A. a B. proti Norsku, rozsudek velkého senátu ze dne 15. 11. 2016 – K principu ne bis in idem při souběhu sankce uložené v daňovém a trestním řízení

Stěžovatel: A. a B.

Žalovaný stát: Norsko

Číslo stížnosti: 24130/11 a 29758/11

Datum: 15.11.2016

Článek Úmluvy: čl. 4 Protokolu č. 7

Rozhodovací formace: Velký senát

Soud: Evropský soud pro lidská práva

Hesla: daňová pokuta, daňové penále, daňové řízení, ne bis in idem

Český právní řád: čl. 11 odst. 5 a čl. 40 odst. 5 Listiny základních práv a svobod
§ 11 odst. 1 písm. f), j) zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád
§ 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
§ 246–254a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád
§ 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

Významnost: 1

K principu ne bis in idem při souběhu sankce uložené v daňovém a trestním řízení

Autorský komentář:

V předkládaném rozsudku Soud navazuje na svou dosavadní judikaturu k aplikaci principu ne bis in idem zakotveného v čl. 4 Protokolu č. 7 připojeného k Úmluvě a rozvádí zejména linii týkající se duplicity řízení (prvek bis). Velký senát Soudu dospěl k závěru o neporušení principu ne bis in idem, a to z důvodu, že v projednávané věci existovala úzká věcná a časová souvislost mezi daňovým řízením, v němž byla stěžovatelům uložena daňová sankce, a trestním řízením, v rámci něhož byli stěžovatelé odsouzeni.

V rozsudku ze dne 27.11.2014 ve věci Lucky Dev proti Švédsku, č. 7356/10, který byl z hlediska této problematiky dosud považován za jedno ze stěžejních rozhodnutí, Soud naopak shledal, že k porušení principu ne bis in idem došlo. Paralelní daňové a trestní řízení i sankce zakotvené ve švédském právu byly sice podle Soudu předvídatelné, chyběla zde ale věcná souvislost obou řízení, neboť předmětná řízení sledovala samostatný vývoj, stala se konečnými v odlišné okamžiky a soud rozhodující o opravném prostředku proti uložení daňové sankce nepřihlédl ke zproštění obžaloby stěžovatelky v trestním řízení, byť byla obě řízení vedena víceméně současně. Závěr v tomto rozhodnutí (odstavec 51) vyjádřený, že „oba soubory řízení probíhají odděleně a jsou ukončeny nezávisle na sobě“, je třeba

považovat za skutkové zjištění. Ve věci A a B proti Norsku Soud kritéria pro posouzení věcné a časové souvislosti v kontextu duality daňového a trestního řízení náležitě konkretizoval, přičemž na rozdíl od některých předchozích řízení zdůraznil, že není podstatné, zda rozhodnutí v jednom řízení je konečné, pokud nedochází ke skutečné duplicitě řízení, ale jedná se spíše o jejich kombinaci tvořící jednotný celek, přičemž propojená řízení nemusí být ukončena současně, mohou na sebe i navazovat a není ani rozhodující pořadí, v němž jsou řízení vedena. Podle Soudu je tedy možné vést jak paralelně, tak i postupně, dvojí řízení ve vztahu k protiprávnímu jednání jednotlivce, a to bez ohledu na skutečnost, zda v některém z nich bylo vydáno konečné rozhodnutí, pokud je splněna podmínka úzké věcné a časové souvislosti obou řízení. Rozsudek A a B proti Norsku tak navazuje na případy, ve kterých naplnění této podmínky Soud v minulosti shledal (např. rozhodnutí ze dne 30.5.2000 ve věci R. T. proti Švýcarsku, č. 31982/96; rozhodnutí ze dne 13.12.2005 ve věci Nilsson proti Švédsku, č. 73661/01).

Závěry Soudu jsou významné i pro české soudy, které se ve své praxi s otázkou souběhu daňového penále a trestu uloženého v trestním řízení setkávají. Důležité rozhodnutí v této oblasti představuje zejména usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24.11.2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014, ve kterém s odkazem na judikaturu Soudu (rozsudek ze dne 20.5.2014 ve věci Nykänen proti Finsku, č. 11828/11; rozsudek ze dne 27.11.2014 ve věci Lucky Dev proti Švédsku, č. 7356/10) dovodil, že uložení daňového penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1.4.2007 do 31.12.2010 a § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, představuje „trestní obvinění“ ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy, a na řízení týkající se daňového penále je tudíž třeba aplikovat čl. 6 a 7 Úmluvy. V uvedeném usnesení nebyla nicméně posuzována přípustnost vedení souběžného daňového a trestního řízení.

