky, že se správní orgán o této skutečnosti dozví, pak by měl řízení zastavit ten správní orgán, který jej zahájil později, v opačném případě je nutné dvojí rozhodnutí v téže věci řešit v rámci opravných prostředků či správního soudnictví.⁶⁸

Správní trestání upravuje také zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „přestupkový zákon“), který za účelem naplnění zásady v § 86 stanoví, že správní orgán řízení zastaví, pokud o totožném přestupku dříve zahájil řízení podle tohoto zákona proti téže osobě jiný správní orgán nebo dle jiného předpisu orgán činný v trestním řízení či o skutku již bylo pravomocně rozhodnuto správním orgánem nebo orgánem činným v trestním řízení⁶⁹. Správnímu orgánu je nicméně ponechána možnost opětovně přestupkové

⁶⁵ KRATOCHVÍL, Vladimír a kol. *Kurz trestního práva: Trestní právo hmotné: Obecná část*. Praha: C. H. Beck, 2009. 797 s. ISBN 978-80-7400-042-3. s. 44-45, 54 a dále JELÍNEK, Jiří. IVOR, Jaroslav et al. *Trestní právo Evropské unie a jeho vliv na právní řád České republiky a Slovenské republiky*. Praha: Leges. 2015, 384 s. ISBN 978-80-7502-080-2. s. 66.

⁶⁶ POTĚŠIL, Lukáš. HEJČ, David. RIGEL, Filip. MAREK, David. *Správní řád. Komentář. 1. vydání*. Praha: C. H. Beck, 2015. 816 s. ISBN 978-80-7400-598-5. s. 257.

⁶⁷ § 66 odst. 1 písm. e) zákona č. 500/2004 Sb., správní řád.

⁶⁸ VEDRAL, Josef. *Správní řád: komentář. 2. vydání*. Praha: Bova Polygon, 2012. 1446 s. ISBN 978-80-7273-166-4. s. 592.

⁶⁹ § 86 odst. 1 písm. i) a j) a odst. 4 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich.

řízení zahájit, pakliže bylo v trestním řízení rozhodnuto, že se skutek nestal, nespáchal jej obviněný nebo se mu jeho spáchání nepodařilo prokázat v trestním řízení.⁷⁰ Pokud dosud řízení dle přestupkového zákona zahájeno nebylo a o skutku již bylo pravomocně rozhodnuto správním orgánem nebo orgánem činným v trestním řízení, správní orgán věc odloží⁷¹. Stejně tak správní orgán bez zahájení řízení věc odloží, jestliže se o totožném skutku již vede trestní řízení.⁷² Pakliže nasvědčují skutečnosti tomu, že byl spáchán trestný čin, a trestní řízení prozatím není vedeno, správní orgán věc bezodkladně předá orgánu činnému v trestním řízení.⁷³ Specifické pojetí zásady ne bis in idem je upraveno v § 77 přestupkového zákona, který vymezuje překážky řízení tak, že nikdo nemůže být obviněn z totožného přestupku za skutek, o němž již bylo proti téže osobě zahájeno řízení podle tohoto zákona nebo trestní řízení, tedy překážka litispendence, či pokud bylo o skutku již v jiném řízení proti téže osobě pravomocně rozhodnuto, tedy překážka res iudicata.⁷⁴ Přestupkový zákon takto formulovaným zněním akceptuje jednočinný souběh, kdy pachatel jedním skutkem spáchá několik přestupků, ale nemůže být opětovně obviněn pouze z totožného přestupku, lze jej však obvinít z totožného skutku.⁷⁵ V tomto lze spatřovat do určité míry porušení zásady ne bis in idem tak, jak ji vnímá Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod. Obecně pak lze vztah správního řádu vůči přestupkovému zákonu charakterizovat jako lex generalis, který bude užít subsidiárně.

Daňové právo je ve srovnání se správní úpravou ošetřeno jedním procesním předpisem, a sice daňovým řádem. Zásada ne bis in idem v rámci daňového práva je zakotvena v § 100 odst. 4 daňového řádu ve znění: „*Přiznat stejné právo nebo uložit stejnou povinnost lze ze stejného důvodu témuž příjemci rozhodnutí pouze jednou.*“ Tento právní předpis disponuje pevnými pravidly zakotvujícími místní příslušnost správce daně, kdy „*obecně je místní příslušnost vymezením konkrétního území, na kterém je konkrétní správce daně oprávněn a současně povinen vykonávat svoji pravomoc.*“⁷⁶ U fyzické osoby bez ohledu na to, zda je podnikatelem či nepodnikatelem, místní příslušnost určuje adresa místa trvalého pobytu, v případě právnické osoby pak její sídlo dle obchodního rejstříku. Pro nemovité věci, které jsou

⁷⁰ MORAVCOVÁ, Lea. *Dopad principu non bis in idem na správní trestání*. Brno, 2017. Diplomová práce. Masarykova univerzita. Fakulta právnická. Vedoucí diplomové práce JUDr. Stanislav Kadečka, Ph.D.,.

⁷¹ § 76 odst. 1 písm. i) zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich.

⁷² § 76 odst. 2 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich.

⁷³ § 64 odst. 1 písm. a) zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich.

⁷⁴ § 77 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich.

⁷⁵ KUČEROVÁ, Helena. HORZINKOVÁ, Eva. *Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich a zákon o některých přestupcích s komentářem a judikaturou*. Praha: Leges, 2017. 864 s. ISBN 978-80-7502-211-0. s. 418.

⁷⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej. ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016. 938 s. ISBN 978-80-7400-604-3. s. 79.

předmětem daně, je příslušným správcem daně ten úřad, v jehož obvodu územní působnosti se nemovitá věc nachází. Pakliže by v téže věci bylo místně příslušných několik správců daně, řízení povede ten, u něhož bylo řízení zahájeno nejdříve, pokud se správci daně nedohodnou jinak. Ostatní správci daně pak řízení nezahájí nebo jej zastaví. Vzniklé spory o místní příslušnost mezi správci daně by rozhodoval nejbližše společně nadřízený správce daně dle zákona o Finanční správě ČR či zákona o Celní správě.⁷⁷ Takto striktním stanovením místní příslušnosti je výrazně omezen počet situací, kdy by docházelo k řešení jedné daňové povinnosti větším množstvím správců daně.

Vztah správce daně k orgánům činným v trestním řízení vyjadřuje § 53 odst. 3 daňového řádu, který stanoví oznamovací povinnost správce daně, pokud zjistí skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán některý z trestných činů podrobně vymezených v odst. 2 tohoto paragrafu, přičemž se jedná zejména o daňové a poplatkové trestné činy. Konkrétně pak jde o skutkové podstaty trestných činů obsažené v druhém dílu šesté hlavy trestního zákoníku, tedy daňové, poplatkové a devizové trestné činy. Ani povinnost mlčenlivosti tedy správci daně nebrání splnění oznamovací povinnosti.⁷⁸ Na trestní řízení reaguje rovněž § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu stavením lhůty pro stanovení daně po dobu trestního stíhání pro daňový trestný čin související s touto daní, přičemž si správce daně sám nemůže činit úsudek o tom, zda byl či nebyl spáchán trestný čin, přestupek nebo jiný správní delikt.⁷⁹ V odst. 6 tohoto paragrafu je dále k tomuto stanoveno, že v případě důsledků jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu, lze daň stanovit do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci, bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně. Ze srovnání s výše rozvedenými nástroji správního práva plyne, že daňové právo není vybaveno obdobným nástrojem ke zrušení rozhodnutí v daňovém řízení tak, aby vycházelo vstříc nárokům judikatury ESLP.

⁷⁷ § 14 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

⁷⁸ LICHNOVSKÝ, Ondřej. ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016. 938 s. ISBN 978-80-7400-604-3. s. 205.

⁷⁹ § 99 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

1.3.2 Zásada ne bis in idem v rámci Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod

Zásada ne bis in idem je obsažena v čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod (vzhledem k frekvenci užití této mezinárodní smlouvy dále jen „Úmluva“)⁸⁰ ve znění prvního odstavce:

„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.“⁸¹

Ve věci *Nikitin proti Rusku*⁸² se soud vyjádřil v tom smyslu, že tato zásada tvoří součást spravedlivého procesu, ačkoliv jak bylo zdůrazněno ve věci *Rabus proti Německu*⁸³, není součástí práva na spravedlivý proces dle čl. 6 Úmluvy, je vyjádřena pouze v Protokolu č. 7 k Úmluvě. Právo nebýt souzen či trestán dvakrát tak nebylo původní součástí Úmluvy ve znění ze 4. 10. 1950, ale bylo do dokumentu začleněno až v rámci Protokolu č. 7 přijatého dne 22. 11. 1984, jež nabyl platnosti 1. 11. 1988. Protokol nebyl ratifikován všemi státy (Německo, Nizozemsko, Turecko) a rovněž některé ratifikující státy vůči němu vznesly významné výhrady zejména v tom smyslu, že uplatňování výrazu „trestní“ by mělo odpovídat interpretaci vnitrostátní právní úpravy a praxi (Francie, Itálie, Portugalsko).⁸⁴ Je zřejmé, že hned od počátku neexistoval konsenzus nad situací kombinovaného sankcionování daňovou, potažmo správní sankcí, a trestní sankcí.⁸⁵ A některé státy tedy na základě svých výhrad nejsou výkladem ESLP k problematice aplikace zásady ne bis in idem vázány.

Ve druhém odstavci téhož článku je obdobně jako ve vnitrostátní úpravě zdůrazněno, že překážkou stíhání a potrestání není obnova řízení podle zákona a trestního řádu příslušného státu, jestliže nové nebo nově odhalené skutečnosti nebo podstatná vada v předešlém řízení mohly ovlivnit rozhodnutí ve věci. Poslední odstavec článku pak stanoví, že od tohoto článku

⁸⁰ Pro ČR se smlouva stala závaznou od 1. 1. 1993 na podkladě nástupnictví po ČSFR, která byla smlouvou vázána od 18. 3. 1992.

⁸¹ z anglického originálu: No one shall be liable to be tried or punished again in criminal proceedings under the jurisdiction of the same State for an offence for which he has already been finally acquitted or convicted in accordance with the law and penal procedure of that State.

⁸² Rozsudek ESLP ze dne 20. 7. 2004, stížnost č. 50178/99, ve věci Nikitin vs. Rusko.

⁸³ Rozsudek ESLP ze dne 9. 2. 2006, stížnost č. 43371/02, ve věci Rabus vs. Německo.

⁸⁴ BOHÁČ, Radim. Ne bis in idem? Vztah penále podle daňového řádu a trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. In: Radim Boháč katedra finančního práva a finanční vědy PF UK [online]. 25. listopadu 2015 [cit. 2020-10-10]. Dostupné z: http://www.radimbohac.cz/userFiles/konference/ne-bis-in-idem/podklady-k-tisku-brozury_seminar-ne-bis-in-idem.pdf.

⁸⁵ Rozsudek ESLP ze dne 15. 11. 2016, stížnost č. 24130/11 a č. 29758/11, ve věci A a B proti Norsku.

nelze odstoupit podle článku 15 Úmluvy.⁸⁶ Dle čl. 1 Úmluvy jsou smluvní státy zavázány přiznat „každému, kdo podléhá jejich jurisdikci, práva a svobody uvedené v Hlavě I této Úmluvy“. Forma realizace tohoto závazku je dle Úmluvy v kompetenci jednotlivých smluvních států, kdy se v tomto smyslu vyjádřil také soud ve věci *Švédské odbory strojevedoucích proti Švédsku*⁸⁷. Ačkoliv není způsob aplikace garantovaných práv v Úmluvě obsažen, judikatura ve věci *Irsko proti Spojenému království*⁸⁸ v minulosti naznačila, že za neoptimálnější a nejúčinnější variantu považuje inkorporaci do vnitrostátního právního řádu. Je zde zřejmá korespondence s principem, podle něhož by se subjekty měly svých práv garantovaných úmluvou domoci přímo a bezprostředně vnitrostátními orgány, a úloha soudu je koncipována pouze jako subsidiární. Česká republika vtělila Úmluvu jako mezinárodní smlouvu publikovanou ve Sbírce zákonů pod č. 209/1992 do vnitrostátního právního řádu článkem 10 Ústavy, podle něhož jsou ratifikované a vyhlášené mezinárodní smlouvy o lidských právech a základních svobodách, jimiž je ČR vázána, bezprostředně závazné a mají přednost před zákonem.⁸⁹

Ve srovnání s dalšími lidskoprávními mezinárodními úmluvami je Úmluva o ochraně lidských práv a svobod výjimečná v tom, že od 1. 11. 1998 je Evropský soud pro lidská práva (dále jen „ESLP“) nadán obligatorní pravomocí rozhodovat o individuálních stížnostech na porušení práv a svobod zaručených tímto dokumentem. Tomu odpovídá také počet soudců ESLP korespondující s počtem členů Rady Evropy.⁹⁰ Úkolem soudu je zabezpečování závazků vyplývajících z Úmluvy a kontrola rozhodnutí z hlediska Úmluvy, tedy při rozhodování o individuálních stížnostech je jeho funkcí zjistit, zda určité konkrétní rozhodnutí nebo opatření orgánu žalovaného státu zakládá či nikoli porušení Úmluvy. Rozsudky soudu mají deklaratorní povahu, soud tedy svým rozhodnutím vyslovuje, zda byla či nebyla porušena Úmluva, případně v jakém jejím ustanovení. Není však nadán pravomocí k výkonu svého rozhodnutí, tedy nemůže rušit rozhodnutí soudů národních států či zasahovat do jejich právních řádů či jiným způsobem své rozhodnutí vynucovat, pouze může přiznat zadostiučinění stranám sporu. Ačkoliv je podle čl. 46 odst. 1 Úmluvy rozsudek sporu závazný výhradně pro strany daného sporu, z dikce čl. 32 Úmluvy je zřejmá povinnost smluvních států respektovat výklad Úmluvy

⁸⁶ Sdělení Federálního ministerstva zahraničních věcí č. 209/1992 Sb., ve znění č. 41/1996., č. 243/1998 Sb. a č. 48/2010 Sb.m.s.

⁸⁷ Rozsudek ESLP ze dne 6. 2. 1976, stížnost č. 5614/72, ve věci *Švédské odbory strojevedoucích proti Švédsku*.

⁸⁸ Dle Repíka např. Rozsudek ESLP ze dne 18. 1. 1978, stížnost č. 5310/71, ve věci *Irsko proti Spojenému království*.

⁸⁹ REPÍK, Bohumil. *Evropská úmluva o lidských právech a trestní právo*. Praha: Orac, 2002. 263 s. ISBN 80-86199-57-6. s. 10.

⁹⁰ BARTOŇ, Michal a kol. *Základní práva*. Praha: Leges, 2016. 608 s. ISBN 978-80-7502-128-1. s. 149.

vyjádřený v judikatuře soudu a dodržovat garance z ní vyplývající, pro aplikaci zásady *ne bis in idem* pak v případě smluvních států Protokolu č. 7 Úmluvy. Judikatura soudu získala v zásadě na neformálním základě bezprecedentně významný vliv na realizaci Úmluvy prostřednictvím svého evolutivního a kreativního výkladu. V průběhu dlouhodobého vývoje soud rozvinul vlastní jazyk specificky a autonomně interpretující běžné pojmy práva. Judikatura tak představuje nástroj, který jednak harmonizuje právo v oblasti lidských práv, zároveň právo Úmluvy velmi významně rozvíjí a přizpůsobuje vývoji společnosti do té míry, že bez znalosti judikatury soudu prakticky nelze text Úmluvy vykládat.⁹¹ S ohledem na význam judikatury je žádoucí, aby soud kladl důraz na její jednotnost, ačkoliv obecně platí, že soud není vázán svým právním názorem, který vyslovil v předcházejících rozsudcích.⁹² Případným rozporům je předcházeno v souladu s čl. 30 Úmluvy tak, že pokud by dílčí senát došel k názoru, že vyřešení otázky by mohlo vést k rozporu s rozsudkem vyneseným Soudem dříve, může postoupit věc Velkému senátu. Dalším užitým přístupem soudu je odůvodňování odchylek a rozporů s předchozí judikaturou odlišnými skutkovými okolnostmi případu, jedná se o tzv. kazuistický přístup k rozhodování.⁹³

Soudy na úrovni národních států jsou povinny vykládat a aplikovat zákony v souladu s mezinárodními smlouvami. Aplikace Úmluvy je v praxi nejčastěji realizována tak, že národní soudy při interpretaci a aplikaci vnitrostátního práva přihlížejí k Úmluvě a judikatuře ESLP, případně je vnitrostátní právní řád průběžně v rámci legislativních změn uváděn do souladu s judikaturou soudu.⁹⁴ Národní státy takto v zásadě předcházejí dalším sporům. K samotné zásadě *ne bis in idem* tak, jak je vyjádřena v čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy v kontextu způsobu, jakých ochraňuje obsažená práva a svobody, je nutno uvést, že její aplikace je omezena jen na jurisdikci členských států, tedy jde o garanci vnitrostátní, a není jí přiznán mezinárodní účinek.⁹⁵ Ke střetům daňové a trestní sankce fakticky nejčastěji dochází v rámci vnitrostátního práva a také proto je aplikace Úmluvy k jejich řešení klíčová.

Ačkoliv se zdá být znění ustanovení čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy zcela zřejmé a srozumitelné, při jeho aplikaci se v průběhu let vyskytla celá řada interpretačních nejasností

⁹¹ REPÍK, Bohumil. *Evropská úmluva o lidských právech a trestní právo*. Praha: Orac, 2002. 263 s. ISBN 80-86199-57-6. s. 11-23.

⁹² Dle Repíka např. Rozsudek ESLP ze dne 27. 9. 1990, stížnost č. 10843/84, ve věci Cossey proti Spojenému království.

⁹³ REPÍK, Bohumil. *Evropská úmluva o lidských právech a trestní právo*. Praha: Orac, 2002. 263 s. ISBN 80-86199-57-6. s. 24.

⁹⁴ Tamtéž. s. 12-13.

⁹⁵ TOMÁŠEK, Michal. *Europeizace trestního práva*. Praha: Linde, 2008. 459 s. ISBN 978-80-7201-737-9. s. 161.

a sporů, které se staly předmětem dynamického rozvoje judikatury ESLP. Sporným termínem se v rámci tohoto ustanovení ukázal být pojem „trestný čin“, který byl výkladem posunut až polohy, kdy získal přesah do té míry, že za určitých podmínek je pod něj zahrnut i skutek kvalifikovaný ve vnitrostátním právu jako daňový delikt, správní delikt, přestupek či kárné provinění. Společným jmenovatelem posuzování sankcí ukládaných za tyto delikty byl jejich represivně-preventivní charakter s ohledem na druh a stupeň závažnosti hrozící sankce a také zda se jedná o preventivní krátkodobé opatření či konečné rozhodnutí o potrestání.

Poněkud zavádějící je v českém oficiálním překladu čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy pojem „trestný čin“, jehož ekvivalentem jsou v anglické a francouzské verzi Úmluvy termíny „offence“ v angličtině a termín „infraction“ ve francouzštině, které ale v obou případech vyjadřují obecnější označení protiprávního jednání odpovídající zhruba pojmu delikt, než takové, které by bylo přímo spojeno s trestním právem. Ačkoliv důvodová zpráva zpřesňovala výklad tak, že souběh trestního řízení s řízením odlišné povahy není důvodem pro aplikaci zásady, pojem trestní řízení byl však následně judikaturou autonomně a specificky vymezován spíše extenzivním výkladem zahrnujícím pro účely aplikace Úmluvy i některé akty správní povahy.⁹⁶

Upřesnit bylo třeba také to, jaký druh rozhodnutí lze označit jako konečný, přičemž v českém právním prostředí je takto označováno rozhodnutí, proti němuž není možné podat řádný opravný prostředek. Úmluva význam pojmu „konečný rozsudek“ v rámci své důvodové zprávy zpřesnila odkazem na definici obsaženou v důvodové zprávě k Evropské úmluvě o mezinárodní platnosti trestních rozsudků⁹⁷, kde je k čl. 1 uvedeno, že rozhodnutí je konečné, *„jestliže, podle tradiční definice, nabylo sílu věci rozhodnuté. K tomu dochází v momentě, kdy je nezaměnitelné, tedy jestliže nejsou k dispozici žádné běžné opravné prostředky nebo jestliže takové prostředky strany vyčerpaly nebo nechaly uplynout příslušné lhůty, aniž by tyto prostředky využily.“* Dále je nezbytné ve smyslu takového „rozsudku“ vnímat také jiná rozhodnutí, která jsou svojí podstatou meritorními rozhodnutími, např. usnesení o zastavení trestního stíhání, nicméně ESLP v této otázce judikoval, že za konečné rozhodnutí nelze považovat rozhodnutí prokurátora o tom, že ve věci nebude vedeno trestní stíhání, jestliže

⁹⁶ KMEC, Jiří. KOSAŘ, David. KRATOCHVÍL, Jan. BOBEK, Michal. Evropská úmluva o lidských právech. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. 1687 s. ISBN 978-80-7400-365-3. s. 1409.

⁹⁷ Evropská úmluva o mezinárodní platnosti trestních rozsudků byla uzavřena dne 28. 5. 1970 a vešla do účinnosti dne 26. 7. 1974. Jejím účelem je zejména vzájemné uznávání trestních rozsudků mezi státy, které tuto úmluvu ratifikovaly, a dále umožňuje vykonat odsouzenému trest v zemi jeho státní příslušnosti.

takové rozhodnutí mohlo být zrušeno generálním prokurátorem v rámci jeho pravomoci⁹⁸ a dále rozhodnutí prokurátora o zastavení trestního stíhání, jestliže mohlo být znovu zahájeno v případě, že důvod, pro který bylo zastaveno, ve skutečnosti nebyl dán, nebo odpadl⁹⁹.¹⁰⁰

Zpřesnění judikaturou se dočkala také samotná aplikace zásady *ne bis in idem*, kdy je z dikce ustanovení čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy zřejmé, že k porušení této zásady dochází již zahájením druhého trestního stíhání, a ESLP v zásadě zjemnil užití tohoto ustanovení v tom smyslu, že pakliže k vícenásobnému stíhání došlo pochybením, které bylo následně napraveno, a byla odčiněna způsobená újma, zásada *ne bis in idem* nebude porušena.¹⁰¹ Obdobně však neakceptoval argumentaci, že obviněný byl druhého obvinění zproštěn¹⁰², dále snížení trestu odnětí svobody uloženého ve druhém řízení prezidentskou milostí právě o ekvivalent trestu uloženého v prvním řízení správním orgánem¹⁰³ a také započítání trestu vykonané části trestu odnětí svobody uloženého v prvním řízení započítané do trestu uloženého v druhém řízení¹⁰⁴.¹⁰⁵

ESLP se vyjádřil v rámci judikatury také k problému plurality skutků za situace, kdy je naplňována opakovaně skutková podstata určitého deliktu a je předmětem sporu, zda se jedná o jeden skutek nebo více skutků, přičemž rozlišil případy skutečné či domnělé recidivy, vícečinný souběh několika skutků a pokračování skutku. V této otázce obecně ESLP shledal, že se jedná o vícero skutků a nedochází k porušení zásady *ne bis in idem*.¹⁰⁶ V dalších kapitolách pak bude podrobněji rozebráno, co představuje podstatu dvojího stíhání či potrestání, zda se jedná o totožnost skutku či právní kvalifikace, a podle jakých kritérií bude toto posuzováno.

1.3.3 Zásada *ne bis in idem* v rámci Evropské unie

Na úrovni EU je zásada *ne bis in idem* obsažena v textu Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „LZP EU“) v čl. 50 ve znění:

⁹⁸ Rozsudek ESLP ze dne 22. 11. 2005, stížnost č. 75602/01, ve věci Sundqvist proti Finsku.

⁹⁹ Rozsudek ESLP ze dne 15. 3. 2005, stížnost č. 70982/01, ve věci Horciag proti Rumunsku.

¹⁰⁰ KMEC, Jiří. KOSAŘ, David. KRATOCHVÍL, Jan. BOBEK, Michal. *Evropská úmluva o lidských právech*. Kometář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. 1687 s. ISBN 978-80-7400-365-3. s. 1411–1412.

¹⁰¹ Rozsudek ESLP ze dne 3. 10. 2002, stížnost č. 48154/99, ve věci Zigarella proti Itálii či Rozsudek ESLP ze dne 30. 9. 2004, stížnost č. 6072/02, ve věci Falkner proti Rakousku.

¹⁰² Rozsudek ESLP ze dne 14. 1. 2010, stížnost č. 2376/03, ve věci Tsonyo Tsonev proti Bulharsku.

¹⁰³ Rozsudek ESLP ze dne 29. 5. 2001, stížnost č. 37950/97, ve věci Franz Fischer proti Rakousku.

¹⁰⁴ Rozsudek ESLP ze dne 25. 6. 2009, stížnost č. 55759/07, ve věci Marešti proti Chorvatsku.

¹⁰⁵ KMEC, Jiří. KOSAŘ, David. KRATOCHVÍL, Jan. BOBEK, Michal. *Evropská úmluva o lidských právech*. Kometář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. 1687 s. ISBN 978-80-7400-365-3. s. 1410.

¹⁰⁶ KMEC, Jiří. KOSAŘ, David. KRATOCHVÍL, Jan. BOBEK, Michal. *Evropská úmluva o lidských právech*. Kometář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. 1687 s. ISBN 978-80-7400-365-3. s. 1421.

“Nikdo nesmí být stíhán nebo potrestán v trestním řízení za čin, za který již byl v Unii osvobozen nebo odsouzen konečným trestním rozsudkem podle zákona.”

jako v zásadě základní formulace tohoto principu v rámci EU zejména s ohledem na skutečnost, že tato listina má stejnou právní sílu jako zakládací smlouvy dle změn spojených s Lisabonskou smlouvou.¹⁰⁷ LZPS EU se stala závaznou až v roce 2009, nicméně princip ne bis in idem byl na úrovni evropských společenství uznáván již mnohem dříve zejména na základě rozsudku Evropské soudního dvora ze dne 14. 12. 1972 ve věci *Boehringer GmbH proti Komisi*¹⁰⁸ jako obecná zásada evropského práva, přičemž této problematice byla i dále věnována judikatura Evropského soudního dvora a později Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SD EU“).¹⁰⁹

Jedním ze základních principů EU je volný pohyb osob, který výrazně usnadňuje ekonomickou aktivitu napříč zeměmi. Tento požadavek do sebe prvně absorbovala Schengenská dohoda podepsaná dne 14. 6. 1985 včetně Prováděcí úmluvy k Schengenské dohodě signované dne 19. 6. 1990 (dále jen „Prováděcí úmluva“), jež umožňuje volný pohyb osob v rámci smluvních států této úmluvy, přičemž Schengenská dohoda je v poměru k LZPS EU speciální úpravou.¹¹⁰ Opakované trestní stíhání či potrestání je v rozporu s realizací principu volného pohybu osob ve své podstatě, a proto i na této úrovni bylo záhodno vymezit zásadu ne bis in idem. Tato je tak obsažena v samostatné kapitole 3, čl. 54-58 Prováděcí úmluvy a zásadu vymezuje obecně v čl. 54 tak, že: „Osoba, která byla pravomocně odsouzena jednou smluvní stranou, nesmí být pro tentýž čin stíhána druhou smluvní stranou za předpokladu, že v případě odsouzení již byla vykonána nebo je právě vykonávána sankce, nebo podle práva smluvní strany, ve které byl rozsudek vyneseno, již nemůže být vykonána.“¹¹¹ Článek 55 Prováděcí úmluvy umožňuje smluvním státům výjimky z aplikace zásady ne bis in idem dle této úmluvy, upravuje povinnost započtení sankce, pakliže smluvní strana zahájí další stíhání osoby, která již byla za tentýž trestný čin pravomocně odsouzena jinou smluvní stranou. Rovněž pak je v článku 57 upraveno získávání informací o předchozím odsouzení v jiném smluvním státě a s tím korespondující povinnost tyto informace poskytnout. Poslední článek 58 pak

¹⁰⁷ No one shall be liable to be tried or punished again in criminal proceedings for an offence for which he or she has already been finally acquitted or convicted within the Union in accordance with the law.

¹⁰⁸ Rozsudek ESD ze dne 14. 12. 1972, stížnost č. 7/72 *Boehringer Mannheim GmbH proti Komisi*.

¹⁰⁹ JELÍNEK, Jiří. IVOR, Jaroslav et al. *Trestní právo Evropské unie a jeho vliv na právní řád České republiky a Slovenské republiky*. Praha: Leges. 2015, 384 s. ISBN 978-80-7502-080-2. s. 65.

¹¹⁰ Ze států Evropské unie není smluvní stranou této dohody Irsko.

¹¹¹ A person whose trial has been finally disposed of in one contracting party may not be prosecuted in another contracting party for the same acts provided that, if a penalty has been imposed, it has been enforced, is actually in the process of being enforced or can no longer be enforced under the laws of the sentencing contracting party.

stanoví, že pokud je vnitrostátními právními předpisy garantována vyšší úroveň obrany proti dvojímu trestání, nic nebrání v aplikaci tohoto vyššího standardu.

Pro právní úpravu zásady *ne bis in idem* v rámci EU jsou charakteristické její mezistátní účinky na úrovni EU, oproti EÚLP, která poskytuje vnitrostátní garanci. Nicméně je třeba brát do úvahy, že unijní právo je aplikováno automaticky v případě harmonizovaných daní, tedy nepřímých. U neharmonizovaných přímých daní je unijní úprava užitá pouze, pakliže je v předmětném případě přítomen přeshraniční prvek. Na úrovni EU pravidlo zákazu dvojího stíhání a potrestání nabývá na významu k realizaci svobod garantovaných unijním právem, jakým je například výše zmiňovaný zaručený pohyb osob, tak aby osoby nebyly vystavovány trestnímu stíhání a odsouzení za stejné jednání ve více státech.¹¹² S tím spojeným atributem je vzájemná důvěra, spolupráce a respekt k odlišnosti svých trestních řádů a činnosti svých soudů tak, že nepovažují za nezbytné opakovaně prověřovat rozhodnutí ostatních států. K tomuto slouží právě Prováděcí úmluva k Schengenským dohodám.

Schengenská úmluva včetně Prováděcí úmluvy s ohledem na desítky let od jejich signace byly podrobněji interpretovány a vykládány prostřednictvím judikatury SD EU, který svými judikáty vymezil zásadu *ne bis in idem* v reakci na aplikující rozhodnutí smluvních států úmluvy a pro její účely vyložil autonomně také některé pojmy, jež mají na úrovni jednotlivých států rozličný význam. Rozsudek SD EU ve spojených věcech *Hüseyin Gözütok* a *Klaus Brügge* ze dne 11. 2. 2003 upřesnil, že zákaz dvojího řízení se vztahuje za stanovených podmínek také na rozhodnutí státního zastupitelství členského státu o zastavení trestního stíhání, pakliže obviněným byl akceptován návrh na mimosoudní vyrovnání ze strany státního zástupce.¹¹³ Ve věci *Van Straaten* ze dne 28. 9. 2006 se ke zpřesnění zásady v článku 54 Prováděcí úmluvy SD EU vyjádřil tak, že „bude uplatněna na rozhodnutí soudních orgánů smluvního státu, kterým se obžalovaný pravomocně zprošťuje obžaloby pro nedostatek důkazů.“¹¹⁴ K často diskutovanému pojmu „tentýž čin“ bylo SD EU judikováno ve věci *Van Esbroeck* ze dne 9. 3. 2006 tak, že „relevantním kritériem je totožnost skutkové podstaty činu chápána jako existence souboru skutků, které jsou vzájemně neoddělitelně spojeny, nezávisle na právní kvalifikaci tohoto činu nebo chráněném právním zájmu“.¹¹⁵ Rozsudek velkého senátu SD EU ve věci *Zoran Spasic* ze dne 27. 5. 2014 vymezil, že pakliže byl obviněný odsouzen

¹¹² TOMÁŠEK, Michal. *Europeizace trestního práva*. Praha: Linde, 2008. 459 s. ISBN 978-80-7201-737-9. s. 164-175.

¹¹³ Rozsudek SD EU ze dne 11. 2. 2003, spojené věci C-187/01 a C-385/01 *Hüseyin Gözütok* a *Klaus Brügge*.

¹¹⁴ Rozsudek SD EU ze dne 28. 9. 2006, věc C-150/05 *Van Straaten*.

¹¹⁵ Rozsudek SD EU ze dne 9. 3. 2006, věc C-436/04 *Van Esbroeck*.

ke dvěma samostatným trestům, nelze považovat za postačující, pokud byl vykonán pouze jeden z trestů k závěru, že sankce již byla vykonána pro účely aplikace zásady.¹¹⁶ Ve věci Kretzinger ze dne 18. 7. 2007 SD EU upřesnil, že „trest odnětí svobody, jehož výkon byl podmíněně odložen, tím, že postihuje nedovolené jednání odsouzeného, je sankcí ve smyslu čl. 54“.¹¹⁷ SD EU rovněž konstatoval slučitelnost čl. 54 Prováděcí úmluvy s čl. 50 LZPS EU. V této otázce je tedy zřejmé, že při uvažování judikatury bere do úvahy vyjádření zásady ne bis in idem v rámci různých smluv EU.¹¹⁸

1.4 Zásada res iudicata a překážka litispendence

Princip zásady res iudicata neboli překážky věci pravomocně rozhodnuté je označením situace v právním případě, který byl pravomocně rozhodnut soudem nebo jiným příslušným orgánem. S tímto právním principem je spojena zásada ne bis in idem, podle níž soud nesmí znovu projednávat a rozhodovat spor v rozsahu závaznosti dané výrokem, ve kterém existuje již předchozí pravomocné rozhodnutí.¹¹⁹ Tímto rozhodnutím obecně není pouze rozhodnutí soudu, ale jsou jím i další rozhodnutí rovnocenná rozsudku z pohledu záměru věc konečně rozhodnout a řízení o ní ukončit, a to i ve fázích předcházejících rozsudku různými druhy odklonů, s nimiž právní úprava spojuje stejné účinky jako s rozsudkem.¹²⁰

Zásada ne bis in idem i zásada res iudicata jsou vázány na konečnost, nezaměnitelnost a závaznost rozhodnutí soudu či jiného příslušného orgánu, které jsou dovršeny po využití řádných opravných prostředků.¹²¹ V závaznosti rozhodnutí se projevuje materiální stránka právní moci, přičemž obě tyto zásady jsou jejím účinkem. Překážka věci (pravomocně) rozhodnuté tak fakticky vzniká dnem nabytí právní moci rozhodnutí.¹²² Zákaz dalšího stíhání obviněného pro totožný skutek je obvykle vázán právě na překážku pravomocného rozhodnutí

¹¹⁶ Rozsudek SD EU ze dne 27. 5. 2014, věc C-129/14 Zoran Spasic.

¹¹⁷ Rozsudek SD EU ze dne 18. 7. 2007, věc C-288/05 Kretzinger.

¹¹⁸ *Case law by the Court of Justice of the European Union on the principle of ne bis in idem in criminal matters* [online]. EUROJUST: 2020[cit. 2020-12-29]. Dostupné z: https://www.eurojust.europa.eu/sites/default/files/Publications/Reports/2020-04_Case-law-by-CJEU-on-NeBisInIdem_EN.pdf. a ÚS: *Aplikace zásady ne bis in idem* [online]. Profiprávo.cz: 2016 [cit. 2019-09-09]. Dostupné z: https://profipravo.cz/index.php?page=article&id_category=16&id_article=259031&csum=a8a09137.

¹¹⁹ BOUDNÁ, Věra. *K problematice věci pravomocně rozsouzené*. [online]. Právní prostor: 2014 [cit. 2018-11-11]. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/procesni-pravo/k-problematice-veci-pravomocne-rozsouzene>.

¹²⁰ PIPEK, Jiří. *Princip ne bis in idem v konkurenci jurisdikcí*. Trestněprávní revue. Praha: C. H. Beck, 2004, č. 4, s. 103. ISSN 1213-5313.

¹²¹ KLÍMA, Karel et al. *Komentář k Ústavě a Listině*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 1441 s. ISBN 978-80-7380-140-3. s. 1394.

¹²² JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo procesní*. 4. vydání. Praha: Leges, 2016. 848 s. ISBN 978-80-7502-160-1. s. 464.

o tomto skutku. Právní moc je institut, prostřednictvím něhož dochází k vydávání aktů státní moci, kterými je autoritativně rozhodováno o právech a povinnostech fyzických a právnických osob. Představuje vůli státu vyřešit konečně určitou věc a znemožňuje opětovně stíhat osobu, proti které bylo vedeno takto skončené řízení tak, aby znovu nebyla vystavována trestnímu řízení pro totožný skutek. Pravomocná rozhodnutí pak obecně představují významnou záruku právní jistoty, stability a občanských práv a svobod.¹²³

Narušit právní moc a zrušit meritorní rozhodnutí zakládající překážku věci rozhodnuté lze obecně v rámci řízení o dovolání¹²⁴, o stížnosti pro porušení zákona¹²⁵ a o povolení obnovy¹²⁶ či případně zrušením rozhodnutí nálezem Ústavního soudu o podané ústavní stížnosti, navrácením lhůty, uložením souhrnného trestu a společného trestu za pokračování v trestném činu nebo použitím beneficium cohaesionis.¹²⁷ V rámci přípravného řízení trestního, pakliže je zjištěno, že táž osoba již byla pro týž skutek stíhána a řízení proti ní pravomocně skončeno, je nutné tuto věc odložit v případě, že nedošlo k zahájení trestního stíhání.¹²⁸ Pokud je proti někomu vedeno druhé nepřipustné trestní stíhání¹²⁹ pro týž skutek, toto trestní stíhání musí být zastaveno. Nejvyšší státní zástupce je oprávněn rušit nezákonná usnesení o nestíhání podezřelého a zastavení trestního stíhání.¹³⁰ Pokud je pravomocné rozhodnutí zakládající překážku res iudicata zrušeno, lze opětovně vést trestní řízení.

Obdobnou překážkou je také překážka litispendence neboli překážka věci zahájené nebo rozhodované jako typická zásada procesního práva. Přiléhavá je pro ni definice z procesněprávního předpisu, jež ji charakterizuje tak, že „zahájení řízení brání tomu, aby o téže věci probíhalo u soudu jiné řízení.“¹³¹ Z rozhodnutí Nejvyššího soudu ze 24. 3. 1999,

¹²³ ŠÁMAL, Pavel. KRÁL, Vladimír. BAXA, Josef. PÚRY, František. *Trestní řád. Komentář*. I. díl. 4. vydání. Praha: C.H.Beck, 2002. 1224 s. ISBN 80-7179-634-4. s. 835.

¹²⁴ Dovolání je mimořádný opravný prostředek, kterým lze napadnout pravomocné soudní rozhodnutí ve věci samé, pokud soud rozhodl ve druhém stupni. Lze jej podat z taxativně stanovených důvodů v § 265b trestního řádu, s ohledem na rozhodnutí ve věci samé pak zejména pakliže rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení skutku nebo jiném nesprávném hmotněprávním posouzení.

¹²⁵ Stížnost pro porušení zákona je mimořádný opravný prostředek, kterým může ministr spravedlnosti žádat Nejvyšší soud o přezkoumání pravomocného rozhodnutí soudu nebo státního zástupce pro tvrzené porušení zákona či vadný postup řízení.

¹²⁶ Obnova řízení skončeného pravomocným rozhodnutím je povolena tehdy, pokud vyjdou najevo nové důkazy a skutečnosti, které účastník neměl v době původního řízení k dispozici, a které by mohly samy o sobě nebo ve spojení se skutečnostmi a důkazy známými už dříve odůvodnit jiné rozhodnutí.

¹²⁷ SLAVÍKOVÁ, Hedvika. *Podstata zásady ne bis in idem*. [online]. epravo.cz: 2013[cit. 2018–11-11]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/podstata-zasady-ne-bis-in-idem-21638.html>.

¹²⁸ § 159a odst. 2 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád).

¹²⁹ § 11 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád).

¹³⁰ § 174a odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád).

¹³¹ § 83 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád.

sp. zn. Cdo 1751/98, vyplynulo zpřesnění termínu tatáž věc, jež byla rozvedena tak, že „*tentýž předmět řízení je dán tehdy, jestliže stejný nárok nebo stav vymezený žalobním petitum vyplývá ze stejných skutkových tvrzení, jimiž byl uplatněn*„. Občanský soudní řád spojuje vznik překážky litispendence v daném řízení se dnem jeho zahájení, jímž je den, kdy návrh na zahájení řízení došel k soudu, případně den, kdy bylo vydáno rozhodnutí o zahájení řízení, které lze zahájit i bez návrhu podle zákona o zvláštních řízeních soudních.¹³² Pakliže taková překážka nastane, soud řízení zastaví.¹³³ Tato zásada vede k efektivitě v procesním jednání a jako preventivní nástroj předchází vzniků dvojího rozhodování v téže věci.

