

Anotace rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva

Rozsudek ze dne 31. srpna 2021 ve věci č. 12951/18 – *Bragi Guðmundur Kristjánsson proti Islandu*

Senát třetí sekce Soudu rozhodl poměrem čtyř hlasů proti třem, že souběhem uložení daňového penále a odsouzením pro daňový trestný čin na základě téhož skutku došlo k porušení práva stěžovatele nebýt souzen nebo trestán dvakrát (*ne bis in idem*) ve smyslu článku 4 Protokolu č. 7, jelikož mezi oběma řízeními nebyla dostatečně úzká časová a věcná spojitost.

I. Skutkové okolnosti

Daňovou kontrolou v roce 2011 bylo zjištěno, že stěžovatel mezi lety 2007 a 2008 nepřiznal část svých příjmů. V roce 2012 mu proto byla doměřena daň a společně s ní uloženo daňové penále ve výši 25 % z nezdaněných příjmů. O odvolání stěžovatele rozhodla finanční správa v březnu 2014. V listopadu téhož roku byla věc – společně s materiály, které finanční správa v mezidobí nashromáždila – postoupena státnímu zástupci pro podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně. Státní zástupce podal obžalobu v květnu 2014. V září 2017 odvolací soud potvrdil odsuzující rozsudek, jímž byl stěžovatel pravomocně shledán vinným ze zkrácení daně, za což mu byl uložen trest odnětí svobody v trvání tří měsíců podmíněčně odložený na zkušební dobu dvou let a peněžitý trest ve výši 84 000 eur. Nejvyšší soud k dovolání stěžovatele rozsudek potvrdil. Odmítl přitom jeho námitku, že odsouzením pro týž skutek byla porušena zásada *ne bis in idem*. Nejvyšší soud v tomto směru poukázal na relevantní judikaturu štrasburského soudu, která za určitých okolností připouští vedení kombinovaných řízení, pokud je mezi nimi dostatečně úzká věcná a časová spojitost, takže dohromady tvoří jeden celek. Tyto podmínky přitom byly ve věci stěžovatele splněny.

II. Odůvodnění rozhodnutí Soudu

K TVRZENÉMU PORUŠENÍ ČLÁNKU 4 PROTOKOLU Č. 7 K ÚMLUVĚ

Stěžovatel namítal, že uložení daňového penále a následným vedením trestního stíhání a odsouzením za zkrácení daně došlo k porušení zásady *ne bis in idem*, neboť byl souzen a potrestán dvakrát za tentýž skutek.

V prvním kroku Soud připomněl, že vyměření daňového penále má ve světle relevantních kritérií plynoucích z judikatury (*Engel a ostatní proti Nizozemsku*, č. 5100/71 a 4 další, rozsudek pléna ze dne 8. června 1976, § 82) trestněprávní povahu, a to nejen pro účely článku 6 Úmluvy, ale také článku 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě (*A a B proti Norsku*, č. 24130/11 a 29758/11, rozsudek velkého senátu ze dne 15. listopadu 2016, § 107, 136 a 138). Obě řízení v projednávané věci tedy byla svou povahou trestní v autonomním významu podle Úmluvy.

Ve druhém kroku Soud zkoumal, zda byl stěžovatel souzen a potrestán v obou řízeních za totožný skutek (prvek *idem*). Otázku totožnosti skutku je třeba zkoumat v tom smyslu, zdali druhý delikt pramenil z totožných skutkových okolností nebo okolností, které jsou co do podstaty totožné (*Sergey Zolotukhin proti Rusku*, č. 14939/03, rozsudek velkého senátu ze dne 10. února 2009, § 78–84). V projednávané věci přitom nebylo mezi stranami sporu o tom, že odsouzení pro zkrácení daně se zakládalo na stejném skutku jako dřívější vyměření daňového penále, tj. na nepřiznání daně v období let 2007 a 2008.

Ve třetím kroku Soud hledal odpověď na otázku, zda došlo ke zdvojení řízení (složka *bis*). To obvykle vyžaduje, aby bylo v řízení o vyměření daňového penále vydáno konečné rozhodnutí, které by mohlo bránit pokračování dalších řízení o témže skutku. Podle Soudu ale postrádá tato otázka relevanci tam, kde nedochází ke zdvojení, ale ke kombinaci řízení, která tvoří jeden související celek. V projednávané

věci Soud nepovažoval za nutné zjišťovat, zda a kdy se rozhodnutí v řízení o vyměření daňového penále stalo „pravomocným“, neboť tato okolnost nemá vliv na níže uvedené posouzení vztahu mezi oběma řízeními (srov. *Jón Ásgeir Jóhannesson a ostatní proti Islandu*, č. 22007/11, rozsudek ze dne 18. května 2017, § 48).

