

**UNIVERZITA KARLOVA**

**Právnická fakulta**

**Hana Šimánová**

**Vztah trestního a daňového řízení  
optikou zásady ne bis in idem**

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: doc. JUDr. Bc. Tomáš Gřivna, Ph.D.

Katedra: Katedra trestního práva

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 31. srpna 2018

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

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 285.419 znaků včetně mezer.

Hana Šimánová

V Plzni dne 31. srpna 2018

~

*Na tomto místě bych chtěla poděkovat panu doc. JUDr. Tomáši Gřivnovi, Ph.D.,  
za vedení této práce a za všechno, co jsem se od něho dosud mohla naučit.*

*Za konzultace v průběhu přípravy této práce bych ráda poděkovala také panu doc. JUDr.  
Radimu Boháčovi, Ph.D. a JUDr. Bc. Vladimíru Pelcovi, Ph.D.*

*V neposlední řadě děkuji také svým nejbližším za neutuchající podporu v průběhu celého studia.*

~

# Obsah

<b>1. Úvod .....</b>	<b>1</b>
<b>2. Pojem, charakteristika a principy trestního řízení.....</b>	<b>5</b>
2.1 Pojem trestního řízení .....	5
2.2 Charakteristika trestního řízení .....	6
2.3 Principy trestního řízení .....	9
2.3.1 Nemo tenetur.....	9
2.3.2 Presumpce nevinny a důkazní břemeno v trestním řízení .....	10
2.3.3 Zásada volného hodnocení důkazů .....	12
2.4 Prejudiciální otázky.....	12
<b>3. Pojem, účel a principy daňového řízení.....</b>	<b>14</b>
3.1 Pojem daňového řízení a správy daní.....	14
3.2 Charakteristika daňového řízení.....	16
3.3 Principy daňového řízení.....	22
3.3.1 Zásada přiměřenosti .....	22
3.3.2 Zásada součinnosti .....	22
3.3.3 Zásada volného hodnocení důkazů .....	23
3.3.4 Zásada neveřejnosti.....	23
3.4 Důkazní břemeno v daňovém řízení .....	24
<b>4. Daňové delikty.....</b>	<b>28</b>
4.1 Vymezení terminologie .....	28
4.2 Delikty podle daňového práva .....	28
4.2.1 Delikty proti platební disciplíně .....	30
4.2.2 Správní pořádkové delikty .....	30
4.3 Trestné činy daňové .....	32
4.3.1 K trestnímu právu daňovému.....	32
4.3.2 Právní úprava a trendy v ní .....	34
4.3.3 Charakteristika daňových trestných činů .....	35
<b>5. Tresty .....</b>	<b>41</b>
5.1 Trestní sankce a tresty .....	41
5.2 Podstata a účel trestu .....	41
5.3 Ukládání trestu .....	44
5.4 Trest v judikatuře evropských soudů .....	45
<b>6. Institut daňového penále a jeho právní povaha .....</b>	<b>48</b>
6.1 Sankce v daňovém právu .....	48
6.2 Daňové penále v právním řádu ČR .....	49

6.3	Příklady ze zahraniční právní úpravy.....	51
6.4	Sdělení daňového penále.....	52
6.5	Daňové penále jako trestní sankce .....	54
<b>7.</b>	<b>Zásada ne bis in idem .....</b>	<b>57</b>
7.1	Pojem.....	57
7.2	Stručný historický vývoj .....	57
7.3	Účinky zásady ne bis in idem.....	59
7.4	Relevantní právní úprava .....	60
7.5	Význam zásady ne bis in idem.....	64
7.5.1	Ne bis in idem jako záruka právní jistoty .....	65
7.5.2	Požadavek na přiměřenost sankce .....	66
7.5.3	Další význam zásady ne bis in idem .....	67
<b>8.</b>	<b>Judikatura Soudního dvora Evropské unie.....</b>	<b>69</b>
8.1	Prejudikatura .....	69
8.2	Fransson .....	72
8.3	Menci.....	74
8.4	Hodnocení judikatury SDEU .....	76
<b>9.</b>	<b>Judikatura Evropského soudu pro lidská práva .....</b>	<b>78</b>
9.1	Prejudikatura .....	79
9.2	Lucky Dev v. Švédsko .....	82
9.3	A a B v. Norsko.....	83
9.4	Johannesson a další v. Island .....	86
9.5	Hodnocení judikatury ESLP .....	87
<b>10.</b>	<b>Tuzemská judikatura .....</b>	<b>90</b>
10.1	Úvod .....	90
10.2	Rozhodnutí Velkého senátu NS v reakci na A a B proti Norsku .....	92
10.3	Navazující judikatura.....	94
<b>11.</b>	<b>Problematické aspekty závěrů judikatury .....</b>	<b>98</b>
11.1	Rozdílnost závěrů judikatury evropských soudů.....	98
11.2	Formulace účelu daňové a trestní sankce .....	99
11.3	Požadavek na neopakování dokazování .....	100
11.4	Kumulace trestních sankcí.....	101
11.5	Obava z judikaturou nastoleného trendu .....	102
11.6	Autorita orgánů veřejné moci a automaticnost v přebírání závěrů.....	103
11.7	Shrnutí a další úvahy .....	104
<b>12.</b>	<b>Závěr a úvahy de lege ferenda .....</b>	<b>107</b>
12.1	Shrnutí shromážděných poznatků.....	107

12.2	Úvahy de lege ferenda .....	112
12.2.1	Daňové penále.....	113
12.2.2	Daňová exekuce .....	114
12.2.3	Daňové trestné činy .....	115
12.2.4	Ukládání trestních sankcí.....	115
12.2.5	Ne bis in idem a nemo tenetur .....	116
12.3	Neformální apely na orgány veřejné moci .....	116
<b>Seznam zkratk a označení .....</b>		<b>118</b>
<b>Seznam použitých pramenů.....</b>		<b>119</b>

# 1. Úvod

„*The power to tax involves the power to destroy*“, uvedl v rámci jednoho rozhodnutí Nejvyššího soudu USA v roce 1819 soudce John Marshall.<sup>1</sup> Výrok tehdy posloužil jako součást argumentace, proč nemá mít stát Maryland pravomoc uvalit daň, která by se vztahovala na státní banku (*Second Bank of the United States*). Z výroku Johna Marshalla se stal (nejen) v USA poměrně často používaný axiom. Americký historik Clarence Carson k němu podle mého názoru velmi trefně uvedl, že je nutné vztáhnout jej též vůči jednotlivcům. Jestliže má zdaňovací pravomoc sílu zničit i státní orgán, jakým je banka, tím spíše může destruktivně působit na relativně bezbranná individua.<sup>2</sup>

Pravomoc vybírat daně (berně) je jednou z tradičních kompetencí státu a již za časů Jeana Bodina bývala vnímána jako jeden z projevů státní suverenity, moci státu nad jednotlivci v jeho jurisdikci.<sup>3</sup> V souladu s ustanovením článku 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod jde o jeden z ústavně aprobovaných zásahů do vlastnického práva.

Neméně tradiční jako samotné vybírání daní, je i odpor daňových subjektů vůči jejich placení. Pohnutky mohou být různé. Kromě prosté nevole vůči tomu, že si stát nárokuje jednotlivci (ale též právnickými osobami) vydělané či jinak získané finanční prostředky, vzpomeňme například také odkaz M. Gándhího, který odmítal platit daně, protože z nich byly financovány násilné střety.<sup>4</sup> V odborné literatuře nacházím i názory, které pokládají daň za určitou formu loupeže.<sup>5</sup>

Podle platné právní úpravy sestávající z jednotlivých daňových předpisů je však placení daní zákonnou povinností daňových subjektů. Neplnění této povinnosti, její obcházení, maření či podvodné jednání s úmyslem ji umenšit má v závislosti na závažnosti takového jednání, výši způsobené škody či přítomnosti a míry zavinění relevanci pro právo daňové (v kontextu zahraničních právních úprav někdy také správní) i trestní. V rovině práva trestního hovoříme o tzv. trestných činech daňových, v rovině

---

<sup>1</sup> Rozhodnutí Nejvyššího soudu USA ze dne 6. března 1819 ve věci *McCulloch v. Maryland*, sp. zn. 17 U.S. (4 Wheat.) 316 (1819).

<sup>2</sup> CARSON, Clarence. The power to tax is the power to destroy. In *FEE, Foundation for Economic Education*. [online]. 1. 10. 1976 [cit. 2018-07-19]. Dostupné z <https://fee.org/articles/the-power-to-tax-is-the-power-to-destroy/>.

<sup>3</sup> PAVLÍČEK, Václav. *Ústavní právo a státověda. Díl 1, Obecná státověda*. Praha: Leges, 2014. s. 67-103.

<sup>4</sup> GROSS, David M. *We Won't Pay!: A Tax Resistance Reader*. Picket Line Press, 2008. s. 369.

<sup>5</sup> CHODOROV, Frank. Taxation is Robbery. In ROTHBARD, Murray. *Ekonomie státních zásahů*, Praha: Liberální institut, 2005. s. 180.

práva daňového pak o tzv. deliktech proti platební disciplíně, resp. správních pořádkových deliktech.

Jaký je mezi nimi vztah?

Představme si podnikatele pana A., který před finančními úřady zatajil některé své příjmy a výrazným způsobem si tak umenšil svoji daňovou povinnost. Jistě není překvapivé, že na skutek pana A. budou v tomto případě dopadat jak normy práva daňového, tak normy práva trestního.

Daňové předpisy však neupravují pouze povinnost uhradit zkrácenou daň a postup při jejím doměření a placení. Daňové právo zahrnuje též institut označovaný jako daňové penále (v zahraničí také daňová pokuta či přírážka), který je v řadě evropských států včetně České republiky stanoven (resp. deklarován<sup>6</sup>) v takové výši, která přiměla Evropský soud pro lidská práva a následně též Nejvyšší správní soud ČR konstatovat, že v něm lze spatřovat také prvek odstrašení, prvek represe, a proto jde ve své podstatě o trestní sankci. Logickým důsledkem tohoto z judikatury vyplynuvšího závěru pak bylo nastolení otázky, do jaké míry se v případě paralelního daňového a trestního řízení a kumulace daňového penále a trestní sankce jedná o porušení jedné z nejdůležitějších právních zásad – zásady *ne bis in idem*.

Pravomoc ukládat daně (*power to tax*), jak ji chápal Marshall, patrně zahrnuje také oprávnění správce daně nesprávně vyměřenou daň doměřit a doplnit ji o sdělení daňového penále. Vycházíme-li z premisy, že tato pravomoc sama o sobě může osobu, jež se jí má podrobit, zničit, jak by asi Marshall vyhodnotil případ, kdy poté následuje ještě trestní řízení a na jeho konci pak uložení trestní sankce? Neměla by zásada *ne bis in idem* sloužit jako překážka, která kumulaci obou řízení a obou sankcí zabrání?

Podle aktuální judikatury Evropského soudu pro lidská práva neměla. Soudní dvůr Evropské unie se ve svém nejnovějším rozhodnutí přiklonil k obdobnému závěru, byť je třeba dodat, že s jednou podstatnou odlišností. V posledních letech jsou tyto závěry přebírány také do rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR. Pan A. a další daňové subjekty (obvinění) proto musí počítat s tím, že mohou být v případě zkrácení daně podrobeni oběma řízením, a dokonce možná i oběma sankcím.

Účelem této práce je porovnat oba typy řízení a podrobněji zmapovat a vyhodnotit poznatky, které vyplývají z aktuální judikatury zahraničních i tuzemských soudů.

---

<sup>6</sup> Jak bude rozebráno v kapitole č. 6, v kontextu české právní úpravy správce daně daňové penále nevyměřuje, ale pouze sděluje (deklaruje), neboť vzniká *ex lege*.



V úvodu práce bude věnována pozornost charakteristice trestního a daňového řízení a jejich základním principům. Následovat bude rozbor ustanovení, která dopadají na výše vypočtená společensky škodlivá jednání, tedy trestným činům daňovým a deliktům proti platební disciplíně. Navazují kapitoly věnované podstatě trestních sankcí a institutu daňového penále v české i zahraniční právní úpravě. Stěžejní částí této práce je rozbor pojmu, právní úpravy a významu zásady *ne bis in idem* a analýza starší i aktuální judikatury lucemburského a štrasburského soudu a v návaznosti na to též Nejvyššího soudu ČR. Ne všechny závěry z této judikatury lze jen nekriticky akceptovat. Zejména namnoze diskutované rozhodnutí ESLP ve věci *A a B proti Norsku* vyžaduje důkladné zamyšlení nad tím, zda lze vůbec požadavky a instrukce tohoto soudu v kontextu české právní úpravy prakticky provést. Nabízejí se zejména následující otázky: Jak zabezpečit koordinaci obou řízení? Jaký význam má takový požadavek pro otázky dokazování? Jaká rizika s sebou nese adopce judikatury Evropského soudu pro lidská práva v té tuzemské? Na tyto otázky bych se ráda pokusila odpovědět v kapitole věnující se problematickým aspektům závěrů, které z aktuální judikatury plynou.

Jak bylo naznačeno výše, v judikatuře Evropského soudu pro lidská práva a Soudního dvora EU lze vysledovat určité na první pohled nepatrné, přesto však významné nuance. Jaký má tato skutečnost význam? Pravomoc Soudního dvora EU je dána jen v oblastech, v nichž byly na Unii přeneseny kompetence národních orgánů. V oblasti daní je třeba již na tomto místě poukázat na skutečnost, že harmonizovány byly pouze daně nepřímé. Je možné, aby bylo pravidlo *ne bis in idem* vykládáno jinak v případě zkrácení daně z příjmů a jinak v případě, že je zkrácena DPH? I tomuto tématu bych se chtěla věnovat.

Poukázat na nesporný význam zásady *ne bis in idem*. Vyhodnotit závěry vyplývající z judikatury tuzemských a evropských soudů, pokud jde o vztah daňového a trestního řízení. Posoudit jejich aplikovatelnost v kontextu české právní úpravy a otázku, zda jimi není obsah principu *ne bis in idem* vyprázdněn. Zvážit možnost kumulace obou řízení optikou Marshallovy teze, podle které i samo daňové řízení stačí k tomu, aby byl subjekt zničen. A konečně navrhnout úpravu *de lege ferenda*, která by koordinaci obou řízení zajistila a která je podle mého názoru žádoucí, protože orgány veřejné moci (jak správci daně, tak orgány činné v trestním řízení) mají postupovat výlučně v souladu se zásadou enumerace veřejnoprávních pretenzí, což se může jevit jako obtížné v případech, kdy tyto pretenze plynou toliko z judikatury a zákonná úprava o nich mlčí. To jsou nikoliv skromné cíle této diplomové práce.

Při zkoumání nastíněného tématu bude užito deskriptivní metody ve vztahu k sumarizaci poznatků o charakteru trestního a daňového řízení včetně jejich nejvýznamnějších institutů z pohledu této práce, a ohledně významu zásady *ne bis in idem*, analytické metody, pokud jde o zkoumání závěrů plynoucích z judikatury, a též komparativní metody ohledně právní úpravy daňových sankcí.

## 2. Pojem, charakteristika a principy trestního řízení

### 2.1 Pojem trestního řízení

Trestní řízení lze definovat jako zákonem upravený postup orgánů činných v trestním řízení, za zákonem vymezené součinnosti dalších osob, jehož účelem je v souladu s ustanovením § 1 odst. 1 trestního řádu zajistit, *aby trestné činy byly náležitě zjištěny a jejich pachatelé podle zákona spravedlivě potrestáni*. Toto řízení přitom musí působit k upevňování zákonnosti, k předcházení a zamezování trestné činnosti, k výchově občanů v duchu důsledného zachovávání zákonů a pravidel občanského soužití i čestného plnění povinností ke státu a společnosti.<sup>7</sup> Právní doktrína k uvedenému doplňuje také nutnost rozhodnout o nároku poškozeného na náhradu škody, nemateriální újmy nebo vydání bezdůvodného obohacení (je-li řádně a včas uplatněn).<sup>8</sup> V širším slova smyslu pak trestní řízení zahrnuje též řízení vykonávací, jehož úkolem je vykonat rozhodnutí o trestu nebo ochranném opatření přijaté v trestním řízení.<sup>9</sup> V rámci trestního řízení dochází k naplňování práv a povinností, které jsou obsahem trestněprocesního vztahu, tedy vztahu mezi orgány činnými v trestním řízení coby reprezentanty státu na straně jedné a osobou, proti níž se vede trestní řízení, na straně druhé.

Na rozdíl od občanského práva hmotného a procesního, která jsou svébytnými právními odvětvími, trestní právo hmotné a procesní jsou spolu nerozlučně spjata a právní nauka klade důraz na jejich vnitřní provázanost.<sup>10</sup> To proto, že normy trestního práva hmotného mohou být realizovány výlučně prostřednictvím trestního práva procesního a trestní odpovědnost může být vyvozena pouze v rámci trestního řízení.

Jednou z nejdůležitějších zásad trestního práva hmotného je zásada subsidiarity trestní represe zakotvená v ustanovení § 12 odst. 2 trestního zákoníku, která odráží pojetí trestního práva jako prostředku *ultima ratio* a stanoví, že trestní odpovědnost lze uplatňovat pouze ve společensky škodlivých případech, kdy nepostačí odpovědnost předvídaná jiným právním předpisem. Proto také trestní řízení následuje jako reakce na ta nejzávažnější protiprávní jednání a v případě, že se v jeho průběhu ukáže, že posuzovaný skutek nevykazuje znaky trestného činu, ale některého méně závažného

---

<sup>7</sup> Konstruováno za pomoci definice v učebnici FENYK, Jaroslav, CÍSAŘOVÁ, Dagmar a Tomáš GŘIVNA. *Trestní právo procesní*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. s. 26.

<sup>8</sup> Srov. JELÍNEK, Jiří. *Trestní právo procesní*. 4. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2016. Student. s. 24.

<sup>9</sup> ŠÁMAL, Pavel, Jan MUSIL a Josef KUČTA. *Trestní právo procesní*. 4. přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 2013. Academia iuris. s. 6.

<sup>10</sup> JELÍNEK, *Trestní právo procesní*. cit. 8, s. 24.

deliktu (přestupku, kárného provinění, kázeňského přestupku), předvídá trestní řád odpovídající mechanismy, které zabezpečí, aby se pro méně závažná porušení zákona trestní řízení nevedlo (srov. odevzdání věci, postoupení věci).

## 2.2 Charakteristika trestního řízení

Pavel Šámal ve svých Základních zásadách trestního řízení v demokratickém systému uvedl, že *spravedlnost a svoboda nezávisí ani tolik na definici a vymezení pojmu zločinu, jako na povaze řádného, zákonného a spravedlivého procesu vytvořeného k tomu, aby postavil údajného pachatele před soud.*<sup>11</sup> Z uvedeného výroku je zřejmý důraz na charakter norem trestního práva procesního. Se Šámalovým pojetím se ztotožňuji. Vedle toho, *jaké* jednání je na úrovni trestního práva postihováno, je neméně důležitý také *způsob*, jakým je takové jednání postihováno. Z hlediska historického lze pak říci, že charakter trestního řízení vždy odrážel míru demokratičnosti státního zřízení a postoj orgánů státu k lidským právům a svobodám. Vzpomeňme například kabinetní justici z dob absolutistické monarchie nebo politické procesy 50. let 20. století nikterak nereflektující právo na obhajobu obviněných osob.

Šámal dodává, že „právní řízení“ v demokratických státech nelze zužovat pouze na řádný zákonný postup, ale je třeba trvat také na spravedlivosti řízení a procesní bezvadnosti.<sup>12</sup>

Výstižnou a pro účely této práce vhodnou charakteristiku trestního řízení podává ve svém díle F. Ch. Schroeder.<sup>13</sup> Za základní atributy trestního řízení považuje jeho spolehlivost, transparentnost, spravedlivost, formální povahu, prvek napětí (*Spannungselement*) a určitou délku trvání.

Za nejdůležitější element pokládá Schroeder spolehlivost trestního řízení, kterou bychom v kontextu české právní úpravy asi mohli nejspíše připodobnit k zásadě zákonného procesu (srov. § 2 odst. 1 trestního řádu). Požadavek na to, aby výsledné rozhodnutí bylo skutečně v souladu s právem, není pouze v zájmu obžalovaného, ale v zájmu celé společnosti. Je zapotřebí, aby se společnost s výsledným rozhodnutím mohla identifikovat. Schroeder uvádí, že chybná rozhodnutí mohou v krajních případech udělat z obžalovaného v očích veřejnosti mučedníka. V takových případech pak stojí veřejnost a justice v opozici. Je zřejmé, že spolehlivost trestního řízení, tedy otázka, do jaké míry

---

<sup>11</sup> ŠÁMAL, Pavel. *Základní zásady trestního řízení v demokratickém systému*. Praha: Codex Bohemia, 1999. s. 28.

<sup>12</sup> Tamtéž.

<sup>13</sup> SCHROEDER, Friedrich-Christian. *Strafprozeßrecht*. 3. Auflage. München: C. H. Beck, 2001, s. 8-11.

v něm byly skutečně zachovány všechny trestněprocesní normy, má význam také pro autoritu orgánů veřejné moci a jejich rozhodnutí.

Požadavek na spolehlivost trestního řízení podle mého názoru bezprostředně souvisí také s povahou orgánů činných v trestním řízení (OČTŘ). Charakteristika těchto orgánů má význam pro následné srovnání se správci daně. V případě OČTŘ jde o specializované orgány veřejné moci, jejichž kompetence jsou zákonodárcem uvážlivě vymezeny tak, aby rozhodnutí přijatá v trestním řízení byla, pokud možno, spolehlivá. Meritorní rozhodnutí v trestním řízení přísluší pouze státnímu zástupci a soudu, rozhodnutí o vině a trestu pak v souladu s ustanovením článku 90 věta druhá Ústavy a článku 40 odst. 1 Listiny výhradně soudu. Tato rozhodnutí jsou tak přijímána erudovanými, práva znalými osobami, jež absolvovaly příslušnou státní zkoušku. Na straně soudu coby instituce jsou navíc dány záruky nezávislosti a nestrannosti a nestranný musí být též samotný soudce, případně další členové senátu. Ani v počátečních fázích trestního řízení nejedná pouze policejní orgán, u něhož by možná právní erudici bylo lze zpochybnit, neboť dozor nad zachováním zákonnosti přípravného řízení je svěřen státnímu zástupci. Určitá míra nestrannosti je u státního zástupce a policejního orgánu v přípravném řízení zajištěna zásadou vyhledávací, která je podle § 2 odst. 5 trestního řádu zavazuje k tomu, aby objasňovaly stejně pečlivě okolnosti svědčící ve prospěch i neprospěch osoby, proti níž se trestní řízení vede. Tyto a další mechanismy mají zabezpečit, že invazivní prostředky trestního práva nebudou využívány svévolně.

Ze Schroederových elementů trestního řízení zmiňme ještě alespoň prvek napětí. Podstatou tohoto rysu je skutečnost, že v trestním řízení mohou nastat určitá překvapení, je v něm vždy dána určitá míra nejistoty. Schroeder jako příklad uvádí nejistotu spočívající v otázce, zda svědek i v hlavním líčení setrvá na výpovědi, kterou podal v přípravném řízení. Prvek nejistoty nabývá na významu o to více vzhledem k trendu přesouvat těžiště dokazování do řízení před soudem. V přípravném řízení již skutkový stav nemusí být objasněn tak důkladně, jako tomu bylo dříve. Tento trend byl v kontextu českého trestního řízení nejvíce reflektován tzv. velkou novelou trestního řádu č. 265/2001 Sb., díky níž lze v případě českého trestního řízení hovořit spíše o silném hlavním líčení a spíše slabém přípravném řízení. Důvodem přesunu těžiště dokazování do řízení před soudem je patrně skutečnost, že právě toto stadium trestního řízení je doprovázeno nejvyšší mírou kontradiktornosti, která by pro moderní trestní proces měla být typická. Nadto se zde na rozdíl od přípravné fáze řízení v plném rozsahu uplatní zásada ústnosti, veřejnosti a bezprostřednosti. Na druhou stranu lze tomuto pojetí

vytknout, že s ohledem na nepsané pravidlo státních zástupců „v pochybnostech žaluj“, se před soud dostanou často též případy, které by při vyšší míře dokazování v přípravném řízení nutně musely skončit již v předsoudní fázi. V tomto ohledu jsou pak možná některá soudní rozhodnutí překvapivá.

Stranou pozornosti by neměla zůstat skutečnost, že prvek nejistoty a napětí v trestním řízení má patrně největší význam pro osobu, proti níž se řízení vede. Je-li trestní řízení dlouhé, může tento element pro obviněného představovat tíživé martyrium. Tím spíše, že vedle nejistoty, jak vlastní řízení dopadne, je třeba počítat též se stigmatizačním efektem trestního řízení a možným narušením každodenního života. Tyto charakteristické rysy trestního řízení vystupují do popředí například v rámci takzvaných odškodňovacích řízení vedených podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. Podle tohoto zákona mohou být odškodněny osoby, proti nimž se vedlo trestní řízení, a to jak za vlastní stíhání, bylo-li nedůvodné, tak za jeho nepřiměřenou délku, za vazbu, rozhodnutí o trestu nebo ochranném opatření. Tato právní úprava je nesporným důkazem toho, že zákonodárně počítá s tím, že v průběhu trestního řízení může vzniknout, a často také vzniká těmto osobám majetková, ale i nemateriální újma.

Jak již bylo naznačeno, trestní řád a předpisy s ním související disponují ze všech procesních předpisů patrně těmi nejvíce invazivními prostředky, které jsou způsobilé mnohdy výrazným způsobem zasáhnout do základních lidských práv a svobod. Jako typický příklad lze uvést instrumenty sloužící k zajištění osob a věcí nebo operativně pátrací prostředky. Jimi může být dotčena osobní svoboda podle článku 8 Listiny (srov. instituty zadržení, zatčení, vazby), domovní svoboda podle článku 12 Listiny (např. domovní prohlídka), právo na osobní integritu podle článku 7 Listiny (osobní prohlídka), svoboda pohybu podle článku 14 Listiny (srov. institut zákazu vycestování do zahraničí), ale též např. právo na soukromí podle článku 10 Listiny (např. odposlech a záznam telekomunikačního provozu, sledování osob a věcí) a další významná ústavně zaručená práva.

Není proto divu, že někteří autoři dokonce přijali závěr, že již samo trestní řízení může být trestem.<sup>14</sup> Oponovat tomuto výroku mohou orgány činné v trestním řízení pouze

---

<sup>14</sup> FEELEY, Malcolm M. *The Process is the Punishment: Handling Cases in a Lower Criminal Court*. New York: Russell Sage Foundation, 1979.

tehdy, budou-li důsledně dodržovat zásadu přiměřenosti a zdrženlivosti podle ustanovení § 2 odst. 4 trestního řádu.

### 2.3 Principy trestního řízení

Principy trestního řízení vykládejme jako základní zásady, které toto řízení ovládají, a které zákonodárce nikoliv vyčerpávajícím způsobem vymezil v ustanovení § 2 trestního řádu. Jak bude zdůrazněno v kapitole 7 této práce, k těm, které se v ustanovení § 2 nenacházejí, náleží například právě zásada *ne bis in dem*, ale také třeba *nemo tenetur se ipsum accusare*. Bližší pozornost si z hlediska tématu této práce zasluhuje mimo posledně uvedených také zásada presumpce neviny a s ní související problematika důkazního břemene v trestním řízení či zásada volného hodnocení důkazů.

#### 2.3.1 Nemo tenetur

Zásada *nemo tenetur se ipsum accusare* spočívá zjednodušeně řečeno v zákazu sebeobviňování. Právo vypovídat (*sensu largo*) je v souladu s touto zásadou skutečně pouze právem, nikoliv povinností osoby, proti níž se vede trestní řízení. Tato zásada je někdy chápána jako dílčí komponent práva na spravedlivý proces<sup>15</sup>, někdy jako důsledek presumpce neviny<sup>16</sup> a někdy dokonce jako výraz práva osob na důstojnost v trestním řízení.<sup>17</sup> Přikláním se k prvnímu pojetí, poslední uvedené pokládám za velmi nešťastné, protože *nemo tenetur* by měla patrně platit také v případech právnických osob, kde lze jen těžko uvažovat o právu na lidskou důstojnost.

Nejvýstižněji je tato důležitá zásada zakotvena v Mezinárodním paktu o občanských a politických právech, v jehož článku 14 odst. 3 písm. g) je jako jedna ze záruk obviněného uvedeno, že tento *nesmí být nucen svědčit proti sobě nebo přiznat vinu*. Takto explicitní a široké vymezení zásady *nemo tenetur* postrádám v českém trestním řádu, který obsahuje spíše dílčí projevy této zásady, např. v ustanovení § 92 odst. 1, podle kterého nelze obviněného nutit k výpovědi nebo doznání, § 93 odst. 2, který zakazuje nutit obviněného k napsání potřebného počtu slov, či § 78 odst. 3 v souvislosti s předložením a vydáním věci. Domnívám se, že lépe by bylo zásadu *nemo tenetur* ve znění odpovídajícím Paktu uvést ve výčtu základních zásad trestního řízení či dokonce

---

<sup>15</sup> Srov. např. KOFLER, Georg, MADURO, Miguel Poiares a Pascal PISTONE. *Human Rights and Taxation in Europe and the World*. Amsterdam: IBFD, 2011. s. 135.

<sup>16</sup> ŠÁMAL, MUSIL, KUČHTA, cit. 9, s. 381.

<sup>17</sup> Např. ve švýcarské judikatuře. Srov. rozhodnutí švýcarského Spolkového soudu (*Bundesgericht*) ze dne 30. května 2016, sp. zn. 1 B\_249/2015.

na ústavní úrovni. Jsem si však vědoma toho, že pouze zákonné vymezení je v kontinentální Evropě běžné.<sup>18</sup>

Rozsahem aplikace zásady *nemo tenetur* se v minulosti zabýval jak Ústavní soud, tak Evropský soud pro lidská práva. Přehled těch nejvýznamnějších rozhodnutí podává ve svém díle např. J. Musil.<sup>19</sup> Z judikatury Ústavního soudu vybírám rozlišení aktivního a pasivního donucení. Ústavní soud se (zjednodušeně řečeno a s několika výjimkami) kloní k závěru, že zatímco donucování (např. formou ukládání peněžitých pokut) obviněného k aktivnímu konání v rámci trestního řízení (např. vydání věci), je nepřijatelné, není porušením zásady *nemo tenetur*, je-li obviněný takovým způsobem nucen úkony trestního řízení pouze pasivně strpět.

Také ESLP ve své judikatuře připouští, že princip *nemo tenetur* není absolutní. V rozhodnutí *Murray v. Spojené království* jde pak ještě dál, když uvádí, že v některých případech i nečinnost může být vyložena k tíži obviněného.<sup>20</sup> Orgány činné v trestním řízení se však v takovém případě musí držet v určitých rozumných mezích. Tyto podle ESLP rozhodně nejsou zachovány v případě, kdy tyto orgány požadují vydání listin, ačkoliv si je mohou opatřit jiným způsobem.<sup>21</sup>

Lze uzavřít, že ačkoliv jistě nelze zásadu *nemo tenetur* vykládat absolutně, v žádném případě nemůže být v trestním řízení běžnou praxí postup, kdy jsou obvinění povinni předkládat orgánům činným v trestním řízení informace, které pro ně mohou mít z hlediska výsledného rozhodnutí nepříznivé důsledky.

### 2.3.2 Presumpce nevinny a důkazní břemeno v trestním řízení

Oproti *nemo tenetur* je zásada presumpce nevinny zakotvena výslovně jak v rámci základních zásad trestního řízení (§ 2 odst. 2 trestního řádu), tak i na ústavní úrovni v článku 40 odst. 2 Listiny. Jde o stěžejní zásadu typickou pro kontinentální i angloamerický proces, která se slovy amerických soudů *jako zlatá nit line trestním řízením*.<sup>22</sup> Její podstatou je imperativ, podle něhož každý musí být považován za nevinného, dokud pravomocným odsuzujícím rozsudkem soudu není jeho vina

---

<sup>18</sup> Srov. MUSIL, Jan. Princip *nemo tenetur*. In FENYK, Jaroslav. *Pocta Dagmar Císařové k 75. narozeninám*. Praha: LexisNexis CZ, 2007. s. 77.

<sup>19</sup> Tamtéž.

<sup>20</sup> Rozsudek Velkého senátu ze dne 28. října 1994 ve věci *Murray v. Spojené Království* (stížnost č. 14310/88).

<sup>21</sup> Tamtéž.

<sup>22</sup> Srov. rozhodnutí Sněmovny lordů ve věci *Woolmington v Director of Public Prosecutions* ze dne 23. května 1935, sp. zn. (1936) 25 Cr App R 72.



vyslovena. Ze zásady presumpce nevinny vyvĕrají některá další dílčí pravidla. Jednak pravidlo *in dubio pro reo* (v pochybnostech ve prospĕch obžalovaného), jednak skutečnost, že neprokázaná vina má stejnou váhu jako prokázaná nevina (například z hlediska odškodnění za nedůvodné trestní stíhání) a dále skutečnost, že orgány činné v trestním řízení prokazují vinu obviněného, nikoliv naopak, obviněný není nucen svoji nevinu prokazovat, nenese ohledně prokázání své nevinny žádné *důkazní břemeno*.<sup>23</sup>

Problematika důkazního břemene v trestním řízení je mimořádně citlivá a vyvolává řadu rozporů v odborné literatuře. Například A. Růžek popírá, že by v trestním řízení vůbec bylo lze o důkazním břemenu hovořit, neboť procesní odpovědnost za výsledek dokazování nese soud, který by *de facto* předkládal důkazy sám sobě.<sup>24</sup> Jiní autoři důkazní břemeno v trestním řízení připouštějí a snaží se ho určitým způsobem diferenciovat.<sup>25</sup>

Za pozornost stojí otázka, zda je přípustné, aby důkazní břemeno (alespoň v nějakém ohledu – např. stran skutečností sloužících k jeho obhajobě) bylo přeneseno na obviněného. V české právní nauce převažuje názor, že nikoliv, neboť takový postup by byl v rozporu se zásadou presumpce nevinny a *nemo tenetur*. V posledních letech lze ale (zejména v souvislosti s trestní odpovědností právnických osob a možností jejich exkulpace) vysledovat i progresivnější postoj některých autorů.<sup>26</sup> Osobně se kloním k závĕru, že koncept absolutního zákazu přenést na osobu, proti níž se vede trestní řízení, jakékoliv povinnosti dokazovat, je v současném trestním právu procesním neudržitelný. Domnívám se, že by mělo být připuštěno, aby obviněný dokazoval skutečnosti, o nichž může spolehlivý obraz podat toliko on sám, a některé skutečnosti, které jsou výlučně v jeho prospĕch (právě např. vynaložení veškerého úsilí, které bylo možné spravedlivě požadovat po právnické osobě, aby předešla spáchání protiprávního činu).<sup>27</sup> Naopak souhlasím s tím, že obviněný za žádných okolností nemůže být odpovědný za vyvrácení skutečností, které svědčí o jeho vině a jsou výlučně k jeho tíži.

---

<sup>23</sup> K podstatě zásady presumpce nevinny srov. ŠÁMAL, MUSIL, KUČHTA, cit. 9, s.108 a násl.

<sup>24</sup> RŮŽEK, Antonín. Povinnost dokazování a důkazní břemeno. *Stát a právo*, 1967, č. 13. s. 104 a násl.

<sup>25</sup> Srov. např. STORCH, František. *Řízení trestní rakouské. Díl II*. Praha: Otto, 1896, s. 76; SOLNAŘ, Vladimír. *Československé trestní řízení*. Praha: Orbis, 1963. Učebnice. s. 126; GLASER, Julius. *Handbuch des Strafprozesses*. Nachdr. der Ausg. Leipzig, Duncker und Humblot, 1883. Goldbach: Keip, 1997. Bibliothek des deutschen Strafrechts. s. 364-365.

<sup>26</sup> Např. BOHUSLAV, Lukáš. K otázce přenesení důkazního břemene ve vztahu k trestní odpovědnosti právnických osob. In JELÍNEK, Jiří (ed). *Trestní právo procesní – minulost a budoucnost*. Praha: Leges, 2016. Teoretik. s. 95-105.

<sup>27</sup> Blíže k tomuto tématu srov. GRŮVNA, Tomáš a Hana ŠIMÁNOVÁ. Příspěvek do diskuse o povaze ustanovení § 8 odst. 5 TOPO: úvaha nad možností zatížit obviněnou právnickou osobu důkazním břemenem. *Trestní právo*, 2018, č. 2, s. 8-18.

Otázka důkazního břemene obviněného má význam pro následné srovnání s daňovým řízením, kde je, jak bude ukázáno, důkazní břemeno daňového subjektu běžné, a pokud jej daňový subjekt neunes, může to pro něj vyústit v negativní důsledky.

### 2.3.3 Zásada volného hodnocení důkazů

Zásada volného hodnocení důkazů je předvídána ustanovením § 2 odst. 6 trestního řádu. Její podstatou je rovnocennost všech důkazních prostředků, které orgány činné v trestním řízení hodnotí podle svého vnitřního přesvědčení založeného na pečlivém uvážení všech okolností případu jednotlivě i v jejich souhrnu. Jinak řečeno, neexistují zákonná pravidla, která by určovala, jakým způsobem má být prokázána určitá skutečnost, nebo že některý důkazní prostředek (nebo důkaz) má větší hodnotu pro účely rozhodování nežli jiný. Z této zásady trestní řád připouští určité výjimky. Například v případě vyšetření duševního stavu (§ 116 odst. 1) či prohlídky a pitvy mrtvoly (§ 105 odst. 4). Obdobné výjimky vztahující se k vyšetřování daňové trestné činnosti mi nejsou známy.

Z praktického hlediska lze říci, že patrně jedním z nejčastěji užívaných důkazních prostředků v případě daňové kriminality bude účetnictví příslušného obviněného, přestože zákon takovou povinnost orgánům činným v trestním řízení nestanoví.<sup>28</sup> V případě některých trestných činů si lze s ohledem na jejich definiční znaky však jen těžko představit, že by účetní doklady v rámci dokazování prováděny nebyly. Srov. např. trestný čin zkraslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 trestního zákoníku.

## 2.4 Prejudiciální otázky

Prejudiciálními (nebo též předběžnými) otázkami rozumí komentářová literatura takové otázky, které *samy nejsou předmětem prováděného řízení, avšak jejich vyřešení je předpokladem rozhodnutí o vlastním předmětu řízení.*<sup>29</sup> Může jít o právní otázky z občanského práva, správního práva, trestního práva či též práva daňového. Příkladem z daňového práva budiž otázka, v jakém rozsahu byla pachatelem zkrácena daň.

Zákonodárce přikročil v trestním řádu (zejména § 9 a 9a) k následující konstrukci, pokud jde o jejich posuzování. (1) předběžné otázky si orgán činný v trestním řízení v zásadě posuzuje sám, ať už jsou z jakéhokoliv právního odvětví. Tuto skutečnost si

---

<sup>28</sup> KOZEL, Roman. Dokazování některých trestných činů souvisejících s podnikáním. *Právní rozhledy*. 1998, č. 7, s. 359–361.

<sup>29</sup> ŠÁMAL, Pavel et al. *Trestní řád I, II, III*. 7.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2013, s. 169.

právní doktrína vysvětluje tak, že náročné právní podmínky, za nichž probíhá trestní řízení, vytvářejí optimální garance pro nalezení správného řešení předběžných otázek.<sup>30</sup>

(2) V případě některých otázek však uvedené neplatí a orgán činný v trestním řízení je vázán existujícím rozhodnutím, které danou otázku řeší, popř. takového rozhodnutí musí vyčkat. To platí v případě, že se otázka týká osobního stavu, vynětí osoby z pravomoci orgánů činných v trestním řízení, souladu právní úpravy s ústavním pořádkem či právem EU a obecně v případě existujícího pravomocného rozhodnutí, které danou otázku řeší.

(3) Pro posledně uvedenou kategorii však platí, že orgán činný v trestním řízení vždy musí předběžnou otázku vyhodnotit sám, týká-li se tato viny obviněného. Přičemž, pojem „otázka rozhodná pro vyhodnocení viny obviněného“ chápe právní teorie velmi široce: jako jakýkoliv obecný i zvláštní znak trestného činu a jakoukoliv podmínku rozhodnou pro závěr, zda jde o trestný čin či nikoliv.<sup>31</sup>

Proto k příkladu uvedenému výše lze poznamenat, že otázku rozsahu zkrácené daně si orgán činný v trestním řízení bude muset posoudit sám, a to i v případě, že v dané věci již existuje pravomocné rozhodnutí finančního úřadu, které rozsah zkrácené daně určuje. Takové rozhodnutí musí OČTŘ hodnotit stejně jako každý jiný důkaz v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, přičemž bude-li v něm řešena otázka odborného rázu, pak je namístě přistupovat k takovému rozhodnutí jako k odbornému vyjádření. V žádném případě nelze závěry z rozhodnutí orgánů Finanční správy pouze mechanicky převzít, ale je třeba toto rozhodnutí přezkoumat po skutkové stránce a zabývat se správností a odůvodněností v něm učiněných právních názorů na rozhodnou daňovou otázku, a to především z hlediska uplatněné obhajoby. Tento názor byl opakovaně potvrzen v judikatuře vrcholných soudů, od 50. let až do současnosti.<sup>32</sup>

I další aspekty trestního řízení by zasluhovaly z hlediska tématu této práce pozornost, kterou jim však s ohledem na její omezený rozsah nelze věnovat – srov. například otázka důvěrného vztahu obhájce a klienta a jejich porovnání se vztahem daňového subjektu a daňového poradce, nebo rozsah aplikace zásady materiální pravdy v trestním a daňovém řízení.

---

<sup>30</sup> ŠÁMAL, MUSIL, KUČHTA, cit. 9, s. 7.

<sup>31</sup> ŠÁMAL, Pavel et. al. *Trestní řád*, cit. 29, s. 169.

<sup>32</sup> Srov. např. R 27/1959, R 27/1979 či R 48/2015.

### 3. Pojem, účel a principy daňového řízení

#### 3.1 Pojem daňového řízení a správy daní

V případě daňového řízení je zapotřebí rozlišit, jakým způsobem s tímto pojmem pracuje zákonodárce v daňovém řádu a jak je tento pojem vykládán právní doktrínou. V učebnici finančního práva autorského kolektivu pod vedením M. Bakeše je daňové řízení definováno jako *právními předpisy stanovený postup účastníků řízení k zajištění realizace práv a závazků vyplývajících daňovým subjektům z daňových vztahů*.<sup>33</sup> Tato definice je velmi široká a v podstatě by odpovídala spíše tomu, co daňový řád subsumuje pod pojem správy daní: *postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady* (§ 1 odst. 2). Z jiného úhlu pohledu definuje daňové řízení ve svém díle O. Lichnovský, když uvádí, že daňové řízení je *termínem označujícím časový úsek od data podání daňového přiznání do doby zániku práva vyměřit daň (§ 148 DŘ), případně do doby zániku platební povinnosti (daňového závazku), nenastane-li okamžik zániku závazku před tímto datem*.<sup>34</sup> Tato definice se více blíží tomu, jak chápe daňové řízení zákonodárce.

Podle ustanovení § 134 odst. 1 daňového řádu se daňové řízení vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí. Ustanovení § 134 odst. 3 pak uvádí, že daňové řízení se podle okolností skládá z dílčích řízení, *ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí*. Právě rozhodnutí jakožto výsledek daňového řízení odlišuje tento pojem od správy daní, která je pojmem nadřazeným, jelikož vedle řízení zahrnuje též tzv. *postupy*, které jsou završeny jinak nežli rozhodnutím (zejména vyhotovením protokolu o jejich průběhu). Patří mezi ně například daňová kontrola či místní šetření.

Daňové řízení ve smyslu citovaného zákona se rozpadá do následujících dílčích řízení:

1. daňové řízení nalézací,
2. řízení při placení daní a
3. řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení.

<sup>33</sup> BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. s. 365.

<sup>34</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej et al. *Daňový řád*. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 505.

V rámci daňového řízení nalézacího zákon dále rozlišuje řízení *vyměřovací*, jehož účelem je stanovení daně, řízení *doměřovací*, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně a řízení *o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí* vydanému v předchozích dvou typech řízení. Řízení při placení daní se dále rozpadá na řízení *o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky*, řízení *o zajištění daně*, řízení *exekuční* a řízení *o opravném prostředku proti rozhodnutí* vydanému v rámci těchto řízení. Některá z výše uvedených dílčích řízení mohou a nemusí být zahájena. Záleží na konkrétních okolnostech. Například je-li daň vyměřena řádně a správně, není nutné, aby bylo zahájeno řízení doměřovací. Je-li daňová povinnost splněna dobrovolně, netřeba, aby nastoupilo řízení exekuční.

Pro účely této práce má význam jak řízení vyměřovací, protože v rámci něj můžeme identifikovat nejruznější protiprávní jednání daňových subjektů směřující k tomu, aby byla jejich daňová povinnost umenšena, tak řízení doměřovací, neboť právě v tomto řízení dochází k deklaraci daňového penále.

Má-li být zkoumán vztah k trestnímu řízení z pohledu možné nepřiměřené zátěže daňových subjektů (obviněných) při kumulaci obou řízení, je podle mého názoru vhodnější pracovat s daňovým řízením *sensu largo*, tedy ve smyslu výše uvedené Bakešovy doktrinální definice. To proto, že z hlediska zásahu do práv daňového subjektu je významné například také provedení daňové kontroly či místního šetření, a také proto, že s daňovým řízením (*tax proceedings*) v tomto širším slova smyslu se lze setkat v judikatuře evropských soudů. Proto bych na tomto místě chtěla zdůraznit, že vzdor zákonné terminologii bude v následujících pasážích této práce daňové řízení vykládáno spíše jako obecný pojem, svým obsahem se blížící správě daní.

Výkladové nuance lze spatřovat také, pokud jde o pojem *daně*. Právní nauka daň definuje jako platební povinnost, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění.<sup>35</sup> Vedle neekvivalentnosti patří k základním rysům daně též její nenávratnost, neúčelovost a pravidelnost (periodicky se opakuje). Právě těmito vlastnostmi se daň liší od většiny poplatků, byť s mnoha výjimkami. Daňový řád vymezuje daň v ustanovení § 2 odst. 3, avšak nejedná se o definici pojmu, nýbrž o legislativní zkratku. Proto také na rozdíl od výše uvedené doktrinální definice, která striktně rozlišuje mezi daněmi a poplatky, daňový řád zahrnuje pod pojem daň také

---

<sup>35</sup> BAKESŠ, cit. 33, s. 188.

poplatky. Zatímco skutkové podstaty trestných činů daňových mezi daní a poplatkem rozlišují (avšak pouze uvedením příslušných termínů, z hlediska možnosti založení trestní odpovědnosti toto rozlišování význam nemá), konstrukce tzv. deliktů proti platební disciplíně v daňovém řádu počítá s daní jako legislativní zkratkou. Přes tuto terminologickou rozdílnost lze však uzavřít, že souběh daňového a trestního řízení připadá v úvahu v případě daní i poplatků.