1.5 Totožnost skutku

Otázka totožnosti skutku je zásadním termínem v rámci potřeby vymezení spáchaného trestného činu, přestupku, daňového či správního deliktu pro dodržení zásady ne bis in idem či dvojího přičítání. Aplikaci práva v případě tohoto termínu na úrovni českého právního řádu neusnadňuje zejména skutečnost, že skutek či případně totožnost skutku nejsou definovány v právní úpravě trestního ani daňového či správního práva a s ohledem k tomu je vymezení tohoto pojmu zejména předmětem teorie, vývoje judikatury, polemiky a sporů.

1.5.1 Totožnost skutku v trestním právu

K vymezení samotného pojmu skutek v rámci trestního práva se dle Jelínka obecně „*skutkem rozumí určitá událost ve vnějším světě vyvolaná jednáním člověka. Skutek je výsečí objektivní reality, je to něco, co se ve vnějším světě stalo, určitá událost vzešlá z jednání člověka, určitý příběh*.“¹³⁴ Podstatu skutku lze spatřovat v jednání a následku, který jím byl způsoben, přičemž v nauce a praxi jsou za jeden skutek považovány všechny projevy vůle pachatele navenek, které jsou příčinou následku významného pro trestní právo, pokud jsou zahrnuty zaviněním.¹³⁵ V náhledu práva je pak zásadní ten následek, který je relevantní z pohledu práva jako porušení individuálního objektu trestného činu v jeho konkrétní podobě.¹³⁶

¹³² § 82 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád a § 13 odst. 2 zákona č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních.

¹³³ § 104 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád a § 13 odst. 2 zákona č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních

¹³⁴ JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo procesní*. 4. vydání. Praha: Leges, 2016. 848 s. ISBN 978-80-7502-160-1. s. 581-582.

¹³⁵ Tamtéž, s. 582.

¹³⁶ Rozsudek Nejvyššího soudu České republiky ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. Tzn 12/94.

V praxi má v trestním právu vymezení skutku zásadní roli již při zahájení trestního stíhání obviněného, které je možno vést pouze pro skutek vymezený ve výroku usnesení o zahájení trestního stíhání dle § 160 trestního řádu. Skutek tak představuje předmět trestního řízení určující obsah a rozsah rozhodování orgánů činných v trestním řízení. Dle judikatury je „*podstata skutku určována účastí obviněného na určité události popsané v usnesení o zahájení trestního stíhání...*“.¹³⁷ Ve všech dalších stádiích trestního řízení je možné osobu stíhat jen pro skutek, pro který bylo trestní stíhání zahájeno, nelze jej překročit. Skutek je následně také v obžalobě i v rozsudku vyjádřen popisem událostí, které jsou takto předmětem rozhodování, kdy soud je popsáním skutkem vázán, může rozhodnout výhradně o skutku obsaženém v žalobním návrhu obžaloby dle § 220 trestního řádu, přesto však není povinen popis skutku kompletně převzít z obžaloby, ale při zachování totožnosti skutku si jej přizpůsobí vlastním zjištěným skutkovým okolnostem. Soudní praxe se musela vypořádat s otázkou stanovení mezí, do jaké míry se může soud odchýlit od vylíčení skutku v obžalobě, aniž by porušil tuto zásadu, a došla k závěru, že teorie a praxe nechápe totožnost skutku jen jako naprostou shodu mezi skutkovými okolnostmi popsány v žalobním návrhu a výrokiem soudu.¹³⁸ Judikatura upřesnila skutek pro praxi orgánů činných v trestním řízení tak, že „*totožnost skutku mezi usnesením o zahájení trestního stíhání a obžalobou, mezi obžalobou a rozhodnutím obecného soudu, je dána při zachování totožnosti jednání a následku, ale i v případě zachování jen totožnosti jednání nebo jen totožnosti následku anebo při částečné totožnosti jednání nebo následku.....Na zachování totožnosti skutku nemají vliv změny v okolnostech, které pouze individualizují žalovaný skutek, tzn., že úprava popisu skutku nezpůsobuje porušení totožnosti skutku. Totožnost skutku je zachována jak v případě, kdy některé ze skutečností pojatých původně do souhrnu skutečností charakterizujících jednání nebo následek odpadnou, tak i tehdy, když k takovému souhrnu skutečností přistoupí skutečnosti další, tvořící s původními jedno jednání, popř. následek. K zachování totožnosti skutku pak postačí mj. shoda alespoň v následku při rozdílném jednání, příp. byť i částečná totožnost jednání nebo totožnost následku.*“¹³⁹ Totožnost skutku tedy zůstane zachována, i pokud dojde ke změnám v okolnostech, které pouze individualizují žalovaný skutek z hlediska času, místa a způsobu spáchání činu, formy zavinění, rozsahu následku a motivace, pokud jinak shoda v následku či jednání není dotčena, či i v případě upřesnění množství poškozených věcí nebo vyčíslení

¹³⁷ Usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 5. 2010, sp. zn. I. ÚS 977/10.

¹³⁸ Usnesení Ústavního soudu ze dne 17. 7. 2002 sp. zn. II. ÚS 143/02.

¹³⁹ Usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 5. 2010, sp. zn. I. ÚS 977/10.

škody.¹⁴⁰ Soud však není vázán právní kvalifikací v obžalobě a může skutek posoudit podle jiných ustanovení trestního zákona přísnější nebo naopak méně přísnou právní kvalifikací a tzv. jej překvalifikovat. Jiné právní posouzení skutku popsaného v obžalobě na něm samotném nic nemění, a ten v tomto smyslu představuje onu tzv. totožnost skutku.¹⁴¹ Předseda Nejvyššího soudu ČR Angyalossy ve své prezentaci vymezil pro soudní praxi zachování totožnosti skutku, pokud nastane:

- a) úplná shoda alespoň v jednání při rozdílném následku,
- b) úplná shoda alespoň v následku při rozdílném jednání,
- c) jednání nebo následek (nebo obojí) jsou v případech uvedených shora alespoň částečně shodné, musí být shoda ovšem v podstatných okolnostech, jimiž se rozumí zejména skutkové okolnosti charakterizující jednání nebo následek z hlediska právní kvalifikace, která přichází v úvahu. Podstatnými z tohoto hlediska nejsou ty skutkové okolnosti, které charakterizují jen zavinění či jiný znak subjektivní stránky činu.¹⁴²

V případě daňových trestných činů jsou typicky projednávány pokračující trestné činy, u nichž jednotlivé dílčí útoky vedené jednotným záměrem naplňují stejnou skutkovou podstatu trestného činu, jsou-li spojeny stejným nebo podobným způsobem provedení a blízkou časovou souvislostí a v předmětu útoku dle § 116 trestního zákoníku z pohledu hmotného práva. Oproti tomu z procesního hlediska je skutkem podle § 12 odst. 12 trestního řádu též dílčí útok pokračujícího trestného činu, není-li výslovně stanoveno jinak. De iure pak dílčí útoky pokračujícího trestného činu, jejichž znakem je soustavnost páchání, představují součást jednoho skutku.¹⁴³ V praxi pak pokud bylo zahájeno trestní stíhání, není v rozporu s povinností zachovat totožnost skutku, pokud jsou doplňovány např. další faktury či doklady prokazující dílčí trestnou činnost, které bezprostředně navazují na jednání obviněného vymezené v popisu skutku, a které pak tvoří při zachování totožnosti následku společně s již popsaným jednáním jeden skutek, pro který byl obviněný od počátku stíhán.¹⁴⁴

¹⁴⁰ ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní řád II. § 157 až §314s Komentář*. 7. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013. 1844 s. ISBN 978-80-7400-465-0. s. 2723-2724.

¹⁴¹ JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo procesní*. 4. vydání. Praha: Leges, 2016. 848 s. ISBN 978-80-7502-160-1. s. 580-583.

¹⁴² ANGyalOSSY, Petr. *Súbeh správneho a trestného konania – zásada NE BIS IN IDEM*. In: Justičná akadémia Slovenskej republiky [online]. 5. října 2018 [cit. 2020-10-2]. Dostupné z: https://jasr.sk/sites/default/files/2021-04/Angyalossy_NE_BIS_IN_IDEM.pdf.

¹⁴³ ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní řád II. § 157 až §314s Komentář*. 7. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013. 1844 s. ISBN 978-80-7400-465-0. s. 2724-2725.

¹⁴⁴ ŽDÁRSKÝ, Zbyněk. *Pokračování a totožnost skutku u daňových trestných činů*. Trestněprávní revue. Praha: C. H. Beck, 2011, č. 8, s. 220-221. ISSN 1213-5313.

1.5.2 Totožnost skutku v daňovém právu

Ve srovnání s obsáhlou teoretickou základnou v otázce totožnosti skutku v trestním právu, nelze o podobných podkladech v daňovém právu vůbec uvažovat. Lze tedy vycházet ze skutečnosti, že správce daně rozhoduje o povinnosti uhradit daňové penále ve formě platebního výměru.¹⁴⁵ Pro tento správní akt vydávaný správcem daně však nejsou daňovým řádem stanoveny náležitosti srovnatelné s rozsudkem v trestním právu. Obsahem platebního výměru je především výpočet daňového penále, popis pochybení při vlastním výpočtu daně a postup daňové kontroly včetně příslušných paragrafů daňového práva a dále informace ke splatnosti, platební údaje a poučení o odvolání. Nelze tak fakticky hovořit o popisu skutku daňového subjektu v tomto dokumentu, z něhož by bylo možné vycházet pro posuzování zásady *ne bis in idem*. Porovnání skutků na podkladě výroku rozsudku trestního práva a obsahu platebního výměru tak dost dobře není možné, protože popis skutku včetně časového vymezení jednání ve správním aktu ukládajícím daňové penále v podstatě zcela absentuje.

Boháč pro účely aplikace zákazu dvojího trestání uvádí jako kritéria k posouzení totožnosti skutku sankcionovaného penálem podle § 251 daňového řádu a trestem za spáchání daňového trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku: sankcionovaný subjekt, sankcionované jednání, zavinění a zohlednění výše škody resp. škodlivosti jednání, přičemž sankcionovaným subjektem jako pachatelem trestného činu může být fyzická či právnická osoba. Zároveň fyzická osoba může být trestně stíhána za zkrácení daně jiného subjektu a vyloučeno z trestního stíhání není také spolupachatelství. Oproti tomu sankcionovaným pro účely daňového práva je vždy daňový subjekt, kterému byla doměřena daň z moci úřední v jiné výši, než kterou tvrdil. Sankcionován je tedy v tomto případě výlučně tento daňový subjekt. V daňovém řízení je sankcionovaným jednáním nedostatečné splnění povinnosti tvrdit daň, jež má za výsledek doměření daně z moci úřední, přičemž vznik penále je důsledkem nesprávného daňového tvrzení, a je irelevantní, zda k němu došlo v důsledku špatné autoaplikace práva, chyby nebo úmyslného jednání. Penále také není ukládáno v případě nepodání daňového tvrzení. Trestní postih se ve srovnání s tím zaměřuje na úmysl kráťt daň a spolu s tím na různé způsoby jednání, v jejichž důsledku byla vyměřena nižší daň, než měla být, přičemž nesprávné tvrzení daně je jen jedním ze způsobů

¹⁴⁵ § 251 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

realizace trestného činu stejně jako nepodání daňového tvrzení. Případné doměření daně nemá vliv na naplnění skutkové podstaty trestného činu, ale je v zásadě smyslem daňového řízení.¹⁴⁶

Pro totožnost jednání v daňovém řízení vzniká typově specifická situace v případě, že daňová sankce je uložena právnické osobě a za daňový trestný čin je stíhána osoba fyzická, jež za právnickou osobu právně jedná. V takovém případě není totožnost jednání naplněna, protože jednání se v obou případech dopustily dva odlišné subjekty, a nelze tak aplikovat zásadu *ne bis in idem*. Nicméně však uhrazení daňové sankce právnickou osobou, za níž fyzická osoba jedná, by mělo být v trestním řízení proti fyzické osobě zohledněno jako polehčující okolnost v rozhodování o trestu či případně k zastavení trestního stíhání.¹⁴⁷

1.5.3 Totožnost skutku podle judikátu Zolotukhin proti Rusku

Pro českou judikaturu je stran totožnosti skutku stejně jako v jiných právních otázkách zásadní judikatura Evropského soudu pro lidská práva, jejíž do doby divergentní a rozporné směřování v otázce posuzování totožnosti skutku (*idem*) ESLP usměrnil rozsudkem velkého senátu ESLP ze dne 10. 2. 2009, sp. zn. 14939/03, ve věci *Zolotukhin proti Rusku* (dále jen „Zolotukhin proti Rusku“), v němž zároveň podrobně judikoval kritéria k určení porušení zásady *ne bis in idem* s ohledem na totožnost skutku.

Různorodé směřování představovaly zejména tři dosavadní rozsudky ESPL. Ve svém rozsudku ze dne 30. 7. 1998, sp. zn. 25711/94, ve věci *Oliveira proti Švýcarsku*¹⁴⁸ (dále jen „věc Oliveira proti Švýcarsku“) ESLP akceptoval souběžné stíhání jednoho skutku jako několika trestných činů či přestupků v různých řízeních za podmínky, že tento skutek naplňuje skutkovou podstatu více deliktů, a pakliže každé z těchto stíhání je zaměřeno na ochranu jiného zájmu. Rozhodným kritériem dle tohoto rozhodnutí je tedy totožnost skutku. Oproti tomu v rozsudku ve věci *Gradinger proti Rakousku*¹⁴⁹ ze dne 23. 10. 1995, sp. zn. 15693/90 (dále jen „Gradinger proti Rakousku“), ESLP označil stíhání pro dva trestné činy založené tímž skutkem za porušení zásady *ne bis in idem*, byť povaha a účel jednání byly odlišné. I zde je podstatným

¹⁴⁶ BOHÁČ, Radim. *Ne bis in idem? Vztah penále podle daňového řádu a trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby*. In: Radim Boháč katedra finančního práva a finanční vědy PF UK [online]. 25. listopadu 2015 [cit. 2020-10-10]. Dostupné z: http://www.radimbohac.cz/userFiles/konference/ne-bis-in-idem/podklady-k-tisku-brozury_seminar-ne-bis-in-idem.pdf.

¹⁴⁷ PÚRY, František. *Aktuality v trestním postihu daňových a dalších trestních činů v České republice*. In: Justičná akadémia Slovenskej republiky [online]. 27. října 2016 [cit. 2020-10-2]. Dostupné z: <https://docplayer.cz/30909795-Aktuality-v-trestnim-postihu-danovych-a-dalsich-trestnych-cinu-v-ceske-republice.html>.

¹⁴⁸ Rozsudek ESLP ze dne 30. 7. 1998, stížnost č. 25711/94, ve věci *Oliveira proti Švýcarsku*.

¹⁴⁹ Rozsudek ESLP ze dne 23. 10. 1995, stížnost č. 15693/90, ve věci *Gradinger proti Rakousku*.

kritériem totožnost skutku, nehledě na právní kvalifikaci.¹⁵⁰ Třetí linii rozhodování vytvořil rozsudek ESLP ze dne 29. 5. 2001, sp. zn. 37950/97, ve věci *Franz Fischer proti Rakousku*¹⁵¹ (dále jen „*Franz Fischer proti Rakousku*“), který judikoval, že jeden skutek může naplňovat skutkové podstaty více trestných činů, nicméně k potrestání pachatele je třeba vybrat si pouze jeden, který obsahuje znaky druhé skutkové podstaty, a je tak třeba podrobně zkoumat shodnost podstatných znaků skutkových podstat.¹⁵²

Předmětem sjednocujícího rozsudku ve věci *Zolotukhin proti Rusku* byla stížnost podnapilého muže, který propašoval svou přítelkyni do střeženého vojenského prostoru bez povolení. Při prošetřování této události, kdy byl odveden na policii, opakovaně sprostě urážel vojáky a další úřední osoby a pokusil se uprchnout. V přestupkovém řízení byl okresním soudem následně odsouzen za přestupek proti veřejnému pořádku do třídní správní detence, a dále s odstupem necelých dvou let týmž okresním soudem za stejný skutek v rámci trestního řízení také za trestné činy urážky veřejného činitele a hrozby napadení veřejného činitele podle trestního zákoníku. Tento okresní soud vzal do úvahy překážku ne bis in idem založenou správním rozhodnutím a obžalovaného zprostil obžaloby za trestný čin hrubého porušení veřejného pořádku, který byl jedním z bodů obžaloby.¹⁵³

Zásadní byla tedy otázka, zda byl stěžovatel stíhán pro totožné skutky a došlo-li k druhému odsouzení.¹⁵⁴ V tomto směru se Velký senát ESLP zaměřil na tři podotázky:¹⁵⁵

1. Měla první sankce trestní povahu ve smyslu čl. 6 Úmluvy? Odpověď ESLP byla po aplikaci tzv. Engelovských kritérií pozitivní, kdy ESLP k tomuto judikoval, že účelem přestupků i trestných činů je shodně potrestání a represe, a přestupek spolu s uloženým trestem má trestní charakter ve smyslu čl. 6 EÚLP.¹⁵⁶

¹⁵⁰ MOLEK, Pavel. *Právo na spravedlivý proces*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 576 s. ISBN 978-80-7357-748-3. s. 418.

¹⁵¹ Rozsudek ESLP ze dne 29. 5. 2001, stížnost č. 37950/97, ve věci *Franz Fischer proti Rakousku*.

¹⁵² *Guide on Article 4 of Protocol No. 7 to the European Convention on Human Rights. Right not to be tried or punished twice. European Court of Human Rights*. [online]. Council of Europe: 2021[cit. 2021-12-14]. Dostupné z: https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_4_Protocol_7_ENG.pdf.

¹⁵³ Rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 10. 2. 2009, stížnost č. 14939/03, ve věci *Zolotukhin proti Rusku*, bod 12-25.

¹⁵⁴ MOLEK, Pavel. *Právo na spravedlivý proces*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 576 s. ISBN 978-80-7357-748-3. s. 419-420 a BARTOŇ, Michal a kol. *Základní práva*. Praha: Leges, 2016. 608 s. ISBN 978-80-7502-128-1. s. 558.

¹⁵⁵ JELÍNEK, Jiří. IVOR, Jaroslav et al. *Trestní právo Evropské unie a jeho vliv na právní řád České republiky a Slovenské republiky*. Praha: Leges. 2015, 384 s. ISBN 978-80-7502-080-2. s. 66.

¹⁵⁶ Rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 10. 2. 2009, stížnost č. 14939/03, ve věci *Zolotukhin proti Rusku*, bod 55-57.

2. Zdali delikty, za které byl stěžovatel stíhán, byly totožné (idem)? V této klíčové otázce se ESLP přiklonil k první judikатурní linii ve věci Gradinger proti Rakousku a dospěl k závěru, že čl. 4 Protokolu č. 7 zakazuje stíhání pro druhý „trestný čin“, pokud je tento druhý trestný čin založen na totožném či v podstatných rysech obdobném skutku jako první čin, přičemž toto ustanovení se aktivovalo již v okamžiku zahájení druhého stíhání, byť byl stěžovatel v tomto bodě nakonec zproštěn. Rovněž tedy nepřikládá relevanci tomu, jak je tento skutek kvalifikován a označován v rámci národního systému práva.¹⁵⁷
3. Zdali šlo o dvě řízení (bis)? Tuto třetí otázku rozdělil ESLP do tří dalších podotázek:
- a) Zdali v projednávané věci existoval „konečný“ rozsudek, přičemž bylo ESLP dosaženo závěru, že předchozí rozhodnutí o správním odsouzení bylo takovým „rozsudkem“ s účinkem res iudicata bez možnosti uplatnit řádné opravné prostředky dle judikátu;¹⁵⁸
 - b) zdali osvobození stěžovatele bránilo aplikaci čl. 4 Protokolu č. 7, přičemž dle ESLP tento článek brání jednotlivce nejen proti odsouzení, ale proti obžalobě a předtím proti stíhání, kterému byl stěžovatel v druhém řízení vystaven;¹⁵⁹
 - c) zdali jeho osvobození zbavilo stěžovatele postavení oběti – k tomu by dle ESLP bylo například třeba, aby soud v osvobozujícím rozsudku explicitně uvedl, že již zahájení druhého stíhání porušilo zásadu ne bis in idem, případně poskytl další formu satisfakce zastavením druhého stíhání a kompenzací; žádnou takovou sebereflexi ruské soudy ve zprošťující části druhého rozsudku neprovedly, vcelku se tak druhé řízení týkalo trestného činu, který byl v podstatných rysech stejný s tím, za který byl stěžovatel konečným správním rozsudkem odsouzen¹⁶⁰, a k porušení zásady ne bis in idem dle Úmluvy tedy došlo.¹⁶¹

Klíčová je odpověď na druhou otázku, která představuje základní spor judikatury o tom, kdy lze dva stíhané delikty považovat za totožné, tedy idem. Totožnost deliktu ve smyslu čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě lze vykládat jako totožnost právní kvalifikace nebo totožnost

¹⁵⁷ Rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 10. 2. 2009, stížnost č. 14939/03, ve věci Zolotukhin proti Rusku, bod 78-84.

¹⁵⁸ Toto kritérium se stalo irrelevantním po té, co ESLP ve věci A a B proti Norsku konstatoval, že konečná povaha rozhodnutí v prvním řízení nemá význam v případě dostatečně souvisejících řízení s komplementárním účelem. bod 107-108.

¹⁵⁹ Rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 10. 2. 2009, stížnost č. 14939/03, ve věci Zolotukhin proti Rusku, bod 110-111.

¹⁶⁰ Tamtéž, bod 112-119.

¹⁶¹ JELÍNEK, Jiří. IVOR, Jaroslav et al. *Trestní právo Evropské unie a jeho vliv na právní řád České republiky a Slovenské republiky*. Praha: Leges. 2015, 384 s. ISBN 978-80-7502-080-2. s. 66 a MOLEK, Pavel. *Právo na spravedlivý proces*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 576 s. ISBN 978-80-7357-748-3. s. 420.

skutku, přičemž vyvstává další otázka, které jeho prvky musí být totožné, aby byla zachována totožnost skutku jako takového.¹⁶² Ve věci *Zolotukhin proti Rusku* soud dospěl ke sjednocujícímu závěru, že „čl. 4 Protokolu č. 7 musí být chápán tak, že zakazuje trestní stíhání či trestní řízení v souvislosti s druhým „trestným činem“ v rozsahu, v němž vychází ze skutečností totožných či skutečností v podstatných rysech stejných“ a přiklonil se tak k přístupu již předtím judikovanému ve věci *Gradinger proti Rakousku*, ačkoliv linie rozsudku ve věci *Franz Fischer proti Rakousku* již začínala v judikatuře ESLP získávat převahu.¹⁶³ Totožnost tedy představují skutkové okolnosti spjaté v čase a místě týkající se jednoho obžalovaného.¹⁶⁴ Případná odlišná právní kvalifikace skutku v různých řízeních před různými orgány nemá pro posuzování totožnosti skutku význam.¹⁶⁵ Směrodatnost právní kvalifikace byla zásadně zpochybněna v rozsudku *Zolotukhin proti Rusku*, který vyjádřil názor, že právní kvalifikace předmětného řízení ve vnitrostátním právu nemůže být jediným relevantním kritériem aplikovatelnosti principu *bis in idem* podle čl. 4 Protokolu č. 7, jinak by použití tohoto ustanovení bylo ponecháno na uvážení států v takové míře, která by mohla vést k důsledkům neslučitelným s předmětem a cílem Úmluvy.¹⁶⁶ ESLP tak vyjádřil závazný právní názor, aby tatáž osoba nebyla za jeden skutek vícekrát potrestána a odmítl kritérium chráněného právního zájmu při stíhání v rámci různých řízení. Výstupem ESLP je tedy konstatování, že pro účely naplnění čl. 4 Protokolu č. 7 nelze stíhat pro druhý trestný čin, pokud by měl tento druhý trestný čin podklad v totožném skutku či v podstatných rysech totožném skutku.

1.6 Sankce jako důsledek nesplnění právní povinnosti

Termín sankce má původ v latinském slově *sanctio*, které bylo výrazem pro ustanovení zákona a právní normativitu v širším smyslu.¹⁶⁷ V současném právu je sankce součástí struktury

¹⁶² REPÍK, Bohumil. *Evropská úmluva o lidských právech a trestní právo*. Praha: Orac, 2002. 263 s. ISBN 80-86199-57-6. s. 248.

¹⁶³ MOLEK, Pavel. *Právo na spravedlivý proces*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 576 s. ISBN 978-80-7357-748-3. s. 419-420.

¹⁶⁴ BOHÁČ, Radim. *Ne bis in idem? Vztah penále podle daňového řádu a trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby*. In: Radim Boháč katedra finančního práva a finanční vědy PF UK [online]. 25. listopadu 2015 [cit. 2020-10-10]. Dostupné z: http://www.radimbohac.cz/userFiles/konference/ne-bis-in-idem/podklady-k-tisku-brozury_seminar-ne-bis-in-idem.pdf.

¹⁶⁵ JELÍNEK, Jiří. IVOR, Jaroslav et al. *Trestní právo Evropské unie a jeho vliv na právní řád České republiky a Slovenské republiky*. Praha: Leges. 2015, 384 s. ISBN 978-80-7502-080-2. s. 66-67.

¹⁶⁶ KMEC, Jiří. KOSAŘ, David. KRATOCHVÍL, Jan. BOBEK, Michal. *Evropská úmluva o lidských právech. Komentář*. 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. 1687 s. ISBN 978-80-7400-365-3. s. 1408.

¹⁶⁷ Latinský slovník on-line. [online] Latinský slovník. [latinsky.cz](http://latinsky-slovník.latinsky.cz/): 2018 [cit. 2018-09-09]. Dostupné z: <http://latinsky-slovník.latinsky.cz/latinsko-cesky/> a VOJÍŘ, Petr. Sankce a její časová determinace. In J. Kotásek, J. Bejček, V. Kratochvíl, N. Rozehnalová, P. Mrkvýka, J. Hurdík, R. Polčák & J. Šabata, COFOLA 2010: the

právní normy jako závazného pravidla chování. Její funkce v rámci právní normy je stanovení následků, pakliže dojde k porušení závazného pravidla chování daného dispozicí a při naplnění podmínek daných hypotézou. Právní systém v souhrnu představuje „návod“ k lidskému chování a sankce je následkem chování v rozporu s právem, tím je také realizací právní odpovědnosti jako zvláštní formy právního vztahu, ve kterém dochází na základě porušení právní povinnosti ke vzniku nové právní povinnosti sankční povahy.¹⁶⁸ Po porušení primární povinnosti je tak automaticky aktivována povinnost sekundární. Například Knapp pak v tomto smyslu sankci konkretizuje jako „*újmu, kterou má někdo povinnost strpět v případě, že porušil svou právní povinnost, a v důsledku toho*“, přičemž pojem újmy je vykládán v různě širokém smyslu.¹⁶⁹ Obecně újmu představuje vynucení práva vůči tomu, kdo porušil právo stanovené právní normou, tedy vymožení splnění primární povinnosti, a dále případně trest nebo jiné opatření. Sankce jsou tak nezbytnou součástí právních norem k tomu, aby byly jimi garantovaná práva a uložené povinnosti vynutitelné.

Sankcionování má pro společnost několik funkcí, kterými jsou zejména reparační, represivní, preventivní a satisfakční funkce. Reparační funkce nebo také kompenzační funkce slouží k odstranění následků vzniklého protiprávního stavu, kdy je jejím cílem navrácení do původního stavu či kompenzace následků, což je někdy samostatně označováno jako restituční funkce. Uplatnění této funkce je charakteristické u majetkové právní odpovědnosti, kde může mít podobu naturální restituce nebo odškodnění (reparace). Represivní funkce představuje újmu jako trest pro pachatele protiprávního jednání, je charakteristická zejména pro trestní právo a na úrovni různých právních odvětvích se její aplikace značně liší, typická je však jako veřejnoprávní sankce. Jejím původním účelem byla odplata, dnes má širší charakter, zejména chránit společnost před pachatelem. Satisfakční funkce představuje zadostiučinění ve formě kompenzace pro toho, kdo byl postižen protiprávní činností, může mít řadu forem od samotného rozsudku jako morální satisfakce po finanční náhradu či například omluvu v tisku. Účelem preventivní funkce sankce je odrazovat od nezákonného chování a předcházet vzniku situací porušení právní povinnosti, představuje tak motivaci ke správnému chování a dodržování práva, má charakter generální prevence a individuální prevence. Preventivní funkce propustuje také všemi dalšími funkcemi sankcí.¹⁷⁰

Conference Proceedings (s. 1440–1457). Brno: Masaryk university. Dostupné z: <https://adoc.pub/sankce-a-její-asova-determinace.html>

¹⁶⁸ GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 5. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 308 s. ISBN 978-80-7380-233-2. s. 159-160

¹⁶⁹ KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Praha: C.H. Beck, 1995. 246 s. ISBN 80-7179-028-1. s. 152.

¹⁷⁰ GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 5. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 308 s. ISBN 978-80-7380-233-2. s. 161-162.

Sankce lze obecně členit na absolutně určité, které stanovují přímo určitý druh a konkrétní výměru trestu. Dále pak relativně určité sankce, jež se pohybují v určitém intervalu a dávají větší prostor pro úvahu soudům a dalším orgánům veřejné moci aplikujícím normy, příkladem je trest odnětí svobody na šest měsíců až pět let. Sankce neurčité se v právu vyskytují spíše ojediněle, protože jejich formulace jsou povětšinou poměrně vágní, například bude potrestán přiměřeně, což s ohledem na princip právní jistoty není žádoucí.¹⁷¹

Druhy sankcí se liší také s ohledem na jednotlivá právní odvětví a v první řadě lze rozlišovat mezi sankcemi veřejnoprávními a soukromoprávními. U veřejnoprávních deliktů, kterými jsou především trestné činy, přestupky a jiné správní delikty a případně disciplinární delikty, vzniká odpovědnostní vztah delikventa vůči státu či jiné veřejnoprávní korporaci. V tomto smyslu je pro veřejnoprávní sankce, kam patří i sankce v trestním a daňovém právu, zásadní postih protiprávního chování, je tedy akcentována funkce represivní a preventivní generálního i individuálního charakteru.¹⁷² Oproti tomu v soukromoprávní oblasti vzniká vztah mezi poškozeným a delikventem ve formě například odpovědnosti za škodu, odpovědnosti z prodlení, odpovědnosti z bezdůvodného obohacení, odpovědnosti za vadu věci či odpovědnosti za zásah do nehmotného statku, jakým mohou být například čest, důstojnost či obchodní prestiž.¹⁷³ U soukromoprávních sankcí je kladen důraz na vymáhání primárních povinností, mají tedy většinou výrazně majetkový charakter, a je pro ně charakteristická reparační a satisfakční funkce.¹⁷⁴ Skutečnost, že některé druhy sankcí jsou charakteristické pro některá právní odvětví, odráží specifika daných odvětví i rozdílnou společenskou škodlivost a závažnost jednotlivých právních deliktů. V tomto smyslu jsou také orgány, jež o ukládání sankcí rozhodují, vázány zákonnými kritérii zohledňujícími charakter a závažnost protiprávního jednání. Sankce dle daňového práva za daňové delikty tak představují menší újmu než trestněprávní sankce ukládané za trestné činy.

¹⁷¹ BOGUSZAK, Jiří. ČAPEK, Jiří. GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. Praha: ASPI Publishing, 2004. s. 348. ISBN 80-7357-030-0. s. 86-87.

¹⁷² GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 5. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 308 s. ISBN 978-80-7380-233-2. s. 161-166.

¹⁷³ GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 5. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 308 s. ISBN 978-80-7380-233-2. s. 162.

¹⁷⁴ GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 5. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 308 s. ISBN 978-80-7380-233-2. s. 186.

2. DAŇOVÝ ŘÁD

2.1 Postup stanovení daně

Postup a pravidla pro stanovení a následný výběr daní upravuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) jako obecný procesněprávní předpis pro všechny druhy daní, přičemž pro jednotlivé daně upravují některá specializovaná procesní pravidla příslušné hmotněprávní předpisy jako *lex specialis* vůči daňovému řádu. V samotném daňovém řádu je pak stanoven předmět a účel této právní úpravy tak, že určuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, přičemž správa daní je definována jako postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Pojem „postup“ je zastřešujícím termínem pro veškeré úkony a soubory úkonů, které dále tvoří postupy a řízení, jež jsou činěny primárně správcem daně v rámci správy daní.¹⁷⁵ Mantinely postupu správce daně určuje krom daňového řádu zejména judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, který se k tomuto obecně vyslovil ve svém usnesení ze dne 16. 5. 2006, sp. zn. 2 Afs 52/2005-94.¹⁷⁶ Povinnosti dle daňového řádu se vztahují na všechny osoby zúčastněné na správě daní¹⁷⁷ na území České republiky. Konstrukce zákona ve smyslu věcné působnosti pak směřuje k tomu, aby zahrnoval správu veškerých peněžitých plnění do veřejných rozpočtů a prostřednictvím veřejných rozpočtů umožňoval zajišťování potřeb společnosti.¹⁷⁸ Účelem této podkapitoly není vyčerpávajícím způsobem popisovat veškeré postupy a řízení vedené správcem daně, ale zejména nastínit základní postup správce daně při vyměřování daně v kontextu sankcí při nesplnění povinností daňového subjektu dle daňového řádu.

Jako základní podklad pro určení výše daně zákon stanovuje daňovým subjektem podané daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování, které představuje řádné daňové tvrzení, případně dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování, které

¹⁷⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej. ONDRÝSEK, Roman. NOVÁKOVÁ, Petra. KOSTOLANSKÁ, Eva. ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C.H. Beck, 2016. 938 s. ISBN 978-80-7400-604-3. s. 2.

¹⁷⁶ „Jestliže se tedy správou daně rozumí právo činit potřebná opatření ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, nejde o právo neomezené. Daňové řízení je proto ovládáno určitými základními zásadami, mezi které patří i zásada zákonnosti, tj. povinnost správce daně jednat v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy tak, aby byly chráněny nejen zájmy státu, ale i zachována práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení.“

¹⁷⁷ Daňový řád rozlišuje dvě skupiny osob zúčastněných na správě daní: daňové subjekty a třetí osoby. Daňovým subjektem je pak osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo plátce daně.

¹⁷⁸ HANUŠ, Jaromír. HOLUŠA, Bohumil. MUSILOVÁ, Lydie. *Daňový řád v kostce*. Ostrava: EconomiCon, 2012. 422 s. ISBN 978-80-905065-2-7. S. 18.

představuje dodatečné daňové tvrzení. Břemeno tvrzení ohledně vlastní daňové povinnosti tedy spočívá v první řadě na daňovém subjektu. Tímto způsobem je realizována zásada součinnosti. Spolu s tím má také daňový subjekt břemeno důkazní, a tedy též povinnost svá tvrzení doložit.¹⁷⁹ Primárním zdrojem informací ke stanovení daně je tedy podání daňového subjektu, které může být doplňováno činností správce daně, přičemž správce daně není vázán obsahem podání daňového subjektu, ale jeho povinností je dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a to jak ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu.¹⁸⁰ Stanovení konkrétní daňové povinnosti předchází povinnost registrační, dle níž má každý daňový subjekt s daňovou povinností také povinnost se k dani zaregistrovat. Podmínky registrační povinnosti jsou upraveny v jednotlivých hmotněprávních daňových zákonech a uplatňují se zejména u těch druhů daní, kde ke zdanění dochází opakovaně. Tento instrument umožňuje správci daně mít přehled o výchozích údajích daňových subjektů k určení a zajištění daní.

Správa daně je širší „zastřešující“ pojem ve srovnání s daňovým řízením, které činí pouze část správy daní týkající se množiny úkonů, jež mohou být realizovány v rámci správy jedné daně. Daňový řád nicméně upravuje také další spektrum činností, jakými jsou například vyhledávací činnost, místní šetření, daňová kontrola či postup k odstranění pochybností. Ani v případě daňového řízení nejde o řízení v klasickém slova smyslu, ale jedná se spíše o určitý rámec pro řadu dílčích řízení, které jsou v daňovém řízení formalizovány.¹⁸¹ Daňové řízení je tedy složeno z dílčích řízení, s nimiž je spojeno zejména vydávání jednotlivých rozhodnutí, či případně zastavení daného řízení.

Třemi dílčími řízeními v rámci daňového řízení jsou nalézací řízení, řízení při placení daní a řízení o mimořádných opravných a dozorcích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení. Pro nalézací řízení je charakteristické zjišťování a stanovování daňové povinnosti v přesné výši, které je realizováno primárně v rámci dalšího dílčího řízení vyměřovacího, jež směřuje k rozhodnutí o stanovení daně ve formě

¹⁷⁹ BAXA, Josef. DRÁB, Ondřej. KANIOVÁ, Lenka. LAVICKÝ, Petr. SCHILLEROVÁ, Alena. ŠIMEK, Karel. ŽIŠKOVÁ, Marie. *Daňový řád. Komentář. I. díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. 800 s. ISBN 978-80-7357-564-9. s. 2 a MATYÁŠOVÁ, Lenka. GROSSOVÁ, Marie Emilie. *Daňový řád s komentářem a judikaturou*. 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015. Praha: Leges, 2015. 1024 s. ISBN 978-80-7502-081-9. s. 493.

¹⁸⁰ § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

¹⁸¹ KOPŘIVA, Miroslav. NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu*. 2. rozšířené vydání. Ostrava: Sagit, 2013. 927 s. ISBN 978-80-7208-947-5. s. 465.

platebního výměru představujícího správní akt ukončující vyměřovací řízení.¹⁸² Pro toto dílčí řízení je charakteristická vyhledávací činnost a dokazování. Fakultativně pak je nalézací řízení realizováno rovněž v rámci řízení doměřovacího, jehož účelem je reflektovat změnu poslední známé daně, a řízení o opravném prostředku proti rozhodnutí vzešlému z dvou předchozích řízení. Druhé dílčí řízení při placení je spojeno jak s placením a vybíráním daní, tak i s jejich případným vymáháním, pakliže daň není uhrazena dobrovolně, přičemž v daném případě se jedná o řízení o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky, řízení o zajištění daně, exekuční řízení a řízení o opravném prostředku proti rozhodnutí vzešlému z předchozích řízení. Poslední dílčí řízení se týká mimořádných opravných a dozorčích prostředků proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení, tedy v rámci předchozích dílčích řízení. Takovéto vymezení jednotlivých dílčích řízení má význam zejména z toho důvodu, že většina práv a povinností je adresátům ukládána právě v rámci jednotlivých dílčích řízení.

Daňové řízení jako takové, stejně jako dílčí vyměřovací a doměřovací řízení, je po formální stránce zahájeno buď podáním daňového tvrzení ze strany daňového subjektu případně jinou dispozicí ze strany osoby zúčastněné na správě daní, nebo úkonem správce daně v případě vyměřovacího řízení, a končí právní mocí rozhodnutí o stanovení daně či zastavením vyměřovacího nebo doměřovacího řízení a úhradou daně či jiným zánikem platební povinnosti. Z materiálního hlediska daňové řízení trvá po celou dobu existence daňové povinnosti a končí uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně, resp. lhůty pro placení daně, kdy poslední známou daňovou povinnost již nelze měnit, přičemž dle daňového řádu je obecně daň splatná posledním dnem lhůty pro podání daňového tvrzení. Oproti tomu dílčí řízení končí vydáním rozhodnutí, jehož se řízení týkalo, nebo vydáním rozhodnutí o zastavení řízení, a je ukončeno okamžikem, kdy toto rozhodnutí nabude právní moci.¹⁸³ Obvykle se jako se samostatným daňovým řízením pracuje s každým zdaňovacím obdobím, případně u jednorázových daní každá jednotlivá skutečnost zakládá vznik daňové povinnosti.¹⁸⁴

Činnost správce daně tak primárně spočívá ve vedení jednotlivých daňových řízení, jejichž obsahem je daňová povinnost, kdy správce daně zpočátku zejména reviduje tvrzení daňového subjektu, a daňovým subjektem tvrzenou výši daně buďto akceptuje a daň

¹⁸² BAXA, Josef. DRÁB, Ondřej. KANIOVÁ, Lenka. LAVICKÝ, Petr. SCHILLEROVÁ, Alena. ŠIMEK, Karel. ŽIŠKOVÁ, Marie. *Daňový řád. Komentář. II. díl.* Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9. s. 837.

¹⁸³ Tamtéž, 807-808.