Aktuálně byla otázka aplikace principu ne bis in idem z hlediska daňového a trestního řízení řešena velkým senátem trestního kolegia Nejvyššího soudu v usnesení ze dne 4.1.2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, v němž vzhledem ke skutkovým i právním okolnostem posuzovaného případu s přihlédnutím k rozsudku soudu ve věci A a B proti Norsku dovodil, že k porušení zásady ne bis in idem a čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k Úmluvě nedošlo. Byla totiž splněna především dostatečná věcná propojenost správního a trestního řízení, pokud jde o komplementární cíl obou řízení, při předvídatelnosti duplicity řízení, zabránění zdvojení při shromažďování i hodnocení důkazů a zohlednění penále uloženého v daňovém řízení v následující trestní sankci, zde spočívající v upuštění od uložení souhrnného trestu. Současně velký senát shledal i potřebnou časovou souvislost, a to vzhledem k tomu, že trestní řízení bylo zahájeno na základě oznámení finančního orgánu bezprostředně po skončení daňového řízení a poté bylo souvisle vedeno jak v přípravném řízení, tak i v řízení před soudem.

(prof. JUDr. Pavel Šámal, Ph.D.)

SKUTKOVÝ STAV

Stěžovatelé, pan A a pan B, nepřiznali v daňovém přiznání za rok 2002 své příjmy získané z prodeje akcií, které vlastnila společnost Estora Investement Ltd., v níž měli své obchodní podíly. Akcie byly prodány za výrazně vyšší cenu, než byly nakoupeny. Své podíly na této transakci každý ze stěžovatelů následně převedl na účet výlučně jím vlastněné zahraniční společnosti. Příjem prvního stěžovatele činil 3 259 341 NOK (cca 360 000 eur) a druhého stěžovatele 4 651 881 NOK (cca 500 000 eur).

Stěžovateli A uložila daňová správa povinnost zaplatit daňovou pokutu ve výši 30 % z doměřené daně za nepřiznanou částku rozhodnutím ze dne 24.11.2008. Dne 2.3.2009 byl pak obvodním soudem shledán vinným za daňový podvod s přitěžujícími okolnostmi a byl mu uložen trest odnětí svobody v délce jednoho roku. Stěžovateli B byla uložena daňová pokuta ve výši 30 % z doměřené daně za

nepřiznanou částku rozhodnutím daňové správy ze dne 5.12.2008. Obvodní soud pak dne 30.9.2009 rozhodl tak, že byl shledán vinným ze spáchání daňového podvodu s přitěžujícími okolnostmi, a byl mu uložen trest odnětí svobody v délce jednoho roku. Daňová rozhodnutí se v obou případech stala konečnými uplynutím odvolací lhůty.

V obou případech tvořily podklady trestního rozhodnutí důkazy získané v rámci daňové kontroly, trestního vyšetřování a výpovědi stěžovatelů. Soudy při uložení trestu v rámci trestního řízení současně přihlédly k tomu, že stěžovatelům již byly uloženy vysoké tresty ve formě daňové pokuty. Stěžovatelé se proti rozhodnutím soudů, jimiž byli odsouzeni za daňové podvody, odvolali s odůvodněním, že byli pro stejnou věc stíháni a odsouzeni dvakrát, čímž došlo k porušení čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě. Vnitrostátní soudy neshledaly důvody jejich odvolání za oprávněné.

PRÁVNÍ POSOUZENÍ

K tvrzenému porušení čl. 4 Protokolu č. 7 připojeného k Úmluvě

53. Stěžovatelé namítali, že byli stíháni a potrestáni dvakrát za stejný čin podle § 12-1 kapitoly 12 zákona o vyměření daní v rozporu s čl. 4 Protokolu č. 7. tím, že byli obviněni a obžalováni státním zástupcem, posléze jim daňové orgány vyměřily daňovou pokutu, kterou stěžovatelé uhradili, a následně byli uznáni vinnými a odsouzeni trestními soudy. Článek 4 Protokolu č. 7 stanoví:

„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 zjištěné skutečnosti nebo podstatná vada v předešlém řízení mohly ovlivnit rozhodnutí ve věci.

3. Od tohoto článku nelze odstoupit podle článku 15 Úmluvy."

(…)

B. Podstata sporu

(…)

4. Hodnocení soudu

101. Soud nejprve shrne svoji dosavadní judikaturu relevantní ve vztahu k interpretaci a aplikaci pravidla ne bis in idem, zakotveného v čl. 4 Protokolu č. 7 … Na základě tohoto přehledu se bude snažit učinit takové závěry a odvodit taková pravidla a doplnit taková vysvětlení, která jsou nezbytná pro objasnění projednávané věci [bod „d)" níže]. Závěrem aplikuje princip ne bis in idem, tak jak je Soudem interpretován, na skutečnosti namítané stěžovateli [bod „e)" níže].