### 3.2 Charakteristika daňového řízení

Daňové právo procesní je na rozdíl od ostatních oblastí finančního práva kodifikováno. Jak patrné z textu výše, stěžejním právním předpisem pro tuto oblast je zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který s účinností od 1. 1. 2011 nahradil zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (ZSDP). Specifické aspekty správy jednotlivých daní jsou pak upraveny v dalších zákonech, které se ve vztahu k daňovému řádu uplatní coby *leges speciales*. Daňový řád je jediným kodexem daňového práva procesního. Užití správního řádu je podle ustanovení § 262 vyloučeno, a to včetně jeho základních zásad (až na výjimky<sup>36</sup>), neboť daňový řád upravuje své vlastní.

Daňové řízení je tak v České republice svébytným řízením. Porušení povinností na úseku správy daní je vyňato také z režimu nového přestupkového zákona, jak bude rozebráno níže.

Shora citovaná definice daňového řízení sice používá pojem účastníci řízení, daňový řád však takový pojem nezná. Základními subjekty daňových vztahů jsou *správce daně* na straně jedné a *osoby zúčastněné na správě daní* na straně druhé. Z nich pak mají pro účely této práce největší význam subjekty daňové povinnosti (daňové subjekty). Správce daně je ve smyslu § 10 odst. 1 daňového řádu orgánem veřejné moci. Daňovými subjekty jsou fyzické a právnické osoby. Na první pohled je tak zřejmé, že vztah mezi těmito subjekty je nerovný, neboť správce daně autoritativním způsobem rozhoduje o právech a povinnostech těchto fyzických a právnických osob.

Jak bylo již uvedeno výše, účelem daňového řízení je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Jak uvádí J. Kobík, důraz na správnost tohoto zjištění představuje rozdíl oproti předchozí úpravě v ZSDP, která upřednostňovala hledisko fiskální, neboť uváděla jako cíl správy daní stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Zatímco podle stávající právní úpravy je proto nežádoucí vyměřit nejen

---

<sup>36</sup> Podle odborné literatury i judikatury NSS jde například o zásadu předvídatelnosti rozhodování. Srov. JEMELKA, Luboš et al. *Správní řád*. 5. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 865.

nižší, ale též vyšší nežli skutečnou daňovou povinnost daňového subjektu, předchozí právní úprava dbala především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech v případech, kdy daňový subjekt odvedl do veřejného rozpočtu méně, než měl. Současnou úpravu lze z hlediska daňových subjektů jistě kvitovat, neboť s sebou přinesla zvýšenou odpovědnost správce daně za zjištěný skutkový stav v souladu se zásadou materiální pravdy.<sup>37</sup>

Bližší pozornost zasluhuje také správce daně coby orgán veřejné moci. Jak již bylo uvedeno, v legislativě lze vysledovat trend zvyšování jeho odpovědnosti. Požadavky na správce daně však nejsou tak přísné jako v případě orgánů činných v trestním řízení. Rozhodnutí podle daňového řádu, včetně dodatečného platebního výměru, kterým je vyměřeno také daňové penále, jsou jménem příslušného správce daně přijímána jeho zaměstnanci, pro které zákon používá pojem „úřední osoba“ (§ 12 odst. 1 daňového řádu). Tyto osoby jsou státními zaměstnanci ve smyslu zákona č. 234/2014 Sb., o státní službě, a jako takoví musí splňovat v tomto zákoně uvedené požadavky, včetně bezúhonnosti a absolvování úřednické zkoušky. Na tyto osoby však nejsou kladeny takové požadavky, pokud jde o jejich vzdělání (toto nemusí být právnické) a rovněž u nich ani u správce daně jako takového nelze hovořit o zárukách v podobě nezávislosti a nestrannosti, jako je tomu u soudu. Tato skutečnost je mimořádně významná zejména s ohledem na povahu daňového penále jakožto trestní sankce, které je jimi sdělováno.

Správce daně coby reprezentant státu může v trestním řízení uplatňovat práva poškozeného. Nárok státu vyplývající se zkrácené nebo neodvedené daně je totiž nárokem na náhradu škody, který však až na výjimky dovozené judikaturou nelze uplatňovat v adhezním řízení.<sup>38</sup> Tato skutečnost však nezabavuje správce daně dalších práv poškozeného jako např. nahlížet do spisu, účastnit se sjednávání dohody o vině a trestu, hlavního líčení či veřejného zasedání nebo též činit návrhy na doplnění dokazování. Konkrétní osoba, která bude tyto úkony jménem správce daně vykonávat je vždy určena na základě podpisového řádu finanční správy.<sup>39</sup>

Součinnost správce daně s orgány činnými v trestním řízení se projevuje také v jeho oznamovací povinnosti podle ustanovení § 8 odst. 1 trestního řádu. Trestné činy,

---

<sup>37</sup> Srov. KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces: judikatura k problémovým situacím, komentář autora, související zákonná ustanovení, výňatky z judikátů se zvýrazněným podstatným textem*. Olomouc: ANAG, 2016. Daně. s. 16.

<sup>38</sup> Srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 8. ledna 2014, sp. zn. 15 Tdo 902/2013, uveřejněné pod č. 39/2014 Sb. rozh. tr.

<sup>39</sup> Blíže k tomu srov. Metodický pokyn ke spolupráci orgánů Finanční správy České republiky s orgány činnými v trestním řízení v oblasti bojů s daňovými úniky, č. j. 83263/17/7700-20127-050164.

kteře je správce daně povinen oznamovat, vypočítává ustanovení § 53 odst. 2 daňového řádu. Interní předpis Finanční správy ČR uvádí vodítka, na základě kterých může správce daně dojít k závěru, že jednání daňového subjektu, o němž má za to, že vykazuje znaky trestného činu, může být úmyslné: zjevně podhodnocená/ neexistující/zamlčená plnění, fiktivní fakturace, zásahy do účetnictví, neexistence účetnictví, způsob uložení účetnictví, uvádění nepravdivých informací v rámci dokazování, nekontaktní či jinak podezřelá osoba, pochybný způsob uzavřeného obchodu, několik na sebe navazujících obchodů naznačujících fingoání, padělané doklady/veřejné listiny a další.<sup>40</sup>

Další formou spolupráce s OČTŘ může být poskytnutí odborného vyjádření podle § 105 odst. 1 trestního řádu.

Zajímavá je také otázka, nakolik lze v daňovém řízení připustit aplikaci článku 6 Evropské úmluvy, tedy práva na spravedlivý proces. Jistě není pochyb o tom, že také daňové řízení by mělo být v obecném slova smyslu spravedlivé. Jak je to ale se zárukami předvídanými citovaným článkem? Podrobně se s odkazem na judikaturu ESLP touto otázkou zabývá ve svém díle např. L. Masárová.<sup>41</sup> Masárová příznačně rozděluje daňové řízení do dvou větví a přijímá následující závěry. V případě daňových deliktů, kdy řízení o nich má na základě tzv. Engelových kritérií<sup>42</sup> povahu trestního obvinění, ESLP aplikaci článku 6 Evropské úmluvy připouští. Poprvé zaujal ESLP tento názor v rozhodnutí *Bendenoun v. Francie*, přičemž v posuzovaném případě vytkl francouzskému daňovému procesu nedostatek kontradiktornosti a absenci záruk práva na obhajobu.<sup>43</sup> Na druhou stranu, jak trefně upozorňuje J. Kmec, ne všechny komponenty práva na spravedlivý proces se v daňovém řízení uplatní ve stejné míře jako v řízení trestním.<sup>44</sup> V rozhodnutí *Jussila v. Finsko* ESLP sice závěr o aplikovatelnosti článku 6 v daňovém řízení zopakoval, avšak vzápětí uvedl, že porušením tohoto článku není případ, kdy v dané věci neproběhlo ani jedno veřejné soudní jednání.<sup>45</sup> Odůvodnil to tím, že ne každé řízení o „trestním obvinění“ má stigmatizační efekt typický pro klasické řízení trestní.

---

<sup>40</sup> Tamtéž.

<sup>41</sup> MASÁROVÁ, Lúbia. *Aplikovatelnost' čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobód v daňovej oblasti: (právo na spravodlivý proces)*. Praha: Leges, 2015.

<sup>42</sup> Podrobně bude této otázce věnována pozornost v kapitole č. 5 této práce.

<sup>43</sup> Rozsudek ve věci ze dne 24. února 1994 ve věci *Bendenoun v. Francie* (stížnost č. 12547/86).

<sup>44</sup> KMEC, Jiří. Reflexe recentní judikatury Evropského soudu pro lidská práva k zásadě *ne bis in idem* v judikatuře Nejvyššího soudu. In GRIVNA, Tomáš (ed.). *Pocťa Pavlu Šámalovi k 65. narozeninám. Čtvrtstoletí hledání spravedlnosti na Nejvyšším soude ČR*. Praha: C. H. Beck, 2018. s. 107-123.

<sup>45</sup> Rozsudek Velkého senátu ze dne 23. listopadu 2006 ve věci *Jussila v. Finsko* (stížnost č. 73053/01).



Druhou skupinou daňových řízení podle Masárové jsou tzv. *netrestní daňové spory*. Jde o poměrně nehomogenní skupinu řízení upravených daňovými předpisy, kam lze zařadit například vykonávací daňové řízení nebo část řízení, ve které dochází k realizaci zástavního práva daňového orgánu.<sup>46</sup>

Co se týče vlivu daňového řízení na daňové subjekty, je třeba vzpomenout, že nejen trestní, ale i daňové právo procesní disponuje instituty, které mohou představovat poměrně závažný zásah do jejich základních práv. Z těch, které se nabízejí, věnujme bližší pozornost místnímu šetření, daňové kontrole a zajišťovacímu příkazu.

*Místní šetření* představuje jednu z forem vyhledávací činnosti, kterou správce daně provádí za účelem vyhledání daňových subjektů, zjištění, zda tyto plní své povinnosti či vyhledání důkazního prostředku. Jde tak o prvotní zjišťování správcem daně, nikoliv prověřování teze daňového subjektu tak jako v případě daňové kontroly. Rozdílem od daňové kontroly je také skutečnost, že místní šetření může být prováděno i u jiných osob než daňových subjektů. Příkladem místního šetření budiž obhlídka subjektů nabízejících zboží na tržnici.<sup>47</sup> V rámci místního šetření má správce daně mnohá oprávnění, která představují průlom do základních práv a svobod těch, vůči nimž směřují. V souladu s ustanovením § 81 daňového řádu má právo vstupu na pozemky, do provozních budov a v případě, že je to nezbytné a nelze-li rozhodné skutečnosti zjistit jiným způsobem, pak i do obydlí, které daňový subjekt užívá současně pro podnikání. Může si vyžádat účetní záznamy a jsou-li údaje na technických nosičích, má právo užít programové vybavení daňového subjektu, ve kterém byly informace pořízeny. V souladu s ustanovením § 83 daňového řádu může rovněž zajistit věc, která může sloužit jako důkazní prostředek, pokud je dána důvodná obava, že by jej později nebylo možné provést, nebo jen s velkými obtížemi.

*Daňová kontrola* má za úkol prověřit tvrzení daňového subjektu. Její smysl bývá někdy objasňován tak, že je pomyslným Damoklovým mečem nad daňovými subjekty, aby své daňové povinnosti tvrdili řádně.<sup>48</sup> Vedle toho ji lze však chápat též jako prostor, ve kterém je daňovému subjektu umožněno, aby prokázal, že je schopen doložit svá

---

<sup>46</sup> MASÁROVÁ, cit. 41, s. 50 a 52.

<sup>47</sup> DĚRGEL, Martin. Daňový řád – Místní šetření a daňová kontrola. In *DU.cz – Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály*. [online]. 13. 10. 2011 [cit. 2018-07-23]. Dostupné z [https://www.du.cz/33/danovy-rad-mistni-setreni-a-danova-kontrola-uniqueidmRRWSbkI96EZY9EEhbhYd9O0\\_8Krw6bFkNxQxK\\_XRw/](https://www.du.cz/33/danovy-rad-mistni-setreni-a-danova-kontrola-uniqueidmRRWSbkI96EZY9EEhbhYd9O0_8Krw6bFkNxQxK_XRw/)

<sup>48</sup> Tamtéž.

tvrzení.<sup>49</sup> O daňové kontrole se provádí zpráva, která v případě, že je daň stanovena výlučně na základě výsledku daňové kontroly, slouží též jako odůvodnění příslušného rozhodnutí. Při provádění daňové kontroly má správce daně tatáž oprávnění jako v případě místního šetření a některá další. Daňový subjekt je například povinen umožnit mu jednání s kterýmkoliv jeho zaměstnancem či poskytnout nezbytné informace o organizační struktuře své společnosti. O způsobilosti daňové kontroly značným způsobem zasáhnout do práv jí podrobeného subjektu tak nemůže být pochyb, což ostatně dokládá také judikatura Nejvyššího správního soudu, v níž bylo připuštěno, že podle okolností může být sama daňová kontrola též nezákonným zásahem, proti němuž se lze bránit ve správním soudnictví.<sup>50</sup>

Patrně nejvíce diskutovaným prostředkem daňového řádu je – pro svou invazivní povahu – *zajišťovací příkaz*. V médiích se v souvislosti s ním hovoří o zbrani hromadného ničení nebo dokonce o daňovém džihádu.<sup>51</sup> Daňový řád jej upravuje v ustanoveních § 167 – 169, speciální ustanovení je v § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Smyslem zajišťovacího příkazu je zjednodušeně řečeno možnost vybrat dosud nesplatnou nebo nestanovenou daň „dopředu“, mají-li zaměstnanci správce daně důvodnou obavu, že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vymození spojeno se značnými obtížemi. V zajišťovacím příkazu správce daně daňovému subjektu uloží, aby ve lhůtě 3 dnů složil jistotu, která bude v případě následného nesplnění daňové povinnosti užita na úhradu daně. Proti zajišťovacímu příkazu je odvolání přípustné, nemá ovšem odkladný účinek. V případě, že správce daně shledá nebezpečí z prodlení, může být navíc zajišťovací příkaz vykonatelný okamžitě. Jak uvádí O. Moravec, v praxi tento postup může znamenat okamžitou paralýzu společnosti, která není s to plnit své obchodní závazky, zaplatit svým zaměstnancům ani financovat služby advokáta nebo daňového poradce.<sup>52</sup> Správní soudy jsou si těchto

---

<sup>49</sup> KOBÍK Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualizované vydání. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. Olomouc: Anag, 2013, s. 377. s. 18.

<sup>50</sup> Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. srpna 2005, čj. 2 Afs 144/2004-110.

<sup>51</sup> Srov. např. MORAVEC, Ondřej. Zajišťovací příkaz: Nástroj efektivního výběru daní, nebo zbraň hromadného ničení? In: *Peníze.cz* [online]. 6. 10. 2016 [cit. 2018-07-24]. Dostupné z <https://www.penize.cz/dane/316377-zajistovaci-prikaz-nastroj-efektivniho-vyberu-dani-nebo-zbran-hromadneho-niceni> či KLIMŠOVÁ, Bohdana. Zajišťovací příkazy aneb když je finanční správa více než soud. In *Právní prostor* [online]. 24. 10. 2017 [cit. 2018-07-24]. Dostupné z <https://www.pravniprostor.cz/clanky/financni-pravo/zajistovaci-prikazy-aneb-kdyz-je-financni-sprava-vice-nez-soud>

<sup>52</sup> MORAVEC, Ondřej. Zajišťovací příkaz: Nástroj efektivního výběru daní, nebo zbraň hromadného ničení? In: *Peníze.cz* [online]. 6. 10. 2016 [cit. 2018-07-24]. Dostupné z <https://www.penize.cz/dane/316377-zajistovaci-prikaz-nastroj-efektivniho-vyberu-dani-nebo-zbran-hromadneho-niceni>

vlastností zajišťovacího příkazu vědomy. Ve své judikatuře zdůrazňují subsidiární povahu tohoto institutu a požadavek na to, aby zásah, který představuje, byl proporcionální vzhledem ke sledovanému cíli.<sup>53</sup> Také upozorňují na to, že obava správce daně z pozdější nevyzpytatelnosti musí být skutečně důvodná, a to na základě konkrétních skutečností pečlivě vymezených v odůvodnění příkazu.<sup>54</sup> Právě nedostatky v odůvodnění a přílišné nadužívání tohoto institutu jsou v praxi správčům daně nejvíce vytýkány. Z analýzy vydané Finanční správou v roce 2017 vyplývá, že zatímco v roce 2013 bylo vydáno 457 příkazů, v roce 2016 už 1561. Za roky 2013 – 2016 bylo v průměru na jeden subjekt podrobený příkazu zajištěno 12 mil. Kč. Za pozornost stojí také skutečnost, že zatímco v letech 2013–2016 byl na podkladě odvolání zrušen toliko jediný zajišťovací příkaz, za první pololetí roku 2017 jich bylo zrušeno 19.<sup>55</sup> Patrně v reakci na tento trend, jakož i na rozsáhlou diskuzi laické i odborné veřejnosti přijalo Generální finanční ředitelství metodický pokyn, kterým správčům daně například radí, s jakými skutečnostmi je třeba se vypořádat v odůvodnění příkazu.<sup>56</sup>

Parlamentní politická strana TOP09 aktuálně navrhuje změnu právní úpravy, podle které by k vydání zajišťovací příkazu potřeboval správce daně přivolení soudu.<sup>57</sup> K nosné myšlence, která má patrně zabránit nadužívání či dokonce zneužívání tohoto institutu, mám dvě poznámky. Za prvé je zapotřebí mít na zřeteli, že takováto změna by byla podstatným průlomem do dosavadní koncepce správy daní, kde soudní orgány vystupují až teprve na podkladě správních žalob. Za druhé, v případě, že by byl tento aspekt překlenut, by bylo vhodné zamyslet se nad koncepční změnou, protože zajišťovací příkaz není jediným instrumentem, jehož aplikace by byla „bezpečnější“ v rukou soudního orgánu. Flagrantním příkladem, u něhož se nabízí obdobná úvaha, je institut daňového penále, které je, jak bude vyloženo níže, sankcí trestněprávní povahy. Jeho ukládání (schvalování) soudem by však patrně znamenalo úplnou změnu podstaty tohoto institutu.

---

<sup>53</sup> Srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. listopadu 2013, č. j. 7 Afs 101/2013-26 či rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. srpna 2015, č. j. 22 Af 8/2015-69.

<sup>54</sup> Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. dubna 2014, č. j. 1 As 27/2014-31.

<sup>55</sup> Data převzata z Analýzy zajišťovacích příkazů vydávaných Finanční správou ČR ze dne 31. srpna 2017, zpracováno Generálním finančním ředitelstvím, dostupné z mfcf.cz.

<sup>56</sup> Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu, č. j. 87133/17/7700-30133-711377.

<sup>57</sup> <https://www.top09.cz/co-delame/tiskove-zpravy/zmenime-zajistovaci-prikazy-ktete-likviduji-podnikatele-24494.html>

Pro účely této práce má zajišťovací příkaz význam proto, že velice často je zdrojem obavy správců daně podezření z účasti na daňových podvodech. V případě kumulace daňového a trestního řízení tak nelze vyloučit, že tentýž subjekt by mohl být podroben v průběhu svého stíhání jak invazivním prostředkům daňového řádu (daňová kontrola, zajišťovací příkaz), tak i zajišťovacím institutům trestního práva procesního. Tato skutečnost je významná pro úvahy o možné nepřiměřené zátěži takového subjektu.

### **3.3 Principy daňového řízení**

Obdobně jako je tomu v trestním řádu, vymezuje i daňový řád základní zásady, jimiž je jím upravované řízení ovládáno. Přehled těchto zásad je obsažen v ustanoveních § 5 – 9. Jak nasvědčuje přívlastek „základní“, lze v rámci úpravy daňového práva procesního vysledovat i další zásady významné pro daňové řízení. Jako příklad lze uvést zásadu zaokrouhlování daní na celé koruny podle ustanovení § 146 daňového řádu.

Pro účely této práce je vhodné vymezit zejména zásadu přiměřenosti (§ 5 odst. 3), zásadu spolupráce osob zúčastněných na správě daní se správcem daně (§ 6 odst. 2), zásadu volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1) a zásadu neveřejnosti (§ 9 odst. 1).

#### **3.3.1 Zásada přiměřenosti**

V souladu se zásadou přiměřenosti má správce daně šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob a využívat jen takové prostředky, které tyto osoby nejméně zatěžují, a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Vedle výše rozebraných institutů, které jsou průlomem do základních práv dotčených osob, musí mít tuto zásadu správce daně na zřeteli také při ukládání (resp. vyměřování) daňových sankcí. Již v roce 2007, tedy mnoho let předtím, než bylo daňové penále vyhodnoceno jako trestní sankce, uvedl v jednom ze svých rozhodnutí Nejvyšší správní soud, že penále a jiné daňověprávní instituty sankční povahy musí odpovídat ústavnímu testu proporcionality a umožňovat alespoň v určité míře individualizaci či přinejmenším moderaci ukládané sankce s ohledem na majetkové postavení povinné osoby.<sup>58</sup>

#### **3.3.2 Zásada součinnosti**

Zásada součinnosti tkví ve vzájemné spolupráci osob zúčastněných na správě daní a správce daně. Tato zásada má blízký vztah k pojetí důkazního břemene v daňovém právu, o němž bude pojednáno níže. Na tomto místě tak bude věnována pozornost jejímu

---

<sup>58</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. února 2007, č. j. 2 Afs 159/2005-43.

srovnání s jinou trestněprocesní zásadou, kterou je *nemo tenetur*. Zatímco v trestním řízení platí zákaz sebeobviňování a obviněný je povinen toliko pasivně strpět úkony, které mohou vést k jeho usvědčení, na zjišťování skutkového stavu v daňovém řízení obecně musí daňový subjekt aktivně participovat. Konkrétním projevem této zásady může být například povinnost daňového subjektu zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly, ale především povinnost předkládat důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení. Jak zdůrazňuje právní doktrína, zásada součinnosti však není (již z pojmového vymezení ani nemůže být) jednostranná. Daňový subjekt má právo spolupráci po správci daně požadovat a správce daně ji nemůže odmítnout ani s poukazem na to, že doposud se od daňového subjektu žádné spolupráce nedočkal.<sup>59</sup> V případě, že spolupráci naopak brání daňový subjekt, riskuje uložení některé z daňových sankcí (srov. § 247 a násl.). I to je rozdíl oproti trestnímu řízení, kde je, jak uvedeno výše, uložení pořádkové pokuty v těchto případech (např. při odmítnutí vydání věci) vyloučeno.

### **3.3.3 Zásada volného hodnocení důkazů**

Obdobně jako trestní řízení, i daňové řízení je ovládáno zásadou volného hodnocení důkazů, která spočívá v tom, že neexistují zákonná pravidla, která by určovala druh či míru důkazů potřebných k prokázání určité skutečnosti, nebo stanovila, který důkaz má vyšší sílu než jiný. Toto posouzení spadá do sféry správního uvážení správce daně, a to na základě konkrétních okolností, které tento zkoumá jednotlivě i ve vzájemné souvislosti. Nejvyšší správní soud klade důraz na to, že volnost v hodnocení důkazů v žádném případě nelze zaměňovat s libovůlí, ale musí být výsledkem racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího pravidlům formální logiky.<sup>60</sup>

### **3.3.4 Zásada veřejnosti**

Zatímco v trestním řízení je jednou ze základních zásad, byť plně se uplatňující pouze v řízení před soudem, zásada veřejnosti, správa daní je v souladu s ustanovením § 9 odst. 1 daňového řádu neveřejná. Za důvod této rozdílnosti považují především ochranu odlišných zájmů. Zásada veřejnosti v trestním řízení má především výchovný účel a je též prostředkem kontroly občanů nad výkonem trestního soudnictví.<sup>61</sup> Ve vztahu k obžalovanému je veřejnost trestního řízení chápána jako výhoda, protože mu umožňuje

---

<sup>59</sup> LICHNOVSKÝ, cit 34, s. 38.

<sup>60</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. července 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75.

<sup>61</sup> FENYK, CÍSAŘOVÁ, GRIVNA, cit. 7, s. 101.

hájit se před veřejností a zaručuje dodržování jeho práv ze strany orgánů činných v trestním řízení. Naproti tomu neveřejnost daňového řízení má podle odborné literatury daňový subjekt motivovat k tomu, aby správce daně seznámil se svou obchodní činností a poskytuje mu garanci, že co bude v daňovém řízení vyřčeno, „neopustí“ zdi finančního úřadu.<sup>62</sup> Ustanovení § 9 odst. 1 tak představuje zákonnou výluku z práva na veřejné projednání věci zakotveného v článku 38 odst. 2 Listiny, která je v judikatuře opakovaně aprobována.<sup>63</sup> Na tom nic nezměnil ani závěr Evropského soudu pro lidská práva o tom, že daňové řízení může být svojí povahou řízením o „trestním obvinění“. Jak uvedeno výše, tentýž soud v rozhodnutí *Jusilla v. Finsko* jako spravedlivé vyhodnotil i daňové řízení, v němž neproběhlo ani jedno veřejné ústní jednání.

### 3.4 Důkazní břemeno v daňovém řízení

V souladu s ustanovením § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvést ve svém daňovém tvrzení (řádném i dodatečném) i v jiných podáních. Za výrazem „prokazuje“ se ukrývá nejen povinnost dokazovat, ale též odpovědnost za prokázání.<sup>64</sup> Lze tak konstatovat, že na straně daňového subjektu spočívá důkazní břemeno ohledně skutečností, které tvrdí. Otázka přípustnosti takové úpravy byla v minulosti mnohokrát zkoumána v judikatuře českých vrcholných soudů. Ústavní soud k tomu ve svém nálezu z roku 2005 uvedl, že jde o „*ještě ústavně konformní průlom do ústavněprávní ochrany autonomie jednotlivce, do níž je veřejné moci umožněno zasahovat z důvodu existence určitého a ústavně aprobovaného veřejného zájmu, kterým je ... zájem na stanovení, vyměření a výběru daně.*“<sup>65</sup>

Které skutečnosti prokazuje správce daně, uvádí § 92 odst. 5 daňového řádu a některá další ustanovení daňových předpisů. Obdobná úprava platila též za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Z výčtu v ustanovení § 92 odst. 5 je třeba věnovat pozornost zejména písm. c), podle kterého správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým

---

<sup>62</sup> LICHNOVSKÝ, cit. 34, s. 65.

<sup>63</sup> Nejvyšší správní soud upozorňuje, že tuto zásadu nelze zaměňovat s právem na projednání věci v přítomnosti daňového subjektu. Srov. rozsudek ze dne 18. září 2007, č. j. 8 Afs 27/2005-88 nebo rozsudek ze dne 31. října 2007, č. j. 8 Afs 30/2005-58.

<sup>64</sup> Tím se rozumí, že neprokázání těchto skutečností může mít pro daňový subjekt nepříznivé důsledky. Někteří autoři dokonce hovoří o zásadě „v pochybnostech v neprospěch“ daňového subjektu. Srov. KOBÍK, Jaroslav a Jiří ŠPERL. *Dokazování v daňovém řízení*. Praha: ASPI Publishing, 2004. Daňová řada. s. 10.

<sup>65</sup> Nález ze dne 1. července 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05.

subjektem, a písm. e), které správce daně zavazuje prokazovat skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.

Právní teorie hovoří o rozložení (rozdělení) důkazního břemene v rámci daňového řízení. Jde o poměrně komplikovanou problematiku, která je však napříč světovými právními úpravami daňového řízení relativně běžná. Příkladem si přiblížme právní úpravu v USA a ve Švýcarsku, byť pro stručnost bude tento exkurz značně zjednodušený.

Koncept rozlišování důkazního břemene ve Spojených státech vykazuje značné odlišnosti od toho českého a odvíjí se mj. také od toho, v jakém řízení (před jakým orgánem) je daňový spor veden.<sup>66</sup> Nicméně v zásadě v úpravě Spojených států platí, že důkazní břemeno ohledně prokázání odpovědnosti za daňové podvody a v řízení o uložení daňových sankcí nese stát a jeho orgány.<sup>67</sup> Ve Švýcarsku platí pravidlo, podle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které jeho daňovou povinnost vylučují nebo zmírňují, kdežto správce daně prokazuje ty skutečnosti, které daňovou povinnost odůvodňují nebo zvyšují.<sup>68</sup> Do druhé z uvedených kategorií spadají všechny skutečnosti rozhodné pro konstatování odpovědnosti za delikty proti platební disciplíně: protiprávnost, zavinění, pachatelství, znaky skutkové podstaty atd.<sup>69</sup> Z obou vybraných zahraničních úprav i z té české lze vysledovat snahu zákonodárce, aby skutečnosti, které jdou k tíži daňového subjektu, prokazoval správce daně.

Rozdělení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně však neznamena, že by každá „ze stran“ daňového řízení prokazovala určité skutečnosti nezávisle na sobě a výsledek řízení by odpovídal kombinaci takto získaných poznatků. V daňovém řízení dochází k jevu označovanému jako přenesení (přesunu) důkazního břemene, který souvisí se zásadou součinnosti mezi oběma subjekty.

---

<sup>66</sup> Podrobněji srov. MARTINEZ, Leo P. Tax Collection and Populist Rhetoric: Shifting the Burden of Proof in Tax Cases. In *UC Hastings Scholarship Repository*, 1988. Dostupné z [https://repository.uchastings.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1482&context=faculty\\_scholarship](https://repository.uchastings.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1482&context=faculty_scholarship).

<sup>67</sup> Podle ustanovení Sec. 7454 amerického Internal Revenue Code: (a) Fraud: *In any proceeding involving the issue whether the petitioner has been guilty of fraud with intent to evade tax, the burden of proof in respect of such issue shall be upon the Secretary*. Srov. též MONDRÍK, Christie. Burden of Proof in State Tax Cases: What Happens When the Legislature Changes It? In *American Bar Association Tax Times*, Vol. 37, No. 3. May, 2018. Dostupné z [https://www.americanbar.org/groups/taxation/publications/abataximes\\_home/18may/18may-pp-mondrik-burden-of-proof-in-state-tax-cases.html](https://www.americanbar.org/groups/taxation/publications/abataximes_home/18may/18may-pp-mondrik-burden-of-proof-in-state-tax-cases.html)

<sup>68</sup> Srov. rozhodnutí švýcarského Spolkového soudu (*Bundesgericht*) ze dne 20. srpna 2015, sp. zn. 2 C\_232/2015.

<sup>69</sup> HOWALD, Andreas. Steuerstrafrecht – Versuchte Steuerhinterziehung. Abgrenzung der Fahrlässigkeit vom Eventualvorsatz. In *Der Schweizer Treuhänder*, 2007, č. 3. Dostupné z [http://www.waltherleuchhowald.ch/dokumente/a07\\_0196.pdf?LITIND=368](http://www.waltherleuchhowald.ch/dokumente/a07_0196.pdf?LITIND=368).

Podstatu tohoto jevu ve svém díle pregnantně vysvětluje V. Sochorová.<sup>70</sup> Daňový subjekt uvede ve svém přiznání určitá tvrzení. Následuje výzva správce daně k jejich prokázání. V reakci na to předloží daňový subjekt správci daně své účetnictví a další související písemnosti, přičemž pokud z nich tvrzené údaje skutečně vyplývají, lze hovořit o tom, že daňový subjekt splnil svoji důkazní povinnost a důkazní břemeno přechází na správce daně. Ten má podle § 92 odst. 5 písm. c) možnost prokázat skutečnosti, které věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost poskytnutých evidencí vyvracejí. Jestliže tak učiní a obeznámí s tímto daňový subjekt, dochází k opětovnému přesunutí důkazního břemene na něj. Takovýto průběh se může v rámci daňového řízení opakovat i vícekrát, ale podmínkou zdůrazňovanou v literatuře i judikatuře je skutečnost, že správce daně má pro své pochybnosti o správnosti údajů tvrzených daňových subjektem oporu ve spisovém materiálu.<sup>71</sup> Jestliže daňový subjekt následně pochybnosti prokázané správcem daně nevyvrátí, následuje rozhodnutí v neprospěch daňového subjektu.

Tato konstrukce je obecným pravidlem, které neplatí vždy. Prokazování některých skutečností má svá specifika, a to i z hlediska přenášení důkazního břemene. Například v případě podvodů na DPH je to vždy správce daně, kdo musí shromáždit dostatek důkazů pro závěr o účasti subjektu na podvodném jednání, neboť podle judikatury Nejvyššího správního soudu v takovém případě o přesunu důkazního břemene na daňový subjekt v právním státě vůbec nelze uvažovat.<sup>72</sup> Pro účely této práce je však stěžejní, že si lze v daňovém řízení představit případy, kdy je daňový subjekt „potrestán“ v důsledku neusnesení důkazního břemene. Tato teze budiž znázorněna na následujícím myšleném příkladu: Společnost Alfa s.r.o. ve svém přiznání k dani z příjmu uvede výdaje, které vynaložila a které by jí měly být odečteny pro účely stanovení základu daně. Tyto výdaje prokazuje předložením svých účetních dokladů. Správce daně má o jejich oprávněnosti pochybnosti, které přesvědčivě odůvodní a vyzve společnost k prokázání existence, výše a účelu těchto výdajů. Důkazní břemeno se vrací na stranu společnosti Alfa. Ta ale další důkazní prostředky nabídnout nedokáže. Neunáší své důkazní břemeno. Správce daně

---

<sup>70</sup> SOCHOROVÁ, Vendula. *Specifika dokazování v daňovém řízení*. Praha: C.H. Beck, 2014. Právní instituty. s. 121.

<sup>71</sup> Tamtéž, s. 122. srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. dubna 2007, sp. zn. 2 Afs 160/2006.

<sup>72</sup> Srov. rozsudek ze dne 5. října 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30.



vydává dodatečný platební výměr, v němž Alfě doměřuje daň z příjmů a sděluje daňové penále.<sup>73</sup>

Jak ukáže v podrobnostech kapitola č. 6, daňové penále je svojí povahou sankcí trestněprávní. V posuzovaném případě však přesto byla stanovena (či spíše sdělena) v důsledku neunesení důkazního břemene daňového subjektu. Jde tak o podstatnou odlišnost oproti trestnímu řízení, v němž by takový postup s ohledem na zásadu presumpce nevinny a z ní vyplývající pravidlo *in dubio pro reo* nebyl možný.

---

<sup>73</sup> Konstruováno podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119.

## 4. Daňové delikty

### 4.1 Vymezení terminologie

Pro účely této práce jsem v zájmu diferenciací různých protiprávních jednání vážících se ke správě a placení daní zvolila následující terminologii. Termín *daňové delikty* jako obecný nadřazený pojem používám pro veškerá protiprávní jednání související se správou a placením daní, ať už jsou tato postihována na úrovni práva daňového nebo trestního.

Pojem *delikty podle daňového práva* užívám pro ta protiprávní jednání, jejichž postih je předvídan v rámci ustanovení daňového práva. Tyto delikty někteří zástupci právní doktríny dále dělí na *delikty proti platební disciplíně* a *správní pořádkové delikty*, v závislosti na tom, zda protiprávní jednání spočívá v porušení povinnosti peněžité či nepeněžité povahy.

*Trestné činy daňové* pak chápu jako souhrnné označení pro protiprávní jednání na úseku správy a placení daní, která jsou postihována na úrovni práva trestního. Při vymezení této množiny vycházím zejména z druhého dílu hlavy šesté zvláštní části trestního zákoníku (*trestných činů daňových, poplatkových a devizových*), z nichž vynechávám trestné činy podle § 246 a 247 trestního zákoníku, které přímo nesouvisejí se správou daní. Naopak tuto množinu po vzoru některých autorů<sup>74</sup> doplňuji o trestný čin *porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku* podle § 227 trestního zákoníku a trestný čin *zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění* podle § 254 trestního zákoníku, u nichž souvislost se správou daní spatřuji.

### 4.2 Delikty podle daňového práva

Delikty podle daňového práva lze chápat jako ta protiprávní jednání na úseku správy a placení daní, která *nejsou* postihována na úrovni práva trestního. Pozitivně je tuto kategorii možné vymezit jako delikty konstruované v rámci daňového práva procesního, tedy zejména<sup>75</sup> v daňovém řádu. Zákonodárce používá termín *porušení povinností při správě daní*, když takto označuje část čtvrtou daňového řádu. Toto

---

<sup>74</sup> PELC, Vladimír ml. Daňové trestné činy. In PELC, Vladimír st. a Vladimír PELC ml. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy: komentář k zákonu č. 321/2016 Sb., charakteristika daňových prvků a pojmů normy, předchozí legislativní iniciativy, daňové trestné činy*. Olomouc: Anag, 2017. s. 162 a násl.

<sup>75</sup> Srov. též např. pokutu za neoznámení osvobozeného příjmu podle § 38w zákona o daních z příjmů.

označení umožňuje zahrnout do příslušné právní úpravy také případy, kdy jsou právní povinnosti porušeny samotným správcem daně.<sup>76</sup>

Výše zmíněnou diferenciaci deliktů podle daňového práva na *delikty proti platební disciplíně* a *správní pořádkové delikty* čerpám z textu D. Kunce, podle něhož za delikty proti platební disciplíně lze označit porušení povinností peněžité povahy a za správní pořádkové delikty porušení povinností nepeněžité povahy.<sup>77</sup> Terminologicky ale nejde o jediný přístup, jiné pojmenování např. nabízí důvodová zpráva k novému přestupkovému zákonu.<sup>78</sup> Ta užívá termínu *platební delikty* jako nadřazeného pojmu pro delikty proti platební disciplíně (*platební delikty stricto sensu* postihující nesplnění platební povinnosti) a delikty při správě daní obecně (*platební delikty largo sensu* postihující jiné nežli platební povinnosti). Pro účely této práce se mi Kuncova systematika a terminologie jeví jako vhodnější. Ve vztahu k PřesZ je zapotřebí dodat, že tento se na delikty podle daňového práva (již podle pojmového vymezení, ale též podle zmíněné důvodové zprávy) v zásadě nevztahuje.

Část deliktů podle daňového práva pokládám z hlediska jejich konstrukce za velmi problematickou kategorii. To proto, že často vůbec nelze hovořit o jejich skutkových podstatách, z nichž by byly zřejmé typové znaky deliktu. V daňovém řádu jsou v případě některých z těchto deliktů v podstatě rovnou uvedeny sankce (následky porušení povinností), aniž by bylo pregnantně vymezeno jednání, kterého se daňový subjekt musí dopustit, aby mu taková sankce mohla být uložena. Tento fakt je alarmující proto, že v některých případech, jak ukáže kapitola č. 6, lze přinejmenším uvažovat o tom, že tyto sankce jsou trestněprávní povahy.

Ještě závažnější je pak skutečnost, že k založení „odpovědnosti“ za některé z těchto deliktů se výslovně nevyžaduje zavinění, a to ani v případě fyzických osob.

Tyto skutečnosti mě vedou k závěru, že některé z deliktů podle daňového řádu v pravém slova smyslu vlastně žádnými delikty nejsou.

Asi nejvíce flagrantní je výše uvedené v případě jednání postihovaného uložením daňového penále.

---

<sup>76</sup> Srov. úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu či porušení povinnosti mlčenlivosti podle § 246 daňového řádu.

<sup>77</sup> KUNC, Daniel. Sankce v daňovém právu. In *Právní rádce*. [online]. 25. 09. 2007 [cit. 2018-07-24]. Dostupné z <https://pravniradce.ihned.cz/c1-22098160-sankce-v-danovem-rizeni>

<sup>78</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich.

#### 4.2.1 Delikty proti platební disciplíně

Množina deliktů proti platební disciplíně, tedy takových, které spočívají v porušení povinnosti *peněžitě povahy*, je podle Kunce jednoprvková a tvoří ji neuhrazení splatné daně nejpozději v den její splatnosti, postihované úrokem z prodlení (§ 252 daňového řádu). P. Nováková do této množiny řadí také penále, avšak domnívám se, že nesprávně, protože penále je sankcí za nesprávné či neúplné tvrzení daně, nikoliv její nezaplacení.<sup>79</sup> Dlužno dodat, že stejné zařazení jako Nováková užívá důvodová zpráva k PřesZ. Povinnost řádně tvrdit daň však pokládám spíše za povinnost nepeněžitě povahy. Penále reaguje na fingované náklady v daňovém přiznání, nedostatky v účetnictví či úplný bojkot součinnosti daňového subjektu se správcem daně, nikoliv na případ, kdy daňový subjekt svoji peněžitou povinnost jednoduše neuhradí.

Neuhrazení splatné daně nemusí být zaviněné, sankcionováno je samotné prodlení daňového subjektu.

#### 4.2.2 Správní pořádkové delikty

Mezi správní pořádkové delikty náleží jednání, která jsou sankcionována pokutou, pořádkovou pokutou, pokutou za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy, pokutou za opožděné tvrzení daně a pomocí penále. Těmto sankcím bude pozornost věnována v kapitole č. 6. Uvedené „delikty“ mají společnou podstatu spočívající v nesplnění povinnosti *nepeněžitě povahy*.

Do výčtu těchto deliktů na první pohled nezapadá delikt podle ustanovení podle § 246 daňového řádu. Kromě toho, že cílí na osobu vázanou mlčenlivostí, a nikoliv na daňový subjekt, se v něm jako v jediném výslovně hovoří o přestupku a lze zde vysledovat klasickou konstrukci skutkové podstaty typické pro přestupky. P. Nováková, která uvedené ustanovení komentuje, k němu dodává subsidiární použití PřesZ, protože je zřejmé, že k založení odpovědnosti za tento přestupek se vyžaduje zavinění fyzické osoby.<sup>80</sup>

Obdobně je tomu v případě jednání postihovaného pořádkovou pokutou, kde nutnost zkoumat také subjektivní stránku daňového subjektu dovodila judikatura.<sup>81</sup> Ustanovení § 247a (pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy) je mladší, nežli

---

<sup>79</sup> NOVÁKOVÁ, Petra. § 246 [Porušení povinnosti mlčenlivosti]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej et al. *Daňový řád*. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 839.

<sup>80</sup> Tamtéž.

<sup>81</sup> Srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 4. 7. 2001, č. j. 7 A 16/2000-29, srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. února 2010, č. j. 1 As 2/2010-80.

tyto judikaturní závěry, nicméně pro takřka shodnou konstrukci se lze domnívat, že i zde by mělo být zavinění zkoumáno.

Z hlediska pravidel pro ukládání zmíněných sankcí lze kvitovat ustanovení § 248 odst. 2 daňového řádu, podle kterého je správce daně zavázán zohlednit význam porušené povinnosti a závažnost následku pro správu daní.

Pokuta za opožděné tvrzení daně je naproti tomu ukládána bez zřetele na zavinění daňového subjektu. Vzniká *ex lege* a její konkrétní výše je určena procentuální částkou v závislosti na výši stanovené daně a délce prodlení daňového subjektu. Na rozdíl od daňového penále je její horní hranice zákonem limitována. Zda je taková koncepce slučitelná s principy právního státu, posuzoval v minulosti Ústavní soud.<sup>82</sup> Ve svém plenárním nálezu z roku 2015 došel k závěru, že požadavkům ústavodárce tento institut neodporuje a lze jej považovat za proporcionální. Poukázal především na závažnost jednání, které bývá touto sankcí postihováno a prvky moderace v její úpravě (neboť je „zastropována“ horní hranicí, odvíjí se od výše stanovené daně, čímž jsou reflektovány majetkové poměry daňového subjektu a rozlišuje případy, kdy je daňové přiznání podáno toliko opožděně od případů, kdy není podáno vůbec). Návrhu stěžovatele na zrušení této sankce tak vyhověno nebylo.

Daňové penále je rovněž ukládáno bez ohledu na zavinění daňového subjektu. V případě penále u daně určené podle pomůcek, které je ukládáno ve výši 100 % stanovené částky, předpokládá ustanovení § 38zb písm. b) ZDP *neposkytnutí součinnosti poplatníka, které závažně ztížilo nebo bránilo stanovení daně*. Důvodová zpráva k příslušné úpravě příkladmo uvádí, že *nesoučinnost* je dána v případě, kdy daňový subjekt vůbec nereaguje na výzvu správce daně či v případě, že záměrně uvádí nesprávné nebo hrubě zkreslené údaje. Z druhého příkladu lze vysledovat podmínku úmyslného jednání, v případě prvního (a dalších v důvodové zprávě uvedených) nikoliv. Na zaviněné jednání tak lze usuzovat jaksi implicitně a jen za pomoci důvodové zprávy, což z hlediska právní jistoty i přiměřené aplikace zásady *cullum crimen, nulla poena sine lege* jistě není žádoucí.

Pro přehled jednání postihovaných na úrovni práva daňového práva (nikoliv ale všech), necht' poslouží následující tabulka:

---

<sup>82</sup> Nález ze dne 30. června 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14.

Úprava	Postihované jednání	Zavinění	Sankce
§ 247 DŘ	rušení pořádku navzdory předchozímu napomenutí, neuposlechnutí pokynu úřední osoby, urážlivé chování vůči úřední osobě/osobě zúčastněné na správě daní, hrubě urážlivé podání	ano	pořádková pokuta
§ 247a DŘ	nesplnění registrační, ohlašovací nebo jiné oznamovací povinnosti, nesplnění záznamní a evidenční povinnosti, porušení povinnosti podat přiznání elektronicky	patrně ano (dle judikaturních závěrů <i>per analogiam</i> )	pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy
§ 250 DŘ	nepodání daňového/dodatečného přiznání nebo jeho podání déle jak 5 dní po lhůtě	ne	pokuta za opožděné tvrzení daně
§ 251 DŘ	<i>nevymezeno</i> – jednání mající za následek nutnost doměření daně <sup>83</sup>	ne	penále
§ 252 DŘ	neuhrazení splatné daně nejpozději v den její splatnosti	ne	úrok z prodlení
§ 38zb ZDP	a) jednání mající za následek nutnost stanovit daň podle pomůcek b) neposkytnutí součinnosti poplatníka, které závažně ztížilo nebo bránilo stanovení daně	explicitně ne	penále při stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem

K jednotlivým sankcím blíže srov. kapitolu č. 6 této práce.

### 4.3 Trestné činy daňové

#### 4.3.1 K trestnímu právu daňovému

Před vlastním vymezením trestných činů daňových považuji za vhodné vyjádřit se k pojmu trestního práva daňového. Jde o teoretické označení subsystemu trestního práva či možná přesněji hospodářského trestního práva. Zatímco někteří autoři jsou s užíváním tohoto pojmu opatrní a podmiňují jej určitým rozvojem odborného zkoumání v dané oblasti<sup>84</sup>, jiní jako by předpokládali jeho ustálenou a nespornou existenci.<sup>85</sup>

<sup>83</sup> V této souvislosti nutno poukázat na určitý pokus Nejvyššího správního soudu vykládat daňové penále jako sankci za to, že se daňový subjekt nepostaral o zhojení vady podáním dodatečného daňového přiznání a uhrazením dlužné částky. Srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. srpna 2005, č. j. 2 AfS 144/2004-110.