¹⁸⁴ MATYÁŠOVÁ, Lenka. GROSSOVÁ, Marie Emilie. *Daňový řád s komentářem a judikaturou.* 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015. Praha: Leges, 2015. 1024 s. ISBN 978-80-7502-081-9. s. 490.

deklaratorně stanoví a vyměří v tvrzené výši, nebo činí kroky ke změně částky daně tak, aby odpovídala daňové povinnosti dle zákona. Řádné daňové tvrzení je daňovým subjektem podáváno na standardizovaném formuláři MF, který obsahuje předepsané údaje a zejména vypočtenou daň, kdy výši daně a způsob jejího výpočtu upravují jednotlivé hmotněprávní daňové zákony. Pokud se vyměřovaná daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně daňovému subjektu nezasílá platební výměr, pouze jej založí do správního spisu. V tomto případě se uplatní fikce doručení, kdy se za den doručení platebního výměru považuje poslední den lhůty pro podání daňového tvrzení.¹⁸⁵ Tento průběh daňového řízení lze vnímat jako optimální, pakliže daňovým subjektem tvrzená daň odpovídá zjištěním správce daně a je nutno v tomto smyslu zdůraznit, že je to daňový subjekt, kdo svým jednáním určuje průběh daňového řízení.

Má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňových tvrzení a dalších písemností podaných daňovým subjektem, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností či případně zahájí daňovou kontrolu. V tomto případě spočívá důkazní břemeno k prokázání rozhodných skutečností na daňovém subjektu tak, aby pochybnosti vyvrátil a doložil svá tvrzení.¹⁸⁶ Výsledek postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly je daňovému subjektu vždy oznámen platebním výměrem.

Povinností správce daně je také vyhledávání daňových subjektů, které se samy nepřihlásily k registraci. K tomuto slouží postupy vyhledávací činnosti. Výsledek vyhledávací činnosti se tak může stát podkladem pro zahájení řízení ex offio, přičemž tento slouží ke splnění důkazního břemene správce daně. Jeho význam je tedy zejména v případech, kdy nebylo podáno daňové tvrzení, a nelze tak náležitě zjistit skutkový stav. Při absenci řádného daňového tvrzení může být daň stanovena a vyměřena také z moci úřední s pomocí postupů k tomu v zákoně určených, tedy zpravidla za použití pomůcek poté, co správce daně neúspěšně vyzve daňový subjekt k jeho podání za současného stanovení lhůty k tomuto podání. Tomuto postupu musí předcházet úvaha správce daně, že daňovému subjektu skutečně svědčí daňová povinnost, tedy zejména, že má příjmy z vykonávání činnosti, která je předmětem daně nebo vlastní majetek, který je předmětem daně, a dále musí být k dispozici pomůcky, na základě nichž lze daň spolehlivě stanovit.¹⁸⁷ V tomto případě je okamžikem vyměření daně den vydání platebního

¹⁸⁵ KOPŘIVA, Miroslav. NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu*. 2. rozšířené vydání. Ostrava: Sagit, 2013. 927 s. ISBN 978-80-7208-947-5. s. 480.

¹⁸⁶ Usnesení Ústavního soudu ze dne 4. 9. 2003, sp. zn. III ÚS 103/03.

¹⁸⁷ KOPŘIVA, Miroslav. NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu*. 2. rozšířené vydání. Ostrava: Sagit, 2013. 927 s. ISBN 978-80-7208-947-5. s. 239, 499.

výměru, v němž musí být obsaženo odůvodnění včetně úvahy správce daně k užití pomůcek ke stanovení daně, jaké skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se řídil a o které důkazy své zjištění opřel.¹⁸⁸ Podá-li daňový subjekt proti platebnímu výměru odvolání, nemá toto odvolání odkladný účinek. Rovněž pak žaloba ve správním soudnictví proti rozhodnutí odvolacího orgánu nemá odkladný účinek, lze však o přiznání odkladného účinku požádat.¹⁸⁹

V daňovém řádu je rovněž zakotvena zásada legitimního očekávání, která obecně zavazuje k tomu, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Tato právní zásada v daňovém právu má za účel chránit právní jistotu a rovný přístup k daňovým subjektům a měla by se odrážet v tom, že ve skutkově shodných a do určité míry i podobných případech bude rozhodováno se stejným výsledkem a rozhodovací praxe různých správců daně tak bude ustálená a povede k předvídatelnému rozhodování a jednotnému výkladu daňových právních předpisů. Je žádoucí tento princip uplatňovat již pro daňové řízení a ne až v rámci soudního přezkumu, který aplikuje sjednocující judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Dále by rozhodnutí správců daně měla být vždy odůvodněna, a to tím spíše v případě odklonu od ustálené rozhodovací praxe tak, aby byla zachována legitimita změny rozhodovací praxe. Ke změnám ustálené rozhodovací praxe a citlivému nakládání s ní se Ústavní soud ve svém nálezu vyjádřil tak, že „*Přehodnocení interpretace ze strany správních úřadů nebo soudů za nezměněného stavu interpretovaných právních předpisů jistě není vyloučeno. Představuje však závažný zásah do právní jistoty a intenzitu tohoto zásahu je nutno posuzovat vždy ve světle individuální situace. Legitimita změny správní praxe závisí na otázce, do jaké míry mohl adresát normy rozumně počítat s tím, že se výklad dané normy změní, a to i za nezměněných právních předpisů. To platí zejména se zřetelem na ustálenost, jednotnost, dlouhodobost a určitost správní praxe, na význam daného výkladu práva pro adresáty právní normy i s ohledem na změnu právních předpisů s danou správní praxí souvisejících a na eventuální změnu relevantních společenských okolností, které mohou objektivně přispívat k poznání správného výkladu práva (a tedy k poznání práva v materiálním smyslu). V každém případě ovšem platí, že změna dlouhodobé správní praxe nebo soudně-správní judikatury - za nezměněného stavu právních předpisů - může nastat jen ze závažných a principiálních důvodů směřujících k dosažení určité právem chráněné hodnoty.*

¹⁸⁸ BAXA, Josef. DRÁB, Ondřej. KANIOVÁ, Lenka. LAVICKÝ, Petr. SCHILLEROVÁ, Alena. ŠIMEK, Karel. ŽIŠKOVÁ, Marie. *Daňový řád. Komentář. II. díl.* Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9. s. 842, 861.

¹⁸⁹ MATYÁŠOVÁ, Lenka. GROSSOVÁ, Marie Emilie. *Daňový řád s komentářem a judikaturou.* 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015. Praha: Leges, 2015. 1024 s. ISBN 978-80-7502-081-9. s. 507.

*V žádném případě se však nesmí dít svévolně.*¹⁹⁰ Zásada legitimního očekávání není uplatňována pouze na národní úrovni. Komunitární právo v rámci harmonizace daní, zejména cla a DPH, zásadně ovlivňují vnitrostátní právní řády a v tomto směru by měla být správcem daně akceptována také judikatura SD EU, a potažmo také Evropského soudu pro lidská práva.¹⁹¹

2.2 Druhy sankcí dle daňového řádu

Sankce obecně představuje právní odpovědnost, jež plní další společenské funkce. Jedná se o funkci reparační k nahrazení způsobené újmy a také funkci represivní s cílem trestat protiprávní jednání. Trest může v kontextu daňového práva představovat například omezení členství v orgánech daňových subjektů. Sankce má rovněž preventivní charakter, kdy má předcházet porušování povinností a vzniku škod, a v neposlední řadě také signalizační funkci, jež může upozorňovat na určité trendy a jevy v rámci správy daní.¹⁹²

Sankce jako následek porušení povinností při správě daní jsou upraveny ve čtvrté části daňového řádu. Daňový řád rozlišuje několik druhů sankčních instrumentů vůči daňovým subjektům za porušení jejich povinností při správě daní zejména za účelem zajištění příjmové stránky veřejných rozpočtů. Šest druhů sankcí daňových subjektů představuje pokuta za porušení povinnosti mlčenlivosti, pořádková pokuta, pokuta za neplnění povinnosti nepeněžitě povahy a dále sankce za platební delikty, a sice pokuta za opožděné tvrzení daně, penále a úrok z prodlení. Zásada neveřejnosti je jeden ze základních principů při správě daní. V případě porušení povinnosti mlčenlivosti lze fyzické osobě, kterou představují správci daně, daňové subjekty či třetí osoby, uložit pokutu až ve výši 500.000 Kč. Pořádkovou pokutu může správce daně udělit až ve výši 50.000 Kč za ztěžování správy, pod kterým si lze představit zejména urážlivé chování vůči správci daně či rušení pořádku, a dále pak neuposlechnutí pokynu úřední osoby při správě daní. Až 500.000 Kč může činit pořádková pokuta za závažné maření správy daní nevyhověním ve stanovené lhůtě výzvě ke splnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy bez dostatečné omluvy. Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy se týká typově například povinnosti podat daňové přiznání v elektronické formě či nesplnění registrační,

¹⁹⁰ Nález Ústavního soudu ze dne 15. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 629/06.

¹⁹¹ LICHNOVSKÝ, Ondřej. ONDRÝSEK, Roman. NOVÁKOVÁ, Petra. KOSTOLANSKÁ, Eva. ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016. 938 s. ISBN 978-80-7400-604-3. s. 52.

¹⁹² GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 3. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2004. 343 s. ISBN 80-86473-85-6. s. 181 – 182 a ŠKOP, Martin. MACHÁČ, Petr. *Základy právní nauky*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 196 s. ISBN 978-80-7357-709-4. s. 165.

ohlašovací, oznamovací, záznamní či evidenční povinnosti uložené zákonem či správcem daně. Dále budou podrobněji popsány pouze sankce za platební delikty s ohledem k tomu, že dvojí trestání přichází do úvahy právě v případě platebních deliktů.

Zde stojí za připomenutí k vývoji sankcí procesní daňové právní úpravy zrušený procesní předpis, zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který do 31. 12. 2006 v § 63 upravoval jako sankci za nesplnění povinnosti daň řádně tvrdit a zaplatit výhradně penále. Toto penále však mělo různé sazby ve vazbě na to, zda se jednalo sankci na zaplacení daně, kdy činilo 0,1% za každý den prodlení, či sankci za nezaplacení zkrácené daně, kdy činilo 0,2% za každý den prodlení nebo sankci za nezaplacení dodatečně přiznané daně se sazbou penále 0,05% za každý den prodlení. Až následně byly od 1. 1. 2007 odděleny instituty dva, a sice penále dle § 37b jako sankce za doměření daně z moci úřední, a nově vzniklý úrok z prodlení dle § 63 jako sankce za včasné nezaplacení daně.¹⁹³ Tento procesní daňový předpis upravoval také dnešní pokutu za opožděné tvrzení daně formou tzv. zvýšení daně dle § 68 tak, že „nebylo-li daňové přiznání nebo hlášení, nebo dodatečné daňové přiznání nebo hlášení o dani podáno včas, může správce daně zvýšit příslušnou vyměřenou daň až o 10%. Správci daně byla v tomto případě ponechána možnost úvahy v jaké výši zvýšení daně uložit a zda vůbec.

2.2.1 Pokuta za opožděné tvrzení daně

Pokuta za opožděné tvrzení daně je peněžitou sankcí, která postihuje skutečnost, že daňové přiznání či dodatečné daňové přiznání ve formě stanovených daňových tiskopisů bylo podáno po stanovené lhůtě, případně nebylo podáno vůbec. Nebyla tedy splněna povinnost v rovině tvrzení daně. Výše pokuty je daňovému subjektu určena zákonem tak, že činí:

- 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně,
- 0,05 % stanoveného daňového odpočtu za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanoveného daňového odpočtu, nebo
- 0,01 % stanovené daňové ztráty za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daňové ztráty.

¹⁹³ BOHÁČ, Radim. Ne bis in idem? Vztah penále podle daňového řádu a trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. In: Radim Boháč katedra finančního práva a finanční vědy PF UK [online]. 25. listopadu 2015 [cit. 2020-10-10]. Dostupné z: http://www.radimbohac.cz/userFiles/konference/ne-bis-in-idem/podklady-k-tisku-brozury_seminar-ne-bis-in-idem.pdf.

Zcela obdobně je pro plátce daně v případě nepodání nebo podání po stanovené lhůtě povinného daňového hlášení či vyúčtování včetně následného hlášení a dodatečného vyúčtování zákonem dána pokuta ve výši 0,05% z celkové částky daně, již byl plátce povinen uvést v hlášení nebo vyúčtování za každý následující den prodlení, nejvýše však 0,5% z celkové částky daně, již byla povinnost v hlášení nebo vyúčtování uvést.

Maximální výše této pokuty je zákonem omezena na částku 300.000 Kč, minimální výše je 500 Kč v případě nepodání povinného řádného a dodatečného daňového tvrzení i pro opožděné tvrzení daně, kdy tato částka odpovídá zásadě hospodárnosti. Pokuta za opožděné tvrzení daně tak v zásadě lineárně narůstá v závislosti na počtu dní prodlení.

2.2.2 Penále

Penále představuje peněžitou sankci za porušení povinnosti daňového subjektu uvést v daňovém tvrzení náležité skutečnosti, kdy daňové tvrzení z jakéhokoliv důvodu neobsahuje správné údaje, následkem čehož vykázaná spočtená daň neodpovídá zákonným normám. Penalizace je spojena s kontrolními mechanismy správce daně a doměřováním daně, pakliže daňový subjekt nesplnil svou povinnost dodatečně tvrdit poslední známou daň a správce daně v rámci kontrolního zjištění zjistil, že daňovým subjektem tvrzená výše daně neodpovídá zákonným normám. Výše penále je daňovému subjektu vypočítáno dle zákona z doměřené částky daně, tak jak byla stanovena oproti poslední známé dani, a sice ve výši:

- 20 %, je-li daň zvyšována,
- 20 %, je-li snižován daňový odpočet, nebo
- 1 %, je-li snižována daňová ztráta.

Povinnost hradit penále daně dopadá na daňový subjekt i v případě snížení daňové ztráty, resp. snížení daňového odpočtu. Pakliže správce daně dodatečným platebním výměrem daňovou ztrátu sníží nebo zcela zruší, není daňovému subjektu v dalším zdaňovacím období uznána již dříve uplatněná a vyměřená ztráta v dané výši. Daňový subjekt může být penalizován

i v případě, že nesprávně přiznal daňovou ztrátu, ačkoliv taková ztráta nebyla ještě uplatněna jako položka snižující základ daně.¹⁹⁴

Penále je stanoveno zákonem, a zároveň není aplikováno správní uvážení. V případě, že je daň doměřována na podkladě dodatečného tvrzení daňového subjektu, tedy z iniciativy daňového subjektu za zákonem stanovených podmínek, nevzniká povinnost hradit penále, a sice do výše částky, jež je v daném dodatečném daňovém tvrzení uvedena. Zákodárce tak akceptuje situaci, kdy daňový subjekt unesl břemeno tvrzení se zpožděním.¹⁹⁵ Pakliže již správcem daně byly realizovány kontrolní úkony, nelze již dodatečné daňové tvrzení podat. Tímto způsobem je ze strany zákonodárce daňový subjekt motivován, aby podával dodatečná daňová tvrzení a z vlastní iniciativy tak korigoval svou dříve nesprávně deklarovanou daňovou povinnost. Sazba penále je stanovena ze zákona fixní procentní částkou nereflektující časové prodlení a sankce tak má jednorázový charakter.

2.2.3 Úrok z prodlení

Úrok z prodlení má charakter peněžité sankce za prodlení při úhradě daně, tedy v případě, že splatná daň není daňovým subjektem uhrazena nejpozději v den splatnosti. Úrok narůstá s každým dnem, kdy je daňový subjekt v prodlení, a to počínaje pátým pracovním dnem po dni splatnosti až do dne zaplacení včetně. Na tomto principu také není stanovena maximální výše úroku z prodlení. Hodnota úroku z prodlení je odvozená od roční výše repo sazby České národní banky zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den daného kalendářního pololetí. Výše úroku se tak mění nejvýše dvakrát v roce, a to i v případě, pokud by repo sazba byla ze strany centrální banky měněna častěji. Sazba úroku z prodlení se dlouhodobě pohybuje v rozmezí 15-16% s ohledem na nízké repo sazby centrální banky v posledních letech.¹⁹⁶ Úrok z prodlení s ohledem na zásadu hospodárnosti není předepsán, ačkoliv dle zákona fakticky vznikl, pakliže jeho výše u jednoho druhu daně u jednoho správce daně a za jedno zdaňovací období nebo za jeden kalendářní rok u jednorázových daní nepřesáhla částku 200 Kč.

¹⁹⁴ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. přepracované vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 333 s. ISBN 978-80-7400-366-0. s. 258.

¹⁹⁵ KOPŘIVA, Miroslav. NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu*. 2. rozšířené vydání. Ostrava: Sagit, 2013. 927 s. ISBN 978-80-7208-947-5. s. 844.

¹⁹⁶ Jak se vyvíjela dvoutýdenní repo sazba ČNB? [online]. Česká národní banka: 2020 [cit. 2020-10-29]. Dostupné z: <https://www.cnb.cz/cs/casto-kladene-dotazy/Jak-se-vyvijela-dvoutydeni-repo-sazba-CNB/>.

Primárním účelem výše úroku z prodlení je přímo reflektovat cenu peněz na finančních trzích a potažmo ekonomickou újmu veřejných rozpočtů, které jsou nuceny neodvedené finanční prostředky ve formě daní získávat z jiných zdrojů na peněžním trhu. Dalším cílem je motivovat daňový subjekt ke včasnému placení daně, kdy sankce lineárně narůstá s počtem dní prodlení, a potažmo tak i k prodlení co nejkratšímu.

2.3 Stanovení sankce

Pokuta za opožděné tvrzení daně prostřednictvím podaného daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání je ukládána, pokud tyto dokumenty nebyly podány do pěti pracovních dnů poté, co uplynula zákonem stanovená lhůta pro jejich podání. Pokuta vzniká přímo ze zákona ve výši určené zákonem bez uvážení správce daně, který v tomto nedisponuje diskrečními pravomocemi. Tato sankce je ukládána v samostatném řízení a správce daně uložení pokuty daňovému subjektu oznamuje platebním výměrem, který má takto podobu deklaratorního rozhodnutí, a současně ji předepíše do evidence daní. Toto rozhodnutí musí obsahovat způsob výpočtu pokuty a odůvodnění, přičemž proti platebnímu výměru se lze odvolat do 30 dnů od doručení, odvolání však nemá odkladný účinek. Od oznámení pokuty platebním výměrem začíná běžet třicetidenní lhůta splatnosti.

Pokutu nelze prominout, zákon tuto variantu neumožňuje. Výši pokuty lze pouze moderovat dle odst. 7 § 250 daňového řádu, kde je stanoven limit odpuštění maximálně poloviční výše pokuty. Pro toto odpuštění musí daňový subjekt podat daňové tvrzení včetně dodatečného do třiceti dnů od marného uplynutí lhůty pro jeho podání a zároveň u něj v daném kalendářním roce nesmí být v době vydání platebního výměru zjištěno prodlení s jiným podáním daňového tvrzení. Správce daně není oprávněn pokutu odpustit v případě neúčelnosti, a ani pakliže k jejímu uložení nejsou objektivní důvody. Odpovědnost daňového subjektu má v zásadě absolutní charakter, kdy není brán ohled na zavinění a není zohledněna ani vis maior, v důsledku níž bylo daňové tvrzení podáno opožděně.¹⁹⁷ Mezi pravomoci správce daně nicméně patří možnost prodloužit až o tři měsíce lhůtu pro podání řádného daňového tvrzení, a to na základě podnětu daňového subjektu či z vlastního podnětu.

¹⁹⁷ LICHNOVSKÝ, Ondřej. ONDRÝSEK, Roman. NOVÁKOVÁ, Petra. KOSTOLANSKÁ, Eva. ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C.H. Beck, 2016. 938 s. ISBN 978-80-7400-604-3. s. 851.

Pakliže byla správce daně doměřena vyšší daň nebo snižován daňový odpočet popřípadě daňová ztráta oproti tvrzení daňového subjektu, je ukládáno **penále** jako obligatorní sankce ze zákona. Správce daně nemá diskreční pravomoc stran vzniku penále a jeho výše a nemůže vzít do úvahy, jakým způsobem byla daňová povinnost daňovému subjektu doměřena v rámci kontrolních mechanismů správce daně. O výši penále vydá správce daně rozhodnutí ve formě dodatečného platebního výměru obsahující způsob výpočtu penále, jež má deklaratorní povahu, a předepíše jej do evidence daní. Stanovené penále je součástí rozhodnutí o doměření daně, a je splatné do 30 dnů ode dne oznámení dodatečného platebního výměru, nejdříve však ve stejný den jako doměřená daň. Rovněž zde je přípustné odvolání proti rozhodnutí správce daně bez odkladného účinku, které lze podat do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí, v tomto případě zejména v případě nesouhlasu s uložením penále, případně se stanovením jeho výše.

V rámci novelizace daňového řádu byl od 1. 1. 2015 do zákona vložen institut prominutí penále na individuální bázi, který s odstupem zareagoval na skutečnost, že penále nemohlo být správce daně moderováno již při jeho ukládání. Na podkladě tohoto institutu vznikl správci daně nástroj k promíjení či snižování penále konkrétním daňovým subjektům až do výše 75% stanoveného penále, přičemž správce daně je zavázán v odůvodnění rozhodnutí vysvětlit úvahu, která jej k tomuto vedla. Předpokladem k aplikaci tohoto institutu je jednak uhrazení dlužné daně, která předcházela uložení penále, a dále podání žádosti o prominutí penále daňovým subjektem správci daně, který rozhodoval o povinnosti uhradit penále. Lhůta pro podání žádosti je omezena na tři měsíce od právní moci dodatečného platebního výměru, jímž bylo o povinnosti uhradit penále rozhodnuto s ohledem k tomu, aby přílišný časový odstup nebránil správci daně posoudit zejména kritérium součinnosti daňového subjektu. Úvaha o tom, jaká poměrná část penále bude odpuštěna, by měla obsahovat míru součinnosti daňového subjektu se správcem daně při daňové kontrole, přičemž by dle zásady rovnosti a legitimního očekávání mělo být rozlišováno mezi daňovými subjekty, které činí obstrukce při doměřování daně a těmi, které se správcem daně spolupracují.¹⁹⁸ Účelem tohoto institutu je motivace daňových subjektů k hrazení daňových závazků, které byly příčinou vzniku penále, a také ke spolupráci se správcem daně.

¹⁹⁸ MATYÁŠOVÁ, Lenka. GROSSOVÁ, Marie Emilie. *Daňový řád s komentářem a judikaturou*. 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015. Praha: Leges, 2015. 1024 s. ISBN 978-80-7502-081-9. s. 991-994.

Úrok z prodlení vzniká ze zákona za každý den prodlení s daňovým nedoplatkem. Daňový subjekt je v prodlení, pakliže splatná daň není uhrazena nejpozději v den její splatnosti, tedy již od prvního dne následujícího po splatnosti. Splatnost daně je stanovena k poslednímu dni lhůty pro podání řádného daňového tvrzení, přičemž za uhrazení je považováno připsání na účet správce daně. Úrok z prodlení je správcem daně dle daňového řádu vypočítáván až od pátého pracovního dne po dni splatnosti, ve kterém měla být daň uhrazena, a to včetně dne skutečné splatnosti. Tolerance pěti dnů je uplatňována za účelem poskytnutí potřebného času pro převod prostředků mezi platebními institucemi, kdy je předpokládáno, že úhrada daně může být prováděna až poslední den lhůty.¹⁹⁹

O úroku z prodlení je rozhodováno v samostatném řízení a jeho splatnost je dána dnem, v němž jsou splněny podmínky pro jeho vznik, tedy každým dnem prodlení. Z administrativně - technických důvodů je na osobní daňový účet daňového subjektu úrok předepisován do desátého dne po skončení měsíce následujícího po měsíci, ve kterém uplynul den jeho splatnosti, aby nebylo do evidence daní zasahováno každý den. Správce daně není povinen informovat daňový subjekt o výši úroku z prodlení s ohledem k tomu, že vzniká dle pevně stanoveného vzorce daného zákonem. Nicméně může vyrozumět daňový subjekt o předepsání úroku formou platebního výměru, pokud se zdá, že to vyžaduje stav jeho osobního daňového účtu. Charakter tohoto platebního výměru je deklaratorní. Je proti němu přípustné odvolání do 30 dnů od doručení rozhodnutí, které nemá odkladný účinek. Odvolání má zejména opodstatnění, pokud je daňový subjekt toho názoru, že daň byla z jeho strany včas uhrazena, počet dní prodlení je odlišný než uvedl správce daně nebo neodpovídá výpočet sumy úroku. Kromě daně samotné podléhá úroku z prodlení také záloha na daň. Úrok z prodlení za neuhrazení záloh roste za každý den prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti zálohy a je pozastaven spolu se splatností daně, na níž měla být záloha na daň uhrazena. Pakliže však tato daň není uhrazena do dne splatnosti, úrok je připočítáván již z neuhrazené daně.²⁰⁰ Oproti tomu úrok z prodlení nevzniká, pakliže běží přezkumné řízení či obnovené řízení. Daňový řád také obsahuje institut posečkaní, během kterého nevzniká úrok z prodlení, ale úrok z posečkané částky, jež je poloviční oproti úroku z prodlení.

¹⁹⁹ Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, poslanecký tisk č. 685/0 ze dne 18. 12. 2008. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=5&ct=685&ct1=0>.

²⁰⁰ BAXA, Josef. DRÁB, Ondřej. KANIOVÁ, Lenka. LAVICKÝ, Petr. SCHILLEROVÁ, Alena. ŠIMEK, Karel. ŽIŠKOVÁ, Marie. *Daňový řád. Komentář. II. díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9. s. 1465-1466.

V rámci novelizace daňového řádu byl od 1. 1. 2015 do zákona vložen institut prominutí úroku z prodlení na individuální bázi, který s odstupem zareagoval na skutečnost, že úrok z prodlení nemohl být správcem daně moderován již při jeho ukládání. Předpokladem k aplikaci tohoto institutu je jednak uhrazení dlužné daně, která předcházela uložení úroku z prodlení, a dále podání žádosti o prominutí úroku z prodlení daňovým subjektem správci daně, který rozhodoval o povinnosti uhradit penále. S ohledem k tomu, že úrok z prodlení vzniká za každý den prodlení, ani žádost o prominutí úroku z prodlení není v tomto případě omezena lhůtou k jejímu podání. Správce daně může daňovému subjektu prominout celý úrok z prodlení nebo jeho část, přičemž není vázán návrhem daňového subjektu. Správce daně by v tomto případě měl posuzovat, zda existoval nějaký ospravedlnitelný důvod pro prodlení. Dikce zákona hovoří o tom, zda existují ekonomické a sociální poměry daňového subjektu, jež by zakládaly tvrdost úroku, který byl uplatněn. Rovněž však by mělo být posuzováno chování daňového subjektu či jeho přístup k součinnosti při správě daní tak, aby na pochybení daňového subjektu bylo možno nahlížet jako na omluvitelný, výjimečný a nezávažný prohřešek, který se neopakuje. I v případě tohoto institutu je jeho účelem motivovat daňový subjekt k uhrazení původního závazku, nicméně nemělo by docházet paušalizovanému odpouštění závazků, které povede k tomu, že pozdní úhrada daňových závazků bude široce akceptována.

Úroky, penále a pokuty jsou ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu příslušenstvím daně, které sleduje osud daně. Pakliže bude v dalším řízení rozhodnuto, že uložení daňové povinnosti bylo neoprávněné nebo v nesprávné výši, a zároveň již bylo rozhodnuto o příslušenství daně, je nezbytné zrušit či změnit rovněž rozhodnutí o příslušenství daně na podkladě zrušení rozhodnutí o dani.²⁰¹ Příslušenství daně již rovněž nepodléhá dalšímu úročení, v tomto směru platí princip nepřípustnosti placení úroků z úroků, tedy zákaz anatoicismu.²⁰²

V případě individuálního promíjení příslušenství daně daňový řád obecně akcentuje zejména posuzování četnosti a konkrétního charakteru porušování povinností při správě daně stran závažnosti. V případě právnické osoby pak nahlíží na daňový subjekt včetně personálního složení statutárního orgánu a jeho minulosti týkající se deliktů při správě daní. V rámci své působnosti vydalo Generální finanční ředitelství Pokyn GFŘ-D-21 k promíjení příslušenství

²⁰¹ BAXA, Josef. DRÁB, Ondřej. KANIOVÁ, Lenka. LAVICKÝ, Petr. SCHILLEROVÁ, Alena. ŠIMEK, Karel. ŽIŠKOVÁ, Marie. *Daňový řád. Komentář. II. díl.* Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9. s. 1455.

²⁰² LICHNOVSKÝ, Ondřej. ONDRÝSEK, Roman. NOVÁKOVÁ, Petra. KOSTOLANSKÁ, Eva. ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád. Komentář. 3. vydání.* Praha: C.H. Beck, 2016. 938 s. ISBN 978-80-7400-604-3. s. 863.

daně, v němž podrobněji stanovuje druhy porušování povinností při správě daní a také určuje procentuální hodnocení dopadu jednotlivých druhů porušení povinností daňovými subjekty na možnost prominutí penále nebo úroků z prodlení. Správce daně tak vůči daňovým subjektům určuje způsob hodnocení jednotlivých pochybení v souladu se zásadou předvídatelnosti a legitimního očekávání. Obecně pak správce daně musí vždy své individuální rozhodnutí řádně odůvodnit. Oproti tomu hromadné prominutí příslušenství daně nespecifikovanému okruhu daňových subjektů přichází dle daňového řádu do úvahy v případě nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, zejména v případě kolize dvou právních předpisů nebo dvou ustanovení v rámci jednoho právního předpisu, či při mimořádných, zejména živelných událostech.

Za účelem správy daní včetně stanovování sankcí je vytvořena struktura daňových orgánů, přičemž zásadním subjektem správy daní je správce daně. Daňový řád správce daně vymezuje jako správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní, jímž se rozumí orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán a právnická nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy. Nejtypičtěji se lze se správcem daně setkat v podobě územních orgánů, kterými jsou finanční úřady a celní úřady.

Legislativní rámec pro výkon správy daní tvoří zejména zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, který s účinností od roku 2013 zakotvil Finanční správu jako soustavu orgánů spravujících daně, jež mají postavení správních orgánů. V čele těchto orgánů stojí Generální finanční ředitelství s celonárodní působností podřízené Ministerstvu financí. Strukturu orgánů tvoří Odvolací finanční ředitelství jako orgán nadřazený jednotlivým Finančním úřadům, které sídlí ve 14 krajích. Tyto finanční úřady dále zřizují v rámci krajů svá územní pracoviště jako své organizační útvary v souladu s vyhláškou Ministerstva financí č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech. V rámci soustavy orgánů spravujících daně byl zřízen také tzv. Specializovaný finanční úřad, který je určen pro velké a specifické daňové subjekty.

Rozhodnutí správce daně podléhá přezkumu v rámci řádných opravných prostředků, kterými jsou odvolání a rozklad. O odvolání rozhoduje nadřazený správce daně, tedy Odvolací finanční ředitelství, pakliže správce daně v rámci autoremedury odvolání částečně nebo v plném rozsahu nevyhoví. Oproti tomu rozklad je podáván proti rozhodnutí vydanému

ústředním správním orgánem nebo osobou stojící v jeho čele a rozhoduje o něm úřední osoba stojící v čele úředního správního orgánu na podkladě návrhu ustanovené komise. Daňový subjekt disponuje také mimořádným opravným prostředkem, kterým je návrh na povolení obnovy řízení. Tento opravný prostředek přichází do úvahy v případě nových důkazů ve věci týkající se daňového řízení, které již nabylo právní moci. Z vlastní iniciativy pak může správce daně užít dozorčích prostředků, a sice obnovy řízení či nařízení přezkoumání rozhodnutí.

3. TRESTNÍ ZÁKONÍK

3.1 Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Základní skutková podstata trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (pro případné zestručnění dále jen „trestný čin zkrácení daně“) je popsána v prvním odstavci § 240 trestního zákoníku a vyjadřuje znaky trestného činu tak, že *“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“*, dopustí se tohoto trestného činu, který je často označován jako zvláštní druh podvodu ve vztahu k platbě specializovaným oprávněným subjektům. Jejím objektem je ochrana fiskálních zájmů státu, a ačkoliv skutková podstata zahrnuje celou řadu povinných plateb, práce je vztažena zejména k otázce souběžného uložení daňového penále a sankce za krácení daně. I z toho důvodu bude pojem daní akcentován.

V této skutkové podstatě se jedná o úmyslný trestný čin, který lze spáchat jednak aktivním jednáním, tak i opomenutím. Identifikovat a popsat pro účely trestního řízení úmysl jednání pachatele, jež následně pachateli musí být prokázán, je poměrně složitou záležitostí. Šámal a kol. k tomuto uvádí, že *„na úmysl je třeba usuzovat z celého jednání pachatele, signály o úmyslném zavinění jsou různé formy a způsoby zásahu do účetnictví, způsob vedení a uschování účetních dokladů, projevy ústní i písemné vůči státním orgánům i obchodním partnerům.“*²⁰³ Pachatelem tohoto trestného činu může být jak fyzická, tak i právnická osoba podle § 7 zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízením proti nim (dále jen „zákon o trestní odpovědnosti právnických osob“), přičemž právnické osoby se nezřídka pachateli tohoto trestného činu stávají a některé bývají za tímto účelem také zakládány. Draštík k tomuto upřesňuje: *„Má-li povinnost k úhradě povinných plateb primárně právnická osoba, pak mohou naplnit znaky skutkové podstaty TČ též všechny fyzické osoby, které odpovídají za plnění takové povinnosti a fakticky činí kroky vedoucí k jejímu porušení a ke zkrácení některé povinné platby nebo k vylákání výhody na ní.“*²⁰⁴ Ačkoliv tedy primární odpovědnost za organizaci povinných plateb spočívá na statutárních orgánech, osobách ve vedoucím postavení či osobách s rozhodujícím vlivem na řízení právnické osoby, trestní

²⁰³ ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. 2150 s. ISBN 978-80-7400-428-5. s. 2432.

²⁰⁴ DRAŠTÍK, Antonín. FREMR, Robert. DURDÍK, Tomáš. RŮŽIČKA, Miroslav. SOTOLÁŘ, ALEXANDER a kol. *Trestní zákoník. Komentář. II. díl*. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2015. 1696 s. ISBN 978-80-7478-790-4. s. 1683.

odpovědnost může nést i nižší management, účetní či další zaměstnanci, zejména pakliže se podíleli na přípravě falešných či zkreslených daňových podkladů, ale také osoby, které formálně touto činností pověřeny nebyly, ale fakticky se na ní podílely.²⁰⁵ Nicméně dle § 9 odst. 3 zákona o trestní odpovědnosti právnických osob ve smyslu zásady *ne bis in idem* není dotčena trestní odpovědnost právnické osoby trestní odpovědností vymezených fyzických osob a naopak trestní odpovědnost těchto fyzických osob není dotčena trestní odpovědností osoby právnické.

Je nutné také zdůraznit, že krácení povinných plateb podle této skutkové podstaty není nikdy pouhé včasné neodvedení platby v případě, kdy povinná úhrada byla správně vyměřena a přiznána.²⁰⁶ V těchto situacích je na místě vymáhání povinnosti v rámci daňového, nikoliv trestního řízení. Rovněž se nejedná o daný trestný čin, pakliže správce daně disponuje informacemi k vyměření daně i z jiného podkladu, než je daňové tvrzení.²⁰⁷ Ke konstatování spáchání trestného činu zkrácení daně je zásadní identifikovat příčinnou souvislost mezi zkreslujícím a zatajujícím jednáním a krácením povinné platby, přičemž z dikce zákona je patrné, že příprava trestná není.

K diskuzi je také hranice mezi legálním snižováním daňového základu a tím i daňové povinnosti, jež bývá často eufemisticky označováno jako optimalizace daňové povinnosti či daňový únik, a krácením daně. Ačkoliv je přirozeným motivem daňových subjektů minimalizovat vlastní daňovou povinnost, je nezbytné držet se mantinelů daných právními předpisy. Hranice mezi legálním snižováním daňové povinnosti, daňovým deliktem a trestným činem zkrácení daně není vždy zcela jednoznačná. I z toho důvodu je tato problematika předmětem častých novelizací a čilé judikатурní činnosti.

Rozhodování o správních deliktech je v kompetenci správních orgánů ve správním řízení. Pro případ daní se jedná nejčastěji o finanční úřady v rámci daňového řízení. Soud při rozhodování v trestním řízení však není nikterak vázán pravomocnými rozhodnutími finančních úřadů a otázku existence trestní odpovědnosti si posuzuje samostatně.²⁰⁸ V souladu s § 2 odst. 5 trestního řádu je povinností orgánů činných v trestním řízení zjistit skutkový stav

²⁰⁵ § 8 zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízením proti nim.

²⁰⁶ Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR ze dne 7. 3. 1972, sp. zn. 4 To 54/71 [R 5/1973 tr.].

²⁰⁷ Nález Ústavního soudu ze dne 12. 6. 2002, sp. zn. I. ÚS 722/01.

²⁰⁸ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. 7. 2001, sp. zn. 5 Tz 101/2001 [R 20/2002 tr.].

věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a v rozsahu nezbytném pro rozhodnutí. V případě trestného činu zkrácení daně jsou zdrojem zjištění skutkového stavu věci podklady z finančního řízení včetně vydaného rozhodnutí a důkazy získané v samotném trestním řízení. Rozhodnutí správce daně soud hodnotí při svém rozhodování jako jakýkoliv jiný důkaz dle § 2 odst. 6 trestního řádu, nicméně je povinen vypořádat se se závěry správce daně v otázce zkrácení daně a její výše. Ke zkrácení povinných plateb bylo k tomuto judikováno že „*otázka, v jakém rozsahu byla činem pachatele zkrácena daň, je při trestném činu zkrácení daně otázkou viny.*“²⁰⁹

Skutková podstata trestného činu zkrácení daně vymezuje dvě formy spáchání tohoto trestného činu, a sice samotné zkrácení platby daně, a dále vylákání výhody na některé z povinných plateb, přičemž v obou případech se musí jednat o částku škody většího rozsahu již v základní skutkové podstatě, tedy minimálně o 100.000 Kč. Zkrácení a vylákání lze k naplnění skutkové podstaty trestného činu kombinovat a výsledné hodnoty škody dosáhnout součtem částek krácení a vylákání výhody.²¹⁰ Judikatura zašla v tomto případě ještě dál a stanovila, že „*také v případě jednorázového nebo v několika časových obdobích po sobě zkrácení několika povinných plateb, například více druhů daní, nebo na několika vylákání výhod, učiněno za okolností zakládajících pokračování v trestném činu, je na místě sčítat částky připadající na jednotlivé povinné platby, a to i za delší dobu.*“²¹¹

3.1.1 Zkrácení povinné platby

Při krácení povinné platby směřuje jednání subjektu povinné platby k tomu, aby tato platba byla v rozporu se zákonem vyměřena v nižší výši, nebo aby ke zjištění a vyměření povinné platby vůbec nedošlo. Pod takovým jednáním si lze představit nesplnění zákonné povinnosti zaregistrovat se ve stanovených případech jako plátce daně, nepodání daňového přiznání, a dále zkreslování, zatajování nebo předstírání výkazů a skutečností významných pro stanovení povinné platby či nepořízení a nepředložení podkladů ke stanovení daně. Rozhodujícím okamžikem pro naplnění znaků skutkové podstaty je podání daňového přiznání s nepravdivými nebo zkreslenými údaji či úmyslné opomenutí jej podat ve stanovené lhůtě.²¹² Faktickou výši, o níž byla povinná platba zkrácena, představuje rozdíl mezi platbou, jíž měl

²⁰⁹ Rozhodnutí Nejvyššího soudu SSR ze dne 14. 9. 1978, sp. zn. 4 Tz 62/78 [R 27/1979 tr.].

²¹⁰ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. 9. 2004, sp. zn. 11 Tdo 917/2004 [R 22/2005 tr.].

²¹¹ DRAŠTÍK, Antonín. FREMR, Robert. DURDÍK, Tomáš. RŮŽIČKA, Miroslav. SOTOLÁŘ, ALEXANDER a kol. *Trestní zákoník. Komentář. II. díl.* Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2015. 1696 s. ISBN 978-80-7478-790-4. s. 1683.

²¹² Tamtéž, s. 1671.

subjekt platby dle zákona zaplatit, a nižší platbou, která byla vyměřena a zaplacená krácením příslušné platby. Pakliže nebyla povinná platba přiznána a vyměřena vůbec, výše zkrácení povinné platby odpovídá celé zákonem dané výši platby, která měla být vyměřena. Posouzení toho, zda došlo ke krácení daně a v jaké výši, je u každého druhu daňové povinnosti jiné s ohledem k tomu, z jaké skutečnosti je odvozena tato povinnost, jak je vymezen předmět plnění, jak je konstruována povinná platba, co všechno se při ní zohledňuje.²¹³ Z konkrétních typů daní nejčastěji dochází ke krácení daně z přidané hodnoty a daně z příjmů.

