Katedra finančního práva a finanční vědy

Ne bis in idem?

vztah penále podle daňového řádu a trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Katedra finančního práva a finanční vědy ve spolupráci s advokátní kanceláří Allen & Overy pořádá dne **25. listopadu 2015 od 15 hod.** v místnosti č. 220 Právnické fakulty UK seminář na téma „Ne bis in idem?, vztah penále podle daňového řádu a trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby". Cílem semináře je rozbor a analýza penále podle § 251 daňového řádu a trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku jako možných trestních obvinění ve smyslu čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.

Program semináře:

1) Úvodní slovo vedoucí katedry finančního práva a finanční vědy prof. JUDr. Marie Karfíkové, CSc.
2) Úvodní přednáška na téma „Daňové a trestní sankce za zkrácení daně" – doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.
3) Panelová diskuse nad těmito okruhy:
   - zkrácení daně
   - penále jako trestní obvinění podle čl. 6 Úmluvy
   - možný vývoj judikatury
   - možný vývoj de lege ferenda

Panelisté:

doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D., katedra finančního práva a finanční vědy

doc. JUDr. Bc. Tomáš Gřivna, Ph.D., katedra trestního práva

JUDr. Jan Tryzna, Ph.D., katedra teorie práva a právních učení

Mgr. Jan Grinc, Ph.D., katedra ústavního práva

Seminář je pořádán v rámci spolupráce programů „PRVOUK 06 – Veřejné právo v kontextu europeizace a globalizace" a „PRVOUK 04 – Institucionální a normativní proměny práva v evropském a globálním kontextu" realizovaných v roce 2015 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze.

ve spolupráci s

ALLEN & OVERY

Allen & Overy means Allen & Overy LLP and/or its affiliated undertakings.
© Allen & Overy 2015 | CS1511_CDD-43618_ADD-55874_final

allenovery.com

Vážené kolegyně, vážení kolegové,

dovolte mi, abych Vás jménem svým i jménem katedry finančního práva a finanční vědy Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze přivítala na dnešním odborném semináři na téma „Ne bis in idem?“, který pořádáme ve spolupráci s advokátní kanceláří Allen & Overy.

Tento odborný seminář je rovněž organizován v rámci spolupráce programů „PRVOUK – P06 Veřejné právo v kontextu europeizace a globalizace“ a „PRVOUK – P04 Institucionální a normativní proměny práva v evropském a globálním kontextu“ realizovaných v roce 2015 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze.

Věřím, že oceníte tuto příležitost k odborné diskuzi nad tématem, které je s ohledem na vývoj legislativy i judikatury velmi aktuální. Vyřešení otázky, zda je možné ukládat penále podle daňového řádu a trest za trestný čin zkrácení daně je pro praxi neprosto klíčové.

Katedra finančního práva a finanční vědy tímto seminářem navazuje na obdobné akce pořádané v minulosti a doufá, že bude obdobné semináře pořádat i v budoucnu.

Věřím, že i na základě pozitivních zkušeností z dnešního semináře, se v budoucnu na některém z dalších odborných a vědeckých seminářů společně opět shledáme.

prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc.
vedoucí katedry finančního práva a finanční vědy

Ne bis in idem?

Vztah penále podle daňového řádu
a trestného činu zkrácení daně, poplatku
a podobné povinné platby

Úvodní přednáška

doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

25. listopadu 2015

Obsah

1. Zkrácení daně
2. Penále
3. Definice problému
4. Penále jako trestní obvinění ve smyslu čl. 6 Úmluvy Zákaz sebeobvinění
5. Totožnost skutku a vedení dvojího řízení
6. Současný vývoj

1. Zkrácení daně

§ 240 trestního zákoníku

Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

(1) Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti.

(2) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán,

a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně se dvěma osobami,

b) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo

c) spáchá-li takový čin ve značném rozsahu.

(3) Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu.

2. Penále

Geneze právní úpravy

- stávající podoba penále byla do právního řádu zavedena novelou zákona o správě daní a poplatků (zákon č. 230/2006 Sb.) s účinností k 1. lednu 2007
- do té doby upravoval ZSDP jednu sankci (*penále*), která kumulovala
  - následek za nesplnění povinnosti daň řádně tvrdit a
  - nesplnění povinnosti daň řádně zaplatit
- srovnání právních úprav (následující tabulka)

Před rokem 2007

penále

Sankce za nezaplacení zkrácené daně	Sankce za nezaplacení daně (výchozí)	Sankce za nezaplacení dodatečně přiznané daně
0,2 % za každý den prodlení	0,1 % za každý den prodlení	0,05 % za každý den prodlení

nejdéle za 500 dnů prodlení, poté 140 % diskontní úrokové sazby ročně

Dnes

penále	úrok z prodlení
Sankce za doměření (nikoli vyměření!) daně z moci úřední	Sankce za nezaplacení daně
20 %, jeli daň zvyšována 20 %, jeli snižován odpočet 1 %, je-li snižována ztráta (do konce roku 2010 byla sazba 5 %)	„repo sazba + 14 procentních bodů“ ročně

§ 63 ZSDP – vybraná ustanovení (do 31. prosince 2006)

Daňové nedoplatky a penále

(1) Daňový dlužník je v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti.

(2) Penále se počítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti. Daňový dlužník je povinen zaplatit **za každý den prodlení penále ve výši 0,1 % z nedoplatku daně.** Nedoplatky na poplatcích a příslušenství daně se nepenalizují. Penále stanovené podle tohoto ustanovení se **uplatní nejdéle za 500 dnů prodlení**; za každý další den prodlení se uplatní penále ve výši **140 % diskontní úrokové sazby** České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí.

(3) **Z daně, doměřené podle dodatečného daňového přiznání nebo hlášení** daňového dlužníka, se vypočte penále podle odstavce 2 **poloviční sazbou**. Tato sazba 0,05 % penále z rozdílu mezi daní dosud nepravomocně vyměřenou a vyšší daní vyměřenou v odvolacím řízení proti tomuto vyměření, se uplatní také v případech, kdy k tomuto rozdílu došlo v důsledku vyhovění návrhu daňového subjektu v odvolacím řízení. Poloviční sazba penále se uplatní také v případech, kdy plátce daně vybírané srážkou nesprávně sraženou a odvedenou daň nebo zálohu na ni srazí a odvede podle vlastního zjištění dodatečně ve správné výši a o této skutečnosti vyrozumí současně správce daně. Bylo-li **zkrácení daně zjištěno správcem daně**, penále se vypočte podle odstavce 2 **dvojnásobnou sazbou, tj. ve výši 0,2 %.** Penalizace záloh končí dnem uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení vztahujícího se ke zdaňovacímu období, které bylo zálohováno. Penále stanovené podle tohoto ustanovení se uplatní nejdéle za 500 dnů prodlení; za každý další den prodlení se uplatní penále ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí.

§ 37b ZSDP (do 31. prosince 2010)

Penále

(1) Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně nebo z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti, ve výši

a) 20 %, je-li daň zvyšována,

b) 20 %, je-li snižován odpočet daně nebo nárok na vrácení daně, nebo

c) 5 %, je-li snižována daňová ztráta.

(2) Správce daně sníží penále vzniklé podle odstavce 1 písm. a) o penále podle odstavce 1 písm. c), pokud vzniklo z důvodu uplatnění ztráty v rozsahu jejího snížení, které bylo penalizováno.

(3) Správce daně vyrozumí daňový subjekt o povinnosti platit penále v dodatečném platebním výměru a současně je předepíše do evidence daní. Penále je splatné v náhradní lhůtě splatnosti dodatečně vyměřené daně.

(4) Pokud je dodatečně vyměřován základ daně a daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného hlášení, penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká.

§ 251 DŘ (od 1. ledna 2011)

Penále

(1) Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši

a) 20 %, je-li daň zvyšována,

b) 20 %, je-li snižován daňový odpočet, nebo

c) 1 %, je-li snižována daňová ztráta.

(2) Správce daně sníží penále podle odstavce 1 písm. a) o penále podle odstavce 1 písm. c), pokud povinnost k jeho úhradě vznikla z důvodu uplatnění ztráty v rozsahu snížení daňové ztráty, které bylo penalizováno.

(3) Správce daně rozhodne o povinnosti uhradit penále v rámci dodatečného platebního výměru a současně je předepíše do evidence daní. Penále je splatné ke stejnému dni jako doměřená daň.

(4) Pokud je doměřována daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká.

Základní atributy penále – povaha 1/3

- peněžitá sankce vznikající v souvislosti s doměřením daně na základě kontrolních mechanismů správce daně (daňová kontrola)
- následek za nesprávné (ne)tvrzení daně, v jehož důsledku správce daně přistoupil k doměření daně z moci úřední („přirážka za to, že stát na pochybení musel přijít sám“)
- nepostihuje první nepodání daňového tvrzení, resp. nesprávné podání před vyměřením daně
  - nesystémové ⇒ *de lege ferenda* sjednotí samovyměření
- zavinění je irelevantní

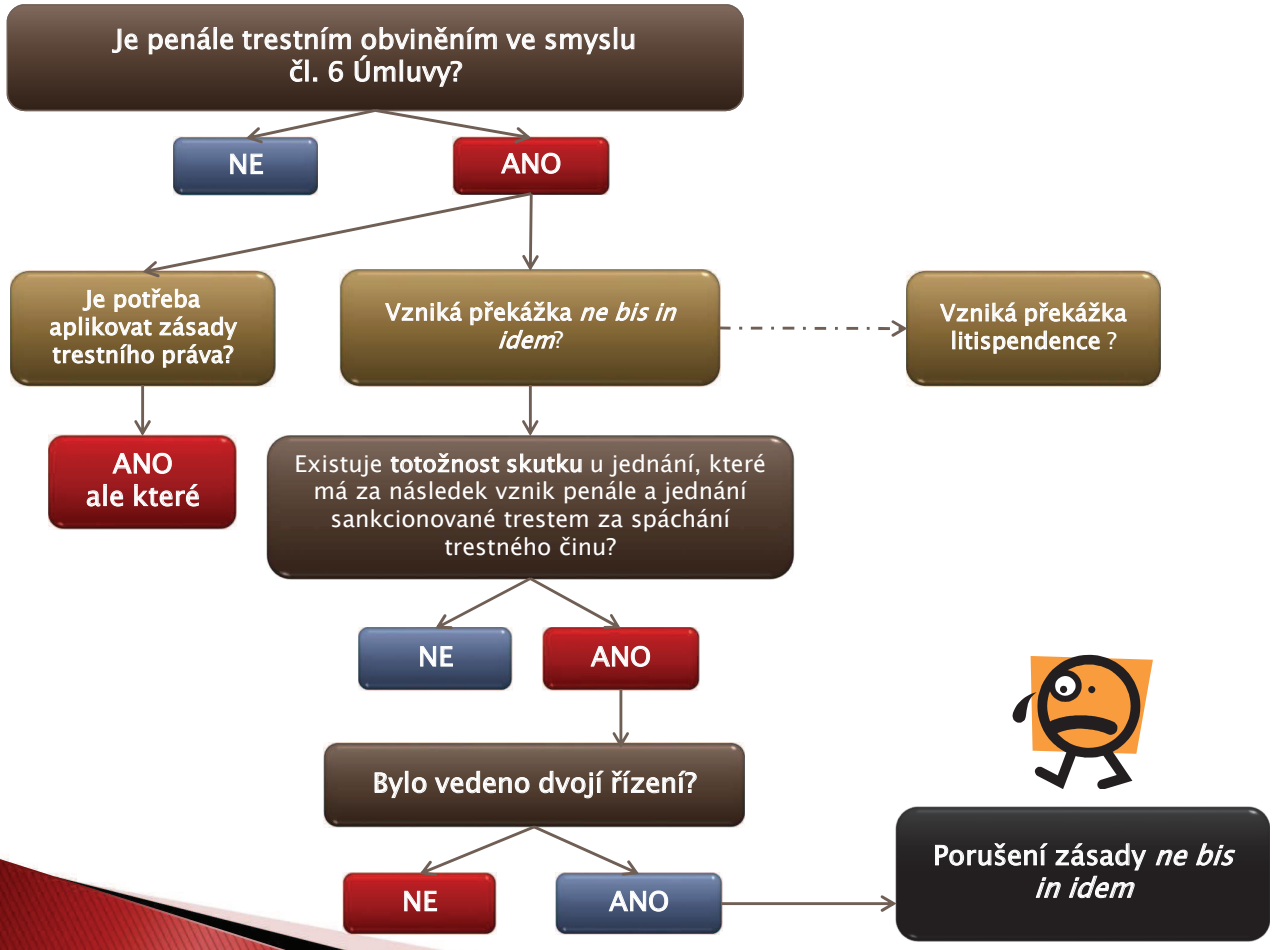
Základní atributy penále – procesní aspekty 2/3

- penále vzniká *ex lege* při naplnění zákonem stanovených předpokladů
  - není dán prostor pro diskreci stran uložení ani výše
- správce daně rozhodne o povinnosti uhradit penále v rámci dodatečného platebního výměru
- o uložení penále není vedeno samostatné řízení
  - vznik penále není vázán na skutečnosti, které by bylo nutné zjišťovat či dokazovat ⇒neprobíhá dokazování

Základní atributy penále – funkce 3/3

- *Reparační*
  - paušalizovaná náhrada újmy státu, že musel přistoupit ke stanovení daně z moci úřední, v důsledku toho, že daňový subjekt sám nesplnil svou povinnost (nutnost státu zjistit daň bez spolupráce daňového subjektu)
- *Donucování*
  - motivace daňových subjektů k podání dodatečného daňového tvrzení (odlišení spolupracujících od nespolupracujících)
- *Preventivní*
  - odrazení daňového subjektu od takového závažného jednání (tak, aby se „nevyplatilo“)

3. Definice problému



4. Penále jako trestní obvinění ve smyslu čl. 6 Úmluvy

Čl.6

Právo na spravedlivý proces

1. Každý má právo na to, aby jeho záležitost byla spravedlivě, veřejně a v přiměřené lhůtě projednána nezávislým a nestranným soudem, zřízeným zákonem, který rozhodne o jeho občanských právech nebo závazcích nebo o oprávněnosti jakéhokoli **trestního obvinění** proti němu. Rozsudek musí být vyhlášen veřejně, avšak tisk a veřejnost mohou být vyloučeny buď po dobu celého nebo části procesu v zájmu mravnosti, veřejného pořádku nebo národní bezpečnosti v demokratické společnosti, nebo když to vyžadují zájmy nezletilých nebo ochrana soukromého života účastníků anebo, v rozsahu považovaném soudem za zcela nezbytný, pokud by, vzhledem ke zvláštním okolnostem, veřejnost řízení mohla být na újmu zájmům spravedlnosti.
2. Každý, kdo je obviněn z trestného činu, se považuje za nevinného, dokud jeho vina nebyla prokázána zákonným způsobem.
3. Každý, kdo je obviněn z trestného činu, má tato minimální práva:

a) být neprodleně a v jazyce, jemuž rozumí, podrobně seznámen s povahou a důvodem obvinění proti němu;
b) mít přiměřený čas a možnost k přípravě své obhajoby;
c) obhajovat se osobně nebo za pomoci obhájce podle vlastního výběru nebo, pokud nemá prostředky na zaplacení obhájce, aby mu byl poskytnut bezplatně, jestliže to zájmy spravedlnosti vyžadují;
d) vyslýchat nebo dát vyslýchat svědky proti sobě a dosáhnout předvolání a výslech svědků ve svůj prospěch za stejných podmínek, jako svědků proti sobě;
e) mít bezplatnou pomoc tlumočníka, jestliže nerozumí jazyku používanému před soudem nebo tímto jazykem nemluví.

Engelova kritéria

- vymezení tzv. Engelových kritérií
  - judikatura ESLP
    - Engel a ostatní proti Nizozemí
    - Bendenoun proti Francii
    - Jussila proti Finsku
- 3 kritéria
  1. kvalifikace činu ve vnitrostátním právu
  2. povaha porušení práva (činu), za které je sankce ukládána
     - chráněný zájem obecný x partikulární
     - účel sankce represivní, preventivní x reparační
  3. povaha a závažnost sankce, která za čin hrozí

Posouzení penále Engelovými kritérii 1/2

1. Kvalifikace deliktu ve vnitrostátním právu
   - institut daňového práva, který je upraven v daňovém řádu jako obecném právním předpise pro správu daní
2. Povaha deliktu, za který je sankce ukládána
   - **vzniká ex lege** při naplnění zákonem stanovených předpokladů
   - správce daně **není nadán diskreční pravomocí** ovlivnit jeho vznik nebo výši
   - **deklaratorní** rozhodnutí
   - o uložení penále **není vedeno samostatné řízení** (je o něm rozhodnuto v rámci rozhodnutí o dani)
   - splatnost ke stejnému dni jako doměřená daň
   - penále je velmi **úzce spjato s doměřovanou daní** (výše, rozhodnutí, atd.) ⇒ příslušenství daně, které sleduje její osud
   - účel **reparační, donucovací, preventivní**

Posouzení penále Engelovými kritérii 2/2

3. Povaha a závažnost sankce, která za čin hrozí
   - výše je stanovena paušálně a je přímo odvislá od závažnosti způsobeného škodlivého stavu
   - sazba odpovídá pětině rozdílu doměřené daně (nikoli celkové daně či základu daně, ze kterého je daň vypočítávána) ⇒ **zákonem nastavená sazba se nejeví jako podstatná**
   - účinná právní úprava obsahuje **moderační mechanismy**, kterými lze výši penále následně snížit prostřednictvím prominutí

Judikatura tuzemských soudů 1/3

- Nejvyšší správní soud, sp. zn. 1 Afs 1/2011
  - u penále převažuje funkce paušalizované náhrady eventuální újmy a z právního předpisu vyplývající důsledek porušení povinnosti uhradit daň řádně a včas, a tedy je **nelze chápat jako sankci za správní delikt**
- Nejvyšší správní soud, sp. zn. 9 Afs 27/2011
  - penále **nelze chápat jako sankci za správní delikt**
- Nejvyšší správní soud, sp. zn. 5 Afs 28/2013
  - přestože ustanovení upravující penále, úrok z prodlení či pokutu za opožděné tvrzení daně ve své podstatě postihují daňový subjekt nad rámec jeho zákonné daňové povinnosti a ukládají mu zaplatit v důsledku jednotlivých porušení daňových zákonů fakticky více, **nelze takto zákonem konstruovanou povinnost považovat za sankci ve smyslu správního trestání**, jelikož se jedná o příslušenství daně, které podléhá stejnému daňovému režimu jako samotná daň (srov. § 2 odst. 4 a 5 daňového řádu)

Judikatura tuzemských soudů 2/3

- Ústavní soud, sp. zn. II. ÚS 3803/11
  - obecné soudy též z hlediska ústavnosti přijatelně posoudily charakter penále [to je sankcí za nesprávné (v neprospěch státního rozpočtu) tvrzení daně, když došly k závěru, že penále nelze chápat jako sankci za správní delikt, a proto při jeho stanovení **nelze aplikovat zásady trestního práva**
  - k přijetí právní úpravy formou přílepku
    - „*s ohledem na princip materiálního právního státu, právní jistoty a efektivní ochrany ústavnosti již nelze předmětnou novelu po mnoha letech po jejím přijetí toliko jen z procedurálních důvodů zpochybňovat*“

Judikatura tuzemských soudů 3/3

Nejvyšší správní soud, sp. zn. 4 Afs 210/2014

- Argumenty:
  - při zkoumání povahy penále nelze vycházet pouze ze stávající judikatury
  - hlavním kritériem pro kvalifikaci penále je
    - materiální povaha institutu a jeho faktický účel
    - změny právní úpravy, které mohou dát starým pojmům nový obsah
  - aplikace Engelových kritérií na penále ⇒ **penále je trestní sankcí**
  - penále v daňovém řádu **systematicky zařazeno mezi sankce**
- Závěr:
  - přestože penále podle § 37b ZSDP (ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010) a § 251 DŘ je institutem daňového práva, je třeba na základě analýzy judikatury ESLP uzavřít, že se jedná o trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy, respektive trest
  - je třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny (tj. pro posouzení trestného činu a uložení trestu **se použije pozdější zákonná úprava, jestliže je pro pachatele příznivější**)
  - institut penále v § 37b ZSDP ve znění účinném od 1. 1. 2007 má oproti institutu penále v § 63 ve znění účinném do 31. 12. 2006 **povahu trestu** za platební delikt X nelze však na něj aplikovat paušálně zásady dovozené pro oblast správního trestání
  - senát z důvodu, že dospěl k názoru odlišnému od názoru zaujatého v rozhodnutí jiného senátu NSS, **postupuje věc rozšířenému senátu** s otázkou, zda je tento názor správný

5. Totožnost skutku a vedení dvojího řízení

Čl.4 Protokolu č. 7 k Úmluvě
Právo nebýt souzen nebo potrestán dvakrát

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.

- Byly delikty, za které byl stěžovatel stíhán stejné (*idem*)?
- Bylo zde vedeno dvojí řízení (*bis*)?

Rozsudky ESLP

- Interpretace pojmu „tentýž trestný čin“ v rozsudcích ESLP (tři přístupy)
  - **totožnost skutku bez ohledu na jeho právní kvalifikaci** – komparátor *same conduct*, *idem factum* (Gradinger proti Rakousku)
  - **jeden skutek může naplňovat znaky skutkových podstat více trestných činů** – pachatel za ně může být potrestán v různých řízeních před různými orgány (Oliveira proti Švýcarsku)
  - klade se důraz na **podstatné prvky** obou trestných činů – znaky skutkových podstat trestných činů naplněných tímtéž jednáním nemohou být zcela totožné (Franz Fischer proti Rakousku, Manasson proti Švédsku)
- Sjednocující rozsudek Zolotukhin proti Rusku (10. února 2009)

Zolotukhin proti Rusku

- čl. 4 Protokolu č. 7 zakazuje stíhání pro „druhý trestný čin“, pokud je tento druhý trestný čin založen na totožném či v podstatných rysech totožném skutku
- totožnost skutku:
  - skutečnosti, na kterých je založen „druhý trestný čin“, jsou stejné nebo v podstatných rysech stejné
  - konkrétní skutkové okolnosti se týkají téhož obžalovaného a jsou neoddělitelně spjaty v čase a místě (dějí se ve stejný čas a na stejném místě)
- odlišnost v právní kvalifikaci skutku nehraje roli
- klíčový okamžik aktivace čl. 4 Protokolu č. 7 je zahájení nového (druhého) trestního stíhání v případě, kdy předchozí osvobozující/odsuzující rozhodnutí nabylo účinků *res iudicata*

Rozsudek Nejvyššího soudu

sp. zn. 5 Tdo 749/2014

- penále dle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP **není sankcí za přestupek nebo daňový delikt ve smyslu Engelových kritérií**, ale obligatorní sankcí vznikající přímo ze zákona, tedy jde o následek za nesplnění povinnosti tvrzení, který stíhá daňový subjekt a který má povahu deliktu platebního
- je nezbytné oddělit zákonnou sankci ukládanou finančním úřadem od sankce trestní, neboť daňový orgán by jinak nemohl doměřit daň, pokud by se jednalo o trestní sankci, a **bylo by tak nutné činit výběr mezi doměřením daně a trestním stíháním pachatele, což je jistě nežádoucí**
- „[…] je třeba porovnávat skutkové okolnosti obou činů, a to u prvního postihu ve formě penále […] za nesprávné (v neprospěch veřejných rozpočtů) tvrzení daně a u druhého úmyslné zavedení do účetnictví […] k prokázání nákladů a přijatých zdanitelných plnění faktury, […] přičemž faktura byla padělkem […] a úhrada této fiktivní faktury nebyla provedena […] a nebyla daňově uznatelným výdajem, dále že skutečnosti vyplývající z uvedené nepravdivé faktury [obviněný] promítl do přiznání k dani z přidané hodnoty […] a do přiznání k dani z příjmů […], čímž ke škodě České republiky Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou zkrátil daň z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí roku 2009 ve výši 140.599,- Kč a daň z příjmů právnických osob za rok 2009 o částku ve výši 147.999,- Kč, což jistě podle Nejvyššího soudu **nelze považovat za totožné skutky** (srov. obdobně např. i Manasson proti Švédsku).“

- Kritéria k posouzení totožnosti skutku sankcionovaného penálem podle daňového řádu a trestem za spáchání daňového trestného činu
  - kdo je sankcionován
  - sankcionované jednání
  - zavinění
  - zohlednění výše škody (resp. škodlivosti jednání)

§ 240 trestního zákoníku vs. § 251 daňového řádu

- Kdo je sankcionován:

Pachatel trestného činu, tj. ten, kdo zkrátí daň	Daňový subjekt, kterému byla daň doměřena z moci úřední v jiné výši, než kterou tvrdil
• fyzická nebo právnická osoba • fyzická osoba může být trestně stíhána za zkrácení daně jiného subjektu • je možné trestně stíhat spolupachatelství	• též non-subjekt • penále je vždy výlučnou sankcí pro daňový subjekt, kterému byla doměřena daň

Sankcionované jednání:

Rozdílné způsoby jednání, v jejichž důsledku bude vyměřena (případně uhrazena) daň nižší, než měla být.
Např. vykazování nižších tržeb, falšování údajů apod.