(…)

d) Závěry plynoucí z dosavadní judikatury

117. … Nelze pominout, že právo nebýt souzen nebo potrestán dvakrát nebylo zahrnuto v Úmluvě, přijaté v roce 1950, ale bylo doplněno Protokolem č. 7 (přijatém v roce 1984), který vstoupil v platnost roku 1988, tedy o téměř 40 let později. Čtyři státy (Německo, Nizozemí, Turecko a Spojené království) Protokol neratifikovaly; jeden z nich (Německo) a čtyři státy, které ratifikovaly … vůči němu uplatnily výhrady nebo prohlášení k výkladu …

118. Soud také bere na vědomí závěry generálního advokáta, přednesené před Soudním dvorem Evropské unie ve věci Fransson (stanovisko ze dne 12.6.2012 ve věci C-617/10), podle nichž uložení správních i trestních sankcí za stejné protiprávní jednání představuje mezi členskými státy Evropské unie rozšířenou praxi, a to zejména v oblasti daní, environmentální politiky či veřejné bezpečnosti. Generální advokát také podotknul, že způsob kumulace sankcí se v rámci jednotlivých právních systémů enormně liší …

122.–123. V případech, kdy vyvstává otázka aplikace čl. 4 Protokolu č. 7, je úkolem Soudu posoudit, zda namítané vnitrostátní opatření představuje dvojitý postih k tíži jednotlivce, nebo se naopak jedná o výsledek jednotného systému, tvořícího koherentní celek, který umožňuje postihovat odlišné aspekty protiprávního jednání předvídatelným a přiměřeným způsobem tak, aby vůči dotčenému jednotlivci nebylo postupováno nespravedlivě. … Článek 4 Protokolu č. 7 zejména nebrání přístupu, kdy právní odezva na protiprávní jednání, uplatňovaná různými orgány pro odlišné účely, probíhá v paralelních etapách.

124. Soud je názoru, že výše zmíněná judikatura k paralelnímu či duplicitnímu řízení, počínaje věcí R. T. proti Švýcarsku (rozhodnutí ze dne 30.5.2000, č. 31982/96) a Nilsson proti Švédsku (rozhodnutí ze dne 13.12.2005, č. 73661/01), přes rozsudek Nykänen proti Finsku (rozsudek ze dne 20.5.2014, č. 11828/11) a další navazující rozhodnutí, představuje užitečné vodítko pro nalezení spravedlivé rovnováhy mezi řádným zajištěním zájmů jednotlivce chráněného principem ne bis in idem na jedné straně a odpovídajícím specifickým zájmům společnosti zvolit si vyvážený regulatorní přístup ve zvolené oblasti na straně druhé. …

125. Z aplikace testu „dostatečné věcné a časové souvislosti“ v nedávných řízeních proti Finsku a Švédsku v prvé řadě vyplývá, že uvedené kritérium nebude naplněno v případě, že jeden z těchto prvků (věcný nebo časový) bude chybět (viz § 114).

126. Zadruhé, Soud v některých případech ještě před aplikací testu dostatečně blízké souvislosti nejprve posuzoval, zda, a pokud ano, tak kdy, bylo jedno z řízení ukončeno konečným rozhodnutím, které by potenciálně bránilo pokračování v druhém řízení … Podle Soudu však otázka, zda rozhodnutí je konečné, postrádá relevanci, pokud nedochází ke skutečné duplicitě řízení, ale jedná se spíše o jejich kombinaci tvořící jednotný celek.

127. Zatřetí by uvedené úvahy měly mít dopady na obavy, na které upozornily některé z intervenujících vlád v předmětných řízeních, a to že by nemělo být požadováno, aby propojená řízení byla ukončena současně. Pokud by tomu tak bylo, dotčená osoba by mohla zneužít princip ne bis in idem jako nástroj k manipulaci a k dosažení beztrestnosti. V tomto ohledu závěr vyjádřený v odstavci 51 rozsudku Nykänen (citovaný výše) a v řadě dalších rozhodnutí, že „oba soubory řízení probíhají odděleně a jsou ukončeny nezávisle na sobě“, je třeba hodnotit jako skutkové zjištění: ve finském posuzovaném systému nebyla dostatečná věcná souvislost mezi správním a trestním řízením, ačkoliv byla vedena víceméně současně. …

128. Začtvrté, z důvodů uvedených výše, pořadí, v němž jsou řízení vedena, nemůže být rozhodující z hlediska určení, zda čl. 4 Protokolu č. 7 umožňuje vedení více řízení (srov. R. T. proti Švýcarsku, kde odebrání řidičského průkazu proběhlo před trestním řízením, a Nilsson proti Švédsku, kde k odnětí došlo až následovně).

129. Je navíc zřejmé z některých rozhodnutí citovaných výše …, že jelikož se týkaly dvojího řízení, která nesledovala vzájemně se doplňující účel a použité prostředky (viz § 130 níže), Soud zaujal názor, že se nejedná o paralelní nebo dvojí řízení kompatibilní s principem ne bis in idem, tak jako ve věcech R. T. proti Švýcarsku, Nilsson a Boman (viz § 113).

130. … Jak bylo nicméně vysvětleno výše (zejména v § 111 a § 117 až 20), čl. 4 Protokolu č. 7 nebrání vedení dvou řízení ani jejich ukončení za předpokladu splnění určitých podmínek. Aby Soud dospěl k závěru, že nedošlo ke dvojímu řízení nebo potrestání (bis) ve smyslu čl. 4 Protokolu č. 7, žalovaný stát musí zejména přesvědčivě prokázat, že mezi oběma řízeními existuje „dostatečná věcná a časová souvislost“. Jinými slovy, musí být prokázáno, že byly spojené takovým celistvým způsobem, že tvořily koherentní celek. To nejen znamená, že sledovaný účel a prostředky zvolené k jeho dosažení by měly být v zásadě vzájemně se doplňující a časově souvislé, ale také, že případné důsledky právní úpravy určitého chování v takovém případě by měly být pro dotčené osoby přiměřené a předvídatelné.