Výše daně z příjmů bývá nejčastěji ponižována nepřiznáním veškerých zdanitelných příjmů, a naopak umělým navyšováním nákladů vynaložených k dosažení těchto příjmů, čímž dochází ke zkreslování hospodářského výsledku a neoprávněnému snižování základu daně. Rovněž bývají uplatňovány neexistující odečitatelné položky, slevy na dani či fingována daňová ztráta. V případě daně z přidané hodnoty jsou zatajována zdanitelná plnění, zvyšovány nákladové položky vykazováním fiktivních plnění a obecně snižován základ daně. Specificky u této daně dochází k její manipulaci na vstupu u přijatého zdanitelného plnění či na výstupu, nejčastěji předstíráním vývozu do zahraničí či dovozu do ČR, při němž dochází k účelovému snižování či zvyšování hodnoty dováženého zboží, manipulaci s kvalitou a množstvím zboží či zvyšování nároku na odpočet daně. Spotřební daň může být krácena neoprávněnou výrobou zboží, které podléhá spotřební dani, či manipulací s komoditami s různým způsobem využití, u nichž je odlišné daňové zatížení, klasicky se jedná o tabák nebo líh. Velmi frekventovaná je také manipulace se zbožím podléhajícím dani při dovozu ze zahraničí, jednak předstíráním menšího množství zdanitelných výrobků, deklarací zboží nepodléhajícího spotřební dani ačkoliv se jedná o zboží dani podléhající či nákup surovin bez daně s následným prodejem výrobků včetně daně leč bez jejího zaplacení.²¹⁴ Obdobně jako u spotřební daně dochází v případě cla k zatajování zboží, jež podléhá clu, nebo manipulaci s jeho množstvím či zkreslováním celní hodnoty zboží. V případě pojistného je krácení realizováno nejčastěji nepřihlášením zaměstnance k platbám na pojistné, vykazováním nižších mezd či snižováním základu k platbě pojistného.

²¹³ DRAŠTÍK, Antonín. FREMR, Robert. DURDÍK, Tomáš. RŮŽIČKA, Miroslav. SOTOLÁŘ, ALEXANDER a kol. *Trestní zákoník. Komentář. II. díl*. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2015. 1696 s. ISBN 978-80-7478-790-4. s. 1674.

²¹⁴ ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 2. vydání*. Praha: C. H. Beck, 2012. 2150 s. ISBN 978-80-7400-428-5. s. 2422.

Postupy užívané pro zkrácení daně se u jednotlivých daní mohou lišit. Krom specifických postupů příléhajících k jednotlivým druhům daní lze obecně zmínit také navyšování nákladových položek hrazením nepřiměřeně vysokých licenčních poplatků za užití průmyslových práv a know-how či nadhodnocování poradenských a dalších druhů služeb.

3.1.2 Vylákání výhody na povinné platbě

Součástí základní skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je krom krácení také vylákání výhody na povinné platbě. Vantuch jej charakterizuje tak, že „*vylákání výhody na některé povinné platbě spočívá v předstírání okolnosti, na jejímž základě vzniká povinnost státu poskytnout plnění subjektu, který podle zákona ve skutečnosti nemá nárok na takové plnění nebo jenž vůbec není plátcem či poplatníkem takové povinné platby, ve vztahu k níž je výhoda poskytována.*“²¹⁵ Nejedná se tedy o zkrácení plnění směřujícího vůči státu, ale o neoprávněné získání peněžitého plnění od státu zpravidla jako údajného přeplatku na dani ve formě nároku na odpočet daně nebo vrácení daně. Vylákat výhodu lze tedy pouze u těch povinných plateb, kde zákon umožňuje uplatnit různé druhy odpočtů, sraček či osvobození.

Peněžité plnění je obvykle získáváno předložením a uplatněním nároků prostřednictvím upravených či falšovaných účetních výkazů a podkladů. Na základě takovýchto dokladů jsou následně vylákané platby kvantifikovány. Trestný čin je dokonán inkasováním vylákané částky. Výše vylákané výhody na povinných platbách byla judikaturou upřesněna tak, že je rovna rozdílu mezi výší podvodně uplatněných odčitatelných položek a požadavků na vrácení platby a tím co na ní mělo být uhrazeno.²¹⁶

Neoprávněné čerpání plnění od státu má různé podoby spojené s jednotlivými druhy daní. První a nejčastější situací je manipulace s podklady při nadměrném odpočtu daně z přidané hodnoty, který vzniká v situaci, kdy nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu převyšuje daňovou povinnost na výstupu za zdaňovací období. Tuto transakci lze podrobněji popsat tak, že plátců daně z přidané hodnoty je povinen účtovat daň z přidané hodnoty všem svým odběratelům a zákazníkům a odvést ji do státního rozpočtu, tato daň je označována jako

²¹⁵ VANTUCH, Pavel. *Trestní zákoník s komentářem: komentář k zákonu č. 40/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů: informace z judikatury: k 1. 8. 2011.* 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2011. 1367 s. ISBN 978-80-7263-677-8. s. 872.

²¹⁶ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. 9. 2004, sp. zn. 11 Tdo 917/2004[R 22/2005 tr.].

daň na výstupu. Hodnotu odvodu této daně si plátce daně může v určitém zdaňovacím období ponížit o výši daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu. Zjednodušeně se jedná o daň z přidané hodnoty za všechna zdanitelná plnění zaplacená dodavatelům za zboží, materiál či služby, jež představují náklad ekonomické činnosti. V této situaci vznikne daňový odpočet, stát se stává dlužníkem plátce daně a je povinen mu vyplatit vratitelný přeplatek.²¹⁷ Toto je v principu situace, které pachatelé využívají k neoprávněnému vylákání výhody na povinné platbě zejména tak, že je fiktivně zvyšována hodnota daně z přidané hodnoty, která měla být zaplacená za údajná zdanitelná plnění realizovaná jiným plátcem této daně a použita k podnikatelské činnosti, tedy daň z přidané hodnoty na vstupu. Z praxe lze uvést nadhodnocované či zcela fiktivní poradenské, konzultační či reklamní služby, jež jsou zároveň složitěji ověřitelné. Součástí tohoto řetězce nezřídka jsou také fyzické a právnické osoby, jež pouze předstírají podnikatelskou činnost a jimi deklarované platby jsou zcela fingoané.

Tento druh podvodu na dani z přidané hodnoty je také často realizován předstíráním vývozy zboží a služeb do zahraničí. Při exportu komodit do zahraničí je plátce daně osvobozen od povinnosti uhradit daň z přidané hodnoty na výstupu s ohledem k tomu, že země, kde se nachází příjemce zdanitelného plnění, jej zdaní vlastní daní z přidané hodnoty, a zboží by jinak bylo zdaněno nadvakrát, což by značně snižovalo jeho konkurenceschopnost. Tento přístup byl zvolen také, protože sazby daně z přidané hodnoty nejsou na úrovni EU jednotné a v případě zdanění v exportní zemi by byly daňově zvýhodněné země orientované na vývoz. Nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu je však pro plátce daně, který je zároveň vývozcem, zachován, což představuje široký prostor pro uplatňování nadměrných odpočtu daně z přidané hodnoty. Fiktivně zvýšená či údajně zaplacená daň z přidané hodnoty na vstupu je často dokládána falešnými doklady o zaplacení daně z přidané hodnoty.

Dochází tak k podvodům, které jsou označovány jako karuselové, v angličtině též missing trader fraud neboli v překladu podvody ztraceného podvodníka²¹⁸. Tyto podvody výrazně usnadňuje skutečnost, že v rámci EU již neexistují daňové kontroly na vnitřních hranicích mezi jednotlivými státy, a daň z přidané hodnoty za zboží dovážené z jiného státu tak není hrazena při překročení hranice, ale později na podkladě daňového přiznání, což samo

²¹⁷ ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. 2150 s. ISBN 978-80-7400-428-5. s. 2427.

²¹⁸ MTIC (MISSING TRADER INTRA COMMUNITY) FRAUD [online] Europol [cit. 2021-02-26]. Dostupné z: <https://www.europol.europa.eu/crime-areas-and-trends/crime-areas/economic-crime/mtic-missing-trader-intra-community-fraud>.

o sobě vytváří prostor pro to, aby bylo zboží prodáno bez následného uhrazení daně. V principu tyto podvody fungují tak, že zboží je obchodním subjektem dovezeno z jiného státu EU, a aniž by za něj byla zaplacená daň z přidané hodnoty, je přeprodáno další obchodní společnosti, někdy i celému řetězci společností. Společnost na konci řetězce jej následně prodá do jiné členské země a uplatní nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu. První dovážející obchodní subjekt však neodvede daň z přidané hodnoty při vstupu zboží do země a obvykle zmizí, aniž by daň odvedl v rámci následně požadovaného daňového přiznání za zdaňovací období. Podle tohoto subjektu je tento druh podvodu nazýván podvod ztraceného obchodníka, protože ke krácení daně fakticky dochází u tohoto obchodního subjektu. Hojně praktikované je vytváření různých komplikovaných řetězců často i fungujících obchodních subjektů k přesunu zboží za účelem ztížení činnosti daňové správy případně orgánů činných v trestním řízení. V tomto směru bývá pro orgány činné v trestním řízení zejména obtížné identifikovat pachatele trestné činnosti v situaci, kdy obchodní společnost v pozici ztraceného obchodníka je často v zásadě prázdnou schránkou, jež nevyvíjí ekonomickou činnost, nemá žádné zaměstnance a sídlí ve fiktivním sídle, přičemž statutárním orgánem je tzv. bílý kůň, tedy osoba fakticky nastrčená k páčání trestné činnosti, často z řad osob na okraji společnosti, jež nemá povědomí o činnosti společnosti. Tento druh podvodu bývá obvykle realizován s fakticky existujícím zbožím, které má dostatečně vysokou hodnotu, aby mohl být získán dostatečný zisk z uplatněného odpočtu, a zároveň je obvykle hůře identifikovatelné a ocenitelné např. různé druhy součástek, takže bývá často souběžně přeceňováno. Setkat se však lze i s ryze papírovými podvody.

Další druh podvodů je páčán v případě spotřební daně, kdy daňová povinnost vzniká výrobou vybraných výrobků na daňovém území EU nebo dovozem vybraných výrobků na daňové území EU, potažmo uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území ČR.²¹⁹ Dochází k němu zejména neoprávněným nárokem na vrácení spotřební daně či neoprávněným osvobozením od daně. K neoprávněnému nároku na vrácení spotřební daně u zdaněných vybraných výrobků uvedených do volného oběhu dochází zejména při fígování vývozu zdaněných výrobků mimo daňové území EU, při němž jsou tyto propuštěny do režimu vývozu. V dalším případě pak k vývozu do jiného členského státu EU dochází zejména pro účely podnikání. K tomuto jsou obvykle užívány fígované doklady o vývozu zboží. K daňovým únikům spojeným s vrácením spotřební daně dochází příležitostně také

²¹⁹ § 8 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

umělým navyšováním spotřeby minerálních olejů v zemědělské prvovýrobě a v souvislosti s tím uplatněných vyšších nároků.

K neoprávněnému uplatnění osvobození od daně docházelo u výrobků, jež byly uvedeny do volného daňového oběhu v jiném členském státě, a následně byly dopraveny na daňové území ČR k osobní spotřebě fyzické osoby v množství přesahujícím povolené stanovené objemy jednotlivých vybraných výrobků pro osobní spotřebu. Rovněž byly zaznamenány případy neoprávněného uplatnění osvobození od spotřební daně deklarovaným nákupem minerálních olejů za některým z účelů, jež jsou od daně osvobozeny, například nákupem nafty, jež měla sloužit k vymezené lodní dopravě, přičemž ale byla prodána firmám zásobujícím běžné čerpací stanice. Výše těchto úniků však není nikterak významná.²²⁰

3.2 Sankce dle trestního zákoníku

Pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby jsou přípustné sankce zejména stanoveny ve třech odstavcích § 240 trestního zákoníku. Tento paragraf zahrnuje výše podrobněji rozebranou základní skutkovou podstatu a dvě kvalifikované skutkové podstaty.

Kvalifikovaná skutková podstata v druhém odstavci akcentuje jednak vyšší počet osob páchajících trestnou činností, a sice tak, že nejméně tři osoby včetně případně právnické osoby se mohou na této činnosti podílet různě aktivním dílem. Jedná se zejména o spolupachatelství či účastenství ve formě organizátorství nebo pomoci.²²¹ Pakliže by pachatel jako fyzická osoba spáchal trestný čin v rámci právnické osoby, tato právnická osoba již nemůže být považována za další z osob podílejících se na trestném činu.²²² V případě takto kvalifikovaného trestného činu není vyžadována úroveň součinnosti mezi pachateli, pro niž by byla charakteristická organizovanost či dělba práce, nicméně pachatel musí být srozuměn s tím, že se na předmětné trestné činnosti podílí spolu s ním nejméně dvě další osoby. Tento odstavec je v praxi často užíván pro postihování zkrácení daně formou karuselových podvodů.

Další část druhého odstavce uvádí jako kritérium okolnosti podmiňující použití vyšší trestní sazby porušení úřední uzávěry k usnadnění spáchání trestného činu. Úřední uzávěra je

²²⁰ PAVLOVSKÁ, Barbora. *Daňové úniky u daní ze spotřeby v České republice*. Praha, 2010. Bakalářská práce. Vysoká škola ekonomická. Fakulta financí a účetnictví. Vedoucí bakalářské práce doc. Ing. Slavomíra Svátková, CSc..

²²¹ Rozsudek Nejvyššího soudu ČSSR ze dne 21. 2. 1968, sp. zn. 8 Tz 10/68 [R 25/1968 tr.].

²²² DRAŠTÍK, Antonín. FREMR, Robert. DURDÍK, Tomáš. RŮŽIČKA, Miroslav. SOTOLÁŘ, Alexander a kol. *Trestní zákoník. Komentář. II. díl*. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2015. 1696 s. ISBN 978-80-7478-790-4. s. 1685.

specifické zákonné opatření, jež slouží ke ztotožnění a zadokumentování určitého zboží a zajištění zachování tohoto jeho stavu. Praktická realizace zajištění probíhá nejčastěji v dopravních prostředcích, kontejnerech nebo jiných uložistích a prostorech za použití plomb, pečeti či známek.²²³ Z fyzické podoby úřední uzávěry musí být pachateli zřejmé, že porušuje určitý druh zajištění, aniž by mu muselo být známo, že se jedná o konkrétně úřední uzávěru. Toto opatření je nejčastěji využíváno finančními a celními orgány, zejména v případě spotřební daně z lihu při celním řízení.²²⁴

Poslední část kvalifikované skutkové podstaty v druhém odstavci vymezuje spáchání daného trestného činu ve značném rozsahu, přičemž se jedná o částku nejméně 1.000.000 Kč. I zde platí to, co bylo uvedené výše k základní skutkové podstatě, a sice že výše zkrácení povinné platby je dána rozdílem mezi částkou, která měla na této platbě být zaplacená dle zákona, a nižší částkou, jež byla uhrazena jako důsledek trestné činnosti. Při vylákání výhody na dani jde o celou vylákanou částku. Ve vztahu k této okolnosti podmiňující použití vyšší trestní sazby postačí nedbalostní spáchání trestného činu.

Kvalifikovaná skutková podstata ve třetím odstavci určuje spáchání trestného činu ve velkém rozsahu, tedy v částce nejméně 10.000.000, -Kč. Výše zkrácení povinné platby je vymezena zcela obdobně jako v případě spáchání trestného činu ve značném rozsahu a také postačí nedbalostní zavinění. Pakliže dochází ke zkrácení více druhů daní či jiných povinných plateb či zkrácení ve více zdaňovacích obdobích, jež na sebe bezprostředně navazují, může se jednat za splnění ostatních podmínek o pokračování v trestném činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby ve smyslu § 116 trestního zákoníku. V této situaci se rozsah zkrácení všech povinných plateb za všechna zdaňovací období sčítá a je tak usnadněno dosažení hranice škody způsobené trestným činem pro okolnosti podmiňující použití vyšší trestní sazby v § 240 odst. 2 písm. c) i odst. 3 písm. a) trestního zákoníku. Rovněž pak ke sčítání škody způsobené trestným činem může docházet při krácení povinné platby a vylákání výhody.²²⁵

V poslední části třetího odstavce je uvedeno spáchání trestného činu ve značném rozsahu a zároveň ve spojení s organizovanou skupinou působící ve více státech. Tato část trestního zákoníku reaguje na skutečnost, že daňové podvody ponejvíce ve formě karuselových

²²³ DRAŠTÍK, Antonín. FREMR, Robert. DURDÍK, Tomáš. RŮŽIČKA, Miroslav. SOTOLÁŘ, Alexander a kol. *Trestní zákoník. Komentář. II. díl*. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2015. 1696 s. ISBN 978-80-7478-790-4. s. 1686.

²²⁴ § 6 zákona č. 61/1997 Sb., o lihu.

²²⁵ ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. 2150 s. ISBN 978-80-7400-428-5. s. 2441.

podvodů jsou často páčány v mezinárodním měřítku, přičemž součástí řetězce bývají obchodní společnosti mající sídlo v různých státech.

Obecně lze uvést, že trestní zákoník užívá v § 240 přísnější kvalifikaci v případě vyššího počtu pachatelů a větší škody způsobené trestnou činností. Sankce jsou odstupňovány tak, že základní skutková podstata stanovuje trest odnětí svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákaz činnosti, jedná se tedy o přečin. Odst. 2 § 240 trestního zákoníku určuje jako sankci trest odnětí svobody ve výši dvě léta až osm let, zde se jedná již o zločin. A odst. 3 § 240 trestního zákoníku stanoví trest odnětí svobody ve výši pět až deset let, v tomto případě jde o zvlášť závažný zločin. Dle zásady zákonnosti lze odsouzenému uložit pouze takový druh trestu, který stanoví zákon, v české trestněprávní úpravě se jedná o § 52 trestního zákoníku. Za jeden trestný čin může být uloženo i více druhů trestů vedle sebe za zákonem stanovených podmínek.

V případě trestu odnětí svobody je jeho užití přímo součástí § 240 trestního zákoníku v rozmezí sazeb podrobně uvedených výše, přičemž právě trest odnětí svobody lze uložit pouze, pakliže to u daných trestných činů zákon výslovně dovoluje. Pokud uložený trest nepřevyšuje tři roky, což v případě zkrácení povinné platby přichází do úvahy zejména u základní skutkové podstaty, je možné jej podmíněně odložit na jeden rok až pět let, jestliže vzhledem k osobě pachatele a okolnostem trestného činu lze předpokládat, že bude účelu trestu dosaženo i bez výkonu trestu samotného. Lze uložit také trest domácího vězení, jež může být stanoven u přečinů, tedy u úmyslných trestných činů se sazbou odnětí svobody do pěti let či nedbalostních trestných činů, přičemž pachatel musí zejména dát předem písemný slib, že se bude ve stanovené době zdržovat na určené adrese. Obdobně může být uložen trest obecně prospěšných prací rovněž v případě přečinů, a sice v rozpětí od 50 do 300 hodin v závislosti na závažnosti trestného činu a osobě pachatele. Za zkrácení daně podle odst. 3 § 240 by v nejzazším případě mohl být uložen trest propadnutí majetku, jež soud může vzhledem k okolnostem spáchaného trestného činu a poměrům pachatele vynést, odsuzuje-li pachatele za zvlášť závažný zločin, jímž pachatel pro sebe nebo pro jiného získal nebo se snažil získat majetkový prospěch. Dále se nabízí uložení peněžitého trestu, jež může být obecně soudem uložen, jestliže pachatel úmyslným trestným činem pro sebe nebo pro jiného získal nebo se snažil získat majetkový prospěch, což je často příléhavé v případě krácení povinných plateb. Výši peněžitého trestu předepíše soud v rozmezí od 2.000, - Kč do 36.500.000, - Kč s přihlédnutím k závažnosti trestného činu a s ohledem na možnosti obžalovaného. Uloženo by mohlo být jako trest také propadnutí věci, kterou pachatel získal trestným činem nebo jako odměnu za něj a dále věcí, které byly užity ke spáchání trestného činu nebo k tomu byly určeny.

K takovému trestu může být určena pouze věc náležející pachateli. Pokud je pachatelem věc, již by bylo možné nechat propadnout, znehodnocena, může být soudem uloženo propadnutí přiměřené náhradní hodnoty. Do úvahy soudu u tohoto trestného činu přichází velmi často také trest zákazu činnosti, který soud může uložit, pokud se pachatel dopustí trestného činu v souvislosti s danou činností. Základní skutková podstata § 240 trestního zákoníku stanovuje uložení trestu zákazu činnosti alternativně k trestu odnětí svobody. Pro kvalifikované skutkové podstaty § 240 je z dikce zákona zřejmé, že trest zákazu činnosti může být uložen vedle dalšího trestu. Podstatou této sankce je, že je odsouzenému po dobu výkonu trestu omezen výkon určitého zaměstnání, funkce či činnosti spojené s odvodem daní či jiných povinných plateb. Tento trest může být uložen ve výměře jednoho roku až deseti let s ohledem k závažnosti trestné činnosti a osobnosti pachatele. V případě občanů cizích států je možné uložit také trest vyhoštění na dobu jednoho roku až deseti let.

Obecně pak k ukládání trestů trestní zákoník v § 39 předpokládá přihlédnout k „*povaze a závažnosti spáchaného trestného činu, k osobním, rodinným, majetkovým a jiným poměrům pachatele a k jeho dosavadnímu způsobu života a k možnosti jeho nápravy; dále přihlédne k chování pachatele po činu, zejména k jeho snaze nahradit škodu nebo odstranit jiné škodlivé následky činu; přihlédne též k jeho postoji k trestnému činu v trestním řízení, zda sjednal dohodu o vině a trestu, prohlásil svou vinu nebo označil rozhodné skutečnosti za nesporné, a pokud byl označen jako spolupracující obviněný, též k tomu, jak významným způsobem přispěl k objasnění zločinu spáchaného členy organizované skupiny, ve spojení s organizovanou skupinou nebo ve prospěch organizované zločinecké skupiny*“ a do úvahy bere polehčující a přitěžující okolnosti vymezené v § 41 a 42 trestního zákoníku. Za takovouto okolnost lze zcela jistě považovat také případné uhrazené či neuhrazené penále v příslušajícím daňovém řízení.

3.3 Trestní charakter penále v rámci tzv. Engelovských kritérií a Bendenounových kritérií

V reakci na odlišný přístup smluvních států Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod k termínu „trestní obvinění“ vycházející z jejich právních ráadů v kontextu čl. 6 této Úmluvy přistoupil ESLP k vlastnímu výkladu tohoto pojmu. Za tímto účelem byla stanovena kritéria k posouzení trestní povahy deliktu, aby určila, zda určitý delikt bude zahrnut do působnosti čl. 6 a jeho trestní části, a potažmo tak i zaručen spravedlivý proces garantovaný ESLP. Posuzování deliktu bez jeho skutečné podstaty by bylo pouze formalistickou aplikací,

a pakliže by interpretace tohoto pojmu byla ponechána výhradně v kompetenci smluvních států a jejich právních řádů, nebylo by posuzování ekvivalentní, a tedy v rozporu s právem na spravedlivý proces.

V rozhodnutí Engel a další proti Nizozemsku ze dne 8. 6. 1976, stížnost č. 5100/71 (dále jen „Engel a další proti Nizozemsku“), ESLP tak byla vyslovena tři kritéria, která prověřují charakter trestní sankce ve smyslu čl. 6 Úmluvy, a podle předmětného rozhodnutí jsou označována jako tzv. Engelovská kritéria. K jejich upřesňování dále docházelo další judikaturou ESLP.

1, Právní klasifikace deliktu v rámci vnitrostátního práva

V případě, že vnitrostátní právní řád označuje delikt explicitně jako trestný, je bezpodmínečně považován za trestný i pro účely aplikace Úmluvy. V případě, že vnitrostátní právo předmětné jednání nehodnotí jako trestního charakteru, je přistoupeno k dalším kritériím, v opačném případě není nutné zkoumat další kritéria.²²⁶

2, Povaha deliktu a účel sankce

Toto kritérium se rozpadá do stanovení dvou charakteristik deliktu, které dle ESLP určují, zda je povaha deliktu trestní. Jednak je zkoumáno, zda je právní norma aplikovatelná univerzálně na všechny trestně odpovědné osoby či je určena vymezené skupině osob s určitou vlastností či statusem, tedy zda je trestním právem chráněný zájem obecný nebo partikulární, přičemž čl. 6 Úmluvy je aplikován, pakliže je právní norma obecná, tedy dopadá na všechny pachatele. Šámál k tomuto poznamenává, že „*obecná není nutně jen norma, která se vztahuje opravdu na všechny osoby bez výjimky, ale i norma, kde skupina jejich možných porušitelů je sice nějakým způsobem omezená, avšak nejde o nějakou jasně definovanou skupinu osob se zvláštním postavením, která by podléhala nějakému souboru zvláštních – disciplinárních – pravidel.*“²²⁷ V opačném případě je zaměřena pozornost na skutečnost, zda sankce uložená za delikt je preventivně-represivního charakteru či její povaha má reparační funkci, tedy jaký je účel sankce. Aplikaci čl. 6 Úmluvy pak svědčí preventivně - represivní charakter sankce v právní normě, který je typický pro trestní právo, oproti reparaci spojené se soukromoprávními vztahy.²²⁸ V případě, že aplikaci čl. 6 povaha deliktu ani účel sankce nesvědčí, je nutno

²²⁶ Nález Ústavního soudu ČR ze dne 14. 11. 2017, sp. zn. II. ÚS 1930/17 – 1.

²²⁷ ŠÁMAL, Pavel. *Uplatnění zásady ne bis in idem při posuzování trestní odpovědnosti za zkrácení daně*. Trestněprávní revue. Praha: C. H. Beck, 2017. roč. 16. č. 11-12. ISSN 1213-5313. s. 247-260.

²²⁸ BARTOŇ, Michal a kol. *Základní práva*. Praha: Leges, 2016. 608 s. ISBN 978-80-7502-128-1. s. 514.

přistoupit k poslednímu kritériu, v opačném případě postačuje naplnění tohoto druhého kritéria. Aplikace druhého a třetího kritéria je tedy fakticky alternativní nikoliv kumulativní. ESLP dále judikoval možné souběžné užití druhého a třetího kritéria, pakliže samostatné izolované užití těchto kritérií nevede k uspokojivému závěru, zda lze určit trestní obvinění.²²⁹

3, Druh a stupeň závažnosti sankce

V rámci tohoto kritéria je posuzováno, jaký druh a výměru sankce lze za předmětné jednání vyměřit, nikoliv trest fakticky uložený.²³⁰ Zde je zkoumána citelnost a závažnost sankce, jíž je možno uložit. Nejzávažnější sankce jsou spojovány s trestem odnětí svobody, jež je obecně označován jako výhradně trestní sankce, nicméně s ohledem na trvání této sankce a další okolnosti nemusí být vždy považována za dostatečně závažnou. Oproti tomu v jiném případě se ESLP vyjádřil tak, že uložená pokuta, jež může být při neuhrazení přeměněna na trest odnětí svobody, je dostatečně závažná k tomu, aby měla trestní charakter.²³¹

Přehledně jsou tzv. Engelovská kritéria shrnuta v této tabulce:

	Čl. 6 se v trestní větvi aplikuje	Čl. 6 se v trestní větvi neaplikuje	Je třeba zkoumat následující Engelovo kritérium
Kvalifikace deliktu ve vnitrostátním právu	Obvinění je trestní z pohledu vnitrostátního práva		Obvinění není trestní z pohledu vnitrostátního práva
Povaha deliktu (obvinění)	Obvinění je založeno na obecné normě a pachateli hrozí preventivně-represivní sankce.	1) Obvinění je založeno na obecné normě, ale pachateli hrozí pouze reparační sankce. 2) Obvinění je založeno na speciální normě	Obvinění je založeno na speciální normě adresované určité skupině osob a pachateli hrozí preventivně-represivní sankce.

²²⁹ Rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 10. 2. 2009, stížnost č. 14939/03, ve věci Zolotukhin proti Rusku.

²³⁰ Rozsudek ESLP ze dne 28. 6. 1984, stížnost č. 7819/77, 7878/77, ve věci Campbell a Fell proti Spojenému království.

²³¹ Rozsudek ESLP ze dne 22. 5. 1990, stížnost č. 11034/84, ve věci Weber proti Švýcarsku.

		adresované určité skupině osob a hrozící sankce má pouze reparační účel.	
Druh a stupeň závažnosti sankce	Sankce preventivně-represivní povahy vyplývající ze speciální normy má závažnou povahu (např. zbavení osobní svobody).	Sankce preventivně-represivní povahy vyplývající ze speciální normy nemá závažnou povahu (např. velmi nízká pokuta).	

Zdroj: BARTOŇ, Michal a kol. *Základní práva*. Praha: Leges, 2016. 608 s. ISBN 978-80-7502-128-1. s. 515.

Zásadním rozdílem mezi daňovým či správním deliktem a trestným činem je společenská nebezpečnost jednání, přičemž trestní právo chrání před tím nejzávažnějším protispoločenským jednáním. Dle výkladu ESLP dochází k tomu, že na podkladě výše uvedených kritérií by některé českým právním řádem klasifikované daňové či správní delikty měly mít povahu trestního obvinění s ohledem na sankce, které jsou za ně ukládány. Členské země Rady Evropy by si této skutečnosti měly být vědomy a v duchu výkladu čl. 6 EÚLP a jím daných záruk posuzovat povahu deliktů.

K tzv. Engelovským kritériím s delším časovým odstupem přibyla i tzv. Bendenounova kritéria podle rozsudku ESLP ze dne 24. 2. 1994 ve věci Bendenoun proti Francii vycházejícího ze stížnosti č. 12547/86. Vlastností těchto kritérií je větší přiléhavost pro otázky daňových sankcí a zkoumání jejich trestního charakteru podle čl. 6 Úmluvy při aplikaci tzv. Engelovských kritérií, a sice užitím a rozvedením jejich druhého a třetího kritéria. Tato pravidla specifikují daňové sankce trestního charakteru tak, že (i) právem vymezená sankce mohla dopadnout na všechny obyvatele v postavení daňových poplatníků, (ii) účelem sankce nebyla peněžní kompenzace škody, ale především odstrašující trest k odvrácení recidivy, (iii) sankce byla uložena jako trest s odstrašujícím a represivním účinkem. Toliko k upřesnění druhého tzv. Engelovského kritéria. K třetímu tzv. Engelovskému kritériu rozsudek uvedl k širšímu posouzení, zda (iv) uložená sankce byla podstatná, přičemž v předmětné souzené věci

se jednalo o sankci ve výši 423 tehdejších francouzských franků uložených fyzické osobě a 570 tehdejších francouzských franků uložených právnické osobě, tedy zhruba 2.200 Kč a 2.964 Kč v roce 1994.²³² V předmětném případě Bendenoun proti Francii soud ke své úvaze rovněž uvedl, že porovnával a zvažoval dílčí aspekty případu dle kritérií a převážili ty s trestní konotací, ačkoliv žádný z těchto aspektů by nerozhodl sám o sobě, nicméně dohromady hovořily pro trestní charakter sankce dle čl. 6 Úmluvy.²³³

V rozhodovací činnosti českých soudů byla tato kritéria užita zejména v rozhodnutí NSS ze dne 24. 11. 2015, pod sp. zn. 4 Afs 210/2014, jež určilo trestní charakter daňového penále dle čl. 6 Úmluvy s argumentací, že zařazení mezi automatizované instrumenty daňového práva jako příslušenství daně nelze akceptovat jako odůvodnění k neaplikaci Úmluvy. Daňové penále bylo i s pomocí tzv. Bendenounových kritérií vyhodnoceno jako trest, jež dopadá na všechny daňové poplatníky, je užíván jako represe nikoli finanční kompenzace, a také výše daňového penále má podstatný zásah do majetkové oblasti a odstrašující účinek. Obecně však nelze říci, že by se tzv. Bendenounova kritéria zásadněji prosadila v argumentaci ESLP či českých soudů u daňových sporů a ve zdůvodňování dominuje aplikace tzv. Engelovských kritérií.

²³² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014.

²³³ WATTEL, Peter J. *Ne Bis in Idem and Tax Offences in EU Law and ECHR Law*. Cambridge: Cambridge University Press, 2016. 193 s. ISBN 9781107451841. s. 187.

4. JUDIKATURA ČESKÝCH SOUDŮ

4.1 Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. 7. 2004, sp. zn. 11 Tdo 738/2003

Předmětem tohoto rozsudku Nejvyššího soudu byla trestní věc obviněného M. Ch., který byl rozsudkem Okresního soudu v Kolíně ze dne 9. 1. 2003 uznán vinným mimo jiné trestným činem krádeže podle § 247 odst. 1 písm. a) tr. zákoníku. Dle skutkových zjištění okresního soudu se obviněný dopustil trestného činu tím, že společně s dalšími obviněnými odcizil 39 kusů zářivek v celkové hodnotě 16.900 Kč. Obviněný M. Ch. podal proti tomuto rozsudku odvolání, které Krajský soud v Praze usnesením zamítl jako nedůvodné. Proti tomuto usnesení podal odsouzený M. Ch. dovolání s argumentací, že byl nesprávně uznán vinným trestným činem krádeže, přestože byl za stejný skutek již předtím potrestán přestupkovou komisí Městského úřadu za přestupek proti majetku a za tento mu byla uložena pokuta ve výši 500 Kč, přičemž věc byla postoupena Městskému úřadu v situaci, kdy hodnota odcizených zářivek byla nejdříve vyčíslena na částku 3.500 Kč a klasifikována jako přestupek, kdy bylo trestní stíhání zastaveno. Až následně byla hodnota zcizených zářivek ohodnocena na částku 16.900 Kč a trestní stíhání bylo opětovně zahájeno a následně byla ve věci podána obžaloba.

Na podkladě dovolání o věci rozhodoval Nejvyšší soud, který vyslovil právní názor, že zásadu *ne bis in idem* ve smyslu ustanovení čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 Úmluvy je třeba vztáhnout jak na činy, které jsou podle českého práva trestnými činy, ale také ekvivalentně také na přestupky a v určitých případech i na správní delikty či disciplinární delikty. Zároveň však s ohledem na pojetí skutku dle Úmluvy lze tuto aplikaci zásady vztáhnout na skutky, které jsou posuzovány jako přestupky a zároveň mají trestněprávní povahu. Za přestupky trestněprávní povahy jsou považovány ty přestupky, které vykazují obdobné rysy jako skutkové podstaty trestných činů stejné povahy např. krádeže či daňové delikty. Tímto rozhodnutím Nejvyšší soud rozporoval svou dosavadní judikaturu²³⁴, která předpokládala, že skutečnost, že obviněný již byl sankcionován v přestupkovém řízení, není překážkou trestnímu stíhání pro týž skutek, a vyslovil právní názor, že tehdejší judikatura neodpovídá dikci ustanovení § 11 odst. 1 písm. j) trestního řádu a mezinárodním smlouvám. V rozsudku je zdůrazněno, že rozhodující je totožnost skutku nikoliv totožnost právní kvalifikace, tedy jde o opětovné trestání za skutek, za který již byl vysloven trest či případně osvobození. Nedotýká se však situací, kdy jeden skutek naplňuje více skutkových podstat, což není překážkou potrestání.

²³⁴ Například rozhodnutí č. 47/1989 Sb. rozh.tr.

Nejvyšší soud zde rovněž rozporoval český překlad čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 Úmluvy, který 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.*“ s argumentací, že v tomto článku pro česky přeložený termín trestný čin anglická verze používá termín „offence“ a francouzská verze termín „infraction“, přičemž oba tyto termíny lze spíše přeložit jako delikt, který je společným obecným označením trestného činu i přestupku. Z dalších částí textu Úmluvy je zřejmé, že pro vyjádření pojmu trestního práva trestný čin jsou v anglické a francouzské verzi úmluvy užity odlišné termíny „criminal offence“ a „infraction criminelle“.

Nejvyšší soud tak v tomto rozhodnutí zejména judikoval, že zásada ne bis in idem tak, jak je vyjádřena v čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy, brání odsouzení toho, kdo byl pravomocně potrestán za tentýž skutek trestněprávní povahy rozhodnutím správního orgánu.

4.2 Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 3. 2011, 8 Tz 10/2011

Podkladem tohoto rozhodnutí Nejvyššího soudu byl rozsudek Okresního soudu v Jihlavě ze dne 28. 6. 2010, jímž byl obviněný P. P. uznán vinným trestným činem porušování domovní svobody a podmíněně odsouzen k trestu odnětí svobody na dva měsíce. Tohoto trestného činu se obviněný dopustil tím, že vnikl bez povolení užívatelky domu do průjezdu domu, který je součástí uzavřeného dvora, kde manipuloval se zde zaparkovaným osobním automobilem zn. Citroën Berlingo, přičemž byl na místě přistižen užívatelkou a její matkou, k jejichž škodě se uvedeného jednání dopustil. Rozsudek okresního soudu napadený odvoláním ze strany obviněného následně Krajský soud v Brně zrušil a trestní stíhání obviněného zastavil s argumentací porušení zákazu dvojího souzení a potrestání dle čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy tím, že obviněnému byla již pravomocně ve správním řízení uložena pokuta ve výši 3.000 Kč za přestupek proti občanskému soužití podle přestupkového zákona, jehož se dopustil tím, že po otevření vstupních vrat domu vnikl bez povolení užívatelky domu do průjezdu objektu, kde neoprávněně manipuloval (připojováním tažného zařízení) se zde zaparkovaným osobním vozidlem zn. Citroën Berlingo v držení užívatelky. Ministr spravedlnosti podal stížnost pro porušení zákona v neprospěch obviněného P. P. proti usnesení Krajského soudu v Brně pro nesprávný výklad ustanovení čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 Úmluvy, kdy dle jeho názoru nevznikla překážka věci rozhodnuté. Jeho argumentace spočívala v tom, že k naplnění znaků skutkové podstaty trestného činu může dojít bez ohledu na to, že předcházejícím či následným jednáním obviněného došlo k přestupku. Jednání obviněného postihované přestupkovým zákonem tak

netvoří nedílnou součást jednání významného z pohledu trestního práva a z právního hlediska je na sobě nezávislé. Nadto se jednání obviněného v podstatných rysech neshodovala a směřovala proti odlišným chráněným zájmům. V případě trestného činu byla jako chráněný zájem porušena tzv. svoboda obydlí, kdežto přestupkový zákon v daném případě ochraňoval zájem na poklidném a spořádaném občanském soužití.

Nejvyšší soud akcentoval v postupu svého rozhodování o porušení čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy vyřešení dvou otázek, a sice zda jsou obě řízení trestního charakteru a dále, zda se obě řízení týkaly stejného jednání. K hodnocení charakteru jednání podle českého právního řádu kvalifikovaného jako přestupek byla užita tzv. Engelovská kritéria s výsledkem, že právní úprava přestupků má obecný charakter směřující vůči všem občanům a uložená pokuta má i přes nízkou výši represivní účel a funkci trestu. V dalším kroku byla řešena otázka totožnosti skutku, a sice, které prvky skutku musí být shodné, aby se jednalo o skutky považované za totožné. Zde soud odkázal na rozhodnutí ESLP ve věci Zolotukhin proti Rusku a skutečnost, že totožnost skutku český zákon nedefinuje, což je podrobněji vyloženo v kapitole 1.5.1. V praxi českých soudů je totožnost skutku zachována, pakliže existuje alespoň částečná shoda v jednání nebo v následku za podmínky, že musí být shoda v podstatných právně relevantních okolnostech. Shoda mezi skutkovými okolnostmi tedy nemusí být absolutní, postačuje shoda mezi podstatnými skutkovými okolnostmi. Posuzování jednání, následků případně relevantních skutkových okolností pro účely určení totožnosti skutku je realizováno na podkladě jejich vyjádření ve skutkové větě odsuzujícího rozsudku a výroku rozhodnutí o přestupku bez ohledu na právní kvalifikaci.

Porovnáním popisu skutku v odsuzujícím rozsudku Okresního soudu v Jihlavě a rozhodnutí o přestupku došel Nejvyšší soud k závěru, že se jedná o skutky totožné. Popisy porovnávaných skutků se dle soudu liší pouze v detailech a jednání obviněného bylo ve své podstatě shodné. Soud takto odmítl názor stěžovatele, že trestní řízení a řízení o přestupku se týkalo odlišných skutků. Nejvyšší soud tak přisvědčil názoru krajského soudu, jež podle § 223 odst. 1 trestního řádu zastavil trestní stíhání obviněného pro popsany skutek z důvodu uvedeného v § 11 odst. 1 písm. j) trestního řádu a zároveň konstatoval, že v případě odlišného rozhodnutí by došlo k porušení čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy dvojím potrestáním.