- pro naplnění skutkové podstaty je irelevantní, zda došlo k doměření daně
- nejde o sankci za nesprávné tvrzení daně, ale za úmysl daň krátit (nesprávné tvrzení může být jedním ze způsobů realizace; častější bude nepodání daňového tvrzení)

Nedostatečné splnění povinnosti tvrzení, které má za výsledek doměření daně z moci úřední

- vznik penále je důsledkem nesprávného daňového tvrzení a následné aktivity správce daně (doměření z moci úřední)
- k nesprávnému tvrzení může dojít v důsledku špatné auto-aplikace práva (odlišný právní názor), chyby či úmyslného jednání
- nepodání daňového tvrzení není sankcionováno penálem

Zavinění:

ve formě úmyslu

- zkoumá se existence úmyslného zavinění (tomu musí odpovídat charakter dokazování)

nezkoumá se

- nezkoumá se zavinění (nedokazuje se)
- uvalení sankce je pouze zákonný důsledek splnění podmínky, že došlo k doměření daně z moci úřední

- **Zohlednění výše škody** (resp. škodlivosti jednání):

Trestný čin nastupuje až při překročení dané hranice škodlivosti jednání (větší rozsah)	Nezohledňuje se
• pro naplnění skutkové podstaty je nutné překročit určitou výši škody (zkrácené daně) • výše škody je určující pro výši trestu	• penále vzniká u každého doměrku z moci úřední nezávisle na výši doměřené daně • sazba je lineární, nezvyšuje se s výší škody

Vedení dvojího řízení podle judikatury ESLP (Lucky Dev proti Švédsku, Nykänen proti Finsku)

- podle čl. 4 Protokolu č. 7 nikdo nesmí být (i) vystaven trestnímu stíhání, (ii) trestně stíhán nebo (iii) potrestán dvakrát za stejný trestný čin
- cílem čl. 4 Protokolu č. 7 je zamezit opakovanému trestnímu stíhání, které již jednou skončilo konečným rozhodnutím s povahou *res iudicata*
- čl. 4 Protokolu č. 7 neposkytuje ochranu proti překážce litispendence, tedy nebrání několika konkurujícím si řízením
- pokud je za situace dvou souběžně probíhajících řízení jedno řízení zastaveno poté, co se druhé řízení stane konečným, není způsoben rozpor s Úmluvou

Následná vs. souběžná řízení

- stížnosti Frisvold proti Norsku a Flom Jacobsen proti Norsku
  - argumentace norské vlády a norského Nejvyššího soudu:
    - daňová přirážka ukládaná za nesplnění povinnosti řádně tvrdit daň je trestním obviněním ve smyslu čl. 6 Úmluvy
    - daňová přirážka a trest za daňový podvod sankcionují totožný skutek
    - stěžejní otázka – šlo o **následné** stíhání, které je v rozporu čl. 4 Protokolu č. 7 nebo o **souběžná** řízení, která jsou do určité míry přípustná?
- souběžné řízení = propojení v podstatě věci a čase
- čl. 4 Protokolu č. 7 poskytuje subjektům ochranu před vedením **dalšího řízení v totožné věci**

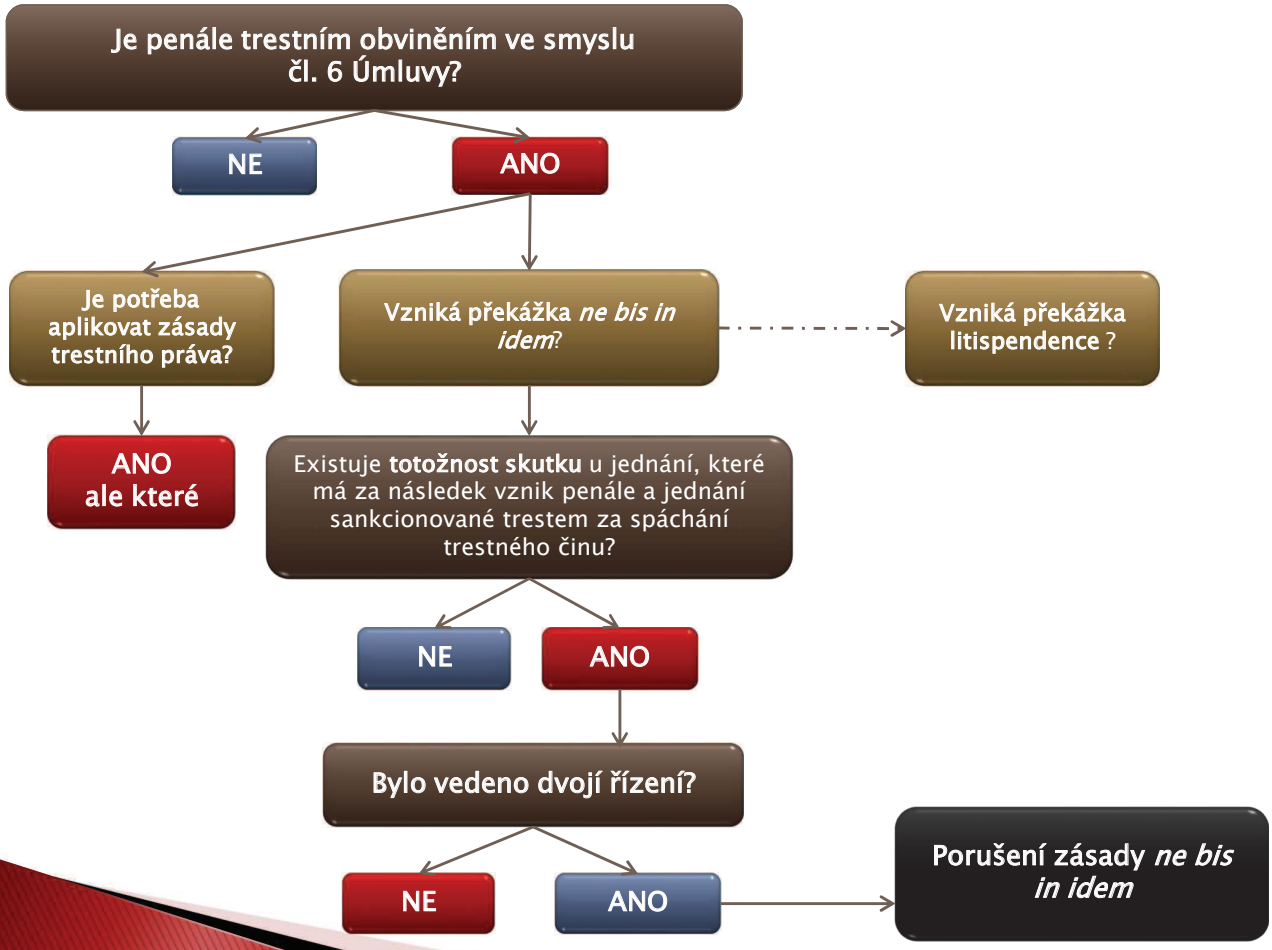
Ke stížnostem Frisvold proti Norsku a Flom Jacobsen proti Norsku

- Česká republika bude v uvedených norských kauzách před ESLP vystupovat jako vedlejší účastník podle čl. 36 odst. 2 Evropské úmluvy o lidských právech
- z intervence vlády České republiky:
  - řada evropských států učinila k Protokolu č. 7 Úmluvy prohlášení k zúžení rozsahu jeho působnosti pouze na řízení, která jsou považována za řízení trestní dle jejich národního práva (např. France, Itálie, Portugalsko)
  - některé státy k ratifikaci Protokolu č. 7 vůbec nepřistoupily (např. Nizozemí, Německo, Turecko)

6. Současný vývoj

Obvodní soud pro Prahu 4

- zastavil trestní stíhání s odkazem na vytvoření překážky *ne bis in idem*
- „*otázka daňového penále a vzniku překážky ne bis in idem při současně vedeném trestním řízení týkajícího se zkrácení daně byla řešena Evropským soudem pro lidská práva…*“
- „*s ohledem na shora uvedenou jednoznačnou judikaturu ESLP, nalézacímu soudu nezbylo, než dospět k závěru, že* ***uložením daňového penále vztahujícího se k daním z příjmů…došlo k vytvoření překážky ne bis in idem***“
- „*za situace, kdy proti obžalovanému nebylo zahájeno trestní stíhání pro nedostatky ve vedení účetnictví…soudu nezbylo, než trestní stíhání zastavit*“



Děkuji za pozornost !

doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.
katedra finančního práva a finanční vědy PF UK
nám. Curieových 7
116 40 Praha 1
email: bohac@prf.cuni.cz
www.radimbohac.cz
tel.: +420221005530

Výtah z judikatury k přednášce na téma *Ne bis in idem?*

Obsah

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD - č. j. 1 Afs 1/2011 - 82 ..... **24**
NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD - č. j. 9 Afs 27/2011 - 68 ..... **29**
NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD - č. j. 5 Afs 28/2013 - 36 ..... **30**
NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD - č. j. 4 Afs 210/2014 - 28 ..... **32**
ÚSTAVNÍ SOUD - sp. zn. II. ÚS 3803/2011 ..... **39**
NEJVYŠŠÍ SOUD – sp. zn. 5 Tdo 749/2014 ..... **40**
ENGEL A OSTATNÍ PROTI NIZOZEMÍ - stížnost č. 5100/71 a další **45**
BENDENOUN PROTI FRANCII - stížnost č. 12547/86 ..... **49**
JUSSILA PROTI FINSKU - stížnost č. 73053/01 ..... **51**
SERGEY ZOLOTUKHIN PROTI RUSKU - stížnost č. 14939/03 ..... **54**
NYKÄNEN PROTI FINSKU - stížnost č. 11828/11 ..... **68**
LUCKY DEV PROTI ŠVÉDSKU - stížnost č. 7356/10 ..... **73**
FRISVOLD A FLOM-JACOBSEN PROTI NORSKU - shrnutí ke stížnostem č. 24130/11 a 29758/11 ..... **79**
OBVODNÍ SOUD PRO PRAHU 4 - sp. zn. 6 T 145/2014 ..... **86**

Nejvyšší správní soud

č. j. 1 Afs 1/2011 - 82

Penále podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006 nepochybně zasahuje do majetkové sféry daňového dlužníka, nicméně s ohledem na jeho základní funkci (paušalizovaná náhrada eventuální škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů) je nelze chápat jako správní delikt či trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.).

Výňatek z judikátu

…

III. b) Námitka, že penále představuje sankci za správní delikt

[24] Podle § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, nezaplatí-li daňový dlužník splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti, je v prodlení (odstavec 1). Za každý den prodlení se počítá penále počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to od původního dne splatnosti. Daňový dlužník je povinen zaplatit za každý den prodlení penále ve výši 0,1 % z nedoplatku daně. Nedoplatky na poplatcích a příslušenství daně se nepenalizují. Penále stanovené podle tohoto ustanovení se uplatní nejdéle za 500 dnů prodlení; za každý další den prodlení se uplatní penále ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí (odstavec 2).

[25] Zákonem č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 85/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související předpisy, byl novelizován mj. i § 63 zákona o správě daní a poplatků a místo penále byl daňový dlužník, jenž se dostal do prodlení s platbou daně, povinen platit úrok z prodlení. Z přechodných ustanovení (čl. VI. bod 3 zákona č. 230/2006 Sb.) vyplývalo, že se úprava obsažená v § 63 tohoto zákona použije pro daně, jejichž původní den splatnosti nastane po účinnosti tohoto zákona. Pro daně, jejichž původní den splatnosti nastal do účinnosti tohoto zákona, se použije § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do účinnosti tohoto zákona.

[26] V posuzovaném případě se jedná o příslušenství daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2003, resp. o příslušenství daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2004. Stěžovatelce (jako plátci daně) vznikla podle § 38d odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, povinnost srazit a odvést daň do konce kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém byl plátce povinen provést srážku daně. V konkrétním případě tedy nastala splatnost dne 2. 2. 2004 (srážka za prosinec 2003). Ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za rok 2004 vznikla stěžovatelce podle § 38h odst. 10 zákona o daních z příjmů povinnost odvést úhrn sražených záloh do 20. dne kalendářního měsíce, v němž povinnost srazit zálohy vznikla, tj. konkrétně 20. 2. 2004, 22. 3. 2004, 20. 4. 2004, 20. 5. 2004, 21. 6. 2004, 20. 7. 2004, 20. 8. 2004, 20. 9. 2004, 20. 10. 2004, 22. 11. 2004, 20. 12. 2004 a 20. 1. 2005. Zjevně tedy původní den splatnosti předmětných daní za uvedená zdaňovací období, ve vztahu k nimž byla stěžovatelce sdělena výše penále, nastal do 31. 12. 2006, tedy před účinností zákona č. 230/2006 Sb.

[27] Nejvyšší správní soud dále zkoumal, zda lze na penále podle § 63 zákona o správě daní a poplatků chápat jako sankci za správní delikt, případně trestní obvinění podle čl. 6 odst. 1

Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Jak správně poznamenal krajský soud, v rozsudku velkého senátu ze dne 12. 7. 2001 ve věci Ferrazzini proti Itálii [2001] Sbírka rozsudků a rozhodnutí 2001-VII, Evropský soud pro lidská práva vyloučil z použití čl. 6 Úmluvy daňové spory. Výjimku však mohou tvořit daňová řízení, kdy dochází ke zvýšení vyměřené daně, neboť Evropský soud pro lidská práva v rozsudku velkého senátu ze dne 23. 11. 2006 ve věci Jussila proti Finsku, stížnost č. 73053/01 (bod 38), dovodil, že právě kvůli odstrašující a represivní povaze institutu zvýšení daně lze tento institut daňového práva podřadit pod pojem trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy.

[28] Podle judikatury Nejvyššího správního soudu představuje penále sankci za porušení „primární" povinnosti, jíž je povinnost zaplatit daň řádně a včas (srov. rozsudek ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 - 43, publikovaný pod č. 1889/2009 Sb. NSS, www.nssoud.cz). Penále je vždy příslušenstvím daně a sleduje tak její osud. Povinnost platit penále vzniká daňovému dlužníkovi přímo ze zákona, nezakládá ji správce daně vydáním platebního výměru. Platební výměr má jen charakter deklaratorního rozhodnutí, jímž správce daně sděluje daňovému dlužníkovi předpis penále, jež tu v důsledku jeho prodlení s uhrazením daňové povinnosti v určité výši k určitému datu ex lege existuje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 16/2005 - 63, dostupný na www.nssoud.cz).

[29] Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 - 265, www.nssoud.cz, úprava prodlení obsažená v zákoně o správě daní a poplatků vychází z konstrukce prodlení obdobné té, jakou používají soukromoprávní předpisy (§ 517 odst. 1 věta první zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, § 365 věta první zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku). Jedním z následků prodlení daňového dlužníka je „automatické" přirůstání penále po dobu, po kterou je v prodlení (s výjimkami stanovenými zákonem; srov. § 60 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků).

[30] K povaze daňového penále se vyslovil rovněž Ústavní soud v nálezu sp. zn. IV. ÚS 1434/08 ze dne 15. 1. 2009 (N 11/52 SbNU 113), http://nalus.usoud.cz (bod 15), v němž konstatoval, že „[p]enále slouží jako sankce pro případ pozdního přiznání, resp. zaplacení daně stanovené ze zákona. Účelem tohoto nástroje je zajištění kázně všech subjektů pro dodržení zákonem stanovených termínů a lhůt k přiznání té které daně."

[31] Daňové penále má především funkci paušalizované náhrady eventuelní újmy, kterou může stát jako příjemce daně utrpět, není-li daň zaplacena řádně a včas a musí-li si kvůli tomuto výpadku daňových příjmů opatřit peníze jiným způsobem (reflektuje cenu peněz). Současně v sobě penále zahrnuje rovněž funkci preventivní spočívající v motivaci daňového subjektu k řádnému a včasnému plnění jeho povinností. Penále plní částečně i funkci represivní a odstrašovací, neboť jeho sazby jsou relativně vysoké v prvním necelém roce a půl prodlení, zatímco po uplynutí tohoto období se přechodem na – fakticky nižší – sazbu penále (kopírující diskontní sazbu) zvýrazňuje druhá z funkcí penále, a sice funkce paušalizované náhrady eventuelní škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů (podrobněji srov. shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 159/2005 - 43).

[32] Z výše uvedeného vyplývá, že penále v širším slova smyslu představuje majetkovou sankci; lze jej chápat jako odpovědnost daňového dlužníka za prodlení s úhradou daňové povinnosti. Penále tedy nepochybně zasahuje do majetkové sféry daňového dlužníka, nicméně s ohledem na jeho základní funkci (paušalizovaná náhrada eventuelní škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů), jej nelze chápat jako sankci za správní delikt či trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy (srov. shora citovaný rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci Jussila proti Finsku). Není pochyb o tom, že penále podle § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, má do určité míry rovněž

charakter postihu, nicméně převažuje jeho funkce paušalizované náhrady eventuelní újmy, na rozdíl od tehdejší právní úpravy zvýšení daně (§ 68 zákona) či pokuty (§ 37 zákona), u nichž byla zřejmá jejich převážně represivní funkce.

[33] Zdejší soud rovněž poukazuje na skutečnost, že povinnost platit penále vzniká daňovému dlužníkovi přímo ze zákona. Předpis penále je deklaratorním rozhodnutím; při jeho stanovení není finančním orgánům dán prostor pro správní uvážení, zda penále v posuzovaném případě uloží, případně v jaké výši. Penále je vyměřeno přímo na základě zákona. S daňovým subjektem není vedeno „běžné“ řízení o správním deliktu, v němž by mohly být uplatněny obecné principy trestání, jak tomu bylo např. při ukládání pokut podle § 37 zákona o správě daní a poplatků, případně u zvýšení daně podle § 68 zákona.

[34] Rozhodná je v tomto ohledu i skutečnost, že zákon č. 230/2006 Sb. obsahuje přechodná ustanovení, v nichž je explicite zakotveno, za jakých podmínek má být aplikována nová právní úprava úroku z prodlení a kdy bude stanoveno penále. Zákonodárce tak jasně vyjádřil svůj záměr určit předpis penále u daní, u nichž vznikla splatnost do 31. 12. 2006, podle § 63 zákona o správě daní a poplatků ve znění do 31. 12. 2006. Tím byly zajištěny rovné podmínky pro daňové dlužníky v prodlení s platbou daní, u nichž původní den splatnosti nastal do 31. 12. 2006.

[35] Nejvyšší správní soud dodává, že v oblasti sociálního zabezpečení je penále upravené v § 20 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, chápáno jako jedna z možných sankcí vůči poplatníkovi vedle přirážky k pojistnému (§ 21 zákona) a pokuty (§ 22 zákona). Povinnost platit penále vzniká ex lege jako sankce za nesplnění povinnosti v platebních vztazích. Oproti tomu pokuty mají charakter jakéhosi správního trestu na úseku „nepeněžního“ porušení nebo nesplnění povinnosti stanovených zákonem (v kontrastu vůči penále), a je na uvážení správního orgánu, zda pokutu vůbec uloží (k tomu srov. Tröster, P. a kol. Právo sociálního zabezpečení. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 131). Rovněž v civilním právu je penále chápáno jako „z právního předpisu vyplývající povinnost zaplatit pokutu v případě porušení určité smluvní povinnosti. (…) penále vzniká přímo ze zákona“ (srov. Švestka, J., Spáčil, J., Škárová, M. a kol. Občanský zákoník I, II. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 1609). Povinnost platit penále v daňovém řízení, obdobně jako povinnost platit úrok z prodlení podle § 519 občanského zákoníku, proto vyplývá přímo ze zákona jako důsledek prodlení se splněním dluhu. Lze tak uzavřít, že penále podle § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, je z právního předpisu vyplývající důsledek porušení povinnosti uhradit daň řádně a včas.

[36] Z výše uvedených důvodů obstojí závěr krajského soudu, že penále nelze chápat jako sankci za správní delikt, tudíž při jeho stanovení nelze aplikovat zásady trestního práva hmotného. Námitka nesprávného posouzení povahy daňového penále proto není důvodná.

III. c) Námitka přiměřenosti výše penále

[37] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou argumentaci stěžovatelky, že měla být v posuzovaném případě uplatněna zásada retroaktivity ve prospěch stěžovatelky, zabýval se následně námitkou přiměřenosti sazeb penále podle § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006. Tuto přiměřenost byl Nejvyšší správní soud oprávněn posuzovat toliko v rovině ústavněprávní, tj. z toho hlediska, zda se omezení vlastnického práva stěžovatelky děje způsobem souladným s čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Pokud by dospěl k závěru, že výše penále je likvidační či šikanózní, mohl by podat návrh na zrušení předmětného ustanovení Ústavnímu soudu.

[38] Není pochyb o tom, že platební výměry na daňové penále představují zásah do majetkové sféry stěžovatelky. Ústavní soud v nálezu sp. zn. III. ÚS 2556/07 ze dne 22. 7. 2009, dostupném na http://nalus.usoud.cz, vyslovil, že „[p]ovinnost zaplatit daň nebo její příslušenství, která za splnění zákonem předepsaných podmínek stíhá daňového dlužníka, představuje - a to bez jakýchkoliv pochybností - zásah do jeho majetkové sféry, neboť se tím jeho majetek snižuje o částku, kterou bude povinen zaplatit; jde tedy nejen o zásah do jeho vlastnického práva dle čl. 11 odst. 1 Listiny, nýbrž současně i o zásah do práva na pokojné užívání majetku ve smyslu čl. 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě.“ Je tedy pravdou, že se v posuzovaném případě jedná o omezení vlastnického práva stěžovatelky. Nutno předestřít, že Nejvyšší správní soud se ústavností § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, podrobně zabýval ve shora citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 159/2005 - 43, v němž detailně rozvedl, z jakých důvodů považuje uvedenou konstrukci penále za ústavně konformní a racionální.

[39] Ve zmíněném rozsudku zdejší soud zdůraznil, že k tomu, aby určité soukromé osobě mohla být stanovena daňová povinnost vůči státu, musí být v první řadě splněna nutná a svojí podstatou samozřejmá podmínka zákonného zakotvení takové povinnosti (viz čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod). Vedle toho je však k zachování ústavní konformity takové povinnosti třeba, aby podmínky jejího uložení byly racionální a nediskriminační. Musí být rovněž vyloučena libovůle, dodržena zásada proporcionality a rovněž zákaz vyvlastňovacího nebo jinak likvidačního charakteru daně. Formulované požadavky musí platit jak pro hlavní daňovou povinnost, tak pro povinnosti sekundární (od daně odvozené, např. povinnost platit penále). I daňové penále či jiný obdobný daňověprávní institut sankční povahy musí tedy, aby jeho konkrétní úprava byla ústavně konformní, jednak odpovídat principu proporcionality [tj. aby byla schopna dosáhnout zamýšleného ústavně legitimního cíle, zároveň byla nejšetrnějším z dostupných efektivních prostředků, a přitom přiměřená v užším slova smyslu - srov. v podrobnostech nález Ústavního soudu nález sp. zn. Pl. ÚS 3/02 ze dne 13. 8. 2002 (N 105/27 SbNU 177; 405/2002 Sb.), http://nalus.usoud.cz], jednak umožňovat alespoň v určité míře individualizaci či přinejmenším moderaci ukládané sankce s ohledem na majetkové postavení povinné osoby. Prostředkem způsobilým motivovat daňové subjekty k plnění daňových povinností řádně a včas jistě je a může být stanovení finanční sankce za porušení této povinnosti, a to nepochybně i finanční sankce závislé na délce prodlení a výši dlužné částky. Přesně takovou formu sankce zvolil zákonodárce v § 63 odst. 2 a 3 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do změny provedené zákonem č. 230/2006 Sb.

[40] K zákonem stanovené výši penále Nejvyšší správní soud konkretizoval, že „[s]azby penále podle této právní úpravy (zásadně 0,1 % z dlužné částky denně, ve specifických případech pak 0,05 % resp. 0,2 % denně – viz § 63 odst. 2 věta druhá, odst. 3 věta první až třetí, odst. 3 věta čtvrtá zákona o správě daní a poplatků) představují roční úrok 36,5 % (případně 18,25 % resp. 73 %) a jsou odstupňovány od nižší sazby k vyšší sazbě v závislosti na intenzitě přičitatelnosti prodlení ve vztahu k pochybení daňového subjektu. Navíc takto (zákonem určenou denní procentní sazbou penále) je penále určováno pouze prvních 500 dní prodlení (tj. necelý první rok a půl) a poté sazba penále odvisí od diskontní sazby České národní banky, tedy de facto od ceny peněz v ekonomice (činí 140 % této sazby, přičemž se – a právě takto nutno vykládat ustanovení § 63 odst. 2 věty čtvrté, části věty za středníkem zákona o správě daní a poplatků – každé nové kalendářní čtvrtletí nově fixuje k aktuální výši diskontní sazby platné na jeho počátku).“

[41] Z těchto důvodu zdejší soud v citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 159/2005 - 43 uzavřel, že sazby penále jednak nemají likvidační, vyvlastňující či lichvářskou povahu, jakkoli jsou nepochybně citelné, jednak v dlouhodobém časovém horizontu reflektují ekonomickou realitu, v daném případě cenu peněz. Vedle funkce spočívající v motivaci daňového subjektu

k řádnému a včasnému plnění jeho povinností mají i funkci paušalizované náhrady eventuelní újmy, kterou může stát jako příjemce daně utrpět, neobdrží-li ji řádně a včas a musí-li si kvůli tomuto výpadku daňových příjmů opatřit peníze jiným způsobem. Právě v časovém omezení relativně vysoké sazby penále na první necelý rok a půl prodlení a v následném poklesu sazby penále na 140 % diskontní sazby lze spatřovat zásadní argument pro závěr, že zákonodárce zde volil prostředek vhodný k tomu, aby motivoval daňové subjekty k zákonem vyžadovanému chování tím, že jim „prodražoval" prodlení s placením daně povinností hradit penále, a že se zároveň jedná o nejmírnější ještě účinný prostředek. Funkci „odstrašovací" plní zejména relativně vysoké sazby penále v prvním necelém roce a půl prodlení, zatímco po uplynutí tohoto období se přechodem na – fakticky nižší – sazbu penále kopírující diskontní sazbu zvýrazňuje druhá z funkcí penále, a sice funkce paušalizované náhrady eventuelní škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů.

[42] K otázce přiměřenosti pak Nejvyšší správní soud vyslovil, že „[a]ni absenci přiměřenosti v užším slova smyslu nelze u zkoumané právní úpravy shledat. Nepřiměřenou v užším slova smyslu by zde byla zejména taková sankce, která by svojí povahou a podstatou vybočovala z povahy a podstaty finančněprávních vztahů. Takto by například za nepřiměřenou sankci bylo lze považovat, kdyby i za neúmyslné prodlení v placení daně (snad s výjimkou prodlení z hrubé nedbalosti) hrozila daňovému subjektu či osobám za něj jednajícím ztráta osobní svobody či jiná podobně citelná a majetkové podstatě finančněprávních vztahů vzdálená omezení jejich základních práv. Nepřiměřenou by byla i čistě majetková sankce, jejíž výše by byla ve zjevném nepoměru s rozsahem porušené povinnosti či na tomto rozsahu zcela nezávislá a zároveň nepřiměřeně vysoká. Zde však se jedná o sankci čistě majetkovou, nikoli nepoměrnou (i když citelnou) a závislou na věcném a časovém rozsahu porušené povinnosti, která hmotněprávní pozici daňového subjektu zasahuje způsobem odpovídajícím povaze a podstatě porušené primární povinnosti" (srov. shora citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 159/2005 - 43).

[43] Nelze se ztotožnit s názory některých autorů (L. Vorlíčková, O. Dráb. České daňové penále je nepřiměřené a v rozporu s evropskou Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod. Právní rozhledy č. 17/2005, str. 641-643) na to, že sazby penále by v případě, že by se jednalo o soukromoprávně sjednaný úrok, byly nadstandardně vysoké oproti ceně peněz na úvěrovém trhu. V první řadě Nejvyšší správní soud zohlednil, že penále má povahu sankčního úroku, který – aby mohl plnit svoji sankční funkci, jak o ní bylo pojednáno výše (tj. zejména funkci preventivní a odstrašovací 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. K tomu lze dodat, že jakkoli v civilním právu mohou strany sjednat úrok z prodlení, resp. smluvní pokutu v libovolné výši, tato výše nesmí být nepřiměřená v tom smyslu, že se nesmí příčit dobrým mravům. Podle ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího soudu „smluvní pokuta zajišťující pohledávku odpovídající splnění hlavního závazku ze smlouvy (…) sjednaná ve výši 0,2 % denně (tj. dvojnásobně vyšší než daňové penále) z dohodnuté ceny díla (tedy z peněžního ekvivalentu věcného plnění dodavatele) není, obecně vzato (neboť okolnosti konkrétního případu mohou vést k jinému závěru), nepřiměřeně vysoká" (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 5. 2010, č. j. 23 Cdo 231/2010, www.nsoud.cz).