131. Co se týče podmínek, které musí být splněny, aby dvojí trestní a správní řízení bylo považováno za dostatečně věcně a časově propojené, a tedy v souladu s kritériem bis čl. 4 Protokolu č. 7, relevantní úvahy Soudu vyplývající z jeho judikatury mohou být shrnuty následujícím způsobem.

132. K materiálním faktorům pro určení, zda existuje dostatečná úzká věcná souvislost, patří:

– zda rozdílná řízení sledují vzájemně doplňující se (komplementární) účel a reagují tak, ne pouze in abstracto, ale i in concreto, na odlišné aspekty daného protiprávního jednání;

– zda předmětná duplicita řízení představuje předvídatelný následek, jak právně, tak fakticky, stejného vytýkaného jednání (idem);

– zda daný soubor řízení je veden takovým způsobem, aby se maximálně zabránilo jakémukoliv zdvojení při shromažďování a hodnocení důkazů, zejména prostřednictvím odpovídajícího vzájemného spolupůsobení kompetentních orgánů tak, aby zjištění učiněná v jednom řízení byla využitelná i v řízení druhém;

– a, zejména, zda sankce uložená v řízení, které bylo ukončeno jako první, je zohledněna v řízení, které je skončeno jako poslední, tak, aby se zabránilo tomu, že dotčený jedinec ponese nepřiměřenou zátěž, přičemž toto riziko je méně pravděpodobné, pokud existuje kompenzační mechanismus, který zajišťuje, že souhrn uložených sankcí nepůsobí nepřiměřeně.

133. V tomto ohledu je poučné mít na zřeteli způsob aplikace čl. 6 Úmluvy v typově podobných případech, jako je projednávaná věc (viz Jussila proti Finsku, rozsudek ze dne 23.11.2006, č. 73053/01, § 43):

„Je samo sebou, že existují trestní případy, které nenesou žádnou významnou míru stigmatu. Existují trestní obvinění odlišné závažnosti. Autonomní interpretace pojmu „trestní obvinění“ na základě Engel kritérií institucemi Úmluvy navíc podpořila postupné rozšiřování trestní působnosti na případy, které striktně nespadají pod tradiční kategorie trestního práva, například správní sankce … Daňové pokuty a penále se liší od tvrdého jádra trestního práva; trestněprávní záruky se proto neuplatní s plnou důsledností …“

Výše uvedená argumentace odráží úvahy o významu posouzení, zda v případech týkajících se dvojího správního a trestního řízení byl dodržen čl. 4 Protokolu č. 7 …

Rozsah, v němž správní řízení nese znaky běžného trestního řízení, představuje důležitý faktor. Společná řízení s větší pravděpodobností splní kritéria komplementarity a koherence, pokud sankce, které mají být uloženy v řízení neoznačeném formálně jako „trestní“, jsou specifické pro daný typ chování, a liší se tak od „tvrdého jádra trestního práva“ (v terminologii rozsudku Jussila, cit. výše). Pokud navíc toto řízení nemá významně stigmatizující charakter, je méně pravděpodobné, že kombinace řízení bude pro obviněného představovat nepřiměřenou zátěž. Naopak skutečnost, že správní řízení má stigmatizující prvky do značné míry se podobající běžnému trestnímu řízení, zvyšuje riziko, že sociální cíle sledované sankcionováním jednání v různých řízeních se budou

navzájem zdvojovat (bis) spíše než doplňovat …

134. Jak je navíc naznačeno výše, v případech, kde existuje dostatečně silná věcná souvislost, přetrvává nadále i požadavek časové souvislosti, který musí být splněn. Uvedené nicméně neznamená, že soubor obou řízení musí být veden současně od začátku do konce. Smluvním státům by mělo být umožněno si zvolit, že budou vést obě řízení postupně v různých instancích, je-li tímto sledován zájem na efektivitě a řádném výkonu spravedlnosti, plní-li rozdílné společenské účely a nepůsobí stěžovateli nepřiměřenou újmu. Jak je však poznamenáno výše, časová souvislost musí vždy existovat. Časová souvislost proto musí být dostatečně úzká, aby chránila jednotlivce před nejistotou, průtahy a prodlužováním řízení …, i v případech, kdy dotčený národní systém obsahuje „integrovaný" systém oddělující správní a trestní složky. Čím slabší je časová souvislost, tím větší břemeno tvrzení tíží smluvní stát, aby vysvětlil a zdůvodnil jakékoliv průtahy, které mu mohou být přičítány s ohledem na vedení řízení.