4.3 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2011, sp. zn. 1 Afs 1/2011

Předmětný rozsudek má základ v penále za prodlení úhrady daňových povinností na dani z příjmů fyzických osob předepsané Finančním úřadem v Třebíči za zdaňovací období

roku 2003 ve výši 127.189 Kč a roku 2004 ve výši 5.950 Kč žalobkyně F + H s.r.o., kdy odvolání proti platebním výměrům odvolací orgán zamítl. Proti rozhodnutím odvolacího orgánu podala žalobkyně žalobu ke krajskému soudu, jež byla tímto zamítnuta, přičemž následně podala také kasační stížnost. Stěžovatelka se opřela o argumentaci, že penále, jež je následkem právní odpovědnosti daňového dlužníka za pozdě uhrazenou daň, lze chápat jako správní sankci a dovolávala se aplikace čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod.

Nejvyšší správní soud k této námitce porušení platného práva konstatoval, že penále lze chápat jako odpovědnost daňového poplatníka za prodlení s úhradou daňové povinnosti a v širším smyslu představuje majetkovou sankci, jež nepochybně zasahuje do majetkové sféry daňového dlužníka. Základní funkcí penále je dle soudu paušalizovaná náhrada eventuální škody, jež může státu vzniknout zpožděním daňových příjmů, nicméně nelze jej chápat jako sankci za správní delikt či trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy. V rozhodnutí bylo rovněž zdůrazněno, že není pochyb o tom, že penále podle § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, má do určité míry rovněž charakter postihu, nicméně převažuje jeho funkce paušalizované náhrady eventuální újmy. Nejvyšší správní soud se v argumentaci opřel také o rozsudek ESLP ve věci Jussila proti Finsku.

4.4 Usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. II. ÚS 3803/11

Podkladem pro usnesení Ústavního soudu byl dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Pardubicích, jímž byla stěžovatelce CZT a.s. snížena dodatečně daňová ztráta o 1.223.458 Kč a poté vyměřeno penále ve výši 61.172 Kč. Stěžovatelčino odvolání bylo Finančním ředitelstvím v Hradci Králové zamítnuto a rovněž krajský soud žalobu stěžovatelky zamítl. Obdobně pak byla Nejvyšším správním soudem zamítnuta i kasační stížnost stěžovatelky. Stěžovatelka ve svém podání krom jiného nesouhlasila s tvrzením, že penále není správním deliktem s argumentací, že se jedná o sankci nepeněžitě povahy, přičemž penále je synonymem pojmu pokuta a tedy jde o správní delikt.

Ústavní soud se nicméně ztotožnil s charakterem penále tak, jak jej posoudily obecné soudy. Je pro něj charakteristické, že se jedná o sankci za nesprávné tvrzení daně, tedy v neprospěch státního rozpočtu, jež vzniká přímo ze zákona. Penále nelze chápat jako sankci za správní delikt, a proto při jeho stanovení nelze aplikovat zásady trestního práva.

4.5 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2014, sp. zn. 5 Afs 28/2013

Meritum soudního sporu řešeného Nejvyšším správním soudem spočívalo v posouzení nedodržení podmínek pro čerpání investičních pobídek v souvislosti s dodatečným vyměřením daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2004 při nenaplnění podmínek k uplatnění slevy na daních z příjmů. Na tomto podkladě byl Finančním úřadem v Olomouci vydán dodatečný platební výměr, proti němuž podal žalobce Koyo Bearings Česká republika s.r.o. odvolání, jež bylo odvolacím orgánem zamítnuto. Žalobce následně podal žalobu ke krajskému soudu, který rozhodnutí odvolacího orgánu zrušil a proti tomuto rozsudku podal žalovaný odvolací orgán kasační stížnost. Odvolací orgán jako stěžovatel poukázal ve své argumentaci krom jiného také na konstrukci „správního trestání“, kdy povinnost snížení nároku na slevu na daních z příjmů vzniká přímo ze zákona, není zde správní uvážení, a nelze ji tedy považovat za trestání za spáchání správního deliktu, jak ji označil krajský soud.

Nejvyšší správní soud se k otázce případných sankcí dle daňových zákonů, zejména pak daňového řádu, vyjádřil tak, že v daňovém řádu obsažená ustanovení upravující penále, úrok z prodlení či pokuta za opožděné tvrzení daně ve své podstatě postihují daňový subjekt nad rámec jeho zákonné daňové povinnosti a ukládají mu zaplatit v důsledku jednotlivých porušení daňových zákonů fakticky více. Takto zákonem konstruovanou povinnost nelze považovat za sankci ve smyslu správního trestání, ale jedná se o příslušenství daně, které podléhá stejnému daňovému režimu jako samotná daň.

4.6 Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 2. 7. 2014, sp. zn. 5 Tdo 749/2014

Nejvyšší soud v této věci rozhodoval na podkladě dovolání proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové, jímž bylo zamítnuto odvolání proti rozsudku Okresního soudu v Rychnově nad Kněžnou. Obviněný L. K. byl těmito rozhodnutími uznán vinným ze spáchání přečinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, kterého se měl dopustit tím, že jako společník a jednatel obchodní společnosti UpSolution, s.r.o. zařadil do účetnictví padělanou fakturu na fiktivní plnění, která nikdy nebyla provedena, za účelem neoprávněného snížení daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty. Tímto jednáním pachatele byla zkrácena daň z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí roku 2009 ve výši 140.599 Kč a daň z příjmů právnických osob za rok 2009 ve výši 147.999 Kč. Trestní soudy obviněného odsoudily k podmíněně odloženému trestu odnětí svobody v trvání sedmi měsíců a peněžitému trestu ve výši 50.000 Kč. Obviněný v rámci opravných prostředků krom jiného uváděl, že byl za stejný skutek

potrestán dvakrát. Tedy, že ke zkrácené dani, jež byla uhrazena jako daňový nedoplatek, bylo obchodní společnosti rovněž vyměřeno penále v rámci daňového řízení.

Nejvyšší soud vyjádřil v tomto rozhodnutí obsáhlé stanovisko k otázce trestu uloženého v rámci trestního řízení, kterému předcházelo uložení penále při daňovém řízení, tedy k případnému porušení zásady *ne bis in idem*. Za účelem tohoto posouzení problematiky byla aplikována judikatura ESLP. V kontextu rozhodnutí ESLP Engel a další proti Nizozemsku hodnotil soud penále uložené v daňovém řízení a jeho případný trestný charakter s ohledem k tomu, že pojmy trestní řízení, trestní obvinění a trest musí být vykládány ve světle sjednocujících tzv. Engelovských kritérií pro všechny státy Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, tak aby i v jinak označených řízeních, včetně případně daňového, byla zajištěna procesní práva a nedocházelo k rozporům s cílem a předmětem této Úmluvy. Dle prvního tzv. Engelovského kritéria, tedy kvalifikace deliktu ve vnitrostátním právu, nemá penále ukládané v daňovém řízení, trestní charakter. Nejvyšší soud proto přistoupil k vyhodnocení druhého kritéria, jež zahrnuje dvě otázky, a sice zda je právní norma adresována všem nebo pouze určité skupině lidí se specifickým postavením, a v druhém případě zda účel sankce, která se za takový delikt ukládá, je preventivně-represivní, anebo reparační povahy. K tomuto soud argumentoval, že penále je obligatorní sankcí vznikající ze zákona jako následek nesplnění povinnosti tvrzení, a akcentoval nezbytnost oddělení zákonné sankce ukládané finančním úřadem od trestní, neboť daňový orgán by jinak nemohl doměřit daň, pokud by se jednalo o trestní sankci. V kontextu fixního navázání penále na daňový delikt a vyměřování daně vyslovil Nejvyšší soud názor, že v tomto nelze shledávat trestní sankci ve smyslu tzv. Engelovských kritérií, když charakter penále je reparační. V době rozhodování si nicméně soud postěžoval, že v otázce interpretace pojmu trestní obvinění nebyla judikatura ESLP příliš koherentní a nebylo snadné určit, na jaká řízení a na které delikty podle vnitrostátního práva se mají záruky Úmluvy vztahovat.

S přihlédnutím k rozhodnutí ESLP ve věci Zolotukhin proti Rusku Nejvyšší soud hodnotil, zda stíhání či vedení řízení pro druhý „trestný čin“ je založeno na totožných nebo v podstatě stejných skutečnostech, tedy zda je dána totožnost jednání nebo následku z hlediska rozhodných skutkových okolností. Za tímto účelem porovnával soud skutkové okolnosti obou činů a došel k závěru, že se nejedná o totožné skutky a navíc není dána ani totožnost obviněného, když jím je v prvním případě společnost UpSolution, s.r.o. a v druhém fyzická osoba L.K. Nelze tedy dojít k závěru, že by obviněný byl dvakrát potrestán za stejný skutek.

4.7 Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014

Předmětný rozsudek má základ v dodatečném platebním výměru z roku 2012, kterým byla žalobkyni komanditní společnosti Odeř Agrar Finančním úřadem v Ostrově vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 v částce 0 Kč, zrušena daňová ztráta v částce 50.467.024 Kč a rovněž stanoveno penále ve výši 2.523.351 Kč. Odvolání proti tomuto rozhodnutí bylo zamítnuto, přičemž žalobkyně následně toto rozhodnutí napadla u Krajského soudu v Praze, který jej zrušil. Odvolací orgán jako stěžovatel poté podal proti rozhodnutí krajského soudu kasační stížnost, v níž zejména poukazoval na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která hodnotila penále dle § 37b daňového řádu z roku 1992 jako přiměřené a oprávněné, přičemž jej nelze chápat jako sankci za správní delikt či trestní obvinění, a nelze hovořit o jeho převážně represivní povaze. Oproti tomu žalobkyně ve smyslu rozhodnutí krajského soudu odmítla závěr, že penále není možné považovat za správní delikt, a akcentovala zjevný sankční charakter penále.

Nejvyšší správní soud prvně ve svém rozhodnutí vyvodil, že pro posouzení věci bude nutné odlišit povahu penále podle § 63 daňového řádu z roku 1992 ve znění účinném do 31. 12. 2006, dále § 37b daňového řádu z roku 1992 ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010 a § 251 daňového řádu z roku 2009. V judikátu se soud výrazně opřel o analýzu judikatury ESLP, zejména o závěry rozhodnutí ve věci Jussila proti Finsku a Lucky Dev proti Švédsku, jež akcentovala, že za určitých okolností je možné finanční sankce považovat za trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy.

Ve smyslu druhého tzv. Engelovského kritéria soud vyhodnocoval povahu deliktu a účel sankce. Penále je účinné vůči všem daňovým subjektům a má tak všeobecnou platnost. S ohledem k tomu, že předmětné penále bylo vyměřeno v rámci zdaňovacího období roku 2008, byla použita právní úprava v § 37b daňového řádu z roku 1992. V tomto znění zákona je penále upraveno jako jednorázová sankce nezávislá na čase stanovovaná ze zákona ve výši fixní procentní výměry z nesprávně tvrzené daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty, které správce daně zjistil vlastní činností. Předepsání penále je automatické a nepodléhá správnímu uvážení správce daně, nicméně daňový subjekt má možnost předejít předepsání penále, pakliže sám pochybení dodatečně opraví. Soud penále posuzoval v rámci celého systému sankcí účinného daňového řádu, přičemž porovnání se nabízelo zejména s úrokem z prodlení. U úroku z prodlení je reflektována délka prodlení platby ve všech případech opožděného hrazení daně. Procentní sazba úroku z prodlení by se měla odvíjet od repo sazby ČNB a reflektuje cenu peněz

na finančním trhu. Na podkladě této charakteristiky soud dospěl k závěru, že ekonomická újma vznikající veřejným rozpočtům pozdním uhrazením daně je plně kompenzována úrokem z prodlení, přičemž penále slouží jako odstrašení případných pokusů daňových subjektů snížit si daň uvedením nesprávných údajů v daňovém tvrzení. Z pohledu soudu výše uvedené směřuje k hodnocení penále jako sankce zejména pro jeho materiální povahu a faktický, nikoliv pouze deklarovaný účel, přičemž není rozporováno, že vedle sankční funkce penále je přítomna i ta motivační. Podle třetího tzv. Engelovského kritéria soud zkoumal druh a stupeň závažnosti sankce a dospěl k závěru, že se u penále jedná fakticky o peněžitou pokutu zasahující zásadně do majetku daňového subjektu, a tedy vlastnického práva chráněného Listinou i Úmluvou tím, že jeho sazba byla podle § 37b odst. 1 písm. c) daňového řádu stanovena při snižování daňové ztráty ve výši 5 % a v ostatních případech byla sazba ve výši 20 %. K tomuto hodnocení přispěla také skutečnost, že takto stanovované penále nemělo žádnou hranici, a jeho výše dosahovala vysokých částek.

Nejvyšší správní soud tedy uzavřel právní větou, 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, je oproti úpravě penále v § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, nutno nahlížet jako na trest, a je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a články 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Zároveň penále tak, jak je stanoveno v § 37b daňového řádu z roku 1992, jako institut daňového práva, charakterizoval Nejvyšší správní soud jako trest sui generis, jež má trestní povahu. Odmítl tak argumentaci označující penále pouze jako příslušenství daně v rámci daňového práva, jež není výslovně označeno jako trest, a je podmíněno automatickým systémem ukládání přímo ze zákona v dané výši bez možnosti správního uvážení.

4.8 Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016

Rozhodnutí Nejvyššího soudu navazuje na rozsudek Okresního soudu v Liberci ze dne 7. 10. 2015, jímž byl obviněný L. P. uznán vinným trestným činem zkrácení daně, kterého se dopustil tím, že do daňových přiznání v letech 2007 a 2008 nezahrnul příjmy z převodu nemovitostí, a zkrátil tak svou daňovou povinnost v roce 2007 o částku 1.074.143 Kč a v roce 2008 o částku 361.876 Kč, přičemž za toto jednání mu bylo Finančním úřadem v Liberci vyměřeno penále za zdaňovací období roku 2006 v částce 214.828 Kč a roku 2007 v částce 72.375 Kč. Proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci

potvrzujícímu odsouzení podal obviněný dovolání, v němž argumentoval překážkou věci rozhodnuté zejména v kontextu judikatury ESLP ve věci Nykänen proti Finsku.

Nejvyšší soud se ve svém rozhodnutí k otázce dvojího potrestání velmi podrobně vyjádřil, přičemž se zejména opřel o tehdy nejnovější judikaturu ESLP ve věci A a B proti Norsku. V otázce porušení čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy soud nejprve řešil dva dílčí problémy, a sice zda se obě řízení týkala stejného činu a zda mají obě řízení trestní charakter. K první otázce soud shledal, že odsouzení stěžovatele a uložení daňového penále bylo založeno na tomtéž jednání, tedy neuvedení správných a úplných údajů o zdanitelném plnění, a vztahovalo ke stejnému časovému období a stejnému obnosu daní. Pro určení případného trestního charakteru daňového penále se soud přidržel předchozí judikatury českých soudů podrobněji rozvedené v předchozích podkapitolách a aplikoval tři tzv. Engelovská kritéria, jež penále podle § 251 daňového řádu charakterizují jako sankci trestního charakteru.

Na podkladě právního názoru vyjádřeného v rozhodnutí ESLP ve věci A a B proti Norsku soud hodnotil vzájemný vztah daňového a trestního řízení ve smyslu věcné a časové souvislosti. Je zřejmé, že řízení nebyla vedena současně, nejprve bylo vedeno daňové řízení a až následně trestní. Pro naplnění časové souvislosti nicméně ESLP vyžaduje, aby se řízení řešící protispolečenské jednání doplňovala a vytvářela ucelený systém, přičemž musí zajišťovat ochranu před nejistotou, průtahy a prodlužováním řízení. Nejvyšší soud se vyjádřil tak, že nepochybuje o tom, že obě řízení v ČR sledují komplementární účel, reagují na odlišné aspekty protiprávního jednání, sledují odlišné sociální cíle a vzájemně se doplňují, což bylo zřejmé i z projednávané věci obviněného. Liší se také charakter sankcí v jednotlivých řízeních a míra stigmatu, kterou nesou, kdy penále nemá zásadně stigmatizující charakter oproti sankci uložené v trestním řízení, kde je míra represe mnohem citelnější. Obě řízení byla provázána a v důsledku toho nevedla k nepřiměřené újmě pro obviněného, kdy je zřejmé, že sankce uložená v prvním daňovém řízení byla zohledněna při stanovení trestu v trestním řízení, a toto bylo náležitě vysvětleno v odůvodnění trestního rozsudku tak, že bylo přihlédnuto k doměření daně včetně uloženého daňového penále. Nástroje ke komplexnímu ukládání sankcí systematicky právní řád ČR rovněž obsahuje. Splněna byla také podmínka úzké věcné souvislosti, jež vede k tomu, že duplicita pro obviněného představuje předvídatelný důsledek, přičemž v českém prostředí bylo v parametrech skutku pro obviněného uložení penále i trestní stíhání očekávatelné s ohledem na ustálenou judikaturu. Souvislost věcnou i časovou pro obě řízení v českém právním prostředí dokresluje povinnost finančních úřadů oznamovat orgánům

činným v trestním řízení skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin včetně podkladů, které k tomuto finanční úřady připojují, jež následně představují důkazy pro obě řízení. Zřejmě tak v daném případě ani systémově nedochází ke zdvojování při shromažďování a hodnocení důkazů. Výše uvedené uzavírá konstatování, že k porušení zásady ne bis in idem a čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k Úmluvě v případě obviněného L. P. nedošlo.

5. JUDIKATURA EVROPSKÝCH SOUDŮ

5.1 Judikatura Evropského soudu pro lidská práva

5.1.1 Ferrazzini proti Itálii

Judikát Ferrazzini proti Itálii je rozsudkem velkého senátu ESLP ze dne 12. 7. 2001 ve věci stížnosti č. 44759/98 (dále jen „Ferrazzini proti Itálii“).

Předmětem sporu byla věc stěžovatele, italského občana, Giorgia Ferrazziniho, jež vložil se svým společníkem majetek do společnosti s ručením omezeným. Tuto společnost věnující se agrárnímu turismu následně spoluvlastnil a zároveň byl jejím statutárním orgánem. V souvislosti s jejím podnikáním došlo k několika pochybením při úhradě daní v situaci, kdy daňový subjekt jednak nesprávně aplikoval sníženou sazbu daně na převod majetku při vzniku podnikatelského subjektu dle italského daňového práva a daň odvedl ve výši, o níž se pouze domníval, že je v souladu s tímto právem. K dalším pochybením došlo při úhradě daně z kapitálových výnosů, kolkovném, registrační dani z hypotéky a dani z převodu kapitálu. Správce daně v daňových řízeních souhrnně požadoval úhradu doměřených daní a daňového penále, proti čemuž podal stěžovatel opravný prostředek. Následně stěžovatel podal také stížnosti k ESLP, v níž zejména rozporoval neúměrně dlouhé daňové řízení, jež trvalo v prvním případě přes deset let a v druhém případě přes dvanáct let, a porušilo jeho právo na spravedlivý proces dle čl. 6 odst. 1 Úmluvy.

Z rozhodnutí ESLP v této věci je zřejmé, že případný trestní charakter daňové sankce zde vůbec nebyl uvažován a předmětem jednání bylo, zda průběh daňového řízení nezasahoval do práva na spravedlivý proces garantovaného Úmluvou. ESLP v této věci dospěl k závěru, že daňové spory nespadají do rámce „občanských práv a povinností“, na něž se vztahuje čl. 6 Úmluvy, ačkoliv nelze popřít, že existují značné ekonomické dopady na sankcionované.

5.1.2 Janosevic proti Švédsku

Judikát Janosevic proti Švédsku je rozsudkem ESLP ze dne 23. 7. 2002 ve věci stížnosti č. 34619/97 (dále jen „Janosevic proti Švédsku“).

Stěžovatelem byl v předmětné věci švédský občan Velimir Janosevic, vlastník taxikářské společnosti, kterému byla po daňové kontrole v tomto podnikatelském subjektu na základě kontroly účetnictví doměřena daň a uložena daňová přírážka v celkové výši 1.020.300 švédských korun, tedy zhruba 3.469.020 tehdejších českých korun, z čehož

161.261 švédských korun, tedy zhruba 548 287 tehdejších českých korun, tvořila právě daňová přírážka.²³⁵ Správce daně také dospěl k závěru, že informace v daňových přiznáních odevzdaných stěžovatelem byly nepravdivé. Stěžovatel se proti rozhodnutí finančního úřadu odvolal, přičemž odvolací orgán toto rozhodnutí s delší prodlevou potvrdil, stejně tak administrativní soud. Také dovolání v této věci bylo odmítnuto Nejvyšším správním soudem. K pravomocnému odsouzení stěžovatele došlo také v trestním řízení pro trestné činy daňový podvod a zkreslování účetnictví k deseti měsícům odnětí svobody. Dle švédského právního řádu nic nebrání souběžnému uložení daňové sankce a trestní sankce za totožné jednání. Stěžovatel krom porušení některých základních atributů práva na spravedlivý proces, jež byly hlavním předmětem stížnosti ESLP, namítal také dvojí potrestání s ohledem na trestní charakter uložené daňové přírážky dle čl. 6 odst. 1 Úmluvy.

ESLP k otázce posuzování daňových sporů uvedl, že typicky nespádají do rámce „občanských práv a povinností“ řešených Úmluvou navzdory finančním dopadům, jež mají na občany. Otázka, zda daňové přírážky spadají pod pojem trestního obvinění dle čl. 6 odst. 1 Úmluvy, je však zcela legitimní. Ačkoliv se daňové přírážky neřídí trestním právem, trestního charakteru je to nemusí zbavovat. K jejímu zodpovězení je nutné autonomní posouzení trestního charakteru daňové přírážky ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy. K tomuto určení jsou užívány tři kritéria: klasifikace trestného činu ve vnitrostátním právu, povaha deliktu s účelem sankce a povaha a úroveň přísnosti možného trestu. Ačkoliv je zde jasný odkaz na tzv. Engelovská kritéria, v rozsudku nejsou tímto způsobem označována.

Soud předně učinil úvahu o daňových přírážkách, jež bývají obvykle upraveny v různých daňových zákonech a svěřeny do kompetence správců daně, případně následně správních soudů, tudíž mají obvykle charakter správní sankce. Daňové úřady pak jsou správními úřady, které mohou ukládat významné sankce, jež dle vnitrostátního práva nemají trestněprávní charakter, což nehovoří pro splnění první podmínky. K naplnění druhé podmínky soud konstatoval, že daňové předpisy směřují univerzálně proti všem daňovým poplatníkům a daňové přírážky nemají funkci peněžní náhrady za jakékoliv náklady, které mohly vzniknout v důsledku jednání daňového poplatníka, nýbrž jejich účelem je vyvíjet tlak na daňové poplatníky, aby plnili své povinnosti, a trestat jejich porušení. Účel sankce je tedy odstrašující a represivní, což svědčí pro trestní povahu daňové přírážky. K závažnosti sankce jako třetímu kritériu soud uvedl, že daňové přírážky dle švédské právní úpravy jsou ukládány v poměru

²³⁵ SEK průměrné kurzy 2002, historie kurzů měn. Průměrné kurzy od ČNB, švédská koruna. Průměrný kurz SEK/CZK v roce 2002. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/kurzy-men/historie/SEK-svedska-koruna/2002>.

k výši stanovené daně v sazbě 20-40% v závislosti na druhu daně. Dále neexistuje horní limit sankce a částka přírážky může dosáhnout velmi vysoké výše, což se také stalo v předmětné věci, kdy částka daňové přírážky činila 161.261 švédských korun.

Soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že řízení o uložení daňové přírážky má charakter „trestního obvinění“ ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy a toto ustanovení je v projednávané věci aplikovatelné. V rozsudku je obecně vyjádřen názor, že sankce za platební delikty ve sféře daní je třeba za stanovených podmínek považovat za trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. Úmluvy.

5.1.3 Morel proti Francii

Rozhodnutí ve věci Morel proti Francii je rozsudkem ESLP ze dne 3. 6. 2003 ve stížnosti č. 54559/00 předkladatele Jeana Morela (dále jen „Morel proti Francii“).

Předmětná věc má původ v daňové kontrole u stěžovatele za roky 1988-1990, na podkladě níž byl v prosinci 1991 vydán finančním úřadem dodatečný platební výměr k dani z přidané hodnoty včetně daňové přírážky ve výši 10%, jež činila 4.450²³⁶ francouzských franků, tedy velmi zhruba tehdejších 23.600 českých korun.²³⁷ Důvodem k uložení daňové přírážky byla skutečnost, že stěžovatel nepodal přiznání k DPH, ačkoliv k tomu byl vzhledem k dosažené úrovni svých příjmů povinen. Rozhodnutí správce daně bylo potvrzeno odvolacím orgánem i ve správním soudnictví, k trestnímu řízení v tomto případě nedošlo. Předmětem stížnosti k ESLP byla vedle uložené daňové sankce zejména délka řízení.

K určení trestního charakteru daňové přírážky dle francouzských zákonů ESLP v tomto případě aplikoval tzv. Bendenounova kritéria. Tedy právní úprava ukládání daňové přírážky je účinná pro všechny občany v postavení daňových poplatníků a její povaha je represivní, přičemž má odrazovat od páčání protiprávní činnosti. Specifické v této právní věci je vyhodnocení třetího tzv. Engelovského kritéria, druhu a úrovně závažnosti sankce ve světle tzv. Bendenounova kritéria, jež akcentuje, do jaké míry byla uložená sankce podstatná. Soud se v tomto domnívá, že v případě zákonem stanovené výše daňové přírážky, pokud jde o sazbu přírážky či absolutní hodnoty sankce, nejedná se o závažnou a vysokou sankci, to i v kontextu

²³⁶ Wattel uvádí částku 678 EUR.

²³⁷ S ohledem k tomu, že data o kurzu francouzského franku vůči československé koruně z roku 1991 nejsou dohledatelná, pakliže užijeme dostupný kurz vůči české koruně z ledna roku 1993, může se pro představu zhruba jednat o částku 23.600 tehdejších českých korun dle Graf FRF / Kč, měny eurozóny, grafy kurzů měn. Interaktivní graf kurzu francouzský frank/ česká koruna, celá historie. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/kurzy-men/grafy/CZK-FRF>.

uložené sankce ve věci rozsudku Bendenoun proti Francii. ESLP tedy konstatoval, že v uložené sankci neshledává trestní charakter ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy, a to zejména pro „nedostatečnou“ výši uložené sankce. Ačkoliv vyhodnotil jako celek všechna kritéria a aspekty případu, které neměly trestní konotaci, převážily.

5.1.4 Jussila proti Finsku

Judikát Jussila proti Finsku je rozsudkem velkého senátu ESLP ze dne 23. 11. 2006 ve věci stížnosti č. 73053/01 (dále jen „Jussila proti Finsku“).

V případě stěžovatele Jussily, provozovatele autoservisu, se dle zjištění daňového úřadu jednalo o závažné chyby a nedostatky v účetnictví a nesprávně spočtenou daň z přidané hodnoty v přiznání k dani z let 1994-1995. Postihem uloženým po kontrole daňovým úřadem za tato pochybení bylo penále ve výši 10 % z doměřené částky daně z přidané hodnoty, na podkladě vyšších příjmů, než byly stěžovatelem deklarované, jež činilo 1.836 finských marek, tedy zhruba 8.813 tehdejších českých korun.²³⁸ Stěžovatel zpochybňoval uložené penále a požadoval ústní jednání v rámci odvolání k prvoinstančnímu správnímu soudu, kterému nebylo soudem vyhověno s argumentací, že má všechny potřebné podklady a vyjádření k dispozici v písemné podobě. Nejvyšší správní soud následně odmítl kasační stížnost v této věci. Stěžovatel spatřoval porušení svých práv garantovaných Úmluvou ve své stížnosti ESLP v průběhu řízení u prvoinstančního soudu, zejména v nevyhovění požadavku na ústní slyšení.

K hodnocení povahy penále ve finském právním řádu byla aplikována tzv. Engelovská kritéria, a sice tak, že penále dle daňového řádu na úrovni vnitrostátního práva nemá povahu trestního obvinění. Zároveň jej lze uložit univerzálně všem odpovědným daňovým poplatníkům na podkladě obecné dikce zákona a účel penále byl soudem charakterizován jako odstrašující od obdobného jednání s funkcí represe i prevence, což jsou charakteristiky sankce trestního práva. Nelze však opomenout ani funkci náhrady škody způsobené řádně a včasne neuhrazenou daní, kdy si stát musí finance z neuhrazených daňových příjmů opatřovat jiným způsobem. Tato funkce je typická pro soukromé právo. Na tomto základě byla za určitých okolností daňovému penále přiřčena povaha trestního obvinění v kontextu čl. 6 odst. 1 Úmluvy, ačkoliv trestání ve smyslu trestního práva není podstatou tohoto nástroje daňového práva.

²³⁸ Graf FIM/Kč, měny eurozóny, grafy kurzů měn. Interaktivní graf kurzu finská marka/česká koruna (FIM/CZ), celá historie. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/kurzy-men/grafy/CZK-FIM/>.

ESLP se vyjádřil také v tom smyslu, že nízká výše pokuty jako trestu, respektive relativně nízká závažnost sankce také zmiňovaná jako třetí tzv. Engelovské kritérium není v tomto případě rozhodující pro skutečnost, zda lze penále považovat za trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Potažmo lze jakékoliv vyměření penále jako procentuálního podílu z doměřené částky daně považovat za trestní obvinění pro účely Úmluvy, nikoliv však pevné nízké částky penále uložené například za pozdní odevzdání daňového tvrzení. Soud se v případě Jussila proti Finsku nezabýval situacemi, kdy by krom daňového řízení bylo zahájeno také trestní řízení. Při charakteristice daňového penále jako trestního obvinění vyvstaly otázky, jaké záruky trestního procesu pro něj budou platné, stran například standardu ústního projednání typického pro trestní řízení. V předmětném případě nicméně ESLP sezdal, že požadavky na spravedlivý proces byly splněny.

5.1.5 Ruotsalainen proti Finsku

Judikát Ruotsalainen proti Finsku je rozsudkem ESLP ze dne 16. 6. 2009 ve věci stížnosti č. 13079/03 (dále jen „věc Ruotsalainen proti Finsku“).

Jádrem tohoto soudního sporu bylo jednání pana Ruotsalainena, řidiče kamionu, který užíval k provozování svého vozu naftu v nižším pásmu zdanění, než jaká měla být dle právní úpravy užitá. Za toto jednání byl pravomocně odsouzen nejprve v trestním řízení za úmyslný daňový únik k peněžnímu trestu ve výši 120 eur a až následně bylo zahájeno správní řízení, v němž byla doměřena daň a uložena pokuta ve výši 15.000 eur, jež činila trojnásobek rozdílu mezi výší daně, kterou zaplatil, a výší daně, kterou zaplatit dle zákona měl. Proti tomuto rozhodnutí stěžovatel podal neúspěšné odvolání a následně také stížnost k ESLP, v níž namítal porušení zásady dvojího potrestání dle čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy.

Zpočátku své úvahy ESLP konstatoval, že skutkové okolnosti obou řízení byly v podstatě stejné, když bylo postihováno u totožné osoby užití mírněji zdaněné pohonné hmoty, než byla ta zákonem požadovaná. Následně soud zkoumal případný trestní charakter správního řízení dle čl. 6 odst. 1 Úmluvy s pomocí tzv. Engelovských kritérií. K tomuto konstatoval, že správní řízení zřejmě dle vnitrostátního práva není kvalifikováno jako trestní. Dále právní úprava dopadá na všechny daňové poplatníky a účel sankce je zřejmě odrazující a trestající, ačkoliv je u ní zřejmý i kompenzační charakter vzhledem k uložené výši správní sankce. Právě výše sankce hrála roli také při hodnocení třetího tzv. Engelovského kritéria, k němuž soud konstatoval, že správní sankci ve výši trojnásobku neuhrazené daně je nutné považovat za trest.

Na tomto podkladě byl konstatován trestní charakter správního řízení, přičemž první řízení bylo zřejmě trestní, a tím i porušení zásady ne bis in idem dle čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy.

5.1.6 Nykänen proti Finsku

Judikát Nykänen proti Finsku je rozsudkem senátu ESLP ze dne 20. 5. 2014 ve věci stížnosti č. 11828/11 (dále jen „Nykänen proti Finsku“).

Předmětem uloženého daňového penále byly nepřiznané dividendy za zdaňovací období roku 2003, z nichž byla na podkladě daňové kontroly v roce 2005 doměřena daň a rovněž uloženo daňové penále ve výši 1.700 eur. Stěžovatel neuspěl s odvoláním proti tomuto správnímu rozhodnutí a následně ani ve správním soudnictví, přičemž kasační stížnost byla odmítnuta v dubnu 2009. Ve věci stejného jednání bylo v srpnu 2008 proti stěžovateli zahájeno také trestní stíhání pro trestný čin daňového podvodu, na jehož konci byl stěžovatel pravomocně odsouzen k nepodmíněnému trestu odnětí svobody v délce deseti měsíců a také k peněžitému trestu. Ve své stížnosti k ESLP stěžovatel zejména namítal porušení čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy tím, že byl dvakrát potrestán za stejný čin.

ESLP následně přistoupil k hodnocení pojmu trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy ve světle tzv. Engelovských kritérií obdobně jako ve věci Jussila proti Finsku. Ačkoliv není daňové penále kvalifikováno jako trest dle trestního práva v rámci vnitrostátního právního řádu Finska, byla mu soudem přiřčena trestní povaha zejména s ohledem funkci trestu a prevence. Soud konstatoval, že obě řízení musí být považována pro účely čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy za trestní. Akcentována byla také skutečnost, že v případě obou řízení, správního i trestního, šlo o stejné předmětné jednání a stejné skutkové okolnosti, tak jak byl vyložen čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy ve věci Sergey Zolotukhin. Bylo tedy posuzováno totožné nepřiznání příjmu ve stejném zdaňovacím období.

Soud se také zabýval tím, zda byl stěžovatel dále stíhán i poté, co už bylo pravomocně rozhodnuto, přičemž uvedl, že samotné souběžné řízení není v rozporu s Úmluvou, dokud není zakončeno rozhodnutím. V předmětné věci nabylo v dubnu 2009 právní moci správní rozhodnutí, a trestní řízení pokračovalo do září 2010, kdy byl i v něm vynesena rozsudek, který se stal pravomocným, přičemž obě řízení na sobě byla zcela nezávislá a sankce udělená ve správním řízení nebyla jakkoliv zohledněna v trestním řízení. Na tomto základě soud sezdal, že došlo k porušení čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy a tak i zásady ne bis in idem tím, že stěžovatel byl

za jeden skutek potrestán daňovým penále a zároveň odsouzením pro trestný čin zkrácení daně. K zamyšlení bylo poznamenáno, že závažnost sankcí u správního a trestního řízení se výrazně liší i s ohledem k tomu, že v různých situacích může dříve skončit jiné z řízení často dle náhodných okolností. Spolu s tímto bude i úroveň potrestání odlišná a značně nerovná. Za stejný skutek tedy může být jeden viník potrestán pouze správní pokutou a jiný trestem odnětí svobody. Tyto situace by dle soudu měly být ošetřeny na úrovni jednotlivých států.

5.1.7 Lucky Dev proti Švédsku

Judikát Lucky Dev proti Švédsku je rozsudkem ESLP ze dne 27. 11. 2014 ve věci stížnosti č. 7356/10 (dále jen „Lucky Dev proti Švédsku“).

Stěžovatelkou je v předmětné věci paní Lucky Dev, již byly v roce 2004 švédskou daňovou správou doměřeny za rok 2002 daň z nepřiznaných příjmů z podnikání v restaurátérství, dále daň z přidané hodnoty a k tomu penále se sazbou 40 % z doměřené částky daně a penále se sazbou 20 % z doměřené částky daně z přidané hodnoty. Krom tohoto se dopustila také závažných chyb v předloženém daňovém tvrzení. Správní rozhodnutí k těmto pochybením bylo v konečném důsledku potvrzeno také v rámci dovolání u Nejvyššího správního soudu v říjnu 2009. Proti stěžovatce bylo také pro stejné skutky vedeno trestní řízení od roku 2005, jež skočilo v lednu 2009 pravomocným odsouzením k podmíněnému trestu odnětí svobody a 160 hodinám veřejně prospěšných prací za nesprávné vedení účetnictví, nikoliv však pro trestný čin krácení daně, z něhož byla stěžovatelka zproštěna. Je tedy nutno zdůraznit, že ve věci Lucky Dev proti Švédsku bylo nejprve ukončeno trestní řízení a daňové řízení následně nebylo zastaveno, ale pokračovalo ještě několik měsíců, přičemž bylo završeno doměřením daní a uložením penále. Paní Lucky Dev ve své stížnosti ESLP zejména argumentovala, že uložením penále a vedením trestního řízení pro krácení daně a nesprávné vedení účetnictví došlo k porušení zásady *ne bis in idem*.

Speciálním aspektem případu bylo dvojí protiprávní jednání stěžovatelky, a sice jednak nepřiznané příjmy a DPH, a dále nesprávně vedené účetnictví a podané daňové přiznání. V otázce nepřiznaných příjmů a DPH a za ně uloženého penále ESLP judikoval, že ačkoliv nebyl porušen stejný zájem, který je odlišně vyjádřen v daňových a trestních právních předpisech, obě řízení byla vedena ve vztahu ke stejnému časovému období a jednalo se o stejný krácený předmět daně a stejné jednání. Stěžovatelka Lucky Dev tedy výsledně byla stíhána v daňovém řízení pro čin, za který byla v trestním řízení již pravomocně zproštěna obžaloby, a tímto došlo k porušení zásady *ne bis in idem*. V případě nesprávného a neúplného

předloženého daňového tvrzení a účetnictví a nedostatečně doplňující spolupráce stěžovatelky v podání dalších účetních podkladů k vyhodnocení daňového tvrzení daňovým úřadem ESLP uvedl, že tyto představují důležité skutečnosti, jež neměly souvislost pro trestní řízení pro nedostatečně vedené účetnictví, a odsouzení pro tento trestný čin, a v principu zde není rozpor s čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy.

ESLP ve svém rozhodnutí akcentoval, že penále uložené v rámci daňového řízení má charakter trestní sankce a dostává pojmu „trestní obvinění“ ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy, a potažmo i řízení spojené s daňovým penále má trestní povahu. K porušení zásady *ne bis in idem* v čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě však nedochází samotným souběžným či postupným vedením daňového a trestního řízení a rovněž v daném momentu nevzniká překážka *litispence*. Zásada *ne bis in idem* je porušena až v situaci, kdy druhé řízení nebylo zastaveno, pakliže už první řízení skončilo pravomocným rozhodnutím. V projednávaném případě tedy po pravomocném ukončení trestního řízení v části krácení daně mělo být zastaveno daňové řízení a zrušeno daňové penále. Na případu Lucky Dev proti Švédsku ESLP zásadně zdůrazňuje skutečnost, že předmětné jednání bylo posuzováno různými orgány v rámci samostatných řízení, která nebyla jakkoliv propojena. Judikát je tedy přílehlavý pro případy, kdy daňové a trestní řízení jsou vedena odděleně a nezávisle, důkazy získané v rámci jednoho řízení nejsou užity v druhém řízení a ani sankce uložená v jednom řízení není zohledněna v druhém řízení.

5.1.8 A a B proti Norsku

Judikát A a B proti Norsku je rozsudkem velkého senátu ESLP ze dne 15. 11. 2016 ve věcech stížností č. 24130/11 a 29758/11 stěžovatelů A a B, kteří si nepřáli zveřejnit svá jména (dále jen „A a B proti Norsku“).

Stěžovatelům byla norskou daňovou správou v roce 2008 dle místního daňového zákona doměřena daň z nepřiznaných příjmů, jež byla navýšena o penále se sazbou 30% ze základu dlužné částky daně. Posléze byli stěžovatelé na základě stejných skutečností rovněž uznáni vinnými z daňového podvodu v trestním řízení s ohledem k tomu, že norské trestní právo počítá s trestním stíháním v případě předložení nesprávných nebo neúplných informací úmyslně či hrubou nedbalostí. Stěžovatelé s tímto rozhodnutím potvrzeným Nejvyšším soudem v Norsku nesouhlasili a obrátili se na ESLP, který následně obě věci sloučil. Argumentace stěžovatelů vycházela z tvrzení, že došlo k porušení práva nebýt trestán dvakrát za stejný skutek dle článku 4 Protokolu č. 7 Úmluvy.