[44] Nejvyšší správní soud tedy v souladu se závěry vyslovenými v citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 159/2005 - 45 (od nichž nemá důvodu odchýlit se ani v posuzovaném případě) konstatuje, že právní úprava penále obsažená v § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, odpovídá ústavnímu principu proporcionality a není nepřiměřená.

…

Nejvyšší správní soud

č. j. 9 Afs 27/2011 - 68

Výňatek z judikátu:

…

Na závěr se Nejvyšší správní soud zabýval také obecně formulovanou námitkou stěžovatelky, že pro případ protiprávního jednání daňového subjektu by měla být zvažována též materiální stránka takového jednání a především skutečnost, že jednání stěžovatelky není společensky škodlivé, to tím spíše, že v důsledku jejího jednání nevznikla žádná škoda. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že povinnost vyhodnotit materiální stránku jednání se vztahuje k řízení o správních deliktech. Nejvyšší správní soud však ve své judikatuře vyjádřil jednoznačný závěr, že penále nelze chápat jako sankci za správní delikt, tudíž při jeho stanovení nelze aplikovat zásady trestního práva hmotného. Tento závěr je podrobně odůvodněn např. v rozsudku ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011 – 82, dostupném na www.nssoud.cz. V souladu s těmito závěry tak ani tato námitka stěžovatelky nebyla shledána důvodnou.

…

Nejvyšší správní soud

č. j. 5 Afs 28/2013 - 36

I. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v § 35a odst. 6 expressis verbis stanoví následky nedodržení podmínek stanovených pro poskytování slevy; tímto následkem je povinnost podat dodatečné daňové přiznání a uhradit daň v určité výši.

II. Nesplní-li poplatník (příjemce investiční pobídky) podmínky, za kterých mu je přiznána sleva na dani, vzniká mu ve smyslu § 35a odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze zákona daňová povinnost sui generis; uplatní se proto v plném rozsahu čl. II přechodných ustanovení zákona č. 2/2009 Sb.

III. V případě snížení nároku na slevu v důsledku nedodržení zákonem stanovené podmínky dle § 35a odst. 2 písm. a) ve smyslu § 35a odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, se nejedná o sankci, nelze proto aplikovat pravidla pro ukládání sankcí v oblasti správního trestání.

Výňatek z judikátu:

…

Předmětem sporu je posouzení právní otázky, a to, zda mělo být při dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2004 z titulu nedodržení podmínek pro čerpání investičních pobídek uvedených v § 35a odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen zákon o daních z příjmů) stěžovatelem v odvolacím řízení postupováno dle ust. § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2008, nebo ve znění novely uvedeného ustanovení zákona provedené zákonem č. 2/2009 Sb., účinné od 1. 1. 2009.

…

Krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že přechodná ustanovení novely zák. č. 2/2009 Sb. v čl. II sice účinnost nové právní úpravy ust. § 35a vymezila časově zdaňovacím obdobím, které započalo v roce 2009, a současně stanoví, že pro léta 1993 až 2008 a zdaňovací období, které započalo v roce 2008, platí dosavadní právní předpisy, zároveň však byla tato účinnost vymezena také věcně právě pro období let 1993 až 2008, a to tak, že dosavadní právní předpisy platí pro „daňové povinnosti“ za tato léta. Krajský soud uvedl, že pojem daňové povinnosti je sice pojmem poměrně širokým, nicméně nelze pod něj podřadit veškerý obsah zákona o daních z příjmů. Výpočet sankce správcem daně (přičemž není rozhodující, zda půjde konkrétně o sankci podle ust. § 35a odst. 6 věty druhé zákona o daních z příjmů či jinou sankci) rozhodně není daňovou povinností. Krajský soud dovodil, že jestliže výpočet sankce nelze zahrnout pod daňové povinnosti, pak nelze aplikovat na případ žalobce ustanovení čl. II, bodu 1, věty prvé novely. Účinnost ust. § 35a odst. 6 cit. zákona v novelizovaném znění proto nemůže být posuzována odlišně podle vzniku daňové povinnosti, ale jednotně podle okamžiku účinnosti novely, tj. od 1. 1. 2009 (čl. IX novely). Krajský soud tak uzavřel, že v každém rozhodnutí správce daně, jehož předmětem je výpočet sankce a které bylo vydáno po 1. 1. 2009, je nutno aplikovat novou právní úpravu účinnou od 1. 1. 2009. S ohledem na uvedené, ani skutečnost, že napadeným rozhodnutím bylo měněno rozhodnutí správního orgánu I. stupně vydané již v roce 2004, není dle krajského soudu právně relevantní. Dle původní právní úpravy by bylo možno postupovat pouze, umožňovala-li by to přechodná ustanovení novely. Takovou právní úpravu však novela neobsahuje.

Krajský soud zdůraznil také tu skutečnost, že shora uvedený právní závěr je zcela v intencích jednoho ze základních principů správního trestání, a sice přípustnosti trestání podle nového práva, je-li to pro pachatele výhodnější; připomněl, že základní principy správního trestání jsou totožné s principy trestního trestání a vycházejí mj. z čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (dále jen Listina), podle kterého trestnost činu se posuzuje a trest se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán; pozdějšího zákona se použije, jestliže je to pro pachatele příznivější. Odkázal na promítnutí této zásady do správního soudnictví v rozsudku NSS ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 A 126/2002, publikovaného ve Sb. NSS pod č. 461/2005, kde NSS dovodil, že: „Ústavní záruka vyjádřená v čl. 40 odst. 6 in fine Listiny spočívající v přípustnosti trestání podle nového práva, jestliže je taková úprava pro pachatele výhodnější, platí i v řízení o sankci za správní delikty. Ve svých důsledcích znamená, že rozhodnutí, které za účinnosti nového práva ukládá trest podle práva starého, se musí ve svých důsledcích vypořádat s otázkou, zda nové právo vůbec převzalo staré skutkové podstaty, a pokud ano, zda tresty za takové delikty ukládané jsou podle nového práva mírnější nebo přísnější než podle práva starého. Rozhodnutí, které se s touto otázkou vůbec nevypořádá a zcela ji pomine, je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]“. Krajský soud konstatoval, že závěry vyslovené v citovaném rozsudku NSS, jakkoliv se vztahují čistě k řízení o správních deliktech, mají svůj obecný dopad pro kategorii správního trestání jako celku, a proto jsou závazné i pro orgány finanční správy za předpokladu, že tyto využívají své sankční pravomoci a svými rozhodnutími ukládají sankce daňovým subjektům. Na základě shora uvedené právní argumentace dospěl krajský soud k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí v otázce aplikace ust. § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů, a proto napadené rozhodnutí jako nezákonné podle ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

…

Nejvyšší správní soud, vycházeje z výše nastolených premis, konstatuje, že pokud krajský soud v tomto směru dospěl k závěru, že se v případě snížení nároku na slevu v důsledku nedodržení zákonem stanovené podmínky dle ust. § 35a odst. 2 písm. a) ve smyslu ust. § 35a odst. 6 cit. zákona jedná o sankci, nikoli o daňovou povinnost, a proto nelze aplikovat čl. II. přechodných ustanovení zák. č. 2/2009 Sb., a poté proto aplikoval pravidla správního trestání, nelze s jeho závěry, k nimž dospěl, souhlasit.

…

Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud poznamenává, že daňové zákony, konkr. daňový řád obsahuje celou řadu „sankčních“ ustanovení, např. § 251 - penále, § 252 - úrok z prodlení či § 250 - pokuta za opožděné tvrzení daně. Jakkoli veškerá tato ustanovení ve své podstatě postihují daňový subjekt nad rámec jeho zákonné daňové povinnosti, tj. nad rámec výše daně, kterou byl povinen v souladu s hmotněprávními předpisy do veřejného rozpočtu odvést, a ukládají mu zaplatit v důsledku jednotlivých porušení í daňových zákonů fakticky více, 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 (srov. § 2 odst. 4 a 5 daňového řádu). Argumentoval-li krajský soud judikaturou Nejvyššího správního soudu týkající se pravidel správního trestání, činil tak zcela nepřípadně.

…

Nejvyšší správní soud

č. j. 4 Afs 210/2014 - 28

Výňatek z judikátu:

…

[24] Čtvrtý senát Nejvyššího správního soudu dospěl při předběžném posouzení věci k názoru odlišnému od shora citované judikatury, zejména od názoru vysloveného pátým senátem v rozsudku čj. 5 Afs 28/2013-36. Čtvrtý senát totiž zastává názor, že penále podle § 37b zákona o správě daní a poplatků (ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010) a § 251 daňového řádu představuje trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně základních práv a svobod, respektive trest, na který je třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod. K tomuto závěru dospěl čtvrtý senát na základě následující argumentace.

[25] Podle § 63 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006 „[d]aňový dlužník je v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti.“ Podle odst. 2 citovaného ustanovení „[p]enále se počítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti. Daňový dlužník je povinen zaplatit za každý den prodlení penále ve výši 0,1 % z nedoplatku daně. Nedoplatky na poplatcích a příslušenství daně se nepenalizují. Penále stanovené podle tohoto ustanovení se uplatní nejdéle za 500 dnů prodlení; za každý další den prodlení se uplatní penále ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí“. Podle odst. 3 tamtéž „[z] daně, doměřené podle dodatečného daňového přiznání nebo hlášení daňového dlužníka, se vypočte penále podle odstavce 2 poloviční sazbou. Tato sazba 0,05 % penále z rozdílu mezi daní dosud nepravomocně vyměřenou a vyšší daní vyměřenou v odvolacím řízení proti tomuto vyměření, se uplatní také v případech, kdy k tomuto rozdílu došlo v důsledku vyhovění návrhu daňového subjektu v odvolacím řízení. Poloviční sazba penále se uplatní také v případech, kdy plátce daně vybírané srážkou nesprávně sraženou a odvedenou daň nebo zálohu na ni srazí a odvede podle vlastního zjištění dodatečně ve správné výši a o této skutečnosti vyrozumí současně správce daně. Bylo-li zkrácení daně zjištěno správcem daně, penále se vypočte podle odstavce 2 dvojnásobnou sazbou, tj. ve výši 0,2 %. Penalizace záloh končí dnem uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení vztahujícího se ke zdaňovacímu období, které bylo zálohováno. Penále stanovené podle tohoto ustanovení se uplatní nejdéle za 500 dnů prodlení; za každý další den prodlení se uplatní penále ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí“.

[26] Podle § 37b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. 1. 2007 „[d]aňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně nebo z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti, ve výši

a) 20 %, je-li daň zvyšována,

b) 20 %, je-li snižován odpočet daně nebo nárok na vrácení daně, nebo

c) 5 %, je-li snižována daňová ztráta.“

[27] Podle § 251 odst. 1 daňového řádu „[d]aňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši

a) 20 %, je-li daň zvyšována,

b) 20 %, je-li snižován daňový odpočet, nebo

c) 1 %, je-li snižována daňová ztráta.“

[28] Podle čl. 6 odst. 1 věty první Úmluvy „[k]aždý má právo na to, aby jeho záležitost byla spravedlivě, veřejně a v přiměřené lhůtě projednána nezávislým a nestranným soudem, zřízeným zákonem, který rozhodne o jeho občanských právech nebo závazcích nebo o oprávněnosti jakéhokoli trestního obvinění proti němu“.

[29] Podle čl. 40 odst. 6 Listiny „[t]restnost činu se posuzuje a trest se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán. Pozdějšího zákona se použije, jestliže je to pro pachatele příznivější“.

[30] Povaha institutu penále v předpisech daňového práva se vyvíjela v souvislosti se změnami aplikovatelné právní úpravy. Ve znění účinném do 31. 12. 2006 byl upraven institut penále v § 63 zákona o správě daní a poplatků. Z dikce citovaného ustanovení je patrné, že se vzhledem k současnému právnímu rozdělení sankčních institutů jednalo o kombinaci penále (roční úrok dosahoval v některých případech výše až 73 % p. a. za prvních 500 dnů prodlení) a úroku z prodlení (penále se počítalo za každý den prodlení a po 500 dnech se určovalo výpočtem z diskontní sazby České národní banky), srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 - 43, č. 1889/2009 Sb., všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná na: www.nssoud.cz).

[31] V mezidobí zákon č. 230/2006 Sb., který novelizoval zákon o správě daní a poplatků, rozdělil výše popsaný institut s účinností od 1. 1. 2007 na penále (§ 37b) a úrok z prodlení (§ 63). Institut penále uvedenou změnou získal nový obsah – jednalo se o jednorázovou sankci danou procentuální sazbou z částky daně, odpočtu či ztráty nesprávně uvedené v daňovém přiznání; naproti tomu úrok z prodlení byl paušalizovanou náhradou za újmu způsobenou státnímu rozpočtu v důsledku prodlení při úhradě daně.

[32] Oba instituty, pouze s nepatrnými změnami, převzal daňový řád, který nabyl účinnosti dne 1. 1. 2011. V důvodové zprávě navrhovatel zákona uvedl, že penále (§ 251 daňového řádu) je „[…] obligatorní sankcí vznikající přímo ze zákona, pokud správce daně doměří daň vyšší, nebo pokud je snižován daňový odpočet či daňová ztráta, než jak byly stanoveny na základě tvrzení daňového subjektu. Jde tedy o následek za nesplnění povinnosti tvrzení, která stíhá daňový subjekt a který má povahu platebního deliktu“. Naproti tomu úrok z prodlení (§ 252 tamtéž) byl upraven jako „[…] ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Jedná se v podstatě o cenu finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou“.

[33] V nyní posuzovaném případě je mezi stranami sporná povaha ustanovení § 37b zákona o správě daní a poplatků. Zatímco stěžovatel poukazuje na to, že účelem penále slouží rovněž jako paušalizovaná náhradu eventuální újmy a nemá převážně represivní povahu, žalobce a krajský soud zaujali názor, že se jedná o sankci za delikt.

[34] Předkládající senát se prvně ztotožňuje s krajským soudem, že nelze v dalších úvahách o povaze penále v § 37b zákona o správě daní a poplatků vycházet výhradně z citovaného rozsudku zdejšího soudu č. j. 9 Afs 27/2011 - 68. Předmětem tehdejšího sporu bylo především vyjasnění povinnosti daňového subjektu uvádět do daňového přiznání správné údaje a posouzení souladu uvedeného ustanovení s ústavním pořádkem. Uvedený rozsudek vypořádával pouze obecně stanovenou námitku ohledně povinnosti posuzovat materiální stránku jednání při stanovení penále podle ustanovení § 37b zákona o správě daní, a to tak, že předmětné ustanovení neupravuje správní delikt. V souvislosti s tím bylo odkázáno na citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 1/2011 - 82, v němž ovšem zdejší soud vykládal povahu penále v § 63 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006. Obdobně v

usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. II. ÚS 3803/11 (všechna rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na: http://nalus.usoud.cz/), se Ústavní soud stejně jako předtím Nejvyšší správní soud pouze stručně vyjádřil k ústavní konformitě úpravy obsažené v § 37b zákona o správě daní a poplatků a k tomu, že se nejedná o správní delikt, na nějž mají být aplikovány obecné zásady trestního práva (v konkrétním případě posouzení společenské nebezpečnosti jednání žalobce). Nejvyšší správní soud se proto pro posouzení předloženého případu musí především detailněji zabývat povahou institutu penále v § 37b zákona o správě daní a poplatků, respektive tím, zda se nejedná o trest ve smyslu čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 odst. 1 Úmluvy.

[35] Hledání odpovědi na otázku povahy penále nespočívá pouze ve výkladu zaběhlého pojmosloví či ve formálním označení institutu. Jinými slovy, hlavním kritériem pro kvalifikaci penále je materiální povaha institutu a jeho faktický, nikoli pouze deklarovaný, účel. Dále je nutné reflektovat i změny právní úpravy, které mohou dát starým pojmům nový obsah. Samotná polemika bez kvalifikovaného materiálního hodnocení, zdali má určitý institut povahu trestu, proto není dostatečná. V širším slova smyslu je totiž sankcí ve smyslu konstrukce právních pravidel jakýkoli negativní následek spojený s porušením primární povinnosti perfektní právní normy; „[t]radičně se za skladebné prvky právní normy považují hypotéza, tj. podmiňující skutková část, dispozice, tj. normativní část, která vyjadřuje, co má být, nastane-li hypotéza, a sankce, tj. další normativní část, která vyjadřuje, co má být, nastane-li hypotéza a nebude-li splněna dispozice“ (Knapp, V.: Teorie práva, 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 1995. s. 155.). Při výkladu finančních institutů bez materiálního posouzení jejich povahy a účelu by tak mohl být ad absurdum považován za trestní sankci i úrok z prodlení, ačkoli jeho ekonomický účel nemá zjevně povahu trestu.

[36] Podrobná kritéria pro hodnocení, zdali konkrétní finanční sankce jsou svou povahou trestní sankcí, vyvinul Evropský soud pro lidská práva pro účely aplikace čl. 6 Úmluvy ve své rozhodovací praxi. Za nejdůležitější rozhodnutí je možné považovat rozsudek velkého senátu ze dne 23. 11. 2006, Jussila proti Finsku, stížnost č. 73053/01 (všechna rozhodnutí Evropského soud pro lidská práva jsou dostupná na: http://hudoc.echr.coe.int/). Evropský soud pro lidská práva si podržel svůj názor, že není možné finanční sankce podřadit pod kategorii občanských práv, ale dovodil, že je možné finanční sankce za určitých okolností považovat za trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Tento názor byl již dříve vyjádřen v rozsudcích ESLP ze dne 24. 2. 1994, Bendenoun proti Francii, č. 12547/86, ze dne 29.8. 1998, A.P., M.P. a T.P. proti Švýcarsku, č. 19958/92, ze dne 27. 3. 1998, J. J. proti Nizozemí, č. 21351/93, 3. 5. 2001, J. B. proti Švýcarsku, č. 31827/96, rozsudku velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ze dne 12. 7. 2001, Ferazzini proti Itálii, stížnost č. 44759/98. V rozsudku ze dne 23. 7. 2002, Janosevic proti Švédsku, č. 34619/97, ESPL posuzoval uložení daňové přirážky za nepravdivá tvrzení uvedená v daňovém přiznání a shledal, že na věc je třeba aplikovat čl. 6 odst. 1 Úmluvy, neboť jde o trestní obvinění. Názor, že sankce za platební delikty v oblasti daní je třeba při splnění stanovených podmínek považovat za trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy ESLP posléze zopakoval i v rozsudcích z 24. 7. 2008, André a další proti Francii, č. 18603/03 a ze dne 16. 6. 2009, Ruotsalainen proti Finsku, č. 13079/03. Lze tak konstatovat, že se jedná o ustálený a dlouhodobě judikovaný názor Evropského soudu pro lidská práva, který musí české správní soudy jakožto orgány členského státu Rady Evropy a smluvní strany Úmluvy respektovat.

[37] V případě Jussila proti Finsku stěžovatelka pochybila při odvodu daně z přidané hodnoty a na základě provedené kontroly jí daňový úřad mimo jiné uložil penále ve výši 10 % doměřené daně. Stěžovatelka ve své stížnosti namítala nespravedlivý průběh následného soudního řízení, protože soud nenařídil jednání. Při posuzování, zdali je možné podřadit finanční sankci uloženou stěžovatelce pod oblast trestních provinění v čl. 6 odst. 1 Úmluvy,

vycházel Evropský soud pro lidská práva z tzv. Engelových kritérií (srov. rozhodnutí Engel a ostatní proti Nizozemí ze dne 8. 6. 1976, stížnosti č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72; k aplikaci Engelových kritérií srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2006, č. j. 4 As 2/2005 - 62, č. 847/2006 Sb. NSS). Pro aplikovatelnost kategorie trestních obvinění je tak rozhodné: (i) posouzení příslušnosti sankce k určitému právnímu odvětví, (ii) analýza povahy porušení práva, za něž je sankce ukládána, a (iii) zhodnocení stupně přísnosti sankce. První kritérium je pouze výchozím bodem úvah a samo o sobě bez spojení se zbývajícími nemá význam. Druhá dvě kritéria jsou alternativní; tj. stačí naplnění jednoho z nich pro podřazení případu pod čl. 6 Úmluvy, ale na druhou stranu tento závěr nevylučuje hodnocení obou kritérií ve vzájemné souvislosti. Evropský soud pro lidská práva zde rovněž poukázal na jiný případ, v němž vycházel z tzv. Bendenounových kritérií (srov. rozsudek citovaný výše), která bylo možné interpretačně použít při posuzování druhého a třetího z Engelových kritérií. Ta spočívala v tom, že (i) právem vymezená sankce mohla dopadnout na všechny obyvatele v postavení daňových poplatníků, (ii) účelem sankce nebyla peněžní kompenzace škody, ale především odstrašující trest k odvrácení recidivy, (iii) sankce byla uložena jako trest s odstrašujícím a represivním účinkem a (iv) uložená sankce byla podstatná. Dále se ale soud přiklonil k názoru, že malá závažnost sankce a zařazení sankce do systému finančního práva nemohou být samy důvodem pro jejich vyloučení z rozsahu čl. 6 Úmluvy.

[38] Popsaná doktrína byla potvrzena další rozhodovací praxí ESLP. V rozsudku ze dne 7. 6. 2012, Segame SA proti Francii, stížnost 4837/06, byly stěžující si společnosti vyměřeny úroky z prodlení a sankce ve výši 100 % z nezaplacené daně. Při posuzování přípustnosti aplikace čl. 6 odst. 1 Úmluvy Evropský soud pro lidská práva konstatoval, že ani vláda nezpochybňovala jeho užití, a již bez dalšího testu zkoumal jeho porušení. V jednom z nejnovějších rozsudků ze dne 4. 4. 2013, Julius Kloiber Schlachthof GMBH a další proti Rakousku, spojené stížnosti č. 21565/07, č. 21572/07, č. 21575/07 a č. 21580/07, Evropský soud pro lidská práva řešil situaci čtyř společností, které provozovaly jatka a byly povinny z poražených zvířat odvádět zákonem stanovené poplatky veřejnoprávní korporaci zaměřené na podporu zemědělského trhu (Agrarmarkt Austria). V posuzovaném případě společnosti brojily proti vyměřené 10 % přirážce k poplatkům a namítaly porušení čl. 6 odst. 1 Úmluvy v tom, že jejich věc nebyla rozhodnuta nezávislým soudem. Ačkoli poplatky svoji povahou byly parafiskálními platbami (nebyly odváděny do státního rozpočtu), soud odmítl argumentaci vlády a připustil aplikaci čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Nejnověji své závěry ohledně trestní povahy daňového penále zopakoval Evropský soud pro lidská práva v rozsudku ze dne 27. listopadu 2014, Lucky Dev proti Švédsku, č. stížnosti 7356/10.

[39] Tuto judikaturu Evropského soudu pro lidská práva výslovně převzal i Soudní dvůr EU v rozsudku ze dne 26. 2. 2013, ve věci C-617/10, Hans Akerberg Fransson, kde se vyjadřoval k předběžné otázce položené švédským soudem ohledně aplikovatelnosti čl. 50 Listiny základních práv EU na případ vyměření přirážky k dani pro porušení povinnosti podat řádné daňové přiznání. Soudní dvůr výslovně připustil, že na takový případ se garance vyplývající z čl. 50 vztahovat mohou a může se jednat o trest. Odkázal na svou dřívější judikaturu, v níž převzal kritéria vyvinutá Evropským soudem pro lidská práva za účelem identifikace řízení klasifikovaných jako trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy (srov. především rozsudek Soudního dvora z 5. 6. 2012, ve věci C-489/10, Lukasz Marcin Bonda). Soudní dvůr uvedl, že aplikace těchto kritérií na konkrétní vnitrostátní úpravu a posouzení zda posuzovaná přirážka k dani představuje trest ve smyslu čl. 50 Listiny základních práv EU je ovšem věcí předkládajícího soudu. Generální advokátka Juliane Kokott ve svém stanovisku předneseném dne 15. 12. 2011 ve věci Bonda analyzovala předchozí judikaturu Soudního dvora tak, že je třeba zkoumat dvě kritéria: prvním je druh vytýkaného porušení práva (zda jde o povinnost

uloženou obecně či jde pouze o povinnost úzké skupiny adresátů, např. příjemců určitých dotací), druhým je cíl sankce (represe respektive kompenzace či zajištění řádné správy veřejných prostředků). V případě posuzovaném generální advokátkou a Soudním dvorem šlo o „sankci“ ročního vyřazení z dotačních programů jako důsledku zjištění účetních nesrovnalostí ve vyúčtování předchozích zemědělských dotací. To nebylo ve výsledku posouzeno jako „trestní provinění“, resp. „trestní řízení“.

[40] Předkládající senát při hodnocení povahy penále v § 37b zákona o správě daní a poplatků tedy aplikoval výše uvedené závěry vyplývající z judikatury Evropského soudu pro lidská práva. Ačkoli uvedené ustanovení patří z hlediska systematiky českého právního řádu do odvětví daňového a nikoli trestního práva, není tato skutečnost sama o sobě rozhodná pro další posouzení.