e) Zda byl v daném případě dodržen čl. 4 Protokolu č. 7

i) První stěžovatel

135. Prvnímu stěžovateli uložila daňová správa dne 24.11.2008 daňovou pokutu ve výši 30 % podle … zákona o vyměření daní (Tax Assesment Act) na základě toho, že opomněl přiznat v daňovém přiznání pro rok 2002 částku 3 259 342 NOK z příjmů získaných v zahraničí (viz § 16 výše). Protože se proti tomuto rozhodnutí neodvolal, uplynutím třítýdenní lhůty pro podání odvolání se stalo rozhodnutí konečným (viz § 143 níže). V souvislosti se stejným jednáním, opomenutím v daňovém přiznání za rok 2012, bylo proti němu vedeno také trestní řízení: 14.10.2008 byl obžalován a 2.3.2009 ho obvodní soud uznal vinným z trestného činu daňového podvodu s přitěžujícími okolnostmi a uložil mu trest odnětí svobody v délce jednoho roku … pro porušení zákona o vyměření daní z důvodu neučiněného daňového přiznání zmíněného výše (viz § 15 a 17 výše). Vrchní soud odmítl jeho odvolání (viz § 19 výše), stejně jako Nejvyšší soud dne 27.11.2010 (viz § 20 až 30 výše).

α) Zda uložení daňových pokut bylo trestněprávní povahy

136. V souladu se závěrem učiněným v odstavci 107 Soud posoudí, zda řízení vztahující se k uložení daňové pokuty ve výši 30 % může být na základě Engel kritérií považováno za řízení „trestní" ve smyslu čl. 4 Protokolu č. 7.

137. Z tohoto pohledu Soud poznamenává, že Nejvyšší soud věnoval pozornost progresivnímu vývoji práva Úmluvy v této oblasti a snažil se zohlednit posuny v judikatuře Soudu v rámci své rozhodovací činnosti týkající se vnitrostátních daňových předpisů (viz § 44 až 47). V roce 2002 tak Nejvyšší soud poprvé konstatoval, že daňová pokuta ve výši 30 % představuje „trestní obvinění" ve smyslu čl. 6 Úmluvy. Nejvyšší soud také oproti svým dřívějším rozhodnutím rozhodl, že daňová pokuta ve výši 60 % má charakter trestní věci ve smyslu čl. 4 Protokolu č. 7, a v letech 2004 a 2006 dospěl ke stejnému závěru ve vztahu k daňové pokutě ve výši 30 %.

138. Ve srovnatelných případech týkajících se Švédska (kde se jednalo o daňovou pokutu ve výši 40 % a 20 %) Soud rozhodl, že řízení v těchto věcech byla „trestní" nejen ve smyslu čl. 6 Úmluvy (viz rozsudek ze dne 23.7.2002 ve věci Janosevic proti Švédsku, č. 34619/97, § 68–71; rozsudek ze dne 23.7.2002 ve věci Västberga Taxi Aktiebolag a Vulic proti Švédsku, č. 36985/97, § 79–82), ale také ve smyslu čl. 4 Protokolu č. 7 (rozhodnutí ze dne 8.4.2003 ve věci Manasson proti Švédsku, č. 41265/98; rozhodnutí ze dne 14.9.2004 ve věci Rosenquist proti Švédsku, č. 60619/00; rozhodnutí ze dne 17.6.2008 ve věci Synnelius a Edsbergs Taxi AB proti Švédsku, č. 44298/02; rozhodnutí ze dne 27.1.2009 ve věci Carlberg proti Švédsku, č. 9631/04; rozsudek ze dne 27.11.2014 ve věci Lucky Dev proti Švédsku, č. 7356/10, § 6 a 51).

139. Za těchto okolností Soud nevidí důvod ke zpochybnění závěrů Nejvyššího soudu (viz § 22–25), v tom smyslu, že řízení, v rámci něhož bylo běžná daňová pokuta – ve výši 30 % – uložena, představovalo „trestní“ věc v autonomním významu čl. 4 Protokolu č. 7.

β) Zda trestněprávní jednání, pro která byl první stěžovatel stíhán, byla shodná s těmi, pro která mu byla uložena daňová pokuta

140. Jak bylo uvedeno výše (v § 128), ochrana principu ne bis in idem není závislá na pořadí, ve kterém jsou příslušná řízení vedena; relevantní je vztah mezi dvěma porušeními zákona (viz rozsudek ze dne 29.5.2001 ve věci Franz Fischer proti Rakousku, č. 37950/97, § 29; …).

141. Nejvyšší soud aplikoval harmonizovaný přístup vycházející z případu Zolotukhin (rozsudek velkého senátu ze dne 10.2.2009, č. 14939/03, § 82–84) na skutečnosti projednávaného případu a shledal, že skutkové okolnosti, které tvoří základ pro daňovou pokutu a trestní odsouzení – v obou případech týkající se opomenutí poskytnout určité informace o příjmu v daňovém přiznání – byly dostatečně podobné, aby splnily výše uvedený požadavek (viz § 21 výše). Toto zjištění není mezi stranami sporné a přes existenci doplňujícího skutkového znaku podvodu v projednávaném trestném činu Soud nespatřuje důvod pro přijetí jiného závěru.