<sup>84</sup> PELC, cit. 74, s. 162.

<sup>85</sup> Srov. KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014, s. 11; TRUBAČ, Ondřej. Trestní právo daňové. In *epravo.cz* [online]. 12. 3. 2010 [cit. 2018-07-30]. Dostupné z <https://www.epravo.cz/top/clanky/trestni-pravo-danove-60585.html>.

O. Trubač, kterého lze řadit do druhé kategorie, o něm hovoří jako o neustále se rozvíjejícím podoboru, který nabývá na významu, a kritizuje, že je někdy tento obor na okraji zájmu odborné veřejnosti. Pro tuto skutečnost nabízí prozaické vysvětlení: „*Je to možná dáno mimo jiné tím, že pro právníky, resp. advokáty, se jedná o téma příliš ekonomické, a naopak pro ekonomy, resp. daňové poradce, zase o téma příliš právní*“.<sup>86</sup>

Zejména v německy mluvících zemích je disciplína trestního práva daňového samozřejmostí. Německá právní nauka výslovně rozlišuje mezi trestním právem daňovým (*Steuerstrafrecht*) a přestupkovým právem daňovým (*Steuerordnungswidrigkeitenrecht*). Rozdíl vysvětlují ve svém díle F. Peter a R. Kramer.<sup>87</sup> Podle nich pouze v trestním právu připadá za daňové delikty v úvahu uložení trestu odnětí svobody nebo peněžitého trestu, kdežto přestupky mohou být sankcionovány pouze pokutami. Zároveň dodávají, že pro postih daňových přestupků není primárně příslušným státní zastupitelství, nýbrž správní úřady. Dalším rozdílem je skutečnost, že zatímco pravomocná rozhodnutí o daňových trestných činech se všechna zaznamenávají do Spolkového veřejného rejstříku (*Bundesregister*), rozhodnutí o daňových přestupcích jen výjimečně.

Pojem trestního práva daňového je běžný i v Rakousku, kde dokonce existuje již od roku 1958 jediný zákon (*Finanzstrafgesetz*), v němž jsou upraveny všechny aspekty postihu daňové kriminality – jak hmotněprávní, tak procesní.<sup>88</sup>

Čeští autoři v rámci trestního práva daňového zkoumají především hmotněprávní aspekty (daňové trestné činy), procesním aspektům je bližší pozornost věnována teprve v reakci na turbulentní judikaturu evropských soudů.

Domnívám se, že je vhodné pojímat trestní právo daňové jako komplexní oblast vědeckého zkoumání, v jehož rámci se by se právní teoretici měli pokusit nahlížet na zkoumanou problematiku ve všech souvislostech, majíce na zřeteli její blízkou provázanost s problematikou finančního (daňového) práva. Možná by tím spíše bylo dosaženo toho, aby se postih porušení povinností na úseku správy a placení daní zbytečně nezdvojoval.

---

<sup>86</sup> TRUBAČ, cit. 85, tamtéž.

<sup>87</sup> PETER, Frank K. a RALPH KRAMER. *Steuerstrafrecht: Grundlagen – Anwendungsfelder – Musterfälle*. Wiesbaden: Gabler, 2009. 1. Auflage. s. 77.

<sup>88</sup> Bundesgesetz vom 26. Juni 1958, betreffend das Finanzstrafrecht und das Finanzstrafverfahrensrecht (Finanzstrafgesetz - FinStrG.).

### 4.3.2 Právní úprava a trendy v ní

Historický vývoj trestněprávní úpravy daňových deliktů ve svém díle přehledně zpracovává J. Kocina.<sup>89</sup> Podrobnější analýzu lze čerpat také z prací právních historiků, např. J. Šouši.<sup>90</sup> Pro účely této práce se pokusím nabídnout pouze stručný vhled do této problematiky a poznatky těchto autorů shrnout.

Kocina rekapituluje vývoj právní úpravy začínaje 19. stoletím, kdy lze v pravém slova smyslu hovořit o tom, že se na našem území konstitovala daňová a poplatková soustava. Spolu s ní pak také některé důležité předpisy daňového práva trestního. Pro 19. století je typická diferenciacie trestního postihu u přímých a u nepřímých daní. V souvislosti s prvně uvedenými lze zmínit např. zákon o osobních daních přímých z roku 1852, který postihoval zkrácení takové daně a její zatajení. Podvodná jednání týkající se nepřímých daní v téže době vlastní skutkové podstaty neměla, bylo však možné taková jednání postihnout v rámci skutkové podstaty podvodu podle zákona o zločinech, přečinech a přestupcích (1852). V roce 1927 došlo k unifikaci úpravy přímých daní a rovněž deliktů v této oblasti. Rozpracována byla zejména skutková podstata zkrácení daně, které bylo nově postihováno s různou mírou přísnosti v závislosti na subjektivní stránce. Nejtvrdší postih následoval za jednání v přímém úmyslu provedené zvláště způsobnými prostředky, méně přísně bylo sankcionováno vědomé jednání pachatele v úmyslu zkrátit daň a nejméně pak jednání z jakési neopatrnosti, nedbalosti. Za pozornost stojí, že vyšetřování vedl a pokuty ukládal úřad příslušný k předepsání daně, jednalo-li se o uložení trest odnětí svobody, pak ale tříčlenný senát, jehož členem byl soudce. Velmi zajímavé je rovněž to, že tresty mohly být ukládány též právníckým osobám. Co se týče daní nepřímých, postihováno bylo v téže době jejich zkrácení, zatajení a ohrožení.

Trestní zákon z roku 1950 s sebou přinesl unifikaci trestněprávního postihu škodlivých jednání na úseku přímých i nepřímých daní. Vedle zkrácení bylo postihováno též ohrožení správného vyměření daně. Jiná nežli úmyslná jednání byla postihována jako přestupek, stejně jako neodvedení daně.

Trestní zákon z roku 1961 upravil v samostatné hlavě trestné činy proti měně a trestné činy daňové. Nově byla zavedena skutková podstata trestného činu neodvedení daně, a to s ohledem na nárůst těchto případů a enormní dlužné částky, které se nedařilo

---

<sup>89</sup> KOCINA, cit. 85, s. 25-56.

<sup>90</sup> ŠOUŠA, Jiří ml. Daně a poplatky v 19. století a Československé republiky v letech 1918-1938. In STARÝ, Martin et al. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. s. 88-134.



vymoci správněprávní cestou.<sup>91</sup> V rámci skutkové podstaty zkrácení daně nebylo nejprve postihováno vylákání neoprávněné výhody, to doplnila až novela z roku 1997. Trestněprávní postih následoval od roku 1998 také v případě nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení.

Z provedeného historického exkurzu je zřejmé, že trestní postih daňových deliktů je na našem území tradiční. Přesto se však zástupci odborné veřejnosti nepřestávají neustále zabývat otázkou, zda tento režim odpovídá zásadě subsidiarity trestní represe a je skutečně nutný. Proti trestnímu postihu daňových deliktů vůbec či proti rozšiřování toho dosavadního se staví například J. Teryngel, který uvádí, že kriminalizace problémů, ještě neznamena jejich řešení,<sup>92</sup> nebo M. Novotná, která v narůstající ingerenci trestního práva do správy daní vidí porušení principu *ultima ratio*.<sup>93</sup> Naopak M. Chmelík vychází z Ciceronovy teze, že daně jsou nervy státu a každý stát by měl svou nervovou soustavu chránit.<sup>94</sup> Na základě této premisy se v minulosti kriticky vyjadřoval k trestněprávní úpravě daňových deliktů podle starého trestního zákona, kterou považoval za nedostatečnou.<sup>95</sup>

Zákonodárce nejprve jako by reflektoval spíše postoj Teryngela a Novotné, neboť oproti trestnímu zákonu je postih daňových trestných činů v trestním zákoníku méně přísný. Odchylný trend lze spatřit až v posledních dvou letech, kdy došlo k znovuzavedení trestnosti přípravy zkrácení daně novelou trestního zákoníku č. 163/2016 Sb. Jde o krok, jenž byl např. Komorou daňových poradců namnoze kritizován jako přílišná kriminalizace zejména podnikatelského prostředí.<sup>96</sup>

### 4.3.3 Charakteristika daňových trestných činů

Některé charakteristické rysy jsou všem/téměř všem trestným činům, které jsem shora vymezila jako daňové, společné. Jak již bylo uvedeno, ve většině případů jde

---

<sup>91</sup> JELÍNEK, Jiří. *Novelizace trestního práva v roce 1997*. Praha: Linde, 1998, s. 25.

<sup>92</sup> TERYNGEL, Jiří. Neplacení pojistného jako nevěrná správa cizí pohledávky. *Právní rozhledy*, 1995, č. 10, s. 412.

<sup>93</sup> NOVOTNÁ, Monika. *Ultima ratio – aneb potřebujeme trestní postih daňových deliktů?* In *Epravo.cz DIGITAL* [online] 2016 [cit. 2018-08-18]. Dostupné z <https://tablet.epravo.cz/9-2016/nazory-ultima-ratio-aneb-potrebujeme-trestni-postih-danovych-deliktu/>

<sup>94</sup> CHMELÍK, Milan. Trestné činy daňové aneb již staří Římané...*Právní rozhledy*, 1997, č. 5, s. 252.

<sup>95</sup> Tamtéž.

<sup>96</sup> Srov. Stanovisko Komory daňových poradců ČR k připravovanému vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů dostupné na <https://www.kdpcr.cz/informace/stanovisko-komory-danovych-poradcu-cr-k-pripravovanemu-vladnimu-navrhu-zakona-kterym-se-meni-zakon-c-40-2009-sb>.

o trestné činy podle hlavy VI. zvláštní části, tedy hospodářské. Výjimkou je trestný čin podle § 227 trestního zákoníku, který patří mezi trestné činy proti majetku. Ve všech případech se jedná o trestné činy úmyslné. Všechny uvedené činy se může vedle fyzické osoby dopustit též osoba právnická (srov. § 7 TOPO *a contrario*). Frekventovaná je možnost užití institutu účinné lítosti. Důvod je zřejmý – zájem státu na dodatečném splnění daňové povinnosti, který v daném případě převažuje nad zájmem trestního postihu pachatele.<sup>97</sup> V případě neodvedení daně konstruuje zákonodárce zvláštní ustanovení o účinné lítosti (§ 242 trestního zákoníku) s benevolentnějšími podmínkami zániku trestnosti.

Z hlediska kriminologického lze pak uvést, že jde o kriminalitu frekventovanou a často též latentní. Mnohdy se s ní pojí termín E. Sutherlanda „*kriminalita bílých límečků*“, běžné je ale i její páchaní ostatními osobami.<sup>98</sup>

S ohledem na omezený rozsah této práce není možné věnovat pozornost skutkové podstatě každého jednotlivého trestného činu, který má význam z hlediska správy daní. Za pomoci údajů z komentářové literatury<sup>99</sup> tak pro jejich srovnání uvádím následující tabulku:

<b>Trestné činy daňové, poplatkové a devizové</b>				
<b>§ v TZ</b>	<b>Název a podstata</b>	<b>Subjekt</b>	<b>Sankce</b>	<b>Účinná lítost</b>
§ 240	<i>zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby</i> tzv. daňový podvod; objektem je zájem státu na správném vyměření povinných plateb	obecný (včetně daňového poradce)	<i>základní:</i> TOS 6 m – 3 l/zákaz činnosti <i>kvalifikovaná:</i> TOS 5 – 10 l	ano (§ 33)
§ 241	<i>neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby</i> objektem zájem státu na řádném odvádění povinných plateb	konkrétní: z-1 nebo plátce	<i>základní:</i> TOS až na 3 l <i>kvalifikovaná:</i> TOS 2 – 8 l	ano (§ 242)
§ 243	<i>nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení</i>	konkrétní: má ozn. povinnost	<i>základní:</i> TOS až na 2 l/zákaz činnosti	ano (§ 33)

<sup>97</sup> K některým problémům souvisejícím s aplikací tohoto institutu srov. ŽDÁRSKÝ, Zbyněk. K účinné lítosti u pokračujících daňových trestných činů. *Trestněprávní revue*. 2011, č. 1, s. 1-8. Srov. též KOUDELA, Radomír. Zánik trestnosti daňových trestných činů v důsledku účinné lítosti. *Trestněprávní revue*, 2011, č. 1, s. 1 násl.

<sup>98</sup> Tyto závěry jsou platné pro celou hospodářskou kriminalitu. Blíže k tématu srov. GRIVNA, Tomáš, Miroslav SCHEINOST a Ivana ZOUBKOVÁ. *Kriminologie*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. s. 281-287.

<sup>99</sup> ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník (EVK)*. 2.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, s. 2414-2493.

	objektem řádné plnění zákonných oznamovacích povinností stanovených jiné osobě nežli poplatníkovi/plátci	(zde nikoli daň. subjekt)	<i>kvalifikovaná:</i> TOS 1 – 4 l/peněžitý trest	
§ 244	<i>porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží</i> objektem zájem státu na kontrole pohybu zboží podléhajícího hl. spotřební dani a zájem na příjmu z takové daně	obecný	<i>základní:</i> TOS až na 3 l./zákaz činnosti <i>kvalifikovaná:</i> TOS 2 – 8 l.	ne
§ 245	<i>padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti</i> podstatou postih podvodných jednání souvisejících s předměty k označení zboží	obecný	<i>základní:</i> TOS až na 1 r./zákaz činnosti/propadnutí věci <i>kvalifikovaná:</i> TOS 2 – 8 l.	ne
<b>Související trestné činy</b>				
§ 227	<i>porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku</i> podstatou postih nesplnění/nedostatečného splnění oznamovací povinnosti sloužící k informování orgánu veř. moci o majetkových poměrech urč. osob	konkrétní: má ozn. povinnost	TOS až na 1 r./zákaz činnosti	ano (§ 33)
§ 254	<i>zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění</i> objektem zájem na řádném vedení účetnictví a pravdivých údajích v něm a ve veřejných rejstřících	obecný	<i>základní:</i> TOS až na 2 l./zákaz činnosti <i>kvalifikovaná:</i> TOS 2 – 8 l.	ne

Z hlediska subsidiarity trestní represe je významné, že trestnost jednání uvedených v příslušných skutkových podstatách bývá omezena spácháním činu *ve větším rozsahu* (srov. § 138 trestního zákoníku). Optikou téže zásady by pak podle mého názoru bylo vhodné zvážit, zda je skutečně nutné na úrovni trestního práva postihovat porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku. Osobně se domnívám, že nikoliv, popř. bych trestnost všech alternativ této skutkové podstaty (tedy zejména uvedení nepravdivých nebo hrubě zkreslených údajů, u těch ostatních tomu patrně nemůže být jinak) alespoň omezila na jednání v přímém úmyslu. Na základě vlastních zkušeností z praxe mohu konstatovat, že orgány činné v trestním řízení někdy přistupují k postihu

skutků podřaditelných pod tuto skutkovou podstatu mechanicky a nevěnují dostatečnou pozornost subjektivní stránce.

Trestní sazby daňových trestných činů jsou nastaveny poměrně vysoko, srovnáme-li je s jinými ustanoveními trestního zákoníku. V případě zkrácení daně podle § 240 odst. 3 se dokonce jedná o zvlášť závažný zločin. V tomto ohledu souhlasím s M. Novotnou, která kritizuje, že fiskální poškození státu je postihováno přísněji než například týrání svěřené osoby.<sup>100</sup>

Předmětem úvah právní doktríny byly v minulosti i další zajímavé otázky: např. zda v případě zkrácené či neodvedené daně vzniká státu škoda. Velmi odvážné názory autorů Z. Sováka<sup>101</sup> a M. Kindla<sup>102</sup> o tom, že vznik škody nepřipadá v úvahu, přesvědčivě vyvrátila V. Čeplová.<sup>103</sup> Nejvyšší soud ve stejné době učinil těmto úvahám přítrž definitivně, když zkrácenou daň za škodu výslovně prohlásil v jednom ze svých rozhodnutí.<sup>104</sup>

Z hlediska možné totožnosti skutku se skutkem postihovaným také v rámci daňového řízení má význam zejména prvně uvedený trestný čin zkrácení daně a rovněž posledně uvedený trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění. Pro takové počínání si lze představit, že může být uloženo též daňové penále. Teoreticky by bylo možné o totožnosti skutku uvažovat také v případě neodvedení daně, které je v daňovém řízení postihováno úrokem z prodlení. Tato skutečnost by však z hlediska zásady *ne bis in idem* měla význam až v případě, kdy bude postavena najisto otázka trestněprávní povahy této sankce.

Jak plyne z tabulky, zkrácení daně je jednáním podvodného charakteru, které označuje to, co bývá v obecné mluvě často nazýváno daňovým únikem. Skutková podstata podle § 240 zahrnuje dvě dílčí samostatné skutkové podstaty, přičemž jedna spočívá v samotném zkrácení, jímž se podle komentářové literatury rozumí *jakékoli jednání pachatele, v důsledku něhož je mu jako poplatníkovi (povinné osobě) v rozporu se zákonem vyměřena nižší daň, než jaká měla být vyměřena a zaplácena, nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde*;<sup>105</sup> druhá pak ve vylákání výhody na dani (či jiné

---

<sup>100</sup> NOVOTNÁ, cit. 93, tamtéž.

<sup>101</sup> SOVÁK, Zdeněk. Ušlá daň není škodou (některé další aspekty). *Právník*. 2004, č. 7, s. 734-738.

<sup>102</sup> KINDL, Milan. (Vůbec nějaká) škoda při zkrácení daně?. *Právník*. 2004, č. 7, s. 690-698.

<sup>103</sup> ČEPOVÁ, Veronika. Pachatelé trestných činů zkrácení daně podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c), odst. 4 TrZ (generace odsouzených sine lege?). *Trestněprávní revue*. 2004, č. 9, s. 263-266.

<sup>104</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. září 2004, sp. zn. 11 Tdo 917/2004, uveřejněný pod č. 22/2005 Sb. rozh. tr.

<sup>105</sup> ŠÁMAL, *Trestní zákoník*, cit. 99, s. 2414.

povinné platbě), které je chápáno jako *předstírání okolnosti, na základě níž vzniká povinnost státu (resp. jiného příjemce povinné platby) poskytnout plnění subjektu, který podle zákona ve skutečnosti nemá nárok na takové plnění nebo jenž vůbec není plátcem či poplatníkem takové povinné platby (např. daně z přidané hodnoty), ve vztahu k níž je výhoda (poskytované plnění) poskytována (např. nadměrný odpočet).*<sup>106</sup> Prakticky si lze naplnění ustanovení o zkrácení představit například jako podání daňového přiznání s úmyslně nepravdivými či neúplnými údaji, zatajování příjmů, které mají být zdaněny či naopak fingoání výdajů, které daňový subjekt neměl. Zkrácení se však lze dopustit i opomenutím, například tím, že daňové přiznání pachatel úmyslně vůbec nepodá. Vykládání výhody přichází v úvahu předně u DPH a spotřební daně, kde daňové předpisy připouštějí jednak uplatnění nadměrného odpočtu (DPH), jednak nárok na vrácení spotřební daně.

Nelehkým úkolem, před který jsou postaveny orgány činné v trestním řízení, pak často bývá určení, kdy jde skutečně již o naplnění některé z těchto skutkových podstat, a kdy je jedná toliko o daňovou optimalizaci. Aktuálně vzbuzuje tato otázka pozornost veřejnosti například v souvislosti s tzv. korunovými dluhopisy.<sup>107</sup> Domnívám se, že pro řádné vyhodnocení této otázky mají význam úvahy právní doktríny týkající se konceptu materiální protiprávnosti, který jako protiprávní vyhodnocuje jednání, která jsou zjevným obcházení smyslu a účelu té které normy.<sup>108</sup>

Zkrácení daně je deliktem poruchovým, kdežto zkreslování údajů je deliktem ohrožovacím. Zákonodárce jím postihuje obecně řečeno nejrůznější úmyslné machinace v účetnictví, které mohou mít negativní dopad na včasné a řádné vyměření daně.

Souběh těchto dvou trestných činů judikatura vylučuje.<sup>109</sup> Problémy mohou vznikat při stanovení aplikační hranice mezi přípravou ke zkrácení daně a dokonáním zkreslováním údajů. Ještě v květnu 2016 Nejvyšší soud uvedl, že § 254 trestního zákoníku postihuje také přípravná jednání ve vztahu k § 240, a proto také příprava u zkrácení daně trestná není.<sup>110</sup> Zejména s odůvodněním nárůstu tzv. karuselových

---

<sup>106</sup> Tamtéž.

<sup>107</sup> Například NOVOTNÁ, Kristýna. Finanční úřady kvůli korunovým dluhopisům kontrolují přes 400 firem, podaly i 25 trestních oznámení. In *iROZHLAS* [online] 1. 2. 2018 [cit. 2018-08-18]. Dostupné z [https://www.irozhlas.cz/zpravy-domov/korunove-dluhopisy-financni-sprava-agrofert-andrej-babis\\_1802011300\\_kno](https://www.irozhlas.cz/zpravy-domov/korunove-dluhopisy-financni-sprava-agrofert-andrej-babis_1802011300_kno)

<sup>108</sup> Srov. JESCHECK, Hans-Heinrich a Thomas WEIGEND. *Lehrbuch des Strafrechts: allgemeiner Teil*. 5. Auflage. Berlin: Duncker & Humblot, 1996, s. 233 an.

<sup>109</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 16. dubna 2003, sp. zn. 5 Tdo 362/2003, uveřejněné pod č. 57/2003 Sb. rozh. tr.

<sup>110</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 10. května 2016, sp. zn. 5 Tdo 332/2016.

podvodů byla její trestnost v případě kvalifikované skutkové podstaty podle odst. 3 však zavedena<sup>111</sup> a vztah obou ustanovení tak může být poněkud problematický. Nezbyvá než vycházet z judikatury k předchozí právní úpravě a uzavřít, že ustanovení § 254 bude k § 240 subsidiární.<sup>112</sup> Kumulace obou ustanovení na posouzení jednoho skutku by byla nesporným přepínáním trestní represe.

Tím se problematické aspekty trestněprávní úpravy postihu daňové kriminality nevyčerpávají. Na některé další upozorňuje celá řada zástupců právní doktríny.<sup>113</sup> Pouze stručně uvedme, že ke sporným otázkám dále patří například zdanění příjmů z trestné činnosti či rozsah aplikace institutu účinné lítosti. Některé ze sporných otázek mají i procesní rozměr. Diskutována je například možnost trestního postihu v souvislosti se stanovením daně podle pomůcek<sup>114</sup> nebo otázka oznamovací povinnosti daňových trestných činů. Pozornost některých autorů byla věnována též vztahu daňových a úpadkových trestných činů.<sup>115</sup>

---

<sup>111</sup> Srov. důvodovou zprávu k zákonu č. 163/2016 Sb.

<sup>112</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 24. září 2003, sp. zn. 5 Tdo 843/2003.

<sup>113</sup> Srov. např. PELC, cit. 74, tamtéž; PÚRY, František a Josef KUČHTA. Poznámky k daňové kriminalitě v České republice. *Časopis pro právní vědu a praxi*, 2013, č. 2. s. 118-123; VORLÍČKOVÁ, Lucie, Nový daňový řád přináší prolomení prekluzivní lhůty v případě uplatnění účinné lítosti u daňových trestných činů. *Právní rozhledy*, 2010, č. 11, s. 393.

<sup>114</sup> RŮŽIČKA, Miroslav. Výkladová stanoviska Nejvyššího státního zastupitelství (III). *Trestněprávní revue*, 2003, č. 8, s. 248 a násl.

<sup>115</sup> PÚRY, František a Josef KUČHTA. Poznámky k daňové kriminalitě v České republice. *Časopis pro právní vědu a praxi*, 2013, č. 2. s. 118-123.

## 5. Tresty

### 5.1 Trestní sankce a tresty

Trestními sankcemi rozumí český zákonodárce podle § 36 trestního zákoníku *tresty a ochranná opatření*. Lze tak hovořit o tzv. dualismu trestních sankcí, který je chápán jako protiklad monismu, jenž se uplatňuje v některých zahraničních zemích, a v kontextu české právní úpravy také v případě mladistvých pachatelů, kterým jsou ukládána tolíko opatření (ochranná, výchovná, trestní). M. Vanduchová a V. Solnař toto členění doplňují ještě o *třetí kolej sankcí*, kam řadí některé prostředky restorativní justice, představující dobrovolné usmíření mezi pachatelem a obětí.<sup>116</sup>

Trest je v české trestněprávní nauce definován jako *opatření státního donucení, ukládané jménem státu k tomu povolanými soudy v trestním řízení, jímž se působí určitá újma za spáchaný trestný čin jeho pachateli, přičemž tato újma musí odpovídat povaze a závažnosti spáchaného trestného činu a vyjadřovat tak společenské odsouzení pachatele*.<sup>117</sup>

Pojmovými znaky trestu jsou dle Solnaře a Vanduchové tyto: záměrná, ve smyslu donucení působící újma a veřejně vyslovený sociálně etický odsudek pachatelova činu.<sup>118</sup> Zejména tyto znaky odlišují tresty od ochranných opatření, kde je újma tolíko průvodním jevem, nikoliv cílem ukládání, a jimiž se společenský odsudek pachatele nevyslovuje. Z tohoto důvodu má také pro účely této práce význam především trest, a proto bude v následujících pasážích věnována pozornost už pouze jemu.

### 5.2 Podstata a účel trestu

M. Vanduchová a V. Solnař vykládají po vzoru Meiera<sup>119</sup> trest jako jednu z forem tzv. *sociální kontroly* a uvádějí důvody, proč je právě tato forma jinými prostředky sociální kontroly nezastupitelná: pouze zde je užito monopolu státního donucení, jde o vytváření prostoru pro autonomní, sociálně konstruktivní řešení konfliktů, dochází k veřejnému deklarování solidarity společnosti s obětí činu a rovněž se veřejným odsudkem porušení právní normy posiluje její platnost.<sup>120</sup>

---

<sup>116</sup> SOLNAŘ, Vladimír a Marie VANDUCHOVÁ. Tresty a ochranná opatření. In SOLNAŘ, Vladimír et al. *Systém českého trestního práva*. Praha: Novatrix, 2009. s. 7.

<sup>117</sup> ŠÁMAL, Pavel et al. *Trestní právo hmotné*. 8., přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. s. 301.

<sup>118</sup> SOLNAŘ, VANDUCHOVÁ, cit. 116, s. 9.

<sup>119</sup> MEIER, Bernd-Dieter. *Strafrechtliche Sanktionen*. Berlin, Heidelberg: Springer-Lehrbuch, 2001, s. 5.

<sup>120</sup> SOLNAŘ, VANDUCHOVÁ, cit. 116, s. 9.

Zároveň jde v souladu s principem chápání trestního práva coby prostředku *ultima ratio* nepochybně o nejtvrďší právní reakci na společensky škodlivé jednání, již si lze v právním řádu představit. V této souvislosti lze poukázat na názor J. Benthama, který trest chápe jako čiré zlo<sup>121</sup>, či R. A. Duffa, definujícího trest jako *utrpení, jež je působeno členovi komunity za to, že porušil její pravidla*.<sup>122</sup>

Ukládání trestu patří do výlučných pravomocí státu. Realizuje se jím oprávnění státu označované jako *ius puniendi* (právo trestat), které je jedním ze základních pilířů trestněprávního vztahu – vztahu mezi pachatelem trestného činu a státem. Na základě čeho ale toto právo státu náleží?

Souhlasím s názorem A. Ashwortha, podle kterého se lze jen těžko spokojit s prostou proklamací, že každý, kdo spáchá trestný čin, má být omezen na svých právech a ze strany státu s ním může být zacházeno v podstatě jakýmkoliv způsobem.<sup>123</sup> Naopak v právní doktríně panuje shoda na tom, že možnost státu ukládat trestní sankce je zapotřebí zdůvodnit (či snad spíše neustále zdůvodňovat). M. Bagaric uvádí, že ne každá aktivita ve společnosti vyžaduje ospravedlnění. Netřeba zdůvodňovat sport nebo tanec. Ale trestání, kterým se pachateli záměrně působí určitá újma na právech, zdůvodněno být musí.<sup>124</sup>

K uvedenému bych dodala, že za důležité pokládám nejen zdůvodnění trestání jako společenského fenoménu obecně ve smyslu „proč má mít stát takové oprávnění“, ale také zdůvodňování každého jednotlivého uloženého trestu v konkrétním případě. Této otázce věnuji pozornost níže.

Zkoumáním účelu trestu jako takového se v minulosti zabývali mnozí zástupci kriminologické disciplíny zvané penologie. Jejich názory tvoří ve svém souhrnu bohatou, obsáhlou a značně nehomogenní množinu, která však pro přehlednost bývá rozdělena do dvou základních myšlenkových proudů označovaných jako *absolutní* a *relativní* teorie.<sup>125</sup> Vedle nich pak existují tzv. teorie smíšené, které se snaží o jakousi optimální kombinaci poznatků a myšlenek obou předchozích.

---

<sup>121</sup> BENTHAM, Jeremy. Principles of morals and legislation. In HART, H. L. A. a J. H. BURNS (eds.) *The Collected Works of Jeremy Bentham: An Introduction to the Principles of Morals and Legislation*. Oxford University Press, 1970, s. 158.

<sup>122</sup> DUFF, R. A. *Trials and Punishments*. Cambridge University Press, 1986, s. 267.

<sup>123</sup> ASHWORTH, Andrew. *Sentencing and Criminal Justice*. Cambridge University Press, 2009, s. 70.

<sup>124</sup> BAGARIC, Mirko. *Punishment and Sentencing: A Rational Approach*. London: Cavendish Publishing Limited, 2001. s. 33.

<sup>125</sup> MEIER, cit. 119, s. 17.



Podstatou první, historicky starší a spíše represivně založené skupiny teorií je zjednodušená teze „Trestá se, protože bylo spácháno zlo“.<sup>126</sup> Trest je tak jakousi odplatnou reakcí na protispolečenské chování. Druhou skupinu teorií lze shrnout pomocí teze „Trestá se, aby nebylo páčáno zlo,“ z níž je zřejmý důraz na prevenci trestné činnosti. Pro stručnost uvádím pouze tolik, že mezi zastánce absolutní teorie bývají zpravidla řazeni například I. Kant či G. W. F. Hegel.<sup>127</sup>

Relativní teorie se dále diferencují na teorii generální prevence (např. dílo A. von Feuerbacha), která zdůrazňuje obecnou způsobilost trestu odradit potenciální pachatele a utvrdit společnost jako celek v potřebě dodržovat právní normy; a speciální prevence, spojenou zejména se jménem F. Liszta, která se soustřeďuje na působení na pachatele jako jednotlivce. Liszt byl zastáncem teze, že účelem trestu je odradit příležitostné pachatele, napravit napravitelné a eliminovat ty nenapravitelné.<sup>128</sup>

Z obou myšlenkových proudů lze nepochybně čerpat důležitá pozitiva trestu, pro která lze jeho ukládání ospravedlnit a rovněž vlastnosti, které by trest měl mít, aby ospravedlnitelný byl. Z poznatků absolutních teorií bývá vyzdvihován požadavek na přiměřenost trestu či způsobilost společnosti identifikovat se s takovýmto trestem, relativním teoriím vděčí současná právní nauka za poznatek o potřebě účelnosti trestu a jeho sociálního působení.

Potřebu zdůvodnit ukládání trestu vymezením jeho účelu měl v minulosti i sám zákonodárce, když v ustanovení § 23 zákona č. 140/1961 Sb., trestní zákon, stanovil, že *účelem trestu je chránit společnost před pachateli trestných činů, zabránit odsouzenému v dalším páčání trestné činnosti a vychovat jej k tomu, aby vedl řádný život, a tím působit výchovně i na ostatní členy společnosti*. Z této definice jsou zřejmé rysy jak generální, tak speciální prevence. Současný trestní zákoník takové ustanovení nemá, v právní teorii se nadále pracuje s vymezením podle staré úpravy, což bývá kritizováno.<sup>129</sup>

Pro účely této práce mají dále význam úvahy autorů, kteří se snaží zdůvodnit skutečnost, že právo trestat náleží právě státu a nikomu jinému. Tyto úvahy lze vysledovat především v angloamerické právní nauce. Přehled poznatků v této oblasti nabízí ve svém díle například již zmínění autoři Ashworth nebo Bagaric.

---

<sup>126</sup> Srov. přiměřeně SOLNAŘ, VANDUCHOVÁ, cit. 116, s. 13.

<sup>127</sup> MEIER, cit. 119, s. 19.

<sup>128</sup> SOLNAŘ, VANDUCHOVÁ, cit. 116, s. 18.

<sup>129</sup> JELÍNEK, Jiří. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 5. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2016. s. 391.

Právo státu trestat pachatele trestných činů bývá někdy chápáno jako jeden z projevů státní suverenity, což je však pojetí, které příliš nereflektuje oběti trestné činnosti. Vedle toho bývá státní *ius puniendi* opíráno také o teorie společenské smlouvy. Občané se touto smlouvou vzdali svého přirozeného práva bránit se proti zásahům do svých práv a zájmů a očekávají od státu, jenž disponuje orgány veřejné moci (policí, prokurátory, soudy), že na spáchané zlo odpoví sám, že své občany ochrání. Další předností státu jako trestajícího je jeho autorita a nezávislost.<sup>130</sup> Pro tyto atributy je nesporné, že je lépe, když je reakce na spáchané zlo v rukou státu nežli obětí samotných, které jsou vedeny svými emocemi. Jen takto odpovídá sankcionování právnímu státu, jak výstižně popisuje Ashworth: „*Výsledné rozhodnutí by nemělo záviset na tom, zda je v konkrétním případě oběť trestného činu nakloněna „pomstě“ či odpuštění, ale na nestranné aplikaci stanovených pravidel, zejména těch, která chápou pachatele jako občana schopného volby a klíčovou hodnotou je pro ně přiměřenost ukládaného trestu.*“<sup>131</sup> Tentýž autor zároveň poukazuje na to, že sankční politika a způsob trestání se neustále vyvíjejí, přičemž v některých zemích spíše k horšímu. Tam, kde upadá důvěra ve státní instituce a sankční systém, vznikají pochybnosti o tom, do jaké míry je stát způsobilý plnit svůj závazek ze společenské smlouvy – ochránit své občany před pachateli trestných činů. Tuto skutečnost pokládá Ashworth za důvod naléhavé potřeby neustálého diskurzu o ospravedlnění státního trestání.

Dodala bych, že tento diskurz považuji za nezbytný také v případě, kdy je právo státu trestat rozšiřováno nebo se významně mění pohled na některé aspekty trestání, tak jako nyní v souvislosti se závěry soudů, že i sankce daňového práva mohou být trestněprávní povahy.

### 5.3 Ukládání trestu

Coby nejzávažnější a nejtvrďší právní reakce na společensky škodlivé jednání vyžaduje trest specifickou úpravu, která zahrnuje odpovídající záruky pro osobu, jež se má trestu podrobit. S ohledem na to stanoví ustanovení § 12 odst. 1 trestního zákoníku (*zásada zákonnosti*), že trestní sankce mohou být předvídaný pouze trestním zákonem (taxativně) a ustanovení článku 40 odst. 1 Listiny ponechává pravomoc ukládat tresty

---

<sup>130</sup> GARDNER, John. Crime: In Proportion and in Perspective. In ASHWORTH, Andrew a Martin WASIK. *Fundamentals of Sentencing Theory. Essays in Honour of Andrew von Hirsch*. Oxford: Oxford University Press, 1998. s. 31-52.

<sup>131</sup> ASHWORTH, cit. 123, tamtéž.

vylučně soudu. Zmínit je třeba také zákonný požadavek na přiměřenost trestních sankcí (§ 38 trestního zákoníku) a zásadu humanismu (§ 37 odst. 2).

S požadavkem na přiměřenost trestu bezprostředně souvisí zákonná pravidla pro jeho ukládání. Klíčovými kritérii pro stanovení přiměřeného trestu jsou podle § 39 odst. 1 trestního zákoníku zejména povaha a závažnost spáchaného trestného činu, osobní, rodinné, majetkové a jiné poměry pachatele, jeho dosavadní způsob života a možnost jeho nápravy. Odst. 2, který blíže specifikuje, co se rozumí povahou a závažností činu, je pak právní naukou pokládán za odraz subsidiarity trestní represe – hmotněprávního korektivu trestního bezprávní, který mírní přílišnou tvrdost formálního pojetí trestného činu v současné právní úpravě.<sup>132</sup>

Tato a další kritéria (přitěžující a polehčující okolnosti, průběh trestního řízení, majetkový aspekt spáchaného činu atd.) musí soud při ukládání trestu zvážit a musí se s nimi vypořádat v odůvodnění svého rozhodnutí podle § 125 odst. 1 trestního řádu. Jen tak může být trest ospravedlněn v konkrétním případě konkrétnímu pachateli a rovněž veřejnosti, což je neméně důležité jako ospravedlnění trestu jako institutu.

Soudce (senát) má tak vždy možnost vyhodnotit, jaká je odpovídající právní reakce na pachatelovo protispolečenské počínání a individualizovat trest tak, aby byl přiměřený a spravedlivý. V odůvodněných případech navíc od uložení trestu může upustit zcela (srov. § 44, § 46 a násl. trestního zákoníku).

Řádné odůvodnění rozhodnutí, kterým se ukládá trestní sankce, má pak význam též z hlediska opravného řízení, neboť podle ustanovení článku 2 Dodatkového protokolu k Evropské úmluvě (téhož, který obsahuje pravidlo *ne bis in idem*), má každý právo na řádným přezkum rozhodnutí o vině a trestu.

#### **5.4 Trest v judikatuře evropských soudů**

Evropský soud pro lidská práva je garantem a interpretem pravidel obsažených v Evropské úmluvě. Již mnohokrát ve své judikatuře akcentoval závěr, že pojmy, které tato úmluva obsahuje, jsou pojmy svébytnými a jako takové zasluhují též svébytný, autonomní výklad. To platí i v případě pojmů „trestní obvinění“ a „trestní sankce“.

V 70. letech minulého století se ESLP zabýval případem pěti nizozemských vojáků, kteří byli svými nadřízenými důstojníky potrestáni za nejrůznější prohřešky proti

---

<sup>132</sup> Srov. JELÍNEK, Jiří. *Trestní právo hmotné*. cit. 129, s. 34.

vojenské disciplíně.<sup>133</sup> Některým z nich bylo uloženo též odnětí svobody a umístění v disciplinárním oddělení kasáren. Tito vojáci namítali, že ve své podstatě trestní sankce jim byla uložena, ačkoliv vojenské řízení nesplňovalo atributy spravedlivého procesu podle článku 6 Evropské úmluvy a šlo o zbavení svobody neodpovídající článku 5 Evropské úmluvy. ESLP tak byl postaven před otázku, jaká kritéria musí sankční opatření splňovat, aby bylo možné říci, že jde o sankci trestněprávní povahy ukládanou v řízení o „trestním obvinění“. Přijatá kritéria lze nyní již nepochybně počítat k ustáleným standardům judikatury ESLP a podle jednoho z těchto stěžovatelů jsou přezdívána Engelova.

Podle závěrů ESLP jsou pro zodpovězení této otázky rozhodné tyto aspekty:

- 1) zařazení skutku v domácím právu
- 2) účel a povaha deliktu, zejména z hlediska toho, zda se skutková podstata vztahuje jen na specifickou skupinu osob, nebo má naopak dopad na širokou skupinu obyvatel
- 3) závažnost (přísnost) ukládané sankce.

K tomu pak ESLP dovysvětlil následující. Je-li příslušný delikt podle vnitrostátního práva kvalifikován jako trestný čin, pak je trestným činem i pro účely aplikace článku 6 Evropské úmluvy. Toto kritérium je však pouze výchozí.

Druhé kritérium je vhodně vysvětleno v komentářové literatuře<sup>134</sup>, podle níž v sobě v podstatě zahrnuje dvě další dílčí kritéria, a sice otázku, zda je daná norma adresována všem či pouze určité skupině lidí a dále otázku účelu ukládané sankce.

Ve vztahu ke třetímu kritériu je vhodné poznamenat, že zkoumán má být druh a stupeň závažnosti sankce, kterou je v daném případě možné uložit, nikoliv, která byla opravdu uložena. Komentář dále dodává, že druhé a třetí kritérium je v judikatuře ESLP v zásadě aplikováno alternativně, nikoliv kumulativně a v případě, kdy jde z hlediska druhého kritéria o trestný čin (tj. příslušná norma je všeobecně aplikovatelná a její účel je alespoň z části preventivně-represivní), zpravidla již třetí kritérium není relevantní.<sup>135</sup>

S Engelovými kritérii pracuje ve své judikatuře také Soudní dvůr Evropské unie. Ve srovnání s judikaturou o mnoho mladším, ale v současné době patrně nejcitovanějším

---

<sup>133</sup> Rozsudek ze dne 8. června 1976 ve věci *Engel a další v. Nizozemí* (stížnosti č. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72 a 5370/72).

<sup>134</sup> KMEC, Jiří, KOSAŘ, David, KRATOCHVÍL, Jan, BOBEK, Michal. *Evropská úmluva o lidských právech*. 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, s. 565.

<sup>135</sup> Tamtéž.

rozhodnutím SDEU v této otázce je rozsudek velkého senátu z roku 2012 ve věci *Bonda*.<sup>136</sup> V tomto svém rozhodnutí SDEU v podstatě Engelova kritéria zcela převzal, pro zajímavost však lze uvést, že v navazující judikatuře již raději odkazuje na toto své vlastní rozhodnutí než na judikaturu ESLP.

V tomto případě posuzoval SDEU povahu správní sankce udělené polskému farmáři panu Bondovi za skutek později kvalifikovaný jako subvenční podvod. Z výše citovaných Engelových kritérií však dotyčnou sankci těm trestním přibližovalo pouze kritérium druhé, které, jak SDEU správně uzavřel, ke konstatování trestněprávní povahy sankce jistě nestačí.

Rozhodnutí ve věci *Bonda* je významné proto, že na něj odkazují významné rozsudky ve věci *Fransson a Menci*, kterým bude pozornost věnována v deváté kapitole této práce.

Jak patrně z textu výše, závěry evropských soudů významným způsobem modifikují pravidlo českého zákonodárce, podle kterého pouze trestní zákon předvídá sankce trestněprávní povahy a pouze soud může takové sankce uložit. Následující kapitola ukáže, že sankci trestněprávní povahy je v současné době možné hledat také v daňovém řádu.

---

<sup>136</sup> Rozsudek velkého senátu ze dne 5. června 2012, věc č. C-489/10.

## 6. Institut daňového penále a jeho právní povaha

### 6.1 Sankce v daňovém právu

Požadavek na to, aby platné právo předvíдалo sankční mechanismy na úseku správy a placení daní nepochybně souvisí s obecnou neochotou daňových subjektů podrobit se svým daňovým povinnostem. Vedle sankcí stanovených trestním zákonem za tzv. trestné činy daňové lze v právním řádu ČR identifikovat sankce také v rovině práva daňového. V daňovém řádu jsou tyto souhrnně označeny jako *následky porušení povinností při správě daní* (srov. § 246 a násl.).

Základní systematika těchto sankčních opatření se odvíjí od členění deliktů podle daňového práva. Proto i zde lze vycházet z textu D. Kunce.<sup>137</sup> Byť své závěry Kunc přijal ve vztahu ke staré úpravě v ZSDP, základní východiska tohoto členění jsou podle mého názoru i nyní použitelná.

První množinu sankcí lze uložit za tzv. *delikty proti platební disciplíně* (tedy za nesplnění povinností peněžité povahy), druhou za tzv. *správní pořádkové delikty* (za nesplnění povinností nepeněžité povahy).

První množina je jednoprvková, tvořená úrokem z prodlení. Do druhé množiny lze zařadit skupinu sankcí označovaných jako pokuty (pořádková pokuta, pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, pokuta za opožděné tvrzení daně) a daňové penále.

Výčet pak nutno doplnit o sankce ukládané jiným osobám nežli daňovým subjektům: pokutu za porušení povinnosti mlčenlivosti a úrok z neoprávněného jednání správce daně. Tímto se úprava daňových sankcí nevyčerpává, protože některé další najdeme v hmotněprávních předpisech (srov. např. pokuta za neoznámení osvobozeného příjmu podle § 38w zákona o daních z příjmů).

Pozoruhodné členění sankcí a významné pro účely této práce podává ve svém díle V. Pelc, který vybírá některé z výše uvedených a zabývá se otázkou, zda lze u nich uvažovat o možné trestní povaze, či nikoliv.<sup>138</sup> Vedle daňového penále, jehož trestní povaha bude rozebrána níže, považuje Pelc tuto vlastnost (alespoň) za spornou v případě úroku z prodlení. Naopak vylučuje ji u pořádkové pokuty, pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy a pokuty za opožděné tvrzení daně. S odůvodněním, že tyto sankce

---

<sup>137</sup> KUNC, cit. 77. tamtéž.

<sup>138</sup> PELC, cit. 74, s. 173.

nejdou ukládány za jednání, která by mohla naplňovat znaky trestného činu (kdyby ano, šlo by o porušení totožnosti skutku).

K uvedenému bych doplnila následující poznatky. Připomeňme, že povaha trestní sankce byla v minulosti judikaturou připuštěna také v případě pořádkové pokuty podle občanského soudního řádu, správního řádu nebo trestního řádu.<sup>139</sup> Rovněž nejde o sankce ukládané za trestněprávně relevantní jednání. Důvodem, pro který Ústavní soud konstatoval jejich trestní povahu ve smyslu článku 6 Evropské úmluvy, je jejich způsobilost zasáhnout do základních práv a svobod, výše, možnost opakovaného ukládání a především účel, neboť jsou zamýšleny jako preventivní a současně represivní opatření.<sup>140</sup> Při aplikaci těchto kritérií a srovnání např. pořádkové pokuty podle daňového a správního řádu, obdobně jako Ústavní soud (který porovnával pokutu podle správního a občanského soudního řádu) nevidím důvod, proč mezi nimi v tomto ohledu rozlišovat.

Souhlasit lze s Pelcovým konstatováním, že tyto pokuty zpravidla nebudou ukládány za jednání, které by současně vykazovalo znaky některého trestného činu.

Sluší se dodat, že trestní povahou daňových sankcí se zabývali i další autoři. Například J. Kocina nepochybuje o trestní povaze úroku z prodlení<sup>141</sup>, P. Nováková zase připodobňuje povahu penále k pokutě za opožděné tvrzení daně a pokutě za neoznámení osvobozeného příjmu.<sup>142</sup> Ucelený a detailní pohled na tuto otázku ale (vyjma Pelcova díla) nenalézám.

Opatrné našlapování kolem této otázky, které lze v právní doktríně i judikatuře (kromě případu daňového penále) vysledovat, je podle mého názoru nežádoucí. Zejména v případě úroku z prodlení by bylo vhodné zaujmout ohledně jeho právní povahy jednoznačné stanovisko. Dílčí argumentaci vztahující se k povaze právě této sankce přijal ve svém rozhodnutí Nejvyšší správní soud, i v jeho případě však lze uzavřít, že se danou problematikou ve vztahu k úroku z prodlení zabýval spíše okrajově.<sup>143</sup>

## 6.2 Daňové penále v právním řádu ČR

Daňové penále je v současnosti zakotveno primárně v ustanovení § 251 daňového řádu, ustanovení § 259a téhož zákona pak stanoví možnost jeho (částečného) prominutí.