Velký senát ESLP v této věci rozhodl, že v případě stěžovatelů nedošlo uložením penále a následným odsouzením za trestný čin daňového charakteru k porušení zásady *ne bis in idem* vtělené do článku 4 Protokolu č. 7 Úmluvy. ESLP v rámci své argumentace připustil, že uložení penále v daňovém řízení mělo trestní povahu ve smyslu tzv. Engelovských kritérií, avšak zároveň judikoval, že souběžné potrestání za stejný skutek podle daňového a trestního zákona je akceptovatelné s ohledem k tomu, že každé z řízení sleduje odlišný společenský účel a týká se různých aspektů stejného chování, přičemž penále má motivovat daňové poplatníky ke splnění povinnosti tvrzení daně a trestní řízení má represivní charakter. V rozhodnutí byly rovněž uvedeny podmínky vedení obou řízení v součinnosti tak, aby bylo zabráněno v co největší míře opakování při shromažďování a hodnocení důkazů, tedy nutnost provázanosti užití důkazů. Posledním kritériem tzv. věcné spojitosti obou řízení je zohlednění již uložené sankce při stanovování sankce v posledním řízení, povětšinou zohlednění v daňovém řízení uložené sankce v řízení trestním. Zároveň by však nemělo docházet k nepřiměřeně dlouhému řízení, což akcentovala podmínka časové spojitosti, a způsobování neadekvátní újmy a zatěžování pachatele. Dalším kritériem je časová spojitost obou řízení, přičemž tato podmínka neznámá, že obě řízení by musela být vedena současně, naopak je akceptován i určitý odstup mezi jednotlivými rozhodnutími, kdy v jedné z předmětných řešených stížností byl soudem akceptován odstup mezi rozhodnutími v daňovém a trestním řízení v délce devíti měsíců. Zároveň by však nemělo docházet k nepřiměřeně dlouhému řízení a způsobování neadekvátní újmy a zatěžování pachatele.

Velký senát ESLP v rozhodnutí akcentoval situaci, kdy dvě řízení utvářejí souvislý celek. Na tento aspekt se dosud judikatura při aplikaci čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy podrobněji nezaměřovala. S ohledem k tomu, že na úrovni velkého senátu soudu bylo rozhodováno v poměru šestnácti hlasů proti jednomu ve prospěch rozhodnutí, lze vnímat argumentaci tohoto soudního stanoviska jako velmi přesvědčivou a je očekávatelné, že na delší dobu určí směr rozhodování v této oblasti. Judikát lze interpretovat také tak, že klade důraz na zajištění postihování protiprávního jednání v daňové oblasti.

5.1.9 Jóhannesson a další proti Islandu

Judikát Jóhannesson a další proti Islandu je rozsudkem ESLP ze dne 18. 5. 2017 ve věci stížnosti č. 22007/11 (dále jen „Jóhannesson a další proti Islandu“).

Stěžovateli jsou v předmětné věci pan Jóhannesson a další dvě fyzické osoby a rovněž jedna právnická osoba, u níž byla stížnost odmítnuta. Stížnost směřuje proti rozhodnutím

završujícím daňovou kontrolu, kterou u těchto daňových subjektů prováděla v letech 2003-2005 islandská daňová správa ohledně tvrzených daňových povinností za roky 1998-2002. Výsledkem této daňové kontroly bylo doměření daní včetně daňového penále ve výši 25% z doměřených daní. Tato rozhodnutí správce daně byla v srpnu a září 2007 potvrzena odvolacím administrativním orgánem a nabyla právní moci o šest měsíců později. Již v počátku provádění daňové kontroly, tedy v listopadu 2004, správce daně oznámil policii podezření pro daňový trestný čin. Po provedení nezbytných úkonů, zejména výslechů podezřelých v srpnu 2005, byla stěžovatelům v prosinci 2008 sdělena obžaloba. Prvoinstanční trestní soud trestní stíhání stěžovatelů zprvu zastavil s odůvodněním, že již byli za stejné jednání potrestáni v daňovém řízení, následně pak Nejvyšší soud judikoval akceptovatelné souběžné sankcionování téhož jednání v daňovém a trestním řízení. Na tomto podkladě byli stěžovatelé v prosinci 2010 prvoinstančním trestním soudem odsouzeni pro daňový trestný čin k podmíněnému trestu odnětí svobody, u něhož soud vzal do úvahy délku řízení a penále uložené v daňovém řízení. Tyto tresty byly v únoru 2013 Nejvyšším soudem navýšeny ještě o trest peněžitý. Stěžovatelé se následně obrátili na ESLP pro porušení čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy dvojím potrestáním za stejné jednání v rámci daňového a následně trestního řízení.

ESLP předmětnou věc zprvu vyhodnotil tak, že obě řízení byla založena na stejném jednání a stejných podstatných skutečnostech, a dále dle tzv. Engelovských kritérií měla obě řízení trestní charakter. Dále soud na podkladě rozhodnutí A a B proti Norsku zkoumal, zda byla obě jinak oddělená řízení vedena s dostatečnou věcnou a časovou spojitostí, což je podmínkou konformity s Úmluvou pro kombinaci správního či daňového řízení a trestního řízení ke stejnému protiprávnímu jednání. Rozhodování ESLP vyústilo v konstatování, že obě řízení nebyla dostatečně propojena po stránce blízké časové souvislosti a neopakovaného dokazování. Ve věci časové souvislosti resp. nesouvislosti soud argumentoval, že obžaloby byly podány až 15-16 měsíců po rozhodnutí v daňových řízeních, 9-10 měsíců po jejich právní moci, obě řízení se překrývala jen po krátkou dobu, a sice mezi srpnem 2006 a zářím 2007, a trestní řízení dále probíhalo ještě pět let po ukončení daňového řízení, přičemž obě řízení trvala devět let a tři měsíce. Rovněž opatrování a hodnocení důkazů probíhalo dle soudu v zásadní míře nezávisle. Důkazy z daňového řízení dostala islandská policie v raných fázích trestního řízení cca v letech 2004-2005, nicméně následně si již důkazy opatrovala sama, ačkoliv mohla více využívat podklady získané správcem daně. Z těchto důvodů bylo vyšetřování policie hodnoceno jako značně nezávislé. Na podkladě těchto argumentů soud konstatoval, že došlo k duplikaci řízení a k porušení čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy.

5.2 Judikatura Soudního dvora Evropské unie

5.2.1 Fransson

Judikát Hans Åkerberg Fransson je rozsudkem SD EU ze dne 26. 2. 2013 ve věci C- 617/10 (dále jen „Fransson“).

Pan Åkerberg Fransson byl obviněn švédskou daňovou správou z nesprávného přiznání daně z přidané hodnoty a daně z příjmů a spolu s tím nesprávného uvedení údajů v předkládaných daňových přiznáních z podnikatelské činnosti v letech 2004 a 2005, a dále nepodání daňového přiznání ohledně příspěvků zaměstnavatele. Veřejné rozpočty tak byly kráceny na dani z příjmů, DPH a příspěvcích zaměstnavatele v částce 662.638 švédských korun, tedy zhruba 1.656.595 tehdejších českých korun. Za tyto daňové přestupky mu byla v květnu 2007 uložena daňovou správou jednak daňová přírážka ve výši 112.219 švédských korun, tedy zhruba 208.547 tehdejších českých korun.²³⁹ O několik let později v červnu 2009 byl pan Fransson trestně stíhán za stejné jednání, tedy poskytnutí nepravdivých údajů v daňovém tvrzení a závažný daňový únik, a následně odsouzen k trestu odnětí svobody. Příslušný švédský soud, který ve věci rozhodoval, předložil SD EU předběžnou otázku k aplikaci zásady *ne bis in idem* zakotvené v článku 50 Listiny základních práv EU v tom smyslu, zda trestní řízení vedené pro daňový únik proti obviněnému je znemožněno předchozím uložením daňové přírážky za stejné jednání. Obecně lze kombinované ukládání sankcí dle správního i trestního práva považovat za rozšířenou praxi členských států EU, ačkoliv způsob kombinování jednotlivých sankcí je specifický pro každou zemi, přičemž každá země řeší přiměřenost uložení dvojí sankce vlastním způsobem.

SD EU k předložené otázce konstatoval, že princip *ne bis in idem* v článku 50 LZE EU nebrání členským státům v postupném ukládání daňové a trestní sankce za stejné jednání spočívající v nesplnění povinnosti podat přiznání k dani z přidané hodnoty, pakliže však první uložená sankce nemá trestní charakter a je konečná. Pro hodnocení trestního charakteru sankce jsou užita tři kritéria: právní kvalifikace deliktu v rámci národního práva, skutečná povaha deliktu a charakter a přísnost sankce. Je v kompetenci národních soudů, aby určily, zda má daňová sankce trestní charakter ve světle těchto kritérií. Tímto způsobem byla judikatura Evropského soudu pro lidská práva aplikována i SD EU v otázce identifikace řízení a sankcí, které mají trestní charakter. Národní orgány takto mají ve své podstatě volnou ruku k tomu, aby

²³⁹ SEK průměrné kurzy 2007, historie kurzů měn. Průměrné kurzy od ČNB, švédská koruna. Průměrný kurz SEK/CZK v roce 2007. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/kurzy-men/historie/SEK-svedska-koruna/2007>.

realizovaly národní standardy ochrany základních práv, pakliže postihy jsou efektivní a přiměřené.

5.2.2 Menci

Judikát ve věci pana Luka Menci je rozsudkem SD EU ze dne 20. 3. 2018 ve věci C- 524/15 (dále jen „Menci“).

Pan Luka Menci jako vlastník podniku byl podroben správní sankci ze strany italského správce daně za neuhrazení daně z přidané hodnoty v roce 2011 vyplývající z podaného daňového přiznání. Výše daně činila 282.495,76 eur, přičemž sankce představovala 30 % z částky dlužné daně, tedy 84.748,74 eur. Po pravomocně ukončeném správním řízení bylo proti panu Mencimu ve věci téhož nezaplacení daně z přidané hodnoty rovněž zahájeno i trestní řízení před soudem. Italský trestní soud předložil SD EU předběžnou otázku kompatibility článku 50 Listiny základních práv EU a italské právní úpravy, podle níž uložená konečná správní sankce za nezaplacení daně z přidané hodnoty nepředstavuje překážku trestního řízení.

SD EU byla opětovně zdůrazněna tři kritéria posuzování trestní povahy sankce: právní kvalifikace deliktu v rámci národního práva, skutečná povaha deliktu a charakter a přísnost sankce. Je v kompetenci zákonného soudu, aby dle těchto pravidel posoudil charakter sankce, přičemž SD EU k tomu dále judikoval, že příslušný soud musí zjišťovat, zda účel sankce je represivní. Pakliže má sankce jak represivní, tak i preventivní funkci nelze bez dalšího předpokládat, že nemá trestní charakter. V předmětném případě byl soudem shledán represivní účel správní sankce. Pokud se jedná o třetí kritérium, soud posoudil správní sankci ve výši 30 % z částky splatné daně, která měla být uhrazena, jako značně přísnou sankci. K prvnímu kritériu je ze způsobu, jakým je předběžná otázka položena, zřejmé, že italské právo správní sankci jako trestní nekvalifikuje.

Správní řízení a sankce uložená v něm za nezaplacení daně z přidané hodnoty ve lhůtách k tomu stanovených zákonem má trestní charakter, a ve smyslu Listiny základních práv EU tak v předmětné věci došlo k omezení základního práva nebýt dvakrát trestán pro totožné jednání. SD EU zároveň ve svém rozhodnutí zdůraznil, že článek 50 LZP EU obecně nebrání zahájení trestního stíhání proti osobě za nezaplacení daně z přidané hodnoty, ačkoliv této osobě již byla za stejné jednání uložena správní sankce trestněprávní povahy, a sice jednak za podmínky, že vnitrostátní právní úprava cílí na potírání protiprávního jednání v oblasti daně z přidané hodnoty a kumulace stíhání a sankcí mají komplementární cíle. A dále pakliže jsou stanovena

pravidla koordinující zatížení sankcionované osoby ze souběhu řízení a souběhu uložených sankcí, a to zejména s ohledem na závažnost protiprávního jednání. V předmětném rozhodnutí příslušném pro italský právní řád uložení trestní sankce vylučovalo výkon předtím uložené sankce daňové, a také to mělo zřejmě vliv na hodnocení přiměřenosti sankcionování.

6. VYHODNOCENÍ APLIKACE ZÁSADY NE BIS IN IDEM V JUDIKAČNÍ PRAXI SOUDŮ

6.1 Kontext vývoje judikatury českých a evropských soudů v otázce ne bis in idem

Navzdory tomu, že otázka aplikace zásady ne bis in idem mezi daňovým a trestním řízením a s tím související judikatury se naplno začala v českém právním prostoru rozvíjet až v novém tisíciletí, o mnoho dříve již existovala poměrně rozsáhlá judikatura ESLP, jež se k tématu vztahuje.

Za zcela klíčové lze označit rozhodnutí ESLP z 8. 6. 1976 ve věci **Engel a další proti Nizozemsku**. Toto rozhodnutí stanovilo tři tzv. Engelovská kritéria k určení, zda v případě řízení dle vnitrostátního práva, jež nejsou označena přímo jako trestní, lze hovořit o jejich trestním charakteru ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Tímto judikátem byla otázka případné aplikace zásady ne bis in idem na podkladě Úmluvy otevřena, byť zpočátku a na poměrně dlouhou dobu byla vztahována na správní řízení a správní sankce, nikoliv na daňové sankce. Dne 24. 2. 1994 byla ESLP vyřčena v rámci rozhodnutí ve věci **Bendenoun proti Francii** tzv. Bendenounova kritéria, jež více přiléhala na problematiku střetu daňového a trestního práva v otázce dvojího trestání. Nicméně i tato kritéria vycházela z tzv. Engelovských kritérií, jež jen nepatrně rozvinula. Tzv. Bendenounova kritéria se v praxi příliš neprosadila.

Za zmínku z počátku české judikatury jistě stojí rozhodnutí **Nejvyššího soudu ze dne 23. 1. 1997**, dle něhož důvodem pro zastavení trestního stíhání podle trestního řádu pro trestný čin zkrácení daně nemůže být skutečnost, že za porušení celních předpisů, které je obviněnému kladeno za vinu, již byla celními orgány uložena sankce právnické osobě, za níž obviněný jednal.²⁴⁰

Ve svém rozhodnutí Velkého senátu ze dne 12. 7. 2001 ve věci **Ferrazzini proti Itálii** ještě ESLP zaujal postoj, že daňové spory nespadají do rámce „občanských práv a povinností“, na něž se vztahuje čl. 6 Úmluvy, ačkoliv zároveň připouštěl, že nelze popřít, že existují značné ekonomické dopady na sankcionované.

Jedním z prvních významných rozhodnutí ESLP v daňové problematice byl rozsudek ve věci **Janosevic proti Švédsku** ze dne 23. 7. 2002. Na případ stěžovatele, jemuž byla uložena daňová přírážka za nepravdivá tvrzení v předložených daňových přiznáních, a zároveň byl za stejné jednání odsouzen v trestním řízení, byla aplikována tzv. Engelovská kritéria, aniž by však

²⁴⁰ R 51/1997.

takto přímo byla v rozhodnutí označena. Na základě jejich vyhodnocení dospěl ESLP k závěru, že řízení k uložení daňové přírážky má charakter „trestního obvinění“ ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy a obecně sankce za platební delikty ve sféře daní je třeba za stanovených podmínek považovat za trestní obvinění podle Úmluvy.

Po necelém roce, tedy 3. 6. 2003, ESLP vydal zcela protichůdné rozhodnutí ve věci **Morel proti Francii**. V předmětné věci soud posuzoval uložení daňové přírážky ve výši 10% z vyměřené částky daně za nepodání daňového přiznání k DPH. K hodnocení trestního charakteru této sankce dle čl. 6 odst. 1 Úmluvy užil soud tzv. Bendenounova kritéria. Na podkladě nich konstatoval, že ačkoliv některá kritéria jako všeobecný dopad právní úpravy či represivní a odstrašující funkce sankce svědčily pro trestní charakter daňové přírážky, v kontextu všech uvažovaných aspektů převážilo vyhodnocení uložené sankce, tedy daňové přírážky ve výši zhruba 678 eur, jako nedostatečně vysoké a závažné. ESLP na tomto podkladě neshledal trestní charakter daňové přírážky dle čl. 6 odst. 1 Úmluvy.

Prvním významným a následně často citovaným českým rozhodnutím, jež se snažilo sjednotit rozhodovací praxi v ČR, byl rozsudek **Nejvyššího soudu ze dne 22. 7. 2004, sp. zn. 11 Tdo 738/2003**. V rozhodnutí byl vysloven právní názor, že zásada ne bis in idem ve smyslu čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy brání trestněprávnímu postihu toho, kdy již byl v určitých případech pravomocně za tentýž skutek sankcionován rozhodnutím správního orgánu, pokud nedošlo ke zrušení tohoto rozhodnutí. Tento rozsudek se snažil přiblížit českou rozhodovací praxi evropské judikatuře. Dosavadní postup českých soudů byl takový, že zásada byla aplikována jen ve vztahu mezi trestnými činy. Přestože se v tomto případě jednalo o rozhodnutí správního orgánu, jehož předmětem nebyly daně, nýbrž přestupek, analogicky bylo možné jej vztáhnout i na daňové řízení a další veřejnoprávní sankce. V praxi nicméně nebylo rozhodování soudů ve věci daní ani po tomto rozhodnutí jakkoliv konzistentní.²⁴¹

Výrazným rozsudkem ESLP bylo rozhodnutí ve věci **Jussila proti Finsku** ze dne 23. 11. 2006, které je zejména významné podrobnou aplikací druhého a třetího tzv. Engelovského kritéria v případě penále uloženého finským správcem daně za nesprávně spočtenou DPH. ESLP v této věci judikoval, že za určitých okolností může být penále přičtena povaha trestního obvinění v kontextu čl. 6 odst. 1 Úmluvy, přičemž v daném případě akcentoval naplnění druhého kritéria tak, že penále může být uloženo univerzálně všem daňovým

²⁴¹ KOCINA, J. Ne bis in idem - penále v daňovém řízení. *Bulletin advokacie*, 2016, roč. 60, č. 10, s. 38-40. ISSN: 1210-6348.

poplatníkům ve vazbě na platný zákon a účel sankce je represivní a odstrašující, ačkoliv zřejmě existuje i jeho preventivní a kompenzační aspekt. Třetí kritérium, tedy závažnost sankce, ESLP specifikoval tak, že nízká výše pokuty jako sankce nemusí být rozhodující skutečností pro stanovení resp. nestanovení trestního charakteru penále.

Rozsudkem Velkého senátu ESLP ze dne 10. 2. 2009 ve věci **Zolotukhin proti Rusku** bylo dosaženo sjednocení do té doby divergentního pohledu ESLP na otázku totožnosti skutku (idem), kdy tento rozsudek určil kritéria hodnocení totožnosti dvou deliktů tak, že skutky jsou ve skutečnosti totožné, pakliže jsou založeny na totožném či v podstatných rysech obdobném skutku. Takto definované jednání nelze opětovně trestat. Kvalifikace skutku národním systémem práva dle soudu nemůže být brána do úvahy, protože by aplikace principu nebyla jednotná a slučitelná s cílem čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy.

V otázce zpřesnění tzv. Engelovských kritérií rozhodoval ESLP také v rozhodnutí ve věci **Ruotsalainen proti Finsku** ze dne 16. 6. 2009, když v případě uložení správní pokuty, jež činila trojnásobek neuhrazené daně, konstatoval, že dle třetího tzv. Engelovského kritéria je nutné takovou správní sankci považovat za trest.

Další významnou skutečností, která ovlivnila vývoj české judikatury, bylo přijetí nového procesního daňového předpisu č. 280/2009 Sb., daňového řádu, jež nabyl účinnosti od 1. 1. 2011. Tento nový zákon znamenal krom jiného změnu ve struktuře sankcí ukládaných podle procesního daňového předpisu. Penále bylo nově zařazeno do čtvrté části daňového řádu nazvané následky porušení povinností při správě daní, přičemž zákonodárce se zde evidentně snažil vyhnout termínu sankce v názvu této části.

Rozhodnutí **Nejvyššího soudu ze dne 23. 3. 2011, sp. zn. 8 Tz 10/2011**, ačkoliv se netýkalo přímo daní, bylo příléhavé pro řešení otázky totožnosti skutku, a reflektovalo judikaturu ESLP. NS v tomto svém judikátu nejdříve konstatoval trestní charakter přestupku proti občanskému soužití pro represivní charakter pokuty jako formy trestu dle tzv. Engelovských kritérií, což pro daňovou problematiku není v zásadě relevantní. Nicméně zásadním východiskem pro hodnocení totožnosti skutků, jež české zákony explicitně nedefinují, je dle soudu jejich vyjádření ve výroku rozhodnutí správního orgánu a ve skutkové větě odsuzujícího trestního rozsudku, což zcela jistě lze vztáhnout i pro případ daňového a trestního řízení. Právní kvalifikace těchto skutků není dle NS pro určení totožnosti skutků relevantní a totožnost skutků je považována za zachovanou při alespoň částečné shodě v jednání

a následku, tedy nikoliv absolutní, nicméně vždy za podmínky, že shoda musí být v podstatných právně relevantních okolnostech.

Aplikace tzv. Engelovských kritérií se v praxi českých soudů ukázala být dosti flexibilní a různorodá²⁴², nejčastěji bylo v neprospěch jejich naplnění argumentováno tím, že dotčená právní norma je určena jen vymezené skupině speciálních subjektů, případně nerepresivním charakterem sankce, čímž bylo vyloučeno druhé kritérium. Nebo také nedostatečnou přísností a závažností sankce, jež vylučovala třetí kritérium.²⁴³ V rozhodnutí **Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2011 pod sp. zn. 1 Afs 1/2011**, jež cílilo přímo na problematiku daňového penále, byla v tomto duchu vyřčena právní věta: „*Penále podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006 nepochybně zasahuje do majetkové sféry daňového dlužníka, nicméně s ohledem na jeho základní funkci (paušalizovaná náhrada eventuální škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů) je nelze chápat jako správní delikt či trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.).*“ K tomu NSS také uvedl, že penále zcela jistě má také charakter represe, přesto funkce paušalizované náhrady eventuální újmy v českém právním systému převažuje, čímž konfrontoval rozhodnutí ESLP ve věci Jussila proti Finsku.

Následně se k tématu vyjádřil Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. II. ÚS 3803/11, v tom smyslu, že penále nelze považovat za sankci za správní delikt, a ve vazbě na to nelze aplikovat zásady trestního práva při jeho stanovení. K charakteristice penále rovněž uvedl, že se jedná o sankci za nesprávné tvrzení daně, která vzniká přímo ze zákona.

Dne 26. 2. 2013 se k aplikaci zásady vyjádřil také SD EU prostřednictvím svého rozsudku ve věci **Fransson**, a sice tak, že: „*Zásada ne bis in idem uvedená v článku 50 Listiny základních práv Evropské unie nebrání tomu, aby členský stát uložil za totéž jednání spočívající v nesplnění povinnosti podat přiznání k dani z přidané hodnoty postupně daňovou a trestní*

²⁴² Lze ilustrovat například usnesením Nejvyššího soudu ze dne 27. 5. 2010, sp. zn. 6 Tdo 1478/2009, jež stanovil, že zásada ne bis in idem nebyla porušena, pakliže při stavebních pracích byla jako pracovník přibrána osoba samostatně výdělečně činná, jež nebyla poučena o bezpečnosti práce a vybavena ochrannými prostředky, přičemž pracoviště nebylo dostatečně zabezpečeno včetně vhodného stanoveného pracovního postupu. Za daných podmínek pracovník propadl středou z výšky 8 metrů na betonovou podlahu a utrpěl zranění, na jejichž následky na místě zemřel. Obžalovanému byla jednak ve správním řízení uložena sankce za správní delikt na úseku bezpečnosti práce a v trestním řízení za trestný čin ublížení na zdraví s následkem smrti. Soud situaci vyhodnotil tak, že peněžitá sankce uložená ve správním řízení nemůže být adekvátním potrestáním za zavinění způsobení smrti člověka, tedy nemůže se jednat o sankci trestního charakteru.

²⁴³ JELÍNEK, J., IVOR, J. et al.: *Trestní právo Evropské unie a jeho vliv na právní řád České republiky a Slovenské republiky*. Praha: Leges, 2015, 384 s. s. 76.

sankci, jestliže první sankce nemá trestní povahu, což přísluší ověřit vnitrostátnímu soudu.“ SD EU ve své podstatě v otázce stanovení trestního charakteru řízení a sankce převzal judikaturu ESLP, když pro jejich hodnocení užil kritéria: právní kvalifikace deliktu v rámci národního práva, skutečná povaha deliktu a charakter a přísnost sankce. Uplatňování těchto pravidel v rámci soudní činnosti realizují národní soudy.

Předešlé argumentace Ústavního soudu se přidržel další rozsudek **Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2014, sp. zn. 5 Afs 28/2013**, jež obdobně akcentoval, že penále, ale i úrok z prodlení, pokuta za opožděné tvrzení daně a další případné sankce dle daňových zákonů postihují daňový subjekt nad rámec jeho zákonné daňové povinnosti. Takto systemizovaná povinnost dle NSS nemůže být pokládána za sankci ve smyslu správního trestání, ale jedná se o příslušenství daně, jež se řídí stejným daňovým režimem jako uložená daň. Uložení penále předcházející trestnímu řízení tedy neporušuje zásadu ne bis in idem.

O necelé dva měsíce později potvrdil ESLP svoji judikaturní linii rozhodnutím ze dne 20. 5. 2014 ve věci **Nykänen proti Finsku**. V případě doměřené daně a spolu s tím uloženého daňového penále s navazujícím odsouzením v trestním řízení za trestný čin zkrácení daně byl trestní charakter obou obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy opět posuzován tzv. Engelovskými kritérii, přičemž zřejmě šlo o totožné nepřiznání příjmu, tedy stejné předmětné jednání a skutkové okolnosti. ESLP opětovně přiřknul penále trestní charakter, a to zejména pro jeho represivní funkci. V rozhodnutí soud také uvedl, že v trestním řízení nebylo zohledněno uložené penále a obě řízení na sobě byla zcela nezávislá. Konstatováno tak bylo porušení čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy opakováním trestního řízení.

Dne **2. 7. 2014** vynesl tentokrát **Nejvyšší soud rozsudek pod sp. zn. 5 Tdo 749/2014**, v němž posuzoval souběh daňového penále a odsouzení pro trestný čin zkrácení daně. V odůvodnění rozsudku bylo akcentováno hodnocení druhého tzv. Engelovského kritéria, zejména pak účel sankce uložené v daňovém řízení. NS se přidržel předchozí argumentace NSS a ÚS a vyjádřil právní názor, že daňové penále je sankcí, která vzniká obligatorně ze zákona jako následek nesplnění povinnosti tvrzení daně, souvisí s kontrolními mechanismy správce daně a jeho funkce je tak reparační. V daňovém penále tak nelze spatřovat sankci trestního charakteru dle čl. 6 odst. 1 Úmluvy.

Ještě téhož roku na podzim vydal ESLP rozhodnutí ve věci **Lucky Dev proti Švédsku** dne 17. 11. 2014 navazující na rozhodnutí ve věci Nykänen proti Finsku. V rozhodnutí se ESLP

vyjádřil k uložení daňového penále za nepřiznané daňové příjmy a DPH v situaci, kdy za stejné protizákonné jednání, tedy stejný předmět daně a stejné zdaňovací období, došlo v trestním řízení k pravomocnému zproštění obžaloby. Soud v tomto případě konstatoval porušení zásady *ne bis in idem* v čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy s ohledem k tomu, že daňové řízení ukládající penále následovalo po pravomocném zproštění obžaloby v trestním řízení, které představovalo překážku věci rozhodnuté. Rovněž se vyjádřil v tom smyslu, že k porušení zásady nedochází samotným souběžným či postupným vedením daňového a trestního řízení, za daných podmínek tedy nevzniká překážka litispendence. Opětovně bylo ze strany soudu konstatováno, že daňové penále vyměřené na základě daňového řízení, obnáší „trestní obvinění“ ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Zároveň ESLP zdůraznil, že obě řízení sledují odlišný zájem, nicméně probíhala zcela samostatně, aniž by byla jakkoliv propojena.

Do jisté míry průlomový rozsudek vydal **Nejvyšší správní soud dne 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014**, v němž vyřkl právní větu: *„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 čl. 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.).“* a fakticky tak akceptoval dlouholetou a ustálenou judikaturu ESLP označující penále ukládané v daňovém řízení za sankci trestního charakteru podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy. NSS se ve svém odůvodnění zaměřil na hodnocení penále prostřednictvím druhého a třetího tzv. Engelovského kritéria, tedy povahy a závažnost sankce. Ve světle druhého tzv. Engelovského kritéria má penále charakteristiku nástroje se všeobecnou platností vůči všem daňovým subjektům, jež je předepisováno automaticky při splnění zákonných podmínek ve stanovené fixní procentní výměře jako jednorázová sankce za nesprávné tvrzení daně. NSS vycházel ze srovnání s úrokem z prodlení dle daňového řádu, jež dle soudu slouží ke kompenzaci ekonomické újmy z neuhrazené daňové povinnosti a penále charakterizoval primárně jako sankční a odstrašující nástroj vůči daňovým subjektům se záměrem snížit si daňovou povinnost nesprávnými údaji v daňovém tvrzení. Závažnost penále jako sankce dle třetího tzv. Engelovského kritéria NSS akcentoval zejména s ohledem na skutečnost, že procentuálně stanovované penále nemá omezenou horní hranici a výsledné částky penále výrazně zasahují do majetku daňového subjektu. NSS se tak zásadně odklonil od ustálené judikatury českých soudů a odmítl dosavadní argumentaci, že se v případě penále jedná pouze o příslušenství daně. Tento judikát vyvolal na straně soudů mírnou paniku ve smyslu zásadního obratu v hodnocení penále, ačkoliv nemohlo být ve správním soudnictví konstatováno, že by

došlo k porušení zásady ne bis in idem. Na druhé straně vyvolal velké očekávání daňových subjektů od Nejvyššího soudu, který jediný mohl konstatovat porušení zásady dvojího potrestání ve věci současného uložení daňového penále a trestní sankce.²⁴⁴

Do zjištěné situace českého právního prostoru vydal Velký senát ESLP dne 17. 11. 2016 další přelomové rozhodnutí ve věci **A a B proti Norsku**, jež převrátilo a také podstatně rozvinulo aplikační praxi k porušení zásady ne bis in idem dle čl. 4 Protokolu 7 Úmluvy uložení daňového penále a trestní sankce za trestný čin v daňové oblasti za totožný skutek. V předmětném sporu o daňové penále vyměřené za nepřiznané daňové příjmy ESLP v souladu se svou ustálenou judikaturou rozhodl, že uložení daňového penále mělo na podkladě hodnocení tzv. Engelovskými kritérii trestní povahu ve smyslu dle čl. 6 odst. 1 Úmluvy. V tomto judikátu byla nicméně vyslovena podmínka pro komfortní kombinaci daňové a trestní sankce za totožný skutek jako dostatečně úzká časová a věcná spojitost tak, aby obě řízení tvořila souvislý celek.²⁴⁵ S ohledem k tomu, že v předmětném případě byl mezi rozhodnutími v daňovém a trestním řízení odstup devět měsíců, tímto způsobem formulovaný rozsudek ESLP do určité míry vytváří dojem, že na takto sumarizované podmínky lze aplikovat jakýkoliv případný spor.

Reakce české justice na rozsudek A a B proti Norsku byla prakticky okamžitá, když **Velký senát Nejvyššího soudu vydal 4. 1. 2017 rozhodnutí pod sp. zn. 15 Tdo 832/2016**, jež je aktuálně nejčastěji citovaným rozhodnutím určujícím směr rozhodování českých soudů při aplikaci ne bis in idem na daňové a trestní řízení, v němž byla zásadně aplikována argumentace

²⁴⁴ Před tímto sjednocujícím rozhodnutím NSS byla judikatura ESLP ve prospěch porušení zásady ne bis in idem aplikována také přímo soudy I. stupně, známé je zejména Usnesení Obvodního soudu pro Prahu 4 ze dne 10. 6. 2015, sp. zn. 6 T 145/2014.

²⁴⁵ Argumentace termínem „dostatečné úzké věcné a časové spojitosti“ byla prvně užitá v **rozsudku ESLP ze dne 13. 12. 2005, stížnost č. 73661/01, ve věci Nilsson proti Švédsku**. V předmětné věci soud rozhodoval v otázce sankcí za dopravní přestupky řízení pod vlivem alkoholu a řízení bez řidičského oprávnění, kdy bylo ve správním řízení uloženo odebrání řidičského průkazu na 18 měsíců a v trestním řízení uložena sankce 50 hodin veřejně prospěšných prací. Stěžovatel namítal dvojí potrestání ve smyslu čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy. Soud konstatoval, že odebrání řidičského oprávnění ve správním řízení má trestní charakter pro účely Úmluvy, nicméně pakliže byla mezi oběma řízeními vedenými různými orgány ukládajícími různé sankce dostatečně úzká věcná i časová souvislost, lze je vnímat jako jednotnou sankci za spáchaný trestný čin, jež je pro pachatele předvídatelným důsledkem. A v obdobném smyslu předtím v **rozsudku ESLP ze dne 30. 5. 2000, stížnost č. 31982/96, ve věci R.T. proti Švýcarsku** se jednalo o případ stěžovatele, kterému byl rozhodnutím správního orgánu odebrán řidičský průkaz na 4 měsíce za řízení v opilosti, jež bylo následně potvrzeno i ve správním soudnictví. Zároveň byl stěžovatel odsouzen i v trestním řízení k podmíněnému trestu odnětí svobody a peněžní pokutě 1.100 švýcarských franků. I zde bylo stěžovatelem namítáno vícero potrestání za jedno protiprávní jednání, nicméně soud rozhodl, že dva švýcarské orgány, správní a trestní, stanovily v kombinovaném řízení tři kumulované sankce v souladu se zákonem a nedošlo k porušení čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy.

tohoto rozhodnutí ESLP.²⁴⁶ NS nejprve aplikoval tzv. Engelovská kritéria a daňovému penále přiřkl charakter trestní sankce shodně s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu z 24. 11. 2015. Ve smyslu rozhodnutí ESLP převzal požadavek na dostatečně úzkou časovou a věcnou souvislost daňového a trestního řízení jako podmínku pro kombinaci sankcí z nich vzešlých. Z pohledu časové souvislosti bylo v předmětném případě nejprve vedeno daňové řízení a až následně řízení trestní, nicméně podmínka byla dle NS naplněna tím, že jednotlivá řízení řešící odlišné aspekty protiprávního jednání se vzájemně doplňovala tak, aby byla zajištěna ochrana před průtahy a nejistotou a nedocházelo tak k nepřiměřené újmě pro pachatele. Ve smyslu věcné souvislosti byla NS zdůrazněna spolupráce mezi daňovými orgány a orgány činnými v trestním řízení, kdy daňové orgány z povinnosti oznamují skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin trestním orgánům a zároveň spolu s tím poskytují pro trestní řízení podklady, jež následně slouží oběma řízením. Zabránění zdvojenému shromažďování důkazů je tak dle NS automatizované. V českém právním řádu jsou rovněž obsaženy mechanismy ke komplexnímu ukládání sankcí. Systém dvojího řízení je také v českém prostředí dlouhodobě stabilně aplikovaný a tudíž pro pachatele zcela předvídatelný. V případě naplnění výše rozvedených kritérií tedy v českém prostředí k porušení zásady ne bis in idem a čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k Úmluvě nedochází.

Otevřený prostor, který po sobě zanechal rozsudek ESLP A a B proti Norsku, se jalo již za půl roku vyplnit další rozhodnutí ESLP **ve věci Jóhannesson a další proti Islandu** ze dne 18. 5. 2017. Soud zde hodnotil dle kritérií nastavených výše uvedených rozsudkem ESLP, a sice vedení oddělených řízení s dostatečnou věcnou a časovou spojitostí a součinnost při shromažďování a hodnocení důkazů. V otázce důkazní soud seznal, že pakliže orgán činný v trestním řízení přijme důkazy správce daně pouze zpočátku trestního řízení, a následně již podklady získává samostatně a nevyužívá informace správce daně, ačkoliv by mohl, tato situace není komfortní s čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy. V souladu s výkladem Úmluvy nebyla dle ESLP ani časová spojitost mezi daňovým a trestním řízením, k níž se soud vyjádřil tak, že v případě řízení dohromady trvajících 9 a 3 měsíce, nebylo překrývání řízení v délce 13 měsíců dostačující. Rovněž obžaloby byly podány až 15-16 měsíců po ukončení daňových řízení a také trestní řízení probíhala ještě 5 let po ukončení daňových řízení.

²⁴⁶ Na rozhodnutí Velkého senátu ve stejném duchu navazuje řada dalších rozhodnutí jednotlivých senátů, např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28.2.2017, sp. zn. 4 Tdo 764/2016 či rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 23.2.2017, sp. zn. 7 Tdo 1068/2016.

Dne 20. 3. 2018 právní situaci v otázce ne bis in idem revidoval také SD EU v rozhodnutí ve věci **Menci**. Nad rámec toho, že opětovně potvrdil aplikaci tzv. Engelovských kritérií k posouzení trestní povahy sankce zákonnými soudy, SD EU v tomto rozhodnutí také do jisté míry akceptoval názor ESLP vyjádřený ve věci A a B proti Norsku. Dle tohoto rozsudku SD EU nespátřuje rozpor s článkem 50 LZZ EU v uložení správní eventuálně daňové sankce trestněprávního charakteru v kombinaci s trestním stíháním za tentýž skutek, pakliže existují vnitrostátní pravidla koordinující dvojí řízení a sankcionování, tak aby nedocházelo k nadměrnému zatížení pachatele. Rozhodnutí rovněž akcentovalo komplementaritu řízení i sankcionování s ohledem na závažnost protiprávního jednání.

Obdobně také ESLP rozhodnul ve věci **Ragnar Thorisson proti Islandu** ze dne 12. 2. 2019, kdy v případě kombinace daňového a trestního řízení judikoval porušení čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy pro jednak nezávisle vedené vyšetřování a hodnocení důkazů rozhodujícími autoritami, a také nedostatečnou časovou spojitost. V předmětném případě byl mezi vydáním konečného rozhodnutí v daňovém řízení a prvními úkony v trestním řízení odstup téměř 11 měsíců a obě řízení ačkoliv trvala 3 roky a 7 měsíců se v žádném bodě nepřekrývala.²⁴⁷

Dalším rozsudkem navazujícím na rozsudek ESLP A a B proti Norsku byl rozsudek ve věci **Bjarni Ármannsson proti Islandu** ze dne 16. 4. 2019, který rovněž rozhodoval v otázce vedení daňového řízení i trestního řízení za stejný skutek. V daném případě byly okolnosti takové, že odstup mezi rozhodnutím v daňovém řízení a obžalobou v trestním řízení byl 7 měsíců, obě řízení se překrývala v průběhu 5 měsíců, přičemž celková délka obou řízení byla 4 roky a 10 měsíců. Dle rozhodnutí soudu za daných podmínek nebylo překrývání obou řízení dostatečné a nebyla naplněna podmínka dostatečné časové souvislosti. ESLP dále v předmětné věci konstatoval, že ačkoliv byly k dispozici informace od správce daně, přesto orgány činné v trestním řízení jednaly v rámci svého vyšetřování značně nezávisle a informace správce daně nedokázaly adekvátně využít. Stěžovatel byl dle rozhodnutí soudu potrestán dvakrát za totožné jednání a tím byl porušen čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy.²⁴⁸

²⁴⁷ Rozsudek ESLP ze dne 12. 2. 2019, stížnost č. 52623/14, ve věci Ragnar Thorisson proti Islandu a Ne bis in idem a daňové delikty [online]. epravo.cz: 2019 [cit. 2021-09-09]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/ne-bis-in-idem-a-danove-delikty-109555.html?mail>.

²⁴⁸ Rozsudek ESLP ze dne 16. 4. 2019, stížnost č. 72098/14, ve věci Bjarni Ármannsson proti Islandu a Ne bis in idem. Trestní právo. Zpravodaj KVZ. 2019, roč. 7., čís. 3, s. 11-12.

6.2 Vývoj argumentace ke změnám judikatury

Vývoj judikatury ESLP probíhá již několik desetiletí, v průběhu kterých si soud musel vyjasnit řadu termínů Úmluvy a najít postupy k jejich hodnocení. Dalším samostatným pohledem na věc je způsob, jakým se vyvíjela reakce členských zemí Rady Evropy na tuto judikaturu. V českých podmínkách a pro tuto práci je nejrelevantnějším reflexe judikatury ESLP českými soudy.