γ) Zda se jednalo o konečné rozhodnutí

142. Pokud se týká otázky, zda v řízení týkajícím se daňové pokuty bylo vydáno „konečné“ rozhodnutí, které by mohlo potenciálně představovat překážku trestnímu řízení (viz Zolotukhin, citovaný výše, § 107–108), Soud odkazuje na svou analýzu výše. Pro učinění závěru v níže uvedeném posouzení, zda existuje mezi daňovým a trestním řízením dostatečná věcná a časová souvislost, tak aby mohla být považována za celistvou právní odezvu na chování prvního stěžovatele, nepokládá Soud za nezbytné, aby se dále zabýval otázkou konečnosti daňových řízení, která jsou považována za samostatná. Z tohoto pohledu skutečnost, že první řízení bylo ukončeno dříve než druhé řízení, neovlivňuje níže uvedené posouzení jejich vzájemného vztahu (viz § 126 výše).

143. Soud tudíž nepovažuje za potřebné vyjadřovat se k tomu, jak Nejvyšší soud posoudil otázku, zda se první rozhodnutí ze dne 24.11.2008 stalo pravomocným uplynutím třítýdenní lhůty pro podání odvolání ve správním řízení nebo po uplynutí šestiměsíční lhůty pro podání odvolání v soudním řízení (viz § 27 výše).

δ) Zda zde byla duplicita řízení (bis)

144. Příslušné vnitrostátní orgány shledaly, že odsouzeníhodné chování prvního stěžovatele vyžadovalo dvojí odezvu, správní sankci podle kapitoly 10 o daňových pokutách zákona o vyměření daní a trestní sankci podle kapitoly 12 o trestání ve stejném zákoně (viz § 15, 16 a 41–43 výše), z nichž každá sleduje rozdílné účely. Jak Nejvyšší soud vysvětlil ve svých rozsudcích z května 2002 (viz § 46 výše), správní sankce ve formě daňové přirážky sloužila k obecnému odrazení, jako reakce na skutečnost, že daňový poplatník poskytl, možná bez svého zavinění, nesprávné nebo nekompletní přiznání nebo informace a ke kompenzaci značné práce a nákladů vzniklých daňovým orgánům … při výkonu kontrol a auditů za účelem identifikace takových nesprávných prohlášení; tyto náklady by do značné míry měli nést ti, kteří poskytli neúplné nebo nesprávné informace. Vyměření daní představuje akci masového charakteru zahrnující milióny obyvatel. Podle Nejvyššího soudu bylo účelem běžných daňových pokut v první řadě zlepšit účinnost povinnosti daňových poplatníků poskytnout úplné a správné informace a zabezpečit základ národního daňového systému jako předpoklad pro fungování státu, a tudíž fungování společnosti. Na druhé straně trestní odsouzení podle kapitoly 12, jak uvedl Nejvyšší soud, sloužilo nejenom jako odrazení, ale také mělo represivní účel ve vztahu ke stejnému protiprávnímu opomenutí, které navíc vyžadovalo zaviněné spáchání

podvodu.

145. Po provedení daňové kontroly v roce 2005 daňové orgány podaly na podzim roku 2007 trestní oznámení proti prvnímu stěžovateli a ostatním osobám (viz § 13 výše). V prosinci 2007 byl vyslýchán jako obviněný a byl držen ve vazbě po dobu čtyř dnů (viz § 14 výše). Pokud jde, inter alia, o trestní vyšetřování, v srpnu 2008 ho daňové orgány upozornily, že opraví jeho vyměření daně, a to i ve vztahu k roku 2002, z důvodu jeho opomenutí přiznat příjem ve výši 3 259 341 NOK. Upozornění bylo vydáno na základě vykonané daňové kontroly daňovými orgány ve společnosti Softvare Innovation AS, navazujícího trestního vyšetřování a důkazů, které první stěžovatel poskytl v rámci těchto řízení (viz § 16 výše). V říjnu 2008 Okokrim [pozn. překladatelů – specializovaný vyšetřovací norský orgán] obvinil stěžovatele z daňových deliktů. Dne 24. listopadu 2008 daňové orgány opravily jeho vyměření daně a nařídily mu zaplatit předmětnou daňovou pokutu. Rozhodnutí vycházelo, inter alia, z důkazů poskytnutých prvním a druhým stěžovatelem během výslechů v rámci trestního vyšetřování. O více než dva měsíce později, dne 2.3.2009, byl obvodním soudem odsouzen za daňový podvod z důvodu nepřiznání uvedené částky v jeho daňovém přiznání za rok 2002. Soud považuje za zvláště důležité, že obvodní soud při jeho odsouzení k trestu odnětí svobody v délce trvání jednoho roku, v souladu s obecnými principy vnitrostátního práva o ukládání trestů (viz § 50 výše), bral v úvahu skutečnost, že první stěžovatel již byl značně sankcionován uložením daňové pokuty (viz § 17 výše, srov. rozsudek ze dne 30.4.2015 ve věci Kapetanios a ostatní proti Řecku, č. 3453/12, 42941/12, 9028/13, § 66, kde správní soudy ukládající správní pokuty nevzaly v úvahu zproštění obvinění stěžovatele v předchozím trestním řízení vztahujícímu se ke stejnému chování; a také Nykänen, cit. výše, kde nebyla shledána dostatečná věcná souvislost mezi oběma řízeními).