[41] Předkládající senát se proto zabýval povahou porušení práva (druhé z Engelových kritérií). Penále v § 37b zákona o správě daní a poplatků je jednorázovou pokutou stanovovanou ze zákona ve výši procentní výměry z nesprávně tvrzené daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty. Ukládání sankce proto nepodléhá správnímu uvážení správce daně a rozhodnutí o povinnosti uhradit penále v rámci dodatečného platebního výměru je tak “automatické“ v návaznosti na zjištění skutečností uvedených v § 37b odst. 1. Z hlediska osobního rozsahu je penále institutem se všeobecnou platností; může se uplatnit prakticky u všech daňových subjektů tedy u širokého okruhu osob. V tomto kroku bylo třeba rovněž posoudit účel institutu penále v § 37b zákona o správě daní a poplatků (cíl sankce). Nejvyšší správní soud zkoumal možné funkce penále jako sankce za platební delikt (tj. represivní) nebo paušalizované náhrady újmy, případně kombinace obojího. Institut přitom prvně analyzoval pohledem jazykového a systematického výkladu. Již samotný výraz penále je spojen s trestáním (srov. latinské slovo poena, trest). Penále je nutné posuzovat v rámci celého systému sankcí zákona o správě daní a poplatků, přičemž je dána blízká provázanost s úrokem z prodlení. Zatímco výše úroku z prodlení je závislá na repo sazbě České národní banky, plynutím času jeho výše narůstá a způsob vymezení tak reflektuje jak aktuální „cenu peněz“ při pozdní platbě, tak délku prodlení, sazba penále je stanovena fixní neměnnou procentní částkou a není závislá na čase. Jde tedy o jednorázový „trest“ za porušení povinnosti daňového subjektu uvést v daňovém přiznání pouze údaje odpovídající skutečnosti. Důležitým rozlišovacím kritériem je dále skutečnost, že úrok z prodlení vzniká v každém případě opožděné platby; penále oproti tomu vzniká jen u těch nesprávně tvrzených daní, které správce daně zjistil vlastní činností – daňovému subjektu je tak poskytnuta možnost se penále vyhnout, pokud sám případná pochybení dodatečně opraví. Penále může v některých případech být aplikováno i tehdy, pokud vůbec žádná újma veřejným rozpočtům nevznikla. Tak tomu bylo i v případě žalobce, který (i po zrušení daňové ztráty) neměl povinnost platit žádnou daň, a nevznikla tedy žádná škoda, kterou by bylo možno kompenzovat. Vychází-li zdejší soud z výše uvedeného rozboru, nelze se ztotožnit s názorem, že funkce penále je paušalizovaná náhrada eventuální újmy za nezaplacení daně řádně a včas. Nebyla-li daň zaplacena řádně a včas, pak je ekonomická újma vznikající takto veřejným rozpočtům plně kompenzována úrokem z prodlení. Penále pak slouží jako odstrašení případných pokusů daňových subjektů snížit si daň uvedením nesprávných údajů v daňovém tvrzení. Výše uvedené svědčí ve prospěch pojetí penále jako “trestní“ sankce. Pokud stěžovatel namítá, že penále má i motivační funkci, není tento názor v rozporu s jeho sankční povahou. Každá sankce totiž slouží jako negativní motivace k tomu, aby příslušné subjekty byly odstrašeny od porušování primární povinnosti (srov. funkce trestu jako individuální a generální prevence).

[42] Při přezkumu penále z hlediska závažnosti sankce (třetí kritérium) předkládající senát uvážil, že se jedná fakticky o peněžitou pokutu zasahující do majetku daňového subjektu chráněného čl. 11 Listiny a čl. 1 dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě. Sazba penále podle

ustanovení § 37b odst. 1 písm. c) byla stanovena při snižování daňové ztráty ve výši 5 % a v ostatních případech byla sazba ve výši 20 %. Přitom vyměřené penále nemá žádnou horní hranici, a může tak v závislosti na výši "neuznané" daňové ztráty dosáhnout vysokých finančních částek. V případě posuzované věci šlo o 2.523.321 Kč, což považuje Nejvyšší správní soud za citelnou újmu, zejména v případě žalobce, který je podnikatelem v zemědělství. Správce daně dále není nadán správním uvážením k jeho snížení a v nyní posuzovaném případě navíc v důsledku aplikace § 37b zákona o správě daní a poplatků společně s daňovým řádem neexistovaly efektivní moderační instituty, které by umožňovaly výši penále snížit (srov. dříve § 55a zákona o správě daní a poplatků).

[43] Předkládající senát se ztotožňuje s krajským soudem, že podpůrným argumentem pro posouzení povahy penále může být i jeho systematické zařazení mezi jiné daňové sankce (srov. § 37 zákona o správě daní a poplatků upravující pokuty a § 37a o blokovém řízení; k právnímu stavu po 1. 1. 2011 srov. část čtvrtá daňového řádu: „Následky porušení povinností při správě daní"). Důvodová zpráva k zákonu č. 230/2006 Sb. neobsahuje důvody pro zavedení ustanovení § 37b zákona o správě daní a poplatků, protože zákon jednak nekoncepčně měnil celou řadu nesourodých zákonů a nová úprava penále byla do zákona začleněna až v průběhu projednávání zákona ve sněmovně. Nelze tak objektivně ověřit úmysl historického zákonodárce při změně institutu penále citovaným zákonem. Prakticky doslovným převzetím institutů penále a úroku z prodlení do daňového řádu ale zákonodárce vyjádřil svoji vůli zachovat tyto instituty a v důvodové zprávě k daňovému řádu zcela jasně vymezil účel penále jako obligatorní sankce za porušení povinnosti tvrzení a účel úroku z prodlení jako ekonomické náhrady za nedoplatky peněžních prostředků na daních. Pokud se nezměnila právní úprava a zůstal zachován obsah institutů, lze usoudit, že byl stejný i jejich účel v původním předpise; roli přitom nehraje změna slovesa „vyrozumí" v § 37b odst. 3 zákona o správě daní a poplatků na „rozhodne" v § 251 odst. 3 daňového řádu, protože materiálně se nijak nepromítne do obsahu práv a povinností daňových subjektů.

[44] Pokud stěžovatel namítá, že žalobci byl dodatečný platební výměr č. j. 39641/10/129970402319 vydán dne 7. 10. 2010, a žalobce tak mohl využít moderačních institutů (§ 55a, § 60, § 65 zákona o správě daní a poplatků), nelze se s tímto tvrzením ztotožnit. Předmětem přezkumu je totiž rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 21. 12. 2012, č. j. 9549/12-1200-400604, a k němu příslušný platební výměr Finančního úřadu v Ostrově ze dne 14. 9. 2012, č. j. 61491/12/129970402669. Jelikož daňový řád nabyl účinnosti dne 1. 1. 2011, obě rozhodnutí byla vydána za účinnosti nové právní úpravy. Žalobce proto nemohl využít moderačních institutů, na které stěžovatel poukazuje.

[45] Přestože tedy penále ve smyslu § 37b zákona o správě daní a poplatků, respektive § 251 odst. 1 daňového řádu, je institutem daňového práva, je třeba na základě analýzy judikatury Evropského soudu pro lidská práva a při zohlednění zásady demokratického právního státu založeného na úctě k základním právům a svobodám a plnícího své mezinárodní závazky (čl. 1 Ústavy) uzavřít, že se jedná o trest sui generis. Předkládající senát na základě všech výše uvedených úvah dospěl k závěru, že institut penále v § 37b zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. 1. 2007 má oproti institutu penále v § 63 citovaného zákona ve znění účinném do 31. 12. 2006 povahu trestu za platební delikt. Ačkoli je institut zařazen do systému daňového práva, výsledkem všech úvah zdejšího soudu je závěr, že uvedený institut má trestní povahu a je třeba na něj vztáhnout záruky vyplývající z čl. 40 Listiny a čl. 6 Úmluvy.

[46] Právní nauka v oblasti správního trestání rozlišuje mezi přestupky, disciplinárními delikty, pořádkovými delikty a správními delikty fyzických, právnických osob a podnikatelů (správní delikty v užším smyslu), srov. např. Hendrych, D., Správní právo. Obecná část. 7. vydání. Praha: C. H. Beck 2009, s. 454. Vedle těchto kategorií se do oblasti správního trestání

v nejširším smyslu řadí i tzv. platební delikty (srov. např. věcný záměr zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, str. 14, dostupný na: www.vlada.cz). Mezi platebními delikty mohou být rozlišovány delikty na úseku placení daní a delikty při správě daní obecně. Mezi platební delikty je řazena celá řada různých odpovědnostních institutů upravených předpisy daňového a finančního práva, mezi jinými též penále (§ 251 daňového řádu) a úrok z prodlení (§ 252 daňového řádu). Platební delikty se v řadě ohledů odlišují od kategorie jiných správních deliktů, proto na ně nelze paušálně aplikovat zásady, které vzhledem k chybějící kodifikaci správního trestání dovodily správní soudy a Ústavní soud především analogií z oblasti trestního práva hmotného (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2005, č. j. 5 A 164/2002 - 44, č. 832/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 31. 5. 2007, č. j. 8 As 17/2007 - 135, č. 1338/2007 Sb. NSS).

[47] Povaha konkrétního platebního deliktu nemusí umožňovat zohlednění některé ze zásad dovozených pro oblast správních deliktů. Tak tomu je rovněž v případě platebních deliktů, kde zákonná konstrukce předpokládá „automatické“ uvalení sankce za porušení konkrétní povinnosti daňového subjektu na úseku správy daní, a správce daně nemá žádnou diskreci při aplikaci ustanovení upravujícího takovou sankci, jako právě u penále podle § 37b zákona o správě daní a poplatků, respektive § 251 daňového řádu. V takovém případě z povahy věci vyplývá, že nelze aplikovat požadavek zkoumání materiální stránky deliktu, tj. konkrétní společenské nebezpečnosti postihovaného protiprávního jednání, jak byl judikaturou dovozen pro oblast správních deliktů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2008, č. j. 7 Afs 27/2008 - 46). K tomuto závěru ostatně Nejvyšší správní soud dospěl již ve svém shora citovaném rozsudku ve věci sp zn. 9 Afs 27/2011. Naopak i na platební delikty, které splňují shora předestřené požadavky vyplývající především z judikatury Evropského soudu pro lidská práva, jako bylo konstatováno právě u penále ve smyslu právní úpravy účinné od 1. 1. 2007, je nutné aplikovat základní standardy trestání vyplývající z Úmluvy a z Listiny základních práv a svobod. Pro úplnost předkládající senát poznamenává, že tyto garance se podle jeho názoru nevztahují ani na úrok z prodlení ani na samotnou doměřenou daň.

[48] Předkládající senát má tedy za to, že krajský soud nepochybil, pokud dospěl k závěru, že penále, o kterém bylo stěžovatelem rozhodnuto, představuje trest, a je proto třeba na něj aplikovat i čl. 40 odst. 6 Listiny, podle něhož se pro posouzení trestnosti činu a uložení trestu použije pozdější zákonná úprava, jestliže je to pro pachatele příznivější.

IV.

Postoupení věci rozšířenému senátu

[49] Jak bylo výše uvedeno, při rozhodnutí o kasační stížnosti se čtvrtý senát nemůže vyhnout posouzení právní otázky, na jejíž řešení má názor odlišný od názoru již zaujatého v rozhodnutí jiného senátu Nejvyššího správního soudu, a to v rozsudku ze dne 28. 3. 2014, č. j. 5 Afs 28/2013 - 36. Proto čtvrtý senát podle § 17 odst. 1 s. ř. s. postupuje věc rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu s touto otázkou:

[50] Má penále dle § 37b zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a § 251 daňového řádu povahu trestu, na nějž je třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně základních práv a svobod?

…

Ústavní soud

sp. zn. II. ÚS 3803/2011,

ústavní stížnost proti rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs/2011 - 68

Výňatek z judikátu:

…

Ústavní soud po důkladném seznámení se s napadenými rozhodnutími a s argumenty obsaženými v ústavní stížnosti konstatuje, že v rozhodnutí obecných soudů nenašel taková pochybení, která by svědčila o zásahu do základních práv stěžovatelky. Obecné soudy naopak dospěly k závěru, který lze ústavně aprobovat, tedy že stěžovatelce byla v souladu s právem stanovena povinnost zaplatit penále v předmětné výši, jelikož špatným vyčíslením daňové ztráty porušila povinnost správného tvrzení v daňovém přiznání. Interpretaci právního základu povinnosti daňového základu uvádět do daňového přiznání správnou výši daňové ztráty [viz str. 5 odůvodnění rozhodnutí NSS, podle něhož je tato povinnost dána samotnou vázaností daňových subjektů zákonem upravujícím postup při výpočtu daňové povinnosti či ztráty] lze přitom z hlediska ústavnosti akceptovat. Obecné soudy též z hlediska ústavnosti přijatelně posoudily charakter penále [to je sankcí za nesprávné (v neprospěch státního rozpočtu) tvrzení daně. Jde o sankci vznikající přímo ze zákona. Blíže k penále viz např. Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář II. díl. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 1456nn.], když došly k závěru, že penále nelze chápat jako sankci za správní delikt, a proto při jeho stanovení nelze aplikovat zásady trestního práva. Navíc stěžovatelka svoji námitku, že se "jedná o sankci za porušení povinnosti nepeněžité povahy, tj. o správní delikt", spojila pouze s obecným tvrzením, že má být tento delikt "posuzován i z materiálního hlediska, tj. z hlediska jeho nebezpečnosti pro společnost." Ačkoliv lze souhlasit se stěžovatelkou, že předmětná právní úprava byla zákonodárcem přijata ve formě přílepku [tuto praxi podrobil Ústavní soud přesvědčivé kritice v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 77/06, N 30/44 SbNU 349], lze v nyní projednávané věci akceptovat závěr, že s ohledem na princip materiálního právního státu, právní jistoty a efektivní ochrany ústavnosti již nelze předmětnou novelu po mnoha letech po jejím přijetí toliko jen z procedurálních důvodů zpochybňovat (srov. analogicky nález sp. zn. Pl. ÚS 56/05, N 60/48 SbNU 873). Není možno navíc odhlédnout ani od toho, že v rozpravě v Poslanecké sněmovně Parlamentu České republiky byl ponechán politickým stranám prostor se k připravované novele vyjádřit, jak dostatečně rozebral NSS [viz str. 6n. rozsudku, kde NSS konstatoval, že vzhledem k okolnostem projednání zákona byly vyloučeny pochybnosti, že by obsah schvalované úpravy zůstal mimo pozornost zákonodárců a nebyla by mu věnována náležitá pozornost.]. S ohledem na výše řečené proto nezbývá Ústavnímu soudu než konstatovat, že obecným soudům nelze z hlediska ústavnosti nic vytknout; naopak závěry, které učinily, jsou přijatelné a dané situaci odpovídající. Rozhodně je nelze považovat za výkon zakázané svévole. Okolnost, že se s nimi stěžovatelka neztotožňuje, ještě nemůže sama o sobě založit důvodnost ústavní stížnosti.

…

Nejvyšší soud

sp. zn. 5 Tdo 749/2014

Výňatek z judikátu:

…

Nejvyšší soud nemá výhrad ani k závěru odvolacího soudu ohledně dovolatelem namítaného dvojího postihu za jeden skutek. Nejvyšší soud se nejprve zabýval principem ne bis in idem a navazující příp. nepřípustností trestního stíhání ve smyslu § 11 tr. ř. Podle ustálené judikatury Evropského soudu pro lidská práva právní kvalifikace předmětného řízení ve vnitrostátním právu nemůže být jediným relevantním kritériem aplikovatelnosti principu ne bis in idem podle čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k Evropské úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“ nebo „EÚLP“). Jinak by použití tohoto ustanovení bylo ponecháno na uvážení států v míře takové, která by mohla vést k důsledkům neslučitelným s předmětem a cílem Úmluvy. Pojem „trestní řízení“ musí být vykládán ve světle obecných principů týkajících se korespondujících spojení „trestní obvinění“ a „trest“ v čl. 6 a 7 EÚLP [srov. Sergey Zolotukhin proti Rusku, rozsudek velkého senátu, 10. 2. 2009, č. 14939/03, § 52; srov. též Paksas proti Litvě, rozsudek velkého senátu, 6. 1. 2011, č. 34932/04, § 68]. Také pojem „trest“ nemůže mít různé významy podle ustanovení Úmluvy, ve kterých je obsažen [viz Göktan proti Francii, rozsudek, 2. 7. 2002, č. 33402/96, § 48]. To, zda se v daném případě jedná o trestní řízení či trest ve smyslu čl. 4, tedy bude závislé na posouzení tzv. engelovských kritérií formulovaných pro účely výkladu pojmu „trestní obvinění“ [viz Sergey Zolotukhin, § 53; Ruotsalainen proti Finsku, rozsudek, 16. 6. 2009, č. 13079/03, § 42 – 43]. Při výkladu spojení „trestní obvinění“ uvedenému v první větě čl. 6 odst. 1 EÚLP je třeba se zabývat oběma v něm obsaženými výrazy zvláště, neboť ve skutečnosti jde o dva separátní autonomní pojmy. Prvotní význam má přitom výklad pojmu „trestní“, neboť jeho prostřednictvím se směřujeme k tomu, zda je čl. 6 EÚLP na daný případ aplikovatelný z věcného hlediska. V případě pojmu „obvinění“ jde o to zjistit, od kterého (do kterého) okamžiku je čl. 6 aplikovatelný. Je zřejmé, že zabývat se výkladem pojmu „obvinění“ má smysl pouze za situace, kdy máme pozitivní odpověď na otázku, zda jde v daném případě o obvinění „trestní“. Judikatura Evropského soudu pro lidská práva (dále jen „ESLP“) v otázce interpretace pojmu trestní obvinění není příliš koherentní, a proto není vždy snadné určit, na jaká řízení a o kterých deliktech podle vnitrostátního práva se mají záruky čl. 6 EÚLP vztahovat, a na které nikoli. Při výkladu pojmu „trestní (obvinění)“ se nelze – zcela – spoléhat na význam, který má v právním řádu toho kterého státu. Důvody, proč je třeba tento pojem vykládat tzv. autonomním způsobem, ESLP pregnantně vyjádřil ve věci Engel a další proti Nizozemsku (rozsudek pléna, 8. 6. 1976, č. 5100/71 a další). V daném případě bylo sporné, zdali je možné ustanovení čl. 6 EÚLP aplikovat také na řízení o deliktech, které jsou ve vnitrostátním právním řádu označeny nikoli jako trestné činy, ale jako přestupky, disciplinární delikty apod. ESLP k tomu podotkl, že státy bezpochyby mohou činit rozdíly mezi právem trestním a právem správním či disciplinárním, ale pouze za určitých podmínek. Úmluva jim v podstatě umožňuje, aby prohlásily za trestné jakékoli jednání, které není výkonem lidských práv a základních svobod, kterým Úmluva poskytuje ochranu. Opačná volba však již podléhá přísnějším pravidlům. Pokud by totiž státy mohly podle svého uvážení kvalifikovat některé delikty jako správní či disciplinární spíše než jako trestní nebo v případě jejich souběhu dát přednost řízení správnímu či disciplinárnímu před trestním stíháním, stal by se rozsah použití Úmluvy závislý na jejich suverénní vůli, což by mohlo vést k výsledkům neslučitelným s cílem a předmětem Úmluvy (tamtéž, § 81). ESLP následně specifikoval kritéria, na základě kterých se rozhodl určovat, zda dané obvinění

správní či disciplinární povahy je přesto třeba považovat za „trestní“ ve smyslu čl. 6 EÚLP (tamtéž, § 82): Předně je v této souvislosti nezbytné zjistit, zda ustanovení definující delikt, z něhož je dotyčný obviněn, řadí právní řád žalovaného státu do trestního práva nebo správního či disciplinárního práva nebo do těchto právních odvětví současně. To je však pouze výchozí bod. Indicie takto získané mají jen formální a relativní hodnotu a musejí být prozkoumány ve světle společného jmenovatele příslušných právních úprav jednotlivých smluvních států. Samotná povaha deliktu představuje důležitější faktor. ESLP dále uvedl, že i když státy mohou sáhnout k depenalizaci určitých deliktů a postihovat je spíše cestou správního trestání než v klasickém trestním řízení, pachatelé těchto deliktů se nemohou ocitnout v méně příznivém postavení jen z toho důvodu, že jejich případ je projednáván v jiném právním režimu než klasické trestní věci (Grecu proti Rumunsku, rozsudek, 30. 11. 2006, č. 75101/01, § 58). Autonomní interpretace pojmu „trestní obvinění“ ale neznamená, že státy jsou nuceny přizpůsobit význam pojmů vnitrostátního práva významu, který stejným pojmům použitým v Úmluvě přikládá ESLP ve své judikatuře. Jestliže tedy osoba obviněná z přestupku čelí podle názoru ESLP trestnímu obvinění ve smyslu čl. 6 EÚLP, potom z toho pochopitelně nevyplývá pro daný stát povinnost zrušit tuto kategorii deliktů a jednání do té doby klasifikovaná jako přestupky považovat napříště za trestné činy. Jeho povinností však je zajistit i v řízení o přestupcích obviněnému procesní práva, z nichž se musí podle čl. 6 EÚLP těšit každá osoba čelící trestnímu obvinění ve smyslu tohoto ustanovení (Engel a další, § 85 in fine).

V rozsudku Engel a další sice ESLP výslovně omezil platnost svojí argumentace na oblast výkonu vojenské služby a na rozlišení trestných činů a disciplinárních deliktů, následná judikatura ale z vytvořených tzv. engelovských kritérií učinila obecný prubířský kámen aplikovatelnosti čl. 6 EÚLP v jeho trestní části (viz Campbell a Fell proti Spojenému království, rozsudek, 28. 6. 1984, č. 7819/77 a 7878/77, § 69; Ezeh a Connors proti Spojenému království, rozsudek, 9. 10. 2003, č. 39665/98 a 40086/98, § 82 – 85). Prvním kritériem je tedy kvalifikace deliktu ve vnitrostátním právu. Pokud jde o trestný čin, je čl. 6 EÚLP v daném případě aplikovatelný. Jde však pouze o relativní kritérium. Pokud čin není ve vnitrostátním právu kvalifikován jako trestný, používá ESLP další dvě kritéria, kterými jsou povaha deliktu a druh a stupeň závažnosti sankce. Povaha deliktu jako druhé kritérium v sobě zpravidla spojuje odpovědi na dvě otázky: a) zda je zájem chráněný trestním zákonem obecný či partikulární, přesněji řečeno zda je daná právní norma adresována všem nebo pouze určité skupině lidí se specifickým postavením (jako tomu bylo právě ve věci Engel a další); b) zda účel sankce, která se za takový delikt ukládá, je (alespoň částečně) preventivně-represivní, anebo zda je (čistě) reparační povahy (tuto otázku ESLP ve věci Engel a další ještě explicitně neřešil). Pokud jde o třetí kritérium, zde jde skutečně o zkoumání druhu a stupně závažnosti sankce, a to nikoli sankce skutečně uložené, nýbrž sankce, kterou bylo v daném případě za konkrétní delikt možné uložit.

Tato interpretace pojmu „trestní (obvinění)“ je uplatnitelná i v souvislosti s daňovými delikty, byť se v judikatuře ESLP v jistou chvíli objevila určitá odchylka od tradičních engelovských kritérií (viz např. rozsudek ve věci Bendenoun proti Francii, 24. 2. 1994, č. 12547/86, § 47; podobně, ale s opačným závěrem, též Morel proti Francii, rozhodnutí, 3. 6. 2003, č. 54559/00; v jiných případech ale i v oblasti daňových deliktů byl aplikován tradiční engelovský přístup – viz např. Janosevic proti Švédsku, rozsudek, 23. 7. 2002, č. 34619/97, § 64 – 71). Vzhledem k tomu, že kvalifikace daňového deliktu v českém vnitrostátním právu není kvalifikací primárně trestní, zabýval se Nejvyšší soud dalšími dvěma tzv. engelovskými kritérii, kterými jsou povaha deliktu a druh a stupeň závažnosti sankce.

Jak vyplývá z obsahu spisu, Finanční úřad v Rychnově nad Kněžnou provedl v době od 11. 2. 2011 do 18. 5. 2012 u společnosti UpSolution, s. r. o., daňovou kontrolu, v rámci níž mimo

jiné zjistil, že v účetnictví uvedené společnosti byla pod označením ...zavedena faktura č. ... ze dne 16. 6. 2009 (č. l. 35 spisu) vystavená společností Finecom, s. r. o., na částku 32.803 EUR (880.596,50 Kč). Doklad pf29064 nebyl zařazen, jak dokládá zpráva o daňové kontrole a daší zprávy Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou (srov. zejména č. l. 28 – 34, 80 a 82 spisu), mezi ostatními doklady a obviněný Mgr. L. K. k výzvě Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou předložil dne 21. 2. 2012 jako doklad ... právě fakturu č. ... od Finecom, s. r. o. Do daňových nákladů si společnost UpSolution, s. r. o., zahrnula podle této faktury částku 739.997,10 Kč a zároveň uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 140.599,- Kč. Podle peněžního deníku a výpisu z účtu (č. l. 37 a 38 p. v.) byla faktura v rozsahu částky 350.000,- Kč uhrazena na účet č. 670100-2200529039/6210 u m-Bank. K důkazu dalších úhrad uvedené faktury předložil zástupce daňového subjektu pokladní deník s tím, že částky 1.268 EUR a 19.765 EUR byly uhrazeny dne 25. 6. 2009 bezhotovostně a k těmto předložil opět k výzvě Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou obviněný osobně dne 20. 1. 2012 výpis z účtu č. ... vedeného u Citibank (č. l. 40 spisu). Daňová kontrola byla po zjištění, že společnost Finecom, s. r. o., uvedenou fakturu nikdy nevystavila a nepřijala na ni žádnou platbu (srov. zprávu a doklady na č. l. 65 – 78 spisu), přičemž účet č. ..., z něhož měla být platba provedena, byl založen až více než rok po této platbě a předložený výpis z účtu je tak nutně padělkem, ukončena doměřením daně společnosti UpSolution, s. r. o., dodatečnými platebními výměry, a to u daně z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí roku 2009 ve výši 143.829,- Kč s penále ve výši 20 %, t. j. 28.765,- Kč (č. l. 54 – 55 spisu), a u daně z příjmů právnických osob za rok 2009 ve výši 203.200,- Kč s penále ve výši 20 %, t. j. 40.640,- Kč (č. l. 50 – 51 spisu).

V té souvislosti se Nejvyšší soud zabýval navazující právní úpravou, přičemž zejména považuje za nutné zdůraznit, že v daňovém řízení vyměření vlastní daně nelze považovat za trestní sankci v trestní věci v shora uvedeném smyslu, ale má jen reparační charakter. Podle ustanovení § 37b odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zák. o správě daní a poplatků“) daňovému subjektu vzniká vedle povinnosti zaplatit doměřenou daň i povinnost uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně nebo z částky dodatečně snížené daňové ztráty, a to tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti, ve výši a) 20 %, je-li daň zvyšována, b) 20 %, je-li snižován odpočet daně nebo nárok na vrácení daně, nebo c) 5 %, je-li snižována daňová ztráta. Podle odst. 3 téhož ustanovení správce daně vyrozumí daňový subjekt o povinnosti platit penále v dodatečném platebním výměru a současně je předepíše do evidence daní. Penále je splatné v náhradní lhůtě splatnosti dodatečně vyměřené daně. Podle § 37b odst. 4 zák. o správě daní a poplatků, pokud je dodatečně vyměřován základ daně a daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného hlášení, penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká.