6.2.1 Pojem „trestní obvinění“ podle Úmluvy

Celou spornou problematiku započalo právní stanovisko ESLP k pojetí termínu „trestní obvinění“ obsaženého v čl. 6 odst. 1 Úmluvy charakterizujícího podmínky práva na spravedlivý proces podrobně rozvedené výše. Úvaha soudu vznikala pravděpodobně ze skutečnosti, že řada jiných řízení na národních úrovních zasahovala do práv občanů natolik, že byla srovnatelná s trestním obviněním, jež je pod ochranou Úmluvy. Tímto způsobem zřejmě vznikla právní úvaha, že pojem „trestní obvinění“ a z něj z plynoucí pojmy „trestní řízení či řízení trestního charakteru“ a „trest“ by měly být pro účely ochrany garantované Úmluvou interpretovány autonomně tak, aby jejímu obsahu byly poskytnuty stejné záruky ochrany ve všech zemích Rady Evropy. Toto hodnocení otevřelo prostor k zahrnutí dalších druhů řízení, jež členské státy běžně jako trestní nenazývají, pod tento pojem. Nejčastěji se jednalo o řízení správní, přestupkové a následně také daňové. Od klasifikování vícero typů řízení na území jednoho státu jako trestních už byl jen krok k aplikaci zásady, jež brání dvojímu trestání dle s čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy.

První soudní zásadní a určující stanovisko zaujal ESLP v rozhodnutí Engel a další proti Nizozemsku²⁴⁹, v němž byla vyslovena tři tzv. Engelovská kritéria, podle nichž lze určit případný trestný charakter daného řízení pro účely Úmluvy. Těmito kritérii jsou právní klasifikace deliktu v rámci vnitrostátního práva, povaha deliktu a účel sankce a druh a stupeň závažnosti sankce. Nespornou a jednoznačnou se ukázala být klasifikace deliktu dle vnitrostátního práva a větší kontroverze nevznikaly ani při hodnocení univerzality dopadu právní normy. V případě daňových řízení to byl univerzální dopad daňových zákonů na daňové poplatníky, který obvykle nebyl sporným bodem druhého tzv. Engelovského kritéria.

²⁴⁹ Rozsudek ESLP ze dne 8. 6. 1976, stížnost č. 5100/71, ve věci Engel a další proti Nizozemsku.

Odlišně tomu bylo v případě hodnocení druhé části druhého tzv. Engelovského kritéria, a sice určení funkce sankce ukládané v řízení. Sporné a obtížně objektivně hodnotitelné se ukázalo být, zda má ukládaná sankce v daném řízení reparační či preventivně-represivní funkci, přičemž cílem bylo akcentovat materiální povahu sankce, nikoliv tu formálně deklarovanou. ESLP téměř výhradně směřoval k ustálenému výkladu hodnocení sankcí ukládaných v daňových řízeních jako preventivně-represivních, jež svědčily o trestním charakteru těchto sankcí. Argumentace většinou spočívala v tom, že nelze opominout ani zřejmý reparační účel, nicméně sankce měly tak zásadní dopad na sankcionované a natolik zasahovaly do majetkových práv, že převážilo hodnocení sankce jako represivně-preventivní s konstatováním²⁵⁰ trestního charakteru sankce.²⁵¹ Opačným způsobem k tomuto hodnocení dlouhodobě přistupovaly v daňové oblasti české nejvyšší soudy, které až do přelomového rozsudku Nejvyššího správního soudu²⁵², který vyslovil stanovisko, že daňové penále má charakter trestu, jej hodnotily jako příslušenství daně, které je obligatorní peněžitou sankcí vznikající přímo ze zákona za nesprávné tvrzení daně k náhradě újmy z jejího včasného neuhrazení, případně trest svého druhu.²⁵³ Také změna právní úpravy daňového procesu, a zejména vydělení úroku z prodlení jako samostatné sankce za pozdní uhrazení daně²⁵⁴ vedle daňového penále jako sankce za nesprávné či nepodané tvrzení daně směřovaly k jinému vyhodnocení sankčního uspořádání daňového řádu.²⁵⁵

Komplikované se ukázalo být i hodnocení třetího tzv. Engelovského kritéria. Pokud se jedná o druh sankce v daňovém řízení, v zásadě se vždy jednalo o sankci finanční. Nicméně hodnocení závažnosti sankce se ukázalo být napříč judikaturou dosti rozporuplné, neboť lze jen velmi těžko určit hranici závažnosti částky peněžního trestu v absolutní hodnotě, a to zejména pro rozdílné finanční poměry v různých členských zemích Rady Evropy. Pro posouzení závažnosti sankce se ukázalo být efektivní uvážení poměru mezi krácenou částkou daně či samotnou daní a daňovým penále. Racionální základ má také úvaha, podle níž jako sankci

²⁵⁰ Např. Rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2011, sp. zn. Afs 1/2011, Rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2014, sp. zn. 5 Afs 28/2013, Usnesení NS ze dne 2. 7. 2014, sp. Zn. 5 Tdo 749/2014.

²⁵¹ Např.: Janosevic proti Švédsku, Ruotsalainen proti Finsku, Nykänen proti Finsku, Lucky Dev proti Švédsku

²⁵² Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014.

²⁵³ I v rozsudcích českých soudů je zmiňována odstrašující funkce daňového penále, jež má daňové subjekty odradit od pokusů snižovat si daň v rozporu s právními normami.

²⁵⁴ Právě úrok z prodlení zřejmě kompenzuje ekonomickou újmu pro veřejné rozpočty z včasné neuhrazené daně, nicméně mu nelze upřít i donucující charakter.

²⁵⁵ Přijetí nového daňového procesního předpisu, zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, účinného od 1. 1. 2011.

s reparační funkcí lze vnímat sankci do výše tržní úrovně úroků, která nahrazuje státu ušlý zisk. Část sankce, která by tento úrok převyšovala, má charakter represe.²⁵⁶

6.2.2. Posuzování totožnosti skutku pro účely Úmluvy

Pro konzistentní aplikaci zásady ne bis in idem dle čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy vyvstala také otázka vyjasnění posuzování, kdy lze dvojí stíhané delikt ní jednání považovat za totožné (idem). Z judikatury plynuly různorodé přístupy, jež vytvářely právní nejistotu. Proto ESLP vydal ve Velkém senátu rozhodnutí ve věci Zolotukhin proti Rusku, které stanovilo, že pro účely Úmluvy jsou za totožná považována jednání spjatá v čase a místě týkající se jednoho obžalovaného, která jsou založena na totožných či v podstatných rysech obdobných skutečích, aniž bylo bráno v potaz, jak jsou tyto skutky kvalifikovány v právním systému. Jinými slovy ESLP odmítl totožnost skutku vykládat jako totožnost kvalifikace.

6.2.3 Dvojí potrestání v komplementárních řízeních

V judikatuře českých soudů akceptoval trestní charakter daňového penále dle platného a účinného daňového řádu Nejvyšší správní soud²⁵⁷ svým rozhodnutím a otevřel prostor spekulacím, jak bude posuzován souběh daňového a trestního řízení, přičemž toto rozhodnutí ponechal z kompetenčních důvodů Nejvyššímu soudu.²⁵⁸ Odpověď poskytlo v relativně krátké době rozhodnutí ESLP ve věci A a B proti Norsku a na něj navazující judikát Nejvyššího soudu, v němž bylo konstatováno, 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.“ Tímto svým postojem ESLP zcela obrátil ve své dosavadní rozhodovací praxi, kdy rozhodnutí směřovala k posuzování daňového penále jako sankce trestního charakteru, která brání dalšímu trestnímu postihu.

Tato rozhodnutí stanovila komplexní pravidla k posuzování souběhu obou trestních řízení pro české podmínky, aniž by byla porušena zásada ne bis in idem dle čl. 4 Protokolu

²⁵⁶ RADVAN, Michal. *Je berní právo samostatným odvětvím práva?* In Dny Práva – 2008 – Days of Law. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008. s. 295-304. ISBN 978-80-210-4733-4.

²⁵⁷ Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, sp.zn. 4 Afs 210/2014.

²⁵⁸ KOCINA, Jan. Ne bis in idem – penále v daňovém řízení [online]. Bulletin – advokacie.cz: 2016 [cit. 2021-08-09]. Dostupné z: <http://www.bulletin-advokacie.cz/ne-bis-in-idem-penale-v-danovem-řízení?browser=mobi>.

č. 7 Úmluvy. Základním vyřčeným postulátem pro komfortní vedení obou řízení v totožném skutku je dostatečně velká věcná a časová souvislost mezi oběma řízeními.²⁵⁹

Věcnou souvislost představuje několik dílčích kritérií:

- Obě řízení, vedená jednotlivými příslušnými orgány, musí být natolik koordinována, aby nedocházelo ke zdvojenému shromažďování a hodnocení důkazů, a důkazy získané v prvním vedeném řízení byly adekvátně využity v tom druhém, což sebou nese nároky na příslušné orgány;²⁶⁰
- obě řízení, která mají odlišné účely, musí splňovat komplementární cíle, tedy se vzájemně vhodně doplňovat pro různé aspekty protiprávního chování, a to nikoliv pouze *in abstracto*, ale zároveň *in concreto*;
- dvojí řízení musí být pro obviněného předvídatelným důsledkem jeho jednání, jež je takto přehledně vymezeno právním řádem;
- sankce uložená v prvním řízení (obvykle daňové penále) a její faktická úhrada musí být zohledněna v sankci ukládané v posledním řízení (obvykle trestní řízení) a tímto způsobem individualizovaná, aby obviněný nebyl vystaven nadměrné zátěži.²⁶¹

Pro časovou souvislost platí, že musí být dostatečně těsná, aby dotčené osobě poskytla ochranu před nejistotou, průtahy a prodlužováním řízení. Z dosavadní judikatury je zřejmé, že za určitých podmínek je akceptovatelné souběžné, ale i postupné vedení daňového a trestního řízení. Trestní řízení vedené orgány činnými v trestním řízení, nejprve v tzv. přípravném řízení a posléze po podání obžaloby soudem je řízením typicky kvalitativně a časově náročnějším, což je dáno jeho povahou (kontradiktornost řízení) i rozsahem dokazování, překračujícím potřeby daňového řízení.²⁶² V případě, že je spojitost v čase slabší, je důraz kladen na

²⁵⁹ Guide on Article 4 of Protocol No. 7 to the European Convention on Human Rights. Right not to be tried or punished twice. European Court of Human Rights. [online]. Council of Europe: 2021[cit. 2021-12-14]. Dostupné z: https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_4_Protocol_7_ENG.pdf.

²⁶⁰ V českém právním řádu je k naplnění této podmínky v § 53 odst. 3 daňového řádu zakotvena automatizovaná oznamovací povinnost pro správce daně v případě zjištění skutečností nasvědčujících spáchání vymezených trestných činů vůči orgánům činným v trestním řízení včetně povinnosti předložit důkazní podklady, jež následně slouží pro obě řízení. Výsledky daňového řízení nelze bez dalšího přejímat do trestního řízení, orgány činné v trestním řízení jimi nejsou vázány, nýbrž je jejich povinností na základě důkazů opatřených v daňovém řízení a doplněných v trestním řízení zjistit skutkový stav, o němž nejsou skutkové pochybnosti.

²⁶¹ Nejvyšší soud v usnesení ze dne 4. 1. 2017, sp. Zn. 15 Tdo 832/2016, konstatoval, že v ČR se v případě daňového a trestního řízení jedná o integrovaný systém sice oddělených, ale zároveň bezprostředně navazujících řízení, které sledují odlišné sociální cíle, ale jsou dostatečně integrované v jeden celek, a nevedou k nepřiměřené újmě pro obviněného, neboť jsou náležitě provázené a pro obviněného i předvídatelné.

²⁶² ŠÁMAL, Pavel. *Uplatnění zásady ne bis in idem při posuzování trestní odpovědnosti za zkrácení daně*. Trestněprávní revue. Praha: C. H. Beck, 2017. roč. 16. č. 11-12. ISSN 1213-5313. s. 247-260.

odůvodnění průtahů ve vedení řízení, zejména v případech, kdy za ně může nést odpovědnost stát. Momentálně se zdá, že právě podmínky časové souvislosti jsou ne zcela dořešenou otázkou judikatury ESLP.

V rozhodnutí A a B proti Norsku byl pro splnění podmínky časové souvislosti akceptován odstup mezi právní mocí rozhodnutí v daňovém řízení a trestním rozsudkem v délce 9 měsíců. Podmínky předmětné věci byly takové, že stěžovatelé byli obžalováni v říjnu a listopadu 2008 ještě před rozhodnutím o doměření daně v listopadu a prosinci 2008, přičemž rozsudek u prvního ze stěžovatelů byl vynesен v březnu 2009. 9-ti měsíční odstup u druhého stěžovatele vznikl za situace, kdy tento stěžovatel stáhl své doznání v únoru 2009 a z tohoto důvodu bylo nutné vznést novou obžalobu v květnu 2009 a nařídít nové jednání ve věci a rozhodnout, k čemuž došlo v listopadu 2009, a tento průtah tak zřejmě nebyl způsoben na straně rozhodujících veřejných orgánů. V rozhodnutí ve věci Jóhannesson a další proti Islandu, jež následovalo, naopak ESLP neakceptoval pro splnění časové souvislosti podání obžalob až s 15- 16-ti měsíčním odstupem po ukončení daňových řízení, přičemž obě řízení se překrývala po krátkou dobu mezi srpnem 2006 a zářím 2007 z celkové délky řízení 9 let a 3 měsíce, když trestní řízení probíhalo ještě 5 let po ukončení daňového řízení. Obdobně před ESLP nebyla prokázána časová souvislost ani v následující věci Ragnar Thorisson proti Islandu v případě 11- ti měsíčního odstupem mezi vydáním konečného rozhodnutí v daňovém řízení a prvními úkony v trestním řízení, kdy se obě řízení nepřekrývala v žádném bodě. Dostačující časová souvislost nebyla akceptována ani v rozsudku Bjarni Ármannsson proti Islandu. I zde však byl odstup mezi rozhodnutím v daňovém řízení a obžalobou v trestním řízení 7 měsíců, přičemž obě řízení se překrývala v průběhu 5 měsíců z celkové doby řízení trávajícího 4 roky a 10 měsíců.

Ačkoliv se po vynesení judikátu A a B proti Norsku zdálo, že nastavená pravidla absorbují velkou část kombinovaných řízení, z navazující judikatury, byť se týká zejména podmínek Islandu, je dle mého názoru zřejmé, že jedním z výrazných limitů bude naplnění podmínky časové souvislosti. Odlišný názor zaujalo například Oddělení analytiky a srovnávacího práva Nejvyššího soudu ve svém hodnocení judikátu Jóhannesson a další proti Islandu tak, že: *„Na použitelnosti obecných závěrů plynoucích z rozsudku velkého senátu Soudu ve věci A a B proti Norsku sice nemá rozsudek ve věci Jóhannesson vliv, představuje ovšem silný apel na důsledné posuzování každého jednotlivého případu individuálně a odmítnutí zobecňujícího*

*přístupu, který by vedl k automatickému závěru o přípustnosti souběžného vedení daňového a trestního řízení v každé věci.*²⁶³

Neuspokojivá časová souvislost může být tedy zřejmě způsobena nedostatečnou časovou návazností mezi obžalobou v trestním řízení a rozhodnutím o doměření daně, kdy v ESLP akceptovaném případě obžaloba v trestním řízení předcházela rozhodnutí o doměření daně a v neakceptovaných případech byla obžaloba podána až v rádech měsíců po vydání rozhodnutí o doměření daně a rozhodnutí v trestním řízení pak v ještě delších odstupech, než byl pro ESLP přijatelný a odůvodněný devítiměsíční odstup. Splnění podmínek věcné a časové souvislosti tak bude klást velké nároky na správce daně a orgány činné v trestním řízení. Bezpochyby může být žádoucí nastavení legislativních podmínek k propojení obou řízení zejména co do časové posloupnosti jejich úkonů, kdy lze uplatnit i některé automatické prvky, které se osvědčily například v českém právním řádu, zejména oznamovací povinnost správce daně vůči orgánům činným v trestním řízení a standardizované poskytování podkladů z daňového řízení. Zcela zásadní je ale vůle obou orgánů k efektivní spolupráci, a to zejména pro zabránění opakovaného shromažďování a hodnocení důkazů, které bylo v judikátech týkajících se Islandu rovněž opakovaně vytýkáno.

6.3 Okolnosti rozhodovací činnosti ESLP v otázce ne bis in idem

Původním záměrem Úmluvy nebylo zahrnovat do rámce „občanských práv a povinností“ tak, jak jsou definovány v čl. 6 Úmluvy obsahujícím atributy práva na spravedlivý proces, daňové spory. Tento svůj názor soud opakovaně vyjadřoval ve svých rozhodnutích, ačkoliv zároveň připouštěl, že s daňovými spory jsou spojeny zásadní finanční účinky, které mají dopady na daňové poplatníky.²⁶⁴ Argumentace k tomu, aby se ESLP těmito spory začal zabývat, byla vystavěna na ztotožnění daňového penále či daňové přírážky ukládaných v daňovém řízení s pojmem „trestní obvinění“ obsaženém v čl. 6 Úmluvy. Překonání systematického vnitrostátního zařazení daňového penále v odvětví daňového práva a jeho označení jako „trestního obvinění“ bylo zdůvodněno tak, že vymezení tohoto termínu musí být v rámci Úmluvy autonomní, aby bylo pro všechny členské státy Úmluvy jeho

²⁶³ Rozsudek ze dne 18. 5. 2017 ve věci Jóhannesson proti Islandu, č. 22007/11. Daňové delikty a zásada ne bis in idem. Bulletin Nejvyššího soudu č. 2/2017. Oddělení analytiky a srovnávacího práva Nejvyššího soudu. ISSN 2464-8531. Dostupné z:

[https://www.nsoud.cz/Judikatura/ns_web.nsf/0/OCF36D3C29212BEDC125815D00422F5F/\\$file/Bulletin%20%5B2017%5D%202.pdf](https://www.nsoud.cz/Judikatura/ns_web.nsf/0/OCF36D3C29212BEDC125815D00422F5F/$file/Bulletin%20%5B2017%5D%202.pdf)

²⁶⁴ Např. Rozsudek ESLP ze dne 23. 7. 2002, stížnost č. 34619/97, ve věci Janosevic proti Švédsku.

hodnocení jednotné. Tento právní názor soudu odstartoval letitý maraton judikatury směřující jednak k ustálení pojmu „trestní obvinění“ a následně také ustálení judikatury ke dvěma souběžným řízením trestní povahy pro účely ochrany před dvojím stíháním a potrestáním vyjádřeném dle čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy.

Tento výkladový postoj ESLP se nutně musel střetnout s realitou uspořádání sankcionování daňových deliktů v členských zemích Rady Evropy. Ačkoliv je systém daňových a trestních sankcí v každé zemi odlišný, kombinace daňového a trestního sankcionování a s tím spojené střety vůči zásadě *ne bis in idem* se objevují fakticky u všech členských zemí zejména s ohledem na odlišné cíle těchto právních odvětví a jiné nároky na procesní realizaci uložení sankce. Jelínek a kol. k tomuto zdůrazňují, že s judikaturou takto extenzivně pojatým výkladem termínu „trestní obvinění“ a na něj aplikovanou zásadou *ne bis in idem* se členské státy Rady Evropy neztotožnily. Tento názor vyjádřil ve svém stanovisku k věci *Fransson* také Generální advokát SD EU.²⁶⁵

Z pochopitelných důvodů rozvinutých níže od Úmluvy očekávaly aplikaci principu pouze na trestné činy podle vnitrostátní právní úpravy. Tento nesoulad mezi judikaturní činností ESLP a očekáváním členských států vyústil v neakceptování judikatury a výjimky k Protokolu č. 7 Úmluvy, jež si dojednala část států. Další „strategií“ části členských států byla snaha jejich soudů různými způsoby tuto judikaturu argumentačně obcházet, odůvodňovat v neprospěch stanovení daňového deliktu jako trestní sankce nebo ji přímo opomíjet.²⁶⁶ Těmito tendencím se nevyhnulo ani české soudnictví, jež například dlouho zaujímal právní názor, že daňové penále nemá trestní charakter, ačkoliv judikatura ESLP už delší dobu převážně hovořila o opaku. Tomuto postupu českých soudů šla naproti ne zcela jednoznačná a koherentní, ale především stále se vyvíjející judikatura ESLP, a to nejen ve vztahu mezi trestním a daňovým právem, ale také právem správním či přestupkovým. Právní úvahy jednotlivých členských států k aplikaci judikatury neusnadňuje také skutečnost, že ESLP v projednávané věci vždy pracuje se stížností vázanou na úpravu sankcí v právním řádu konkrétní země a jeho výstupy tedy náležejí z velké

²⁶⁵ Stanovisko Generálního advokáta Pedra Cruz Villalóna přednesené dne 12. 6. 2012, Věc C-617/10. Åklagaren proti Hansi Åkerbergu Franssonovi. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:62010CC0617&from=EN>.

²⁶⁶ JELÍNEK, J., IVOR, J. et al. *Trestní právo Evropské unie a jeho vliv na právní řád České republiky a Slovenské republiky*. Praha: Leges, 2015, 384 s. s. 74 a *Ne bis in idem: France stays on the sidelines of the European stance on the cumulation of criminal and fiscal sanctions after last decisions rendered by the French Supreme Court* [online]. NAVACELLE: 2020[cit. 2021-12-14]. Dostupné z: <https://navacelle.law/ne-bis-in-idem-france-stays-on-the-sidelines-of-the-european-stance-on-the-cumulation-of-criminal-and-fiscal-sanctions-after-last-decisions-rendered-by-the-french-supreme-court/>.

části k podmínkám v dané zemi, přestože mají univerzální platnost. Ačkoliv je ze strany ESLP snaha o formulaci univerzálních pravidel v rozsudcích, následná aplikace těchto pravidel národními soudy v dalších zemích se ukázala být velmi variabilní. Objektivně mohly mít národní soudy také problémy se v rozsáhlé, někdy protichůdné judikatuře zorientovat. Pokud také v dané době věděly, že ESLP projednává stížnost s podobným obsahem, někdy i delší dobu vyčkávaly, kam se judikatura posune, což nepřispívá ani k právní jistotě, ani k rychlosti řízení. Navazující realitou rozporuplné judikatury je rovněž nejistota a do jisté míry i paralyzování v rozhodování správců daně při vedení daňových řízení, zda nezabrání svým rozhodnutím adekvátnějšímu trestnímu postihu, a také rozhodování orgánů činných v trestním řízení při vedení trestních řízení, v nichž musí zkoumat, zda již ve věci totožného skutku případně nebyla uložena daňová sankce jako překážka pro trestní stíhání za trestný čin.

Obavy členských států lze podrobněji charakterizovat tak, že pokud by mezi daňovým a trestním řízením platila zásada *ne bis in idem*, v případě uložení sankce v daňovém řízení by jednak nebylo možné dostatečně efektivně stíhat komplikovanou organizovanou trestnou činnost, protože k tomuto nejsou daňové orgány vybaveny kompetencemi a potřebnými nástroji. Rovněž pokud by uložení penále představovalo překážku věci rozhodnuté, daňovému subjektu by se vyplatilo uhradit daňové penále a vyhnout se trestnímu řízení, jež je schopno adekvátněji reflektovat závažnost protiprávního skutku a efektivněji tak chránit veřejný zájem. Lze se domnívat, že by pachatelé často zkrátili daň a následně nezaplatili ani daňové penále a obchodní subjekt nechali zkrachovat, aniž by fakticky mohli být adekvátně postihnuti. Popsané omezení platí také obráceně, protože v případě uložení trestní sankce by správci daně nemohli následně zahájit daňové řízení fakticky doměřit daň a realizovat výběr daní pro zásadu *res iudicata*.²⁶⁷ Odsouzení v trestním řízení je totiž podmíněné prokázáním úmyslu, což v tomto druhu trestné činnosti není jednoduchý úkol. Při absenci účetnictví také orgány činné v trestním řízení často bojují se stanovením výše škody, jež má zásadní vliv i na klasifikaci trestného činu a trestní sazbu. Z těchto důvodů bylo ze strany členských států žádoucí, aby na protiprávní jednání mohlo být reagováno prostřednictvím různých řízení. Další z motivů členských států je pak zcela prozaický, veřejné rozpočty jsou velmi robustní co do výdajových položek a tomu musí pokud možno také odpovídat příjmová stránka rozpočtu. Proto si jednotlivé státy daňové příjmy střeží a nerady připouštějí jejich potenciální systematický pokles, k němuž by

²⁶⁷ RADVAN, Michal. Nad jedním rozhodnutím Nejvyššího soudu týkajícím se problematiky „*ne bis in idem*“ z hlediska jeho aspektů mezinárodních a vnitrostátních. Státní zastupitelství. 2005, roč. 3, č. 6, s. 2-16. ISSN 1214-3758.

nepochybně omezením ukládání dvojích sankcí vedlo. Pravděpodobně ne náhodný je poslední výstup judikatury ESLP aplikující konformní postoj k souběhu daňového a trestního řízení, k čemuž soud akcentoval některá pravidla, kterými jsou zejména zajištění propojení obou řízení tak, aby tvořila souvislý celek, který nebude pro stíhaného nadměrnou zátěží.²⁶⁸

Zákonodárci nyní znají podstatné aspekty judikatury a teoreticky je mohou brát do úvahy při tvorbě legislativy, ačkoliv Czedek k tomuto poznamenává, že „*změna právní úpravy není zásadně potřeba, resp. není ani úplně zřejmé, v čem by změna přesně měla spočívat, jak by měla být systémově zakotvena, a zda je vůbec možné legislativně technicky možné formulovat jasné pravidlo, které by bylo interpretačním a zejména aplikačním přínosem a ne přítěží.*“ Je tedy otázkou, nakolik je záhodno přizpůsobovat národní právní řád judikatuře, která se nepřestává měnit a rozvíjet, a splnit pravidlo, podle něhož právní řád musí být natolik obecný, aby mohl být aplikován na předem nestanovené množství a charakter případů.²⁶⁹

Za zmínku také stojí vzájemný kontext ochrany před dvojím potrestáním mezi Úmluvou, která je vymáhána ESLP a LZP EU vymáhanou SD EU. Ačkoliv jsou obě instituce na sobě nezávislé, a jejich účel je v mnohém odlišný, je mezi nimi ve věci *ne bis in idem* patrný určitý respekt a ovlivňování judikaturou zejména ze strany ESLP vůči SD EU, což patrně souvisí s tím, že ESLP je starší lidskoprávní dokument s rozsáhlejší historií vývoje judikatury. LZP EU jako mladší dokument zakotvila svůj vztah vůči Úmluvě do svého textu v čl. 52 odst. 3 ve znění: „*Pokud tato listina obsahuje práva odpovídající právům zaručeným Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod, jsou smysl a rozsah těchto práv stejné jako ty, které jim přikládá uvedená úmluva. Toto ustanovení nebrání tomu, aby právo Unie poskytovalo širší ochranu.*“, také nazývaného jako klauzule homogenity a tímto způsobem se ztotožnila s rozsahem práv garantovaných úmluvou.²⁷⁰ Obě instituce si v zásadě nekonkurují, neboť čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy poskytuje vnitrostátní ochranu a čl. 50 Listiny základních

²⁶⁸ Na účelovost rozhodnutí A a B pro Norsku vyhovující státům, jež nechtějí přijít o příjmy do veřejných rozpočtů, a oponujícím dosavadnímu směřování judikatury ESLP akcentujícímu trestní charakter penále a zákaz dvojího vedení takového trestního řízení upozornil ve svém disentaním stanovisku k rozsudku A a B proti Norsku také soudce Pinta de Albuquerque.

²⁶⁹ CZUDEK, Damian. *Ne bis in idem a dopady do daňového procesu*. In Radvan, Czudek, Čejková, Liška, Lišková, Marethová, Nevečeřalová, Škop. *Přímé daně a jejich správa v judikatuře*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2018. s. 245-262. Spisy Právnické fakulty MU, řada teoretická, Edice Scientia. Sv. č. 635. ISBN 978-80-210-9084-2.

²⁷⁰ OPPERS, Alexander. WAHL, Thomas. CJEU: Criminal Penalty in Addition to Penalty in Tax Proceedings to Combat VAT Fraud Possible [online]. EUCRIM: 2018[cit. 2021-12-14]. Dostupné z: <https://eucrim.eu/news/cjeu-criminal-penalty-addition-penalty-tax-proceedings-combat-vat-fraud-possible/> a SEJKORA, Tomáš. *Non bis in idem in tax matters. Quo vadis* [online]. The Lawyer Quarterly. International Journal for Legal Research: 2019 [cit. 2021-08-09]. Dostupné z: <https://tlq.ilaw.cas.cz/index.php/tlq/article/view/315>.

práv EU je zaměřen na ochranu před dvojitým trestáním mezi jednotlivými státy EU, a sice výhradně pro harmonizované, tedy nepřímé daně. Orgány EU nejsou ve sféře daní nadány obdobnými pravomocemi jako například v soutěžním právu, u něhož se předpokládá, že více ovlivňuje unijní trh jako celek, kdežto daňové kompetence jsou vnímány víceméně jako výhradní doména členských států.²⁷¹

Dva zásadní judikáty SD EU, jejichž předmětem byly právě nepřímé daně, vycházejí z judikatury ESLP. Nejprve ve věci *Fransson* SD EU převzal tzv. Engelovská kritéria z rozhodnutí ESLP ve věci *Engel* proti Nizozemsku, a konstatoval, že pakliže daňová sankce má podle těchto kritérií trestní charakter dle posouzení národními soudy, je její souběh se sankcí dle trestního práva v rozporu se zásadou *ne bis in idem*. Rozhodnutím ve věci *Menci* SD EU fakticky akceptoval argumentaci z rozhodnutí ESLP ve věci *A a B* proti Norsku v tom smyslu, že kombinace daňové sankce trestní povahy a klasické trestní sankce je přijatelná, pakliže obě řízení mají komplementární cíl a zatížení sankcionované osoby je koordinováno v návaznosti na závažnost protiprávního jednání. V předmětné věci bylo národním právním řádem vyloučeno vykonání první uložené daňové sankce v případě následného trestního odsouzení, což mohlo představovat vliv na hodnocení sankce jako přiměřené.²⁷² Takováto koherence rozhodnutí obou soudních těles zejména směřuje k podpoře právní jistoty pro obyvatele Evropy, což je nepochybně pozitivní aspekt, nicméně generální advokát ve věci *Menci* ve svém stanovisku zdůrazňoval snížení úrovně ochrany představované principem *ne bis in idem* oproti rozhodnutí ve věci *Fransson*.²⁷³

²⁷¹ PEETERS, Bruno. The *Ne Bis in Idem* Rule: Do the EUCJ and the ECtHR Follow the Same Track? [online]. EC Tax Review: 2018[cit. 2021-12-14]. Dostupné z:

<https://kluwerlawonline.com/journalarticle/EC+Tax+Review/27.4/ECTA2018019>.

²⁷² MUNIZ, Kelly Ana. *The Ne Bis In Idem Principle in European Union Tax Law*. Lund, 2018. Master Thesis. Lund Univeristy. Faculty of Law. Supervisor Marta Papis-Almansa.

²⁷³ Stanovisko Generálního advokáta M. Campos Sánches-Bordony přednesené dne 12. 9. 2018, Věc C-524/15. *Menci Luca* za účasti *Procura della Repubblica*. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:62015CC0524&from=EN>.

ZÁVĚR

V úvodu své práce jsem si kladla za cíl zodpovědět otázku, zda uložení daňového penále podle daňového řádu představuje překážku odsouzení za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle trestního zákoníku na podkladě platné české právní úpravy a na ní navazující judikatury. Za účelem splnění tohoto cíle se druhá kapitola věnuje postupu ke stanovení daně, druhům sankcí ukládaných v případě pochybení při tvrzení a úhradě daně a pravidlům k ukládání těchto sankcí. Třetí kapitola je zaměřena na skutkovou podstatu trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, ukládání sankcí dle trestního zákoníku a trestní charakter sankce dle tzv. Engelovských kritérií. Úvodní kapitola pak představuje podklad k hodnocení vztahu daňového a trestního práva v kontextu práva na spravedlivý proces, zásadu *ne bis in idem* a související pojmy v českém právním řádu i v mezinárodních dokumentech a zásadní termíny problematiky, totožnost skutku a sankci jako takovou.

Zásadním předpokladem k zodpovězení takto položené otázky je judikatura ESLP, jež vykládá zásadu *ne bis in idem* zakotvenou v Evropské úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, a v návaznosti na ni pak rozhodování českých soudů v této věci, a sice Nejvyššího správního soudu a Nejvyššího soudu, a způsob jakým judikaturu ESLP interpretují. Čtvrtá kapitola je z tohoto důvodu věnována významným rozhodnutím českých soudů a pátá rozhodnutím ESLP, které jsou zřejmě hlavním hybatelem směřování právní praxe, a rozhodnutím SD EU pro dokreslení situace. Rozhodnutí a způsob, jakým je evropské soudy odůvodňují, charakterizuje kontext, kterým je zásada vnímána a uváděna do praxe v evropském prostoru. Poslední kapitola hodnotí judikaturu z pohledu jejího časového vývoje, dále ve světle zásadních argumentačních obrátů a naposledy v kontextu důležitých okolností pro vnímání položené otázky.

Zcela na počátku otázky pojetí zásady *ne bis in idem* stála úvaha ESLP v rozsudku Engel a další proti Nizozemsku v roce 1976, jež konstatoval, že parametry „trestního obvinění“ dle čl. 6 odst. 1 Úmluvy garantujícího právo na spravedlivý proces mohou mít i jiné druhy řízení, než jen ty označené přímo jako trestní podle vnitrostátního práva. K určení trestní povahy obvinění byla tímto rozhodnutím rozvinuta podrobná kritéria, jež později získala označení Engelovská kritéria. Tímto rozhodnutím byla popřena kompetence členských států Rady Evropy kvalifikovat svá vnitrostátní řízení pro účely Úmluvy a ESLP se rozhodl „trestní obvinění“ pro účely ochrany proti dvojímu potrestání vykládat autonomním způsobem.

V tomto případě šlo o prvek bis, tedy případné dvojí řízení. V dané době však nebylo uvažováno o přesahu této úvahy na sankce dle daňového práva. S velkým odstupem vyvstala také potřeba upřesnění otázky, u jakých trestných činů lze hovořit o jejich totožnosti, tedy prvku *idem*. K tomuto ESLP judikoval ve věci Zolotukhin proti Rusku v roce 2009 zdůraznění totožnosti jednání u jednáních spjatých v čase a v místě týkajících se téhož obžalovaného založených na totožných či v podstatných rysech obdobných skutcích. Ani toto rozhodnutí však necílilo na problematiku daňového práva. Mezitím však v roce 2002 v rozhodnutí Janosevic proti Švédsku ESLP aplikoval koncept „trestního obvinění“ ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy na daňovou sankci a vyslovil závazný právní názor, že sankce za platební delikty ve sféře daní je třeba za stanovených podmínek považovat za trestní obvinění podle Úmluvy. Lze se domnívat, že důvodem této úvahy byly vysoké částky daňového penále ukládané v daňových řízeních. Do té doby judikatura ESLP vyjadřovala názor, že daňové sankce nepředstavují druh sporů, který by měl být ESLP řešen jako součást základních a občanských práv. Do zásadního rozhodnutí A a B proti Norsku v roce 2016 ESLP postupně dospěl k závěru, že pokud byl totožný skutek předmětem dvojího řízení trestního charakteru, a v prvním řízení bylo dosaženo konečného řízení, je vedení dalšího trestního řízení v rozporu se zásadou *ne bis in idem* tak, jak ji chápe Úmluva. V českém právním prostředí trestní charakter daňového penále akceptovalo až rozhodnutí Nejvyššího správního soudu z roku 2015, do té doby byla trestněprávní konstrukce daňového penále fakticky odmítána, přičemž je nutno vzít do úvahy, že s účinností od 1. 1. 2011 byl změněn klíčový procesní daňový předpis, který změnil strukturu daňových sankcí a daňové penále tak získalo výrazně jiný obsah, než mělo v předchozí normě, sice stalo se výhradně sankcí za nesprávné tvrzení daňové povinnosti.

Poslední zásadní rozhodnutí ESLP ve věci A a B proti Norsku otázku porušení zásady *ne bis in idem* podle čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy pro souběh daňového a trestního řízení spojilo s posouzením dostatečně těsné věcné a časové souvislosti mezi těmito řízeními. K tomuto je nutno poznamenat, že podmínka dostatečné souvislosti řízení není na úrovni judikatury k *ne bis in idem* v daňovém právu žádné novum, byla vyslovena již v rozhodnutí ve věci Nilsson, Lucky Dev či Nykänen. V rozhodnutí A a B proti Norsku bylo toto pravidlo uchopeno a podrobněji rozvinuto. Pojem věcné souvislosti ESLP rozpracoval do několika dílčích kritérií, a sice dostatečnou koordinovanost obou řízení příslušnými orgány tak, aby nedocházelo ke zdvojenému shromažďování a hodnocení důkazů, dále musí být obě řízení s odlišným účelem komplementární co do svých cílů a vzájemně se doplňující pro různé aspekty protiprávního jednání. Takto vedené dvojí řízení také musí být pro obviněného předvídatelné a sankce uložená

v prvním řízení musí být zohledněna v tom pozdějším tak, aby obviněný nebyl vystaven nadměrné zátěži a byl vhodně individuálně potrestán. Podmínka časové souvislosti byla akcentována, aby obviněnému byla poskytnuta ochrana před nejistotou, průtahy a prodlužováním řízení. V situaci, kdy bude spojitost v čase slabší, bude zřejmě kladen důraz na odůvodnění časových prodlení zejména ze strany veřejných odpovědných orgánů. Takto formulovaná kritéria spolu s vyjádřenou vizí posuzování každého individuálního případu podle konkrétních okolností vytváří předpoklad, že jednotlivá kritéria mohou být dále ještě zpřesňována a ujasňována. Trojice rozhodnutí ESLP vyřčených po tomto rozsudku, a sice věc Jóhannesson, Ragnar Thorisson a Bjarni Ármannsson, jež se shodně dotýkala reálií Islandu, upoutávají pozornost zejména na naplnění podmínky těsné časové souvislosti. Z těchto rozhodnutí vyplynula jako absentující podmínka dostatečné časové souvislosti uspokojivá návaznost mezi obžalobou v trestním řízení a rozhodnutím o doměření daně, kdy v rozhodnutí A a B proti Norsku obžaloba v trestním řízení předcházela rozhodnutí o doměření daně, nicméně v dalších uvedených případech dotýkajících se Islandu byla obžaloba podána až v řádech měsíců po vydání rozhodnutí o doměření daně a rozhodnutí v trestním řízení pak v ještě delších odstupech, než byl pro ESLP přijatelný a odůvodněný devítiměsíční odstup v norské věci. Islandským orgánům bylo v otázce věcné souvislosti také vytýkáno opakované shromažďování a hodnocení důkazů. Z úhlu pohledu těchto rozhodnutí se naplnění časové souvislosti jeví jako nejvýraznější otevřenou otázkou kritérií judikátu. Naproti tomu o přesvědčivosti rozhodnutí ESLP akceptovat do budoucna dvojí řízení ve věci daní a tak i zásadnímu nezpřísňování kritérií hovoří poměr přijetí rozhodnutí Velkého senátu ve věci A a B proti Norsku, kdy proti přijetí tohoto stanoviska hlasoval pouze jeden z celkových sedmnácti soudců.

Reakcí na judikát A a B proti Norsku v českém právním prostoru bylo usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, které v zásadě převzalo koncept věcné a časové souvislosti pro akceptaci souběžného daňového a trestního řízení. Z předmětné věci řešené soudem je patrné, že obě řízení nebyla vedena současně, ale nejprve bylo vedeno řízení daňové a až následně trestní. Z pohledu NS byla obě řízení dostatečně provázána tak, že nedocházelo k nepřiměřené újmě odsouzeného. Dle soudu je pouze obecně zásadní, aby obě řízení byla vedena v bezprostřední časové návaznosti, aniž by se vyjádřil k případné maximální délce řízení nebo odstupu obou řízení. NS dále na úrovni systému v ČR konstatoval obecnou komplementaritu a ucelenost obou druhů řízení postihujících odlišné protispolečenské aspekty chování a sledujících odlišné cíle. Systematické zabudované nástroje českého právního řádu

spatřuje soud také v komplexitě ukládání trestu v případě dvou uložených sankcí, přičemž míra stigmatu a charakter u obou sankcí jsou zřetelně odlišné a mají různou citelnost pro obviněného. Rovněž ustálená právní praxe umožňuje potenciálním pachatelům bezpečně očekávat duplicitu daňového penále a trestního řízení. Časová a věcná souvislost jsou z pohledu NS v českém prostoru systematicky podpořeny povinností finančních úřadů oznamovat orgánům činným v trestním řízení skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin včetně připojení podkladů, jež následně představují důkazy pro obě řízení. Soud tedy konstatoval, že v konkrétním případě a obecně z pohledu nastavených podmínek pro vedení daňového spolu s trestním řízením k porušení zásady *ne bis in idem* a čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 Úmluvy nedochází. Rozhodnutí NS tedy nelze vnímat tak, že by judikát A a B proti Norsku příliš zpřesnilo pro české podmínky, zejména klíčová kritéria věcné a časové souvislosti ve vztahu k české právní úpravě. Zároveň z něj lze mezi řádky vyčíst, že prozatím kombinaci daňového a trestního řízení ve světle podmínek daných A a B proti Norsku nebude klást překážky a tyto podmínky považuje obecně za naplněné v běžných sporech, které jsou v ČR v této otázce vedeny.