146. Za těchto okolností Soud dospěl k prvnímu závěru, že nemá důvod zpochybňovat ani důvody, pro které norský zákonodárce rozhodl, že bude regulovat sociálně nežádoucí chování spočívající v neplacení daní jako celistvý dvojí (správní/trestní) proces, ani příčinu, proč příslušné norské orgány v případě prvního stěžovatele zvolily možnost zabývat se samostatně závažnějším a sociálně odsouzeníhodným aspektem podvodu v trestním řízení spíše než v rámci běžného správního řízení.

Zadruhé, vedení dvojího řízení s možností kumulovaného uložení různých trestů bylo pro stěžovatele předvídatelné, když musel od prvopočátku vědět, že trestní stíhání stejně jako uložení daňových pokut je na základě skutkových okolností případu (viz § 13 a 16 výše) možné nebo dokonce pravděpodobné.

Zatřetí, jeví se jednoznačné, jak potvrdil Nejvyšší soud, že trestní řízení a správní řízení byla vedena paralelně a byla navzájem propojená (viz § 29 výše). Skutková zjištění učiněná v jednom řízení byla použita v druhém řízení, a pokud se týká přiměřenosti celkově uložené sankce, trest uložený v rámci trestního procesu zohledňoval daňovou pokutu (viz § 17 výše).

147. Na základě předložených skutečností podle Soudu nic nenasvědčuje tomu, že první stěžovatel utrpěl nepřiměřenou újmu nebo bezpráví v důsledku namítané jednotné právní odezvy na nepřiznání příjmu a nezaplacení daní. S ohledem na výše uvedené úvahy (shrnuté zejména v § 132–134) je Soud přesvědčen, že i když byly uloženy různé sankce dvěma různými orgány v různých řízeních, existovala mezi nimi dostatečně úzká věcná i časová souvislost, aby je bylo možné považovat za součást integrovaného systému sankcí podle norského práva za neposkytnutí informací o určitém příjmu v daňovém přiznání, které vedlo k chybnému vyměření daně (viz § 21 výše).

ii) Druhý stěžovatel

148. V případě druhého stěžovatele postupoval Vrchní soud stejným způsobem jako Nejvyšší soud v případě prvního stěžovatele. Nejprve shledal, že rozhodnutí daňových orgánů ze dne 5.12.2008 ukládající zaplacení pokuty ve výši 30 % představovalo uložení „trestní sankce" ve smyslu čl. 4

Protokolu č. 7. Zadruhé uvedl, že zmiňované rozhodnutí se stalo konečným uplynutím lhůty pro podání opravného prostředku dne 26.12.2008. Zatřetí poznamenal, že rozhodnutí o uložení pokuty a následné trestní odsouzení se týkaly téže věci (viz § 37 výše). Soud, stejně jako v případě prvního stěžovatele, neshledal důvod k přijetí odlišného závěru u prvního a třetího bodu, resp. aby se vyjádřil k druhému bodu.

149. K otázce, zda se v předmětném případě jednalo o dvojí řízení (bis) neslučitelné s čl. 4 Protokolu č. 7, Soud uvádí, že příslušné orgány, stejně jako v případě prvního stěžovatele (viz § 144), rozhodly o oprávněnosti vedení dvojího řízení i v případě druhého stěžovatele.

150. Ohledně podrobností dotčených řízení lze uvést, že na podzim roku 2007 daňové orgány podaly v návaznosti na daňovou kontrolu provedenou v roce 2005 trestní oznámení k Okokrim proti druhému stěžovateli (stejně jako to učinily proti prvnímu stěžovateli a dalším osobám) z důvodu nepřiznání daně z příjmů za rok 2002 (viz § 31 výše) ve výši 4 561 881 NOK (přibližně 500 000 EUR). Zejména v souvislosti s daňovou kontrolou, důkazy předloženými stěžovatelem v průběhu trestního vyšetřování a dokumenty zajištěnými Okokrim v rámci vyšetřování provedeného dne 16.10.2008, daňová správa upozornila stěžovatele, že z důvodu nepřiznání uvedeného příjmu zvažuje opravu vyměření jeho daně a uložení daňové pokuty (viz § 32 výše). Dne 11.11.2008 podal státní zástupce proti stěžovateli obžalobu kvůli daňovému podvodu z důvodu nepřiznání výše uvedené částky, která představovala daňovou povinnost ve výši 1 302 526 NOK, a zároveň navrhl městskému soudu, aby vydal tzv. „summary judgement“, a to na základě přiznání druhého stěžovatele (viz § 33 výše). Když daňová správa dne 5.12.2008 opravila výměr daně v tom smyslu, že stěžovatel dlužil uvedenou částku daně, a uložila mu povinnost zaplatit předmětnou daňovou pokutu, trestní stíhání bylo již v relativně pokročilém stádiu (viz § 32 výše).

