

Anotace rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva

Rozsudek velkého senátu ze dne 15. listopadu 2016 ve věcech č. 24130/11 a 29758/11 – *A a B proti Norsku*

Velký senát Soudu šestnácti hlasy proti jednomu dospěl k závěru, že postih stěžovatelů v podobě daňového penále uloženého daňovou správou a pozdějšího odsouzení za daňový trestný čin v trestním řízení nepředstavoval porušení zásady *ne bis in idem* vtělené do článku 4 Protokolu č. 7.

I. Skutkové okolnosti

Daňová správa stěžovatelům koncem roku 2008 doměřila daň z nepříznaných příjmů, kterou zvýšila o penále o sazbě 30 % ze základu dlužné daně. Stěžovatelé se proti správním rozhodnutím nebránili, a ta tudíž nabyla právní moci. Oba byli na základě týchž skutečností následně v soudním řízení shledáni vinnými z daňového podvodu, přičemž soudy při určení výše trestu uvedly, že přihlédly k uloženému daňovému penále. Oba stěžovatelé se s odkazem na zásadu *ne bis in idem* domáhali zrušení těchto rozsudků a zastavení trestního stíhání, avšak Nejvyšší soud ve věci prvního stěžovatele (a vrchní soud posléze ve věci druhého stěžovatele) v roce 2010 dospěl k závěru, že daňové penále v běžné výši sice ve smyslu tzv. Engelovských kritérií představuje trestní obvinění pro účely zákazu dvojího stíhání, ale s ohledem na dostatečnou věcnou a časovou spojitost mezi postihem v daňovém řízení a v trestním řízení v daném případě zájem na ochraně proti zátěži v podobě nového řízení nepřevážil nad zájmem na zajištění účinného stíhání.

Příslušný daňový zákon jednak v situaci nesprávného nebo neúplného daňového přiznání počítá s uložením běžného daňového penále o sazbě 30 % z daně, která byla nebo mohla být zkrácena, jednak v situaci, kdy k předložení nesprávných nebo neúplných informací dojde úmyslně nebo v hrubé nedbalosti, počítá s trestním postihem, ať už za daňový podvod nebo za závažný daňový podvod, za který lze uložit pokutu nebo trest odnětí svobody.

Po vynesení rozsudku Soudu ve věci *Sergey Zolotukhin proti Rusku* (č. 14939/03, rozsudek velkého senátu ze dne 10. února 2009) vydal nejvyšší státní zástupce závazné pokyny, v nichž z judikatury Soudu převzal pojetí *idem* (téhož trestného činu) založené na souboru konkrétních skutkových okolností týkajících se téhož obviněného, neoddělitelně spojených v čase a prostoru, přičemž s daňovou správou dospěl k závěru, že ta vždy pečlivě vyhodnotí situaci a buď uloží daňové penále, nebo se obrátí na státní zastupitelství, které buď vznesе obvinění, nebo věc vrátí daňové správě. Tento přístup se měl – zjednodušeně řečeno – promítnout i do postupu v již projednávaných věcech a výjimečně též tam, kde bylo řízení skončeno před vynesením rozsudku Soudu ve věci *Sergey Zolotukhin*. Podle trestního zákoníku má trest ukládaný na základě různých trestných činů spáchaných tímž jedním respektovat zásadu přiměřenosti, a tedy přihlížet ke dříve uloženým sankcím.

II. Odůvodnění rozhodnutí Soudu

K TVRZENÉMU PORUŠENÍ ČLÁNKU 4 PROTOKOLU Č. 7

Stěžovatelé se dovolávali porušení svého práva nebýt souzen nebo potrestán dvakrát, zaručeného v článku 4 Protokolu č. 7, jelikož jim bylo za totéž jednání napřed uloženo správním orgánem daňové penále a následně soudem trest. Senát první sekce Soudu se na základě článku 30 Úmluvy vzdal pravomoci ve prospěch velkého senátu. K řízení v projednávané věci se připojily vlády Bulharska, České republiky, Francie, Řecka a Švýcarska jako vedlejší účastníci.