---

<sup>139</sup> Srov. nález Ústavního soudu ze dne 30. listopadu 2004, sp. zn. 15/04

<sup>140</sup> Tamtéž.

<sup>141</sup> KOCINA, Jan. Ne bis in idem – penále v daňovém řízení. *Bulletin advokacie*, 2016, č. 10, s. 38.

<sup>142</sup> NOVÁKOVÁ, Petra. § 247a [Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžní povahy]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej et al. *Daňový řád*. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 845.

<sup>143</sup> Usnesení ze dne 24. listopadu 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57.

Speciální úpravu obsahuje ZDP (zejména § 38zb, který předvídá penále při stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem). Před nabytím účinnosti daňového řádu upravoval daňové penále také ZSDP, kdy je však třeba poznamenat, že charakter tohoto institutu podle ZSDP se v průběhu účinnosti tohoto zákona měnil. D. Kunc používá pracovní názvy „*staré penále*“, které považuje za kombinaci sankce za delikt proti platební disciplíně a za správní pořádkový delikt nepřiznání daně ve správné výši a kritizuje proto, že jeho výše byla ovlivněna délkou trvání daňového řízení; a „*nové penále*“, které bylo do právního řádu ČR zakotveno novelou č. 230/2006 Sb., a jehož povaha odpovídá té současné.<sup>144</sup>

V souladu s ustanovením § 251 odst. 1 daňového řádu vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani. Výše je určena procentní sazbou následovně:

- a) **20 %**, je-li daň zvyšována (typicky v případě daně z příjmů, kdy daňový subjekt zatajil některé své příjmy, protiprávním způsobem navýšil své výdaje či například uplatnil slevu na dani, na kterou nemá nárok),
- b) **20 %**, je-li snižován daňový odpočet (tento případ připadá v úvahu pouze u DPH; daňový subjekt uplatní odpočet z DPH, na který nemá nárok),
- c) **1 %**, je-li snižována daňová ztráta.

Speciálním případem je penále sdělené při stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem podle ustanovení § 38zb ZDP. Stanovení daně podle pomůcek je způsob, jehož má být užito toliko subsidiárně, až v případě, že nelze stanovit daň dokazováním (srov. § 98 daňového řádu a § 38z ZDP). Z tohoto konceptu je zřejmé, že zákonodárce preferuje zachování zásady materiální pravdy.

Pomůckami rozumí důvodová zpráva k příslušné úpravě *jakékoliv poznatky získané v souladu se zákonem, které umožní správci daně stanovit kvalifikovaný odhad skutečné výše daně*.<sup>145</sup> Daňový řád je uvádí demonstrativně v ustanovení § 98 odst. 3: důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností a vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

---

<sup>144</sup> KUNC, cit. 77, tamtéž.

<sup>145</sup> Srov. důvodovou zprávu k zákonu č. 321/2016 Sb.



Stanovení daně podle pomůcek je ve své podstatě následkem neunesení důkazního břemene daňovým subjektem. Jde o způsob, který je kontumační a reaguje na nedostatek součinnosti daňového subjektu. Tomu odpovídá také jeho výše, neboť toto penále činí v základní míře **50 %** z určené částky a dokonce **100 %**, pokud neposkytnutí součinnosti poplatníka *závažně ztížilo nebo bránilo stanovení daně*. V krajním případě je tak subjektu, který zkrátí daň např. ve výši 3 miliony korun, sděleno penále ve stejné výši. Represivní charakter tohoto opatření je tak více než zřejmý. Přesto však trvalo poměrně dlouho, než byl tento závěr v judikatuře a právní doktríně beze zbytku akceptován.

### 6.3 Příklady ze zahraniční právní úpravy

Se zahraničními právními úpravami daňového penále (někdy podle té které právní úpravy také např. daňové *pokuty* nebo *přirážky*) je možné seznámit se díky množství judikatury evropských soudů, které posuzovaly jeho povahu či přiměřenost. Když ESLP přijímal v roce 2014 rozhodnutí ve věci *Lucky Dev v. Švédsko*<sup>146</sup>, pracoval se švédskou právní úpravou, podle které daňová sankce za nesprávné údaje (tj. zjevně nepravdivé, nebo neuvedené, pokud měla tato osoba povinnost je uvést) poskytnuté osobou povinnou k dani činila 40 % zkrácené daně a 20 % neoprávněně připsané daně v případě DPH. Pokud mohly být nesprávné údaje za pomoci dokladů, jež má daňový úřad k dispozici, opraveny, činila sankce 10 % a 5 % u DPH. Zároveň švédský zákon o vyměřování daní umožňoval sankci zcela nebo částečně prominout v případě, že šlo ze strany daňového subjektu o omluvitelné pochybení, anebo pokud by pro něj mohla být uložena sankce nepřiměřeně přísná.

Na základě rozhodnutí *A a B proti Norsku* z roku 2016 lze seznat norskou právní úpravu.<sup>147</sup> Norská daňová správa mohla podle tehdy platné úpravy ukládat penále za nesprávné nebo neúplné informace v daňovém přiznání, které vedly nebo mohly vést k nesprávnému určení daně, ve výši 30 %. Pokud byly takové údaje poskytnuty úmyslně nebo z hrubé nedbalosti, pak činilo daňové penále 60 %. Stejně jako ve Švédsku, i v Norsku bylo možné od uložení penále upustit v plném rozsahu, a to na základě omluvitelných pohnutek, ale také, pokud byly nesprávné údaje důsledkem písařské chyby, anebo by vyměřené penále nedosahovalo hraniční částky, která činila 400 norských korun.

---

<sup>146</sup> Rozsudek senátu (4. sekce) ze dne 27. listopadu 2014 ve věci *Lucky Dev v. Švédsko* (stížnost č. 7356/10).

<sup>147</sup> Rozsudek Velkého senátu ze dne 15. listopadu 2016 ve věci *A a B v. Norsko* (stížnosti č. 24130/11 29758/11).

Dále uveďme jako příklad také úpravu italskou, která byla rozhodná pro stanovisko SDEU ve věci *Menci*<sup>148</sup> na jaře r. 2018. Ve vztahu k té je však třeba říci, že správní sankce uložená panu Mencimu není zcela srovnatelná s daňovým penále, neboť se jí nepostihuje nedostatečné tvrzení daně, nýbrž její nezaplacení. Vzhledem ke konstrukci příslušného ustanovení italského daňového zákona má však význam i správnost tvrzení daně: „*Každému, kdo nezplatí ve stanovené lhůtě zcela nebo zčásti zálohy, pravidelné splátky, vyrovnávací platbu nebo zbývající část daně vyplývající z daňového přiznání po odečtení částek pravidelných splátek a záloh, i když nebyly zaplacené, se uloží správní sankce ve výši 30 % z každé nezaplacené částky, i když se v důsledku opravy věcných chyb nebo chyb ve výpočtu zjištěných při kontrole ročního daňového přiznání ukáže, že daň je vyšší nebo že příslušný odpočet je nižší. [...]*“ Přesto jde však o sankci, která by v kontextu české právní úpravy odpovídala spíše úroku z prodlení (sankci za nesplnění povinnosti peněžité povahy), navzdory tomu, že v Itálii je tato sankce stanovena paušálně. Tato skutečnost je významná proto, že může podpořit argumentaci o trestní povaze úroku z prodlení. Okolností důležitou pro srovnání s českou právní úpravou je pravidlo, podle kterého pravomocné odsouzení osoby za tentýž skutek v trestním řízení brání vykonatelnosti takto uložené daňové sankce.

K tomuto přehledu doplníme ještě úpravu slovenskou, která užívá termín „pokuta“ a souhrnně stanoví její výši pro různé případy v ustanovení § 155 a násl. zákona č. 563/2009 Z. z., daňového poriadku. Výše pokuty je určena jako trojnásobek základní úrokové sazby Evropské centrální banky ročně ze sumy, o kterou správce daně svým rozhodnutím v doměřovacím řízení zvýšil daň uvedenou v daňovém přiznání, snížil uplatněný nárok v případě nepřímých daní, z daně určené podle pomůcek či součtu zjištěné daně správcem daně a nadměrného odpočtu uvedeného v daňovém přiznání.

Konečně jako příklad zcela odchylného konceptu lze po vzoru O. Trubače poukázat na úpravu rakouskou, kde je při doměření daně vyžadován pouze úrok z prodlení ve výši 2 %.<sup>149</sup>

#### 6.4 Sdělení daňového penále

Ve vztahu k daňovému penále je zapotřebí držet se zákonné terminologie, podle níž se penále toliko *sděluje*, nikoliv *ukládá*. Tato skutečnost je z hlediska této práce

---

<sup>148</sup> Rozsudek Velkého senátu ze dne 20. března 2018 ve věci *Menci*, věc č. C-524/15.

<sup>149</sup> TRUBAČ, Ondřej. Jsou daňové penále adekvátní? O této otázce bude rozhodovat Nejvyšší soud. In *Právní rádce* [online]. 3. 1. 2017 [cit. 2018-07-30]. Dostupné z <https://pravnicaradce.ihned.cz/c1-65583390-jsou-danove-penale-adekvatni-o-teto-otazce-bude-rozhodovat-nejvyssi-soud>

významná, protože je díky ní zřejmý rozdíl oproti ukládání trestních sankcí. Správce daně neposuzuje povahu a závažnost zkrácení nebo předchozí „způsob života“ daňového subjektu, tedy otázku, do jaké míry tento doposud plnil své daňové povinnosti. Povinnost uhradit daňové penále vzniká daňovému subjektu, v jehož daňovém přiznání byly zjištěny relevantní nedostatky, *ex lege*, tzn. automaticky. Správce daně ve svém dodatečném platebním výměru pouze deklaruje, že k povinnosti uhradit doměřenou daň vznikla tomuto subjektu také povinnost zaplatit daňové penále v příslušné výši. Tato výše je, jak uvedeno, určena procentuální sazbou v závislosti na výši doměřené částky. Jde tak o podstatnou odlišnost ve srovnání s peněžitým trestem, u nějž počet a výše tzv. denních sazeb příkladně zohledňují koncept Aristotelovy distributivní a diortotické spravedlnosti.<sup>150</sup> Jediná diskrece, která je správci daně zákonodárcem poskytnuta, spočívá v možnosti penále částečně (maximálně do výše 75 %) prominout, v případě, že dojde k úhradě dlužné daně a daňový subjekt o to požádá.

O možnosti zohlednit majetkové poměry daňového subjektu správcem daně lze pak uvažovat pouze v souvislosti s institutem posečkáání (§ 156 daňového řádu), který je možné uplatnit i ve vztahu k příslušenství daně a jehož důsledkem je zastavení daňové exekuce. Tento mechanismus se však aktivuje pouze *ac hoc*, v případech zvláštního zřetele hodných a zpravidla na návrh daňového subjektu. Nenahrazuje tedy absenci správního uvážení při ukládání daňových sankcí.

V reakci na závěry judikatury ESLP i vrcholných českých soudů rozebrané níže došlo k drobné legislativní změně, pokud jde o formální způsob, jakým je penále sdělováno. Jde o poměrně nenápadné opatření, které bylo vloženo do novely daňového řádu č. 170/2017 Sb. na základě pozměňovacího návrhu rozpočtového a garančního výboru. Proto také o této změně mlčí důvodová zpráva a poukazuje na ni pouze interní předpis vydaný Finanční správou.<sup>151</sup> Na základě této novely je s účinností od 1. července 2017 možné deklarovat penále samostatným platebním výměrem, tedy nikoliv spolu s doměřenou daní. Zákonodárce si tímto ponechal prostor pro možné (ne)stanovení penále v závislosti na postupu v paralelně probíhajícím trestním řízení. Správci daně však

---

<sup>150</sup> Aristoteles rozlišoval spravedlnost distributivní, která dbá na dispoziční subjektů, jimž se přerozděluje, a diortotickou, podle níž náleží každému stejně, bez ohledu na jeho vlastnosti a možnosti. Prvek distributivní spravedlnosti lze vysledovat v případě určení výše trestních sazeb peněžitého trestu, kterou soud stanoví s ohledem na osobní a majetkové poměry odsouzeného, diortotická spravedlnost je východiskem pro stanovení počtu denních sazeb, který je určen povahou a závažností spáchaného činu.

<sup>151</sup> Dostupný na [http://www.financisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-novinky/Informace\\_k\\_novele\\_zak\\_o\\_danich\\_z\\_prijmu\\_od\\_2017-07-01.pdf](http://www.financisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-novinky/Informace_k_novele_zak_o_danich_z_prijmu_od_2017-07-01.pdf)

nejdou příliš odvážní a nelze říci, že by této možnosti využívali se záměrem postupovat progresivně v souladu s judikaturou ESLP. Požádala jsem Finanční úřad pro hlavní město Prahu o informaci, kolikrát bylo územními pracovišti pro Prahu 1 – 10 za dobu účinnosti dané úpravy uloženo daňové penále samostatným platebním výměrem. Podle vyjádření úřadu nebyl daný postup dosud těmito pracovišti dosud zvolen ani jednou. Patrně si nelze dělat iluze, že ve zbytku republiky by se tato skutečnost nějak podstatně lišila. Na jejich obranu je však dlužno dodat, že současná právní úprava neposkytuje žádný návod, jak si počínat dále, v případě, že by bylo penále uloženo samostatným výměrem v očekávání na vývoj událostí v trestním řízení.

## 6.5 Daňové penále jako trestní sankce

Jak bylo uvedeno výše, zda má určité opatření povahu trestní sankce, nezávisí pouze na zařazení tohoto opatření v kontextu právního řádu. Skutečnost, že takové opatření upravují trestní předpisy, má význam pro vyhodnocení pouze jednoho ze tří Engelových kritérií. Při provedení kompletního „Engel-testu“ lze dojít k závěru o trestní povaze také v případě procesních sankcí práva trestního a dokonce též např. občanského (srov. bod 1 této kapitoly).

V případě daňového penále se o jeho trestní povaze začalo uvažovat zejména s ohledem na horentní sumy, které byly daňovým subjektům často sdělovány. Již za účinnosti předchozí právní úpravy v ZSDP kritizovali někteří autoři toto opatření jako nepřiměřené a neodpovídající požadavkům Evropské úmluvy. L. Vorlíčková a O. Dráb označili v roce 2005 tento institut za nelegitimní a kriticky se vyjádřili zejména k jeho nadstandardní výši oproti ceně peněz na úvěrovém trhu.<sup>152</sup> S jejich postojem se však neztotožnil Nejvyšší správní soud, když o tři roky později v jednom ze svých rozhodnutí uvedl: „*V první řadě je nutno vzít v potaz (...), že penále má povahu sankčního úroku, který aby mohl plnit svoji sankční funkci (tj. zejména funkci preventivní a odstrašující a funkci odplaty za porušení práva), musí být pro toho, kdo jej má platit, citelnou zátěží, a tedy jistě znatelně vyšší, než je obvyklá cena peněz na úvěrovém trhu.*“<sup>153</sup> Následovala etapa názorových nesouladů mezi jednotlivými senáty tohoto soudu a vzájemně si odporujícími rozhodnutími, a to i ve velmi krátkých časových úsecích.

---

<sup>152</sup> VORLÍČKOVÁ, Lucie a Ondřej DRÁB. České daňové penále je nepřiměřené a v rozporu s evropskou Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod. *Právní rozhledy*. 2005, č. 17, s. 641-643.

<sup>153</sup> Rozsudek ze 7. října. 2008, č.j. 2 Afs 94/2008-45.

Zatímco v rozhodnutí 5. senátu NSS z března roku 2014 je uvedeno, že „ (...) *nelze takto zákonem konstruovanou povinnost považovat za sankci ve smyslu správního trestání, ale jedná se o příslušenství daně, které podléhá stejnému daňovému režimu jako samotná daň a (...) argumentoval-li krajský soud judikaturou Nejvyššího správního soudu týkající se pravidel správního trestání, činil tak zcela nepřípadně.*“<sup>154</sup>, 4. senát došel následujícího roku v únoru k závěru zcela opačnému, pročež projednávanou věc postoupil rozšířenému senátu NSS.

Obdobný trend bylo možné sledovat také v judikatuře Nejvyšší soudu. Na nejvýznamnější rozpory upozornil jeho předseda, P. Šámal.<sup>155</sup> V červenci roku 2014 5. senát Nejvyššího soudu judikoval, že daňové penále povahu trestní sankce nemá, neboť jde o obligatorní finanční sankci vznikající přímo ze zákona a postihující nesplnění povinnosti tvrzení, která stíhá daňový subjekt a která má povahu deliktu platebního. Tato sankce má podle 5. senátu výlučně reparační charakter. Tento závěr podpořil také argumentem o tom, že správci daně nenáleží při jeho sdělování žádná míra diskrece. Naproti tomu 8. senát vyhodnotil v květnu 2016 daňové penále jako trestní sankci *sui generis* a postoupil danou věc k rozhodnutí velkému senátu trestního kolegia.

Přelomovým se pak pro oba soudy stala rozhodnutí ESLP ve věci *Jussila v. Finsko a na něj navazující Lucky Dev v. Švédsko*. V těchto rozhodnutích podrobil ESLP uvedený institut testu Engelových kritérií a definitivně uzavřel, že daňové penále povahu trestní sankce má. Rozšířený senát NSS pak v usnesení z roku 2014 (z 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014) tato rozhodnutí zohlednil a konstatoval explicitně trestněprávní povahu také českého daňového penále.

Jako rozhodné se pro přijetí tohoto závěru ukázaly tyto argumenty. Daňové penále je z hlediska možného dopadu na své adresáty opatřením všeobecné povahy, neboť se může uplatnit prakticky u všech daňových subjektů. Oproti úroku z prodlení je zde relevantní jednání daňového subjektu, neboť tento se uložení penále může vyhnout, v případě, že nesprávně tvrzenou daň dodatečně opraví (srov. §251 odst. 4 daňového řádu). Účelem penále není jen reparace újmy, která zkrácením daně státu vznikla, ale je nepochybné, že tento institut má rovněž funkci odstrašující. Fakticky jde navíc

---

<sup>154</sup> Rozsudek ze dne 28. března 2014, č.j. 5 Afs 28/2013-36.

<sup>155</sup> ŠÁMAL, Pavel. Uplatnění zásady *ne bis in idem* při posuzování trestní odpovědnosti za zkrácení daně. *Trestněprávní revue*. 2017, č. 11-12, s. 247-260. S odkazem na rozhodnutí sp. zn. 5 Tdo 749/2014 z 2. července 2014 a 8 Tdo 532/2016 z 25. května 2016.

o peněžitou pokutu ukládanou ve značné výši, jejíž horní hranice není nikterak limitována.

Tyto argumenty byly pro NSS dostatečné, aby jej přesvědčily o tom, že penále je *trestem sui generis*. Na uvedeném pak již nic nezměnilo ani systematické zařazení daného institutu to daňového práva procesního.

Svoji argumentaci Nejvyšší správní soud dále doplnil o závěr, že splňují-li platební delikty kritéria pro jejich posouzení jako „trestní obvinění“, pak je třeba vztáhnout na ně také odpovídající procesní záruky. Závěrem svého odůvodnění pak upozornil na možný význam jeho rozhodnutí pro aplikaci pravidla *ne bis in idem*, podrobněji se však této otázce nevěnoval.

Maximě *ne bis in idem*, pro kterou jsou tyto závěry skutečně zcela zásadní, bude věnována následující kapitola.

## 7. Zásada ne bis in idem

### 7.1 Pojem

Latinské *ne bis in idem* je možné přeložit jako „ne dvakrát o tomtéž“ nebo „ne dvakrát v téže věci“. V angloamerické právní kultuře se pro uvedenou maximu vžil termín „*double jeopardy*“.<sup>156</sup> Vymežit přesný obsah této zásady není jednoduché, neboť je zakotvena v mnohých mezinárodních i vnitrostátních právních pramenech, a to vždy s určitými nuancemi. Ty jsou dány zejména rozlišováním jejího vertikálního, horizontálního a vnitrostátního účinku, jak bude podrobněji rozvedeno níže.

Ze sousloví *ne bis in idem* je pro účely výkladu kromě zápornky „ne“ zapotřebí extrahovat prvek „bis“ a prvek „idem“. Zatímco *bis* znamená „dvakrát“ a váže se k opakování nějaké pro právo relevantní činnosti (např. trestního stíhání či rozhodnutí ve věci), *idem* lze přeložit jako „totéž“ a je zapotřebí jej vztáhnout vždy k určitému skutku, chování nebo souboru faktů.<sup>157</sup> Podstatou této zásady je tedy zákaz opětovného stíhání, souzení a potrestání téže osoby pro tentýž skutek. Subsumpce konkrétních skutečností a jevů pod uvedené pojmy *bis* a *idem* však nemusí být (a zpravidla nebývá) jednoduchá, o čemž svědčí zejména skutečnost, že jsou tyto pojmy namnoze předmětem výkladu soudních orgánů, zejména Evropského soudu pro lidská práva. Této problematice bude pozornost věnována v kapitolách č. 8 a 9.

### 7.2 Stručný historický vývoj

Pravidlo *ne bis in idem* se vyvinulo z římskoprávní zásady *bis de eadem re ne sit actio*, která zapovídala opakování téhož soudního procesu v případě totožné žaloby.<sup>158</sup> Již v této době se tato zásada uplatňovala i v právu, které bychom dnes označili jako právo trestní. Ve 4. století př. n. l. napsal ve starověkém Řecku Démosthenes ve své Řeči proti Leptinovi, že „[z]ákony zakazují, aby byl tentýž člověk souzen dvakrát v téže věci.“<sup>159</sup>

---

<sup>156</sup> Je však třeba poukázat na skutečnost, že zásada zákazu double jeopardy v angloamerickém právní kultuře vykazuje určitá specifika. K tomu srov. FENYK, Jaroslav. Úvaha o dovolání v českém trestním řízení a možnosti uplatnění zákazu dvojího, resp. opětovného ohrožení. In GRIVNA, Tomáš (ed.). *Pocta Pavlu Šámalovi k 65. narozeninám. Čtvrtstoletí hledání spravedlnosti na Nejvyšším soudě ČR*. Praha: C. H. Beck, 2018. s. 41-48.

<sup>157</sup> GEIB, Robin. Ne bis in idem. In: *Max Planck Encyclopedia of Public International Law* [online]. [cit. 2018-03-07]. Dostupné z <http://opil.ouplaw.com/view/10.1093/law:epil/9780199231690/law-9780199231690-e66>.

<sup>158</sup> Srov. např. BERGER, Adolf. *Encyclopedic dictionary of Roman law*. Philadelphia: American Philosophical Society, 1953. Transactions of the American Philosophical Society. New series, s. 374.

<sup>159</sup> KREMMYDAS, Christos. *Commentary on Demosthenes Against Leptines: With Introduction, Text, and Translation*. Oxford: Oxford University Press, 2012, s. 159-161.

Obdobně lze najít v Justiniánových Digestech: „*Vládce by neměl umožnit, aby byla tatáž osoba znovu obviněna pro zločin, pro nějž byla jednou zproštěna*“.<sup>160</sup> Dlouhá historická tradice této zásady je zřejmá.<sup>161</sup> Z římského práva převzalo zásadu *ne bis in idem* též právo kanonické, ovšem vztahovalo ji pouze na případy, kdy byl vydán zprošťující rozsudek.<sup>162</sup> Postupem času nabyla zásada *ne bis in idem* takového významu, že ji bylo lze považovat za obecný právní princip.<sup>163</sup> To však neplatilo ve středověku, v dobách klasického inkvizičního procesu. Jak uvádí Kniebühler, pro tento proces byla charakteristická snaha o nalezení (absolutní) materiální pravdy, a to i za cenu prolomení závaznosti existujícího pravomocného odsuzujícího nebo zprošťujícího rozsudku.<sup>164</sup> Možná také proto ve starších lidskoprávních instrumentech právní zakotvení zásady *ne bis in idem* nenajdeme (srov. např. Magna Charta Libertatum). K jisté restauraci této zásady došlo s nástupem osvícenství a víceinstančního procesu, s definitivní platností byl však klasický inkviziční proces i s jeho principy opuštěn až v 19. století. V téže době se do trestního procesu vrátila i zásada *ne bis in idem*.

V Anglii byla zásada *ne bis in idem* i ve středověku chápána jako univerzální princip common law, což dokládají díla tamějších významných právníků, jako např. Coka či Blackstonea.<sup>165</sup> Zahraniční odborná literatura však upozorňuje na to, že vnímání zásady *ne bis in idem* bylo v této zemi v minulosti podstatně zúženo. Toto pravidlo se totiž uplatnilo pouze v případě trestných činů, za něž bylo lze uložit trest smrti a pouze byl-li vydán odsuzující nebo zprošťující rozsudek. V případě, že bylo trestní stíhání ukončeno v předsoudní fázi, tato zásada překážku věci pravomocně rozhodnuté dalšímu stíhání nestavila. Obdobnou konstrukci převzaly také britské kolonie na americkém kontinentě a později ji ukotvily v Pátém dodatku k Ústavě Spojených států. Pozdější rozšíření této zásady ve vztahu ke všem trestným činům bývá spojováno zejména s osobou Jamese Madisona. Dnes tuto zásadu v rozšířené podobě najdeme v American Convention on

---

<sup>160</sup> *Corpus Iuris Civilis*. Dig. 48.2.7.2. a Cj. 9.2.9.

<sup>161</sup> Podrobněji k historii zásady *ne bis in idem* srov. například THOMAS, George C. *Double Jeopardy: The History, The Law*. New York University Press, 1998, s. 27-32.

<sup>162</sup> Tamtéž.

<sup>163</sup> NOLTE, Georg. *Ne bis in idem*. In: MERTEN, Detlef a Hans-Jürgen PAPIER. *Handbuch der Grundrechte in Deutschland und Europa*. Band V. *Grundrechte in Deutschland: Einzelgrundrechte II*. Heidelberg: C. F. Müller, 2013.

<sup>164</sup> KNIEBÜHLER, Roland Michael. *Transnationales "ne bis in idem": zum Verbot der Mehrfachverfolgung in horizontaler und vertikaler Dimension*. Berlin: Duncker & Humblot, 2005. *Schriftenreihe des Max-Planck-Instituts für ausländisches und internationales Strafrecht. Strafrechtliche Forschungsberichte*. 460 s.

<sup>165</sup> Podrobněji srov. THOMAS, George C. *Double Jeopardy: The History, The Law*. New York University Press, 1998, s. 27-32.



Human Rights z roku 1969. V téže době (1966) byla tato zásada výslovně zakotvena také v Mezinárodním paktu OSN o občanských a politických právech.

Dvacáté století, zejména období po 2. světové válce, je spojené s integračními procesy a zvýšenou potřebou mezistátní spolupráce. Dochází také k nárůstu migrace obyvatel, včetně pachatelů trestných činů. Ve vztahu k trestnímu řízení proto vyvstala potřeba řešit účinky zásady *ne bis in idem* mezi jednotlivými státy. V této souvislosti je třeba zmínit zejména Schengenskou prováděcí úmluvu z roku 1954, která jako první zakázala opětovné stíhání téže osoby některým smluvním státem v případě, že jiný stát ji už pro tentýž skutek pravomocně odsoudil. Na ni pak navázaly další lidskoprávní instrumenty – zejména Listina základních práv Evropské unie a Statut Mezinárodního trestního soudu. Poslední jmenovaný dokument reflektuje v úvahu připadající konkurenci národní jurisdikce a jurisdikce Mezinárodního trestního soudu vytvořeného v roce 2002.

### 7.3 Účinky zásady *ne bis in idem*

Jak již bylo uvedeno výše, teorie rozlišuje vertikální, horizontální a vnitrostátní účinky zásady *ne bis in idem*.<sup>166</sup> O horizontálních účincích hovoříme tehdy, je-li v případě konkrétního činu dána konkurence jurisdikcí několika států v důsledku v úvahu připadající působnosti jejich trestních zákonů. Jestliže se například maďarský občan dopustí loupeže v Polsku a je pro tento čin pravomocně uznán vinným polským trestním soudem, nemůže být pro tentýž skutek stíhán též maďarským soudem po svém návratu z výkonu trestu do vlasti. Právě na takovou situaci reaguje zejména Schengenská prováděcí úmluva, když ve svém článku 54 stanoví: „*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 vynesen, již nemůže být vykonána.*“ Na první pohled by bylo možné o horizontálních účincích zásady *ne bis in idem* uvažovat i v případě výše citovaného článku 14 Paktu, avšak jak upozorňuje Kmec, takový výklad svým stanoviskem vyloučil Výbor OSN pro lidská práva, když uvedl, že se příslušná úprava vztahuje pouze na rozhodnutí jednoho a téhož státu.<sup>167</sup>

---

<sup>166</sup> Srov. například GŘIVNA, Tomáš. Zásada „ne bis in idem“ v evropském právu. *Trestněprávní revue*. 2006, roč. 5, č. 5, s. 133-137. Srov. též PIPEK, Jiří. Princip ne bis in idem v konkurenci jurisdikcí. *Trestněprávní revue*. 2004, roč. 3, č. 4, s. 97-107. ISSN 1213-5313.

<sup>167</sup> KMEC, Jiří. K některým aspektům zásady "ne bis in idem" ve světle judikatury Evropského soudu pro lidská práva. 1. *Trestní právo*. 2004, 9(1), 21-24.

V případě, kdy si konkuruje jurisdikce vnitrostátního orgánu a orgánu zřízeného podle mezinárodního práva veřejného (například mezinárodního trestního soudu či tribunálu), je zapotřebí, aby působily tzv. vertikální účinky této zásady. Tento případ je ošetřen např. v článku 1 Římského statutu Mezinárodního trestního soudu, který zakotvuje jeho příslušnost na základě principu komplementarity: „*Soud bude stálou institucí a bude vykonávat jurisdikci vůči osobám pro nejzávažnější zločiny, kterými je dotčeno mezinárodní společenství jako celek a které jsou uvedeny v tomto Statutu a bude mít komplementární úlohu vůči národním trestním jurisdikcím.*“ Proto dojde-li například k odsouzení pachatele trestného činu genocidia Mezinárodním trestním soudem, nemůže být již tento pachatel souzen a potrestán pro tentýž čin národním soudem. Uvedené platí i obráceně.

Konečně, lze si představit také situaci, kdy si pro účely posuzování téhož skutku téhož pachatele budou konkurovat orgány téhož státu – potom dvojímu stíhání a trestání brání vnitrostátní účinky zásady *ne bis in idem*.

Pro zodpovězení otázky, které orgány státu si mohou takto konkurovat, je zapotřebí vycházet z následující premisy: Vnitřní diferenciací veřejného práva na právo trestní, správní a některá další odvětví je do jisté míry formální, umělejší, a liší se v jednotlivých státech. Proto nelze vyloučit, že to, co je v jednom státě trestným činem, postihuje jiný stát jako přestupek, administrativní delikt, správní delikt či delikt s jiným označením. S ohledem na to je třeba pojem „trestní obvinění“ a „trestní sankce“ vykládat materiálně, jak plyne zejména z judikatury Evropského soudu pro lidská práva. Proto zásada *ne bis in idem* nemá význam jen v případech, kdy si konkurují orgány činné v trestním řízení navzájem, ale rovněž v případech, kdy těmto orgánům konkurují správní orgány, disciplinární orgány, a dokonce též správci daně.

#### **7.4 Relevantní právní úprava**

Vnitrostátním účinkům zásady *ne bis in idem*, tedy zákazu dvojího stíhání, souzení a trestání téže osoby pro tentýž skutek *v rámci jednoho státu*, je věnována pozornost na mezinárodní, regionální (evropské) i vnitrostátní úrovni. Z mezinárodních právních dokumentů lze zmínit zejména Mezinárodní pakt o občanských a politických právech z roku 1966, který v článku 14 odst. 7 uvádí: „*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.*“

Evropskou právní úpravu zásady *ne bis in idem* lze vysledovat v obou rovinách evropské integrace, tedy jak v rámci Rady Evropy, tak v rámci Evropské unie. Nejvýznamnější produktem normotvorné činnosti Rady Evropy je bezpochyby Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod přijatá v roce 1950 (dále jen „*Evropská úmluva*“). Ta sama o sobě pravidlo *ne bis in idem* neobsahuje, ale lze jej nalézt v ustanovení článku 4 Dodatkového protokolu č. 7 k ní. Tam je uvedeno: „(1) 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. (2) Ustanovení předchozího odstavce nejsou na překážku obnově 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.“ K uvedené právní úpravě se sluší dodat několik podrobností. Skutečnost, že zásada *ne bis in idem* není zakotvena v samotném textu Evropské úmluvy, nýbrž až v jejím sedmém dodatkovém protokolu, není náhodná a svědčí o tom, že mezi státy Evropy nepanuje úplný konsenzus ohledně toho, v jakém rozsahu by pravidlo *ne bis in idem* mělo být aplikováno. Dodatkový protokol č. 7 navíc nebyl některými evropskými mocnostmi dosud ratifikován, popř. byl, ale s významnými výhradami. Příkladem zemí, které Protokol odmítly ratifikovat, budiž Spolková republika Německo či Nizozemské království. Například Francie Protokol ratifikovala, ale s výhradou, že účinky zásady *ne bis in idem* budou v této zemi vztahovány výlučně k činů, které vnitrostátní právní úprava považuje za trestné. Generální advokát Soudního dvora EU Cruz Villalón takové počínání ze strany některých států odůvodňuje dvěma způsoby. Jednak se podle něho státy odmítají vzdát možnosti užití prostředků správního práva, které se zpravidla vyznačují vysokou měrou účinnosti, jednak odmítají, aby evropská právní úprava ingerovala do sféry trestního práva, které bývá často chápáno jako jeden z posledních projevů absolutní svrchovanosti státu jako plnoprávného subjektu mezinárodního práva veřejného. Podle Villalóna vede výjimečnost trestního stíhání státy k tomu, aby si samy vyhradily prostor k rozhodování o tom, která jednání zasluhují trestněprávní postih.<sup>168</sup>

Integrace, která byla završena vznikem Evropské unie, byla historicky primárně hospodářská, avšak i tato má dnes již také lidskoprávní rozměr. O tom svědčí zejména

---

<sup>168</sup> Stanovisko generálního advokáta Cruze Villalóna ve věci C-617/10 *Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson* dostupné na <https://www.vclp.cz/news/stanovisko-generalniho-advokata-cruze-villalona-ve-veci-c-617-10-%C3%A5klagaren-v-hans-%C3%A5kerberg-fransson1/>

existence Listiny základních práv EU, byť je třeba mít na paměti ustanovení článku 51, které působnost této Listiny zužuje pouze na případy, kdy členské státy uplatňují právo Evropské unie. Zásada *ne bis in idem* je reflektována ustanovením článku 50, které uvádí: „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.“ Na rozdíl od Evropské úmluvy počítá Listina základních práv EU i s horizontálními účinky této zásady. Vztah obou evropských úprav řeší článek 52 odst. 3 Listiny práv EU, v němž je uvedeno, že obsahuje-li Listina práva odpovídající těm v Evropské úmluvě, pak *smysl a rozsah těchto práv stejné jako ty, které jim přikládá uvedená úmluva*, s výhradou, že toto ustanovení nebrání tomu, aby právo Unie poskytovalo ochranu širší.

Český právní řád přisuzuje zásadě *ne bis in idem* povahu ústavně garantovaného práva každého jednotlivce i právnické osoby. Nalezneme jej v rámci úpravy práva na soudní a jinou ochranu (hlava V. Listiny základních práv a svobod) v článku 40 odst. 5: „Nikdo nemůže být trestně stíhán za čin, pro který již byl pravomocně odsouzen nebo zproštěn obžaloby. Tato zásada nevyklučuje uplatnění mimořádných opravných prostředků v souladu se zákonem.“ Na zákonné úrovni je pak relevantní právní úprava obsažena v § 11 a 11a zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (dále jen „trestní řád“), v rámci úpravy důvodů nepřipustnosti trestního stíhání. Na tomto místě lze poznamenat, že český zákonodárce by mohl v souvislosti s plánovanou rekonstrukcí trestního práva procesního zvážit zařazení této důležité zásady do výčtu základních zásad trestního řízení a v rámci úpravy nepřipustnosti trestního stíhání ji pouze podrobněji rozvést. S ohledem na její nesporný význam, jakož i výhodu spočívající v komplexní úpravě základních zásad trestního řízení pokládám *de lege ferenda* uvedené řešení za účelnější.

Omezíme-li se na vnitrostátní účinky zásady *ne bis in idem*, rozlišuje stávající právní úprava v trestním řádu následující důvody nepřipustnosti trestního stíhání:

1. proti tomu, proti němuž dřívější stíhání pro týž skutek skončilo pravomocným rozsudkem soudu nebo bylo rozhodnutím soudu nebo jiného oprávněného orgánu pravomocně zastaveno, [§ 11 odst. 1 písm. h)],
2. proti tomu, proti němuž dřívější stíhání pro týž skutek skončilo pravomocným rozhodnutím o schválení narovnání, [§ 11 odst. 1 písm. i)]
3. 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, [§ 11 odst. 1 písm. j)]

4. jestliže dřívější řízení pro týž skutek proti téže osobě skončilo pravomocným rozhodnutím o přestupku, [§ 11 odst. 1 písm. k)]
5. stanoví-li tak vyhlášená mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána [§ 11 odst. 1 písm. m)]
6. pokud státní zástupce ve zkráceném přípravném řízení rozhodl o schválení narovnání a věc odložil, [§ 11a odst. 1 písm. a)],
7. pokud státní zástupce ve zkráceném přípravném řízení rozhodl o podmíněném odložení podání návrhu na potrestání a podezřelý se osvědčil, nebo se má za to, že se osvědčil, [§ 11a odst. 1 písm. b)],
8. pokud státní zástupce rozhodl o nestíhání podezřelého podle § 159d odst. 1, (§ 11a odst. 2)

Shodnou podmínkou u všech těchto důvodů je totožnost stíhané osoby, totožnost skutku a dále skutečnost, že takové rozhodnutí nebylo v předepsaném řízení zrušeno. V případě důvodu uvedeného pod bodem 4. je podmínkou uplynutí lhůty pro zahájení přezkumného řízení podle jiného právního předpisu, ve kterém může být rozhodnutí o přestupku zrušeno.

Důvod nepřipustnosti uvedený pod bodem 4., tedy proběhnuvší přestupkové řízení, byl do trestního řádu zakomponován v reakci na přijetí zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „*PřesZ*“), s účinností od 1. července 2017. Do této doby bylo možné konstatovat, že všechny výše uvedené důvody nepřipustnosti trestního stíhání pro překážku stanovenou zásadou *ne bis in idem* předpokládaly prvotní posuzování skutku orgány činnými v trestním řízení. I v případě uvedeném bodem 3. to byl orgán činný v trestním řízení, který věc vyhodnotil jako hodnou postoupení správnímu či disciplinárnímu orgánu. Právní úprava v trestním řádu tak výslovně nepočítala s tím, že by jiné, nežli trestní řízení (tzn. například přestupkové řízení, které bylo jako přestupkové již zahájeno) mohlo s poukazem na zásadu *ne bis in idem* vytvořit překážku věci pravomocně rozhodnuté dalšímu trestnímu stíhání pro tentýž skutek. V tomto ohledu spoléhal český právní řád na důvod uvedený pod bodem 5., tedy, že tak stanoví mezinárodní smlouva. Za pomoci tohoto odkazovacího ustanovení se zde s ohledem na judikaturu Evropského soudu pro lidská práva přímo aplikoval článek 4 Dodatkového protokolu č. 7 k Evropské úmluvě.

Naopak zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, byl v tomto ohledu důslednější a progresivnější, když vztah trestního a správního řízení z hlediska zásady *ne bis in idem* ve vztahu k právnickým osobám upravoval v ustanovení § 28.

Nový přestupkový zákon v ustanovení § 77, které upravuje překážky řízení, počítá s případy, kdy o určitém skutku již bylo zahájeno (odst. 1) či pravomocně skončeno (odst. 2) jiné přestupkové nebo trestní řízení. Na to navazují ustanovení § 76 odst. 1 písm. i) a § 86 odst. 1 písm. j), která stanoví důsledky, které má tato skutečnost pro řízení o přestupku.

Ustanovení § 11 odst. 1 písm. k) trestního řádu naopak vymezuje, jaké důsledky má proběhnuvší přestupkové řízení pro následné řízení trestní. Takové řízení je, jak uvedeno výše, nepřípustné a v závislosti na konkrétní fázi tohoto řízení musí být odloženo či zastaveno. Výjimkou je ale případ, kdy ještě neuplynula lhůta, v níž mohou orgány činné v trestním řízení dát správním orgánům podnět k přezkumnému řízení podle § 100 PřesZ.

Ve vztahu k právní úpravě obsažené v přestupkovém zákoně je zapotřebí uvést následující. Na tzv. delikty proti platební povinnosti (tedy při správě a placení daní a při plnění jiných platebních povinností) se přestupkový zákon nevztahuje a rovněž nelze v případě předchozího daňového řízení postupovat podle ustanovení § 11 odst. 1 písm. k) trestního řádu. Kdyby tomu tak bylo, závěry z judikatury (zejména ESLP) by pro takovou úpravu znamenaly nutnost výjimek oproti ostatním přestupkům.

## 7.5 Význam zásady *ne bis in idem*

S ohledem na výše uvedenou právní úpravu i význam, který je této zásadě připisován v dílech právních teoretiků, je třeba zásadu *ne bis in idem* interpretovat jako základní lidské právo. Například Pipek ve vztahu k této zásadě uvádí, že tato představuje jeden z nejvýznamnějších procesních principů vůbec, který má své kořeny, možno říci, v samotné filozofické podstatě práva a trestního práva samotného.<sup>169</sup> Nolte uvádí zajímavou myšlenku dvojího pojetí *ne bis in idem*, jednak jako přirozeného, nezadatelného práva a jednak jako jeho pozitivistické alternativy v podobě procesního práva zakotveného v trestněprocesních předpisech.<sup>170</sup> Opomenout nelze ani význam,

---

<sup>169</sup> PIPEK, Jirí. Princip *ne bis in idem* v konkurenci jurisdikcí. *Trestněprávní revue*. 2004, č. 4, s. 97 – 107.

<sup>170</sup> NOLTE, Georg. *Ne bis in idem*. In: MERTEN, Detlef a Hans-Jürgen PAPIER. *Handbuch der Grundrechte in Deutschland und Europa. Band V. Grundrechte in Deutschland: Einzelgrundrechte II*. Heidelberg: C. F. Müller, 2013, s. 1425 an. ISBN 978-3-8114-5528-3.

který uvedené zásadě připisuje judikatura SDEU, podle níž je tato zásada v Evropské unii uznána za obecnou právní zásadu.<sup>171</sup>

Právní teorie spojuje zásadu *ne bis in idem* zejména se závazností meritorního rozhodnutí, tedy tzv. materiální stránkou právní moci. Ve svém širším pojetí bývá tato zásada vztahována i tzv. překážce *litispence*, podle které i zahájené řízení brání dalšímu řízení o tomtéž skutku téže osoby.<sup>172</sup> Toto pojetí bude však pro účely této práce ponecháno stranou, základní premisou bude skutečnost, že *ne bis in idem* je důsledkem právní moci rozhodnutí.<sup>173</sup> Jak uvedl Evropský soud pro lidská práva, článek 4 Dodatkového protokolu neposkytuje ochranu v podobě překážky *litispence*.<sup>174</sup>

Význam této zásady bývá vysvětlován zejména ve spojitosti se dvěma dalšími důležitými právními principy – principem právní jistoty a principem přiměřenosti ukládaného trestu, byť lze odkázat i na další, jako např. procesněprávní princip přiměřenosti a zdrženlivosti, princip zákonnosti či princip právního státu (vlády práva).

### 7.5.1 *Ne bis in idem* jako záruka právní jistoty

Zásadu *ne bis in idem* jako jednu ze záruk právní jistoty ve své Teorii práva popisuje Viktor Knapp a staví ji na roveň dalším principům s tímto úkolem, jako např. principu presumpce nevinny či pravidlu *in dubio pro reo*, které je jeho projevem.<sup>175</sup> Právní jistotu lze v této souvislosti vyložit obecně jako stabilitu právních vztahů, ale také jistotu, jež má být garantována obviněnému. V důsledku spáchání trestného činu vzniká státu jako suverénovi *ius puniendi* – nárok na potrestání jeho pachatele. Jakmile je však trestní věc pravomocně skončena, takovýto nárok státu se vyčerpává, protože podkladem tohoto nároku je skutek, o němž je rozhodováno v daném řízení. J. Pipek v této souvislosti uvádí: „*Povinnost o skutku rozhodnout (meritorně vyřídit skutek některým ze způsobů, které předvídá zákon) obsahuje i povinnost trestněprávní nárok vyčerpat v celém rozsahu právního nároku.*“<sup>176</sup> Zásada *ne bis in idem* tak představuje záruku obviněnému, že se stát nepokusí tento svůj nárok čerpat dvakrát či vícekrát. Tyto úvahy vycházejí především

---

<sup>171</sup> Srov. např. rozhodnutí SDEU ze dne 15. října 2002, *Limburgse Vinyl Maatschappij a další v. Komise* věc č. C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P až C-252/99 P a C-254/99 P, Recueil, s. I-8375, bod 59), a ze dne 29. června 2006, *Showa Denko v. Komise* věc č. C-289/04)

<sup>172</sup> Op. cit. 170.

<sup>173</sup> ŠÁMAL, Pavel. *Ne bis in idem*. In: HENDRYCH, Dušan et al. *Právní slovník*. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2009.

<sup>174</sup> Rozsudek senátu (4. sekce) ze dne 27. listopadu 2014 ve věci *Lucky Dev v. Švédsko* (stížnost č. 7356/10).

<sup>175</sup> KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Praha: Beck, 1995, s. 206.