Ve věci *A a B proti Norsku* (cit. výše, § 131–134) Soud vysvětlil, že při splnění určitých podmínek článek 4 Protokolu č. 7 nevylučuje vedení kombinovaných řízení, která jsou provázaná takovým způsobem, že společně utvářejí souvislý celek. Je však na žalovaném státu, aby prokázal, že obě řízení byla dostatečně úzce věcně a časově propojená. Klíčovými faktory pro učení, zda existovala dostatečná věcná spojitost mezi oběma řízeními, patří: a) zda obě řízení sledovala vzájemně se doplňující cíle, takže postihovala různé aspekty daného jednání, b) zda byla kombinace řízení předvídatelným důsledkem jednání, c) zda jsou sporná řízení vedena v součinnosti příslušných orgánů tak, aby bylo v maximální možné míře zabráněno dvojímu shromažďování a hodnocení důkazů, a d) zda byla sankce uložená v dříve skončeném řízení zohledněna v řízení skončeném později, aby nebyl jednotlivce vystaven nadměrné zátěži; toto riziko významně snižuje existence mechanismu započtení, kterým se zajistí přiměřenost celkové sankce. Požadavek, že obě řízení musí být dostatečně úzce časově propojená, neznamená, že musí být vedena současně od začátku do konce. Časové spojení však musí být dostatečně těsné, aby ochránilo jednotlivce před nejistotou a protahováním řízení. Čím slabší je časové spojení, tím větší je břemeno státu při vysvětlování a zdůvodňování jakýchkoli průtahů.

Pokud jde o věcnou spojitost řízení, Soud v projednávané věci, *zprvu*, dospěl k závěru, že řízení sledovala doplňkové cíle při porušení povinnosti podat řádné a úplné daňové přiznání. *Zadruhé*, uznal, že důsledky byly pro stěžovatele předvídatelné. Jak vyměření penále, tak obvinění pro krácení daní byly součástí sankcí podle islandského práva běžně ukládaných v případech zkrácení daně. O možnosti souběžného uložení daňového penále a trestního stíhání byl stěžovatel vyrozuměn dopisem finanční správy. *Zatřetí*, státní zástupce měl přístup ke zprávě o výsledku daňové kontroly, jakož i ke korespondenci stěžovatele a finanční správy. Nebylo ale jasné, do jaké míry se vyšetřování skutečně opíralo o zjištění orgánů finanční správy, neboť Soudu nebyly předloženy příslušné dokumenty. Jisté je, že stěžovatel i svědci byli opakovaně vyslýcháni, ačkoliv dříve již vypovídali před orgány finanční správy. Od zahájení úkonů trestního řízení do podání obžaloby trvalo vyšetřování 18 měsíců. I když Soud připustil, že účelem trestního řízení je odhalit prvky objektivní i subjektivní stránky trestného činu, včetně například otázky zavinění, v projednávané věci se mu zdál být překryv obou šetření značný. Soud tak zapochyboval o tom, zda byla řízení vedena tak, aby se v co největší míře předešlo dvojímu obstarávání a hodnocení důkazů. *Začtvrté*, Soud naznal, že výše uloženého daňového penále byla při ukládání peněžitého trestu ve druhém řízení dostatečně zohledněna, i když odůvodnění rozhodnutí výslovný výpočet neobsahovalo. S ohledem na výše uvedené úvahy, zejména na překryv obou šetření, Soud shrnul, že má vážné pochybnosti o tom, zda byla věcná souvislost mezi oběma řízeními dostatečně úzká, aby tvořila soudržný, propojený celek.