Z toho vyplývá, že v ustanovení § 37b odst. 1 zák. o správě daní a poplatků a § 251 daňového řádu je upraven institut penále, který je obligatorní sankcí vznikající přímo ze zákona, pokud správce daně doměří daň vyšší nebo pokud je snižován daňový odpočet či daňová ztráta, než jak byly stanoveny na základě tvrzení daňového subjektu. Jde tedy o následek za nesplnění povinnosti tvrzení, který stíhá daňový subjekt a který má povahu platebního deliktu. Při aplikaci tohoto ustanovení není správci daně dán prostor pro uvážení (diskreci), neboť důvody vzniku této sankce a její výše vyplývají přímo ze zákona. Tato sankce se uplatní bez ohledu na stav osobního daňového účtu daňového subjektu a postupuje se obdobně jako za situace, kdy je správcem daně evidován u daňového subjektu daňový nedoplatek nebo přeplatek, protože se jedná o pochybení při tvrzení daně. Penále, jak je i nyní v zákoně koncipováno, je peněžitou sankcí spojenou s doměřením daně souvisejícím s kontrolními mechanismy správce daně. V podstatě se jedná o peněžitou sankci za nesprávné (v neprospěch veřejných rozpočtů) tvrzení daně. Není podstatné, jakým způsobem byla daňová povinnost v rámci kontrolních

mechanismů správce daně doměřena, podstatné je pouze to, zda k jejímu doměření došlo. Penále je tak důsledkem nesplnění povinnosti tvrzení, která stíhá daňový subjekt. Je to právě daňový subjekt, kdo nese primární odpovědnost za tvrzení daňové povinnosti ve správné výši.

Pokud tedy Finanční úřad v Rychnově nad Kněžnou na základě zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, na základě zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a podle daňového řádu doměřil daňovému subjektu UpSolution, s. r. o., a nikoli obviněnému Mgr. L. K., daň z příjmů právnických osob a daň z přidané hodnoty, přičemž současně uložil tomuto subjektu i povinnost uhradit penále na základě § 37b odst. 1 písm. a) zák. o správě daní a poplatků (srov. č. l. 50 – 51 a 54 – 55 spisu), potom se nejednalo o sankci za přestupek nebo daňový delikt obviněného Mgr. L. K., ale ani společnosti UpSolution, s. r. o., ve smyslu shora uvedených Engel kritérií, ale jak bylo už shora zmíněno, o obligatorní sankci vznikající přímo ze zákona, tedy jde o následek za nesplnění povinnosti tvrzení, který stíhá daňový subjekt a který má povahu deliktu platebního, a to konkrétně jako následek za nesplnění povinnosti tvrzení, který stíhá daňový subjekt společnost UpSolution, s. r. o. Jinými slovy řečeno, je nezbytné oddělit zákonnou sankci ukládanou finančním úřadem od sankce trestní, neboť daňový orgán by jinak nemohl doměřit daň, pokud by se jednalo o trestní sankci, a bylo by tak nutné činit výběr mezi doměřením daně a trestním stíháním pachatele, což je jistě nežádoucí.

Pro úplnost Nejvyšší soud považuje za nutné ještě dodat, že i kdyby bylo odhlédnuto od skutečnosti, že tato sankce byla uložena společnosti UpSolution, s. r. o., a nikoli obviněnému, nešlo by ani u obviněného Mgr. L. K. hypoteticky o dvojí postih za totožný skutek a tedy porušení zásady ne bis in idem, neboť penále bylo ukládáno jako sankce spojená s doměřením daně související s kontrolními mechanismy správce daně, když se v podstatě jedná o peněžitou sankci za nesprávné (v neprospěch veřejných rozpočtů) tvrzení daně. Oproti tomu trestním postihem a trestní sankcí byl obviněný Mgr. L. K. postižen za to, že jako společník a jednatel obchodní společnosti UpSolution, s. r. o., se záměrem neoprávněného snížení daňové povinnosti u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 a neoprávněného snížení daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí roku 2009 úmyslně zavedl do účetnictví společnosti k prokázání nákladů a přijatých zdanitelných plnění jako přijatou fakturu číslo ... fakturu společnosti FINECOM, s. r. o., číslo ... ze dne 16. 6. 2009 na částku ve výši 32.803 EUR (880.596,50 Kč), základ daně 27.565 EUR (739.997,10 Kč), daň přidané hodnoty 5.237 EUR (140.599,40 Kč), podle které měla společnost FINECOM, s. r. o, dodat dne 16. 6. 2009 společnosti UpSolution, s. r. o., zboží, ačkoliv k dodání zboží podle této faktury ve skutečnosti nikdy nedošlo, přičemž faktura byla padělkem vytvořeným bez vědomí představitelů společnosti FINECOM, s. r. o., a úhrada této fiktivní faktury nebyla provedena, resp. úhrada s touto fakturou účetně spojovaná nesouvisela vůbec s podnikáním UpSolution, s. r. o., a nebyla daňově uznatelným výdajem, dále že skutečnosti vyplývající z uvedené nepravdivé faktury promítl do přiznání k dani z přidané hodnoty, jež za 2. čtvrtletí roku 2009 podal dne 27. 7. 2009, a do přiznání k dani z příjmů, jež za zdaňovací období roku 2009 podal dne 30. 6. 2010, čímž ke škodě České republiky – Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou, Jiráskova 1497, Rychnov nad Kněžnou, zkrátil daň z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí roku 2009 ve výši 140.599,- Kč a daň z příjmů právnických osob za rok 2009 o částku ve výši 147.999,- Kč, tedy celkem zkrátil daň ve výši 288.598,- Kč, jež byla ke dni 4. 2. 2013 uhrazena. Vyjde-li se z již shora citovaného rozsudku velkého senátu ESLP Sergey Zolotukhin proti Rusku, podle kterého článek 4 Protokolu č. 7 musí být chápán tak, že zakazuje stíhání nebo soudní řízení pro druhý „trestný čin“ („offence“/„infraction“), jestliže je založen na totožných nebo v podstatě stejných skutečnostech („facts“/„faits“), což v podstatě odpovídá našemu chápání totožnosti skutku, které je založeno na totožnosti jednání nebo následku z hlediska rozhodných skutkových

okolností (srov. č. 9/1972, č. 64/1973, č. 33/1974, č. 52/1979, č. 1/1996-I. a č. 41/2002-I. Sb. rozh. tr. a dále usnesení Ústavního soudu ze dne 17. 7. 2002, sp. zn. II. ÚS 143/2002, uveřejněné pod č. 21 ve sv. 27 Sb. nál. a usn. ÚS ČR), a proto je třeba porovnávat skutkové okolnosti obou činů, a to u prvního postihu ve formě penále uloženého společnosti UpSolution, s. r. o., ve výši 28.765,- Kč a ve výši 40.640 Kč za nesprávné (v neprospěch veřejných rozpočtů) tvrzení daně a u druhého úmyslné zavedení do účetnictví společnosti UpSolution, s. r. o., k prokázání nákladů a přijatých zdanitelných plnění faktury číslo ... společnosti FINECOM, s. r. o., ze dne 16. 6. 2009 č. 291132 na částku ve výši 32.803 EUR (880.596,50 Kč), základ daně 27.565 EUR (739.997,10 Kč), daň přidané hodnoty 5.237 EUR (140.599,40 Kč), podle které měla společnost FINECOM, s. r. o, dodat dne 16. 6. 2009 společnosti UpSolution, s. r. o., zboží, ačkoliv k dodání zboží podle této faktury ve skutečnosti nikdy nedošlo, přičemž faktura byla padělkem vytvořeným bez vědomí představitelů společnosti FINECOM, s. r. o., a úhrada této fiktivní faktury nebyla provedena, resp. úhrada s touto fakturou účetně spojovaná nesouvisela vůbec s podnikáním UpSolution, s. r. o., a nebyla daňově uznatelným výdajem, dále že skutečnosti vyplývající z uvedené nepravdivé faktury promítl do přiznání k dani z přidané hodnoty, jež za 2. čtvrtletí roku 2009 podal dne 27. 7. 2009, a do přiznání k dani z příjmů, jež za zdaňovací období roku 2009 podal dne 30. 6. 2010, čímž ke škodě České republiky – Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou zkrátil daň z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí roku 2009 ve výši 140.599,- Kč a daň z příjmů právnických osob za rok 2009 o částku ve výši 147.999,- Kč, což jistě podle Nejvyššího soudu nelze považovat za totožné skutky (srov. obdobně např. i Manasson proti Švédsku, rozhodnutí ESLP ze dne 8. 4. 2003, č. 41265/98, oddíl 5). Navíc u obou těchto činů není dána ani totožnost obviněného (společnost UpSolution, s. r. o., na jedné straně a fyzická osoba Mgr. L. K. na druhé straně). Doměření daně včetně uložení povinnosti zaplatit penále společnost UpSolution, s. r. o., tedy nevylučuje možnost trestního postihu obviněného Mgr. L. K. Nelze mít tedy za to, že by byl obviněný Mgr. L. K. dvakrát potrestán za tentýž skutek. Nejvyšší soud proto uzavírá, že se v trestní věci obviněného Mgr. L. K. nejedná o porušení principu ne bis in idem, a proto je i tato jeho námitka nedůvodná.

…

Engel a ostatní proti Nizozemí

rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 8. 6. 1976,

stížnost č. 5100/71 a další

Výňatek z judikátu:

…

78. The five applicants allege violation of Article 6 (art. 6) which provides:

"1. In the determination of his civil rights and obligations or of any criminal charge against him, everyone is entitled to a fair and public hearing within a reasonable time by an independent and impartial tribunal established by law. Judgment shall be pronounced publicly but the press and public may be excluded from all or part of the trial in the interests of morals, public order or national security in a democratic society, where the interests of juveniles or the protection of the private life of the parties so require, or to the extent strictly necessary in the opinion of the court in special circumstances where publicity would prejudice the interests of justice.

2. Everyone charged with a criminal offence shall be presumed innocent until proved guilty according to law.

3. Everyone charged with a criminal offence has the following minimum rights:

(a) to be informed promptly, in a language which he understands and in detail, of the nature and cause of the accusation against him;

(b) to have adequate time and facilities for the preparation of his defence;

(c) to defend himself in person or through legal assistance of his own choosing or, if he has not sufficient means to pay for legal assistance, to be given it free when the interests of justice so require;

(d) to examine or have examined witnesses against him and to obtain the attendance and examination of witnesses on his behalf under the same conditions as witnesses against him;

(e) to have the free assistance of an interpreter if he cannot understand or speak the language used in court."

79. For both the Government and the Commission, the proceedings brought against Mr. Engel, Mr. van der Wiel, Mr. de Wit, Mr. Dona and Mr. Schul involved the determination neither of "civil rights and obligations" nor of "any criminal charge".

Led thus to examine the applicability of Article 6 (art. 6) in the present case, the Court will first investigate whether the said proceedings concerned "any criminal charge" within the meaning of this text; for, although disciplinary according to Netherlands law, they had the aim of repressing through penalties offences alleged against the applicants, an objective analogous to the general goal of the criminal law.

80. All the Contracting States make a distinction of long standing, albeit in different forms and degrees, between disciplinary proceedings and criminal proceedings. For the individuals affected, the former usually offer substantial advantages in comparison with the latter, for example as concerns the sentences passed. Disciplinary sentences, in general less severe, do not appear in the person's criminal record and entail more limited consequences. It may nevertheless be otherwise; moreover, criminal proceedings are ordinarily accompanied by fuller guarantees.

It must thus be asked whether or not the solution adopted in this connection at the national level is decisive from the standpoint of the Convention. Does Article 6 (art. 6) cease to be applicable just because the competent organs of a Contracting State classify as disciplinary an act or omission and the proceedings it takes against the author, or does it, on the contrary, apply in certain cases notwithstanding this classification? This problem, the importance of which the Government acknowledge, was rightly raised by the Commission; it particularly occurs when an act or omission is treated by the domestic law of the respondent State as a mixed offence, that is both criminal and disciplinary, and where there thus exists a possibility of opting between, or even cumulating, criminal proceedings and disciplinary proceedings.

81. The Court has devoted attention to the respective submissions of the applicants, the Government and the Commission concerning what they termed the "autonomy" of the concept of a "criminal charge", but does not entirely subscribe to any of these submissions (report of the Commission, paragraphs 33-34, paragraphs 114-119 and the separate opinion of Mr. Welter; memorial of the Government, paragraphs 25-34; memorial of the Commission, paragraphs 9-16, paragraphs 14-17 of Annex I and paragraphs 12-14 of Annex II; verbatim report of the hearings on 28 and 29 October 1975).

In the Neumeister judgment of 27 June 1968, the Court has already held that the word "charge" must be understood "within the meaning of the Convention" (Series A no. 8, p. 41, para. 18, as compared with the second sub-paragraph on p. 28 and the first sub-paragraph on p. 35; see also the Wemhoff judgment of 27 June 1968, Series A no. 7, pp. 26-27, para. 19, and the Ringeisen judgment of 16 July 1971, Series A no. 13, p. 45, para. 110).

The question of the "autonomy" of the concept of "criminal" does not call for exactly the same reply.

The Convention without any doubt allows the States, in the performance of their function as guardians of the public interest, to maintain or establish a distinction between criminal law and disciplinary law, and to draw the dividing line, but only subject to certain conditions. The Convention leaves the States free to designate as a criminal offence an act or omission not constituting the normal exercise of one of the rights that it protects. This is made especially clear by Article 7 (art. 7). Such a choice, which has the effect of rendering applicable Articles 6 and 7 (art. 6, art. 7), in principle escapes supervision by the Court.

The converse choice, for its part, is subject to stricter rules. If the Contracting States were able at their discretion to classify an offence as disciplinary instead of criminal, or to prosecute the author of a "mixed" offence on the disciplinary rather than on the criminal plane, the operation of the fundamental clauses of Articles 6 and 7 (art. 6, art. 7) would be subordinated to their sovereign will. A latitude extending thus far might lead to results incompatible with the purpose and object of the Convention. The Court therefore has jurisdiction, under Article 6 (art. 6) and even without reference to Articles 17 and 18 (art. 17, art. 18), to satisfy itself that the disciplinary does not improperly encroach upon the criminal.

In short, the "autonomy" of the concept of "criminal" operates, as it were, one way only.

82. Hence, the Court must specify, limiting itself to the sphere of military service, how it will determine whether a given "charge" vested by the State in question - as in the present case - with a disciplinary character nonetheless counts as "criminal" within the meaning of Article 6 (art. 6).

In this connection, it is first necessary to know whether the provision(s) defining the offence charged belong, according to the legal system of the respondent State, to criminal law, disciplinary law or both concurrently. This however provides no more than a starting point. The indications so afforded have only a formal and relative value and must be examined in

the light of the common denominator of the respective legislation of the various Contracting States.

The very nature of the offence is a factor of greater import. When a serviceman finds himself accused of an act or omission allegedly contravening a legal rule governing the operation of the armed forces, the State may in principle employ against him disciplinary law rather than criminal law. In this respect, the Court expresses its agreement with the Government.

However, supervision by the Court does not stop there. Such supervision would generally prove to be illusory if it did not also take into consideration the degree of severity of the penalty that the person concerned risks incurring. In a society subscribing to the rule of law, there belong to the "criminal" sphere deprivations of liberty liable to be imposed as a punishment, except those which by their nature, duration or manner of execution cannot be appreciably detrimental. The seriousness of what is at stake, the traditions of the Contracting States and the importance attached by the Convention to respect for the physical liberty of the person all require that this should be so (see, mutatis mutandis, the De Wilde, Ooms and Versyp judgment of 18 June 1971, Series A no. 12, p. 36, last sub-paragraph, and p. 42 in fine).

83. It is on the basis of these criteria that the Court will ascertain whether some or all of the applicants were the subject of a "criminal charge" within the meaning of Article 6 para. 1 (art. 6-1).

In the circumstances, the charge capable of being relevant lay in the decision of the commanding officer as confirmed or reduced by the complaints officer. It was undoubtedly this decision that settled once and for all what was at stake, since the tribunal called upon to give a ruling, that is the Supreme Military Court, had no jurisdiction to pronounce a harsher penalty (paragraph 31 above).

84. The offences alleged against Mr. Engel, Mr. van der Wiel, Mr. de Wit, Mr. Dona and Mr. Schul came within provisions belonging to disciplinary law under Netherlands legislation (the 1903 Act and Regulations on Military Discipline), although those to be answered for by Mr. Dona and Mr. Schul (Article 147 of the Military Penal Code), and perhaps even by Mr. Engel and Mr. de Wit (Articles 96 and 114 of the said Code according to Mr. van der Schans, hearing on 28 October 1975), also lent themselves to criminal proceedings. Furthermore, all the offences had amounted, in the view of the military authorities, to contraventions of legal rules governing the operation of the Netherlands armed forces. From this aspect, the choice of disciplinary action was justified.

85. The maximum penalty that the Supreme Military Court could pronounce consisted in four days' light arrest for Mr. van der Wiel, two days' strict arrest for Mr. Engel (third punishment) and three or four months' committal to a disciplinary unit for Mr. de Wit, Mr. Dona and Mr. Schul.

Mr. van der Wiel was therefore liable only to a light punishment not occasioning deprivation of liberty (paragraph 61 above).

For its part, the penalty involving deprivation of liberty that in theory threatened Mr. Engel was of too short a duration to belong to the "criminal" law. He ran no risk, moreover, of having to undergo this penalty at the close of the proceedings instituted by him before the Supreme Military Court on 7 April 1971, since he had already served it from 20 to 22 March (paragraphs 34-36, 63 and 66 above).

On the other hand, the "charges" against Mr. de Wit, Mr. Dona and Mr. Schul did indeed come within the "criminal" sphere since their aim was the imposition of serious punishments

involving deprivation of liberty (paragraph 64 above). The Supreme Military Court no doubt sentenced Mr. de Wit to twelve days' aggravated arrest only, that is to say, to a penalty not occasioning deprivation of liberty (paragraph 62 above), but the final outcome of the appeal cannot diminish the importance of what was initially at stake.

The Convention certainly did not compel the competent authorities to prosecute Mr. de Wit, Mr. Dona and Mr. Schul under the Military Penal Code before a court martial (paragraph 14 above), a solution which could have proved less advantageous for the applicants. The Convention did however oblige the authorities to afford them the guarantees of Article 6 (art. 6).

…

Bendenoun proti Francii,

rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 24. 2. 1994,

stížnost č. 12547/86

Výňatek z judikátu:

…

43. Mr Bendenoun complained that he had not had a fair trial in the administrative courts in respect of the tax surcharges that had been imposed on him. He relied on Article 6 para. 1 (art. 6-1) of the Convention, which provides:

"In the determination of ... any criminal charge against him, everyone is entitled to a fair ... hearing ... by [a] ... tribunal ..."

44. The applicant and the Commission were agreed in considering that Article 6 para. 1 (art. 6-1) was applicable in the instant case.

45. The Government maintained the opposite. In their submission, the proceedings in issue did not relate to a "criminal charge" as the tax surcharges imposed on Mr Bendenoun bore all the hallmarks of an administrative penalty within the meaning of the Court's case-law (see the Engel and Others v. the Netherlands judgment of 8 June 1976 and the Öztürk v. Germany judgment of 21 February 1984, Series A nos. 22 and 73).

This observation applied, firstly, to the classification in French law. The General Tax Code classed the increases in question with the "tax penalties" and not with the "criminal penalties" (see paragraphs 33 and 34 above). The same was true of the nature of the offence. The conduct of which the applicant stood accused was defined as "deception" ("manoeuvres frauduleuses") and not as "evasion" ("soustraction frauduleuse"); the Conseil d'État regarded the former offence as a tax offence and the latter as a criminal offence. The nature and degree of severity of the penalty were not such as to suggest a different conclusion. The surcharges were imposed by the Revenue, under the supervision of the administrative courts, and not by a criminal court; they were calculated on the basis of the supplementary tax assessment and were therefore directly proportional to the tax originally evaded; they were not an alternative to a custodial penalty and never entailed any loss of rights; they remained payable by the heirs in the event of the taxpayer's death; and they were not covered by the rules on reoffending, aiding and abetting, consecutive and concurrent sentences or the making of entries in the criminal records.

46. As regards the general aspects of the French system of tax surcharges where the taxpayer has not acted in good faith, the Court considers that, having regard to the large number of offences of the kind referred to in Article 1729 para. 1 of the General Tax Code (see paragraph 34 above), Contracting States must be free to empower the Revenue to prosecute and punish them, even if the surcharges imposed as a penalty are large ones. Such a system is not incompatible with Article 6 (art. 6) of the Convention so long as the taxpayer can bring any such decision affecting him before a court that affords the safeguards of that provision.

47. In the instant case the Court does not underestimate the importance of several of the points raised by the Government. In the light of its case-law, and in particular of the previously cited Öztürk judgment, it notes, however, that four factors point in the opposite direction.

In the first place, the offences with which Mr Bendenoun was charged came under Article 1729 para. 1 of the General Tax Code (see paragraph 34 above). That provision covers all

citizens in their capacity as taxpayers, and not a given group with a particular status. It lays down certain requirements, to which it attaches penalties in the event of non-compliance.

Secondly, the tax surcharges are intended not as pecuniary compensation for damage but essentially as a punishment to deter reoffending.

Thirdly, they are imposed under a general rule, whose purpose is both deterrent and punitive.

Lastly, in the instant case the surcharges were very substantial, amounting to FRF 422,534 in respect of Mr Bendenoun personally and FRF 570,398 in respect of his company (see paragraph 13 above); and if he failed to pay, he was liable to be committed to prison by the criminal courts (see paragraph 35 above).

Having weighed the various aspects of the case, the Court notes the predominance of those which have a criminal connotation. None of them is decisive on its own, but taken together and cumulatively they made the "charge" in issue a "criminal" one within the meaning of Article 6 para. 1 (art. 6-1), which was therefore applicable.

48. This conclusion makes it unnecessary for the Court to have regard to the supplementary tax assessments (see paragraphs 13 and 34 above), on which moreover those who appeared before the Court placed very little emphasis.

…

Jussila proti Finsku

rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 23. 11. 2006,

stížnost č. 73053/01

Výňatek z judikátu:

…

29. The present case concerns proceedings in which the applicant was found, following errors in his tax returns, liable to pay VAT and an additional 10% surcharge. The assessment of tax and the imposition of surcharges fall outside the scope of Article 6 under its civil head (see Ferrazzini v. Italy [GC], no. 44759/98, § 29, ECHR 2001-VII). The issue therefore arises in this case whether the proceedings were "criminal" within the autonomous meaning of Article 6 and thus attracted the guarantees of Article 6 under that head.

30. The Court's established case-law sets out three criteria to be considered in the assessment of the applicability of the criminal aspect. These criteria, sometimes referred to as the "Engel criteria", were most recently affirmed by the Grand Chamber in Ezeh and Connors v. the United Kingdom ([GC] nos. 39665/98 and 40086/98, § 82, ECHR 2003-X).

"... [I]t is first necessary to know whether the provision(s) defining the offence charged belong, according to the legal system of the respondent State, to criminal law, disciplinary law or both concurrently. This however provides no more than a starting point. The indications so afforded have only a formal and relative value and must be examined in the light of the common denominator of the respective legislation of the various Contracting States.

The very nature of the offence is a factor of greater import. ...

However, supervision by the Court does not stop there. Such supervision would generally prove to be illusory if it did not also take into consideration the degree of severity of the penalty that the person concerned risks incurring. ..."

31. The second and third criteria are alternative and not necessarily cumulative. It is enough that the offence in question is by its nature to be regarded as criminal or that the offence renders the person liable to a penalty which by its nature and degree of severity belongs in the general criminal sphere (see Ezeh and Connors, cited above, § 86). The relative lack of seriousness of the penalty cannot divest an offence of its inherently criminal character (see Öztürk v. Germany, 21 February 1984, § 54, Series A no. 73; see also Lutz v. Germany, 25 August 1987, § 55, Series A no. 123). This does not exclude a cumulative approach where separate analysis of each criterion does not make it possible to reach a clear conclusion as to the existence of a criminal charge (see Ezeh and Connors, cited above, § 86, citing, inter alia, Bendenoun, cited above, § 47).

32. The Court has considered whether its case-law supports a different approach in fiscal or tax cases. It observes that in Bendenoun, which concerned the imposition of tax penalties or a surcharge for evasion of tax (VAT and corporation tax in respect of the applicant's company and his personal income tax liability), the Court did not refer expressly to Engel and Others v. the Netherlands (8 June 1976, Series A no. 22) and listed four elements as being relevant to the applicability of Article 6 in that case: that the law setting out the penalties covered all citizens in their capacity as taxpayers; that the surcharge was not intended as pecuniary compensation for damage but essentially as a punishment to deter re-offending; that it was imposed under a general rule whose purpose is both deterrent and punitive; and that the surcharge was substantial (422,534 French francs (FRF) in respect of the applicant and FRF

570,398 in respect of his company, corresponding to EUR 64,415 and EUR 86,957 respectively). These factors may be regarded however in context as relevant in assessing the application of the second and third Engel criteria to the facts of the case, there being no indication that the Court was intending to deviate from previous case-law or to establish separate principles in the tax sphere. It must further be emphasised that the Court in Bendenoun did not consider any of the four elements as being in themselves decisive and took a cumulative approach in finding Article 6 applicable under its criminal head.

33. In Janosevic v. Sweden (no. 34619/97, ECHR 2002-VII), the Court made no reference to Bendenoun or its particular approach but proceeded squarely on the basis of the Engel criteria identified above. While reference was made to the severity of the actual and potential penalty (a surcharge amounting to 161,261 Swedish kronor (approximately EUR 17,284) was involved and there was no upper limit on the surcharges in this case), this was as a separate and additional ground for the criminal characterisation of the offence which had already been established on examination of the nature of the offence (see Janosevic, §§ 68-69; see also Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden, no. 36985/97, 23 July 2002, decided on a similar basis at the same time).

34. In the subsequent case of Morel v. France ((dec.), no. 54559/00, ECHR 2003-IX), however, Article 6 was found not to apply in respect of a 10% tax surcharge (FRF 4,450, corresponding to EUR 678), which was "not particularly high" and was therefore "a long way from the 'very substantial' level" needed for it to be classified as criminal. The decision, which applied the Bendenoun rather than the Engel criteria, attaches paramount importance to the severity of the penalty to the detriment of the other Bendenouncriteria, in particular that concerning the nature of the offence (and the purpose of the penalty) and makes no reference to the recent Janosevic case. As such, it seems more in keeping with the Commission's approach in Bendenoun v. France (no. 12547/86, Commission's report of 10 December 1992, unreported), in which the Commission based the applicability of Article 6 chiefly on the degree of severity of the penalty, unlike the Court in the same case, which weighed up all the aspects of the case in a strictly cumulative approach. Morel is an exception among the reported cases in that it relies on the lack of severity of the penalty as removing the case from the ambit of Article 6, although the other criteria (general rule, not compensatory in nature, deterrent and punitive purpose) had clearly been fulfilled.

35. The Grand Chamber agrees with the approach adopted in Janosevic, which gives a detailed analysis of the issues in a judgment on the merits after the benefit of hearing argument from the parties (compare Morel which was a decision on inadmissibility). No established or authoritative basis has therefore emerged in the case-law for holding that the minor nature of the penalty, in taxation proceedings or otherwise, may be decisive in removing an offence, otherwise criminal by nature, from the scope of Article 6.