Soud předně konstatoval, že mezi účastníky řízení, vedlejší nevyjímaje, nebylo pro účely článku 4 Protokolu č. 7 sporu ohledně definice totožnosti trestného činu podané ve věci *Sergey Zolotukhin* (založené na skutkovém posouzení, nikoli na formálních znacích skutkových podstat dotčených delik-

tů) ani ohledně otázky, kdy je přijato pravomocné rozhodnutí. Účastníci řízení se však neshodli na tom, zda pro účely článku 4 Protokolu č. 7 daňové penále představuje trestní obvinění, jakož i na rozsahu, v němž by souběžné či kombinované řízení mělo být podle uvedeného ustanovení přípustné.

a) Kritéria pro určení trestní povahy řízení

Soud připustil, že v řadě svých dřívějších rozhodnutí uplatnil širší a méně určitá kritéria pro posouzení trestní povahy řízení ve světle článku 4 Protokolu č. 7, který jeho autoři zamýšleli vztáhnout na trestní řízení v užším slova smyslu a od něhož navíc nelze odstoupit podle článku 15 Úmluvy. Ve věci *Sergey Zolotukhin* nicméně použil Engelovská kritéria vytvořená pro účely článku 6 Úmluvy (*Engel a ostatní proti Nizozemsku*, č. 5100/71 a další, rozsudek pléna ze dne 8. června 1976, § 82), založená na vnitrostátní právní kvalifikaci deliktu, samotné povaze deliktu a závažnosti hrozící sankce, přičemž poslední dvě kritéria nejsou nezbytně kumulativní. Pro zachování tohoto přístupu hovoří podle Soudu potřeba soudržnosti výkladu těch ustanovení Úmluvy, která pojednávají o právu na spravedlivé trestní řízení, jimiž jsou zejména článek 6 Úmluvy a článek 4 Protokolu č. 7.

b) Kombinovaná řízení

Zatímco Soud ve věci *Sergey Zolotukhin* upřesnil definici *idem* (téhož trestného činu) i rozsah záruky obsažené v článku 4 Protokolu č. 7 (právo nebýt vystaven stíhání ani souzen ani potrestán za tentýž trestný čin), neposkytl vodítka pro situace, kdy nedochází k opakování, nýbrž ke kombinaci řízení utvářející souvislý celek. Soud totiž ve své judikatuře vždy připouštěl, že různé orgány mohou ukládat různé sankce za totéž jednání bez ohledu na existenci pravomocného rozhodnutí v prvním řízení, lze-li kumulaci sankcí považovat za jeden celek.

Dále vzal v úvahu rozmanitost právních systémů smluvních států, kterou dokládá mimo jiné stanovisko generálního advokáta Soudního dvora Evropské unie ve věci *Hans Åkerberg Fransson* (C-617/10), jakož i zásadu vyplývající z judikatury Soudu, že organizace těchto systémů spočívá v prvé řadě na státech samotných a Úmluva nezapovídá rozdělení procesu ukládání trestu do různých stádií či částí. Státy si mohou vybrat vzájemně se doplňující právní odpovědi na společensky nepřijatelné jednání pomocí různých řízení, která tvoří souvislý celek, s cílem uchopit různé aspekty společenského problému za předpokladu, že kumulace takových odpovědí nepředstavuje pro dotčeného jednotlivce nadměrnou zátěž. Soud proto musí analyzovat, zda napadené opatření svou podstatou nebo účinkem zahrnuje dvojí stíhání k tíži jednotlivce, či je naopak výsledkem uceleného systému umožňujícího odpovědět na různé aspekty protiprávního jednání předvídatelným a přiměřeným způsobem, který vytváří souvislý celek a nevystavuje jednotlivce nespravedlnosti. To platí i v situaci, kdy státy ukládají standardní penále z protiprávně neuhrazené daně a v závažnějších případech stíhají pachatele za další znak spojený s nezaplacením daně, jímž může být například podvodné jednání.