Jak je patrné, od okamžiku podání oznámení daňových orgánů policii na podzim roku 2007 do té doby, než bylo přijato rozhodnutí o uložení daňové pokuty dne 5.11.2008, probíhalo trestní a daňové řízení souběžně a bylo navzájem propojeno. Jednalo se tedy o obdobnou situaci jako v případě prvního stěžovatele.

151. Je pravda, jak poznamenal i vrchní soud, že období trvající devět měsíců, od okamžiku, kdy se rozhodnutí daňových orgánů ze dne 5.12.2008 stalo konečným, do dne 30.9.2009, kdy městský soud vyhlásil odsuzující rozsudek v případě prvního stěžovatele, bylo delší, než u prvního stěžovatele, kde toto období trvalo dva a půl měsíce. Jak nicméně vysvětlil i vrchní soud (viz § 39 výše), důvodem této skutečnosti bylo, že druhý stěžovatel vzal své přiznání v únoru 2009 zpět, což mělo za následek, že musela být dne 29.5.2009 podána nová obžaloba a nově nařízeno hlavní líčení v rámci obecného kontradiktorního řízení (viz § 34 a 35 výše). Tato skutečnost, vyplývající ze změny postoje druhého stěžovatele, sama o sobě nedostačuje pro přerušení časové souvislosti mezi daňovým a trestním řízením. Časovou prodlevu před konáním soudního jednání v trestním řízení nelze s ohledem na její příčinu považovat za nepřiměřenou či bezdůvodnou. Stejně jako v případě prvního stěžovatele je přitom podstatné, že městský soud zohlednil daňovou pokutu při určení trestu v trestním řízení (viz § 35 výše).

152. Soud proto nepovažuje za nutné, stejně jak tomu bylo v případě prvního stěžovatele, zpochybnit důvody, pro které norské orgány zvolily postup spočívající ve vedení integrovaného dvojího (správního/trestního) řízení za účelem postihu předmětného odsouzeníhodného jednání. Možnost uložení různých kumulativních sankcí se musela za daných okolností jevit jako předvídatelná (viz § 13 a 32 výše). Trestní a správní řízení byla vedena do značné míry paralelně a byla vzájemně propojena (viz § 39 výše). Skutková zjištění učiněná v prvním řízení byla využita i ve druhém řízení, a co se týče přiměřenosti celkového trestu, při ukládání trestní sankce bylo přihlédnuto k sankci správní (viz § 33 a 35 výše).

153. Na základě předložených skutečností podle Soudu nic nenasvědčuje tomu, že druhý stěžovatel utrpěl nepřiměřenou újmu či bezpráví v důsledku namítané právní odezvy na jeho nepřiznaný příjem a nezaplacení daně. Vzhledem k výše uvedenému (zejména jak je shrnuto v § 132–134) se Soud domnívá, že mezi rozhodnutím o daňové pokutě a navazujícím trestním odsouzením existovala dostatečně úzká věcná a časová souvislost, tak aby je bylo možné považovat za integrovanou součást systému sankcí podle norského práva v případech neposkytnutí informací v daňovém přiznání vedoucí k chybnému vyměření daně.

iii) Celkový závěr

154. Na základě těchto skutečností nelze uzavřít, že by kterýkoli ze stěžovatelů byl „stíhán nebo potrestán opětovně … za trestný čin, za který již byl … odsouzen konečným rozsudkem“ v rozporu s čl. 4 Protokolu č. 7. Soud tudíž neshledává, že v projednávané věci došlo k porušení tohoto ustanovení ve vztahu k některému ze stěžovatelů.

VÝROK

Z těchto důvodů Soud

1. *Prohlašuje* jednomyslně stížnost za přijatelnou;

2. *Rozhoduje*, šestnácti hlasy proti jednomu, že nedošlo k porušení čl. 4 Protokolu č. 7 připojeného k Úmluvě ve vztahu ani k jednomu ze stěžovatelů.

Nesouhlasné stanovisko soudce Pinta de Albuquerque

K rozsudku bylo připojeno nesouhlasné stanovisko soudce Pinto de Albuquerque, který vyjádřil nesouhlas s odůvodněním i s učiněnými závěry. Podle jeho názoru v projednávané věci naopak došlo k porušení čl. 4 Protokolu č. 7. Ve svém stanovisku se obsáhle zabýval historickým vývojem principu ne bis in idem a jeho interpretací v judikatuře Soudního dvora Evropské unie i Evropského soudu pro lidská práva. Dospěl přitom k závěru, že způsob interpretace tohoto principu v projednávané věci se odklání od jeho tradičního pojetí v evropské právní kultuře, od judikatury Soudního dvora Evropské unie a limituje závěry učiněné velkým senátem ve věci Zolotukhin.

(Zpracovali Mgr. Andrea Pokorná a Ing. Mgr. Libor Havelka, Ph.D.)