V úvodu vznesenou otázku, zda uložení daňového penále jako sankce ukládané správcem daně v daňovém řízení představuje dle platné právní úpravy a judikatury překážku *ne bis in idem* pro trestněprávní postih je tedy možno zodpovědět tak, že za současného stavu kombinace daňověprávního postihu a trestněprávního postihu nepředstavuje porušení principu *ne bis in idem* v českém právním prostředí ani v rámci evropských lidskoprávních smluv.

ESLP delší dobu souběh dvou řízení trestního charakteru odmítal a bylo záležitostí několika desetiletí než k takovému relativně konzistentnímu závěru dospěl. Z rozhodnutí A a B proti Norsku se zdá, že pro odmítavý postoj řady členů Rady Evropy a pro zachování důstojnosti v tom smyslu, že jeho právní názory nebudou dlouhodobě ignorovány, svůj náhled přehodnotil a našel způsob jak si právně zargumentovat akceptování dvojího řízení za současného zachování zásady *ne bis in idem*. Fakticky lze shrnout, že tímto rozhodnutím byla dosavadní rozhodovací linie zcela obrácena. Tento způsob změny směřování judikatury je pro ESLP typický, tedy že opačný přístup k hodnocení právní otázky je odůvodněn jinými aspekty argumentace, odlišnými okolnostmi předmětného případu, než aby byla přiznána změna směřování v judikатурním smýšlení. Tento postup se ESLP příliš nedaří, protože vývoj judikatury tak, jak byl popsán v této práci, nelze hodnotit než jako překotný a obtížně předvídatelný.

Ačkoliv se ESLP s otázkou aplikace ne bis in idem vypořádává vývojem své argumentace, představuje stanovení trestního charakteru daňové sankce nekoncepční úvahu pro český právní řád s ohledem k tomu, že z logiky věci a z pohledu systematiky by trestní sankce měly být výhradně obsahem trestních předpisů sledujících pravidla trestního procesu se všemi jeho náležitostmi a zárukami spravedlivého procesu. Takovým zárukám nelze v daňovém řízení dostat, protože toto řízení je ze své podstaty písemné a neveřejné. Rovněž trestní rozsudek a platební výměr představují nesrovnatelný podklad pro posuzování totožnosti skutku. Je tedy otázkou, do jaké míry je systematické a smysluplné označovat řízení jako trestní, ačkoliv jeho náležitosti takové řízení mít z podstaty nemůže.

S ohledem na nekonzistentní, rozporuplný a překotný vývoj právních názorů ESLP v otázce dvojího trestání nebyla snad ani objektivně šance pro české soudy reflektovat tuto judikaturu hladším způsobem. Podle způsobu, jakým je Úmluva konstruována, nemají české soudy jinou možnost, než judikaturu ESLP aplikovat. Děje se tomu tak často i s delším časovým odstupem, což je další negativní aspekt způsobený pravděpodobně tím, aby si české soudy ujasnily směřování judikatury ESLP, kdy si i v minulosti stěžovaly na nekoherentní obtížně hodnotitelnou judikaturu. ESLP taktéž své výstupy činí na podkladě podmínek v zemi předmětného sporu a ačkoliv se snaží ve svých rozhodnutích činit obecné závěry, jejich aplikace v dalších zemích Rady Evropy je pro národní soudy komplikovaná a rozhodně nemusí být vždy jednoznačná pro autenticitu daňového systému a trestního práva každého státu. Od rozhodování českých soudů je očekáván návod na aplikaci této judikatury v podmínkách českého právního řádu, případně její upřesnění. Tato očekávání jsou z mého pohledu pro výše rozvedené navázání judikátů na podmínky v konkrétních zemích velmi ambiciózní a prakticky velmi obtížně splnitelná. Takový stav nepřináší právní jistotu pro nikoho, správce daně, orgány činné v trestním řízení ani občany. Zejména veřejné orgány nemají pro své rozhodování jasná pravidla a jejich práce může být snadno zpochybňována. Rozhodování tím není usnadňováno ani obecným soudům, protože situace, kdy se musejí zabývat rozsáhlou aktuální českou a zahraniční judikaturou, jejich jednání prodlužuje.

Nelze si nepoložit otázku, jestli takto zásadní problematika daňové a trestní sféry práva vůbec může být fakticky upravována pouze nekonzistentní judikaturou. Od aplikujících subjektů by nemělo být očekáváno, že budou načítat judikaturu ESLP či českých soudů, ale právní pravidla by měla být zcela jasně obsažena v právních normách. Situaci, kdy pravidla nevycházejí z právní úpravy, ale v takovém rozsahu z nestabilní judikatury lze označit jako patologickou. Současný stav, kdy se judikatura v zásadě permanentně vyvíjí, v praxi nelze

zakotvit do adekvátních právních norem. Na podkladě rozsudku A a B proti Norsku nicméně lze uvažovat právní zakotvení některých nástrojů, které automatizovaně prováží daňové a trestní řízení, zejména časovou posloupnost jejich úkonů a jejich limity, tak aby postupy veřejných orgánů směřovaly k věcné a časové souvislosti. Automatickým prvkem, který se ve světle tohoto rozhodnutí v českém právním řádu osvědčuje, je oznamovací povinnost správce daně vůči orgánům činným v trestním řízení a standardizované poskytování podkladů z daňového řízení.

Jakkoliv lze způsob konstrukce daňového penále a jeho funkci označit za spornou a problematickou s ohledem k tomu, že postihuje stejný objekt a jednání jako trestný čin zkrácení daně, velmi těžko lze dosáhnout zcela optimálního řešení. Pakliže bychom předpokládali, že uložení daňového penále správcem daně podle daňového řádu představuje překážku pro trestní postih, zcela bezpochyby by v případě zkrácení vyšších částek daní či vylákání výhody na povinných platbách nedošlo k adekvátnímu potrestání pouze v daňovém řízení, neboť daňové orgány nemají nástroje k vyšetřování a postihování komplikované organizované trestné činnosti. Za takových podmínek by bylo možné očekávat, že potenciální pachatelé by neváhali daň kráti, a pravděpodobně by bez uhrazení daně i penále obchodní subjekt nechali zkrachovat, aniž by se museli obávat trestního postihu. Oproti tomu, pakliže by bylo přistoupeno k potrestání pouze v rámci trestního řízení, správce daně by pravděpodobně již nemohl zahájit daňové řízení, i kdyby se v trestním řízení nepodařilo prokázat úmyslné jednání. Zprošťující rozsudek trestního soudu představuje překážku věci rozhodnuté pro pozdější vedení daňového řízení a z praxe se nabízí otázka, jaká by byla jeho úspěšnost s časovým odstupem způsobeným právě trestním řízením. Soudy mívají také často problém stanovit výši škody, pakliže účetnictví obchodních společností zcela absentuje. K tomuto však mají naopak širokou praxi právě správci daně. Daňové řízení zcela určitě nelze eliminovat zejména s ohledem k tomu, že nelze očekávat, že by soudci byli schopni jakkoliv zajišťovat doměření daní. Vyloučení daňového penále by vzneslo otázku, jak nastavit hranici pro trestní postih a lze očekávat, že množství méně závažných daňových úniků pod hranicí trestního práva by zůstalo zcela bez sankce. Ačkoliv se nezřídka objevují apely ke zrušení daňového penále, je otázka, jak bez něj udělat systém funkčnějším a efektivnějším, aby zároveň byl zajištěn výběr daní.

V očích veřejnosti nedostatečně stíhaná trestná činnost snižuje důvěru v právní stát a potažmo také politický systém. Výše nastíněná otázka, jak se obejít bez jednoho z řízení, vede k odporu řady členských států Rady Evropy ratifikovat Protokol č. 7 Úmluvy, vyjednání

výjimek k tomuto protokolu nebo ignoraci judikatury ESLP. Pro členské země Rady Evropy se nejedná pouze o otázku právní, ale mají také silný ekonomický a politický motiv k získání dostatečného množství finančních prostředků do veřejných rozpočtů k financování veřejných služeb. Na pozadí boje mezi státy a obchodními korporacemi, jež se za každých podmínek snaží minimalizovat svoji daňovou povinnost, to logicky velmi dobře odůvodňuje motivaci států intenzivně se vyhýbat jakékoliv potenciální ztrátě příjmů z daní.

SD EU si je vědom nekonzistentního postoje ESLP i členských států Rady Evropy, a tak se svými postoji dlouho vyčkává a následně se v zásadě drží již ustálenějších postojů ESLP, protože do problematiky na úrovni evropského prostoru zřejmě nechce vnést větší kontroverze. Také judikatura českých soudů se o rozhodnutí SD EU v podstatě příliš neopírá, ačkoliv v principu jsou neméně důležitá.

SEZNAM POJMŮ A ZKRATEK

A a B proti Norsku	Rozsudek ESLP ze dne 15. 11. 2016, stížnosti č. 24130/11 a 29758/11, ve věci A a B proti Norsku
daňový řád	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
Engel a další proti Nizozemsku	Rozsudek ESLP ze dne 8. 6. 1976, stížnost č. 5100/71, ve věci Engel a další proti Nizozemsku
ESLP	Evropský soud pro lidská práva
EU	Evropská unie
Ferrazzini proti Itálii	Rozsudek ESLP ze dne 12. 7. 2001, stížnosti č. 44759/98, ve věci Ferrazzini proti Itálii
Fransson	Rozsudek SD EU ze dne 26. 2. 2013 ve věci C-617/10 Hans Åkerberg Fransson
Franz Fischer proti Rakousku	Rozsudek ESLP ze dne 29. 5. 2001, stížnost č. 37950/97, ve věci Franz Fischer proti Rakousku
Gradinger proti Rakousku	Rozsudek ESLP ze dne 23. 10. 1995, stížnost č. 15963/90, ve věci Gradinger proti Rakousku
Janosevic proti Švédsku	Rozsudek ESLP ze dne 23. 7. 2002, stížnost č. 34619/97, ve věci Janosevic proti Švédsku
Jóhannesson a další proti Islandu	Rozsudek ESLP ze dne 18. 5. 2017, stížnost č. 22007/11, ve věci Jóhannesson proti Islandu
Jussila proti Finsku	Rozsudek ESLP ze dne 23. 11. 2006, stížnost č. 73053/01, ve věci Jussila proti Finsku
Lucky Dev proti Švédsku	Rozsudek ESLP ze dne 27. 11. 2014, stížnost č. 7356/10, ve věci Lucky Dev proti Švédsku
LZPS	Listina základních práv a svobod
LZP EU	Listina základních práv Evropské unie
Menci	Rozsudek SD EU ze dne 20. 3. 2018, věc C-524/15 Menci
Morel proti Francii	Rozsudek ESLP ze dne 3. 6. 2003, stížnost č. 54559/00, ve věci Morel proti Francii

Nykänen proti Finsku	Rozsudek ESLP ze dne 20. 5. 2014, stížnost č. 11828/11, ve věci Nykänen proti Finsku
Oliveira proti Švýcarsku	Rozsudek ESLP ze dne 30. 7. 1998, stížnost č. 25711/94, ve věci Oliveira proti Švýcarsku
Prováděcí úmluva přestupkový zákon	Prováděcí úmluva k Schengenské dohodě zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich
SD EU	Soudní dvůr Evropské unie
správní řád	zákon č. 500/2004 Sb., správní řád
trestní řád	zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním
trestní zákoník	zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
trestný čin zkrácení daně	trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby
Úmluva	Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod
zákon o trestní odpovědnosti právníků osob	zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právníků osob a řízením proti nim
Zolotukhin proti Rusku	Rozsudek ESLP ze dne 10. 2. 2009, stížnost č. 14939/03, ve věci Zolotukhin proti Rusku

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

1. Seznam použité literatury

BAKEŠ, Milan. KARFÍKOVÁ, Marie. KOTÁB, Petr a Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7.

BARTOŇ, Michal a kol. *Základní práva*. Praha: Leges, 2016. 608 s. ISBN 978-80-7502-128-1.

BAXA, Josef. DRÁB, Ondřej. KANIOVÁ, Lenka. LAVICKÝ, Petr. SCHILLEROVÁ, Alena. ŠIMEK, Karel. ŽIŠKOVÁ, Marie. *Daňový řád. Komentář. I. díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. 800 s. ISBN 978-80-7357-564-9.

BOGUSZAK, Jiří. ČAPEK, Jiří. GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. Praha: ASPI Publishing, 2004. s. 348. ISBN 80-7357-030-0.

CÍSAŘOVÁ, Dagmar a kol. *Trestní právo procesní*. Praha: Linde, 2001. 494 s. ISBN 978-80-7201-268-1.

DRAŠTÍK, Antonín. FENYK, Jaroslav a kol. *Trestní řád. Komentář. I. díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2017, s. 1412. ISBN 978-80-7552-600-7.

DRAŠTÍK, Antonín. FREMR, Robert. DURDÍK, Tomáš. RŮŽIČKA, Miroslav. SOTOLÁŘ, Alexander a kol. *Trestní zákoník. Komentář. II. díl*. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2015. 1696 s. ISBN 978-80-7478-790-4.

GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 5. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 308 s. ISBN 978-80-7380-233-2.

HANUŠ, Jaromír. HOLUŠA, Bohumil. MUSILOVÁ, Lydie. *Daňový řád v kostce*. Ostrava: EconomiCon, 2012. 422 s. ISBN 978-80-905065-2-7.

JELÍNEK, Jiří. IVOR, Jaroslav et al. *Trestní právo Evropské unie a jeho vliv na právní řád České republiky a Slovenské republiky*. Praha: Leges, 2015. 384 s. ISBN 978-80-7502-080-2.

JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo procesní*. 4. vydání. Praha: Leges, 2016. 848 s. ISBN 978-80-7502-160-1.

JOSEPH, Sarah. SCHULTZ, Jenny. CASTAN, Melissa. *The international covenant on civil and political rights: cases, materials, and commentary*. 2. vydání. Oxford: Oxford University Press, 2004. 985 s. ISBN 0-19-925807-4.

KINDL, Milan a kol. *Základy správního práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2006. 327 s. ISBN 80-7380-011-X.

KLÍMA, Karel et al. *Komentář k Ústavě a Listině*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 1441 s. ISBN 978-80-7380-140-3.

KMEC, Jiří. KOSAŘ, David. KRATOCHVÍL, Jan. BOBEK, Michal. Evropská úmluva o lidských právech. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. 1687 s. ISBN 978-80-7400-365-3.

KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Praha: C. H. Beck, 1995. 246 s. ISBN 80-7179-028-1.

KOPŘIVA, Miroslav. NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu*. 2. rozšířené vydání. Ostrava: Sagit, 2013. 927 s. ISBN 978-80-7208-947-5.

KRATOCHVÍL, Vladimír a kol. *Kurz trestního práva: Trestní právo hmotné: Obecná část*. Praha: C. H. Beck, 2009. 797 s. ISBN 978-80-7400-042-3.

KUČEROVÁ, Helena. HORZINKOVÁ, Eva. *Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich a zákon o některých přestupcích s komentářem a judikaturou*. Praha: Leges, 2017. 864 s. ISBN 978-80-7502-211-0.

LICHNOVSKÝ, Ondřej. ONDRÝSEK, Roman. NOVÁKOVÁ, Petra. KOSTOLANSKÁ, Eva. ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016. 938 s. ISBN 978-80-7400-604-3.

MATES, Pavel a kol. *Základy správního práva trestního*. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010. 248 s. ISBN 978-80-7400-357-8.

MATYÁŠOVÁ, Lenka. GROSSOVÁ, Marie Emilie. *Daňový řád s komentářem a judikaturou*. 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015. Praha: Leges, 2015. 1024 s. ISBN 978-80-7502-081-9.

MOLEK, Pavel. *Právo na spravedlivý proces*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 576 s. ISBN 978-80-7357-748-3.

POTĚŠIL, Lukáš. HEJČ, David. RIGEL, Filip. MAREK, David. *Správní řád. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. 816 s. ISBN 978-80-7400-598-5.

PROUZA, Daniel. *Zásada ne bis in idem v českém trestním procesu*. 1. vydání. České Budějovice: Vysoká škola evropských a regionálních studií, 2006. 222 s. ISBN 80-86708-27-6.

REPÍK, Bohumil. *Evropská úmluva o lidských právech a trestní právo*. Praha: Orac, 2002. 263 s. ISBN 80-86199-57-6.

SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2009. 464 s. ISBN 978-80-7357-382-9.

SVOBODA, Petr. *Ústavní základy správního řízení v České republice*. Praha: Linde, 2007. 359 s. ISBN 978-80-7201-676-1.

ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní řád I. § 1 až § 156. Komentář*. 7. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013. 1920 s. ISBN 978-80-7400-465-0.

ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. 2150 s. ISBN 978-80-7400-428-5.

ŠÁMAL, Pavel. KRÁL, Vladimír. BAXA, Josef. PÚRY, František. *Trestní řád. Komentář*. I. díl. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2002. 1224 s. ISBN 80-7179-634-4.

ŠKOP, Martin. MACHÁČ, Petr. *Základy právní nauky*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 196 s. ISBN 978-80-7357-709-4.

TOMÁŠEK, Michal. *Europeizace trestního práva*. Praha: Linde, 2008. 459 s. ISBN 978-80-7201-737-9.

VANTUCH, Pavel. *Trestní zákoník s komentářem: komentář k zákonu č. 40/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů: informace z judikatury: k 1. 8. 2011*. 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2011. 1367 s. ISBN 978-80-7263-677-8. s. 872.

VEDRAL, Josef. *Správní řád: komentář*. 2. vydání. Praha: Bova Polygon, 2012. 1446 s. ISBN 978-80-7273-166-4.

WAGNEROVÁ, Eliška. ŠIMÍČEK, Vojtěch. LANGÁŠEK, Tomáš. POSPÍŠIL, Ivo a kol. *Listina základních práv a svobod. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 931 s. ISBN 978-80-7357-750-6.

WATTEL, Peter J. *Ne Bis in Idem and Tax Offences in EU Law and ECHR Law*. Cambridge: Cambridge University Press, 2016. 193 s. ISBN 9781107451841. s. 187.

ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. přepracované vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 333 s. ISBN 978-80-7400-366-0.

2. Odborné články

BALÁČOVÁ, Adéla. *Vztah daňového práva a dalších právních odvětví*. Brno, 2016. Diplomová práce. Masarykova univerzita. Fakulta právnická. Vedoucí diplomové práce doc. JUDr. Ing. Michal Radvan, Ph.D.,.

CZUDEK, Damian. *Ne bis in idem a dopady do daňového procesu*. In Radvan, Czudek, Čejková, Liška, Lišková, Marešová, Nevečeřalová, Škop. *Přímé daně a jejich správa v judikatuře*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2018. s. 245-262. Spisy Právnické fakulty MU, řada teoretická, Edice Scientia. Sv. č. 635. ISBN 978-80-210-9084-2.

KOCINA, J. *Ne bis in idem - penále v daňovém řízení*. *Bulletin advokacie*, 2016, roč. 60, č. 10, s. 38-40. ISSN: 1210-6348.

MORAVCOVÁ, Lea. *Dopad principu non bis in idem na správní trestání*. Brno, 2017. Diplomová práce. Masarykova univerzita. Fakulta právnická. Vedoucí diplomové práce JUDr. Stanislav Kadečka, Ph.D.,.

MUNIZ, Kelly Ana. *The Ne Bis In Idem Principle in European Union Tax Law*. Lund, 2018. Master Thesis. Lund Univeristy. Faculty of Law. Supervisor Marta Papis-Almansa.

PAVLOVSKÁ, Barbora. *Daňové úniky u daní ze spotřeby v České republice*. Praha, 2010. Bakalářská práce. Vysoká škola ekonomická. Fakulta financí a účetnictví. Vedoucí bakalářské práce doc. Ing. Slavomíra Svátková, CSc..

PIPEK, Jiří. *Princip ne bis in idem v konkurenci jurisdikcí*. *Trestněprávní revue*. Praha: C. H. Beck, 2004, č. 4, s. 97. ISSN 1213-5313.

RADVAN, Michal. *Je berní právo samostatným odvětvím práva?* In *Dny Práva – 2008 – Days of Law*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008. s. 295-304. ISBN 978-80-210-4733-4.

RADVAN, Michal. Nad jedním rozhodnutím Nejvyššího soudu týkajícím se problematiky „ne bis in idem“ z hlediska jeho aspektů mezinárodních a vnitrostátních. *Státní zastupitelství*. 2005, roč. 3, č. 6, s. 2-16. ISSN 1214-3758.

Rozsudek ze dne 18. 5. 2017 ve věci Jóhannesson proti Islandu, č. 22007/11. Daňové delikty a zásada ne bis in idem. *Bulletin Nejvyššího soudu* č. 2/2017. Oddělení analytiky a srovnávacího práva Nejvyššího soudu. ISSN 2464-8531.

Ochrana základních práv a svobod v procesu europeizace trestního práva. 1. vydání. Praha: Karolinum, 2006. 148 s. Acta Universitatis Carolinae. Iuridica, 1/2006. ISBN 80-246-1231-3.

ŠÁMAL, Pavel. *Uplatnění zásady ne bis in idem při posuzování trestní odpovědnosti za zkrácení daně*. *Trestněprávní revue*. Praha: C. H. Beck, 2017. roč. 16. č. 11-12. ISSN 1213-5313. s. 247-260.

ŽĎÁRSKÝ, Zbyněk. *Pokračování a totožnost skutku u daňových trestných činů*. *Trestněprávní revue*. Praha: C. H. Beck, 2011, č. 8, s. 220-221. ISSN 1213-5313.

3. Právní předpisy

Ústava

Listina základních práv a svobod

Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod

Listina základních práv a svobod Evropské unie

Mezinárodní pakt o občanských a politických právech

zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním

zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízením proti nim

zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich

zákon č. 500/2004 Sb., správní řád

zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky

zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád

zákon č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních

zákon č. 61/1997 Sb., o lihu

Sdělení Federálního ministerstva zahraničních věcí č. 209/1992 Sb., ve znění č. 41/1996., č. 243/1998 Sb. a č. 48/2010 Sb.m.s.

Vyhláška Ministra zahraničních věcí č. 120/1976 Sb.

Vyhláška Ministerstva zahraničních věcí Československé socialistické republiky č. 120/1976 Sb.

4. Judikatura

Judikatura českých soudů

Rozsudek Nejvyššího soudu ČSSR ze dne 21. 2. 1968, sp. zn. 8 Tz 10/68 [R 25/1968 tr.]

Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSR ze dne 7. 3. 1972, sp. zn. 4 To 54/71 [R 5/1973 tr.]

Rozhodnutí Nejvyššího soudu SSR ze dne 14. 9. 1978, sp. zn. 4 Tz 62/78 [R 27/1979 tr.]

Rozsudek Nejvyššího soudu České republiky ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. Tzn 12/94

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. 7. 2001, sp. zn. 5 Tz 101/2001 [R 20/2002 tr.]

Usnesení Ústavního soudu ze dne 17. 7. 2002, sp. zn. II. ÚS 143/02

Nález Ústavního soudu ze dne 12. 6. 2002, sp. zn. I. ÚS 722/01

Nález Ústavního soudu ze dne 9. 7. 2003, sp. zn. Pl. ÚS 6/03

Usnesení Ústavního soudu ze dne 4. 9. 2003, sp. zn. III ÚS 103/03

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. 7. 2004, sp. zn. 11 Tdo 738/2003

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. 9. 2004, sp. zn. 11 Tdo 917/2004 [R 22/2005 tr.]

Nález Ústavního soudu ČR ze dne 22. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 372/03

Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16. května 2006, sp. zn. 2 Afs 52/2005-94

Nález Ústavního soudu ze dne 15. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 629/06

Usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 5. 2010, sp. zn. I. ÚS 977/10

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 27. 5. 2010, sp. zn. 6 Tdo 1478/2009

Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 3. 2011, 8 Tz 10/2011

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2011, sp. zn. Afs 1/2011

Nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. II. ÚS 3803/11

Usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. II. ÚS 3803/11

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2013, sp. zn. 5 Afs 28/2013
Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 2. 7. 2014, sp. Zn. 5 Tdo 749/2014
Usnesení Obvodního soudu pro Prahu 4 ze dne 10. 6. 2015, sp. zn. 6 T 145/2014
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014
Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016
Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 23. 2. 2017, sp. zn. 7 Tdo 1068/2016
Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. 2. 2017, sp. zn. 4 Tdo 764/2016
Nález Ústavního soudu ČR ze dne 14. 11. 2017, sp. zn. II. ÚS 1930/17 – 1

Judikatura Evropského soudu pro lidská práva

Rozsudek ESD ze dne 14. 12. 1972, stížnost č. 7/72 Boehringer Mannheim GmbH proti Komisi
Rozsudek ESLP ze dne 8. 6. 1976, stížnost č. 5100/71, ve věci Engel a další proti Nizozemsku
Rozsudek ESLP ze dne 28. 6. 1984, stížnost č. 7819/77, 7878/77, ve věci Campbell a Fell proti Spojenému království
Rozsudek ESLP ze dne 22. 5. 1990, stížnost č. 11034/84, ve věci Weber proti Švýcarsku
Rozsudek ESLP ze dne 23. 10. 1995, stížnost č. 15963/90, ve věci Gradinger vs. Rakousko
Rozsudek ESLP ze dne 30. 7. 1998, stížnost č. 25711/94, ve věci Oliveira vs. Švýcarsko
Rozsudek ESLP ze dne 30. 5. 2000, stížnost č. 31982/96, ve věci R. T. proti Švýcarsku
Rozsudek ESLP ze dne 29. 5. 2001, stížnost č. 37950/97, ve věci Franz Fischer vs. Rakousko
Rozsudek ESLP ze dne 12. 7. 2001, stížnosti č. 44759/98, ve věci Ferrazzini proti Itálii
Rozsudek ESLP ze dne 23. 7. 2002, stížnost č. 34619/97, ve věci Janosevic proti Švédsku
Rozsudek ESLP ze dne 3. 10. 2002, stížnost č. 48154/99, ve věci Zigarella proti Itálii
Rozsudek ESLP ze dne 3. 6. 2003, stížnost č. 54559/00, ve věci Morel proti Francii
Rozsudek ESLP ze dne 30. 9. 2004, stížnost č. 6072/02, ve věci Falkner proti Rakousku
Rozsudek ESLP ze dne 15. 3. 2005, stížnost č. 70982/01, ve věci Horciag proti Rumunsku
Rozsudek ESLP ze dne 22. 11. 2005, stížnost č. 75602/01, ve věci Sundqvist proti Finsku
Rozsudek ESLP ze dne 13. 12. 2005, stížnost č. 73661/01, ve věci Nilsson proti Švédsku
Rozsudek ESLP ze dne 23. 11. 2006, stížnost č. 73053/01, ve věci Jussila proti Finsku
Rozsudek ESLP ze dne 10. 2. 2009, stížnost č. 14939/03, ve věci Zolotukhin proti Rusku
Rozsudek ESLP ze dne 16. 6. 2009, stížnost č. 13079/03, ve věci Ruotsalainen proti Finsku
Rozsudek ESLP ze dne 25. 6. 2009, stížnost č. 55759/07, ve věci Maresti proti Chorvatsku

Rozsudek ESLP ze dne 14. 1. 2010, stížnost č. 2376/03, ve věci Tsonyo Tsonev proti Bulharsku

Rozsudek ESLP ze dne 20. 5. 2014, stížnost č. 11828/11, ve věci Nykänen proti Finsku

Rozsudek ESLP ze dne 27. 11. 2014, stížnost č. 7356/10, ve věci Lucky Dev proti Švédsku

Rozsudek ESLP ze dne 15. 11. 2016, stížnosti č. 24130/11 a 29758/11, ve věci A a B proti Norsku

Rozsudek ESLP ze dne 18. 5. 2017, stížnost č. 22007/11, ve věci Jóhannesson proti Islandu

Rozsudek ESLP ze dne 12. 2. 2019, stížnost č. 52623/14, ve věci Ragnar Thorisson proti Islandu

Rozsudek ESLP ze dne 16. 4. 2019, stížnost č. 72098/14, ve věci Bjarni Ármannsson proti Islandu

Judikatura Soudního dvora Evropské unie

Rozsudek ESD ze dne 14. 12. 1972, věc 7/72 Boehringer Mannheim GmbH proti Komisi

Rozsudek SD EU ze dne 11. 2. 2003, spojené věci C-187/01 a C-385/01 Hüseyin Gözütok a Klaus Brügge

Rozsudek SD EU ze dne 9. 3. 2006, věc C-436/04 Van Esbroeck

Rozsudek SD EU ze dne 28. 9. 2006, věc C-150/05 Van Straaten

Rozsudek SD EU ze dne 18. 7. 2007, věc C-288/05 Kretzinger

Rozsudek SD EU ze dne 26. 2. 2013 ve věci C-617/10 Hans Åkerberg Fransson

Rozsudek SD EU ze dne 27. 5. 2014, věc C-129/14 Zoran Spasic

Rozsudek SD EU ze dne 20. 3. 2018, věc C-524/15 Menci

5. Internetové zdroje a ostatní zdroje, politické dokumenty

ANGYALOSSY, Petr. *Súbeh správneho a trestného konania – zásada NE BIS IN IDEM*. In: Justičná akadémia Slovenskej republiky [online]. 5. října 2018 [cit. 2020-10-2]. Dostupné z: https://jasr.sk/sites/default/files/2021-04/Angyalossy_NE_BIS_IN_IDEM.pdf.

BOHÁČ, Radim. *Ne bis in idem? Vztah penále podle daňového řádu a trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby*. In: Radim Boháč katedra finančního práva a finanční vědy PF UK [online]. 25. listopadu 2015 [cit. 2020-10-10]. Dostupné z: http://www.radimbohac.cz/userFiles/konference/ne-bis-in-idem/podklady-k-tisku-brozury_seminar-ne-bis-in-idem.pdf.

BOUDNÁ, Věra. *K problematice věci pravomocně rozsouzené*. [online]. Právní prostor: 2014 [cit. 2018-11-11]. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/procesni-pravo/k-problematice-veci-pravomocne-rozsouzene>.

Case law by the Court of Justice of the European Union on the principle of ne bis in idem in criminal matters [online]. EUROJUST: 2020[cit. 2020-12-29]. Dostupné z: https://www.eurojust.europa.eu/sites/default/files/Publications/Reports/2020-04_Case-law-by-CJEU-on-NeBisInIdem_EN.pdf.

Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, poslanecký tisk č. 685/0 ze dne 18. 12. 2008. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=5&ct=685&ct1=0>.

Graf FIM/Kč, měny eurozóny, grafy kurzů měn. Interaktivní graf kurzu finská marka/česká koruna (FIM/CZ), celá historie. [cit. 2021-11-11]. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/kurzy-men/grafy/CZK-FIM/>.

Graf FRF / Kč, měny eurozóny, grafy kurzů měn. Interaktivní graf kurzu francouzský frank/česká koruna, celá historie. [cit. 2021-11-11]. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/kurzy-men/grafy/CZK-FRF>.

Guide on Article 4 of Protocol No. 7 to the European Convention on Human Rights. Right not to be tried or punished twice. European Court of Human Rights. [online]. Council of Europe: 2021[cit. 2021-12-14]. Dostupné z: https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_4_Protocol_7_ENG.pdf.

Jak se vyvíjela dvoutýdenní repo sazba ČNB? [online]. Česká národní banka: 2020 [cit. 2020-10-29]. Dostupné z: <https://www.cnb.cz/cs/casto-kladene-dotazy/Jak-se-vyvijela-dvoutydeni-repo-sazba-CNB/>.

Latinský slovník on-line. [online] Latinský slovník. latinsky.cz: 2018 [cit. 2018-09-09]. Dostupné z: <http://latinsky-slovník.latinsky.cz/latinsko-cesky/>.

MTIC (MISSING TRADER INTRA COMMUNITY) FRAUD [online] Europol [cit. 2021-02-26]. Dostupné z: <https://www.europol.europa.eu/crime-areas-and-trends/crime-areas/economic-crime/mtic-missing-trader-intra-community-fraud>.

Ne bis in idem [online]. Oxford Public International Law: 2018 [cit. 2018-04-09]. Dostupné z: <https://opil.ouplaw.com/view/10.1093/law:epil/9780199231690/law-9780199231690-e66>.

Ne bis in idem a daňové delikty [online]. epravo.cz: 2019 [cit. 2021-09-09]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/ne-bis-in-idem-a-danove-delikty-109555.html?mail>.

Ne bis in idem: France stays on the sidelines of the European stance on the cumulation of criminal and fiscal sanctions after last decisions rendered by the French Supreme Court [online]. NAVACELLE: 2020[cit. 2021-12-14]. Dostupné z: <https://navacelle.law/ne-bis-in-idem-france-stays-on-the-sidelines-of-the-european-stance-on-the-cumulation-of-criminal-and-fiscal-sanctions-after-last-decisions-rendered-by-the-french-supreme-court/>.

OPPERS, Alexander. WAHL, Thomas. *CJEU: Criminal Penalty in Addition to Penalty in Tax Proceedings to Combat VAT Fraud Possible* [online]. EUCRIM: 2018[cit. 2021-12-14]. Dostupné z: <https://eucrim.eu/news/cjeu-criminal-penalty-addition-penalty-tax-proceedings-combat-vat-fraud-possible/>.

PEETERS, Bruno. The Ne Bis in Idem Rule: Do the EUCJ and the ECtHR Follow the Same Track? [online]. EC Tax Review: 2018[cit. 2021-12-14]. Dostupné z: <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/EC+Tax+Review/27.4/ECTA2018019>.

PÚRY, František. *Aktuality v trestním postihu daňových a dalších trestních činů v České republice*. In: Justičná akadémia Slovenskej republiky [online]. 27. října 2016 [cit. 2020-10-2]. Dostupné z: <https://docplayer.cz/30909795-Aktuality-v-trestnim-postihu-danovych-a-dalsich-trestnych-cinu-v-ceske-republice.html>.

Rozhodnutí Výboru spojených národů pro lidská práva ze dne 2. 11. 1987, č. j. 204/1986, ve věci A. P. v. Itálie. Dostupné z: http://www.worldcourts.com/hrc/eng/decisions/1987.11.02_AP_v_Italy.ht

Rozhodnutí Výboru spojených národů pro lidská práva ze dne 18. 3. 2010, č. j. 1629/2007, ve věci Fardon v. Austrálie. Dostupné z: http://www.worldcourts.com/hrc/eng/decisions/2010.03.18_Fardon_v_Australia.pdf

SEJKORA, Tomáš. *Non bis in idem in tax matters. Quo vadis* [online]. The Lawyer Quarterly. International Journal for Legal Research: 2019 [cit. 2021-08-09]. Dostupné z: <https://tlq.ilaw.cas.cz/index.php/tlq/article/view/315>.

SEK průměrné kurzy 2002, historie kurzů měn. Průměrné kurzy od ČNB, švédská koruna. Průměrný kurz SEK/CZK v roce 2002. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/kurzy-men/historie/SEK-svedska-koruna/2002>.

SEK průměrné kurzy 2007, historie kurzů měn. Průměrné kurzy od ČNB, švédská koruna. Průměrný kurz SEK/CZK v roce 2007. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/kurzy-men/historie/SEK-svedska-koruna/2007>.

SLAVÍKOVÁ, Hedvika. *Podstata zásady ne bis in idem*. [online]. epravo.cz: 2013 [cit. 2018-11-11]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/podstata-zasady-ne-bis-in-idem-21638.html>.

Stanovisko Generálního advokáta M. Campos Sánchez-Bordony přednesené dne 12. září 2018, Věc C-524/15. Menci Luca za účasti Procura della Repubblica. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:62015CC0524&from=EN>.

Stanovisko Generálního advokáta Pedra Cruz Villalóna přednesené dne 12. června 2012, Věc C-617/10. Åklagaren proti Hansi Åkerbergu Franssonovi. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:62010CC0617&from=EN>.

ÚS: *Aplikace zásady ne bis in idem* [online]. Profiprávo.cz: 2016 [cit. 2019-09-09]. Dostupné z: https://profipravo.cz/index.php?page=article&id_category=16&id_article=259031&csum=a8a09137.

VOJÍŘ, Petr. *Sankce a její časová determinace*. In J. Kotásek, J. Bejček, V. Kratochvíl, N. Rozehnalová, P. Mrkývka, J. Hurdík, R. Polčák & J. Šabata, COFOLA 2010: the Conference Proceedings (s. 1440–1457). Brno: Masaryk university. Dostupné z: <https://adoc.pub/sankce-a-jeji-asova-determinace.html>.

ABSTRAKT

PRINCIP NE BIS IN IDEM V KONTEXTU DAŇOVÉHO A TRESTNÍHO PRÁVA

Tato rigorózní práce se zabývá souběžným uložením sankce podle daňového a trestního práva ve vazbě na porušení principu ne bis in idem jako jednoho ze základních právních principů, podle něhož lze o jednom skutku učinit pouze jedno meritorní rozhodnutí. Cílem práce je zjistit, zda je tato právní zásada porušena v případě uložení daňového penále podle daňového práva i odsouzení za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle trestního zákoníku. Vznesená otázka má základ v právním stanovisku Evropského soudu pro lidská práva, který přiřkl daňovému penále ukládanému podle daňových právních norem povahu trestního obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Na rozhodnutí evropských soudních těles navazuje judikatura Nejvyššího správního soudu a Nejvyššího soudu. Podrobná analýza a vyhodnocení judikatury a její vzájemný kontext je stěžejní částí celého textu.

Práce je krom úvodu a závěru členěna do šesti kapitol.

První tři teoretické kapitoly obsahují vymezení principu ne bis in idem a souvisejících pojmů v českém právním řádu a mezinárodních smlouvách, daňového řízení a sankcí v něm ukládaných a trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby včetně sankcionování v trestním řízení obecně. Další dvě praktické kapitoly dopodrobna rozebírají související judikaturu českých soudů a judikaturu Evropského soudu pro lidská práva a Soudního dvora Evropské unie. V poslední kapitole je judikatura vyhodnocena s důrazem na argumentaci, která v průběhu jejího vývoje měnila náhled na problematiku spolu s dalšími okolnostmi, právními, politickými a ekonomickými.

V závěru práce je nastíněn aktuální stav výkladu a aplikace zásady v rovině daňového a trestního práva v českém právním prostředí a v rámci evropských soudních těles. Pozornost je zaměřena na poslední zásadní rozhodnutí ve věci A a B proti Norsku a východiska, která toto rozhodnutí představuje pro reakci českých soudů či případná úvaha de lege ferenda.

Klíčová slova

ne bis in idem, daňové penále, zkrácení daně

ABSTRACT

THE NE BIS IN IDEM PRINCIPLE IN THE CONTEXT OF TAX AND CRIMINAL LAW

The thesis deals with concurrent imposition of sanctions under tax and criminal law in connection with the violation of the principle of ne bis in idem as one of the basic legal principles according to which only one ruling can be made on one conduct. The aim of the thesis is to examine whether this legal principle is violated in the case of imposing a tax penalty under the tax law and conviction for the crime of tax, fee and similar mandatory payments evasion under the criminal code. The question raised is based on the legal opinion of the European Court of Human Rights, which attributed to a tax penalty imposed under tax law the nature of a criminal charge within the meaning of Article 6 (1) of the European Convention on Human Rights. The case law of the Supreme Administrative Court and the Supreme Court follows the decisions of the European judicial bodies. Detailed analysis and evaluation of case law and its mutual context is a key part of the whole thesis.

In addition to the introduction and conclusion, the work is divided into six chapters.

The first three theoretical chapters contain a definition of the ne bis in idem principle and related terms in the Czech legal system and international treaties, tax proceedings and sanctions imposed therein and the crime of tax, fee and similar mandatory payments evasion, including sanctions in criminal proceedings in general. The next two practical chapters discuss in detail the related case law of the Czech courts and the case law of the European Court of Human Rights and the Court of Justice of the European Union. In the last chapter, the case law is evaluated with emphasis on the argumentation, which changed the course of its development together with the view of the issue, along with other circumstances, legal, political and economic.

At the end of the thesis, the current state of interpretation and application of the principle at the level of tax and criminal law in the Czech legal environment and within the European judicial bodies is outlined. Attention is focused on the last fundamental decision in the case A and B against Norway and the starting points that this decision represents for the reaction of the Czech courts or a possible consideration de lege ferenda.

Keywords

ne bis in idem principle, tax penalty, tax evasion