Podle Soudu z dosavadní judikatury vyplývá, že používaný test dostatečně úzké věcné a časové spojitosti mezi oběma řízeními vyžaduje kumulativní splnění obou aspektů, že při kombinaci, a nikoli opakování řízení není podstatné, že v prvně skončeném řízení bylo vydáno pravomocné rozhodnutí, jež by mohlo být pachatelem navíc manipulativně využito k zajištění beztrestnosti, a že nerozhoduje pořadí, v němž jsou řízení (správní, trestní) vedena. Třebaže by bylo respektování zásady *ne bis in idem* nejlépe zajištěno vedením jediného řízení pokrývajícího všechny aspekty, článek 4 Protokolu č. 7 nevylučuje za určitých podmínek vedení kombinovaných řízení, a to zejména za podmínky dostatečně těsné věcné a časové spojitosti obou řízení tak, aby tvořila souvislý celek. Sledované účely i použité prostředky se musejí vzájemně doplňovat a být spojeny v čase a možné důsledky takového přístupu musejí být ve vztahu k dotčenému jednotlivci přiměřené a předvídatelné.

Mezi významné faktory pro posouzení, zda existuje dostatečně úzká věcná spojitost, patří: (i) zda obě řízení sledují vzájemně se doplňující cíle a týkají se různých aspektů daného jednání, (ii) zda je kombinace řízení předvídatelným důsledkem téhož jednání, (iii) zda jsou sporná řízení vedena v součinnosti příslušných orgánů tak, aby bylo v maximální možné míře zabráněno opakování při shromažďo-

vání a hodnocení důkazů, a (iv) zda je sankce uložená v dříve skončeném řízení zohledněna v řízení skončeném jako poslední, aby nebyl jednotlivec vystaven nadměrné zátěži; toto riziko se sníží za předpokladu existence mechanismu započtení, kterým se zajistí přiměřenost celkové výše všech uložených sankcí.

Soud také připomněl, že ač Engelovská kritéria vedla k širokému pojetí trestních věcí v právu Úmluvy, nelze pominout, že některé věci jako například daňové penále nespádají do tvrdého jádra trestního práva spojeného s významnou mírou stigmatu a že se u nich záruky spravedlivého procesu podle Úmluvy nemusí nezbytně uplatnit v plné síle (*Jussila proti Finsku*, č. 73053/01, rozsudek velkého senátu ze dne 23. listopadu 2006, § 43). Rozsah, v jakém správní trestání nese znaky běžného trestního postihu, je důležitým faktorem pro splnění kritéria komplementarity a soudržnosti u kombinovaných řízení; přítomnost stigmatizujících prvků ve správním řízení podobných jako v běžném trestním řízení zvyšuje riziko, že společenské cíle sledované potrestáním určitého jednání budou v odlišných řízeních zdvojeny namísto toho, aby se vzájemně doplňovaly.

Kumulativní požadavek těsné časové spojitosti neznámá, že obě řízení musejí být vedena souběžně; státy je mohou vést postupně, je-li to odůvodněno zájmem na účinnosti a řádném výkonu spravedlnosti, jsou-li sledovány různé společenské cíle a stěžovateli to nezpůsobuje nepřiměřenou újmu. Jednotlivec tak musí být chráněn před nejistotou a zdlouhavostí řízení; čím je spojitost v čase slabší, tím spíše musí stát vzniklé průtahy zdůvodnit.

c) Použití uvedených závěrů v projednávané věci

Soud ve světle okolností případů obou stěžovatelů dospěl k závěru, že s ohledem na závěry norského nejvyššího soudu i předchozí judikaturu Soudu v obdobných věcech (např. *Janosevic proti Švédsku*, č. 34619/97, rozsudek ze dne 23. července 2002, § 68–71; nebo *Lucky Dev proti Švédsku*, č. 7356/10, rozsudek ze dne 27. listopadu 2014, § 6 a 51) mělo uložení daňového penále stěžovatelům trestní povahu. Skutkové okolnosti, které tvořily základ pro daňové penále a odsouzení v trestním řízení, byly natolik podobné, že splnily požadavek totožnosti stíhaného jednání. Mezi daňovým řízením a trestním řízením existovala dostatečná věcná a časová spojitost, a proto není třeba zkoumat, zda v prvním z nich bylo před skončením druhého vydáno pravomocné rozhodnutí. Nedošlo však k opakování řízení zakázanému článkem 4 Protokolu č. 7, protože každé z řízení sledovalo odlišný účel (cílem daňového penále je především přimět poplatníky k řádnému splnění povinnosti předložit úplné a správné informace k vyměření daně, zatímco trestní stíhání sleduje též represivní cíl), stěžovatelé mohli předvídat vedení kombinovaného správního a trestního řízení, tato řízení byla vedena víceméně souběžně (přičemž časovou spojitost u druhého stěžovatele nenarušil ani odstup devíti měsíců od právní moci daňového rozhodnutí a trestního rozsudku), byla vzájemně provázána využitím získaných důkazů a sankce uložená v trestním řízení zohlednila předchozí daňové penále.