<sup>176</sup> PIPEK, Jiří. Princip *ne bis in idem* v konkurenci jurisdikcí. *Trestněprávní revue*. 2004, roč. 3, č. 4, s. 97-107.

z německé právní nauky a tamější teorie spotřebování (vyčerpání) žalobního práva (*Strafklageverbrauch*).<sup>177</sup>

Vedle toho lze garantování právní jistoty za pomoci principu *ne bis in idem* vykládat také ve vztahu k autoritě rozhodnutí orgánů veřejné moci. V rámci řádného procesu slouží k opětovnému posouzení téhož skutku téže osoby opravné řízení. Na případy, kdy ani to není dostačující pro „správné“ (či snad spíše právu odpovídající) rozhodnutí, pamatuje právní úprava mimořádných opravných prostředků. Ještě výjimečněji a pouze v případech, kdy má posouzení konkrétní otázky ústavněprávní rozměr, připadá v úvahu posouzení dílčích aspektů (nikoliv skutku jako takového) Ústavním soudem nebo Evropským soudem pro lidská práva. Tím se však podle mého názoru zcela vyčerpává přehled možností, prostřednictvím kterých může dojít k posouzení téhož deliktu téže osoby. Mám za to, že takovýto přezkum lze i se zřetelem na snahu dosáhnout rozhodnutí co nejvíce se blížícího „materiální pravdě“ a na ochranu lidských práv pokládat za dostačující. Jakékoliv další hodnocení téhož skutku může již závažným způsobem ohrozit autoritu dosavadních rozhodnutí. Obdobný názor lze vysledovat například v textu R. Geiße.<sup>178</sup> Konečně, lze zmínit stanovisko W. Wilse, podle kterého je princip *ne bis in idem* sankcí pro orgány veřejné moci za nedůslednost či nedbalost při provádění prvního z proběhnuvších trestních řízení. Jen jednou mají podle něho tyto orgány plnou šanci „vyrovnat účty společnosti“ za závažné protispolečenské jednání. Jestliže tuto šanci promarní, je to obviněný, kdo by měl z jejich nedůslednosti profitovat.<sup>179</sup>

### 7.5.2 Požadavek na přiměřenost sankce

Další princip, pro který může mít existence zásady *ne bis in idem* význam, je princip přiměřenosti ukládané sankce. Již v myšlenkách C. Beccarii<sup>180</sup> či G. F. Hegela lze vysledovat dodnes uplatňovanou zásadu, že závažnost ukládané sankce má být ekvivalentní ve vztahu k závažnosti spáchaného trestného činu. Hegel, který trest chápe

---

<sup>177</sup> Srov. GLASER, Julius. *Handbuch des Strafprozesses*. Nachdr. der Ausg. Leipzig, Duncker und Humblot, 1883. Goldbach: Keip, 1997. Bibliothek des deutschen Strafrechts. s. 62-76. Srov. též SCHROEDER, cit. 13, s. 69-70.

<sup>178</sup> GEIB, Robin. *Ne bis in idem*. In: *Max Planck Encyclopedia of Public International Law* [online]. [cit. 2018-03-07]. Dostupné z <http://opil.ouplaw.com/view/10.1093/law:epil/9780199231690/law-9780199231690-e66>.

<sup>179</sup> WILS, Wouter P. J. The Principle of 'Ne Bis in Idem' in EC Antitrust Enforcement: A Legal and Economic Analysis. *World Competition: Law and Economics Review*, 2003, Vol. 26, No. 2.

<sup>180</sup> BECCARIA, Cesare. *O zločinech a trestech*. Překlad Josef Sládeček. Praha: Bursík a Kohout, 1893. I. s. 62.



jako negaci pachatelova právního prohřešku (tedy jeho negace práva), se domnívá, že jen takto ekvivalentním trestem může být opět nastolena rovnováha právních vztahů.<sup>181</sup>

Současný trestní zákoník tuto zásadu promítá do ustanovení § 38 odst. 1 a § 39 odst. 1, když povahu a závažnost trestného činu uvádí jako základní vodítko pro ukládání trestních sankcí. Zachování přiměřenosti je uvedeno také jako jedna z podmínek, za nichž lze omezit práva z Listiny základních práv EU podle článku 52 odst. 1, včetně pravidla *ne bis in idem*.

Nepřiměřené tresty mohou odsouzeného přimět, aby rezignoval na svoji snahu resocializovat se do společnosti, či jej mohou dokonce vést k další trestné činnosti ve snaze zakrýt spáchaný trestný čin a nepřiměřené sankci se tak zcela vyhnout.

V kontextu trestního práva si lze podle mého názoru jen těžko představit, že dvojitý trest postupně uložený za tentýž skutek, může být chápán jako přiměřený. Jak ale ukážou závěry judikatury rozebrané níže, Evropský soud pro lidská práva si v případě vztahu daňového a trestního řízení takovou možnost představit umí.

### 7.5.3 Další význam zásady *ne bis in idem*

Souvislost zásady *ne bis in idem* s dalšími důležitými principy (nejen) trestního práva ve svém díle pregnantně popisuje B. van Bockel.<sup>182</sup> Bockel zmiňuje princip zákonnosti a princip právního státu. Souvislost zásady zákonnosti (konkrétně její alternativy *nullum crimen sine lege praevia*) se zásadou *ne bis in idem* vysvětluje Bockel následovně. Projevem zásady zákonnosti (konkrétně zákazu retroaktivity) je požadavek, aby trestní stíhání bylo založeno na předem daných ustanoveních trestního práva. Naplnění tohoto požadavku by bylo pouze iluzorní, pokud by se tatáž osoba musela nepřetržitě potýkat s různými aspekty téhož trestného činu.

Provázanost pravidel právního státu a zásady *ne bis in idem*, tak jak ji chápe Bockel, se velmi blíží výše uvedené garanci právní jistoty. Bockel uvádí, že právní stát je sám zavázán k tomu, aby respektoval výsledek trestního řízení, jež zahájil. Pokud by věc pravomocně rozhodnutá neznamenal konec takového řízení, značně by se tím podlamovala legitimita státu.

---

<sup>181</sup> HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. *Základy filosofie práva*. Překlad Vladimír Špalek. Vyd. 1. Praha: Academia, 1992. s. 128.

<sup>182</sup> VAN BOCKEL, Bas. *The Ne Bis in Idem Principle in EU Law*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2010. s. 27.

S odkazem na výše uvedené Bockel pokládá pravidlo *ne bis in idem* nejen za právo jednotlivce, ale též za zásadu, která hájí zájmy společnosti jako celku.

## 8. Judikatura Soudního dvora Evropské unie

Judikatura Soudního dvora EU a jeho předchůdce ESD týkající se zásady *ne bis in idem* není tak obsáhlá a turbulentní, jako je tomu v případě ESLP. Jak uvedeno výše, evropská integrace na úrovni EU nebyla primárně lidskoprávní, nýbrž hospodářská. Soudy EU tak v minulosti nebyly povolány k tomu, aby se otázkou zákazu dvojího stíhání, souzení či trestání podrobněji zabývaly. Jak bude v této práci dále ukázáno, zcela bez výhrad tak nemohou činit ani v současné době, neboť se nejedná o oblast, která by byla plně harmonizována a v níž by došlo k úplnému přenosu pravomocí vnitrostátních orgánů na orgány EU (v kontextu české právní úpravy podle článku 10a Ústavy). Přesto ale i v rámci unijního práva existují rozhodnutí hodná pozornosti a významná z hlediska posouzení daňového a trestního řízení optikou zásady *ne bis in idem*. Některá podávají výklad článku 50 Listiny EU, jiná se váží k úpravě v článku 54 Schengenské prováděcí úmluvy. Níže uvedená rekapitulace prejudikatury vychází zejména z materiálu zpracovaného v rámci EUROJUSTu.<sup>183</sup>

### 8.1 Prejudikatura

V úvodu je třeba poukázat na rozhodnutí, díky nimž lze zásadu *ne bis in idem* považovat za obecnou zásadu právní v kontextu unijního práva. Význam tohoto zařazení tkví v tom, že tyto zásady jsou součástí unijního práva samy o sobě, jako takové, aniž by musely být opětovně deklarovány v judikatuře či výslovně zakotveny v psaných pramenech práva.<sup>184</sup> Tato skutečnost mohla být zásadní zejména v době před přijetím Listiny EU. K povaze *ne bis in idem* coby obecné právní zásady EU (dříve Společenství) ESD dospěl například ve věci *Showa Denko KK v. Komise Evropských společenství*, kde uvedl, že jde o základní zásadu Společenství, jejíž dodržování Soud zajišťuje.<sup>185</sup> Nejde však o první takové rozhodnutí. Tento závěr byl deklarován ze strany ESD již v šedesátých letech minulého století.<sup>186</sup>

Některá rozhodnutí ESD jsou významná z hlediska horizontálních účinků zásady *ne bis in idem*. V rozhodnutí *Van Esbroeck* se ESD soustředil na časové účinky této

---

<sup>183</sup> EUROJUST. *The Principle of Ne Bis in Idem in Criminal Matters in the Case Law of the Court of Justice of the European Union*. The Hague, Netherlands, 2017.

<sup>184</sup> Srov. TOMÁŠEK, Michal, TÝČ, Vladimír a kol. *Právo Evropské unie*. 1 vydání. Praha: Leges, 2013, s. 107.

<sup>185</sup> Rozsudek ESD ze dne 29. června 2006 ve věci *Showa Denko KK v. Komise Evropských společenství*, věc č. C-289/04.

<sup>186</sup> Rozsudek ESD ze dne 5. května 1966 ve věci *Gutmann v. Komise CEEA*, věc č. 18/65 a 35/65.

zásady zakotvené v Schengenské úmluvě.<sup>187</sup> Dospěl zde k závěru, že příslušná ustanovení Schengenské úmluvy se užijí i na případy, kdy v době přijetí prvního odsuzujícího rozsudku ještě nebyla tato úmluva v daném státě účinná, pakliže je v obou dotčených smluvních státech (tj. ve státě v němž byl vydán odsuzující rozsudek, i ve státě, v něm bylo zahájeno druhé řízení pro tentýž skutek) účinná v době posuzování podmínek pro uplatnění zásady zákazu dvojího trestu orgánem, u něhož bylo řízení zahájeno později.

V rozhodnutí *Orsi a Baldetti* se SDEU zaměřil na otázku, co se rozumí „toutěž osobou“, která je vedle téhož skutku základní podmínkou uplatnění zásady *ne bis in idem*.<sup>188</sup> Uvedené rozhodnutí je významné ve dvou směrech. Jednak proto, že posuzovaný skutek spočíval v nesplnění daňové povinnosti, pročež došlo k uložení nejprve daňové a posléze trestní sankce, jednak z důvodu toho, že zatímco daňová sankce byla uložena právníkům osobám, trestní postih směřoval vůči fyzickým osobám, které jednaly jejich jménem. K přezkumu přípustnosti uložení dvojí sankce ze strany soudu nemuselo dojít právě proto, že nebyla naplněna podmínka, aby byly obě sankce uloženy téže osobě. Skutečnost, že šlo v podstatě o totéž opomenutí nebyla relevantní, protože vlastní řízení bylo vedeno vždy vůči jinému subjektu práva.

V další judikatuře se ESD/SDEU věnoval rozboru jednotlivých prvků zákazu dvojího postihu téhož skutku – *bis a idem*.

Ve vztahu k podmínce *bis* je třeba nejprve uvést, že Schengenská úmluva požaduje, aby byla osoba, na níž má dopadat ochrana *ne bis in idem*, pravomocně odsouzena (*trial has been finally disposed off*). SDEU tento pojem vykládá široce, neboť ve své judikatuře přijal závěr, že pod něj lze podřadit také rozhodnutí veřejného žalobce o zastavení trestního stíhání, zproštění soudem na základě nedostatku důkazů či zproštění na základě promlčení. V rozhodnutí *Turanský* naproti tomu (nikoli překvapivě) konstatoval, že podmínka předchozího pravomocného odsouzení není splněna v případě odložení věci policejním orgánem.<sup>189</sup>

Rozbor prvku *idem* není ničím jiným než zodpovězením otázky, co se rozumí tímž skutkem. ESD/SDEU se musel vypořádat s problémem, zda totožnost skutku konstatovat výlučně na základě skutkových okolností, právní kvalifikace či snad totožností chráněného (dotčeného) zájmu. Pro zodpovězení této otázky má patrně největší význam již citované rozhodnutí *Van Esbroeck*, kde se ESD přiklonil k první variantě.

---

<sup>187</sup> Rozsudek ze dne 9. března 2006 ve věci *Van Esbroeck*, věc č. C-436/04.

<sup>188</sup> Rozsudek ze dne 5. dubna 2017 ve věci *Orsi a Baldetti*, věc č. C-217/15 a C-350/15.

<sup>189</sup> Rozsudek ze dne 22. prosince 2008 ve věci *Turanský*, věc č. C-491/07.

Následovala rozhodnutí o dílčích aspektech, která závěr přijatý v rozsudku *Van Esbroeck* doplnila či zpřesnila. Tak například v rozhodnutí *Van Straaten* bylo konstatováno, že pro zachování totožnosti skutku není nutné stejné množství transportovaných narkotických látek v obou trestních věcech.<sup>190</sup> V rozhodnutí *Gasparini* byl přijat závěr, že dovoz zboží a jeho uvedení na trh může být obojí zahrnuto do jednoho skutku pokrytého uplatněním zásady *ne bis in idem*.<sup>191</sup>

Pro úplnost lze též zmínit, že zásadě *ne bis in idem* byla ze strany SDEU a jeho předchůdců věnována pozornost také z hlediska práva hospodářské soutěže. V rozhodnutí *Limburgse Vinyl Maatschappij a další v. Komise* ESD uvedl, že zásada *ne bis in idem* se musí dodržovat v oblasti práva hospodářské soutěže a zakazuje uložení sankce nebo zahájení dalšího sankčního řízení proti podniku z důvodu protisoutěžního jednání, za které již byl v dřívějším rozhodnutí, proti kterému nelze podat opravný prostředek, sankcionován nebo zproštěn odpovědnosti.<sup>192</sup> Tuto oblast ale ponechme stranou, protože není předmětem této práce.

Konečně lze před vlastním rozбором těch nejvýznamnějších rozhodnutí vzpomenout také rozsudek SDEU ve věci *Spasic*, z něhož plyne, že zásada *ne bis in idem* zakotvená v článku 50 Listiny EU není neomezená.<sup>193</sup> Konkrétně byla v dané věci řešena otázka, zda je v souladu s citovaným ustanovením právní úprava obsažená v článku 54 Schengenské dohody, který podmiňuje uplatňování uvedené zásady tím, aby sankce v případě odsouzení „již byla vykonána“, nebo tím, že „je právě vykonávána“ nebo již nemůže být vykonána. SDEU dané omezení vyhodnotil jako kompatibilní s článkem 50. Zdůraznil zejména splnění požadované právní formy pro omezení této zásady, zachování její podstaty, dodržení zásady proporcionality a skutečnost, že dané omezení je nezbytné a odpovídá cílům obecného zájmu, které Unie sleduje. Jedná se o požadavky, které pro omezení práv z Listiny EU stanoví článek 52 odst. 1. Nalik jsou

---

<sup>190</sup> Rozsudek ze dne 28. září 2006 ve věci *Van Straaten*, věc č. C-150/05.

<sup>191</sup> Rozsudek ze dne 28. září 2006 ve věci *Gasparini*, věc č. C-467/04.

<sup>192</sup> Rozsudek SDEU ze dne 15. října 2002 ve věci *Limburgse Vinyl Maatschappij a další v. Komise*, věc č. C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P až C-252/99 P a C-254/99 v bodě 59 uvádí: „In that regard, it should be observed that, as is apparent from the grounds of the contested judgment, the principle of non bis in idem, which is a fundamental principle of Community law also enshrined in Article 4(1) of Protocol No 7 to the ECHR, precludes, in competition matters, an undertaking from being found guilty or proceedings from being brought against it a second time on the grounds of anti-competitive conduct in respect of which it has been penalised or declared not liable by a previous unappealable decision.“

<sup>193</sup> Rozsudek Velkého senátu ze dne 27. května 2014 ve věci *Spasic*, věc č. C-360/13.

tyto splněny také v případě kombinace postihu téhož skutku v rámci daňového a trestního řízení, lze posoudit zejména na základě následujících rozhodnutí.

## 8.2 Fransson<sup>194</sup>

Pan Hans Åkerberg Fransson byl ve Švédsku stíhán pro závažný daňový únik, který měl spočívat v úmyslném uvedení nesprávných údajů v daňovém přiznání (ohledně daně z příjmů a daně z přidané hodnoty) a rovněž nepodání daňového přiznání ve vztahu k zaměstnavatelským příspěvkům. V důsledku toho měl švédský rozpočet ochudít o 662.638 švédských korun (SEK). V souladu s tehdy platnou právní úpravou mu byla za toto počínání vyměřena daňová přírážka v celkové výši 112.219 SEK (což představuje cca 17 %).<sup>195</sup> Rozhodnutí švédského daňového úřadu (*skatteverket*) bylo odůvodněno velmi stručně – poukazovalo pouze na poskytnutí nesprávných údajů panem Franssonem jako daňovým subjektem. V trestním řízení vedeném před Okresním soudem v Haparanda následně vyvstala otázka přípustnosti tohoto řízení s ohledem na to, že za tentýž skutek byla již tatáž osoba potrestána v rámci jiného řízení. Okresní soud v Haparanda se proto obrátil na SDEU s předběžnou otázkou (otázkami) týkající se uplatnění Protokolu č. 7 Evropské úmluvě a rovněž článku 50 Listiny práv EU.

Z předběžných otázek položených v rámci této věci mají pro účely této práce význam následující:

- *Otázka č. 2:* Zda se na obvinění z daňového úniku vztahuje úprava obsažená v Protokolu č. 7 a článku 50 Listiny práv EU (tedy zásada *ne bis in idem*), v případě, že obviněnému již byla z důvodů téhož jednání spočívajícího v poskytnutí nesprávných údajů uložena určitá finanční sankce (daňová sankce) ve správním řízení.
- *Otázka č. 3:* Zda má pro zodpovězení otázky č. 2 význam skutečnost, že uložení takových sankcí musí být koordinované, kdy trestní soudy mohou podle švédské právní úpravy snížit ukládanou trestní sankci v případě, že již byla uložena sankce daňová.
- *Otázka č. 4* směřovala k posouzení, zda je v souladu se zásadou *ne bis in idem* podle citované právní úpravy postup, kdy je uloženo více sankcí v samostatných řízeních, pokud je v rámci pozdějšího řízení proveden nový a nezávislý přezkum okolností případu.

---

<sup>194</sup> Rozsudek Velkého senátu SDEU ve věci *Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson* ze dne 26. února 2013, věc č. C-617/10.

<sup>195</sup> Pozn.: uvedený výpočet je pro stručnost zjednodušen, procentuální sazby se liší u jednotlivých povinných plateb. Srov. kapitolu č. 6.

- *Otázka č. 5* pak byla více než problematickým aspektem aplikované právní úpravy jakýmsi návrhem *de lege ferenda*. Švédský soud vznesl dotaz, zda by SDEU vyhodnotil jako souladné se zásadou *ne bis in idem*, pokud by právní úprava umožňovala daňovému úřadu postoupit rozhodování o uložení daňové sankce obecnému soudu, který bude rozhodovat o obvinění z daňového úniku v trestním řízení.

Soudní dvůr Evropské unie se vyjádřil k otázkám 2, 3 a 4 současně. V bodě 33 a násl. rozhodnutí zdůraznil, že článek 50 Listiny práv EU brání pozdějšímu uložení trestní sankce téže osobě pro tentýž skutek pouze v případě, má-li již uložená daňová sankce trestní povahu a je-li konečná. Kdy tomu tak je, mají posoudit vnitrostátní soudy, a to za pomoci kritérií dovozených judikaturou SDEU ve věci *Bonda*.

Stručně shrnuto, uložená daňová sankce trestní povahy brání pozdějšímu uložení trestní sankce téže osobě za tentýž skutek, má-li být zachována zásada *ne bis in idem* podle článku 50 Listiny EU. Jestliže prvně uložené daňové opatření trestní povahu nemá, je kombinace „právních reakcí“ na společensky škodlivé jednání v podobě úmyslného uvedení nesprávných údajů v daňovém přiznání a na to navazující zkrácení daně přípustná.

Možná ke škodě věci, avšak zcela v souladu s platnou právní úpravou i praxí se SDEU odmítl vyjádřit k otázce č. 5 s odůvodněním, že úkolem SDEU je přispívat k výkonu spravedlnosti v členských státech, a nikoliv poskytovat poradní stanoviska k obecným či hypotetickým otázkám.

Závěr vyplývající z rozhodnutí *Fransson* lze považovat za souladný s tím, který v rozhodné době panoval v judikatuře ESLP, a to na základě rozhodnutí *Lucky Dev v. Švédsko* přijatého v listopadu roku 2014.

Jak bude podrobně rozebráno níže, již o dva roky později však ESLP svůj pohled na danou otázku podstatným způsobem přehodnotil (srov. *A a B v. Norsko*, listopad 2016). Není bez zajímavosti, že právě v tomto přelomovém rozhodnutí se ESLP vyjádřil také k závěrům týkajícím věci *Fransson*, avšak k nikoliv obsaženým v rozhodnutím samotném (ačkoliv již bylo v danou dobu známo), ale k protichůdným závěrům, které nabídl před vydáním rozhodnutí SDEU generální advokát. Ten odkázal na nejednotnou praxi států, pokud jde o aplikaci zásady *ne bis in idem* a skutečnost, že Protokol č. 7 některými státy nebyl ratifikován vůbec, jinými s výhradami. Upozornil také na to, že většina států má ve své právní úpravě určité mechanismy, které umožňují zmírnit

nepříznivý dopad dvojí sankce. Této argumentaci dal ve věci *A a B proti Norsku* ESLP za pravdu, aniž by se podrobněji vyjádřil k závěrům obsaženým v samotném rozhodnutí. Tato skutečnost je o to překvapivější proto, že SDEU v rozhodnutí *Fransson* k argumentu generálního advokáta uvedl, že počet zemí, které ratifikovaly protokol k Evropské úmluvě, nemá na použití tohoto Protokolu vliv.

Rozhodnutí *A a B proti Norsku* bude věnována pozornost níže. Na tomto místě je však třeba uvést, že Soudní dvůr EU již i na toto rozhodnutí stihl ve své judikatuře reagovat, a to v rozhodnutí (a jemu předcházejícím stanovisku generálního advokáta) ve věci *Menci*.

### 8.3 Menci

Luca Menci byl italským podnikatelem, u něhož byla provedena daňová kontrola a zjištěno nezaplacení daně v celkové výši 282.495,76 EUR. V reakci na provedenou kontrolu uložil daňový orgán panu Mencimu pokutu ve výši 84.748,74 EUR, tedy 30 %. Správní (daňové) řízení bylo ukončeno a rozhodnutí o uložení pokuty nabylo právní moci. Jelikož je nezaplacení daně (v posuzovaném případě DPH) v Itálii také trestným činem, obrátil se tamější soud (*Tribunale di Bergamo*) s předběžnou otázkou na SDEU. Na rozdíl od případu *Fransson* zde byla položena pouze jediná otázka a zněla takto: „*Umožňuje ustanovení článku 50 [Listiny], vykládané ve světle článku 4 [protokolu] č. 7 [EÚLP] a příslušné judikatury ESLP, zahájit trestní řízení, jehož předmětem je skutek (nezaplacení DPH), za který byla obžalovanému uložena konečná správní sankce?*“

Stanovisko generálního advokáta M. Campos Sánchez-Bordony svojí argumentací plynule navazuje na rozhodnutí ve věci *Fransson*. Rozhodnutí ve věci *A a B proti Norsku* pokládá generální advokát za velkou výzvu pro SDEU a konstatuje převratnou změnu v rozsahu aplikace *ne bis in idem* ze strany ESLP, byť vzápětí dodává, že institucionální respekt mezi oběma soudy mu neumožňuje uvádět jakékoli kritické poznámky. I přesto lze ale stanovisko generálního advokáta vyhodnotit jako poměrně odvážné.

Generální advokát kritizuje důvody, které ESLP vedly k přijetí závěrů obsažených ve věci *A a B proti Norsku*. Poukazuje zejména na zjevnou vůli vyhovět požadavkům smluvních stran Evropské úmluvy bez dalšího a argument o nikoliv úplné ratifikaci Dodatkového protokolu č. 7. Takové důvody ale podle M. Campos Sánchez-Bordony nejsou dostačující pro to, aby bylo ustoupeno od již dosažené úrovně ochrany práva v podobě *ne bis in idem* získané rozhodnutím *Fransson*: „*Jelikož rozsudek A a B v. Norsko*



omezuje záruky, které oprávněným osobám vyplývají z uvedeného ustanovení, a dovoluje souběh řízení, trestů a správních sankcí, které mají z věcného hlediska trestný obsah, za již uvedených okolností, Soudní dvůr by zaručil vyšší úroveň ochrany v rámci článku 50 Listiny, pokud by bez výhrad zachoval svou dosavadní judikaturu založenou na rozsudku *Åkerberg Fransson*.“ K tomu pak generální advokát dodal, že odlišnosti v úpravách států EU, pokud jde o ukládání daňových a trestních sankcí v reakci na zkrácení daně a obdobná jednání, nezakládají důvod pro konstatování nezbytnosti opatření, jež je podstatným průlomem do zásady *ne bis in idem*. V závěru svého stanoviska pak uvedl následující výrok: „Článek 50 Listiny práv EU je porušen, pokud je zahájeno trestní řízení nebo se uloží trestní sankce vůči osobě, které byla dříve za tentýž čin pravomocně uložena daňová sankce, pokud má tato sankce navzdory svému označení ve skutečnosti trestní povahu.“

Vlastní rozhodnutí ve věci *Menci* přijal Soudní dvůr EU 20. března 2018.<sup>196</sup> Závěry v něm obsažené lze hodnotit jako určitý kompromis mezi rozhodnutím ESLP ve věci *A a B proti Norsku* a stanoviskem generálního advokáta. Snaha přiblížit se judikatuře ESLP a zabránit tak rozkolu mezi postoji obou nejvýznamnějších evropských soudů je patrná, na druhé straně lze v tomto rozhodnutí oproti judikatuře ESLP identifikovat i jednu podstatnou odlišnost.

Na úvod třeba upozornit na to, že zatímco v rozhodnutí *Fransson* trval SDEU na závěru, že je to vnitrostátní soud, komu přísluší posoudit trestněprávní povahu příslušné sankce, ve věci *Menci* se jal tuto otázku řešit sám. Aplikuje kritéria získaná ve věci *Bonda* na daný případ, se přiklonil závěru, že italské daňové penále ve výši 30 % povahu trestní sankce má.

Dále SDEU odkázal na výše citované rozhodnutí ve věci *Spasic* a přípustnost omezení práv z Listiny, pakliže jsou splněna kritéria podle článku 52 odst. 1. Omezení zásady *ne bis in idem* paralelním vedením daňového a trestního řízení pak podrobil testu těchto kritérií. V daném případě nebylo ani sporu o tom, že toto omezení je stanoveno zákonem, tedy v požadované právní formě. SDEU konstatoval i zachování podstaty této zásady, protože důvody, za kterých je přípustná kombinace obou řízení jsou v italské právní úpravě stanoveny taxativně. Ve vztahu k podmínce sledování obecného zájmu zdůraznil SDEU důležitost, kterou Evropská unie přikládá boji proti protiprávním jednáním v oblasti DPH. Podmínka proporcionality pak podle SDEU vyžaduje, aby

---

<sup>196</sup> Rozsudek Velkého senátu ze dne 20. března 2018 ve věci *Menci*, věc č. C-524/15.

kumulace obou řízení nepřekročila meze toho, co je přiměřené a nezbytné k dosažení tohoto cíle. Přiměřenost pak musí být zachována také, pokud jde kumulaci obou sankcí. Jak vyplývá z rozboru judikatury ESLP provedeného níže, právě v této oblasti lze vysledovat podstatnou odlišnost. Jako jeden z důvodů rozhodných pro konstatování přiměřenosti italské právní úpravy totiž SDEU vyzdvihl způsob, jakým na sebe ustanovení upravující daňové a trestní řízení reagují. SDEU kvitoval speciální polehčující okolnost v trestním řízení, kterou představuje dobrovolné zaplacení daňového dluhu a zejména pravidlo, podle něhož se v případě trestního odsouzení daňová sankce obligatorně nevykoná. Lze tak uzavřít, že za souladnou s článkem 50 Listiny pokládá SDEU úpravu, která sleduje cíl obecného zájmu v podobě boje proti únikům na DPH, obsahuje pravidla, která eliminují nepřiměřené zatížení dotčené osoby a zajišťují, že dohromady uložené sankce budou ve výsledku přísné pouze do té míry, v jaké to vyžaduje závažnost postihovaného jednání.

#### 8.4 Hodnocení judikatury SDEU

Z výše uvedeného je zřejmé, že judikatura SDEU týkající se otázky přípustnosti souběhu daňového a trestního postihu téhož skutku prošla určitým vývojem. Ještě v roce 2013, kdy bylo přijato rozhodnutí ve věci *Fransson*, postačovala samotná trestněprávní povaha daňového penále (pokuty, přírážky) k tomu, aby proběhnuvší daňové řízení stavělo překážku v podobě *zásady ne bis in idem* následnému řízení trestnímu (a spíše teoreticky také obráceně).

Tento závěr si vyžádal četné reakce právní doktríny. Někteří autoři vyjádřili podivení, proč SDEU na rozdíl od svého generálního advokáta nepracoval také s dosavadní judikaturou ESLP. Švédští autoři poukazovali na to, že aplikací závěrů z rozhodnutí *Fransson* bude sice důsledně zachována zásada *ne bis in idem*, ale švédské orgány veřejné moci se tím připraví také o výhody, které dvojí postih má.<sup>197</sup> Někteří z nich dokonce uváděli, že daňové úniky jsou natolik závažnou trestnou činností, že je nelze řešit pouze na úrovni správního práva, ale zpravidla mají vést k trestu odnětí svobody. Postih závažných daňových úniků pouze na úrovni správního práva je například podle Stenborreové švédskému právnímu myšlení cizí.<sup>198</sup> Z těchto textů lze dovodit takřka odpor vůči tomu, aby administrativní sankce stavěla překážku následné trestní.

---

<sup>197</sup> KRISTOFFERSSON, Eleonor. The Future of the Swedish Tax Sanction System after Ne bis in idem. In NERGELIUS Joakim a Eleonor KRISTOFFERSSON. *Human Rights in Contemporary European Law. Swedish Studies in European Law, Volume 6*. Oxford and Portland, Oregon: Hart Publishing, 2015, s. 219.

<sup>198</sup> STENBORRE, Eva. Artbrott. *Svensk juristidning, Swedish Law Journal*, 1998, s. 746.

Jiní zdůrazňovali zejména problémy související s dokazováním. E. Kristofferssonová poukazuje na to, že je-li daňové penále trestní sankcí, pak by jejímu uložení mělo předcházet zjištění skutkového stavu nade vší pochybnost (*beyond any reasonable doubt*).<sup>199</sup> Švédská daňová úprava ale pro uložení penále pracuje s požadavkem, aby právem předvídaná situace byla zřejmá (*clear*), což je standard o poznání nižší. V praxi navíc nejsou výjimkou ani případy, kdy jsou daňové sankce ukládány pouze na základě určité pravděpodobnosti (*likely*).<sup>200</sup>

Za pozoruhodnou považují také připomínku autorů, kteří poukazovali na nevhodný důsledek závěrů z rozhodnutí *Fransson*, a sice, že pachatelům daňových úniků přijaté závěry umožní kalkulovat se sousledností obou řízení podle toho, které je pro ně výhodnější, aby proběhlo jako první.<sup>201</sup> V jednom případě by bylo možné vyhnout se trestní odpovědnosti, v druhém řádnému splnění daňových povinností. Na druhou stranu se domnívám, že vliv takových osob na postup orgánů veřejné moci (ať už orgánů činných v trestním řízení, nebo správců daně) nelze přeceňovat.

Obrat v judikatuře ESLP způsobený vydáním rozhodnutí ve věci *A a B proti Norsku* se patrně nemohl neodrazit také v postoji SDEU. Stalo se tak přijetím rozhodnutí ve věci *Menci*, v němž byla obecně připuštěna možnost kombinace obou právních reakcí na příslušné společensky škodlivé jednání, avšak s výhradami uvedenými výše. Soudní dvůr Evropské unie tak nereflektoval návrh generálního advokáta, který zastával názor, že je třeba držet se závěrů přijatých ve věci *Fransson* a neustupovat od standardu ochrany dosažené v judikatuře tohoto soudu. Je však třeba poukázat na to, že důležitým atributem, pro který byla italská úprava vyhodnocena jako konformní, bylo pravidlo, že v případě trestního odsouzení se uložená daňová sankce obligatorně nevykoná.

---

<sup>199</sup> Op cit. 197.

<sup>200</sup> V české právní úpravě správy daní je dokonce důkazní břemeno zcela obrácené. Srov. kapitulu 3 této práce.

<sup>201</sup> Op cit. 197.

## 9. Judikatura Evropského soudu pro lidská práva

Jak již bylo uvedeno, zásada *ne bis in idem* je součástí „práva Rady Evropy“ od přijetí Dodatkového protokolu č. 7 k Evropské úmluvě v roce 1984, resp. jeho účinnosti v roce 1988. Již od 90. let minulého století proto můžeme pozorovat významnou judikatorní činnost Evropského soudu pro lidská práva v této oblasti. Navíc nelze opomenout ani starší judikaturu tohoto soudu, která sice nemíří přímo na výklad ustanovení článku 4 Protokolu, ale jejíž význam pro interpretaci zásady *ne bis in idem* je nesporný. Jde zejména o rozhodnutí vážící se k obsahu pojmu „trestní obvinění“ a „trestní sankce“, jimž byla věnována pozornost v kapitole 5 této práce.

Přehled těch nejvýznamnějších rozhodnutí ESLP na dané téma byl opakovaně podán v odborné literatuře, a to jak české, tak i zahraniční. V první skupině lze za nejcitovanější dílo patrně pokládat práci B. van Bockela.<sup>202</sup> Z českých autorů se uvedené problematice ve své publikační činnosti hojně věnuje Jiří Kmec<sup>203</sup>, ale opomenout nelze ani dílo Pavla Šámala<sup>204</sup>, Kateřiny Štrejtové<sup>205</sup> a dalších.<sup>206</sup> Než bude přikročeno k rozboru nejdůležitějších rozhodnutí ESLP pro vyhodnocení vztahu trestního a daňového řízení z hlediska zásady *ne bis in idem* z poslední doby, za která pokládám rozhodnutí ve věci *Lucky Dev v. Švédsko, A a B v. Norsko a Johannesson v. Island*, je

---

<sup>202</sup> VAN BOCKEL, Bas. *The Ne Bis in Idem Principle in EU Law*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2010.

<sup>203</sup> KMEC, Jiří. K některým aspektům zásady "ne bis in idem" ve světle judikatury Evropského soudu pro lidská práva. 1. *Trestní právo*. 2004, 9(1), 21-24; KMEC, Jiří. K některým aspektům zásady "ne bis in idem" ve světle judikatury Evropského soudu pro lidská práva. 2. *Trestní právo*. 2004, 9(2), 20-24; KMEC, Jiří. K některým aspektům zásady "ne bis in idem" ve světle judikatury Evropského soudu pro lidská práva. 3. *Trestní právo*. 2004, 9(3), 16-18. KMEC, Jiří. Reflexe recentní judikatury Evropského soudu pro lidská práva k zásadě ne bis in idem v judikatuře Nejvyššího soudu. In GRIVNA, Tomáš (ed.). *Pocta Pavlu Šámalovi k 65. narozeninám. Čtvrtstoletí hledání spravedlnosti na Nejvyšším soudě ČR*. Praha: C. H. Beck, 2018. s. 107-123.

<sup>204</sup> ŠÁMAL, Pavel. Uplatnění zásady ne bis in idem při posuzování trestní odpovědnosti za zkrácení daně. *Trestněprávní revue*. 2017, č. 11-12, s. 247-260.

<sup>205</sup> ŠTREJTOVÁ, Kateřina. Zásada „ne bis in idem“ pohledem Evropského soudu pro lidská práva a důsledky pro české trestní řízení. In: *Právní prostor* [online]. 30. 3. 2015 [cit. 2018-07-11]. Dostupné z <https://www.pravniprostor.cz/clanky/trestni-pravo/zasada-ne-bis-in-idem-pohledem-evropskeho-soudu-pro-lidska-prava-a-dusledky-pro-ceske-trestni-rizeni>.

<sup>206</sup> Například též PELC, Vladimír, ml. In PELC, Vladimír st. a Vladimír PELC ml. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy: komentář k zákonu č. 321/2016 Sb., charakteristika daňových prvků a pojmů normy, předchozí legislativní iniciativy, daňové trestné činy*. Olomouc: Anag, 2017; SLAVÍKOVÁ, Hedvika. Judikatura Evropského soudu pro lidská práva týkající se zásady ne bis in idem – část I. In *epravo.cz* [online]. 27. 8. 2003 [cit. 2018-07-14]. Dostupné z <https://www.epravo.cz/top/clanky/judikatura-evropskeho-soudu-pro-lidska-prava-tykajici-se-zasady-ne-bis-in-idem-cast-i-21960.html>, KÜHN, Zdeněk. Nový přestupkový zákon, odpovědnost právnických osob a problematika dvojího trestání téhož deliktu. *Právní rozhledy*. 2018, č. 3, s. 77-84; KOSAŘ, David. Zolotukhin proti Rusku: ne bis in idem. *Přehled rozsudků Evropského soudu pro lidská práva*, Praha: ASPI., Praha: Wolters Kluwer ČR a.s., 2009, XII, č. 2, s. 103-112; či nejnověji GRIVNA, Tomáš. § 28. In ŠÁMAL, Pavel et al. *Trestní odpovědnost právnických osob*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2018 (v tisku).

zapotřebí alespoň ve stručnosti shrnout, jakým způsobem se pohled ESLP na danou problematiku vyvíjel.

## 9.1 Prejudikatura

Pomineme-li rozhodnutí rozebraná v kapitole 5 této práce, je třeba poukázat zejména na následující. Obdobně jako SDEU, také ESLP se v některých svých rozhodnutích soustředil na význam a zařazení principu *ne bis in idem*. Jiří Kmec ve svém příspěvku poukazuje na zajímavý paradox. Ačkoliv ESLP pokládá zásadu *ne bis in idem* za součást práva na spravedlivý proces v širším slova smyslu, nevyvozuje ji z článku 6 Evropské úmluvy. Důsledkem toho je skutečnost, že stížnosti osob namítajících porušení zásady *ne bis in idem* vůči státu, jenž neratifikoval Dodatkový protokol, jsou ze strany ESLP vyhodnoceny jako nepřípustné, protože ESLP tuto zásadu mezi soubor práv, z nichž sestává článek 6 Evropské úmluvy, jednoduše neřadí.<sup>207</sup>

Podobnost v judikatuře obou soudů lze vysledovat také, pokud jde o zkoumání prvku *idem*, tedy otázky, co se rozumí totožností skutku. Vývoj judikatury ESLP bývá demonstrován zejména na třech klíčových rozhodnutích.<sup>208</sup> V rozsudku *Gradinger v. Rakousko* (1995) byla pro konstatování totožnosti skutku důležitá shoda ve skutkových okolnostech, nehledě na právní kvalifikaci.<sup>209</sup> Odchylný postoj ESLP zaujal v případě *Oliveira v. Švýcarsko* (1998).<sup>210</sup> Stěžovatelka byla v této věci postižena nejprve za to, že nedokázala udržet kontrolu nad svým vozidlem a posléze též za ublížení na zdraví jiné osobě, které bylo důsledkem prvně uvedeného jednání. Jeden skutek znamenal podle švýcarského práva dvě odchylné právní kvalifikace, jednu v rámci správního řízení, druhou v rámci trestního. ESLP zde porušení Protokolu neshledal, neboť uvedl, že článek 4 postihuje dvojí potrestání za totéž porušení zákona, nikoliv porušení dvou různých předpisů. Lze tedy uvést, že tímto závěrem ESLP přehodnotil svůj přístup a za klíčové kritérium pro vyhodnocení porušení zásady *ne bis in idem* pojal právní kvalifikaci skutku. Konečně je třeba věnovat pozornost rozhodnutí *Zolotukhin v. Rusko*<sup>211</sup>, které bývá

---

<sup>207</sup> Srov. rozhodnutí senátu (1. sekce) ESLP o přípustnosti stížnosti č. 45282/99 ve věci *Blokker v. Nizozemí* ze dne 7. listopadu 2000.

<sup>208</sup> Nejde samozřejmě o všechna rozhodnutí významná pro danou problematiku – z těch dalších lze uvést např. rozhodnutí senátu (3. sekce) ve věci *Franz Fischer v. Rakousko* ze dne 29. května 2001 (stížnost č. 37950/97); rozhodnutí senátu (3. sekce) ve věci *Ponsetti a Chesnel v. Francie* ze dne 14. září 1999 (stížnosti č. 36855/97; 41731/98); rozhodnutí senátu (2. sekce) ve věci *Göktan v. Francie* ze dne 2. července 2002 (stížnost č. 33402/96) a další.

<sup>209</sup> Rozsudek Senátu ESLP ze dne 23. října 1995 ve věci *Gradinger v. Rakousko* (stížnost č. 15963/90).

<sup>210</sup> Rozsudek Senátu ESLP ze dne 30. července 1998 ve věci *Oliveira v. Švýcarsko* (stížnost č. 25711/94).

<sup>211</sup> Rozsudek Velkého senátu ESLP ze dne 10. února 2009 ve věci *Sergey Zolotukhin v. Rusko* (stížnost č. 14939/03).

považováno za sjednocující rozhodnutí k nastíněné problematice.<sup>212</sup> V tomto rozhodnutí se ESLP vrátil ke své původní myšlence a uvedl, že pro posouzení totožnosti skutku je rozhodný skutek sám, tedy skutkové okolnosti. Tyto musejí být totožné, či alespoň v podstatě totožné. ESLP užil výrazu „skutečnosti neoddělitelně spojeny v čase a prostoru“.

Následně byla přijatá pravidla aplikována v mnoha navazujících rozhodnutích. Porušení zásady *ne bis in idem* bylo shledáno v rozhodnutích *Ruotsalainen v. Finsko* (2009)<sup>213</sup>, *Tsonyo Tsonev v. Bulharsko II* (2010)<sup>214</sup>, *Tomasović v. Chorvatsko* (2011)<sup>215</sup> či *Khmel v. Rusko* (2013).<sup>216</sup>

Z vypočtených rozhodnutí má pro účely této práce patrně největší význam prvně uvedené. Pan Ruotsalainen totiž používal pro své vozidlo pohonnou hmotu, která byla oproti naftě stižena vyšší (přídavnou) daní. Tuto vyšší daň však neuhradil a byl za to postižen v rámci trestního řízení peněžitým trestem. Za tentýž skutek následovala také sankce od daňového úřadu. Na základě poznatků z rozhodnutí *Zolotukhin v. Rusko* ESLP konstatoval totožnost skutku a dále uvedl, že obě dvě uložené sankce měly tentýž účel – odradit potenciálního pachatele od opakování daného jednání v budoucnu. V daném případě tak bylo shledáno porušení článku 4 Protokolu.

Pozornost Evropského soudu pro lidská práva byla věnována také výkladu prvku *bis* čili otázce, zda se jedná o dvojí řízení.

Na tomto místě je třeba podotknout, že kumulace různých řízení týkajících se téhož skutku sama o sobě není zásadou *ne bis in idem* vyloučena.<sup>217</sup> Je však zapotřebí, aby byly splněny určité podmínky. Výkladový materiál ESLP tyto příhodně dělí do tří oblastí.<sup>218</sup> ESLP jednak řešil otázku, kdy je první z obou rozhodnutí konečné, dále se zabýval tím, kdy jde v případě druhého z vedených řízení skutečně o „nové“ řízení (a jde tedy o jejich opakování), a konečně řešil také výjimky z nastolených pravidel. Následující rozbor vychází z uvedeného dokumentu.

---

<sup>212</sup> KOSAŘ, David. Zolotukhin proti Rusku: *ne bis in idem*. *Přehled rozsudků Evropského soudu pro lidská práva*, Praha: ASPI., Praha: Wolters Kluwer ČR a.s., 2009, XII, č. 2, s. 103-112.

<sup>213</sup> Rozsudek senátu (4. sekce) ze dne 16. června 2009 ve věci *Ruotsalainen v. Finsko* (stížnost č. 13079/03).

<sup>214</sup> Rozsudek senátu (4. sekce) ze dne 14. ledna 2010 ve věci *Tsonyo Tsonev v. Bulharsko II* (stížnost č. 2376/03).

<sup>215</sup> Rozsudek senátu (1. sekce) ze dne 18. října 2011 ve věci *Tomasović v. Chorvatsko* (stížnost č. 53785/09).

<sup>216</sup> Rozsudek senátu (5. sekce) ze dne 12. prosince 2013 ve věci *Khmel v. Rusko* (stížnost č. 20383/04).

<sup>217</sup> Srov. rozsudek ve věci *R. T. v. Švýcarsko, Nilsson v. Švédsko* či *Boman v. Finsko*.

<sup>218</sup> European Court of Human Rights. *Guide on Article 4 of Protocol No. 7 – Right not to be tried or punished twice*. [online] 30. 4. 2018. Directorate of the Jurisconsult. [cit. 2018-07-17]. Dostupné z [https://www.echr.coe.int/Documents/Guide\\_Art\\_4\\_Protocol\\_7\\_ENG.pdf](https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_4_Protocol_7_ENG.pdf)

Článek 4 Protokolu stanoví jako podmínku aplikace pravidla *ne bis in idem* konečnou povahu prvního z rozhodnutí (*final*). Podle výkladové zprávy k Protokolu je konečným rozhodnutím takové, které v tradičním slova smyslu představuje překážku věci pravomocně rozhodnuté (*res iudicata*). ESLP pak ve své judikatuře dovysvětlil, že mezi taková rozhodnutí nelze řadit rozhodnutí o přerušení trestního řízení (*Smirnova a Smirnova v. Rusko*<sup>219</sup>), rozhodnutí státního zástupce o nestíhání podezřelého (ovšem zde nutno podotknout v kontextu finské právní úpravy; *Sundqvist v. Finsko*<sup>220</sup>) ani rozhodnutí, kterým se ukončuje trestní řízení na základě amnestie, spočívá-li kvalifikace skutku v nejzávažnějších zločinech podle mezinárodního práva (v posuzované věci v útoku na civilní obyvatelstvo, *Marguš v. Chorvatsko*<sup>221</sup>).

Předtím, než ESLP konstatoval, že v případě paralelních a koordinovaných řízení, konečná povaha prvního z rozhodnutí nemá význam (viz *A a B v. Norsko*), zastával názor, že, je-li první z proběhnuvším řízení vyřízeno konečným rozhodnutím v době, kdy má druhé má být dále vedeno či teprve zahájeno, pak toto pozdější (nové) řízení je v souladu s Protokolem nepřipustné (*Zolotukhin v. Rusko, Muslija v. Bosna and Hercegovina*<sup>222</sup>, *Kapetanios a další v. Řecko*<sup>223</sup>).

Mnohokrát pak s ohledem na to porušení Protokolu shledal v případech, v nichž jedno z řízení bylo daňové a druhé trestní. Žalovanými státy bylo nejčastěji Finsko a Švédsko.<sup>224</sup> ESLP konstatoval, že pravidlo *ne bis in idem* je porušeno, pakliže trestní a správní sankce za tentýž skutek byly uloženy různými orgány ve dvou různých řízeních, která nebyla nikterak provázána (byla vedena zcela nezávisle), a v později zahájeném řízení nebyla zohledněna první z uvedených sankcí. Finsku vytkl také nedostatek spolupráce mezi správními (daňovými) a trestními orgány. Obdobný závěr plyne také z rozhodnutí *Lucky Dev v. Švédsko*, které bude rozebráno podrobněji.<sup>225</sup>

---

<sup>219</sup> Rozsudek senátu (3. sekce) ze dne 24. července 2003 ve věci *Smirnova a Smirnova v. Rusko* (stížnosti č. 46133 a č. 48183/99).