36. Furthermore, the Court is not persuaded that the nature of tax-surcharge proceedings is such that they fall, or should fall, outside the protection of Article 6. Arguments to that effect have also failed in the context of prison disciplinary and minor traffic offences (see, among others, Ezeh and Connors and Öztürk, both cited above). While there is no doubt as to the importance of tax to the effective functioning of the State, the Court is not convinced that removing procedural safeguards in the imposition of punitive penalties in that sphere is necessary to maintain the efficacy of the fiscal system or indeed can be regarded as consonant with the spirit and purpose of the Convention. In this case the Court will therefore apply the Engel criteria as identified above.

37. Turning to the first criterion, it is apparent that the tax surcharges in this case were not classified as criminal but as part of the fiscal regime. This is however not decisive.

38. The second criterion, the nature of the offence, is the more important. The Court observes that, as in the Janosevic and Bendenoun cases, it may be said that the tax surcharges were imposed by general legal provisions applying to taxpayers generally. It is not persuaded by the Government's argument that VAT applies to only a limited group with a special status: as in the previously-mentioned cases, the applicant was liable in his capacity as a taxpayer. The fact that he opted for VAT registration for business purposes does not detract from this position. Further, as acknowledged by the Government, the tax surcharges were not intended as pecuniary compensation for damage but as a punishment to deter re-offending. It may therefore be concluded that the surcharges were imposed by a rule whose purpose was deterrent and punitive. The Court considers that this establishes the criminal nature of the offence. The minor nature of the penalty renders this case different from Janosevic and Bendenoun as regards the third Engel criterion but does not remove the matter from the scope of Article 6. Hence, Article 6 applies under its criminal head notwithstanding the minor nature of the tax surcharge.

39. The Court must therefore consider whether the tax-surcharge proceedings complied with the requirements of Article 6, having due regard to the facts of the individual case, including any relevant features flowing from the taxation context.

…

Sergey Zolotukhin proti Rusku

rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 10. 2. 2009,

stížnost č. 14939/03[1]

Skutkový stav a řízení před ruskými soudy (§ 11-25)

Stěžovatel se narodil v roce 1966 a žije ve Voroněži. Události, které se posléze staly předmětem stížnosti k Soudu se odehrály následovně. Dne 4. 1. 2002 byl stěžovatel v ranních hodinách předvolán na policejní stanici ve Voroněži, aby vysvětlil, jak se mu podařilo „propašovat" svou přítelkyni – slečnu P. – do střeženého vojenského objektu.

Na policejní stanici stěžovatel zůstal nejprve v kanceláři pasového oddělení. Stěžovatel byl podnapilý a opakovaně urážel zaměstnankyni pasového oddělení slečnu Y. a ředitele oddělení dopravních přestupků kapitána S. Stěžovatel byl pro své chování napomínán, nicméně toto napomínání ignoroval. Poté se pokusil z kanceláře odejít, a proto byl spoután. Policejní úředníci posléze posoudili stěžovatelovo chování jako „drobný přestupek proti veřejnému pořádku" ve smyslu § 158 zákona o správních přestupcích.

Stěžovatel byl poté předveden do kanceláře majora K., velitele policejní stanice. Major K. následně sepsal zprávu o správním přestupku stěžovatele. Sepisování zprávy byli přítomni rovněž kapitán S. a podplukovník N. Stěžovatel začal urážet i majora K. a vyhrožovat mu fyzickým násilím. Opět se pokusil opustit místnost. V tom mu ale přítomní policisté zabránili.

Po sepsání zprávy o správním přestupku byl stěžovatel autem přemístěn na regionální policejní stanici v Gribanovsku. Kromě stěžovatele se převozu zúčastnil řidič L., major K., podplukovník N. a stěžovatelova přítelkyně – slečna P. V průběhu cesty stěžovatel neustále urážel majora K. a vyhrožoval mu zabitím za to, že proti němu zahájil správní řízení.

Dne 4. 1. 2002 shledal Okresní soud v Gribanovsku stěžovatele vinným ze spáchání přestupku podle § 158 zákona o správních přestupcích na základě následujícího skutkového zjištění: „Zolotukhin sprostě nadával na veřejnosti a nereagoval na napomenutí" a odsoudil jej ke správnímu zajištění v délce 3 dní. Rozhodnutí nabylo účinnosti svým vyhlášením, přičemž proti němu nebylo možné podat odvolání.

Dne 23. 1. 2002 bylo proti stěžovateli zahájeno trestní řízení, a to na základě podezření, že dne 4. 1. 2002 spáchal trestný čin ve smyslu § 213 odst. 2 písm. b) trestního zákona, tj. „hrubé porušení veřejného pořádku, včetně bránění veřejnému činiteli sjednávajícímu nápravu porušení veřejného pořádku". Dne 1. 2. 2002 byla proti stěžovateli zahájena dvě další trestní řízení opírající se o jiné skutkové podstaty.

Stěžovatel byl dne 5. 4. 2002 formálně obžalován. Na základě svého chování vůči zaměstnancům pasového oddělení (tj. vůči slečně Y. a kapitánovi S.) byl stěžovatel podle § 213 odst. 2 písm. b) trestního zákona obžalován z trestného činu hrubého porušení veřejného pořádku, včetně bránění veřejnému činiteli sjednávajícímu nápravu porušení veřejného pořádku. Na základě svého chování vůči majoru K. v průběhu sepisování zprávy o správním přestupku byl stěžovatel podle § 319 trestního zákona obžalován z trestného činu urážky veřejného činitele. Na základě svého vůči chování majoru K. během převozu na regionální policejní stanici byl stěžovatel podle § 318 odst. 1 trestního zákona obžalován z trestného činu hrozby napadení veřejného činitele.

---

[1] Převzato z KOSAŘ, D. Zolotukhin proti Rusku: ne bis in idem. *Přehled rozsudků Evropského soudu pro lidská práva.* Praha: Wolters Kluwer ČR a.s., 2009. roč. 12, č. 2. s. 103 - 112. ISSN 1212-2211.

Dne 2. 12. 2003 vynesl Okresní soud v Gribanovsku rozsudek, ve kterém stěžovatele zprostil viny ze spáchání trestného činu podle § 213 odst. 2 písm. b) trestního zákona, nicméně shledal jej vinným ze spáchání trestného činu podle § 318 odst. 1 a § 319 trestního zákona. Jedním z faktorů pro zprošťující verdikt ohledně bodu obžaloby opírající se o § 213 odst. 2 písm. b) trestního zákona byla skutečnost, že stěžovatel již byl za obdobný delikt odsouzen, a to za porušení § 158 zákona o správních přestupcích.

Dne 15. 4. 2003 Krajský soud ve Voroněži rozsudek okresního soudu potvrdil.

Argumenty stran a právní posouzení Soudem (§ 45-121)

Stěžovatel v projednávané věci namítal porušení čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 (právo nebýt souzen nebo trestán dvakrát), jenž zní následovně: „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."

V projednávané věci vyvstaly tři klíčové otázky: 1) zda-li první sankce (tj. správní detence pro porušení § 158 zákona o správních přestupcích) měla trestní povahu ve smyslu č. 6 Úmluvy; 2) zda-li delikty, za které byl stěžovatel stíhán, byly totožné (idem); a konečně 3) zda-li šlo o dvě řízení (bis).

A) Má delikt zakotvený v § 158 zákona o správních přestupcích „trestní" charakter? (§ 48-57)

Pokud jde o první otázku – povahu sankce zakotvené v § 158 zákona o správních přestupcích – sedmičlenný senát Soudu dospěl k závěru, že vzhledem k maximální výši sankce za porušení tohoto ustanovení (detence v délce 15 dní) a k délce detence uložené stěžovateli (3 dny) se nejedná o „správní", nýbrž „trestní" sankci (§ 49 rozsudku). Stěžovatel se s tímto závěrem sedmičlenného senátu ztotožnil a povahu sankce nezpochybňovala ani ruská vláda. Tato otázka tedy nebyla mezi stranami sporná. Velký senát ale přesto povahu deliktu zakotveného § 158 zákona o správních přestupcích precizně posoudil.

Velký senát nejprve v § 52 rozsudku zopakoval, že označení řízení ve vnitrostátním právu jako správní nemůže být jediným kritériem pro posouzení aplikovatelnosti zásady ne bis in idem zakotvené v čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7. V opačném případě by totiž aplikovatelnost tohoto článku byla ponechána na diskreci smluvních stran do té míry, že by to mohlo ohrozit předmět a účel Úmluvy. Dále velký senát podotkl, že pojem „trestní řízení" v čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 musí být vykládán ve světle obecných zásad vztahujících se k pojmu „trestní obvinění" zakotvenému v čl. 6 odst. 1 Úmluvy a k pojmu „trestný čin" obsaženému v čl. 7 Úmluvy (§ 52).

Soud v minulosti stanovil tři kritéria (známá též jako tzv. „Engel kritéria" pojmenovaná podle stejnojmenné kauzy pro posouzení, zda-li se jedná o „trestní obvinění" ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Tzv. Engel kritéria jsou následující: 1) klasifikace deliktu ve vnitrostátním právu; 2) povaha deliktu; a 3) povaha a přísnost sankce, která za protiprávní jednání hrozí (Engel a další proti Nizozemí, § 82). Druhé a třetí kritérium jsou alternativní, a tudíž nemusí být nutně splněna kumulativně. To ale nevylučuje kumulativní aplikaci druhého a třetího kritéria, pokud samostatná analýza každého z nich neumožňuje dospět k jednoznačnému závěru, zda-li se jedná o „trestní obvinění" či nikoliv (§ 53).

Poté velký senát přistoupil k aplikaci těchto tří kritérií na projednávanou věc. Pokud jde o klasifikaci deliktu, dotčený delikt („drobný přestupek proti veřejnému pořádku") byl v § 158 zákona o správních přestupcích charakterizován jako delikt „správní" (§ 54). Při posuzování povahy deliktu, velký senát zmínil následující faktory: 1) účelem zákona

o správních přestupcích je ochrana lidské důstojnosti a veřejného pořádku, což jsou hodnoty, které jsou obvykle chráněny trestním právem; 2) skutečnost, že dotčený delikt byl označen jako „drobný“ přestupek, sama o sobě nevylučuje klasifikaci tohoto deliktu jako „trestního“ v autonomním významu Úmluvy, neboť nic v Úmluvě nenaznačuje, že by trestní povaha deliktu nutně vyžadovala určitou míru závažnosti; a 3) hlavním účelem dotčeného deliktu bylo potrestání a odstrašení, což jsou charakteristické rysy trestních sankcí (§ 55).

Pokud jde o povahu a přísnost sankce za porušení § 158 zákona o správních přestupcích, velký senát zdůraznil, že v případě, kdy je sankcí zbavení osobní svobody (jako v případě stěžovatele), existuje presumpce, že se jedná o „trestní“ sankci. Tato presumpce může být vyvrácena pouze výjimečně a jen tehdy, když zbavení osobní svobody vzhledem k její povaze, délce trvání a způsobu vykonání nelze považovat za „zjevně k újmě stěžovatele“ (appreciably detrimental). V projednávaném případě však tyto výjimečné okolnosti nenastaly.

Na základě výše uvedených skutečností se velký senát ztotožnil se závěry sedmičlenného senátu a konstatoval, že vzhledem k povaze dotčeného deliktu a závažnosti sankce spadá stěžovatelovo obvinění pod rozsah „trestního řízení“ ve smyslu čl. 4 Protokolu č. 7.

B) Byly delikty, za které byl stěžovatel stíhán, stejné (idem)? (§ 58-97)

Poté velký senát přistoupil k posouzení otázky, zda-li se alespoň jeden z bodů obžaloby opíral o trestný čin, jenž byl v podstatných prvcích podobný (essentially similar) správnímu deliktu, za který byl stěžovatel odsouzen. Sedmičlenný senát dospěl k závěru, že body obžaloby opírající se o § 318 a 319 trestního zákona (urážka a vyhrožování veřejnému činiteli) se týkaly samostatných skutků, které se udály až poté, co stěžovatel spáchal „drobný přestupek proti veřejnému pořádku“. Bod obžaloby opírající § 213 odst. 2 písm. b) trestního zákona se ale týkal stejných skutků, které vedly k jeho odsouzení podle § 158 zákona o správních přestupcích. Vzhledem k tomu, že skutkové podstaty zakotvené v § 158 zákona o správních přestupcích („drobný přestupek proti veřejnému pořádku“) a v § 213 odst. 2 písm. b) trestního zákona („hrubé porušení veřejného pořádku“) mají stejné podstatné prvky – konkrétně porušení veřejného pořádku – senát konstatoval, že stěžovatel byl stíhán za trestný čin, za který již byl dříve odsouzen (§ 59).

Velký senát přiznal, že judikatura Soudu ohledně definice prvku idem je vnitřně rozporná a identifikoval tři základní linie judikatury. První linie judikatury (blíže viz § 71) se opírá o rozsudek ve věci Gradinger a za kritérium pro stanovení prvku idem považuje „totožnost skutku“ (same conduct, m?me comportement, idem factum). Druhá linie judikatury (blíže viz § 72) se opírá o rozsudek ve věci Oliveira, za rozhodné kritérium považuje rovněž „totožnost skutku“, ale připouští, že jeden a tentýž skutek může naplňovat znaky skutkových podstat více trestných činů (concours idéal d'infractions) a že za ně může být pachatel potrestán v různých řízeních před různými orgány.

Třetí linie judikatury (blíže viz § 73) se opírá o rozsudek ve věci Franz Fischer a klade důraz na „podstatné prvky“ (essential elements, éléments essentiels) obou trestných činů. Třetí přístup modifikuje druhý přístup v tom, že upřesňuje, že znaky skutkových podstat trestných činů naplněných tímtéž jednáním nemohou být pouze nominálně odlišné. Velký senát dále konstatoval, že třetí přístup se postupem času v judikatuře Soudu prosadil jako dominantní, a na podporu tohoto tvrzení citoval řadu rozhodnutí z poslední doby (§ 74-77).

Velký senát následně konstatoval, že vnitřní rozpornost judikatury Soudu ohrožuje právní jistotu, předvídatelnost práva a zásadu rovnosti před zákonem, a proto se rozhodl výklad prvku idem sjednotit. Po prostudování obdobných úprav v jiných mezinárodněprávních instrumentech (§ 79) dospěl velký senát dospěl k závěru, že čl. 4 Protokolu č. 7 zakazuje

stíhání pro druhý „trestný čin“, pokud je tento druhý trestný čin založen na totožném či v podstatných rysech totožném skutku (§ 82).

Velký senát rovněž objasnil, že klíčovým okamžikem, kdy se aktivuje čl. 4 Protokolu č. 7, je zahájení nového (druhého) trestního stíhání v případě, kdy předchozí osvobozující či odsuzující rozsudek nabyl účinků res iudicata. Popisy skutkového stavu v obou řízeních představují vhodný odrazový můstek pro posouzení otázky, zda jsou skutky v obou řízeních totožné (resp. jsou totožné alespoň v podstatných rysech), a to bez ohledu na případné odlišnosti v právní kvalifikaci tohoto skutku v obou řízeních (§ 83). Totožnost skutku je dána tehdy, když se konkrétní skutkové okolnosti týkají téhož obžalovaného a jsou neoddělitelně spjaty v čase a místě (§ 84).

Při aplikaci testu idem factum na projednávaný případ (§ 85-97 rozsudku) velký senát nejprve posoudil skutkový základ a porovnal skutkové podstaty obou řízení. Pokud je o trestní stíhání podle § 318 a 319 trestního zákona, jednalo se podle velkého senátu o skutky v jiném čase a jiném místě, a proto se nejednalo o idem. V případě bodu obžaloby založeném na § 213 trestního zákona však již naplnění prvku idem shledal. Odsouzení za správní delikt bylo založeno na skutku spočívajícím v urážení policistů (slečny Y. a kapitána S.) a odstrčení druhého z jmenovaných. Totožný skutek představoval hlavní prvek obžaloby podle § 213 trestního zákona spočívající v urážení policistů, vyhrožování násilím kapitánu S. a kladení odporu kapitánu S. Skutky v obou řízeních se lišily pouze v jednom prvku – vyhrožování násilím, které nebylo zmíněno v prvním („správním“) řízení.

Z toho velký senát dovodil, že skutky v obou řízeních byly pro účely čl. 4 Protokolu č. 7 v podstatných rysech totožné. Velký senát rovněž zamítl argument vlády, že skutky se lišily v závažnosti hrozícího trestu, neboť pro posouzení totožnosti „trestného činu“ je jediným kritériem totožnost skutku (§ 97).

C) Šlo o dvě řízení (bis)? (§ 98-119)

Sedmičlenný senát ohledně prvku bis dospěl k závěru, že čl. 4 Protokolu č. 7 zakazuje nejen právo nebýt trestán dvakrát za tentýž trestný čin, ale rovněž právo nebýt stíhán dvakrát za tentýž trestný čin. Z tohoto důvodu je argument vlády, že stěžovatel byl nakonec ohledně bodu obžaloby opírajícího se o § 213 trestního zákona zproštěn viny, irelevantní.

Velký senát svoji argumentaci k prvku bis rozdělil do tří podotázek: 1) zda-li v projednávané věci existoval „konečný“ rozsudek (§ 107-109); 2) zda-li osvobození stěžovatele brání aplikaci čl. 4 Protokolu č. 7 (§ 110-111); a 3) zda-li jeho osvobození zbavilo stěžovatele postavení oběti (§ 112-119).

K první podotázce velký senát podotkl, že účelem čl. 4 Protokolu č. 7 je zamezit opakovanému trestnímu řízení, které již bylo jednou skončeno „konečným“ rozsudkem. Konečným rozsudkem se přitom rozumí rozsudek, který nabyl účinků res iudicata, tj. pokud jsou vyčerpány všechny řádné opravné prostředky nebo marně uplynula lhůta pro jejich podání. Dostupnost mimořádných opravných prostředků tudíž nic nemění na tom, že již existuje „konečný“ rozsudek. V projednávaném případě je tak jednoznačné, že správní rozsudek ze dne 4. 1. 2002 byl „konečným“ rozsudkem v autonomním významu, který tomuto pojmu přikládá Úmluva.

U druhé podotázky velký senát zdůraznil, že čl. 4 Protokolu č. 7 zní „nikdo nemůže být stíhán nebo potrestán“, a tudíž obsahuje tři samostatné záruky: 1) nebýt trestně stíhán, 2) nebýt obžalován, a 3) nebýt odsouzen za tentýž trestný čin. Z tohoto důvodu velký senát shledal námitku vlády, že stěžovatel byl nakonec zproštěn viny ohledně porušení § 213 trestního zákona, nedůvodnou.

Ve třetí podotázce se velký senát musel vypořádat se svou prejudikaturou, a to zejména ve věcech Zigarella a Falkner. Velký senát nakonec akceptoval, že pokud vnitrostátní orgány sice zahájí dvě řízení, nicméně posléze uznají porušení zásady ne bis in idem a poskytnou dostatečnou nápravu (například ukončením či anulováním druhého řízení a jeho důsledků), stěžovatel ztrácí status „oběti". V opačném případě by totiž na vnitrostátní úrovni nebylo možné napravit tvrzené porušení čl. 4 Protokolu č. 7 a princip subsidiarity by ztratil smysl. V projednávané věci však ruské soudy nikde explicitně neuvedly, že v případě stěžovatele došlo k porušení zásady ne bis in idem, a tudíž stěžovatel postavení „oběti" porušení čl. 4 Protokolu č. 7 neztratil.

D) Shrnutí (§ 120-122)

Velký senát tedy dospěl k závěru, že stěžovatel byl odsouzen za „drobný přestupek proti veřejnému pořádku" ve správním řízení, které je nutné považovat za „trestní řízení" v autonomním významu, který tomuto pojmu přikládá Úmluva. Poté, co se odsouzení stěžovatele za tento delikt stalo „konečným", byl stěžovatel obžalován ze spáchání několika trestných činů. Většina těchto trestných činů (§ 318 a § 319 trestního zákona) se týkala stěžovatelova jednání v jiném čase a na jiném místě. Nicméně obžaloba ze spáchání trestného činu „hrubého porušení veřejného pořádku" se týkala stejného skutku jako předchozí odsouzení za „drobný přestupek proti veřejnému pořádku" a rovněž zahrnovala v podstatě totožná skutková zjištění (§ 120 rozsudku).

Na základě těchto skutečností velký senát konstatoval, že trestní řízení zahájené proti stěžovateli podle § 213 odst. 2 písm. b) trestního zákona se týkalo (v podstatných rysech) totožného trestného činu, za který již byl stěžovatel konečným rozsudkem odsouzen podle § 158 zákona o správních přestupcích. Došlo tedy k porušení čl. 4 Protokolu č. 7.

<u>Výňatek z judikátu:</u>

…

A. Whether the first sanction was criminal in nature

52. The Court reiterates that the legal characterisation of the procedure under national law cannot be the sole criterion of relevance for the applicability of the principle of non bis in idem under Article 4 § 1 of Protocol No. 7. Otherwise, the application of this provision would be left to the discretion of the Contracting States to a degree that might lead to results incompatible with the object and purpose of the Convention (see, most recently, Storbråten v. Norway (dec.), no. 12277/04, 1 February 2007, with further references). The notion of "penal procedure" in the text of Article 4 of Protocol No. 7 must be interpreted in the light of the general principles concerning the corresponding words "criminal charge" and "penalty" in Articles 6 and 7 of the Convention respectively (see Haarvig v. Norway (dec.), no. 11187/05, 11 December 2007; Rosenquist v. Sweden (dec.), no. 60619/00, 14 September 2004; Manasson v. Sweden (dec.), no. 41265/98, 8 April 2003; Göktan v. France, no. 33402/96, § 48, ECHR 2002-V; Malige v. France, 23 September 1998, § 35, Reports 1998-VII; and Nilsson v. Sweden (dec.), no. 73661/01, ECHR 2005-XIII).

53. The Court's established case-law sets out three criteria, commonly known as the "Engel criteria" (see Engel and Others, cited above), to be considered in determining whether or not there was a "criminal charge". The first criterion is the legal classification of the offence under national law, the second is the very nature of the offence and the third is the degree of severity of the penalty that the person concerned risks incurring. The second and third criteria are alternative and not necessarily cumulative. This, however, does not exclude a cumulative approach where separate analysis of each criterion does not make it possible to reach a clear

conclusion as to the existence of a criminal charge (see, as recent authorities, Jussila v. Finland [GC], no. 73053/01, §§ 30-31, ECHR 2006-XIV, and Ezeh and Connors v. the United Kingdom [GC], nos. 39665/98 and 40086/98, §§ 82-86, ECHR 2003-X).

54. In the domestic legal classification the offence of "minor disorderly acts" under Article 158 of the Code of Administrative Offences was characterised as an "administrative" one. Nevertheless, the Court reiterates that it has previously found that the sphere defined in the Russian and other similar legal systems as "administrative" embraces certain offences that have a criminal connotation but are too trivial to be governed by criminal law and procedure (see Menesheva v. Russia, no. 59261/00, § 96, ECHR 2006-III; Galstyan v. Armenia, no. 26986/03, § 57, 15 November 2007; and Ziliberberg v. Moldova, no. 61821/00, §§ 32-35, 1 February 2005).

55. By its nature, the inclusion of the offence of "minor disorderly acts" in the Code of Administrative Offences served to guarantee the protection of human dignity and public order, values and interests which normally fall within the sphere of protection of criminal law. The corresponding provision of the Code was directed towards all citizens rather than towards a group possessing a special status. The reference to the "minor" nature of the acts does not, in itself, exclude its classification as "criminal" in the autonomous sense of the Convention, as there is nothing in the Convention to suggest that the criminal nature of an offence, within the meaning of the Engel criteria, necessarily requires a certain degree of seriousness (see Ezeh and Connors, cited above, § 104). Finally, the Court considers that the primary aims in establishing the offence in question were punishment and deterrence, which are recognised as characteristic features of criminal penalties (ibid., §§ 102 and 105).

56. As to the degree of severity of the measure, it is determined by reference to the maximum potential penalty for which the relevant law provides. The actual penalty imposed is relevant to the determination but it cannot diminish the importance of what was initially at stake (ibid., § 120). The Court observes that Article 158 of the Code of Administrative Offences provided for fifteen days' imprisonment as the maximum penalty and that the applicant was eventually sentenced to serve three days' deprivation of liberty. As the Court has confirmed on many occasions, in a society subscribing to the rule of law, where the penalty liable to be and actually imposed on an applicant involves the loss of liberty, there is a presumption that the charges against the applicant are "criminal", a presumption which can be rebutted entirely exceptionally, and only if the deprivation of liberty cannot be considered "appreciably detrimental" given their nature, duration or manner of execution (see Engel and Others, § 82, and Ezeh and Connors, § 126, both cited above). In the present case the Court does not discern any such exceptional circumstances.

57. In the light of the above considerations the Court concludes, as did the Chamber, that the nature of the offence of "minor disorderly acts", together with the severity of the penalty, were such as to bring the applicant's conviction on 4 January 2002 within the ambit of "penal procedure" for the purposes of Article 4 of Protocol No. 7.

…

B. Whether the offences for which the applicant was prosecuted were the same (idem)

(a) Summary of the existing approaches

70. The body of case-law that has been accumulated throughout the history of application of Article 4 of Protocol No. 7 by the Court demonstrates the existence of several approaches to the question whether the offences for which an applicant was prosecuted were the same.

71. The first approach, which focuses on the "same conduct" on the applicant's part irrespective of the classification in law given to that conduct (idem factum), is exemplified in the Gradinger judgment. In that case Mr Gradinger had been criminally convicted of causing death by negligence and also fined in administrative proceedings for driving under the influence of alcohol. The Court found that although the designation, nature and purpose of the two offences were different, there had been a breach of Article 4 of Protocol No. 7 in so far as both decisions had been based on the same conduct by the applicant (see Gradinger, cited above, § 55).

72. The second approach also proceeds from the premise that the conduct by the defendant which gave rise to prosecution is the same, but posits that the same conduct may constitute several offences (concours idéal d'infractions) which may be tried in separate proceedings. That approach was developed by the Court in the case of Oliveira (cited above), in which the applicant had been convicted first of failing to control her vehicle and subsequently of negligently causing physical injury. Her car had veered onto the other side of the road, hitting one car and then colliding with a second, whose driver had sustained serious injuries. The Court found that the facts of the case were a typical example of a single act constituting various offences, whereas Article 4 of Protocol No. 7 only prohibited people from being tried twice for the same offence. In the Court's view, although it would have been more consistent with the principle of the proper administration of justice if the sentence in respect of both offences had been passed by the same court in a single set of proceedings, the fact that two sets of proceedings were at issue in the case in question was not decisive. The fact that separate offences, even where they were all part of a single criminal act, were tried by different courts did not give rise to a breach of Article 4 of Protocol No. 7, especially where the penalties were not cumulative (see Oliveira, cited above, §§ 25-29). In the subsequent case of Göktan the Court also held that there had been no violation of Article 4 of Protocol No. 7 because the same criminal conduct of which the applicant had been convicted constituted two separate offences: a crime of dealing in illegally imported drugs and a customs offence of failing to pay the customs fine (see Göktan, cited above, § 50). This approach was also employed in the cases of Gauthier v. France ((dec.), no. 61178/00, 24 June 2003) and Öngün v. Turkey ((dec.), no. 15737/02, 10 October 2006).

