26. 6. 2019

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Ne bis in idem a daňové delikty

V nedávné době byla (nejen na tuzemské) právní půdě relativně četně diskutována zajímavá otázka z oblastí daní, která má výrazný přesah také do práva trestního. Tuto otázku představuje určení povahy sankcí, které jsou udělovány v rámci daňového řízení a zda povaha těchto sankcí brání současnému uložení trestu v trestním řízení za stejné porušení zákonných povinností ve světle principu ne bis in idem.

Těžiště problematiky představuje vymezení povahy sankcí v daňovém řízení. V našem právním řádu se jedná zejména o daňové penále ve smyslu § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „DŘ“) a pokutu za opožděné tvrzení daně podle § 250 DŘ. Určitým vodítkem při posuzování povahy těchto sankcí mohou být tzv. engelovská kritéria.[1] Autor podotýká, že na tomto místě není cílem popisovat teoretická východiska a porovnávat úplně odlišné charaktery odpovědnosti v daňovém a trestním řízení, spíše je cílem tohoto článku poukázat na relevantní závěry významné judikatury v dané oblasti.

V českém právním prostředí byl princip *ne bis in idem* dříve respektován pouze v rámci trestního řízení ve smyslu zákazu dvojího trestního stíhání za týž čin a dvojího sankcionování trestem (*stricto sensu*) za tento čin. Pod vlivem rozhodovací praxe Evropského soudu pro lidská práva (dále jen „ESLP“) však Nejvyšší soud rozhodl, že je třeba přizpůsobit tuzemské rozhodování „evropským“ standardům a v přelomovém rozhodnutí z roku 2004 vztáhnul aplikaci principu *ne bis in idem* nikoli pouze na trestní řízení, nýbrž vyslovil její přesah i do správního řízení, konkrétněji do řízení o přestupku.[2]

Ve vztahu k daňové oblasti dlouho nebylo rozhodování konzistentním, resp. nebylo zřejmé, zda daňové sankce spadají pod pojem „trestní obvinění“ ve smyslu čl. 6 Evropské úmluvě o ochraně lidských práv (dále jen „EÚLP“). Z tohoto důvodu nebylo jednoznačné ani řešení případného souběhu různých sankcí v rámci více řízení vedených ohledně stejného daňového deliktu. S ohledem na rozsah článku pouze stručně uvedu několik zásadních rozhodnutí zahrnující problematiku tématu tohoto článku. ESLP ve věci *Lucky Dev vs. Sweden*[3] shledal porušení principu *ne bis in idem*,[4] když došlo k sankcionování totožného subjektu za totožné porušení povinností v daňovém i trestném řízení zároveň. Touto věcí vymezil ESLP čtyři základní kritéria pro hodnocení konkurence sankcí v obdobných případech. Kritéria jsou představována tím, zda má konkurenční sankce trestní povahu (čl. 6 EÚLP), zda je dána totožnost skutku, zda bylo vydáno pravomocné rozhodnutí a zda jsou **vedená řízení duplicitními.** Tato kritéria se projevují i v současném rozhodování, přičemž je zevrubně zkoumána duplicita řízení. Ve věci *A and B vs. Norway*[5] naopak za uložení obou sankcí nebylo ani u jednoho ze stěžovatelů shledáno porušení ust. čl. 4 Protokolu č. 7 k EÚLP, a to

především z toho důvodu, že předmětné dvojí řízení stěžovatele nepřiměřeně nezatěžovalo, stěžovatelé mohli tento dvojí postih od začátku předvídat, a především zde byla shledána **dostatečně těsná materiální a časová souvislost mezi těmito řízeními**.

V českém právním prostředí bylo pod vlivem ESLP v nedávné době vydáno přelomové usnesení Nejvyššího soudu ze dne 15. března 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, které je určitým způsobem v protichůdném postoji k rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu.[6] Jaká kritéria určilo poslední tuzemské rozhodnutí, které našlo inspiraci u Evropského soudu pro lidská práva?

Nejvyšší soud v posuzovaném případě s ohledem na výše uvedená čtyři kritéria rozhodovací praxe ESLP uvedl, že obě řízení, tedy daňové i trestní, **nemusí probíhat současně, nýbrž za účelem naplnění kritéria časové souvislosti postačí, aby byla vedena postupně v bezprostřední vzájemné časové návaznosti**. Podle Nejvyššího soudu není v tomto směru překážkou ani nepřiměřená délka řízení, ale postačí vzájemná návaznost při ukládání daňového penále a následného trestního řízení. **Ve smyslu materiální (věcné) souvislosti má být jedna sankce zohledňována při ukládání té druhé** a dotyčný nesmí být nepřiměřeně zatížen. Z toho plyne, že k porušení principu *ne bis in idem* nedochází, pokud **obě řízení tvoří celistvý, vzájemně se doplňující celek, souběžné sankcionování je přiměřené a předvídatelné, jinak řečeno obě řízení jsou koherentní**.