<sup>220</sup> Rozsudek senátu (4. sekce) ze dne 22. listopadu 2005 ve věci *Sundqvist v. Finsko* (stížnost č. 75602/01).

<sup>221</sup> Rozsudek Velkého senátu ze dne 27. května 2014 ve věci *Marguš v. Chorvatsko* (stížnost č. 4455/10).

<sup>222</sup> Rozsudek senátu ze dne 14. března 2014 ve věci *Muslija v. Bosna and Hercegovina* (stížnost č. 32042/11).

<sup>223</sup> Rozsudek senátu ze dne 30. dubna 2015 ve věci *Kapetanios a další v. Řecko* (stížnost č. 9028/13).

<sup>224</sup> Rozsudek senátu (4. sekce) ve věci *Glantz v. Finsko* ze dne 20. května 2014 (stížnost č. 37394/11); rozsudek senátu (4. sekce) ve věci *Nykänen v. Finsko* ze dne 20. května 2014 (stížnost č. 11828/11); srov. též rozsudek senátu (4. sekce) ve věci *Häkka v. Finsko* ze dne 20. května 2014 (stížnost č. 758/11), kde však stěžovatel nevyčerpal všechny obranné mechanismy podle vnitrostátního práva a jeho stížnost tak byla jako nepřipustná odmítnuta.

<sup>225</sup> Rozsudek senátu (4. sekce) ze dne 27. listopadu 2014 ve věci *Lucky Dev v. Švédsko* (stížnost č. 7356/10).

Díky uvedení těchto výtek lze však zároveň říci, že již z těchto rozhodnutí (úplně poprvé v rámci rozhodnutí o nepřipustnosti stížnosti ve věci *Nilsson v. Švédsko*<sup>226</sup>) naznačil ESLP určité vodítko, kterým lze naopak zabránit tomu, aby proběhnuvší daňové řízení automaticky znamenalo nutnost zastavit následující řízení trestní a naopak. Postačí prosté užití argumentu a *contrario*. ESLP zmiňuje „paralelní, nikoliv opakované vedení řízení“, předvídatelnost kombinace obou řízení a jejich časovou a prostorovou souvislost. Jak ukáže níže provedený rozbor rozhodnutí ve věci *A a B v. Norsko*, právě tato cesta ESLP nakonec dovedla k možnosti vedení obou řízení při současném zachování zásady *ne bis in idem*.

## 9.2 Lucky Dev v. Švédsko

Rozsudek ve věci *Lucky Dev v. Švédsko* navazuje na výše uvedená rozhodnutí, v nichž ESLP konstatoval porušení zásady *ne bis in idem* Finskem. Nejde tedy o přelomové rozhodnutí v tom smyslu, že by jako první přineslo závěr o nepřipustnosti kumulace daňové a trestní sankce, nejsou-li splněny určité podmínky, a nejedná se ani o rozhodnutí, které by přijal Velký senát. Právě toto rozhodnutí si však ve své judikatuře adoptoval Nejvyšší správní soud ČR a vyvolalo značné ohlasy v odborné literatuře, jak bude poukázáno níže.

V daném případě stěžovatelka, provozovatelka restaurace, nepřiznala všechny své příjmy v daňovém přiznání a ty, jež v něm uvedla, nebyly přiznány správným způsobem. Za to jí švédský daňový úřad uložil penále ve výši 20 % a 40 % z doměřené částky. Trestním soudem ve Stockholmu byla zároveň odsouzena za závažný trestný čin *nedostatky ve vedení účetnictví*, přičemž státní zástupce navrhoval rovněž její odsouzení za závažný daňový trestný čin. Soud však k vyslovení viny za tento čin s ohledem na nedostatečnou míru zavinění stěžovatelky nepřistoupil a pro tento skutek ji zprostil obžaloby. Daňovým úřadům to však nebránilo v tom, aby daňové řízení vedly i po takto skončené trestní věci. Jelikož byla stěžovatelka pro uvedený skutek zproštěna, nemohla se v rámci trestního soudnictví bránit cestou řádných a mimořádných opravných prostředků a nezbylo jí než se obrátit se stížností na ESLP. Ten nejprve souhrnně zrekapituloval relevantní judikaturu, přičemž zdůraznil zejména svůj pohled na totožnost skutku přijatý ve věci *Zolotukhin v. Rusko*. Posléze podrobil případ *ne bis in idem*-testu sestávajícího z následujících otázek:

---

<sup>226</sup> Rozsudek senátu (2. sekce) ze dne 13. prosince 2005 ve věci *Nilsson v. Švédsko* (stížnost č. 73661/01).



1. Měla uložená daňová sankce trestního povahu?
2. Byla v obou řízeních (daňovém i trestním) dána totožnost skutku (*idem*)?
3. Bylo některé z řízení završeno „konečným“ rozhodnutím?
4. Bylo v posuzovaném případě vedeno „dvojí“ řízení (*bis*)?

Odpovědi na první dvě otázky v podstatě vyžadovaly pouze shrnutí dosavadní judikatury a souhlas ESLP s tvrzením stran, neboť trestní povaha daňového penále podle švédské právní úpravy ani totožnost skutku mezi těmito nebyla sporná.

Jako konečné bylo vyhodnoceno rozhodnutí trestního soudu, proti němuž stěžovatelka nepodala odvolání a které nabylo právní moci. Gros daného případu tak spočívalo v posouzení, zda bylo řízení dvojí (*bis*). ESLP zde zdůraznil, že princip *ne bis in idem* nezapovídá pouze právo státu trestat dvakrát, ale také soudit a stíhat dvakrát. Zásada *ne bis in idem* nevylučuje paralelní vedení dvou řízení pro tentýž skutek, protože článek 4 Dodatkového protokolu neposkytuje ochranu v podobě překážky litispendence. Nicméně porušením pravidla *ne bis in idem* je situace, kdy druhé z vedených řízení pokračuje i poté, co bylo v prvním přijato konečné rozhodnutí. Jako jediný správný postup v takové situaci ESLP vyhodnotil zastavení druhého z vedených řízení.

V posuzovaném případě tak bylo rozhodné, že daňové řízení pokračovalo ohledně téhož skutku stěžovatelky, navzdory tomu, že v trestním řízení pro něj byla zproštěna a toto rozhodnutí se stalo konečným. ESLP tak porušení Protokolu v tomto případě shledal.

### 9.3 A a B v. Norsko

Dlouho očekávané rozhodnutí Velkého senátu ESLP ve věci *A a B v. Norsko* bylo přijato v listopadu 2016.<sup>227</sup> Za pozornost stojí skutečnost, že 6 evropských zemí (včetně České republiky) se k řízení připojilo v pozici vedlejších účastníků a jejich vlády zaslaly ESLP svá vyjádření. Česká vláda akcentovala rozhodnutí ve věci *Jussila v. Finsko*, v němž ESLP rozlišil aplikaci záruk spravedlivého procesu v případě tvrdého jádra trestního práva (klasického trestního řízení) a v případě řízení, která vykazují prvky trestního, ale svou povahou se liší. Ohledně druhé skupiny pak jedním dechem doplnil, že pro tuto záruky článku 6 Evropské úmluvy neplatí tak striktně. Českou republiku tak patrně zajímalo, zda je tomu tak i v případě pravidla *ne bis in idem*.

---

<sup>227</sup> Rozsudek Velkého senátu ze dne 15. listopadu 2016 ve věci *A a B v. Norsko* (stížnosti č. 24130/11 29758/11).

Skutkové okolnosti případu *A a B v. Norsko* se ve své podstatě nikterak významně neliší od těch dosud rozebíraných.

V řízení došlo ke spojení případů dvou norských stěžovatelů. Oba zatajili před norskými daňovými úřady některé příjmy ze svých obchodních transakcí, což znamenalo neuhrazenou daňovou povinnost celkem ve výši cca 32,5 mil. norských korun (3,6 mil. EUR). V důsledku toho jim byla tato daň doměřena a zároveň uloženo penále ve výši 30 % ze základu dlužné částky. Za spáchání závažného daňového podvodu byli navíc pravomocně odsouzeni trestními soudy.

Z hlediska časové souslednosti, která se ukáže jako významná, přiblížím podrobněji případ prvního stěžovatele. Obviněn z trestného činu byl v prosinci 2007, doměření daně proběhlo v srpnu 2008, v říjnu téhož roku byl obžalován. Rozhodnutí o doměření daně následovalo v listopadu 2008. V březnu 2009 byl vydán odsuzující trestní rozsudek.

ESLP otázku zachování zásady *ne bis in idem* posoudil tak, že provedl *ne bis in idem*-test sestávající z aspektů uvedených výše v rámci rozhodnutí *Lucky Dev v. Švédsko* a jeden z nich (prvek *bis*) obohatil o nový test – *test dostatečně blízké časové a věcné souvislosti* mezi oběma řízeními.

V rámci *ne bis in idem*-testu bylo obdobně jako v případě *Lucky Dev v. Švédsko* konstatováno, že uložená daňová sankce má v souladu s ustálenou judikaturou trestní povahu a totožnost skutku je dána a ostatně není ani mezi stranami sporná.

Poněkud překvapivý postoj zaujal ESLP k otázce konečné povahy prvního z přijatých rozhodnutí. S odkazem na existenci blízké časové spojitosti mezi oběma řízeními totiž uvedl, že *nepovažuje za nezbytné se touto otázkou hlouběji zabývat*.

Proto i v tomto rozhodnutí se jako klíčový komponent *ne bis in idem*-testu ukázalo posouzení, zda došlo k opakování řízení (*bis*).

V této souvislosti bylo ze strany ESLP nejprve poukázáno na to, že smluvní státy mají prostor, pokud jde o volbu prostředků, které ve svém souhrnu představují právní odpověď na společensky škodlivé jednání. Tato odpověď může být podle soudu představována vzájemně se doplňujícími různými řízení, pokud tato tvoří souvislý celek s cílem uchopit různé aspekty daného společenského problému. Dále ESLP zdůraznil, že pořadí, ve kterém budou tato řízení vedena nemá z hlediska souladu s článkem 4 Protokolu vliv. Podstatné je, že nepůjde o opakování postihu za tentýž skutek, nýbrž o kombinaci řízení, která se budou věcně doplňovat a budou spojena v čase, jinými slovy budou vykazovat *dostatečně blízkou souvislost věcnou a časovou*.

Pro určení věcné souvislosti slouží podle ESLP tyto faktory, přičemž s ohledem na formulaci soudu („mezi významné faktory patří“) lze usuzovat na to, že tyto jsou stanoveny dispozitivně, příklamo<sup>228</sup>:

1. *zda obě samostatná řízení sledují vzájemně se doplňující cíle, a tedy zda se týkají, nikoli pouze in abstracto, ale také in concreto, různých aspektů daného protispolečenského jednání;*
2. *zda je kombinace daných řízení předvídatelným důsledkem téhož postihovaného jednání, a to v právu i v praxi (idem);*
3. *zda jsou příslušná řízení vedena takovým způsobem, kterým se v maximální možné míře zabrání opakování při shromažďování a hodnocení důkazů, zejména skrze odpovídající vzájemnou součinnost mezi jednotlivými příslušnými orgány, díky které se prokázané skutkové okolnosti využijí i v druhém řízení;*
4. *a především, zda je sankce uložená v řízení, které bylo skončeno jako první, zohledněna v řízení, které je skončeno jako poslední, s cílem zamezit, aby byl dotčený jednotlivec v konečném důsledku vystaven nadměrné zátěži, přičemž pravděpodobnost posledně zmiňovaného rizika je nejnižší, pokud existuje mechanismus započtení, kterým se zajistí přiměřenost celkové výše všech uložených sankcí.<sup>229</sup>*

K požadavku časové souvislosti ESLP uvedl, že ve vztahu k souvislosti věcné není alternativou, nýbrž podmínkou, která musí být splněna současně. Dále poukázal na to, že tuto podmínku nelze vykládat tak striktně, aby obě řízení musela být vedena současně. Kdy lze tuto podmínku považovat za splněnou, ESLP blíže nerozvedl, pouze doplnil, že *musí být dostatečně těsná, aby jednotlivce chránila před nejistotou, zdlouhavostí a průtahy v řízení.*<sup>230</sup>

Aplikuje tyto závěry na posuzovaný případ pak ESLP uvedl následující.

(1) Ve vztahu k diferenciaci cílů obou řízení se ztotožnil s úvahami norských orgánů, podle nichž daňové penále slouží obecnému odrazení od nesprávných či neúplných daňových přiznání a také k náhradě práce a nákladů, které daňové správě

---

<sup>228</sup> S ohledem na význam těchto kritérií považuji za vhodné je citovat doslova. Podtržení doplňuji.

<sup>229</sup> Bod 132 rozhodnutí.

<sup>230</sup> Bod 134 rozhodnutí.

vznikají ve snaze taková přiznání odhalit. Trestní sankce naproti tomu je nejen odrazujícím prostředkem, ale má svůj represivní účel.

(2) Norskou úpravu postihu zkrácení daně vyhodnotil ESLP jako dostatečně předvídatelnou.

(3) Podle zjištění norského Nejvyššího soudu byla obě řízení vedena souběžně a byla provázána, prokázané skutkové okolnosti v rámci jednoho řízení byly použity v řízení druhém.

(4) Konečně, při ukládání trestní sankce bylo zohledněno, že již byla uložena sankce daňová, když mu uložil trest odnětí svobody v délce trvání jednoho roku (horní hranice sazby činila 6 let).

Z hlediska časové souvislosti ESLP spíše rekapituloval sled úkonů v rámci obou řízení, než aby se podrobněji věnoval aspektům uvedeným výše, tedy možnou nejistotou či zdoluhavostí v řízení.

S ohledem na tyto závěry tak Velký senát v případě obou stěžovatelů v poměru hlasů 16 : 1 konstatoval, že k porušení zásady *ne bis in idem* v této věci nedošlo.

#### **9.4 Johannesson a další v. Island**

Téměř jako by si byl ESLP vědom nedostatku rozhodnutí ve věci *A a B proti Norsku*, pokud jde o zdůvodnění dostatečně blízké časové souvislosti. V rozhodnutí *Johannesson a další v. Island*, které následovalo v květnu 2017, se podrobněji zaměřil právě na tento aspekt.<sup>231</sup>

Stěžovatelé, pan Johannesson a další, obdobně jako v ostatních případech, před islandskou daňovou správou zatajili některé své příjmy. Zkrácená daň jim byla doměřena a k tomu sděleno penále v sazbě 25 %.

I zde byl ze strany ESLP proveden *ne bis in idem*-test, včetně testu blízké věcné a časové souvislosti. A na rozdíl od případu *A a B proti Norsku*, zde bylo konstatováno, že není splněn požadavek na neopakování dokazování a požadavek blízké souvislosti časové.

Pro možnost posoudit časovou souvislost mezi daňovým a trestním řízením v posuzované věci je nutné uvést alespoň základní data. K nepřiznání příjmů stěžovatelů mělo dojít již v letech 1999 – 2002. Daňové penále jim spolu s doměřenou daní bylo uloženo v roce 2004. Následoval správní přezkum, který byl završen potvrzením těchto

---

<sup>231</sup> Rozsudek senátu (1. sekce) ze dne 18. května 2017 ve věci *Johannesson a další v. Island* (stížnost č. 22007/11).

sankcí a právní mocí rozhodnutí v roce 2008. Policii byly písemnosti dokládající zkrácení daně předloženy daňovou správou již v roce 2004, k obvinění však došlo až v roce 2008. Okresní soud v roce 2010 označil pro porušení zásady *ne bis in idem* trestní stíhání za nepřípustné. Na základě intervence islandského Nejvyššího soudu, který deklaroval, že tamější úprava zakotvuje možnost vést tato dvě řízení paralelně, byli stěžovatelé nakonec v roce 2013 odsouzeni.

ESLP provedl tentýž test jako v případě *A a B v. Norsko* a byť v některých ohledech byla islandská úprava dostačující, nakonec dospěl k závěru o porušení článku 4 Protokolu, protože za splněnou nepovažoval podmínku neopakování dokazování a dostatečně úzkou časovou souvislost.

V případě časové podmínky se ESLP nelíbila skutečnost, že obě řízení trvala v souhrnu 9 let, přičemž opravdu paralelně byla vedena jen po zanedbatelnou dobu a trestní řízení samotné trvalo ještě 5 let po ukončení daňového. Podmínku neopakování dokazování shledal ESLP nesplněnou proto, že islandská policie si vedla své vlastní relativně nezávislé vyšetřování, přestože měla přístup k databázi písemností daňových úřadů a rovněž si od nich mohla mnohé podklady vyžádat.

Daný případ je významný z toho důvodu, že v něm ESLP ukázal, kudy ven z obecné přípustnosti dvojího řízení pro tentýž delikt, že nelze jednotlivé body testu blízké časové a věcné souvislosti odbýt prostým poukazem na to, že v daném státě bývají splněny a rovněž naznačil, kudy se mohou v obdobných případech ubírat kroky obhajoby.

## 9.5 Hodnocení judikatury ESLP

Jak uvedeno výše, vývoj judikatury ESLP v této oblasti je kontinuálně předmětem zájmu zástupců právní doktríny. Z mnoha nabízených dílčích aspektů této problematiky se zaměřím na to, jak bylo odbornou veřejností přijato rozhodnutí *Lucky Dev. v. Švédsko* a rozhodnutí *A a B v. Norsko*.

Z vlastního textu jednotlivých rozhodnutí mám dojem, že ESLP klade důraz na kontinuitu ve své judikatuře a každý nový závěr prezentuje spíše jako posun na základě odlišných skutkových okolností či detailnější analýzu problematiky než jako zásadní převrat. V očích právních teoretiků mu ale taková filozofie příliš nevychází, neboť se pravidelně dočítáme o překotném, turbulentním či bouřlivém vývoji judikatury.<sup>232</sup>

---

<sup>232</sup> Srov. např. ŠTREJTOVÁ, Kateřina. Zásada „ne bis in idem“ pohledem Evropského soudu pro lidská práva a důsledky pro české trestní řízení. In: *Právní prostor* [online]. 30. 3. 2015 [cit. 2018-07-11]. Dostupné z <https://www.pravniprostor.cz/clanky/trestni-pravo/zasada-ne-bis-in-idem-pohledem-evropskeho-soudu-pro-lidska-prava-a-dusledky-pro-ceske-trestni-rizeni>.; KMEC, Jiří. Reflexe recentní

Poté, co bylo přijato rozhodnutí ve věci *Lucky Dev v. Švédsko*, vyslovili někteří odborníci obavu, že za pomoci argumentace tímto rozhodnutím uniknou „daňoví podvodníci“ spravedlnosti. O. Trubač například předpokládal, že tehdy vedená trestní řízení o trestném činu zkrácení daně budou muset být v těch případech, kdy již bylo sděleno penále, zastavena.<sup>233</sup> Autorky L. Dudková a L. Hermannová, jejichž textu bude bližší pozornost věnována v kapitole č. 11, viděly jako problematické také možné odchýlné zacházení se spolupachateli v trestním řízení, kdy pouze jednomu bylo coby daňovému subjektu uloženo také daňové penále a tento se následně trestnímu postihu vyhne.<sup>234</sup> Dále se obávaly, že předmětný závěr z judikatury ESLP bude nutno vztáhnout též k dalším daňovým sankcím, protože některé normy daňového práva procesního zůstanou imperfektními a přijdou o svoji sankční složku. Patrně tím mířily na případ, kdy jako první dojde k uložení trestu. Švédští autoři se k této otázce vyjadřovali současně s kritikou judikatury SDEU, proto jejich názory citované výše v kapitole 8 lze vztáhnout i na rozhodnutí ve věci *Lucky Dev v. Švédsko*.<sup>235</sup>

Největší obavu ale přijetí závěru o zákazu kombinace obou řízení a obou sankcí vyvolalo u států samotných. Jak jsem již uvedla, šest států včetně České republiky považovalo za vhodné intervenovat v následující soudní věci týkající se téže problematiky (*A a B v. Norsko*) a zabránit tomu, aby se z tohoto závěru stala ustálená judikatura. Kromě České republiky se jednalo o Francii, Bulharsko, Švýcarsko, Řecko a Moldavskou republiku. Veskrze bylo v jejich vyjádřeních možno nalézt argumentaci o nutnosti pojímat „tvrdé jádro trestního práva“ úžeji. Švýcarská vláda akcentovala také skutečnost, že princip *ne bis in idem* nelze uplatňovat absolutně, neboť jsou z něj tradičně připouštěny i další výjimky (např. v případě obnovy řízení). Obdobně argumentovala též řecká vláda. Z uvedeného je zřejmé, že na Evropský soud pro lidská práva, byť samozřejmě nezávislý orgán, byl státy legální cestou vyvíjen určitý nátlak.

Z rozhodnutí *A a B v. Norsko* je pak snaha ESLP vyjít těmto státům vstříc poměrně zřejmá. Není proto překvapivé, že bylo toto rozhodnutí následně v ČR zástupci vlády přivítáno. Tehdejší ministr spravedlnosti R. Pelikán se vyjádřil tak, že jde o rozhodnutí,

---

judikatury Evropského soudu pro lidská práva k zásadě *ne bis in idem* v judikatuře Nejvyššího soudu. In GRÍVNA, Tomáš (ed.). *Pocta Pavlu Šámalovi k 65. narozeninám. Čtvrtstoletí hledání spravedlnosti na Nejvyšším soudě ČR*. Praha: C. H. Beck, 2018. s. 107-123.

<sup>233</sup> Srov. např. rozhovor s advokátem O. Trubačem pro Lidové noviny. Dostupný na <https://www.advokatni-komora.cz/scripts/detail.php?id=16202>

<sup>234</sup> Viz níže, cit. 245.

<sup>235</sup> Op. cit. 197 a 198.

kteří zní rozumně a řeší problém, který u nás vznikl poté, co Nejvyšší správní soud konstatoval trestní povahu daňového penále.<sup>236</sup>

Kriticky se naopak k tomuto rozhodnutí postavili někteří zástupci právní doktríny. V Pelc, který vychází z disentu portugalského soudce, příhodně konstatuje, že některé aspekty nebyly Velkým senátem dostatečně uváženy. Nelíbí se mu také skutečnost, že ESLP se v podstatě účelově vyhnul řešení otázky relevance, které řízení skončí jako první.<sup>237</sup>

Na některá problematická místa přijatého rozhodnutí (a na něj navazující judikatury Nejvyššího soudu ČR) upozorňuje také J. Kmec. Velmi trefně poznamenává, že závěry přijaté ESLP v této věci jsou šikovným trikem soudu obdobným tomu, který byl použit ve věci *Jussila v. Finsko*, kde se „příliš nehodilo“ konstatovat porušení práva na spravedlivý proces tím, že je daňové řízení prakticky celé neveřejné a písemné.<sup>238</sup>

Snaha zasadit toto rozhodnutí do kontextu judikatury SDEU je pak patrná spíše v dílech zahraničních autorů. Problematický vztah obou soudů a jejich nahlížení na rozsah aplikace zásady *ne bis in idem* dobře vystihl např. M. Simonato, který rovněž po vzoru disentujícího soudce vyjádřil obavu, že se oba důležité evropské soudní orgány vydávají každý jiným směrem.<sup>239</sup>

---

<sup>236</sup> MIKULKA, Milan. Pokuta i vězení. Evropský soud rozhodl o dvojím trestu za daňové úniky. In *Právní rádce* [online]. 19. 12. 2016 [cit. 2018-07-24] Dostupné z <https://pravnickadce.ihned.cz/c1-65560230-pokuta-i-vezeni-evropsky-soud-rozhodl-o-dvojim-trestu-za-danove-uniky>

<sup>237</sup> PELC, cit. 74, s. 171-172.

<sup>238</sup> KMEC, Jiří. Reflexe recentní judikatury Evropského soudu pro lidská práva k zásadě *ne bis in idem* v judikatuře Nejvyššího soudu. In GRIVNA, Tomáš (ed.). *Pocta Pavlu Šámalovi k 65. narozeninám. Čtyřstoletí hledání spravedlnosti na Nejvyšším soudě ČR*. Praha: C. H. Beck, 2018. s. 107-123.

<sup>239</sup> SIMONATO, Michele. Two instruments but a difficult relationship? Some upcoming decisions of the CJEU on *ne bis in idem*. In *European Law Blog* [online]. 15. 11. 2017 [cit. 2018-07-14]. Dostupné z <https://europeanlawblog.eu/2017/11/15/two-instruments-but-a-difficult-relationship-some-upcoming-decisions-of-the-cjeu-on-the-ne-bis-in-idem/>

## 10. Tuzemská judikatura

### 10.1 Úvod

Jistě není překvapivé, že vývoj judikatury českých soudů v zásadě odpovídá tomu, jak se pohled na zde zkoumanou problematiku měnil v judikatuře těch evropských. V rozhodnutích tuzemských soudů (včetně Nejvyššího) lze tak vysledovat i závěry, které dnes již snad bezpečně můžeme považovat za překonané. Jako příklad lze uvést posuzování totožnosti skutku výlučně na základě právní kvalifikace, k němuž se přiklonil ESLP ve věci *Oliveira v. Švýcarsko* a jež svého času zastával též Nejvyšší soud.<sup>240</sup>

Významnou úlohu při vytváření judikatorních závěrů sehrál vedle obecných soudů také Nejvyšší správní soud, a to především ve vztahu k hodnocení právní povahy daňového penále. Těmto aspektům byla věnována pozornost v kapitole č. 6 této práce. Dlužno dodat, že tato otázka byla řešena též v judikatuře Nejvyššího soudu<sup>241</sup> a Ústavního soudu.<sup>242</sup>

Závěry české soudní praxe reflektující judikaturu štrasburského (potažmo lucemburského) soudu jsou důležité zejména ze dvou důvodů. Jednak si od nich (byť ne vždy s úspěšným výsledkem) lze slibovat dovysvětlení judikatury evropských soudů v kontextu české právní úpravy a posouzení mezi její aplikovatelnosti v tuzemsku. Jednak je třeba připomenout, že před novelou trestního řádu v souvislosti s přijetím nového přestupkového zákona v českém právním řádu nebyla (vyjma právní úpravy trestní odpovědnosti právnických osob) otázka přípustnosti vedení dvojího řízení pro tentýž skutek v případě, kdy jedním řízením je trestní a druhým jiné (nikoliv trestní) výslovně řešena. Možnost zastavit v takovém případě trestní stíhání byla konstruována pomocí § 11 odst. 1 písm. j) trestního řádu (v tehdy platném znění) – a sice proto, že tak stanoví mezinárodní smlouva. Proto bylo například velmi významné, když v roce 2004 Nejvyšší soud vyslovil názor, že je porušením zásady *ne bis in idem* vedení trestního stíhání a odsouzení obviněného za čin trestněprávní povahy, který již příslušný správní orgán v pravomocném rozhodnutí vyneseném v přestupkovém řízení posoudil jako přestupek, pokud nedošlo ke zrušení tohoto rozhodnutí v předepsaném řízení.<sup>243</sup> Stávající právní úprava již takové pravidlo obsahuje výslovně.

<sup>240</sup> Usnesení ze dne 7. března 2007, sp. zn. 5 Tdo 223/2007.

<sup>241</sup> Srov. usnesení ze dne 2. července 2014, sp. zn. 5 Tdo 749/2014 a usnesení ze dne 25. května 2016, sp. zn. 8 Tdo 532/2016.

<sup>242</sup> Srov. např. usnesení ze dne 15. května 2012, sp. zn. II. ÚS 3803/11.

<sup>243</sup> Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 22. července 2004, sp. zn. 11 Tdo 738/2003.



Poté, co byla (relativně) vyjasněna právní povaha daňového penále a přijata teze, že toto opatření lze považovat za sankci trestněprávní povahy, bylo zajímavé sledovat, jak se české soudy postaví k otázce aplikace pravidla *ne bis in idem* na případ kumulace daňového a trestního řízení o tomtéž skutku.

V některých případech došly soudy (především nižších stupňů) k závěru, že po uložení daňového penále jakožto trestní sankce je další vedení trestního řízení nepřipustné a jako takové musí být zastaveno.<sup>244</sup> Těchto rozhodnutí bylo svého času poměrně mnoho, což bylo v právní doktríně někdy kritizováno.<sup>245</sup> Nutno říci, že často důvodně, a to především z hlediska nedostatků v odůvodněních takových rozhodnutí. Například Obvodní soud pro Prahu 4 ve svém „zastavujícím“ rozhodnutí pouze odkazuje na závěr o trestní povaze penále přijatý Evropským soudem pro lidská práva a uzavírá, že trestní stíhání zastavuje, protože mu „nezbývá nic jiného“. Přitom se jedná o rozhodnutí konečné, které již nebylo podrobena žádnému přezkumu v opravném řízení.<sup>246</sup>

Poté, co nabyly rozhodnutí o zastavení trestního stíhání z důvodu porušení zásady *ne bis in idem* právní moci, dostalo se několik z těchto případů na podkladě dovolání nejvyššího státního zástupce také k Nejvyššímu soudu. V době před přijetím rozhodnutí ESLP ve věci *A a B v. Norsko* (listopad 2016) se jednalo přibližně o 12 takových případů.<sup>247</sup>

Nejvyšší soud, vědom si skutečnosti, že ESLP aktuálně projednává citlivý případ, do té doby známý ještě pod skutečnými jmény stěžovatelů Frisvold a Flom-Jacobsen, vyčkal, jak se k otázce kumulace obou řízení postaví tento soud. A tehdy se názory některých odborníků o tom, že pachatelé daňových úniků patrně uniknou spravedlnosti díky šikovné manipulaci s pravidlem *ne bis in idem*, ukázaly jako předčasné.<sup>248</sup> ESLP cestu ven z hromadného zastavování trestních řízení našel a Nejvyšší soud se pak po ní vydal i ve své judikatuře.

---

<sup>244</sup> Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 17. února 2016, sp. zn. 7 To 59/2016.

<sup>245</sup> Srov. např. DUDKOVÁ, Lenka a Lenka HERMANOVÁ. Zásada *ne bis in idem* ve vztahu mezi uložením trestu za daňový trestný čin a penále podle daňového řádu. *Právní rozhledy*. 2016, č. 23-24, s. 820-830.

<sup>246</sup> Usnesení Obvodního soudu pro Prahu 4 ze dne 10. června 2015, sp. zn. 6 T 145/2014.

<sup>247</sup> Uvedl ve své prezentaci v rámci přednášky pro Justiční akademii Slovenské republiky dne 27. října 2016 předseda trestního kolegia Nejvyššího soudu ČR, JUDr. František Púry, Ph.D. Prezentace je dostupná na <https://docplayer.cz/30909795-Aktuality-v-trestnim-postihu-danovych-a-dalsich-trestnych-cinu-v-ceske-republice.html>

<sup>248</sup> Srov. Daňové úniky budou bez trestu – rozhovor s Ondřejem Trubačem. In *Lidové noviny*, 25. července 2016, s. 5.

## 10.2 Rozhodnutí Velkého senátu NS v reakci na A a B proti Norsku

Významné rozhodnutí, které reagovalo na závěry z evropské judikatury, přijal velký senát Nejvyššího soudu 4. ledna 2017.<sup>249</sup> Posuzoval v něm případ obviněného L. P., který ve svém daňovém přiznání za zdaňovací období let 2006 a 2007 neuvedl své příjmy z převodu nemovitostí, čímž Českou republiku ochudil na daních o částku v celkové výši 1.436.019 Kč. Zkrácená daň mu byla dvěma platebními výměry doměřena a zároveň mu finanční úřad uložil v souladu s úpravou v zákoně o správě daní a poplatků ve spojení s úpravou podle daňového řádu daňové penále v celkové výši 287.203 Kč (tedy 20 % z dlužné částky). Doměřenou daň, jakož i uložené penále obviněný uhradil. Finanční úřad též dostal své oznamovací povinnosti podle § 8 odst. 1 trestního řádu a zavedl příčinu k zahájení trestního stíhání pana L. P. pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c) zákona č. 140/1961 Sb., trestního zákona. Rozsudkem Okresního soudu v Liberci byl obviněný uvedeným trestným činem uznán vinným. Okresní soud v Liberci tak rozhodl však až poté, co bylo jeho původní rozhodnutí, kterým trestní stíhání obviněného pro překážku věci pravomocně rozhodnuté zastavil, Krajským soudem v Ústí nad Labem zrušeno.

Dovolání bylo podáno podle ustanovení § 265b odst. 1 písm. e), g) trestního řádu s odkazem na § 11 odst. 1 písm. f), j) a § 11 odst. 2 písm. a) trestního řádu v tehdy platném znění, neboť trestní stíhání bylo dle názoru dovolatele vedeno, ačkoliv mělo být jako nepřípustné zastaveno a zároveň rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení skutku nebo jiném nesprávném hmotněprávním posouzení.

Nejvyšší soud posoudil tento případ pomocí testu dostatečně blízké časové a věcné souvislosti a dovolání jako nedůvodné zamítl.

V poměrně obsáhlém rozhodnutí jsou nejprve sumarizovány dosavadní judikatorní závěry ohledně právní povahy daňového penále a totožnosti skutku. Nejvyšší soud pak uzavírá, že v posuzovaném případě byla dána totožnost skutku a stran trestní povahy daňového penále již nelze mít pochyb.

Požadavek časové souvislosti obou řízení Nejvyšší soud vnímá poměrně benevolentně, když uvádí, že v posuzované věci byla tato řízení vedena postupně, nikoliv současně, což ale závěrům ESLP nikterak neodporuje, neboť v České republice jde o integrovaný systém sice oddělných, ale bezprostředně navazujících řízení, která (...) jsou

---

<sup>249</sup> Usnesení velkého senátu Nejvyššího soudu ze dne 4. ledna 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, uveřejněné pod č. 15/2017 Sb. rozh. tr.

náležitě provázaná a dostatečně integrovaná v jeden celek. Nejvyšší soud pak (nad rámec argumentace ESLP, ale nikoliv překvapivě) uvedl, že čím delší prodleva mezi konečnými rozhodnutími v obou řízeních, tím větší nároky je třeba klást na vysvětlení a zdůvodnění průtahů řízení. V tomto případě nebylo možné zastírat poměrně značnou celkovou délku obou řízení, když daňová kontrola, na základě které došlo k doměření daně, proběhla již v roce 2009 a dovolací soud o témže skutku rozhoduje ještě v roce 2017. Zdůrazněna byla však blízká návaznost obou řízení, protože dodatečné platební výměry byly vydány v listopadu roku 2011 a trestní oznámení finančního úřadu došlo orgánům činným v trestním řízení v lednu roku 2012. S ohledem na výše uvedenou provázanost obou řízení tak ani jejich celková nepochybně nepřiměřená délka podle Nejvyššího soudu není časové souvislosti na škodu.

Ve vztahu k požadavku na sice komplementární, ale navzájem odlišné cíle obou řízení (sankcí) /*bod č. 1 testu věcné souvislosti*/ Nejvyšší soud jako klíčový aspekt vidí skutečnost, že daňové penále nemá difamující účinek (na rozdíl od trestních sankcí) a jde o opatření sloužící k obecnému odrazení, které má úkol zlepšit dodržování povinností daňových subjektů a zabezpečit základ státního daňového systému. Naproti tomu trestní sankce mají podle NS výrazně represivnější charakter.

K bodu č. 2 testu věcné souvislosti NS uvedl, že duplicita obou řízení (obou právních reakcí na protispolečenské chování osoby, která zkrátila daň) je pro takovou osobu dostatečně předvídatelná. Souběh obou řízení výslovně připouští i dosavadní judikatura Nejvyššího soudu, na kterou je zde odkázáno. V této souvislosti pak NS doplňuje, že jistá názorová rozkolísanost ohledně přípustnosti této duplicity byla způsobena až teprve vydáním rozhodnutí ve věci *Lucky Dev v. Švédsko* a na něj navazující judikaturou vrcholných českých soudů. Jako by dodával, že jde již o judikaturu překonanou.

Bod č. 3, který v judikatuře ESLP cílí v podstatě hlavně na neopakování dokazování, Nejvyšší soud označuje jako „požadavek na provázanost obou řízení“. Na první pohled je zjevné, že tento bod je tedy ze strany českého dovolacího soudu vnímán šířeji, když tento soud jako doklad o splnění tohoto požadavku uvádí například to, že finanční úřady mají ve vztahu k orgánům činným v trestním řízení informační povinnost. Dále pak zdůrazňuje důležitost zásady presumpce neviny v trestním řízení a zákaz přenášení důkazního břemene na obviněného, který je zásadní odlišností oproti řízení daňovému. Nejvyšší soud výslovně apeluje na orgány činné v trestním řízení, aby samy posuzovaly daňové otázky, jsou-li otázkami viny a držely se tuzemské úpravy tzv.

prejudiciálních otázek. Závěrem k tomuto bodu pak doplňuje, že učiní-li orgány činné v trestním řízení závěr odchylný od správce daně, vyžaduje jejich rozhodnutí přesvědčivé odůvodnění takových odchylek. Na to pak navazuje konstatování, že i tento (třetí) požadavek testu věcné souvislosti je v kontextu české právní úpravy splněn, což se vzhledem k poznatkům získaným výše může jevit poměrně překvapivé. Méně překvapivé by podle mého názoru bylo, kdyby v návaznosti na úvahy o odlišném důkazním břemenu a právní úpravě prejudiciálních otázek vyhodnotil Nejvyšší soud požadavek č. 3 v českém právním řádu jako neproveditelný.

Bod č. 4 testu, který vyžaduje zohlednění prvně uložené sankce při ukládání druhé v pořadí, Nejvyšší soud shodně s ESLP pokládá za nejdůležitější. Ve vztahu k posuzované věci pak vyzdvihl, že oba soudy (jak Okresní soud v Liberci, tak Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci) poukázaly na již zaplacené daňové penále a zohlednily tuto skutečnost při upuštění od uložení souhrnného trestu (ten by byl jinak ukládán vzhledem k existenci jiné trestní věci obviněného).

Podle Nejvyššího soudu tak lze případ pana L. P. posoudit tak, že tento neutrpěl nepřiměřenou újmu ani nespravedlivost jako výsledek právní odezvy na jeho nepřiznání skutečného příjmu a zkrácení daně, když bylo užito „celistvého systému sankcí“, které český právní řád v reakci na zkrácení daně nabízí. V závěru rozhodnutí je výslovně uveden názor Nejvyššího soudu, podle kterého smysl článku 4 Dodatkového protokolu i v tomto případě zůstává zachován.

Toto rozhodnutí bylo publikováno v tzv. zelené sbírce pod č. 15/2017. Patrně má tedy vyjadřovat stanovisko celého trestního kolegia Nejvyššího soudu, pokud jde o implementaci požadavků Evropského soudu pro lidská práva do české právní úpravy i praxe.

V návaznosti na toto rozhodnutí pak byly v dalších případech Nejvyšším soudem zopakovány či (spíše však výjimečně) podrobněji rozpracovány jednotlivé body testu blízké věcné a časové souvislosti.

### **10.3 Navazující judikatura**

Podrobně se reflexí evropské judikatury týkající se vztahu daňového a trestního řízení z hlediska zásady *ne bis in idem* v rozhodnutích Nejvyššího soudu zabývá ve svém

příspěvku J. Kmec, který uvádí, že v době jeho napsání (květen 2018) byly principy plynoucí z výše rozebraného usnesení recipovány v necelých třiceti případech.<sup>250</sup>

Z textu J. Kmece vycházím a pokusím se vyzdvihnout aspekty, které pokládám za nejdůležitější.

Kmec rozděluje dosavadní judikaturu Nejvyššího soudu navazující na případ *A a B proti Norsku* do tří skupin. První je tvořena rozhodnutími, která ruší rozhodnutí soudů nižších stupňů, jimž byla trestní stíhání zastavena pro překážku v podobě zásady *ne bis in idem*. Zde poukazuje na častý imperativ dovolacího soudu, podle něhož se tyto soudy mají při případném ukládání sankce vypořádat se skutečností, že již byla obviněnému uložena sankce v daňovém řízení.

V této souvislosti stojí za zmínku zdůraznění Nejvyššího soudu, podle něhož mají soudy nižších stupňů zohlednit nejen již uloženou sankci, ale také její případnou *úhradu*. Podrobnější vodítka pro to, jakým směrem by se úvahy soudů nižší stupňů měly ubírat, ale Nejvyšší soud nedává. Čtvrtý senát, který se touto problematikou zabýval nejvíce, ve svých rozhodnutích v zásadě kopíruje tytéž věty zcela shodného znění.<sup>251</sup> Přitom některé aspekty hodné zkoumání jsou nasnadě. Obecné soudy by se mohly zaobírat například otázkou, zda kromě daňového penále obdržel daňový subjekt některou z dalších sankcí daňového práva, zda byla daň doměřena pomocí dokazování či podle pomůcek, jak dlouho probíhalo daňové řízení (zda v něm proběhla daňová kontrola či bylo užito některých invazivních prostředků – např. zajišťovacího příkazu); a naopak v případě zohledňování trestní sankce jejím druhem, výší, dalšími uloženými tresty, zda jde o trest souhrnný či nikoliv, uloženým ochranným opatřením a podobně.

Ve druhé Kmecově skupině jsou rozhodnutí, k nimž Nejvyšší soud dospěl na podkladě dovolání podaných obviněnými, a kde se tudíž mohl zabývat otázkou, zda byla prvně uložená sankce při ukládání druhé zohledněna dostatečně. Na tomto místě Kmec Nejvyššímu soudu oprávněně vytýká, že navzdory velké důležitosti tohoto aspektu, kterou sám ve výše rozebraném usnesení velkého senátu zdůraznil, podrobnou analýzu této otázky ve svých navazujících rozhodnutích neprovádí. Za největší nedostatky pokládá Kmec tyto:

---

<sup>250</sup> KMEC, Jiří. Reflexe recentní judikatury Evropského soudu pro lidská práva k zásadě *ne bis in idem* v judikatuře Nejvyššího soudu. In GRIVNA, Tomáš (ed.). *Pocta Pavlu Šámalovi k 65. narozeninám. Čtvrtstoletí hledání spravedlnosti na Nejvyšším soudě ČR*. Praha: C. H. Beck, 2018. s. 107-123.

<sup>251</sup> Srov. usnesení ze dne 28. února 2017, sp. zn. 4 Tdo 43/2017; usnesení ze dne 28. února 2017, sp. zn. 4 Tdo 1359/2016; usnesení ze dne 30. března 2017, sp. zn. 4 Tdo 1690/2016; usnesení ze dne 27. června 2017, sp. zn. 4 Tdo 747/2017 a další.

1. prostý poukaz na to, že obviněnému byl uložen trest na samé dolní hranici bez uvedení, jaký význam mělo pro výši trestu uložení daňového penále,
2. konstatování, že soudy nižších stupňů uložení daňové sankce zohlednily, ale bez uvedení způsobu, jak,
3. úplná absence zkoumání tohoto faktoru.

Poslední z uvedených nedostatků je alarmující a měl by být naprosto výjimečný, neboť nezkoumání nejdůležitějšího bodu testu věcné souvislosti by zatížilo rozhodnutí Nejvyššího soudu významnou procesní vadou. V této souvislosti nelze opomenout, že *ne bis in idem* není jen technickým procesním pravidlem, ale je ústavně zaručeným právem osoby, proti níž se vede řízení trestněprávní povahy. Nezkoumá-li soud splnění požadavků, které jsou podle ESLP představují *condicio sine qua non* pro možnost konstatovat, že bylo toto právo zachováno, má jeho pochybení ústavní rozměr. V daném případě je však třeba se Nejvyššího soudu zastat, protože obě řízení probíhala takřka současně a navíc (což není tak časté) byla jako první uložena sankce v trestním řízení. Ten, kdo by měl tuto sankci zohlednit, byl v posuzované věci zejména celní úřad. Ani tomu navíc nelze vyčítat, že penále stanovil, vzhledem k velmi mírnému trestu propadnutí věci v hodnotě 17 tisíc korun. Bylo by však vhodné, aby zohlednění trestní sankce ve svém rozhodnutí uvedl výslovně.

Konečně třetí skupinu tvoří rozhodnutí, v nichž měl Nejvyšší soud možnost zkoumat splnění podmínky časové souvislosti daňového a trestního řízení. Ve vztahu k tomuto aspektu Kmec upozorňuje na skutečnost, že judikatura ESLP (zejména pokud jde o rozhodnutí ve věci *Johannesson a další v. Island*) je o mnoho méně liberální v posuzování tohoto bodu než český dovolací soud. Kmec zejména vyjadřuje pochybnost, zda by ESLP kvitoval postupné, nikoliv paralelní vedení obou řízení a celkovou délku postihu, vůči níž je Nejvyšší soud často až příliš shovívavý.

K poznatkům Kmece bych doplnila jeden další, který pokládám za významný. A sice fakt, že rozhodnutí Nejvyššího soudu se víceméně obstojně vypořádávají s judikaturou ESLP, ale jen zřídka reagují také na judikaturu Soudního dvora EU. V době přijetí většiny Kmecem citovaných rozhodnutí bylo za aktuální závěr SDEU možno pokládat rozhodnutí ve věci *Fransson*, které dvojí postih v případě nepřímých daní zapovídalo. Některá z rozhodnutí NS se týkala nepřímých daní, ale o judikatuře SDEU v nich nebyla ani zmínka. Je sice pravdou, že navazující judikatura NS reagovala primárně na rozhodnutí velkého senátu a v něm adoptovaný test časové a věcné

souvislosti podle ESLP, domnívám se ale, že na judikaturu druhého významného evropského soudu, která by (jak ukazuje předchozí kapitola) v některých případech dokonce patrně měla mít přednost, by nemělo být zapomínáno. Rozhodnutí NS by bývala zasluhovala alespoň vysvětlení, proč k závěrům SDEU přihlíženo není.

Pro úplnost se sluší dodat, že vedle Nejvyššího soudu se s nejnovějšími závěry evropské judikatury již stihly vypořádat i některé obecné soudy. Jako příklad uvádím rozsudek Okresního soudu v Písku z května 2018, který mi byl poskytnut na základě žádosti o informace.<sup>252</sup> Je třeba poukázat na skutečnost, že obžalovaní se v daném případě vzdali práva na odvolání, protože je předmětné rozhodnutí odůvodněno jen stručně.

Zkrácena byla v tomto případě DPH a rovněž zde chybí jakákoliv zmínka o judikatuře SDEU. Ne zcela uspokojivě se pak tento soud vypořádal také s testem věcné souvislosti, když jeho 4 body omezil pouze na dva – dostatečnou provázanost obou řízení (kterou shledal pouze na základě poskytnutí relevantních písemností správcem daně orgánům činným v trestním řízení) a zohlednění prvně uložené sankce (zde daňového penále), které ale soud pouze konstatoval, nikoliv odůvodnil.

I na základě tohoto rozhodnutí lze uzavřít, že české soudy si patrně budou muset o něco lépe osvojit judikaturu těch evropských a věnovat otázce splnění podmínek pro zachování principu *ne bis in idem* větší pozornost. V případě Nejvyššího soudu lze pak vyslovit naději, že se tento postupně ve své judikatuře začne jednotlivým bodům testu věcné souvislosti věnovat ještě podrobněji, a především tyto dovysvětlí ve vztahu ke stávající právní úpravě.