73. The third approach puts the emphasis on the "essential elements" of the two offences. In Franz Fischer v. Austria (no. 37950/97, 29 May 2001), the Court confirmed that Article 4 of Protocol No. 7 tolerated prosecution for several offences arising out of a single criminal act (concours idéal d'infractions). However, since it would be incompatible with this provision if an applicant could be tried or punished again for offences which were merely "nominally different", the Court held that it should additionally examine whether or not such offences had the same "essential elements". As in Mr Fischer's case the administrative offence of drunken driving and the crime of causing death by negligence while "allowing himself to be intoxicated" had the same "essential elements", the Court found a violation of Article 4 of Protocol No. 7. It also pointed out that had the two offences for which the person concerned was prosecuted only overlapped slightly, there would have been no reason to hold that the defendant could not be prosecuted for each of them in turn. The same approach was followed in the case of W.F. v. Austria (no. 38275/97, 30 May 2002) and Sailer v. Austria (no. 38237/97, 6 June 2002), both of which were based on a similar set of circumstances.

74. Since the introduction of the concept of "essential elements", the Court has frequently referred to it in the follow-up cases. In Manasson the "essential element" distinguishing the taxation-law contravention from the criminal-law offence was found to be "the applicant's reliance on the incorrect information contained in the books when submitting his tax returns" (see Manasson, cited above). Similarly, in Bachmaier, the Court noted that the special

aggravating element of drunken driving had been established only in one set of proceedings (see Bachmaier v. Austria (dec.), no. 77413/01, 2 September 2004).

75. In a series of cases involving tax-related offences, two taxation offences were found to differ in their criminal intent and purpose (see Rosenquist, cited above). The same two distinctions were found to be relevant in the cases of Storbråten and Haarvig, both cited above.

76. A different set of "essential elements" featured in the Court's analysis in two Austrian cases. In Hauser-Sporn it held that the offence of abandoning a victim and the offence of failing to inform the police about an accident differed in their criminal intent and also concerned different acts and omissions (see Hauser-Sporn v. Austria, no. 37301/03, §§ 43-46, 7 December 2006). In Schutte the "essential element" of one offence was the use of dangerous threat or force as a means of resisting the exercise of official authority, whereas the other concerned a simple omission in the context of road safety, namely the failure to stop at the request of the police (see Schutte, cited above, § 42).

77. Finally, in its most recent decision on the subject the Court determined that the two offences in question had different "essential elements" in that they were distinguishable in terms of their gravity and consequences, the social value being protected and the criminal intent (see Garretta v. France (dec.), no. 2529/04, 4 March 2008).

(b) Harmonisation of the approach to be taken

78. The Court considers that the existence of a variety of approaches to ascertain whether the offence for which an applicant has been prosecuted is indeed the same as the one of which he or she was already finally convicted or acquitted engenders legal uncertainty incompatible with a fundamental right, namely the right not to be prosecuted twice for the same offence. It is against this background that the Court is now called upon to provide a harmonised interpretation of the notion of the "same offence" – the idem element of the non bis in idem principle – for the purposes of Article 4 of Protocol No. 7. While it is in the interests of legal certainty, foreseeability and equality before the law that the Court should not depart, without good reason, from precedents laid down in previous cases, a failure by the Court to maintain a dynamic and evolutive approach would risk rendering it a bar to reform or improvement (see Vilho Eskelinen and Others v. Finland [GC], no. 63235/00, § 56, ECHR 2007-II).

79. An analysis of the international instruments incorporating the non bis in idem principle in one or another form reveals the variety of terms in which it is couched. Thus, Article 4 of Protocol No. 7 to the Convention, Article 14 § 7 of the United Nations Covenant on Civil and Political Rights and Article 50 of the Charter of Fundamental Rights of the European Union refer to the "[same] offence" ("[même] infraction"), the American Convention on Human Rights speaks of the "same cause" ("mêmes faits"), the Convention Implementing the Schengen Agreement prohibits prosecution for the "same acts" ("mêmes faits"), and the Statute of the International Criminal Court employs the term "[same] conduct" ("[mêmes] actes constitutifs") . The difference between the terms "same acts" or "same cause" ("mêmes faits") on the one hand and the term "[same] offence" ("[même] infraction") on the other was held by the Court of Justice of the European Union and the Inter-American Court of Human Rights to be an important element in favour of adopting the approach based strictly on the identity of the material acts and rejecting the legal classification of such acts as irrelevant. In so finding, both tribunals emphasised that such an approach would favour the perpetrator, who would know that, once he had been found guilty and served his sentence or had been acquitted, he need not fear further prosecution for the same act (see paragraphs 37 and 40 above).

80. The Court considers that the use of the word “offence” in the text of Article 4 of Protocol No. 7 cannot justify adhering to a more restrictive approach. It reiterates that the Convention must be interpreted and applied in a manner which renders its rights practical and effective, not theoretical and illusory. It is a living instrument which must be interpreted in the light of present-day conditions (see, among other authorities, Tyrer v. the United Kingdom, 25 April 1978, § 31, Series A no. 26, and Christine Goodwin v. the United Kingdom [GC], no. 28957/95, § 75, ECHR 2002-VI). The provisions of an international treaty such as the Convention must be construed in the light of their object and purpose and also in accordance with the principle of effectiveness (see Mamatkulov and Askarov v. Turkey [GC], nos. 46827/99 and 46951/99, § 123, ECHR 2005-I).

81. The Court further notes that the approach which emphasises the legal characterisation of the two offences is too restrictive on the rights of the individual, for if the Court limits itself to finding that the person was prosecuted for offences having a different legal classification it risks undermining the guarantee enshrined in Article 4 of Protocol No. 7 rather than rendering it practical and effective as required by the Convention (compare Franz Fischer, cited above, § 25).

82. Accordingly, the Court takes the view that Article 4 of Protocol No. 7 must be understood as prohibiting the prosecution or trial of a second “offence” in so far as it arises from identical facts or facts which are substantially the same.

83. The guarantee enshrined in Article 4 of Protocol No. 7 becomes relevant on commencement of a new prosecution, where a prior acquittal or conviction has already acquired the force of res judicata. At this juncture the available material will necessarily comprise the decision by which the first “penal procedure” was concluded and the list of charges levelled against the applicant in the new proceedings. Normally, these documents would contain a statement of facts concerning both the offence for which the applicant has already been tried and the offence of which he or she stands accused. In the Court’s view, such statements of fact are an appropriate starting-point for its determination of the issue whether the facts in both proceedings were identical or substantially the same. The Court emphasises that it is irrelevant which parts of the new charges are eventually upheld or dismissed in the subsequent proceedings, because Article 4 of Protocol No. 7 contains a safeguard against being tried or being liable to be tried again in new proceedings rather than a prohibition on a second conviction or acquittal (compare paragraph 110 below).

84. The Court’s inquiry should therefore focus on those facts which constitute a set of concrete factual circumstances involving the same defendant and inextricably linked together in time and space, the existence of which must be demonstrated in order to secure a conviction or institute criminal proceedings.

(c) Application of this approach to the present case

85. The Court will begin its analysis of the circumstances in the instant case by reviewing the sequence of events that occurred on 4 January 2002 and the charges brought against the applicant.

86. Early in the morning the applicant’s girlfriend was discovered within the military compound and they were both taken to police station no. 9 in order to furnish explanations. No proceedings were brought in respect of the applicant’s girlfriend’s unlawful entry into the compound.

87. Once at the police station, the applicant began to shout at Ms Y. and Captain S. and pushed the latter. He then attempted to leave but was stopped and handcuffed. The police

officers decided that the applicant's insolent behaviour amounted to an administrative offence.

88. The applicant was then taken to the office of Major K., who started drafting a report on the administrative offence. Captain S. and another officer were also present. The applicant continued to behave improperly and swore at Major K.

89. After the report had been completed, the policemen put the applicant in a car to take him to the Gribanovskiy district police station. En route the applicant continued to swear at Major K. – who was riding in the same car – and threatened to kill him.

90. As regards the proceedings brought against the applicant, the Court observes, firstly, that on 4 January 2002 the District Court convicted the applicant of an offence of "minor disorderly acts" under Article 158 of the Code of Administrative Offences. Although the District Court's judgment contained only one sentence relevant to the establishment of the facts and did not mention any evidence, it may be reasonably assumed that it was based on the administrative offence report which had been compiled by the police and submitted to the District Court (see paragraph 15 above). It transpires that the applicant was found guilty in the administrative proceedings of swearing at police employees and breaching public order shortly after his arrival at police station no. 9.

91. In the subsequent criminal proceedings the applicant was indicted on three charges in relation to the events of 4 January 2002 (see the charge sheet cited in paragraph 21 above). Firstly, he was charged with "disorderly acts" under Article 213 of the Criminal Code for swearing at Ms Y. and Captain S. and breaching public order in the immediate aftermath of his arrival at police station no. 9. Secondly, he was charged with insulting a public official under Article 319 of the Criminal Code for swearing at Major K. in his office while the latter was drafting the administrative offence report. Thirdly, he was charged with threatening violence against a public official under Article 318 of the Criminal Code for threatening to kill Major K. when en route to the Gribanovskiy district police station.

92. This recapitulation of the events and charges demonstrates that in the first episode the applicant swore at Ms Y. and Captain S. on the premises of the passport office, whereas in the second and third episodes he insulted Major K., first in his office and then in the car, and threatened him with violence. Hence, there was no temporal or spatial unity between the three episodes. It follows that although in essence the applicant's conduct was substantially similar during the entire day of 4 January 2002 – in that he continued to be verbally abusive towards various officials – it was not a continuous act but rather different manifestations of the same conduct shown on a number of distinct occasions (compare Raninen, cited above).

93. As to the second and third episodes involving Major K., the charges against the applicant were raised for the first and only time in the criminal proceedings. It cannot therefore be said that he was tried again for an offence of which he had already been finally acquitted or convicted. Accordingly, no issue arises under Article 4 of Protocol No. 7 in respect of his prosecution under Articles 319 and 318 of the Criminal Code.

94. The situation is, however, different with regard to the disorderly conduct in respect of which the applicant was first convicted in the administrative proceedings under Article 158 of the Code of Administrative Offences and subsequently prosecuted under Article 213 of the Criminal Code. Since the same conduct on the part of the same defendant and within the same time frame is at issue, the Court is required to verify whether the facts of the offence of which the applicant was convicted and those of the offence with which he was charged were identical or substantially the same.

95. The definition of the offence of "minor disorderly acts" under Article 158 referred to three types of prohibited conduct: "utterance of obscenities in public", "offensive behaviour towards others" and "other acts that breach public order". Each of these elements was in itself sufficient for a finding of guilt. Of these, the District Court took account of two elements: uttering obscenities and failure to respond to reprimands, which could be interpreted as a form of "acts that breach public order".

96. In the ensuing criminal proceedings the applicant was charged under Article 213 § 2 (b) of the Criminal Code. This charge required the prosecution to prove that the defendant had (a) seriously breached public order or displayed flagrant disrespect towards the community; (b) used violence or threatened the use of violence; and (c) resisted a public official. The prosecution's case was that the applicant had uttered obscenities at Ms Y. and Captain S. and had also pushed the latter and threatened him with physical violence. It is not the Court's task to decide whether each of these elements was properly substantiated because, as it has been noted above, a conviction in the second proceedings is not a required element in order for the guarantee of Article 4 of Protocol No. 7 to apply, it being sufficient for the applicant to have been liable to be tried and/or to have actually been tried on these charges.

97. The facts that gave rise to the administrative charge against the applicant related to a breach of public order in the form of swearing at the police officials Ms Y. and Captain S. and pushing the latter. The same facts formed the central element of the charge under Article 213 of the Criminal Code, according to which the applicant had breached public order by uttering obscenities, threatening Captain S. with violence and providing resistance to him. Thus, the facts in the two sets of proceedings differed in only one element, namely the threat of violence, which had not been mentioned in the first proceedings. Accordingly, the Court finds that the criminal charge under Article 213 § 2 (b) embraced the facts of the offence under Article 158 of the Code of Administrative Offences in their entirety and that, conversely, the offence of "minor disorderly acts" did not contain any elements not contained in the offence of "disorderly acts". The facts of the two offences must therefore be regarded as substantially the same for the purposes of Article 4 of Protocol No. 7. As the Court has emphasised above, the facts of the two offences serve as its sole point of comparison, and the Government's argument that they were distinct on account of the seriousness of the penalty they entailed is therefore of no relevance for its inquiry.

…

C. Whether there was a duplication of proceedings (bis)

(a) Whether there was a "final" decision

107. The Court reiterates that the aim of Article 4 of Protocol No. 7 is to prohibit the repetition of criminal proceedings that have been concluded by a "final" decision (see Franz Fischer, cited above, § 22, and Gradinger, cited above, § 53). According to the Explanatory Report to Protocol No. 7, which itself refers back to the European Convention on the International Validity of Criminal Judgments, a "decision is final 'if, according to the traditional expression, it has acquired the force of res judicata. This is the case when it is irrevocable, that is to say when no further ordinary remedies are available or when the parties have exhausted such remedies or have permitted the time-limit to expire without availing themselves of them'". This approach is well entrenched in the Court's case-law (see, for example, Nikitin v. Russia, no. 50178/99, § 37, ECHR 2004-VIII, and Horciag v. Romania (dec.), no. 70982/01, 15 March 2005).

108. Decisions against which an ordinary appeal lies are excluded from the scope of the guarantee contained in Article 4 of Protocol No. 7 as long as the time-limit for lodging such

an appeal has not expired. On the other hand, extraordinary remedies such as a request for the reopening of the proceedings or an application for extension of the expired time-limit are not taken into account for the purposes of determining whether the proceedings have reached a final conclusion (see Nikitin, cited above, § 39). Although these remedies represent a continuation of the first set of proceedings, the "final" nature of the decision does not depend on their being used. It is important to point out that Article 4 of Protocol No. 7 does not preclude the reopening of the proceedings, as stated clearly by the second paragraph of Article 4.

109. In the instant case the administrative judgment of 4 January 2002 was printed on a standard form which indicated that no appeal lay against it and that it took immediate effect (see paragraph 19 above). However, even assuming that it was amenable to an appeal within ten days of its delivery as the Government claimed, it acquired the force of res judicata after the expiry of that time-limit. No further ordinary remedies were available to the parties. The administrative judgment was therefore "final" within the autonomous meaning of the Convention term by 15 January 2002, while the criminal proceedings began on 23 January 2002.

(b) Whether the applicant's acquittal prevents application of the guarantees of Article 4 of Protocol No. 7

110. Like the Chamber, the Court reiterates that Article 4 of Protocol No. 7 is not confined to the right not to be punished twice but extends to the right not to be prosecuted or tried twice (see Franz Fischer, cited above, § 29). Were this not the case, it would not have been necessary to add the word "punished" to the word "tried" since this would be mere duplication. Article 4 of Protocol No. 7 applies even where the individual has merely been prosecuted in proceedings that have not resulted in a conviction. The Court reiterates that Article 4 of Protocol No. 7 contains three distinct guarantees and provides that no one shall be (i) liable to be tried, (ii) tried or (iii) punished for the same offence (see Nikitin, cited above, § 36).

111. The applicant in the present case was finally convicted of minor disorderly acts and served the penalty imposed on him. He was afterwards charged with disorderly acts and remanded in custody. The proceedings continued for more than ten months, during which time the applicant had to participate in the investigation and stand trial. Accordingly, the fact that he was eventually acquitted of that charge has no bearing on his claim that he was prosecuted and tried on that charge for a second time. For that reason the Grand Chamber, like the Chamber, finds without merit the Government's contention that there had been no repetition of the proceedings because the applicant had eventually been acquitted of the charge under Article 213 § 2 of the Criminal Code.

(c) Whether the acquittal deprived the applicant of his victim status

112. Finally, the Court will examine the Government's alternative argument that the applicant's acquittal of the charge under Article 213 § 2 of the Criminal Code had deprived him of his status as a "victim" of the alleged violation of Article 4 of Protocol No. 7.

113. The Court notes that it has previously found that the way in which the domestic authorities dealt with the two sets of proceedings may be relevant for determination of the applicant's status as a "victim" of the alleged violation of Article 4 of Protocol No. 7 in accordance with the consistent criteria established in its case-law. Thus, in the Zigarella case (cited above) the domestic authorities conducted two sets of proceedings against the applicant concurrently. Following delivery of a "final" judgment in the first proceedings, the second proceedings were terminated on the ground that their conduct was in breach of the non bis in

idem principle. The Court accepted that the authorities had explicitly acknowledged a violation and, by discontinuing the second set of proceedings, had offered adequate redress. The applicant therefore lost his status as a "victim" of the alleged violation of Article 4 of Protocol No. 7.

114. The Court elaborated on this approach in the Falkner case, in which it found that it must be possible for the national authorities to remedy situations such as the one obtaining in that case, in which the first proceedings had been conducted by an administrative authority lacking jurisdiction in the matter. As the authority had subsequently acknowledged its error, discontinued the proceedings and reimbursed the fine, the applicant could no longer claim to be affected by the outcome of those proceedings (see Falkner v. Austria (dec.), no. 6072/02, 30 September 2004).

115. The Court therefore accepts that in cases where the domestic authorities institute two sets of proceedings but later acknowledge a violation of the non bis in idem principle and offer appropriate redress by way, for instance, of terminating or annulling the second set of proceedings and effacing its effects, the Court may regard the applicant as having lost his status as a "victim". Were it otherwise it would be impossible for the national authorities to remedy alleged violations of Article 4 of Protocol No. 7 at the domestic level and the concept of subsidiarity would lose much of its usefulness.

116. Turning to the facts of the present case, the Court finds no indication that the Russian authorities at any point in the proceedings acknowledged a breach of the non bis in idem principle. The applicant's acquittal under Article 213 § 2 of the Criminal Code was not based on the fact that he had been tried for the same actions under the Code of Administrative Offences. The reference to the administrative proceedings of 4 January 2002 in the text of the judgment of 2 December 2002 was merely a statement that those proceedings had taken place. On the other hand, it emerges clearly from the text of the judgment that the District Court had examined the evidence against the applicant and found that it failed to meet the criminal standard of proof. Accordingly, his acquittal was founded on a substantive rather than a procedural ground.

117. The failure of the domestic court to acknowledge a breach of the non bis in idem principle distinguishes the instant case from the Ščiukina case (cited above), where the Supreme Court of Lithuania had expressly acknowledged a violation of this principle by reference to the provisions of the Lithuanian Constitution and Code of Criminal Procedure.

118. In the Russian legal system, however, the prohibition on repetition of proceedings is restricted to the criminal justice sphere. Under the Code of Criminal Procedure, a previous conviction for an essentially similar administrative offence does not constitute a ground for discontinuing the criminal proceedings (see paragraph 27 above). Similarly, the Russian Constitution only protects an individual against a second conviction for the same "crime" (see paragraph 26 above). Hence, unlike in the Ščiukina case, the Russian courts do not have at their disposal legal provisions which would allow them to avoid a repetition of proceedings in a situation where the defendant is on trial for an offence of which he or she has already been finally convicted or acquitted under the Code of Administrative Offences.

119. In the light of the above considerations, the Court finds that the applicant's acquittal of the charge under Article 213 § 2 of the Criminal Code did not deprive him of his status as a "victim" of the alleged violation of Article 4 of Protocol No. 7.

D. Summary of findings and conclusion

120. The Court has found above that the applicant was convicted of "minor disorderly acts" in administrative proceedings which are to be assimilated to "penal procedure" within the autonomous Convention meaning of this term. After his conviction became "final", several criminal charges were raised against him. Of those, a majority referred to the applicant's conduct at different times or in different locations. However, the charge of "disorderly acts" referred to precisely the same conduct as the previous conviction of "minor disorderly acts" and also encompassed substantially the same facts.

121. In the light of the foregoing, the Court considers that the proceedings instituted against the applicant under Article 213 § 2 (b) of the Criminal Code concerned essentially the same offence as that of which he had already been convicted by a final decision under Article 158 of the Code of Administrative Offences.

122. There has therefore been a violation of Article 4 of Protocol No. 7.

…

Nykänen proti Finsku

rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 20. 5. 2014,

stížnost č. 11828/11

Výňatek z judikátu:

…

7. On 28 November 2005 the tax authorities considered that the applicant had received 33,000 euros (EUR) as disguised dividends from that company during the tax year 2003. An additional tax and a tax surcharge (veronkorotus, skatteförhöjning) of EUR 1,700 were imposed.

…

14. On 19 August 2008 the public prosecutor brought charges against the applicant of, inter alia, tax fraud (veropetos, skattebedrägeri) concerning the tax year 2003. According to the charges, the applicant was accused of tax fraud as he had under-declared his income. The undeclared income amounted to EUR 33,000 for the tax year 2003 and, consequently, the tax imposed in 2003 had been EUR 12,420 too low.

…

17. On 25 March 2010 the Helsinki Appeal Court convicted the applicant as charged and sentenced him to 10 months in prison. It ordered the applicant to pay the tax authorities EUR 12,420 plus interest. The court found that, contrary to the opinion of the District Court, the value-added tax was to be included in the amount of disguised dividends. The correct amount of disguised dividends was thus EUR 33,000 and the tax evaded amounted to EUR 12,420.

…

28. The applicant complained under Article 4 of Protocol No. 7 to the Convention that the ne bis in idem principle had been violated in his case. Charges had been brought about the same acts which had been subject to taxation proceedings in which tax surcharges had been imposed. The taxation proceedings had become final on 1 April 2009 and the criminal proceedings on 1 September 2010.

…

2. The Court's assessment

(a) Whether the first sanction was criminal in nature?

38. The Court reiterates that the legal characterisation of the procedure under national law cannot be the sole criterion of relevance for the applicability of the principle of ne bis in idem under Article 4 § 1 of Protocol No. 7. Otherwise, the application of this provision would be left to the discretion of the Contracting States to a degree that might lead to results incompatible with the object and purpose of the Convention (see for example Storbråten v. Norway (dec.), no. 12277/04, ECHR 2007-... (extracts), with further references). The notion of "penal procedure" in the text of Article 4 of Protocol No. 7 must be interpreted in the light of the general principles concerning the corresponding words "criminal charge" and "penalty" in Articles 6 and 7 of the Convention respectively (see Haarvig v. Norway (dec.), no. 11187/05, 11 December 2007; Rosenquist v. Sweden (dec.), no. 60619/00, 14 September 2004; Manasson v. Sweden (dec.), no. 41265/98, 8 April 2003; Göktan v. France, no. 33402/96, § 48, ECHR 2002-V; Malige v. France, 23 September 1998, § 35, Reports of

Judgments and Decisions 1998-VII; and Nilsson v. Sweden (dec.), no. 73661/01, ECHR 2005-XIII).

39. The Court's established case-law sets out three criteria, commonly known as the "Engel criteria" (see Engel and Others v. the Netherlands, 8 June 1976, Series A no. 22), to be considered in determining whether or not there was a "criminal charge". The first criterion is the legal classification of the offence under national law, the second is the very nature of the offence and the third is the degree of severity of the penalty that the person concerned risks incurring. The second and third criteria are alternative and not necessarily cumulative. This, however, does not rule out a cumulative approach where separate analysis of each criterion does not make it possible to reach a clear conclusion as to the existence of a criminal charge (see Jussila v. Finland [GC], no. 73053/01, §§ 30-31, ECHR 2006-XIV; and Ezeh and Connors v. the United Kingdom [GC], nos. 39665/98 and 40086/98, §§ 82-86, ECHR 2003-X).

40. The Court has taken stand on the criminal nature of tax surcharges, in the context of Article 6 of the Convention, in the case Jussila v. Finland (cited above). In that case the Court found that, regarding the first criterion, it was apparent that the tax surcharges were not classified as criminal but as part of the fiscal regime. This was, however, not decisive but the second criterion, the nature of the offence, was more important. The Court observed that the tax surcharges were imposed by general legal provisions applying to taxpayers generally. Further, under Finnish law, the tax surcharges were not intended as pecuniary compensation for damage but as a punishment to deter re-offending. The surcharges were thus imposed by a rule the purpose of which was deterrent and punitive. The Court considered that this established the criminal nature of the offence. Regarding the third Engel criterion, the minor nature of the penalty did not remove the matter from the scope of Article 6. Hence, Article 6 applied under its criminal head notwithstanding the minor nature of the tax surcharge (see Jussila v. Finland [GC], cited above, §§ 37-38). Consequently, proceedings involving tax surcharges are "criminal" also for the purpose of Article 4 of Protocol No. 7.

41. Therefore, in the present case, the Court considers that it is clear that both sets of proceedings are to be regarded as criminal for the purposes of Article 4 of Protocol No. 7 to the Convention. The parties also find this to be undisputed.

(b) Whether the offences for which the applicant was prosecuted were the same (idem)?

42. The Court acknowledged in the case of Sergey Zolotukhin v. Russia (see Sergey Zolotukhin v. Russia [GC], no. 14939/03, §§ 81-84, ECHR 2009) the existence of several approaches to the question whether the offences for which an applicant was prosecuted were the same. The Court presented an overview of the existing three different approaches to this question. It found that the existence of a variety of approaches engendered legal uncertainty incompatible with the fundamental right not to be prosecuted twice for the same offence. It was against this background that the Court provided in that case a harmonised interpretation of the notion of the "same offence" for the purposes of Article 4 of Protocol No. 7. In the Zolotukhin case the Court thus found that an approach which emphasised the legal characterisation of the two offences was too restrictive on the rights of the individual. If the Court limited itself to finding that a person was prosecuted for offences having a different legal classification, it risked undermining the guarantee enshrined in Article 4 of Protocol No. 7 rather than rendering it practical and effective as required by the Convention. Accordingly, the Court took the view that Article 4 of Protocol No. 7 had to be understood as prohibiting the prosecution or trial of a second "offence" in so far as it arose from identical facts or facts which were substantially the same. It was therefore important to focus on those facts which constituted a set of concrete factual circumstances involving the same defendant and

inextricably linked together in time and space, the existence of which had to be demonstrated in order to secure a conviction or institute criminal proceedings.

43. In the present case the parties agree that both sets of proceedings arose from the same facts. The Court agrees with the parties: both sets of proceedings arose from the same failure by the applicant to declare income. Both sets of proceedings also concerned the same period of time and the same amount of evaded taxes.

(c) Whether there was a final decision?