Co se týče otázky, jestli byla obě řízení dostatečně úzce časově provázaná, Soud považoval nejdříve za potřebné vyjasnit časový rámec. Orgány finanční správy zahájily daňovou kontrolu v květnu 2011. Rozhodnutí bylo vydáno v listopadu 2012. V únoru 2013 podal stěžovatel odvolání, o němž bylo rozhodnuto v březnu 2014. Příslušné rozhodnutí nabylo právní moci o šest měsíců později. V listopadu 2012 finanční správa oznámila státnímu zastupitelství podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně. Stěžovatel byl obžalován v květnu 2014 a odsouzen rozsudkem prvoinstančního soudu v březnu 2016. Konečné rozhodnutí nejvyššího soudu padlo v září 2017. Obě řízení tak od počátku do konce trvala 6 let a 4 měsíce. Z této doby probíhala souběžně pouze v období od dubna 2013 (první výslech stěžovatele státním zástupcem) do března 2014 (rozhodnutí orgánů finanční správy o odvolání stěžovatele), tj. po dobu 11 měsíců, při zohlednění doby od postoupení věci státnímu zástupci potom 1 rok a 4 měsíce. Trestní řízení pokračovalo ještě tři roky poté, co rozhodnutí finanční správy nabylo právní moci. To je značná doba, která tím spíše vyžaduje, aby stát vysvětlil

vzniklé průtahy. Jejich podstatná část, jak upozornila vláda, byla způsobena žádostmi stěžovatele, aby bylo jednání přerušeno, dokud Soud nevynes rozsudek v právně relevantní věci *Jón Ásgeir Jóhannesson a ostatní proti Islandu* (cit. výše). Tím způsobené průtahy v období od září 2014 do února 2016 tudíž nebyly přímo přičitatelné vnitrostátním soudům. Přesto byl Soud toho názoru, že období 11 měsíců, kdy obě řízení probíhala souběžně, představovalo jen malou část z celkových 6 let 4 měsíců. Ve skutečnosti totiž řízení probíhala souběžně jen díky tomu, že stěžovatel podal odvolání, čímž se daňové řízení protáhlo o 1 rok a 4 měsíce. Pokud by jej nepodal, rozhodnutí finanční správy by nabylo právní moci 2 měsíce předtím, než byl stěžovatel poprvé vyslechnut státním zástupcem. V této souvislosti Soud zopakoval, že je na žalovaném státu, aby doložil dostatečně úzkou věcnou a časovou spojitost mezi řízeními. Státy se přitom nemohou spoléhat na to, že budou čerpány opravné prostředky v prvním řízení, čímž bude založen dostatečný časový překryv s řízením pozdějším. Takový výklad by působil v neprospěch těch, kdo se rozhodnou využít k ochraně svých práv opravné prostředky.

Soud proto rozhodl, že řízení proti stěžovateli nebyla dostatečně věcně ani časově propojena, aby se zabránilo jejich zdvojení. K porušení práva stěžovatele nebýt souzen a potrestán dvakrát za totožný skutek dle článku 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě tedy došlo.

III. Oddělená stanovisko

Soudci Lemmens, Dedov a Pavli ve společném nesouhlasném stanovisku vytkli většině, že v dostatečné míře nezkoumala odlišný účel obou řízení. Zatímco účelem řízení o uložení daňového penále je odradit daňové poplatníky bez ohledu na formu zavinění od podávání nesprávných či neúplných daňových přiznání, řízení o trestném činu zkrácení daně má kromě preventivní funkce především represivní účel (*A a B proti Norsku*, cit. výše, § 144). Jmenovaní soudci dále nesouhlasili s tím, že ve věci došlo ke dvojímu obstarávání a hodnocení důkazů. Trestní vyšetřování dle nich vycházelo ze zjištění orgánů finanční správy. Na rozdíl od něho bylo však v trestním řízení nutné prokázat, že se stěžovatel dopustil inkriminovaného jednání úmyslně nebo z hrubé nedbalosti. Z povahy věci tak muselo být dokazování doplněno. Odlišný pohled zaujali rovněž ve vztahu k hodnocení časové souvislosti, které podle nich nemá být zaměřována za zkoumání délky řízení. Rozhodující je časová souvislost mezi oběma řízeními, kterou v projednané věci spatřovali. V době, kdy daňové řízení probíhalo, byla již věc postoupena státním zástupci. Vlastní vyšetřování probíhalo v době, kdy daňové řízení nebylo skončeno. Jakmile se tak stalo, státní zástupce podal obžalobu. Trestní řízení pak sice probíhalo další 3 roky a 4 měsíce, ale tato skutečnost nemění nic na zjištěné úzké časové souvislosti obou řízení.