---

<sup>252</sup> Rozsudek Okresního soudu v Písku ze dne 16. května 2018, sp. zn. 2 T 55/2016.

## 11. Problematické aspekty závěrů judikatury

Závěr o přípustnosti paralelního vedení daňového a trestního řízení vylučující z judikatury především evropských soudů je v současnosti chápán jako přijatelný, ospravedlnitelný, možná i nevyhnutelný. To však nic nemění na skutečnosti, že některé požadavky evropských soudů (zde míněno hlavně ESLP) rozebrané v předchozích kapitolách (č. 8 a 9) vyvolávají přinejmenším pochybnosti. Pochybnosti o jejich správnosti, dostatečnosti z hlediska hloubky provedeného zkoumání dané problematiky, přesvědčivosti argumentů či aplikovatelnosti těchto závěrů v kontextu české právní úpravy.

Kritické analýze je podle mého názoru třeba podrobit zejména rozhodnutí ESLP ve věci *A a B v. Norsko*. O takovou analýzu se pokusím níže, přičemž vycházím zejména z odlišného stanoviska k uvedenému rozhodnutí, které zpracoval portugalský soudce P. de Albuquerque.

Jako problematické aspekty je podle mého názoru třeba vyhodnotit tyto:

### 11.1 Rozdílnost závěrů judikatury evropských soudů

Z analýzy judikatury štrasburského a lucemburského soudu je zřejmá jejich snaha navzájem svoji judikaturu sblížovat, přesto v ní však nadále existují významné odchylky. Asi nejmarkantnějším rozdílem je názor SDEU, který posuzoval italskou úpravu ve věci *Menci*, a jako přiměřenou ji vyhodnotil zejména proto, že v případě uložení trestní sankce zakazovala následný výkon sankce daňové.

*Cum grano salis* lze shrnout, že zatímco ESLP připouští výjimku ze zákazu dvojího stíhání i trestání, SDEU jako by říkal *dvakrát stíhat ano, ale trestat ne*. Nejde tak jen o drobnou nuanci, ve výsledku může být aplikace toho či onoho závěru z judikatury velmi podstatná.

Co tento rozkol může znamenat? A který z těchto závěrů si mají osvojit aplikující orgány? Podle článku 52 odst. 3 Listiny EU odpovídá smysl a rozsah práv v této Listině smyslu a rozsahu práv podle Evropské úmluvy. Tentýž článek ale dodává, že tím není dotčena možnost unijního práva poskytnout ochranu širší. Zároveň je nutné toto ustanovení vykládat v kontextu odst. 5, podle něhož uvedené platí v případě, že státy *provádějí právo Unie*.

Oblast ukládání a vybírání daní je jedním z projevů svrchované moci každého státu, proto je zjevné, že přílišnou ochotou přenášet právě v této oblasti pravomoci na



orgány Unie členské státy neoplývají. S ohledem na charakter Unie jako hospodářského uskupení není překvapivé, že snaha o harmonizaci probíhá zejména v oblasti daní nepřímých. V současné době lze tuto snahu již vyhodnotit jako úspěšnou, neboť evropské právo již zahrnuje úpravu DPH, daně z pohonných hmot, tabákových výrobků i alkoholických nápojů. Zejména v případě DPH se EU v podstatě postarala o komplexní revizi domácí právní úpravy, neboť požadavky evropských směrnic byly do vnitrostátních předpisů implementovány již desítkami zákonů.<sup>253</sup> Od míry harmonizace se odvíjí též působnost Soudního dvora EU, která je podle Smlouvy o fungování Evropské unie dána v *oblastech pokrytých právem Unie*.

Jak uvedeno v kapitole č. 4, například trestný čin zkrácení daně je možné spáchat ve vztahu k DPH (nepřímé dani) i dani z příjmů (přímé dani). Znamená to, že pachatelé, kteří zkrátili dan z příjmů mohou být podrobeni vedle trestní též daňové sankci, zatímco ti, kdož zkrátili DPH, nikoliv? Takový závěr by se hrubě přičil právní jistotě, která je základním účelem ukotvení pravidla *ne bis in idem* v právním řádu, a navíc by odporoval i zásadě rovnosti subjektů před zákonem. Pachatelé, kteří se dopustili daňového úniku na úseku DPH, by s ohledem na mírnější závěry SDEU byli nedůvodně privilegováni. Tito pachatelé jsou navíc veskrze podnikateli, na rozdíl od pachatelů, kteří zkrátili daň z příjmů, kteří jimi být nemusí. Trestněprávní úprava by tak zaváděla trend zcela opačný ve vztahu ke zbytku právního řádu, kde pro osoby podnikající naopak oproti ostatním platí podmínky přísnější (srov. např. spotřebitelské právo).

Rozpory navíc nejsou dány jen v judikatuře ESLP a SDEU navzájem, ale lze je shledat též v jednotlivých rozhodnutích ESLP. Albuquerque trefně poukazuje na to, že argumenty, které v rozhodnutí *Grande Stevens v. Itálie*<sup>254</sup> namítala italská vláda ve snaze odvrátit konstatování porušení zásady *ne bis in idem*, a sice možnost zohlednění uložené správní sankce při ukládání trestní a zachování smyslu zásady *ne bis in idem* v případě dvojkoľejného řízení, byly ze strany ESLP nekompromisně smeteny ze stolu. Nyní se však staly klíčovými pro opačný závěr soudu.

## 11.2 Formulace účelu daňové a trestní sankce

Problematickým shledávám také hned první bod testu věcné souvislosti, který spočívá v určení účelu (cíle) té které sankce či obecněji toho kterého řízení. Rozdíly mezi

---

<sup>253</sup> PALIČKOVÁ Iveta a Petra KUCHYŇKOVÁ. ČR a EU – daně. In *EUROSKOP.cz* [online] [cit. 2018-08-18]. Dostupné z <https://www.euroskop.cz/9099/sekce/cr-a-eu---dane/>

<sup>254</sup> Rozsudek senátu (2. sekce) ze dne 4. března 2014 ve věci *Grande Stevens v. Itálie* (stížnosti č. 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10 a 18698/10).

oběma řízeními jsou ze strany ESLP popsány poněkud povšechně a vágně. Nejvyšší soud je ve svém odůvodnění o něco podrobnější a přesvědčivější, ne však o moc. Stěžejním je patrně shledáván argument o absenci represivního prvku při ukládání daňového penále. V tomto ohledu však třeba připomenout, že právě přítomnost represivního prvku byla v minulosti důvodem pro konstatování trestněprávní povahy této sankce.<sup>255</sup> Přísnou optikou by bylo lze konstatovat ohýbání téhož argumentu v závislosti na aktuální potřebě rozhodujícího soudu.

Tento bod jistě není nejdůležitějším bodem testu věcné souvislosti, a proto i vágní vymezení rozdílu obou řízení se může jevit spíše jako problém formální povahy. Ve skutečnosti je tomu ale jinak. Je třeba zamyslet se nad tím, co může znamenat fakt, že sankce trestněprávní povahy je součástí práva finančního. Jak bylo uvedeno v páté kapitole, podle dikce českého trestního zákoníku by trestní sankce měla být stanovena pouze *trestním zákonem*. To proto, že pouze na trestní zákon navazují v procesní rovině trestní předpisy se všemi zárukami obviněné osoby a všemi přísnými pravidly pro orgány činné v trestním řízení. V disentu portugalského soudce je trefně poukázáno na to, že právním ukotvením mechanismů trestního práva v jiném právním odvětví může docházet k obcházení standardů trestního řízení a skryté expanzivní represivní politice neodpovídající aktuálnímu trendu dekriminálníce méně závažných deliktů. Albuquerque v této souvislosti píše o *dvourychlostním trestním právu* a oprávněně takový koncept kritizuje.

### **11.3 Požadavek na neopakování dokazování**

Tento aspekt pokládám za nejproblematictější. Proveditelnost požadavku ESLP, aby bylo *v maximální možné míře zabráněno opakování při shromažďování a hodnocení důkazů*, bude nepochybně záležet na tom, jak striktně bude tento vykládán. Nejvyšší soud podle mého názoru svoji příležitost k výkladu tohoto aspektu nevyužil dostatečně a spíše jej přeformuloval na požadavek provázanosti obou řízení. To však není zcela totéž a orgánům činným v trestním řízení takový výklad další postup příliš neusnadní. Zároveň pokládám za nevhodné, aby byl výklad uvedeného bodu testu věcné souvislosti ponechán orgánům činným v trestním řízení *ad hoc*, neboť v takovém případě lze nepochybně očekávat extenzivní pojetí tohoto požadavku a v krajním případě i jeho zneužití.

---

<sup>255</sup> Rozsudek senátu (1. sekce) ze dne 23. července 2002 ve věci *Janosevic v. Švédsko* (stížnost č. 34619/97). Srov. též. rozsudek Velkého senátu ze dne 23. listopadu 2006 ve věci *Jussila v. Finsko* (stížnost č. 73053/01).

S ohledem na právní úpravu prejudiciálních otázek týkajících se viny obviněného, kteréžto mohou posuzovat výlučně orgány činné v trestním řízení, lze v kontextu české úpravy vyloučit, aby byl tento požadavek vykládán jako vázanost orgánů činných v trestním řízení skutkovými zjištěními správce daně. I nadále platí, že podklady poskytnuté správcem daně musí orgány činné v trestním řízení hodnotit podle zásady volného hodnocení důkazů jako každý jiný důkaz. Nadto je třeba dbát se zvýšenou pozorností faktu, že v daňovém řízení platí odlišná koncepce důkazního břemene. Proto tam, kde bylo správcem daně konstatováno neunesení důkazního břemene daňovým subjektem a s ohledem na to pro něj byly vyvozeny negativní právní důsledky, nemohou orgány činné v trestním řízení rezignovat na řádné a důsledné zjišťování dalších rozhodnutých skutečností, a to v souladu se zásadou vyhledávací ani těch, které jsou ku prospěchu obviněného.

Samostatnou otázkou je také použitelnost těch dat, která byla správcem daně od daňového subjektu získána donucujícími prostředky, jimiž byl tento subjekt veden k dodržování zásady součinnosti se správcem daně. V daňovém řízení je takový postup možný (srov. pokutu za nesplnění povinností nepeněžité povahy), v trestním by to mohlo znamenat porušení zásady *nemo tenetur*.

#### **11.4 Kumulace trestních sankcí**

Portugalský soudce vytýká rozhodnutí většiny ESLP nedostatky také pokud jde o čtvrtý – nejvýznamnější – bod testu věcné souvislosti, který žádá, aby při ukládání druhé ze sankcí byla zohledněna prvně uložená. Podle Albuquerque jde o prostou proklamaci, z níž však není zřejmé, jakým způsobem by se tak mělo stát. Domnívám se, že dostatečné by v tomto ohledu Albuquerque nepřipadaly ani závěry českého Nejvyššího soudu.

V této souvislosti má význam skutečnost, že jak trestní právo, tak právo daňové předvídají sankční mechanismus peněžité povahy. V rozhodnutí *A a B v. Norsko* však ESLP nevyloučil ani uložení daňového penále vedle peněžitého trestu. Stanovena nebyla ani maximální hranice (či spíše požadavek na ni), již by uložená sankce neměla překročit. Zatímco peněžitý trest maximální limit pro ukládání má, daňové penále nikoliv. Při kumulaci těchto sankcí může být v některých případech daňový subjekt/obviněný zatížen peněžitou povinností, která v souhrnu bude představovat skutečně enormní částku.

Lze si navíc představit i další tresty, spolu s nimiž by bylo uložení daňového penále krajně nevhodné. Jako příklad mohu uvést trest propadnutí majetku nebo též trest

odnětí svobody. Je vhodné, aby byla osoba, která zkrátila daň, a je nyní zavázána k jejímu uhrazení spolu se zaplacením daňového penále, poslána na několik let do vězení, kde budou její příjmy velmi omezené, a navíc bude její uvěznění pro státní rozpočet představovat další náklady? Patrně nikoliv. ESLP však tuto možnost nejenže nevyločil, ale ve svém odůvodnění ani nenaznačil, že jde o problematiku, kterou by bylo vhodné se podrobněji zabývat.

### 11.5 Obava z judikaturou nastoleného trendu

Rozhodnutí ve věci *A a B v. Norsko* je disentujícím soudcem hodnoceno jako účelové – na objednávku šesti intervenujících států, které si nepřejí přijít o příjmy do státního rozpočtu tím, že by snad proběhnuvší trestní řízení blokovalo možnost následného uložení daňového penále. Fiskální aspekt je tak zřejmý a nelze se mu divit, podle údajů, jež mi byly poskytnuty na základě žádosti o informace Finanční správou ČR, představuje daňové penále každoročně příjem státního rozpočtu v řádech miliard korun. (Konkrétně za rok 2016 se jednalo o cca 3 mld. Kč). Stanovisko portugalského soudce je odvážné, ne však neopodstatněné. Snaha Evropského soudu pro lidská práva vyjít svojí argumentací požadavkům států vstříc, je totiž evidentní. Test dostatečně blízké časové a věcné souvislosti umožnil ESLP nalézt cestu ven z hrozící situace, kdy by první z provedených řízení blokovala druhé, a tudíž by buďto nebylo možné realizovat státní *ius puniendi*, nebo uložit daňovou sankci. Citované rozhodnutí státům ponechává obě tato práva při současném zachování pravidla *ne bis in idem*.

Vladimír Pelc, který ve své knize toto rozhodnutí rovněž rozebírá, si příhodně klade otázku, zda v takovém případě ještě vůbec zůstává podstata této zásady zachována.<sup>256</sup> Obdobné úvahy lze vysledovat též v oponentním stanovisku P. Albuquerque, který navíc kritizuje většinu 15 soudců ESLP za to, že se ve svých závěrech neomezuje na řízení o uložení daňového penále, ale vztahuje tyto závěry šířeji také na řízení správní. Ve vztahu k tomu pak vyjadřuje svoji obavu z vznikajícího trendu přípustnosti dvou různých řízení o tomtéž skutku a ukládání dvou sankcí trestněprávní povahy.

Jak bylo již uvedeno výše, v kontextu české právní úpravy jsou daňové delikty z režimu přestupkového práva vyňaty a mají odchylný režim. Předchozí pravomocné rozhodnutí o přestupku je podle novelizované právní úpravy výslovným důvodem

---

<sup>256</sup> PELC, cit. 74, s. 172.

nepřípustnosti trestního stíhání. Rovněž bylo uvedeno, že toto pravidlo není absolutní a ponechává státním orgánům zadní vrátka v podobě lhůty pro zahájení přezkumného řízení. Tato možnost by však měla být pojmána restriktivně. Postoj většiny v rozhodnutí *A a B proti Norsku* by mohl toto restriktivní pojetí změnit, což po vzoru portugalského disentujícího soudce považují za nešťastné.

### **11.6 Ohrožení autority orgánů veřejné moci a hrozící automatickost v přebírání závěrů**

Autorita rozhodnutí orgánů veřejné moci je nepochybně žádoucí, souvisí s právní jistotou, možností veřejnosti identifikovat se s přijatým rozhodnutím, o které píše Schroeder<sup>257</sup>, i vůlí adresátů těchto rozhodnutí se jim podrobit. V případě, kdy by bylo pro překážku pravomocně skončeného prvního řízení druhé řízení o tomtéž skutku zastaveno, byl by skutek z hlediska hmotného práva posouzen pouze v jednom rozhodnutí. Pokud ale připustíme paralelní vedení daňového a trestního řízení, lze očekávat též vydání dvou rozhodnutí. Této skutečnosti si je ESLP nepochybně vědom a možná také proto požaduje spolupráci orgánů činných v trestním řízení s finančními úřady, která by nejspíš měla zajistit, aby se výsledná rozhodnutí příkře nelišila. Přesto vzhledem k odlišným standardům dokazování, odlišným posuzujícím orgánům a požadavkům na ně (např. stran znalosti práva), odlišné míře součinnosti dotčeného subjektu a dalším faktorům nelze podstatné rozdíly v takových rozhodnutích vyloučit. Příklad, kdy správce daně uloží penále, avšak v trestním řízení bude dotyčný daňový subjekt obžaloby zproštěn (či bude trestní věc vyřízena jinak, nikoliv však odsuzujícím rozsudkem), ještě problémy z hlediska zachování autority těchto rozhodnutí činit nebude. Jinak tomu však může být v opačné situaci (byť patrně méně časté), kdy nejprve dojde k meritornímu vyřízení trestní věci. Je vhodné, aby byl soudní rozsudek o vině či zproštění předmětem přezkumu ze strany daňových orgánů? Jaké autority bude takový rozsudek požívat v případě, kdy správce daně přijme závěry naprosto odchylné? Uvedená konstrukce je spíše hypotetická a patrně nelze očekávat, že by v praxi nastala často. Vyloučit ji ale nemůžeme. Vyloučit ji mohl pouze ESLP, kdyby v rozhodnutí *A a B v. Norsko* býval přijal opačný závěr.

Shodně s disentujícím soudcem vidím jako ještě větší problém než odlišnosti v přijatých rozhodnutích možnost automatického přebírání získaných poznatků a závěrů z jednoho řízení do druhého. Předchozí uložení daňového penále patrně zvyšuje riziko

---

<sup>257</sup> Srov. kapitolu 2 této práce.

nežádoucího stigmatu na osobě obviněného v průběhu trestního řízení a možná i pravděpodobnost následného odsouzení. V případě, že bude trestní odsouzení předcházet daňovému řízení, v podstatě si nelze představit, že by takovému odsouzenému nebyla uložena též daňová sankce, zvláště když byl skutek již prokázán, a to za pomoci přísnějšího standardu dokazování.

### 11.7 Shrnutí a další úvahy

Z uvedeného je zřejmé, že přijetí komplikované konstrukce paralelního vedení daňového a trestního řízení by bývalo zasluhovalo mnohem detailnější analýzu možných rizik takového závěru, než provedl Evropský soud pro lidská práva. O to politováníhodnější je pak skutečnost, že nedostatky v odůvodnění ESLP příliš nezhojila ani argumentace Nejvyššího soudu.

Na druhou stranu je objektivně třeba zvážit i dopady (byť hypotetického) opačného řešení, tedy případu, kdy by ESLP judikoval, že prvně proběhnuvší řízení trestní povahy (ať už vyústilo v uložení trestní sankce, nebo ve zprošťující rozhodnutí) staví překážku řízení dalšímu. Prostor pro tyto úvahy byl dán zejména po přijetí rozhodnutí ve věci *Lucky Dev v. Švédsko a Fransson*, a není proto překvapením, že tento prostor využili zejména švédští autoři.<sup>258</sup> Na jejich úvahy je poukázáno v kapitole č. 8, zde pro stručnost pouze uveďme, že se objevil i názor, podle něhož je vhodné a tradiční sankcionovat závažnější případy porušení daňových povinností nepodmíněným trestem odnětí svobody, což by v případě překážky věci pravomocně rozhodnuté uložení daňového penále nebylo možné. Z důvodů, pro které nevidím jako rozumnou kumulaci tohoto trestu a daňového penále, se neztotožňuji ani s touto tezí.

Z českých autorů se možnými negativy opačného řešení zabývaly L. Dudková a L. Hermanová.<sup>259</sup> S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu poukazují mimo jiné na to, že jedním skutkem může dojít k dotčení různých právních statků, různých zájmů. Ochrana je těmto statkům často poskytnuta rozličnými právními prostředky spadajícími do různých odvětví. Jestliže by užití některého z těchto prostředků znamenalo vystavení překážky jinému, mohlo by se stát, že tato ochrana nebude

---

<sup>258</sup> Srov. STENBORRE, Eva. Artbrott. Svensk juristtidning, ENG: *Swedish Law Journal*, 1998, s. 746. či KRISTOFFERSSON, Eleonor. The Future of the Swedish Tax Sanction System after *Ne bis in idem*. In NERGELIUS Joakim a Eleonor KRISTOFFERSSON. *Human Rights in Contemporary European Law. Swedish Studies in European Law*, Volume 6. Oxford and Portland, Oregon: Hart Publishing, 2015.

<sup>259</sup> DUDKOVÁ, Lenka a Lenka HERMANOVÁ. Zásada *ne bis in idem* ve vztahu mezi uložením trestu za daňový trestný čin a penále podle daňového řádu. *Právní rozhledy*. 2016, č. 23-24, s. 820-830.

dostatečná. Nejvyšší správní soud k tomuto výslovně uvedl: „*Nepřípustnost takového stavu by byla patrná zejména v momentu, kdy by byl pachatel nejprve postižen jedním správním orgánem za určitý nepřilíš závažný následek svého jednání, čímž by bylo znemožněno jeho potrestání za jiný, daleko závažnější následek*“.<sup>260</sup>

Dudková s Hermanovou na tuto myšlenku navazují konstatováním, že stávající český systém právních reakcí na zkrácení daně je tradiční, racionální a vyvážený. Tyto autorky považují trestní sankci za určitou „nástavbu“ sankce daňové a uvádějí, že pouze společně mohou tyto sankce postihnout porušení relevantních ustanovení: „*Pokud by měla být uložena pouze jedna ze zmíněných sankcí, nelze takový trest považovat za adekvátní reakci na porušení daňových předpisů*“.<sup>261</sup> Podle mého názoru lze vyslovit pochybnost, zda takové pojetí ob stojí z hlediska zásady subsidiarity trestní represe, byť je dodržení této zásady i v takovém případě autorkami proklamováno. V této souvislosti je třeba znovu připomenout, že daňové penále není ve své výši nikterak limitováno, protože lze jen těžko *a priori* konstatovat, že jeho kombinace s trestní sankcí bude v každém konkrétním případě přiměřená a bude představovat vhodnou a vyváženou reakci na spáchaný skutek. Nahlíženo touto optikou by navíc bylo možné konstatovat, že optimální je také reagovat na spáchaný přestupek nejprve správní sankcí a posléze trestní sankcí, neboť tato je pouze nástavbou sankce prvně uložené. Tento závěr by však odporoval platné právní úpravě i konstantní judikatuře správních i trestních soudů.

Zcela bez výhrad nelze podle mého názoru akceptovat ani další z poznatků citovaných autorek, a sice že použití pravidla *ne bis in idem* by se analogicky muselo vztáhnout též na ostatní daňové sankce. Tuto úvahu lze připustit pouze ve vztahu k těm sankcím, jež jsou ukládány za skutek, který může být postižen také v trestním řízení, což bude v případě ostatních daňových sankcí zcela výjimečné (srov. kapitolu 6).

Další argument, proč by mělo být zamezeno užití zásady *ne bis in idem* v případě konkurence daňového a trestního řízení, tkví podle Dudkové s Hermanovou v možném nerovném zacházení s jednotlivými spolupachateli, kdy pouze jeden bude rovněž daňovým subjektem, a tedy pouze tento bude „vysvobozen“ z následného trestního řízení. Nutno ovšem dodat, že tento by byl osvobozen právě proto, že jemu na rozdíl od těch, kdož daňovými subjekty nejsou, bylo již uloženo daňové penále.

---

<sup>260</sup> Rozsudek ze dne 11. ledna 2012, č. j. 1 As 125/2011-163.

<sup>261</sup> DUDKOVÁ, HERMANOVÁ, cit. 259, tamtéž.

Výčet možných negativ pak podobně jako to udělal ESLP ve věci *A a B v. Norsko* autorky uzavírají možnou účelovou manipulací s daňovým i trestním řízením, v závislosti na tom, které je pro pachatele výhodnější, aby proběhlo jako první.

S výhradami uvedenými výše lze podle mého názoru s Dudkovou a Hermanovou souhlasit v tom, že opačné řešení než to, které bylo v judikatuře ESLP a Nejvyššího soudu nakonec přijato, by jistě nebylo optimální v případě, kdy by na závažnou trestnou činnost bylo reagováno pouze uložením daňového penále, které by definitivně znemožnilo následný trestní postih. Je však toto dostatečným důvodem k takřka úplnému vyloučení aplikace zásady *ne bis in idem* a přípustění kumulace daňových a trestních sankcí? Nestačilo by například jedno z vedených řízení přerušit a vyčkat, jak dopadne řízení druhé? Tuto možnost zvažuje ve svém disentu soudce Albuquerque a zmínil ji ve svých úvahách také např. F. Púry.<sup>262</sup> Takové řešení by se mi jevilo jako ideální, nicméně s ohledem na závěry přijaté evropskou judikaturou je toto možnost tohoto řešení již patrně *passé*.

V následující (závěrečné) kapitole se proto pokusím pracovat s judikatorními závěry, které jsou nyní dány, a navrhnout úpravu, která z nich vychází a současně se jí zcela nevyprazdňuje ochrana poskytovaná pravidlem *ne bis in idem*.

---

<sup>262</sup> Přednáška JUDr. Františka Púryho, Ph.D., na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v rámci předmětu *Práce s obchodní judikaturou*, téma *Judikatura v trestním právu se vztahem k obchodnímu*, 4. dubna 2016.



## 12. Závěr a úvahy de lege ferenda

„V demokratickém právním státě, který je chápán především jako materiální právní stát, nelze připustit užití platného zákonného ustanovení způsobem, který odporuje některé z fundamentálních ústavních zásad, za niž lze nepochybně pokládat i procesní princip "ne bis in idem" v článku 40 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.“<sup>263</sup>

(Plénum Ústavního soudu ČR, 3. února 1999)

Český Ústavní soud si je zjevně vědom toho, že zásadu *ne bis in idem*, jež má dlouhou historickou tradici a je respektována napříč světovými právními řády, nelze pokládat toliko za technické pravidlo, které má zabránit kumulaci řízení trestněprávní povahy o tomtéž skutku téže osoby. Zákodárce ji v právním řádu neukotvil proto, aby ušetřil náklady nebo čas orgánů veřejné moci. *Ne bis in idem* je třeba chápat jako subjektivní ústavně zaručené právo každého jednotlivce a rovněž právnické osoby, jehož stěžejním úkolem je zabezpečit, aby právní odezva státu na porušení norem (zde daňového práva), byť může toto porušení mnohdy představovat i velmi závažné protispolečenské jednání, nebyla nepřiměřená.

S tímto vědomím jsem se pokusila analyzovat charakter obou řízení, jejichž vedení připadá v případě takového porušení do úvahy, právní konstrukce daňových deliktů, povahu sankcí za ně ukládaných i aktuální judikaturu evropských a tuzemských soudů.

### 12.1 Shrnutí shromážděných poznatků

Úvodní kapitoly této práce ukazují, které aspekty jsou oběma řízením společné a v jakých ohledech naopak vykazují tato řízení podstatné odlišnosti.

Společný prvek lze nepochybně spatřovat v tom, že jak daňové, tak trestní řízení disponují invazivními právními prostředky, způsobilými, mnohdy notnou měrou, zasáhnout do základních práv a svobod. Jde zejména o instrumenty, jež mají zajišťovací povahu (instituty sloužící k zajištění osob a věcí či namnoze diskutovaný zajišťovací příkaz správce daně) nebo slouží orgánům veřejné moci ke zjištění relevantních skutečností (operativně pátrací prostředky, daňová kontrola, místní šetření). Katalog základních práv, jež mohou být těmito instrumenty zasažena, je poměrně široký, proto jak daňový, tak trestní zákonodárce apelují na citlivý a šetrný postup orgánů činných v trestním řízení a správců daně zakotvením zásady přiměřenosti.

---

<sup>263</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 3. února 1999, sp. zn. Pl. ÚS 19/98.

Odlišnosti obou řízení lze spatřovat zejména v otázkách dokazování, konkrétně v koncepci důkazního břemene. Podle převažujícího názoru trestněprávní nauky je nepřípustné, aby důkazní břemeno tížilo osobu obviněného, v souladu se zásadou presumpce nevinu tento není vázán povinností svoji vinu vyvracet. S tím bezprostředně souvisí princip *nemo tenetur*, který vylučuje, aby byl obviněný nucen aktivně přispívat ke svému usvědčení. Daňové řízení je v tomto ohledu ovládáno odlišnými principy. Daňový subjekt dokazuje jím tvrzené skutečnosti a neunesení důkazního břemene pro něj může znamenat negativní právní následky – daň je doměřena správcem daně nebo stanovena podle pomůcek a *ex lege* mu vzniká povinnost uhradit daňové penále.

To je stěžejní, nikoliv však jediný rozdíl mezi daňovým a trestním řízením. Další spočívá v zásadě neveřejnosti daňového řízení, jež má daňové subjekty podnítit k tomu, aby správcům daně vyjevili důležitá data. Tato zásada ostře kontrastuje s principem veřejného trestního řízení, resp. jeho soudní fáze, která zabezpečuje obranu obviněného před kabinetní justicí, vychovává veřejnost a zprostředkovává jí možnost kontroly nad postupem orgánů činných v trestním řízení.

Konečně další odlišnost tkví v požadavcích na orgány činné v trestním řízení, zejména soud, který jako jediný orgán ukládá trestní sankce. Tento orgán ztělesňují práva znalé osoby vykonavší příslušnou státní zkoušku, jejichž vlastnosti a zkušenosti zajišťují řádný výkon této profese, a u nichž jsou dány záruky nestrannosti a nezávislosti. Na správce daně takto vysoké požadavky nejsou, jde v podstatě o správní úřad, jehož jménem jednají osoby často bez právnického vzdělání.

Vedle porovnávání procesních aspektů byla součástí této práce také komparace deliktů na úseku správy a placení daní, která jsou postihována jak daňovými, tak trestními předpisy. Ani jedna z úprav však podle mého názoru není prosta významných nedostatků. Daňový řád mnohdy konstruuje rovnou sankce, aniž by pregnantně vymezil skutkové podstaty daňových deliktů či alespoň přiblížil jednání, které je jimi sankcionováno. Mnohé z těchto sankcí se mohou významně promítnout do majetkové sféry „potrestané“ osoby, avšak ukládají se (či lépe sdělují) bez ohledu na její zavinění. Významná je tato skutečnost zejména v případě daňového penále.

Daňové trestné činy jsou specifickou množinou porušení daňových povinností, postihovaných na úrovni trestního práva. Jak ukázal stručný historický exkurz, tato množina je nestále doplňována. Která společensky škodlivá jednání by měla být její součástí a která nikoliv, je otázkou konstantně palčivou pro zástupce právní doktríny.

Úvahy o možném přepínání trestní represe jsou podle mého názoru na místě zejména v souvislosti s trestným činem porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku.

Deficity stávající právní úpravy daňových trestných činů plynou z děl zástupců právní teorie, judikatury i aplikační praxe (srov. například otázku zdaňování trestné činnosti či rozsah aplikace institutu účinné lítosti). O některé nové se pak postaral sám zákonodárce nadměrnou (a v podstatě zbytečnou) kriminalizací (srov. zejména trestní postih přípravy zkrácení daně, který způsobil poměrně problematický vztah daného ustanovení ke skutkové podstatě trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění). Z hlediska zkoumané problematiky je třeba zodpovědět otázku, v případě kterých deliktů podle daňového a trestního práva může být dána totožnost skutku. Jde primárně o jednání naplňující znaky zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (poruchový delikt) a zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění (ohrožovací delikt), které je v daňovém řízení postihováno sdělením penále. Teoreticky by bylo možné uvažovat také nad totožností jednání podřaditelného pod skutkovou podstatu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby a nezaplacení daně, na které daňový řád reaguje úrokem z prodlení. Tato skutečnost by však z hlediska zásady *ne bis in idem* měla význam až teprve v případě, že by se zástupci právní doktríny, případně soudy shodly na trestněprávní povaze této sankce.

Problematicke sankcí jsou věnovány kapitoly, které následují. S odkazem na díla významných českých i zahraničních právních teoretiků jsem se pokusila vystihnout smysl a účel trestních sankcí a popsat pravidla pro jejich ukládání. V této souvislosti nutno kvitovat důslednost trestního zákonodárce, který po vzoru ústavodárce svěřil jejich ukládání výhradně do pravomoci soudu a stanovil požadavky na to, co musí být při jejich ukládání zohledněno. Zároveň počítal také s pravidlem, podle kterého mohou být trestní sankce stanoveny pouze trestním zákonem. Judikatura Evropského soudu pro lidská práva a v návaznosti na to též českého Nejvyššího správního soudu ale předpoklad českého trestního zákonodárce ukázala jako mylný, či jej alespoň výrazným způsobem modifikovala. Sankce trestní povahy ve smyslu článku 6 Evropské úmluvy lze totiž najít také v jiných procesních předpisech (srov. pořádková pokuta podle správního řádu či občanského soudního řádu) a náleží k nim také daňové penále.

K tomuto závěru se soudy uchýlily vzhledem k enormním částkám, které jsou jako penále často vyměřovány a pro které se nelze spokojit s tezí, že má penále účel pouze kompenzační. Soudy připustily, že vykazuje také prvek odstrašení a represe.

Jde tak o trestní sankci, kterou předvídá jiný než trestní zákon, která je sdělována osobami bez právního vzdělání jednajícimi jménem správce daně, bez zřetele k zavinění daňového subjektu, prakticky bez možnosti zvážit jeho osobní a majetkové poměry a v návaznosti na ně jej celé prominout, a předně, v reakci na neunesení důkazního břemene daňovým subjektem. Pro tyto aspekty je zřejmé, že jde o výrazný zásah do dosavadního chápání trestních sankcí, který je navíc nutno zvážit právě z hlediska (ne)možnosti této sankce vytvořit překážku v podobě zásady *ne bis in idem* následnému trestnímu postihu téhož skutku.

Tuto a další související otázky řešila judikatura Soudního dvora Evropské unie, Evropského soudu pro lidská práva i českých soudů. Nejprve jsem věnovala pozornost judikatuře SDEU, která má význam zejména v případě nepřímých daní, jejichž úprava je na úrovni práva Unie již takřka plně harmonizována. V rozhodnutí *Fransson* se SDEU postavil závěrům generálního advokáta a přiklonil se k tomu, že vedení dalšího řízení o tomtéž skutku v případě, kdy za něj již v jiném řízení byla uložena sankce, je možné jen tehdy, neměla-li tato sankce trestní povahu.

ESLP se ve své judikatuře klonil nejprve k témuž závěru (srov. např. *Lucky Dev v. Švédsko*), později však tento svůj závěr přehodnotil a v rozhodnutí *A a B v. Norsko* „vynalezl“ způsob, jak kumulaci obou řízení připustit. Podmínkou je dodržení všech bodů testu dostatečně blízké časové a věcné souvislosti: časová provázanost obou řízení, komplementarita těchto řízení spočívající v tom, že sledují sice odlišné, ale vzájemně se doplňující cíle, předvídatelnost takové právní úpravy, zohlednění skutkových zjištění z prvního řízení v druhém, a tedy neopakování dokazování, a konečně zohlednění prvně uložené sankce při ukládání té pozdější. V navazujícím rozhodnutí *Johannesson v. Island* pak ESLP zpřesnil atributy testu časové souvislosti.

V reakci na tato rozhodnutí SDEU sice ve věci *Menci* svůj pohled na danou otázku přehodnotil a své judikatorní závěry podstatně přiblížil těm, které přijal jeho štrasburský protějšek, přesto však setrval na vyšší míře ochrany daňových subjektů/obviněných, když jako přiměřenou vyhodnotil italskou úpravu zejména proto, že obsahovala pravidlo, podle něhož se již uložená daňová sankce obligatorně nevykoná, v případě, že dojde k trestnímu odsouzení.

Judikatura tuzemských soudů (hlavně Nejvyššího) reaguje primárně na závěry ESLP a neméně důležitá stanoviska SDEU v podstatě pomíjí. V návaznosti na rozhodnutí ve věci *A a B proti Norsku* přijal Nejvyšší soud zhruba tři desítky rozhodnutí týkajících

se této problematiky, z nichž největší význam má usnesení velkého senátu z ledna 2017. V něm český dovolací soud přebírá koncept testu dostatečně blízké věcné a časové souvislosti, deklaruje jeho použitelnost v českém právním prostředí a nepatrně tento test rozvíjí. Rovněž zdůrazňuje orgánům činným v trestním řízení povinnost důsledně dbát na úpravu tzv. prejudiciálních otázek, která jim zapovídá možnost bez dalšího přebírat skutková zjištění správců daně a nutí je vyhodnocovat předběžné otázky týkající se viny obviněného samostatně. Za pomoci pečlivé analýzy J. Kmece uvádím některé další příklady z judikatury tohoto soudu, které na uvedené rozhodnutí navazují a doplňují je také o závěry z rozhodnutí soudů nižšího stupně.

Kapitolu, jež následuje po rozboru relevantní judikatury, lze považovat za stěžejní. Jak jsem již konstatovala v úvodu této práce, ne všechny závěry z rozhodovací praxe soudů lze jen nekriticky akceptovat. Obzvláště rozhodnutí ve věci *A a B v. Norsko* zasluhuje podrobnou analýzu, neboť obsahuje mnohé problematické body. Vycházejíc z inspirativního disentu portugalského soudu P. de Albuquerque jsem tyto rozebrala a zasadila je do kontextu české právní úpravy.

Upozorňuji zejména na nežádoucí rozkol v judikatuře obou evropských soudů, kdy ten štrasburský připouští dvojí stíhání i trestání za předpokladu vyhovění testu blízké věcné a časové souvislosti, zatímco ten lucemburský jako by říkal „dvakrát stíhat ano, ale trestat ne“. Tato skutečnost by v krajním případě mohla znamenat i odchýlný postup ve vztahu k pachatelům, kteří zkrátí daň příjmu od těch, jimiž byla zkrácena daň nepřímá. Poukazuji také na důsledky faktu, že nyní existuje trestní sankce, která je součástí finančního práva. Kriticky pak hodnotím zejména požadavek ESLP na neopakování dokazování, který je podle mého názoru vzhledem k úpravě prejudiciálních otázek v českém právním prostředí takřka neaplikovatelný a měl by být vykládán velmi restriktivně. Zamýšlím se též nad otázkou, co můžou znamenat dvě potenciálně odlišná rozhodnutí daňového a trestního orgánu z hlediska jejich autority a rovněž opačným případem, tedy automatickým přebíráním závěrů z jednoho řízení do druhého. Dále vyjadřuji obavu z možného přepínání trestní represe, neboť v judikatuře ESLP ani Nejvyššího soudu nebyly stanoveny žádné výslovné limity, pokud jde kombinování ukládaných sankcí.

Konečně, shrnuji také úvahy některých autorů (zejména L. Dudkové a L. Hermannové), zaobírajících se možností opačného řešení, tedy situací, kdy by prvně ukončené řízení trestní povahy zapovídalo možnost dalšího postihu téhož skutku trestní

sankcí. I na tuto možnost jsou navázána určitá rizika, na které Dudková s Hermanovou vhodně upozorňují. Některým z jejich argumentů lze podle mého názoru oponovat, za klíčový ale pokládám ten, že by jistě nebylo žádoucí, aby uložení daňového penále zcela znemožnilo vedení trestního řízení o závažných daňových únicích.

## 12.2 Úvahy de lege ferenda

V předchozí kapitole jsem Evropskému soudu pro lidská práva a též Nejvyššímu soudu ČR vyčetla, že jejich závěry ponechaly mnoho nezodpovězených otázek a zavdaly příčinu k četným pochybnostem o jejich proveditelnosti v kontextu české právní úpravy.

Poslední pasáže této práce bych proto ráda věnovala možným podnětům k odborné diskuzi a aspektům, jež by se podle mého názoru měly promítnout do stávající právní úpravy, ať už v rovině práva daňového nebo trestního.

Některé z nich by znamenaly změny vsutku zásadní, nicméně k tomu je třeba podotknout, že reagují také na zásadní závěry evropské judikatury.

Při úvahách o paralelním vedení daňového a trestního řízení o tomtéž skutku téže osoby je podle mého názoru zapotřebí mít neustále na paměti Marshallovu myšlenku destruktivního účinku daňové pravomoci (*power to tax*)<sup>264</sup> i Feelyho názor o tom, že již samo trestní řízení může být sankcí.<sup>265</sup> Výsledek judikaturou tolik požadované spolupráce mezi orgány činnými v trestním řízení a správci daně by totiž nepochybně neměl obviněným daňovým subjektům způsobit existenční problémy.

Dosavadní právní úpravu bude dozajista nutné zpřesnit. Má-li být zachována ústavně zaručená zásada enumerace veřejnoprávních pretenzí, pak nestačí, aby byly orgány činné v trestním řízení a správci daně při své spolupráci vedeny pouze imperativy z judikatury. Zákonodárce by měl nabídnout konkrétní zákonná vodítka, která tuto spolupráci zajistí. Tím spíše, že předvídatelnost příslušné právní úpravy je jedním ze čtyř bodů testu věcné souvislosti, který je podle ESLP *condicio sine qua non* pro zachování zásady *ne bis in idem*.

V současnosti tuto problematiku řeší toliko metodický pokyn Generálního finančního ředitelství, který však jistě nelze pokládat za dostačující. Byť jsou v něm mnohé cenné poznatky, na něž je odkazováno i v této práci, jeho ambicí je patrně spíše vysvětlit trestního práva neznalým správcům daně, jak funguje trestní řízení.

---

<sup>264</sup> MARSHALL, cit. 1, tamtéž.

<sup>265</sup> FEELEY, cit. 14, tamtéž.

V případě norem práva daňového považuji za žádoucí novelizaci v následujících ohledech:

### 12.2.1 Daňové penále

Ve vztahu k němu vyjádřili někteří autoři názor, že by mělo být z daňového řádu zcela vyřazeno a přesunuto do trestního zákoníku, což by také znamenalo, že by jej ukládaly soudy.<sup>266</sup> Jde nepochybně o nosnou myšlenku, která by vyřešila mnohé z problematických aspektů uvedených výše, zároveň by to však znamenalo, že na méně závažné daňové úniky nedosahující relevance pro trestní právo by nebylo možné reagovat za pomoci sankčního mechanismu, což pokládám za nežádoucí. Proto bych se klonila spíše k možnosti daňové penále předpisům daňového práva procesního ponechat, ale stávající úpravu modifikovat tak, aby zohledňovala různou míru společenské škodlivosti jednotlivých daňových úniků a jiných případů nesplnění povinností tvrdit. Má-li být vůbec nadále penalizováno též nezaviněné jednání daňového subjektu, procentuální sazba penále by se měla lišit od případů úmyslného jednání či jednání z hrubé nedbalosti.

Inspirací může být v tomto ohledu například norská právní úprava (srov. kapitulu č. 6), která právě s tímto rozlišením pracuje. Stávající česká úprava předvídá takové rozlišení pouze jaksi implicitně v případě penále při stanovení daně podle pomůcek. Tento nedostatek je podle mého názoru v každém případě třeba zhojit.

Jako vhodné se mi jeví také instituty švédské právní úpravy, podle níž je možné daňové penále i zcela prominout, v případě, že šlo ze strany daňového subjektu o omluvitelné pochybení, anebo pokud by pro něj mohla být uložena sankce nepřiměřeně přísná.

Požadavek na zaviněné jednání by s sebou nesl také nutnost uvážit, jak toto konstruovat v případě právnických osob a zda jim podobně jako to dělá správní řád a TOPO umožnit případnou liberaci.

V případě, že by český zákonodárce připustil odvážnější reformu daňového práva procesního (kdy by například užití zajišťovacího příkazu schvalovaly soudy, jak v současnosti navrhuje parlamentní strana TOP09), otevřel by se prostor pro úvahy, zda by byla nasnadě ingerence soudních orgánů také v případě ukládání penále, které je trestní sankcí. Po případném zodpovězení otázky, kterým soudům by tato pravomoc náležela (patrně spíše trestním nežli správním), by pak bylo vhodné zvážit, zda by rozhodovaly již

---

<sup>266</sup> Srov. TRUBAČ, Ondřej a František PÚRY. Daňové penále a zásada "ne bis in idem". *Daně a právo v praxi*. 2016, roč. 21, č. 4, s. 2-4. Srov. též PELC, cit. 74, s. 176.

o samotném uložení penále či o odvolání proti příslušnému platebnímu výměru. Šlo by však o absolutní změnu stávajícího konceptu ukládání daňových sankcí, která by navíc vyžadovala uspokojivé vyřešení souvztažnosti s řízením trestním.

Pokud zůstane kompetence sdělovat penále v rukou správců daně (což se jeví jako pravděpodobnější), doporučila bych změnu, podle níž by o něm rozhodovaly alespoň práva znalé osoby. Zpřísnit by se pak měly také požadavky na odůvodnění platebních výměrů, tak aby bylo zřejmé, jaké skutečnosti vzal správce daně v potaz při ukládání této trestní sankce (v závislosti na změnách navržených výše).

### **12.2.2 Daňová exekuce**

Jak jsem již uvedla v kapitole č. 6 této práce, po novele daňového řádu provedené zákonem č. 170/2017 Sb., umožňuje právní úprava správcí daně, aby penále sdělil samostatným platebním výměrem. Jde však o poměrně bezzubé ustanovení, bez jakékoliv návaznosti na úpravu způsobu, jakým by si měl správce daně počínat dál. Domnívám se, že lépe by bylo konstruovat reflexi trestního řízení správcem daně po vzoru italské právní úpravy. Ta totiž stanoví, že v případě, kdy dojde k odsouzení daňového subjektu v rámci trestního řízení, pak se prvně uložená daňová sankce obligatorně nevykoná.

V kontextu české právní úpravy by toto řešení mohlo být zahrnuto do norem vázících se k daňové exekuci (§ 177 a násl. daňového řádu). Podle ustanovení § 181 odst. 1 je možné daňovou exekuci odložit, provádí-li správce daně šetření skutečností rozhodných mj. pro její zastavení či posečkání úhrady nedoplatku. Dovedu si představit, že výčet situací uvedený v příslušném ustanovení by byl doplněn o zahájení úkonů trestního řízení pro skutek, jenž v sobě přinejmenším zahrnuje jednání postižené sdělením daňového penále. K úvaze zákonodárce by pak bylo, zda takový postup vázat na návrh daňového subjektu nebo jej (obdobně jako v Itálii) přikázat právní normou správcí daně obligatorně. Následné uložení trestní sankce by pak mohlo být důvodem pro zastavení daňové exekuce podle odst. 2, v případě neuložení by podle odst. 3 mohlo být v exekučním řízení pokračováno.

I přes vedení trestního řízení o tomtéž skutku (a po jeho dobu) by pak daňovému subjektu zůstala možnost penále uhradit v režimu dobrovolnosti.

Jistých změn by podle mého názoru měla doznat též trestněprávní úprava. Za klíčové považuji tyto podněty:



### 12.2.3 Daňové trestné činy

Výhrady ke stávající právní úpravě daňových trestných činů mám z hlediska tématu této práce především s ohledem na požadavek subsidiarity trestní represe. Těmto výhradám již byla věnována pozornost v rámci kapitoly č. 4, proto pro stručnost pouze rekapituluji, že za úvahu stojí zejména nutnost trestního postihu porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku a ne zcela uspokojivě vyřešený vztah ustanovení o přípravě zkrácení daně a zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění.