Jako vysoce aktuální lze vnímat rozsudek ESLP ze dne 12. února 2019 ve věci ***Ragnar Thorisson vs. Iceland***, stížnost č. 52623/14. V dané věci bylo dotyčnému uloženo daňové penále ve výši 25 % z doplatku na dani a následně, po roce a čtvrt od právní moci rozhodnutí správce daně o daňovém penále, byl potrestán trestní soudem, mimo jiné, i peněžitém trestem. ESLP zhodnotil souběžné sankcionování v této věci jako porušení v čl. 4 Protokolu č. 7 k EÚLP a principu *ne bis in idem*, když vytkl rozhodovacím orgánům nedostatečnou provázanost obou řízení. Nebylo vyhověno kritériu dostatečně úzké věcné a časové souvislosti, a to především z důvodu absence časového překryvu obou řízení a nezávislosti vyšetřování, kdy oba orgány vedoucí řízení duplicitně shromažďovaly a hodnotily důkazy. Na porušení principu *ne bis in idem* nic nezměnilo, že odvolací trestní soud v dané věci snížil prvostupňový peněžitý trest, a to právě s přihlédnutím k uloženému daňovému penále. Ve věci *Ragnar Thorisson vs. Iceland* tak dle ESLP obě řízení sice sledovala komplementární účel, nicméně nebyla splněna kritéria pro souběžné uložení daňové a trestní sankce, zejména z důvodu nedostatečně úzké časové souvislosti.[7] Porušení principu *ne bis in idem* vyslovil ESLP i v další nedávné severské věci, a to z podobných důvodů.[8]

Nad rámec výše uvedeného lze uzavřít, že obdobný přístup bude patrně zastáván i ve vztahu k pokutě za opožděné tvrzení daně ve smyslu § 250 DŘ, i vzhledem k nedávnému rozsudku Nejvyššího správního soudu, č.j. 9 Afs 197/2018 – 53.[9]

Závěrem je nasnadě uvést, že judikatura ve vymezené oblasti se v poslední době ustálila, přičemž lze tvrdit, že sankcionování v daňovém řízení za určitých předpokladů nebrání potrestání pachatele v rámci trestního řízení za týž skutek. **Povaha daňového penále (i pokuta za opožděné tvrzení daně dle české právní úpravy) je sice dána najisto a představuje ve světle engelovských kritérií „trestní obvinění“ ve smyslu čl. 6 EÚLP, nicméně při dodržení kritérií v podobě celistvosti a komplementárnosti konkurenčních řízení lze uložit za totéž jednání oba druhy sankcí.** S přihlédnutím k poslednímu rozhodnutí ESLP tedy lze pouze očekávat budoucí úpravu, pozměňování a dokreslování jednotlivých kritérií pro současné „trestání“ daňových deliktů, která by měla být vymezena vždy s ohledem na konkrétní okolnosti posuzovaného případu a být v při rozhodování řádně reflektována.

JUDr. Lenka Příkazská,
advokátka

Mgr. Tomáš Kadlec,
advokátní koncipient

HSP Partners advokátní kancelář v.o.s.

Vodičkova 710/31
110 00 Praha 1

Tel.: +420 734 363 336
e-mail: ak@akhsp.cz

---

[1] Konkrétně se jedná o kvalifikaci deliktu ve vnitrostátním právu, povahu deliktu a přísnost trestu.
[2] Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 22. července 2004, sp. zn. 11 Tdo 738/2003.
[3] Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci *Lucky Dev vs. Sweden* ze dne 27. listopadu. 2014, stížnost č. 7356/10.
[4] Vymezenou v čl. 4 Protokolu č. 7 k EÚLP.
[5] Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci *A nad B vs. Norway* ze dne 15. listopadu 2016, stížnosti č. 24130/11 a 29758/11.
[6] Viz. zejména Usnesení Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 24. listopadu 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014.
[7] Stěžovatel byl v trestním řízení poprvé vyslechnut až 10 měsíců poté, kdy bylo vydáno konečné řízení v rámci daňového řízení (7 měsíců poté, kdy nabylo právní moci).
[8] Jednalo se o Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci *Jóhannesson and others vs. Iceland*, stížnost č. 22007/11.
[9] Předmětem této věci sice nebylo posuzování problematiky *ne bis in idem*, nicméně otázky povahy pokuty za opožděné tvrzení daně vzhledem k uplatnění principu „příznivějšího pozdějšího zákona ve prospěch pachatele“.

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- Když společník není dodavatel. NSS znovu řešil daňový „švarcsystém“ u společníků s.r.o.
- Zaměstnanecké akciové opční programy (ESOP)
- Nový režim pro dluhopisové financování
- Transfer Pricing: Na co si dát pozor s blížícím se koncem roku
- Souběh odepření nároku na odpočet daně a ručení za nezaplacenou daň dle rozsudku KONREO
- Odpovědnost finančních institucí za nesprávné investiční poradenství
- Vývoj jednání G7/OECD/USA v oblasti Pillar Two
- Současný trend mikrodomů a mobilních domů z pohledu financování a oceňování
- Švarcsystém a jeho daňová rizika u dodavatelů i odběratelů služeb
- Stabilizace úrokových sazeb hypotečních úvěrů a jejich vliv na trh nemovitostí
- Novinky z české a evropské regulace finančních institucí za měsíc září 2025