K porušení článku 4 Protokolu č. 7 tedy ani u jednoho stěžovatele nedošlo.

III. Oddělené stanovisko

K rozsudku připojil nebývale rozsáhlé nesouhlasné stanovisko soudce Pinto de Albuquerque, který zásadu *ne bis in idem* především zasadil do kontextu historického vývoje, jakož i evropského a mezinárodního práva, dále se věnoval vývoji judikatury Soudu ohledně vymezení pojmu trestního obvinění, ať už obecně nebo v oblasti daňového penále, a na pozadí alternativního rozboru dosavadní judikatury Soudu a důrazu na skutečnost, že zásada *ne bis in idem* je především subjektivním právem obviněného, kritizoval přístup, který většina zvolila v projednávané věci, navíc podle něj většina svévolně vztáhla závěry na obecný problém kombinovaných trestních a správních řízení.

Podle jeho názoru je kritérium dostatečné časové spojitosti, které Soud použil v některých svých dřívějších rozhodnutích, zcela nahodilé a má sklon postihovat obviněného, který se rozhodne využít svých procesních práv.

Podmínky, které je třeba zkoumat pro naplnění kritéria dostatečné věcné spojitosti, se jeví rovněž jako problematické. Předně není příliš důvěryhodná úvaha, že daňové a trestní řízení sledují vzájemně se doplňující cíle a řeší různé aspekty postihovaného jednání, protože penále s ohledem na svou značnou výši nelze považovat za náhradu nákladů, které vznikají daňové správě při odhalování a řešení nesrovnalostí v daňových přiznáních. Ve výsledku se účel a pojetí penále a postihu v trestním řízení téměř neliší. Dále nebyla přesvědčivě prokázána předvídatelnost kumulace sankcí; skutkové okolnosti projednávané věci naopak ukazují na jistou nahodilost – daňové penále kupříkladu nebylo uloženo dalším osobám obžalovaným v souvislosti s touž záležitostí, zatímco na stěžovatele nebyly použity pokyny nejvyššího státního zástupce. Také zákaz opakovaného shromažďování důkazů větší na nepojala jako záruku, nýbrž jen jako doporučení, třebaže ochranu takových práv jednotlivců, od nichž nelze odstoupit, není možné ponechat na diskreci státních orgánů. Mimoto se v norském právu uplatňují rozdílné důkazní standardy ve správním a trestním řízení a v projednávané věci došlo k pouhé výměně informací mezi daňovou správou a orgány činnými v trestním řízení. Konečně nebyl přesvědčivý ani mechanismus započtení mezi správními a trestními sankcemi; jednak je postoj většiny v rozporu se závěrem Soudu v nedávné věci *Grande Stevens a ostatní proti Itálii* (č. 18640/10 a další, rozsudek ze dne 4. března 2014, § 218), jednak se započtení nemůže uplatnit, není-li v řízení skončeném jako první uplatněna žádná sankce, například byl-li obviněný v tomto řízení osvobozen, jednak většina neanalyzuje, jak takový mechanismus vlastně funguje v norském právu, v němž má spíše slabý základ a nepředvídatelné praktické uplatnění, a navíc se v projednávané věci norské soudy se započtením vypořádaly velice stručně a neurčitě.

Soudce Pinto de Albuquerque v neposlední řadě kritizoval skutečnost, že se Soud na rozdíl od své předchozí judikatury (*Grande Stevens a ostatní proti Itálii*, rozsudek cit. výše, § 229) dovolával argumentace generálního advokáta Soudního dvora Evropské unie ve věci *Hans Åkerberg Fransson*, který ve stanovisku předneseném v této věci napadal judikaturu Soudu, kdežto Soudní dvůr jeho názor odmítl (věc C-617/10, stanovisko generálního advokáta Cruze Villalóna ze dne 12. června 2012 a rozsudek Soudního dvora ze dne 26. února 2013), což nepochybně vzájemnou spolupráci mezi oběma evropskými soudy vážně naruší.