V prvním případě jsem toho názoru proto, že velmi snadno naplnitelná skutková podstata je v praxi orgány činnými v trestním řízení nadužívána bez dostatečného věnování pozornosti subjektivní stránce spáchaného činu. Proto bych jako žádoucí shledávala alespoň omezit trestnost všech alternativ této skutkové podstaty (tedy také uvedení nepravdivých nebo hrubě zkreslených údajů) na případy, kdy pachatel jedná v úmyslu přímém či s určitou pohnutkou. Ve vztahu k druhému příkladu lze uvést, že judikatura tuto situaci řeší, když skutkovou podstatu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění označuje za subsidiární. Tím se však nemění skutečnost, že jde o úpravu složitou a nepřehlednou, která by zasluhovala pozornost zákonodárce.

### 12.2.4 Ukládání trestních sankcí

V praxi bude nepochybně běžnější situace, kdy jako první proběhne řízení daňové a následovat bude trestní než naopak. Jak jsem již uvedla, jako vhodný se mi jeví postup, kdy nucený výkon uložené daňové sankce bude odložen do doby rozhodnutí (patrně pravomocného) v trestním řízení. Daňový subjekt však nebude zbaven možnosti zaplatit vyměřené penále dobrovolně. V případě, že tak udělá, měl by mít nárok na odpovídající zohlednění této skutečnosti orgány činnými v trestním řízení.

Domnívám se, že nutnost přihlédnout při stanovení druhu a výměry trestu k zaplacenému daňovému penále vážícímu se na skutek, jenž je předmětem probíhajícího trestního řízení, by mohla být explicitně předvídána v ustanovení § 39 trestního zákoníku. Pak by zbývalo vyřešit otázku, jak konkrétně by měl soud rozhodující o trestu penále zohlednit. V souladu s ustanovením § 39 odst. 7 trestního zákoníku by měly soudy v případě většiny daňových trestných činů uložit odsouzenému některý z trestů, jež ho postihne na majetku. V případě uložení peněžitého trestu připadá v úvahu možnost již zaplacené daňové penále započítat podle § 92 odst. 2 trestního zákoníku. Tuto možnost prozíravě předvídal P. Šámal ve svém komentáři ve vztahu ke správním sankcím ještě

před přijetím závěrů o možné kumulaci obou řízení ve věci *A a B v. Norsko*.<sup>267</sup> Nyní by mohla nalézt své uplatnění v tomto případě.

V případě, že by k započtení nedošlo, pokládám kombinaci penále spolu s peněžitým trestem za nevhodnou, neboť jeho uložení navzdory již zaplacenému penále by mohlo znamenat přílišný zásah do majetkové sféry odsouzeného.

### 12.2.5 *Ne bis in idem* a *nemo tenetur*

Pro úplnost opakuji také návrhy *de lege ferenda* týkající pro tuto práci stěžejních zásad, a sice *ne bis in idem* a *nemo tenetur*. Podle stávající právní úpravy základních zásad trestního řízení ve výčtu ustanovení § 2 trestního řádu tyto zásady chybí. Domnívám se, že jejich význam je tak zásadní, že by si ukotvení na tomto (či obdobném místě v novém trestním řádu) zasloužily. V případě *ne bis in idem* by stačilo prosté deklarování této zásady po vzoru článku 40 odst. 5 Listiny, neboť podrobně by byla nadále rozvedena v ustanovení § 11 a 11a trestního řádu.

*Nemo tenetur* by pak mohla být zakotvena obdobně jako je tomu v Mezinárodním paktu o občanských a politických právech (článek 14), tedy jako obecný zákaz nutit obviněného *svědčit* proti sobě samému (nikoliv jen vypovídat, napsat potřebný počet slov či vydat věc).

### 12.3 Neformální apely na orgány veřejné moci

Některé z poznatků, jež si zaslouží zdůraznění, nelze implementovat do právního řádu. Zpravidla proto, že mají povahu toliko (morálních) apelů na orgány veřejné moci (ať už orgány činné v trestním řízení nebo správce daně), aby důsledně dodržovaly své (již právně ukotvené) povinnosti. To platí zejména ve vztahu k aplikaci zásady přiměřenosti při užívání zajišťovacích institutů obou právních odvětví. Tyto nemají povahu sankce a nemá tedy smysl spekulovat o vyloučení jejich souběhu, neboť jsou jednoduše nařízeny, je-li to nezbytné, vyžadují-li to konkrétní okolnosti. Vzhledem k možné kumulaci těchto instrumentů ve vztahu k jedné osobě v důsledku paralelního vedení obou řízení je však třeba o to většího rozmyslu při vyhodnocování otázky, zda jsou v danou chvíli skutečně nutné.

Stejně tak lze vyslovit přání, aby orgány činné v trestním řízení dbaly na dodržování právní úpravy prejudiciálních otázek. Nelze připustit snahu usnadnit si práci

---

<sup>267</sup> ŠÁMAL, cit. 99, s. 2414.

paušálním přebíráním skutkových zjištění správců daně. Tím spíše ne, že jsou tato zjištění často získávána díky zásadě součinnosti daňového subjektu se správcem daně, která se však příkře liší od *nemo tenetur* platné pro trestní řízení, nebo na základě odchylné povinnosti daňového subjektu nést důkazní břemeno ohledně jím tvrzených skutečností.

Při posuzování naplnění znaků skutkových podstat daňových trestných činů lze pak těmto orgánům doporučit věnování vyšší míry pozornosti subjektivní stránce, neboť bez úmyslného zavinění nejsou (a neměla by být) tato jednání pro trestní právo vůbec relevantní.

## Seznam zkratek a označení

(v abecedním pořadí)

<b>daňový řád</b>	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
<b>Dodatkový protokol, také jen Protokol</b>	Dodatkový protokol č. 7 k Úmluvě Rady Evropy o ochraně lidských práv a základních svobod
<b>ESD</b>	Evropský soudní dvůr
<b>ESLP</b>	Evropský soud pro lidská práva
<b>Evropská úmluva</b>	Úmluva Rady Evropy o ochraně lidských práv a základních svobod
<b>Listina</b>	Listina základních práv a svobod, republikovaná jako usnesení předsednictva ČNR č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod součástí ústavního pořádku
<b>Listina EU</b>	Listina základních práv Evropské unie
<b>NS</b>	Nejvyšší soud České republiky
<b>NSS</b>	Nejvyšší správní soud České republiky
<b>OČTŘ</b>	orgány činné v trestním řízení
<b>PřesZ</b>	Zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich
<b>SDEU</b>	Soudní dvůr Evropské unie
<b>TOPO</b>	Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim
<b>TOS</b>	trest odnětí svobody
<b>trestní řád</b>	Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)
<b>trestní zákoník</b>	Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
<b>Ústava</b>	Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky
<b>z-l</b>	zaměstnavatel
<b>ZDP</b>	Zákon o daních z příjmů
<b>ZSDP</b>	Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

# Seznam použitých pramenů

## 1. Seznam použité literatury

### 1.1. Učebnice, komentáře a monografie

- ASHWORTH, Andrew. *Sentencing and Criminal Justice*. 4. edition. Cambridge University Press, 2005. ISBN 978-0-511-13466-1.
- BAGARIC, Mirko. *Punishment and Sentencing: A Rational Approach*. London: Cavendish Publishing Limited, 2001. ISBN 1-85941-631-4.
- BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. Právnícké učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.
- BECCARIA, Cesare. *O zločinech a trestech*. Překlad Josef Sládeček. Praha: Bursík a Kohout, 1893. I. 125 s.
- BENTHAM, Jeremy. Principles of morals and legislation. In HART, H. L. A. a J. H. BURNS (eds.) *The Collected Works of Jeremy Bentham: An Introduction to the Principles of Morals and Legislation*. Oxford University Press, 1970. ISBN 978-01-9820-516-6.
- BERGER, Adolf. *Encyclopedic dictionary of Roman law*. Philadelphia: American Philosophical Society, 1953. Transactions of the American Philosophical Society. New series. 476 s.
- DUFF, R. A. *Trials and Punishments*. Cambridge University Press, 1986. ISBN 0-521-30818-6.
- FEELEY, Malcolme M. *The Process is the Punishment: Handling Cases in a Lower Criminal Court*. New York: Russell Sage Foundation, 1979. ISBN 978-0871542557.
- FENYK, Jaroslav, Dagmar CÍSAŘOVÁ a Tomáš GŘIVNA. *Trestní právo procesní*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-750-8.
- GARDNER, John. Crime: In Proportion and in Perspective. In ASHWORTH, Andrew a Martin WASIK. *Fundamentals of Sentencing Theory. Essays in Honour of Andrew von Hirsch*. Oxford: Oxford University Press, 1998. s. 31-52. ISBN 0-19-826256-6.
- GLASER, Julius. *Handbuch des Strafprozesses. Nachdr. der Ausg. Leipzig*, Duncker und Humblot, 1883. Goldbach: Keip, 1997. Bibliothek des deutschen Strafrechts. ISBN 3-8051-0396-4.
- GROSS, David M. *We Won't Pay!: A Tax Resistance Reader*. Picket Line Press, 2008. ISBN 978-14-3489-825-8.
- GŘIVNA, Tomáš. § 28. In ŠÁMAL, Pavel et al. *Trestní odpovědnost právnických osob*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2018 (v tisku).
- GŘIVNA, Tomáš, Miroslav SCHEINOST a Ivana ZOUBKOVÁ. *Kriminologie*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-614-3.
- HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. *Základy filosofie práva*. Překlad Vladimír Špalek. Vyd. 1. Praha: Academia, 1992. 378 s. Filosofická knihovna. ISBN 80-200-0296-0.
- HENDRYCH, Dušan et al. *Právnícký slovník*. 3. podstatně rozš. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. Beckovy odborné slovníky. ISBN 978-80-7400-059-1.
- CHODOROV, Frank. Taxation is Robbery. In ROTHBARD, Murray. *Ekonomie státních zásahů*. Praha: Liberální institut, 2005. ISBN 80-86389-10-3.
- JELÍNEK, Jiří et al. *Trestní právo procesní*. 4. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2016, 846 s. Student. ISBN 978-80-7502-160-1.

- JELÍNEK, Jiří et al. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 5. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2016. Student. ISBN 978-80-7502-120-5.
- JELÍNEK, Jiří. *Novelizace trestního práva v roce 1997*. Praha: Linde, 1998. ISBN 80-7201-118-9.
- JEMELKA, Luboš et al. *Správní řád*. 5. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-607-4.
- JESCHECK, Hans-Heinrich a Thomas WEIGEND. *Lehrbuch des Strafrechts: allgemeiner Teil*. 5. Auflage. Berlin: Duncker & Humblot, 1996. ISBN 3-428-08348-2.
- KMEC, Jiří, KOSAŘ, David, KRATOCHVÍL, Jan, BOBEK, Michal. *Evropská úmluva o lidských právech*. 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, ISBN 978-80-7400-365-3.
- KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 1995. xvi. 247 s. Beckovy právnické učebnice. ISBN 80-7179-028-1.
- KNIEBÜHLER, Roland Michael. *Transnationales "ne bis in idem": zum Verbot der Mehrfachverfolgung in horizontaler und vertikaler Dimension*. Berlin: Duncker & Humblot, 2005. Schriftenreihe des Max-Planck-Instituts für ausländisches und internationales Strafrecht. Strafrechtliche Forschungsberichte. 460 s. ISBN 3-428-11900-2.
- KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces: judikatura k problémovým situacím, komentář autora, související zákonná ustanovení, výňatky z judikátů se zvýrazněným podstatným textem*. Olomouc: ANAG, 2016. Daně. ISBN 978-80-7554-029-4.
- KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. Daně. ISBN 978-80-7263-769-0.
- KOBÍK, Jaroslav a Jiří ŠPERL. *Dokazování v daňovém řízení*. Praha: ASPI Publishing, 2004. Daňová řada. ISBN 80-86395-94-4.
- KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie. ISBN 978-80-7380-442.
- KOFLER, Georg, MADURO, Miguel Poiares a Pascal PISTONE. *Human Rights and Taxation in Europe and the World*. Amsterdam: IBFD, 2011. ISBN 978-90-8722-111-9.
- KREMMYDAS, Christos. *Commentary on Demosthenes Against Leptines: With Introduction, Text, and Translation*. Oxford: Oxford University Press, 2012. 489 s. ISBN 9780199578139.
- KRISTOFFERSSON, Eleonor. The Future of the Swedish Tax Sanction System after Ne bis in idem. In NERGELIUS Joakim a Eleonor KRISTOFFERSSON. *Human Rights in Contemporary European Law. Swedish Studies in European Law, Volume 6*. Oxford and Portland, Oregon: Hart Publishing, 2015. ISBN 978-1-84946-483-3.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 3. vydání. Praha: C.H. Beck, 2016. xx, 918 s. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-604-3.
- MASÁROVÁ, Ľubica. *Aplikovateľnosť čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd v daňovej oblasti: (právo na spravodlivý proces)*. Praha: Leges, 2015. Teoretik. ISBN 978-80-7502-112-0.
- MEIER, Bernd-Dieter. *Strafrechtliche Sanktionen*. Berlin, Heidelberg: Springer-Lehrbuch, 2001. ISBN 978-3-540-41268-7.
- NOLTE, Georg. Ne bis in idem. In: MERTEN, Detlef a Hans-Jürgen PAPIER. *Handbuch der Grundrechte in Deutschland und Europa. Band V. Grundrechte in Deutschland: Einzelgrundrechte II*. Heidelberg: C. F. Müller, 2013, s. 1425 an. ISBN 978-3-8114-5528-3.

- PAVLÍČEK, Václav. *Ústavní právo a státověda. Díl 1, Obecná státověda*. Praha: Leges, 2014. ISBN 978-80-7502-053-6.
- PELC, Vladimír st. a Vladimír PELC ml. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy: komentář k zákonu č. 321/2016 Sb., charakteristika daňových prvků a pojmů normy, předchozí legislativní iniciativy, daňové trestné činy*. Olomouc: Anag, 2017. 263 s. ISBN 978-80-7554-072-0.
- PETER, Frank K. a Ralph KRAMER. *Steuerstrafrecht: Grundlagen – Anwendungsfelder – Musterfälle*. Wiesbaden: Gabler, 2009. 1. Auflage. ISBN 978-3-8349-0693-9.
- SCHROEDER, Friedrich-Christian. *Strafprozeßrecht*. 3 neu bearbeitete Aufl. München: Beck, 2001. Grundrisse des Rechts. ISBN 3-406-48176-0.
- SOCHOROVÁ, Vendula. *Specifika dokazování v daňovém řízení*. Praha: C.H. Beck, 2014. Právní instituty. ISBN 978-80-7400-520-6.
- SOLNAŘ, Vladimír, Jaroslav FENYK, Dagmar CÍSAŘOVÁ a Marie VANDUCHOVÁ. *Systém českého trestního práva*. Praha: Novatrix, 2009. 942 s. ISBN 978-80-254-4033-9.
- ŠÁMAL, Pavel et al. *Trestní právo hmotné*. 8., přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-358-7.
- ŠÁMAL, Pavel et al. *Trestní řád: komentář*. 7., dopl. a přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 2013. 4564 s. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-465-0.
- ŠÁMAL, Pavel et al. *Trestní zákoník (EVK)*. 2.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-428-5.
- ŠÁMAL, Pavel. *Základní zásady trestního řízení v demokratickém systému*. Vyd. 1. Praha: Codex Bohemia, 1999. 403 s. ISBN 80-85963-89-2.
- ŠÁMAL, Pavel, MUSIL, Jan a Josef KUČHTA. *Trestní právo procesní*. 4. přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 2013. Academia iuris. ISBN 978-80-7400-496-4.
- ŠOUŠA, Jiří ml. *Daně a poplatky v 19. století a Československé republiky v letech 1918-1938*. In STARÝ, Martin et al. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. s. 88-134. ISBN 978-80-87109-15-1.
- THOMAS, George C. *Double Jeopardy: The History, The Law*. New York University Press, 1998. ISBN 0-8147-8233-7.
- VAN BOCKEL, Bas. *The Ne Bis in Idem Principle in EU Law*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2010. 267 s. ISBN 978-90-411-3156-0.

## 1.2. Články

- ČEPLOVÁ, Veronika. *Pachatelé trestných činů zkrácení daně podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c), odst. 4 TrZ (generace odsouzených sine lege?)*. *Trestněprávní revue*. 2004, č. 9, s. 263-266. ISSN 1213-5313.
- DUDKOVÁ, Lenka a Lenka HERMANOVÁ. *Zásada ne bis in idem ve vztahu mezi uložením trestu za daňový trestný čin a penále podle daňového řádu*. *Právní rozhledy*. 2016, č. 23-24, s. 820-830. ISSN 1210-6410.
- GRÍVNA, Tomáš. *Zásada „ne bis in idem“ v evropském právu*. *Trestněprávní revue*. 2006, roč. 5, č. 5, s. 133-137. ISSN 1213-5313.
- GRÍVNA, Tomáš a Hana ŠIMÁNOVÁ. *Příspěvek do diskuse o povaze ustanovení § 8 odst. 5 TOPO: úvaha nad možností zatížit obviněnou právnickou osobu důkazním břemenem*. *Trestní právo*, 2018, č. 2, s. 8-18. ISSN 1211-2860.

- CHMELÍK, Milan. Trestné činy daňové aneb již staří Římané...*Právní rozhledy*, 1997, č. 5, s. 252. ISSN 1210-6410.
- KINDL, Milan. (Vůbec nějaká) škoda při zkrácení daně?. *Právník*. 2004, č. 7, s. 690-698. ISSN 0324-7007.
- KMEC, Jiří. K některým aspektům zásady "ne bis in idem" ve světle judikatury Evropského soudu pro lidská práva. 1. *Trestní právo*. 2004, 9(1), 21-24. ISSN 1211-2860.
- KMEC, Jiří. K některým aspektům zásady "ne bis in idem" ve světle judikatury Evropského soudu pro lidská práva. 2. *Trestní právo*. 2004, 9(2), 20-24. ISSN 1211-2860.
- KMEC, Jiří. K některým aspektům zásady "ne bis in idem" ve světle judikatury Evropského soudu pro lidská práva. 3. *Trestní právo*. 2004, 9(3), 16-18. ISSN 1211-2860.
- KOCINA, Jan. Ne bis in idem – penále v daňovém řízení. *Bulletin advokacie*, 2016, č. 10. ISSN 1210-6348.
- KOSAŘ, David. Zolotukhin proti Rusku: ne bis in idem. *Přehled rozsudků Evropského soudu pro lidská práva*, Praha: ASPI., Praha: Wolters Kluwer ČR a.s., 2009, XII, č. 2, s. 103-112. ISSN 1212-2211.
- KOUDELA, Radomír. Zánik trestnosti daňových trestných činů v důsledku účinné lítosti. *Trestněprávní revue*, 2011, č. 1, s. 1 násl. ISSN 1213-5313.
- KOZEL, Roman. Dokazování některých trestných činů souvisejících s podnikáním. *Právní rozhledy*. 1998, č. 7, s. 359–361. ISSN 1210-6410.
- KÜHN, Zdeněk. Nový přestupkový zákon, odpovědnost právnických osob a problematika dvojího trestání téhož deliktu. *Právní rozhledy*. 2018, č. 3, s. 77-84. ISSN 1210-6410.
- NAVRÁTILOVÁ, Helena a Pavla BLAŽKOVÁ. Judikatura a nálezy z daňových kontrol, které se vyplatí znát. *Finanční management. Ihned*, 2012, č. 5, s. 51-52.
- PIPEK, Jiří. Princip ne bis in idem v konkurenci jurisdikcí. *Trestněprávní revue*. 2004, roč. 3, č. 4, s. 97-107. ISSN 1213-5313.
- PÚRY, František a Josef KUČHTA. Poznámky k daňové kriminalitě v České republice. *Časopis pro právní vědu a praxi*, 2013, č. 2. s. 118-123. ISSN 1210-9126.
- RŮŽEK, Antonín. Povinnost dokazování a důkazní břemeno. *Stát a právo*, 1967, č. 13. s. 104 a násl.
- RŮŽIČKA, Miroslav. Výkladová stanoviska Nejvyššího státního zastupitelství (III). *Trestněprávní revue*, 2003, č. 8, s. 248 a násl. ISSN 1213-5313.
- SOVÁK, Zdeněk. Ušlá daň není škodou (některé další aspekty). *Právník*. 2004, č. 7, s. 734-738. ISSN 0324-7007.
- STENBORRE, Eva. Artbrott. *Svensk juristtidning*, ENG: *Swedish Law Journal*, 1998, s. 746.
- STORCH, František. *Řízení trestní rakouské. Díl II*. Praha: Otto, 1896.
- ŠÁMAL, Pavel. Uplatnění zásady ne bis in idem při posuzování trestní odpovědnosti za zkrácení daně. *Trestněprávní revue*. 2017, č. 11-12, s. 247-260. ISSN 1213-5313.
- TERYNGEL, Jiří. Neplacení pojistného jako nevěrná správa cizí pohledávky. *Právní rozhledy*, 1995, č. 10, s. 412. ISSN 1210-6410.
- TRUBAČ, Ondřej a František PÚRY. Daňové penále a zásada "ne bis in idem". *Daně a právo v praxi*. 2016, roč. 21, č. 4, s. 2-4. ISSN 1211-7293.
- VORLÍČKOVÁ, Lucie. Nový daňový řád přináší prolomení prekluzivní lhůty v případě uplatnění účinné lítosti u daňových trestných činů. *Právní rozhledy*, 2010, č. 11, s. 393. ISSN 1210-6410.



- VORLÍČKOVÁ, Lucie a Ondřej DRÁB. České daňové penále je nepřiměřené a v rozporu s evropskou Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod. *Právní rozhledy*. 2005, č. 17, s. 641-643. ISSN 1210-6410.
- WILS, Wouter P. J. The Principle of 'Ne Bis in Idem' in EC Antitrust Enforcement: A Legal and Economic Analysis. *World Competition: Law and Economics Review*, 2003, Vol. 26, No. 2.
- ŽDÁRSKÝ, Zbyněk. K účinné lítosti u pokračujících daňových trestných činů. *Trestněprávní revue*. 2011, č. 1, s. 1-8. ISSN 1213-5313.

### 1.3. Příspěvky ve sbornících

- BOHUSLAV, Lukáš. K otázce přenesení důkazního břemene ve vztahu k trestní odpovědnosti právnických osob. In JELÍNEK, Jiří (ed.). *Trestní právo procesní – minulost a budoucnost*. Praha: Leges, 2016. Teoretik. s. 95-105. ISBN 978-80-7502-185-4.
- FENYK, Jaroslav. Úvaha o dovolání v českém trestním řízení a možnosti uplatnění zákazu dvojího, resp. opětovného ohrožení. In GRIVNA, Tomáš (ed.). *Pocta Pavlu Šámalovi k 65. narozeninám. Čtvrtstoletí hledání spravedlnosti na Nejvyšším soudě ČR*. Praha: C. H. Beck, 2018. s. 41-48. ISBN 978-80-7400-709-5.
- KMEC, Jiří. Reflexe recentní judikatury Evropského soudu pro lidská práva k zásadě ne bis in idem v judikatuře Nejvyššího soudu. In GRIVNA, Tomáš (ed.). *Pocta Pavlu Šámalovi k 65. narozeninám. Čtvrtstoletí hledání spravedlnosti na Nejvyšším soudě ČR*. Praha: C. H. Beck, 2018. s. 107-123. ISBN 978-80-7400-709-5.
- MUSIL, Jan. Princip nemo tenetur. In FENYK, Jaroslav. *Pocta Dagmar Císařové k 75. narozeninám*. Praha: LexisNexis CZ, 2007. s. 76-88. ISBN 978-80-86920-25-2.

## 2. Seznam použitých internetových zdrojů

- CARSON, Clarence. The power to tax is the power to destroy. In *FEE, Foundation for Economic Education*. [online]. 1. 10. 1976 [cit. 2018-07-19]. Dostupné z <https://fee.org/articles/the-power-to-tax-is-the-power-to-destroy/>
- DĚRGEL, Martin. Daňový řád – Místní šetření a daňová kontrola. In *DU.cz – Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály*. [online]. 13. 10. 2011 [cit. 2018-07-23]. Dostupné z [https://www.du.cz/33/danovy-rad-mistni-setreni-a-danova-kontrola-uniqueidmRRWSbk196EZY9EEhbhYd9O0\\_8Krw6bFkNxQxK\\_XRw/](https://www.du.cz/33/danovy-rad-mistni-setreni-a-danova-kontrola-uniqueidmRRWSbk196EZY9EEhbhYd9O0_8Krw6bFkNxQxK_XRw/)
- European Court of Human Rights. *Factsheet – Non bis in idem. Right not to be tried or punished twice (the non bis in idem principle)*. [online] Press Unit, 2017. [cit. 2018-07-14] Dostupné z [https://www.echr.coe.int/Documents/FS\\_Non\\_bis\\_in\\_idem\\_ENG.pdf](https://www.echr.coe.int/Documents/FS_Non_bis_in_idem_ENG.pdf)
- European Court of Human Rights. *Guide on Article 4 of Protocol No. 7 – Right not to be tried or punished twice*. [online] 30. 4. 2018. Directorate of the Jurisconsult. [cit. 2018-07-17]. Dostupné z [https://www.echr.coe.int/Documents/Guide\\_Art\\_4\\_Protocol\\_7\\_ENG.pdf](https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_4_Protocol_7_ENG.pdf)
- GEIß, Robin. Ne bis in idem. In: *Max Planck Encyclopedia of Public International Law* [online]. [cit. 2018-03-07]. Dostupné z <http://opil.ouplaw.com/view/10.1093/law:epil/9780199231690/law-9780199231690-e66>.
- HOWALD, Andreas. Steuerstrafrecht – Versuchte Steuerhinterziehung. Abgrenzung der Fahrlässigkeit vom Eventualvorsatz. In *Der Schweizer Treuhänder*, 2007, č. 3. Dostupné z [http://www.waltherleuchhowald.ch/dokumente/a07\\_0196.pdf?LITIND=368](http://www.waltherleuchhowald.ch/dokumente/a07_0196.pdf?LITIND=368).
- KLIMŠOVÁ, Bohdana. Zajišťovací příkazy aneb když je finanční správa více než soud. In *Právní prostor* [online]. 24. 10. 2017 [cit. 2018-07-24]. Dostupné

z <https://www.pravniprostor.cz/clanky/financni-pravo/zajistovaci-prikazy-aneb-kdyz-je-financni-sprava-vice-nez-soud>

- KUNC, Daniel. Sankce v daňovém právu. In *Právní rádce*. [online]. 25. 09. 2007 [cit. 2018-07-24]. Dostupné z <https://pravniciradce.ihned.cz/c1-22098160-sankce-v-danovem-rizeni>
- MARTINEZ, Leo P. Tax Collection and Populist Rhetoric: Shifting the Burden of Proof in Tax Cases. In *UC Hastings Scholarship Repository*, 1988. Dostupné z [https://repository.uchastings.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1482&context=faculty\\_scholarship](https://repository.uchastings.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1482&context=faculty_scholarship).
- MIKULKA, Milan. Pokuta i vězení. Evropský soud rozhodl o dvojím trestu za daňové úniky. In *Právní rádce* [online]. 19. 12. 2016 [cit. 2018-07-24] Dostupné z <https://pravniciradce.ihned.cz/c1-65560230-pokuta-i-vezeni-evropsky-soud-rozhodl-o-dvojim-trestu-za-danove-uniky>
- MONDRIK, Christie. Burden of Proof in State Tax Cases: What Happens When the Legislature Changes It? In *American Bar Association Tax Times* Vol. 37, No. 3. May, 2018. Dostupné z [https://www.americanbar.org/groups/taxation/publications/abataxtimes\\_home/18may/18may-pp-mondrik-burden-of-proof-in-state-tax-cases.html](https://www.americanbar.org/groups/taxation/publications/abataxtimes_home/18may/18may-pp-mondrik-burden-of-proof-in-state-tax-cases.html)
- MORAVEC, Ondřej. Zajišťovací příkaz: Nástroj efektivního výběru daní, nebo zbraň hromadného ničení? In: *Peníze.cz* [online]. 6. 10. 2016 [cit. 2018-07-24]. Dostupné z <https://www.penize.cz/dane/316377-zajistovaci-prikaz-nastroj-efektivniho-vyberu-dani-nebo-zbran-hromadneho-niceni>
- NOVOTNÁ, Kristýna. Finanční úřady kvůli korunovým dluhopisům kontrolují přes 400 firem, podaly i 25 trestních oznámení. In *iROZHLAS* [online] 1. 2. 2018 [cit. 2018-08-18]. Dostupné z [https://www.irozhlas.cz/zpravy-domov/korunove-dluhopisy-financni-sprava-agrofert-andrej-babis\\_1802011300\\_kno](https://www.irozhlas.cz/zpravy-domov/korunove-dluhopisy-financni-sprava-agrofert-andrej-babis_1802011300_kno)
- NOVOTNÁ, Monika. Ultima ratio – aneb potřebujeme trestní postih daňových deliktů? In *Epravo.cz DIGITAL* [online] 2016 [cit. 2018-08-18]. Dostupné z <https://tablet.epravo.cz/9-2016/nazory-ultima-ratio-aneb-potrebujeme-trestni-postih-danovych-deliktu/>
- PALIČKOVÁ Iveta a Petra KUCHYŇKOVÁ. ČR a EU – daně. In *EUROSKOP.cz* [online] [cit. 2018-08-18]. Dostupné z <https://www.euroskop.cz/9099/sekce/cr-a-eu---dane/>
- PROCHÁZKOVÁ, Jiřina. Zajišťovací příkazy – saga pokračuje. In: *epravo.cz* [online]. 8. 1. 2018 [cit. 2018-07-24]. Dostupné z <https://www.epravo.cz/top/clanky/zajistovaci-prikazy-saga-pokracuje-106874.html>
- SIMONATO, Michele. Two instruments but a difficult relationship? Some upcoming decisions of the CJEU on ne bis in idem. In *European Law Blog* [online]. 15. 11. 2017 [cit. 2018-07-14]. Dostupné z <https://europeanlawblog.eu/2017/11/15/two-instruments-but-a-difficult-relationship-some-upcoming-decisions-of-the-cjeu-on-the-ne-bis-in-idem/>
- SLAVÍKOVÁ, Hedvika. Judikatura Evropského soudu pro lidská práva týkající se zásady ne bis in idem – část I. In *epravo.cz* [online]. 27. 8. 2003 [cit. 2018-07-14]. Dostupné z <https://www.epravo.cz/top/clanky/judikatura-evropskeho-soudu-pro-lidska-prava-tykajici-se-zasady-ne-bis-in-idem-cast-i-21960.html>
- ŠTREJTOVÁ, Kateřina. Zásada „ne bis in idem“ pohledem Evropského soudu pro lidská práva a důsledky pro české trestní řízení. In: *Právní prostor* [online]. 30. 3. 2015 [cit. 2018-07-11]. Dostupné z <https://www.pravniprostor.cz/clanky/trestni-pravo/zasada-ne-bis-in-idem-pohledem-evropskeho-soudu-pro-lidska-prava-a-dusledky-pro-ceske-trestni-rizeni>
- TRUBAČ, Ondřej. Trestní právo daňové. In *epravo.cz* [online]. 12. 3. 2010 [cit. 2018-07-30]. Dostupné z <https://www.epravo.cz/top/clanky/trestni-pravo-danove-60585.html>
- TRUBAČ, Ondřej. Jsou daňové penále adekvátní? O této otázce bude rozhodovat Nejvyšší soud. In *Právní rádce* [online]. 3. 1. 2017 [cit. 2018-07-30]. Dostupné

z <https://pravnicaradce.ihned.cz/c1-65583390-jsou-danove-penale-adekvatni-o-teto-otazce-bude-rozhodovat-nejvyssi-soud>

### 3. Seznam použité právní úpravy

- Dodatkový protokol č. 7 k Úmluvě Rady Evropy o ochraně lidských práv a základních svobod
- Listina základních práv a svobod, republikovaná jako usnesení předsednictva ČNR č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod součástí ústavního pořádku
- Listina základních práv Evropské unie
- Mezinárodní pakt o občanských a politických právech
- Úmluva Rady Evropy o ochraně lidských práv a základních svobod
- Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- Zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich
- Zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem
- Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
- Zákon č. 234/2014 Sb., o státní službě
- Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim
- Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)
- Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

### 4. Seznam použité judikatury

#### 4.1. Evropský soud pro lidská práva

- Rozsudek senátu (4. sekce) ze dne 18. května 2017 ve věci *Jóhannesson a další v. Island* (stížnost č. 22007/11);
- Rozsudek Velkého senátu ze dne 15. listopadu 2016 ve věci *A a B v. Norsko* (stížnosti č. 24130/11 29758/11);
- Rozsudek senátu ze dne 30. dubna 2015 ve věci *Kapetanios a další v. Řecko* (stížnost č. 9028/13)
- Rozsudek senátu (4. sekce) ze dne 27. listopadu 2014 ve věci *Lucky Dev v. Švédsko* (stížnost č. 7356/10);
- Rozsudek Velkého senátu ze dne 27. května 2014 ve věci *Marguš v. Chorvatsko* (stížnost č. 4455/10);
- Rozsudek senátu (4. sekce) ze dne 20. května 2014 ve věci *Glantz v. Finsko* (stížnost č. 37394/11);
- Rozsudek senátu (4. sekce) ze dne 20. května 2014 ve věci *Häkka v. Finsko* (stížnost č. 758/11);

- Rozsudek senátu (4. sekce) ze dne 20. května 2014 ve věci *Nykänen v. Finsko* (stížnost č. 11828/11)
- Rozsudek senátu ze dne 14. března 2014 ve věci *Muslija v. Bosna and Hercegovina* (stížnost č. 32042/11)
- Rozsudek senátu (2. sekce) ze dne 4. března 2014 ve věci *Grande Stevens v. Itálie* (stížnosti č. 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10 a 18698/10);
- Rozsudek senátu (5. sekce) ze dne 12. prosince 2013 ve věci *Khmel v. Rusko* (stížnost č. 20383/04);
- Rozsudek senátu (1. sekce) ze dne 18. října 2011 ve věci *Tomasović v. Chorvatsko* (stížnost č. 53785/09);
- Rozsudek senátu (4. sekce) ze dne 14. ledna 2010 ve věci *Tsonyo Tsonev v. Bulharsko II* (stížnost č. 2376/03);
- Rozsudek senátu (4. sekce) ze dne 16. června 2009 ve věci *Ruotsalainen v. Finsko* (stížnost č. 13079/03);
- Rozsudek Velkého senátu ze dne 10. února 2009 ve věci *Sergey Zolotukhin v. Rusko* (stížnost č. 14939/03)
- Rozsudek Velkého senátu ze dne 23. listopadu 2006 ve věci *Jussila v. Finsko* (stížnost č. 73053/01);
- Rozsudek senátu (2. sekce) ze dne 13. prosince 2005 ve věci *Nilsson v. Švédsko* (stížnost č. 73661/01)
- Rozsudek senátu (4. sekce) ze dne 22. listopadu 2005 ve věci *Sundqvist v. Finsko* (stížnost č. 75602/01);
- Rozsudek senátu (3. sekce) ze dne 24. července 2003 ve věci *Smirnova a Smirnova v. Rusko* (stížnosti č. 46133 a č. 48183/99)
- Rozsudek senátu (1. sekce) ze dne 23. července 2002 ve věci *Janosevic v. Švédsko* (stížnost č. 34619/97)
- Rozsudek senátu (2. sekce) ze dne 2. července 2002 ve věci *Göktan v. Francie* (stížnost č. 33402/96);
- Rozsudek senátu (3. sekce) ze dne 29. května 2001 ve věci *Franz Fischer v. Rakousko* (stížnost č. 37950/97);
- Rozhodnutí senátu (1. sekce) o přípustnosti stížnosti ze dne 7. listopadu 2000 ve věci *Blokker v. Nizozemí* (stížnost č. 45282/99);
- Rozsudek senátu (3. sekce) ze dne 14. září 1999 ve věci *Ponsetti a Chesnel v. Francie* (stížnosti č. 36855/97; 41731/98);
- Rozsudek Senátu ze dne 30. července 1998 ve věci *Oliveira v. Švýcarsko* (stížnost č. 25711/94)
- Rozsudek Senátu ze dne 23. října 1995 ve věci *Gradinger v. Rakousko* (stížnost č. 15963/90);
- Rozsudek ve věci ze dne 24. února 1994 ve věci *Bendenoun v. Francie* (stížnost č. 12547/86).
- Rozsudek Velkého senátu ze dne 28. října 1994 ve věci *Murray v. Spojené Království* (stížnost č. 14310/88).
- Rozsudek ze dne 8. června 1976 ve věci *Engel a další v. Nizozemí* (stížnosti č. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72 a 5370/72).

#### **4.2. Evropský soudní dvůr a Soudní dvůr Evropské unie**

- Rozsudek ze dne 5. dubna 2017 ve věci *Orsi a Baldetti*, věc č. C-217/15 a C-350/15
- Rozsudek Velkého senátu ze dne 20. března 2018 ve věci *Menci*, věc č. C-524/15;
- Rozsudek Velkého senátu ze dne 27. května 2014 ve věci *Spasic*, věc č. C-360/13;
- Rozsudek Velkého senátu ze dne 5. června 2012 ve věci *Bonda*, věc č. C-489/10;
- Rozsudek Velkého senátu ze dne 26. února 2013 ve věci *Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson*, věc č. C-617/10;
- Rozsudek ze dne 22. prosince 2008 ve věci *Turanský*, věc č. C-491/07.
- Rozsudek ze dne 28. září 2006 ve věci *Van Straaten*, věc č. C-150/05
- Rozsudek ze dne 28. září 2006 ve věci *Gasparini*, věc č. C-467/04
- Rozsudek ze dne 29. června 2006 ve věci *Showa Denko KK v. Komise Evropských společenství*, věc č. C-289/04;
- Rozsudek ze dne 9. března 2006 ve věci *Van Esbroeck*, věc č. C-436/04
- Rozsudek ze dne 15. října 2002 ve věci *Limburgse Vinyl Maatschappij a další v. Komise*, věc č. C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P až C-252/99 P a C-254/99;
- Rozsudek ze dne 5. května 1966 ve věci *Gutmann v. Komise CEEA*, věc č. 18/65 a 35/65.

#### **4.3. Nejvyšší soud České republiky**

- Rozsudek ze dne 22. září 2004, sp. zn. 11 Tdo 917/2004, uveřejněný pod č. 22/2005 Sb. rozh. tr.;
- Usnesení ze dne 27. června 2017, sp. zn. 4 Tdo 747/2017;
- Usnesení ze dne 30. března 2017, sp. zn. 4 Tdo 1690/2016;
- Usnesení ze dne 28. února 2017, sp. zn. 4 Tdo 43/2017;
- Usnesení ze dne 28. února 2017, sp. zn. 4 Tdo 1359/2016;
- Usnesení velkého senátu ze dne 4. ledna 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, uveřejněné pod č. 15/2017 Sb. rozh. tr.
- Usnesení ze dne 25. května 2016, sp. zn. 8 Tdo 532/2016;
- Usnesení ze dne 10. května 2016, sp. zn. 5 Tdo 332/2016;
- Usnesení ze dne 2. července 2014, sp. zn. 5 Tdo 749/2014;
- Usnesení ze dne 8. ledna 2014, sp. zn. 15 Tdo 902/2013, uveřejněné pod č. 39/2014 Sb. rozh. tr.;
- Usnesení ze dne 7. března 2007, sp. zn. 5 Tdo 223/2007;
- Usnesení ze dne 24. září 2003, sp. zn. 5 Tdo 843/2003;
- Usnesení ze dne 22. července 2004, sp. zn. 11 Tdo 738/2003;
- Usnesení ze dne 16. dubna 2003, sp. zn. 5 Tdo 362/2003, uveřejněné pod č. 57/2003 Sb. rozh. tr.

#### **4.4. Nejvyšší správní soud České republiky**

- Rozsudek ze dne 5. října 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30;
- Rozsudek ze dne 16. dubna 2014, č. j. 1 As 27/2014-31;

- Rozsudek ze dne 28. března 2014, č.j. 5 Afs 28/2013-36.
- Rozsudek ze dne 28. listopadu 2013, č. j. 7 Afs 101/2013-26;
- Rozsudek ze dne 11. ledna 2012, č. j. 1 As 125/2011-163.
- Rozsudek ze dne 10. února 2010, č. j. 1 As 2/2010-80;
- Rozsudek ze 7. října. 2008, č.j. 2 Afs 94/2008-45.
- Rozsudek ze dne 28. července 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75;
- Rozsudek ze dne 30. ledna 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119;
- Rozsudek ze dne 31. října 2007, č. j. 8 Afs 30/2005-58;
- Rozsudek ze dne 18. září 2007, č. j. 8 Afs 27/2005-88;
- Rozsudek ze dne 5. dubna 2007, sp. zn. 2 Afs 160/2006;
- Rozsudek ze dne 22. února 2007, č. j. 2 Afs 159/2005-43;
- Usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. listopadu 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014;
- Usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. srpna 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110.

#### ***4.5. Ústavní soud České republiky***

- Nález ze dne 30. června 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14.
- Nález ze dne 1. července 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05;
- Nález ze dne 30. listopadu 2004, sp. zn. 15/04;
- Nález ze dne 3. února 1999, sp. zn. Pl. ÚS 19/98;
- Usnesení ze dne 15. května 2012, sp. zn. II. ÚS 3803/11.

#### ***4.6. Další judikatura***

- Rozsudek Okresního soudu v Písku ze dne 16. května 2018, sp. zn. 2 T 55/2016;
- Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. srpna 2015. č. j. 22 Af 8/2015-69;
- Rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 4. července 2001, č. j. 7 A 16/2000-29;
- Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 17. února 2016, sp. zn. 7 To 59/2016;
- Usnesení Obvodního soudu pro Prahu 4 ze dne 10. června 2015, sp. zn. 6 T 145/2014;
- Rozhodnutí Nejvyššího soudu USA ze dne 6. března 1819 ve věci *McCulloch v. Maryland*, sp. zn. 17 U.S. (4 Wheat.) 316 (1819);
- Rozhodnutí Sněmovny lordů Spojeného Království ve věci *Woolmington v Director of Public Prosecutions* ze dne 23. května 1935, sp. zn. (1936) 25 Cr App R 72;
- Rozhodnutí švýcarského Spolkového soudu (*Bundesgericht*) ze dne 30. května 2016, sp. zn. 1 B\_249/2015;
- Rozhodnutí švýcarského Spolkového soudu (*Bundesgericht*) ze dne 20. srpna 2015, sp. zn. 2 C\_232/2015.

### **5. Seznam ostatních zdrojů**

- Analýza zajišťovacích příkazů vydávaných Finanční správou ČR ze dne 31. srpna 2017, zpracováno Generálním finančním ředitelstvím, dostupné z mfcf.cz.

- Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství ke spolupráci orgánů Finanční správy České republiky s orgány činnými v trestním řízení v oblasti bojů s daňovými úniky, č. j. 83263/17/7700-20127-050164
- Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu, č. j. 87133/17/7700-30133-711377.
- *Principle of Ne Bis in Idem in Criminal Matters in the Case Law of the Court of Justice of the European Union*. The Hague, Netherlands, 2017. ISBN 978-92-9490-209-2.

# Vztah trestního a daňového řízení optikou zásady *ne bis in idem*

## *Abstrakt*

Práce reflektuje soudobou judikaturu evropských i tuzemských soudů, která připouští možnost paralelního vedení daňového i trestního řízení o tomtéž skutku téže osoby. Autorka si klade za cíl porovnání obou řízení, analýzu předmětné judikatury a vyhodnocení z ní vyplývajících dopadů na český právní řád z hlediska zásady *ne bis in idem*.

V úvodu je pojednáno o trestním i daňovém řízení a jejich základních rysech a principech, jimiž jsou tato ovládána. Poukázáno je na to, co mají obě řízení společného (důraz je kladen na způsobilost obou řízení podstatnou měrou zasáhnout do základních lidských práv a svobod) i na nejdůležitější odlišnosti mezi nimi (zejména v oblasti dokazování). Následuje kapitola věnovaná daňovým deliktům, a to jak těm, jež jsou upraveny v rovině práva daňového (tzv. delikty proti platební disciplíně a správní pořádkové delikty), tak trestným činům daňovým. Stručně referováno je též o trestním právu daňovém.

V dalších částech práce je podán výklad o smyslu, účelu a ukládání trestních sankcí a rovněž charakteristice daňového penále, jehož trestněprávní povaha dovozená judikaturou je pro zkoumanou problematiku stěžejní. Na to navazuje pojednání o samotné maximě *ne bis in idem* – jejím právním ukotvení, účincích a významu. Nechybí ani stručný historický exkurz.

Práce dále pokračuje rozbořem relevantní judikatury: Soudního dvora Evropské unie, Evropského soudu pro lidská práva a rovněž tuzemských soudů (zejména Nejvyššího soudu ČR). Tyto kapitoly mapují vývoj v rozhodovací praxi soudů, pokud jde o chápání totožnosti skutku, právní povahu daňových sankcí či rozsah aplikace zásady *ne bis in idem* a přípustné výjimky z ní.

Závěrečné pasáže jsou věnovány kritickému hodnocení z judikatury vyplynulých závěrů, shrnutí shromážděných poznatků a úvahám autorky *de lege ferenda*.

**Klíčová slova:** trestní řízení – trest – daňové řízení – daňové penále – *ne bis in idem*



# Relationship between criminal and tax proceedings from the perspective of the *ne bis in idem* principle

## *Abstract*

The thesis reflects upon the current case law of the European and national courts, which enables the possibility of both tax and criminal proceedings for the same act of the same person running simultaneously. The aim of the author is to compare both types of proceedings, analyse the relevant case law, and evaluate the consequences of its conclusions on the Czech legal order in the view of the *ne bis in idem* principle.

The opening describes the criminal and tax proceedings, their main features, and principles governing them. Features common to both types of proceedings are noted (the ability to substantially infringe the human rights of individuals), as well as the most significant difference between them (particularly when the rules of evidence are concerned). The next part of the thesis is devoted to tax delicts, both those governed by the tax law (so called delicts against the remittance discipline and administrative delicts) and the criminal law. Tax criminal law is briefly described as well.

Examination of the aim, purpose, and implementation of sanctions and the characteristics of the tax penalty, whose punitive nature deduced by the case law is crucial to the issues discussed, is given in the subsequent parts of the thesis. Commentary on the *ne bis in idem* principle, on its legal basis, effects and significance follows. A brief historical excursion is included as well.

The thesis thereafter continues with the analysis of the relevant case law of the Court of Justice of the European Union, European Court of Human Rights and the national courts (in particular the Supreme Court of the Czech Republic). These chapters map the evolution of the decision-making practice regarding the meaning of the same act concept, the legal characteristics of tax sanctions and of the scope of the application of the *ne bis in idem* principle and the possible exceptions from it.

The concluding passages are devoted to the critical evaluation of the conclusions derived from the case law, summary of the assembled findings, and *de lege ferenda* propositions of the author.

**Key words:** criminal proceedings – punishment – tax proceedings – tax penalty – *ne bis in idem*