44. The Court reiterates that the aim of Article 4 of Protocol No. 7 is to prohibit the repetition of criminal proceedings that have been concluded by a "final" decision (see Franz Fischer v. Austria, no. 37950/97, § 22, 29 May 2001; Gradinger v. Austria, 23 October 1995, § 53, Series A no. 328-C; and Sergey Zolotukhin v. Russia [GC], cited above, § 107). According to the Explanatory Report to Protocol No. 7, which itself refers back to the European Convention on the International Validity of Criminal Judgments, a "decision is final 'if, according to the traditional expression, it has acquired the force of res judicata. This is the case when it is irrevocable, that is to say when no further ordinary remedies are available or when the parties have exhausted such remedies or have permitted the time-limit to expire without availing themselves of them'". This approach is well entrenched in the Court's case-law (see, for example, Nikitin v. Russia, no. 50178/99, § 37, ECHR 2004-VIII; and Horciag v. Romania (dec.), no. 70982/01, 15 March 2005).

45. Decisions against which an ordinary appeal lies are excluded from the scope of the guarantee contained in Article 4 of Protocol No. 7 as long as the time-limit for lodging such an appeal has not expired. On the other hand, extraordinary remedies such as a request for reopening of the proceedings or an application for extension of the expired time-limit are not taken into account for the purposes of determining whether the proceedings have reached a final conclusion (see Nikitin v. Russia, cited above, § 39). Although these remedies represent a continuation of the first set of proceedings, the "final" nature of the decision does not depend on their being used. It is important to point out that Article 4 of Protocol No. 7 does not preclude the reopening of the proceedings, as stated clearly by the second paragraph of Article 4.

46. In the present case the taxation proceedings became final on 1 April 2009 when the Supreme Administrative Court refused the applicant leave to appeal. No further ordinary remedies were available to the parties. The taxation decision imposing tax surcharges was therefore "final", within the autonomous meaning given to the term by the Convention, on 1 April 2009.

(d) Whether there was a duplication of proceedings (bis)?

47. The Court reiterates that Article 4 of Protocol No. 7 prohibits the repetition of criminal proceedings that have been concluded by a "final" decision. Article 4 of Protocol No. 7 is not only confined to the right not to be punished twice but extends also to the right not to be prosecuted or tried twice (see Franz Fischer v. Austria, cited above, § 29). Were this not the case, it would not have been necessary to add the word "punished" to the word "tried" since this would be mere duplication. Article 4 of Protocol No. 7 applies even where the individual has merely been prosecuted in proceedings that have not resulted in a conviction. The Court reiterates that Article 4 of Protocol No. 7 contains three distinct guarantees and provides that no one shall be (i) liable to be tried, (ii) tried or (iii) punished for the same offence (see Nikitin v. Russia, cited above, § 36).

48. The Court notes that Article 4 of Protocol No. 7 clearly prohibits consecutive proceedings if the first set of proceedings has already become final at the moment when the second set of proceedings is initiated (see for example Sergey Zolotukhin v. Russia [GC], cited above).

49. As concerns parallel proceedings, Article 4 of Protocol No. 7 does not prohibit several concurrent sets of proceedings. In such a situation it cannot be said that an applicant is prosecuted several times "for an offence for which he has already been finally acquitted or convicted" (see Garaudy v. France (dec.), no. 65831/01, ECHR 2003-IX (extracts)). There is no problem from the Convention point of view either when, in a situation of two parallel sets of proceedings, the second set of proceedings is discontinued after the first set of proceedings has become final (see Zigarella v. Italy (dec.), no. 48154/99, ECHR 2002-IX (extracts)). However, when no such discontinuation occurs, the Court has found a violation (see Tomasović v. Croatia, cited above, § 31; and Muslija v. Bosnia and Herzegovina, no. 32042/11, § 37, 14 January 2014).

50. However, the Court has also found in its previous case-law (see R.T. v. Switzerland (dec.), no. 31982/96, 30 May 2000; and Nilsson v. Sweden (dec.), no. 73661/01, 13 December 2005) that although different sanctions (suspended prison sentences and withdrawal of driving licences) concerning the same matter (drunken driving) have been imposed by different authorities in different proceedings, there has been a sufficiently close connection between them, in substance and in time. In those cases the Court found that the applicants were not tried or punished again for an offence for which they had already been finally convicted in breach of Article 4 § 1 of Protocol No. 7 to the Convention and that there was thus no repetition of the proceedings.

51. Turning to the present case and regarding whether there was repetition in breach of Article 4 § 1 of Protocol No. 7 to the Convention, the Court notes that it is true that both the applicant's conviction and the tax surcharges imposed on him form a part of the sanctions under Finnish law for the failure to provide information about income in a tax declaration with a result that too low tax assessment is made. However, under the Finnish system the criminal and the administrative sanctions are imposed by different authorities without the proceedings being in any way connected: both sets of proceedings follow their own separate course and become final independently from each other. Moreover, neither of the sanctions is taken into consideration by the other court or authority in determining the severity of the sanction, nor is there any other interaction between the relevant authorities. More importantly, the tax surcharges are under the Finnish system imposed following an examination of an applicant's conduct and his or her liability under the relevant tax legislation which is independent from the assessments made in the criminal proceedings. This contrasts with the Court's earlier cases R.T. and Nilsson relating to driving licences, where the decision on withdrawal of the licence was directly based on an expected or final conviction for a traffic offence and thus did not contain a separate examination of the offence or conduct at issue. Therefore, it cannot be said that, under the Finnish system, there is a close connection, in substance and in time, between the criminal and the taxation proceedings.

52. Consequently, the present case concerns two parallel and separate sets of proceedings of which the first set became final on 1 April 2009 while the second set was initiated on 19 August 2008. The two sets of proceedings were thus pending concurrently until 1 April 2009 when the first set became final. As the second set of proceedings was not discontinued after the first set of proceedings became final but was continued until a final decision on 1 September 2010, the applicant was convicted twice for the same matter in two sets of proceedings which became final on 1 April 2009 and 1 September 2010 respectively.

53. The Court would acknowledge in this connection that it might sometimes be coincidental which of the parallel proceedings first becomes final, thereby possibly creating a concern about unequal treatment. However, in view of the margin of appreciation left to High Contracting Parties, it falls within their power to determine their own criminal policy and the manner in which their legal system is organised. The High Contracting Parties are free to develop their criminal policy and legal system in accordance with their applicable international obligations, in particular the Convention and its Protocols (see mutatis mutandis Achour v. France [GC], no. 67335/01, § 44, ECHR 2006-IV). It appears that in Finland the case-law and the legislation have already been modified accordingly.

54. In conclusion, the Court finds that there has been a violation of Article 4 of Protocol No. 7 to the Convention since the applicant was convicted twice for the same matter in two separate sets of proceedings.

…

Lucky Dev proti Švédsku

rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 27. 11. 2014,

stížnost č. 7356/10

Výňatek z judikátu:

…

6. By a decision of 1 June 2004 the Tax Agency (Skatteverket), noting that the applicant ran two restaurants together with her husband, Mr Shibendra Dev (who also lodged an application before the Court; no. 7362/10), found that they should each declare half of the proceeds and the costs of that business. As the applicant, in her tax return, had not declared all her income and had, moreover, not declared it in the correct manner, the Agency revised upwards her income for 2002 (i.e. the taxation year 2003), finding her liable to pay tax on undeclared business income (inkomst av näringsverksamhet) amounting to 764,945 Swedish kronor (SEK; approximately 83,000 euros (EUR)). It also increased her liability to value-added tax (mervärdesskatt; "VAT") for 2002 by SEK 379,365 (approximately EUR 41,000). Finally, as the information supplied by the applicant in her tax return was found to be incorrect and the revision had had to be made under a discretionary assessment procedure, given the business's deficient accounting, the Agency ordered her to pay tax surcharges (skattetillägg), amounting to 40% and 20%, respectively, of the increased income tax and VAT.

...

10. Criminal proceedings were initiated against the applicant on 5 August 2005 in regard to the above conduct.

11. By a judgment of 16 December 2008 the Stockholm District Court (tingsrätt) convicted the applicant of an aggravated bookkeeping offence (grovt bokföringsbrott). She was given a suspended sentence and ordered to perform 160 hours of community service. The offence concerned the same period as the above-mentioned tax decisions, that is, the year 2002. The District Court found that the bookkeeping of the restaurant business had been seriously deficient and that the applicant and her husband had been responsible for failing to account for considerable proceeds and VAT, which had involved large profits for them. In regard to the public prosecutor's claim that the applicant was guilty also of an aggravated tax offence (grovt skattebrott), the court considered that it could not be ruled out that, as she claimed to have relied on her husband running the business properly and their accountant having entered the correct figures in her tax return, she had been unaware that her tax return contained false information. Thus, it had not been shown that she had intended to give incorrect information, for which reason the indictment was dismissed in this respect.

…

30. The applicant complained that, through the imposition of tax surcharges and the trial for a tax offence and a bookkeeping offence, of which she was convicted of the latter, she had been tried and punished twice for the same offence.

…

34. Finally, the Government contended that, in so far as the bookkeeping offence was concerned, the two sets of proceedings were neither identical nor substantially the same. The tax surcharges imposed and the conviction for a bookkeeping offence did not refer to the same offence. This part of the complaint under Article 4 of Protocol No. 7 should thus be declared inadmissible as being manifestly ill-founded.

…

2. The Court's assessment

(a) The application of the Court's jurisprudence to the facts of the present case

50. The Court will first deal with the Government's submission that the complaint revealed no violation of Article 4 of Protocol No. 7 as the criminal proceedings had been finalised a month before the Sergey Zolotukhin judgment (cited above) and thus at a time when the Court's case-law indicated that the Swedish system was in conformity with this provision. In this regard, the Court would point out that the Zolotukhin case was introduced with the Court in April 2003 and concerned events that had taken place in 2002 and 2003. Accordingly, in so far as the Court changed or modified its approach on issues concerning ne bis in idem when it delivered its judgment in February 2009, it did so in relation to factual circumstances which, by then, were six to seven years old. Generally, if events in the past are to be judged according to jurisprudence prevailing at the time when the events occurred, virtually no change in case-law would be possible. While the Court acknowledges that, at the time of the criminal proceedings against the applicant, there had been an earlier decision relating to double proceedings in Swedish tax matters which concluded that a complaint concerning similar circumstances was manifestly ill-founded (Rosenquist, cited above), the present case must nevertheless be determined with regard to the case-law existing at the time of the Court's examination. In any event, bearing in mind that Article 4 of Protocol No. 7 prohibits the repetition of proceedings after the date on which a first set of proceedings has been finally examined, it should be reiterated that the tax proceedings continued until 20 October 2009, well beyond the date of delivery of the judgment in the Zolotukhin case.

(b) Whether the imposition of tax surcharges was criminal in nature

51. The Court has found in several judgments concerning Sweden that the imposition of tax surcharges involves the determination of a "criminal charge" within the meaning of Article 6 of the Convention and that that provision is therefore applicable to tax proceedings in so far as they concern tax surcharges (see, for instance, Janosevic v. Sweden, no. 34619/97, §§ 64-71, ECHR 2002-VII). Moreover, the notion of "penalty" does not have different meanings under different provisions of the Convention (Göktan v. France, no. 33402/96, § 48, ECHR 2002-V). Accordingly, in the decision on admissibility in the case of Manasson v. Sweden (no. 41265/98, 8 April 2003), it was concluded that proceedings involving tax surcharges were "criminal" not only for the purposes of Article 6 of the Convention but also for the purposes of Article 4 of Protocol No. 7. Accordingly, noting that the parties do not dispute this, the Court concludes that both sets of proceedings in the present case were "criminal" for the purposes of Article 4 of Protocol No. 7.

(c) Whether the criminal offences for which the applicant was prosecuted were the same as those for which the tax surcharges were imposed on her (idem)

52. The Court acknowledged in the case of Sergey Zolotukhin v. Russia (cited above, §§ 78-84) the existence of several approaches to the question whether the offences for which an applicant was prosecuted were the same. Finding that this situation created legal uncertainty, the Court went on to provide a harmonised interpretation of the notion of the "same offence" – the idem element of the ne bis in idem principle – for the purposes of Article 4 of Protocol No. 7. It considered that an approach which emphasised the legal characterisation of the offences in question was too restrictive on the rights of the individual and risked undermining the guarantee enshrined in that provision. Accordingly, it took the view that Article 4 of Protocol No. 7 had to be understood as prohibiting the prosecution or trial of a second

"offence" in so far as it arises from identical facts or facts which are substantially the same. The Court's inquiry should therefore focus on those facts which constitute a set of concrete factual circumstances involving the same defendant and which are inextricably linked together in time and space, the existence of which must be demonstrated in order to secure a conviction or institute criminal proceedings.

53. In the criminal proceedings in the present case, the applicant was indicted for an aggravated tax offence and an aggravated bookkeeping offence. The District Court acquitted her of the former offence but convicted her of the latter. Both parties submitted that the facts underlying the indictment for the tax offence were at least substantially the same as those leading to the imposition of tax surcharges. The Government contended that there was no such congruence in so far as the bookkeeping offence was concerned.

54. In so far as the tax offence is concerned, the Court agrees with the parties. The applicant's indictment and the imposition of tax surcharges were based on the same failure to declare business proceeds and VAT. Moreover, the tax proceedings and the criminal proceedings concerned the same period of time and essentially the same amount of evaded taxes. Consequently, in this respect, the idem element of the ne bis in idem principle is present.

55. However, the situation is different with regard to the bookkeeping offence. As has been observed by the Court on previous occasions (see Manasson v. Sweden (dec.), cited above, at pp. 22-23, and Carlberg v. Sweden, no. 9631/04, §§ 69-70, 27 January 2009) the obligation of a businessperson to enter correct figures in the books is an obligation per se, which is not dependent on the use of bookkeeping material for the determination of tax liability. In other words, the applicant, while not having fulfilled the legal bookkeeping requirements, could later have complied with the duty to supply the Tax Agency with sufficient and accurate information by, for instance, correcting the information contained in the books or by submitting other material which could adequately form the basis of a tax assessment. Accordingly, the applicant's submission of the incorrect bookkeeping material to the agency in support of the claims and statements made in her tax return and her failure to provide the agency with other reliable documentation on which it could base its tax assessment constituted important additional facts in the tax proceedings which did not form part of her conviction for a bookkeeping offence. In these circumstances, the two offences in question were sufficiently separate to conclude that the applicant was not punished twice for the same offence. Thus, the applicant's trial and conviction for an aggravated bookkeeping offence do not disclose any failure to comply with the requirements of Article 4 of Protocol No. 7.

(d) Whether there was a final decision

56. The Court reiterates that the aim of Article 4 of Protocol No. 7 is to prohibit the repetition of criminal proceedings that have been concluded by a "final" decision. According to the Explanatory Report to Protocol No. 7, which itself refers back to the European Convention on the International Validity of Criminal Judgments, a "decision is final 'if, according to the traditional expression, it has acquired the force of res judicata. This is the case when it is irrevocable, that is to say when no further ordinary remedies are available or when the parties have exhausted such remedies or have permitted the time-limit to expire without availing themselves of them'". This approach is well entrenched in the Court's case-law (see, for example, Nikitin v. Russia, no. 50178/99, § 37, ECHR 2004-VIII). Decisions against which an ordinary appeal lies are excluded from the scope of the guarantee contained in Article 4 of Protocol No. 7 as long as the time-limit for lodging such an appeal has not expired. On the other hand, extraordinary remedies such as a request for re-opening of the proceedings or an application for extension of the expired time-limit are not taken into account for the purposes of determining whether the proceedings have reached a final conclusion. Although these

remedies represent a continuation of the first set of proceedings, the "final" nature of the decision does not depend on their being used. It is important to point out that Article 4 of Protocol No. 7 does not preclude the re-opening of the proceedings, as stated clearly by the second paragraph of Article 4 (see Sergey Zolotukhin v. Russia, cited above, §§ 107-108, with further references).

57. In the present case, there was a final decision on 16 December 2008 when the District Court, inter alia, acquitted the applicant of the charges relating to a tax offence. As the applicant did not lodge an appeal against that judgment, it acquired legal force on 8 January 2009. Thus, she was finally acquitted of the tax offence on the latter date.

(e) Whether there was a duplication of proceedings (bis)

58. Article 4 of Protocol No. 7 is not confined to the right not to be punished twice but extends to the right not to be tried twice (see Franz Fischer v. Austria, no. 37950/97, § 29, 29 May 2001). Were this not the case, it would not have been necessary to add the word "punished" to the word "tried" since this would be mere duplication. Article 4 of Protocol No. 7 applies even where the individual has merely been prosecuted in proceedings that have not resulted in a conviction. The provision contains three distinct guarantees and provides that no one shall be (i) liable to be tried, (ii) tried or (iii) punished for the same offence (see Sergey Zolotukhin v. Russia, cited above, § 110, with further references).

59. As is clear from the above, further criminal proceedings against an individual are prohibited when a decision concerning the same offence is final; Article 4 of Protocol No. 7 does not, however, preclude that several concurrent sets of proceedings are conducted before that final decision has been issued. In such a situation it cannot be said that the individual is prosecuted several times "for an offence for which he has already been finally acquitted or convicted" (see Garaudy v. France (dec.), no. 65831/01, ECHR 2003-IX (extracts)). There is no issue under the Convention when, in a situation of two parallel sets of proceedings, the second set of proceedings is discontinued when the first set of proceedings has become final (see Zigarella v. Italy (dec.), no. 48154/99, ECHR 2002-IX (extracts)). However, when no such discontinuation occurs, the Court has found a violation (see Tomasović v. Croatia, no. 53785/09, §§ 30-32, 18 October 2011; and Muslija v. Bosnia and Herzegovina, no. 32042/11, § 37, 14 January 2014).

60. Accordingly, the Court would emphasise that Article 4 of Protocol No. 7 does not provide protection against lis pendens. In the Swedish context, simultaneous tax proceedings determining tax surcharges and criminal proceedings examining a corresponding tax offence would thus not be incompatible with Article 4 of Protocol No. 7. A violation of this provision would occur, however, if one set of proceedings continued after the date on which the other set of proceedings was concluded with a final decision. That final decision would require that the other set of proceedings be discontinued. The Court notes that the Swedish supreme courts have concluded, having regard to Swedish legal tradition, that also ongoing, not finalised proceedings preclude the commencement of other proceedings concerning the same offence and have taken the view that the procedural hindrance materialises when the Tax Agency decides to impose tax surcharges or when a criminal indictment is brought against an individual, whichever comes first (see paragraphs 20 and 23 above). However, this guarantee against multiple proceedings cannot be derived from Article 4 of Protocol No. 7.

61. Notwithstanding the existence of a final decision, the Court has found in some cases (see R.T. v. Switzerland (dec.), no. 31982/96, 30 May 2000; and Nilsson v. Sweden (dec.), no. 73661/01, 13 December 2005) that although different sanctions (suspended prison sentences and withdrawal of driving licences) concerning the same matter (drunken driving) have been

imposed by different authorities in different proceedings, there has been a sufficiently close connection between them, in substance and in time. The conclusion in those cases was that the individuals were not tried or punished again for an offence for which they had already been finally convicted and that there was thus no repetition of the proceedings.

62. Turning to the facts of the present case, it is true that both the applicant's indictment for a tax offence and the tax surcharges imposed on her form part of the actions taken and sanctions imposed under Swedish law for the failure to provide accurate information in a tax return and that the two actions were foreseeable. However, they were examined by different authorities and courts without the proceedings being connected; both sets of proceedings followed their own separate course and they became final at different times. Moreover, the Supreme Administrative Court did not take into account the fact that the applicant had been acquitted of the tax offence when it refused leave to appeal and thereby made the imposition of tax surcharges final. Thus, in accordance with the Swedish system as it stood at the relevant time, the applicant's conduct as well as her criminal guilt under the Tax Offences Act and her liability to pay tax surcharges under the relevant tax legislation were determined in proceedings that were wholly independent of each other. It cannot be said that there was a close connection, in substance and in time, between the criminal proceedings and the tax proceedings. This contrasts with the Court's earlier cases R.T. v. Switzerland and Nilsson v. Sweden (cited above) where the decisions on withdrawal of a driving licence were directly based on an expected or final conviction for a traffic offence and thus did not contain a separate examination of the offence or conduct at issue (see further Nykänen v.Finland, cited above, § 51).

63. Accordingly, the present case concerns two parallel and separate sets of proceedings of which the tax proceedings commenced on 1 June 2004 and were finalised on 20 October 2009 and the criminal proceedings were initiated on 5 August 2005 and became final on 8 January 2009. The two proceedings were thus pending concurrently for almost three and a half years. This duplication of proceedings did not involve a breach of Article 4 of Protocol No. 7. However, the tax proceedings were not terminated and the tax surcharges were not quashed after the criminal proceedings had become final but continued for a further nine and a half months until 20 October 2009. Therefore, the applicant was tried "again" for an offence for which she had already been finally acquitted.

64. For these reasons, there has been a violation of Article 4 of Protocol No. 7 to the Convention.

II. Alleged violation of article 6 of the convention

65. The applicant complained that she had not had a fair hearing in the tax proceedings and that she had not been presumed innocent. She relied on Article 6 §§ 1 and 2 of the Convention, the relevant parts of which provide the following:

> "1. In the determination of ... any criminal charge against him, everyone is entitled to a fair ... hearing ... by [a] tribunal established by law. ...
>
> 2. Everyone charged with a criminal offence shall be presumed innocent until proved guilty according to law."

66. The applicant alleged that where, as in the present case, the tax liability had been determined through a discretionary assessment, the Tax Agency only had to make it probable (sannolikt) that the tax could not be adequately fixed based on the information supplied by the individual. In reality, therefore, the level of proof required for the Tax Agency's imposition of tax surcharges was merely "probable". Given that tax surcharges corresponded to a penal

sanction, this level of proof was too low; to comply with the requirements of Article 6 it should rather be "beyond reasonable doubt".

67. The Court has examined similar complaints in previous Swedish cases on tax-related matters (see, for instance, Janosevic, cited above, §§ 99-104, and Carlberg, cited above, §§ 56-57). It has concluded that the Swedish system operates with a presumption – which is acceptable in principle, if applied reasonably proportionate to the aim – that inaccuracies found during a tax assessment are due to an inexcusable act attributed to the taxpayer and that it is not manifestly unreasonable to impose tax surcharges as a penalty for that act. The individual is not left without means of defence. He or she may lodge a challenge against the Tax Agency's tax assessment in court which, if successful, will have an automatic effect on the surcharges. He or she may also put forward grounds for a reduction or exemption of the surcharges themselves. Furthermore, regard must be had to the financial interests of the State in tax matters. A system of taxation principally based on information supplied by the taxpayer would not function properly without some form of sanction against the provision of incorrect or incomplete information, imposed according to standardised rules. In the Court's view, provided that the courts make a nuanced assessment in the individual case as to the grounds for imposing as well as exempting the surcharges, the fact that the level of proof required for the imposition of surcharges is the same as the level required for the fixing of the tax itself does not involve a breach of Article 6.

…

FOR THESE REASONS, THE COURT, UNANIMOUSLY,

1. Declares the complaint concerning Article 4 of Protocol No. 7 to the Convention admissible and the remainder of the application inadmissible;

2. Holds that there has been a violation of Article 4 of Protocol No. 7 to the Convention due to the fact that the tax proceedings determining the tax surcharges continued after the criminal proceedings had become final, to the extent that the latter involved the determination of a tax offence, but not in respect of the bookkeeping offence;

…

Frisvold a Flom-Jacobsen proti Norsku

shrnutí ke stížnostem č. 24130/11 a 29758/11

STATEMENT OF FACTS

1. The first applicant, Mr Hans Frisvold, was born in 1960 and lives in Drøbak, Norway. The second applicant, Mr Harald Bentzrod Flom-Jacobsen, was born in 1965 and lives in Florida, the United States of America. They are both Norwegian nationals. They were represented before the Court by Mr R. Kjeldahl, a lawyer practising in Oslo.

A. The circumstances of the case

2. The facts of the cases, as submitted by the applicants, may be summarised as follows.

1. The first applicant

3. In 2005 the tax authorities started a tax audit on a company named Software Innovation ASA. They subsequently reported the first applicant to *Økokrim* (the Norwegian National Authority for Investigation and Prosecution of Economic and Environmental Crime) with regard to matters that later led to his indictment for serious tax fraud. He was interviewed first as a witness on 6 December 2007, and on 14 December 2007 he was arrested. He admitted the factual circumstances but did not accept criminal liability. He was released after four days.

4. On 14 October 2008 the first applicant was indicted of violations of sections 12-1 (1)(a), cf. 12-2, of the Tax Assessment Act 1980 (*ligningsloven*).

5. On 24 November 2008 the Tax Administration (*skattekontoret*) amended the tax assessment for the years 2002 to 2007, after issuing a warning to that effect on 26 August 2008. For the year 2002 the amendment was made on the ground that the first applicant had omitted to declare general income of 3,259,341 Norwegian *kroner* (NOK), which item was accordingly increased from NOK 65,655 to NOK 3,193,686. Moreover, with reference to sections 10-2(1) and 10-4(1) of the Tax Assessment Act, the tax office ordered him to pay a tax surcharge of 30%, to be calculated on the basis of the tax that he owed in respect of the undeclared amount. The first applicant did not lodge an appeal against that decision and paid the outstanding tax due and the surcharge before the expiry of the three-week time-limit for lodging an appeal.

6. On 2 March 2009 the Follo District Court (*tingrett*) convicted the first applicant on charges of aggravated tax fraud and sentenced him to one year's imprisonment on account of his having failed to declare in his tax declaration for 2002 NOK 3,259,341 in earnings obtained abroad. In the determining of the sentence regard was had to the fact that a tax surcharge had already been imposed on him.

7. The first applicant appealed, complaining that, in breach of Article 4 of Protocol No. 7, he had been both prosecuted and punished twice: in respect of the same offence under section 12-1 he had been charged and indicted by the public prosecutor, then had a tax surcharge imposed by the tax authorities, which he had paid, and had thereafter been convicted and sentenced.

8. By a judgment of 12 April 2010 the Borgarting High Court (*lagmannsrett*) unanimously rejected his appeal, as did the Supreme Court (*Høyesterett*) by a judgment of 27 September 2010.

9. In its judgment, the Supreme Court first considered whether the two sets of proceedings in question had concerned the same factual circumstances (*samme forhold*). In this connection it

noted the developments in the Convention case-law expounded in the Grand Chamber judgment of *Sergey Zolotukhin v. Russia* [GC], no. 14939/03, §§ 52, 53, 80-82, 84, ECHR 2009) and the attempt in that judgment to harmonise by concluding as follows:

> "... Article 4 of Protocol No. 7 must be understood as prohibiting the prosecution or trial of a second 'offence' in so far as it arises from identical facts or facts which are substantially the same. ... The Court's inquiry should therefore focus on those facts which constitute a set of concrete factual circumstances involving the same defendant and [are] inextricably linked together in time and space ...".

10. In the present instance, the Supreme Court observed, there was no doubt that the factual circumstances underlying the decision to impose tax surcharges and the criminal prosecution had sufficient common features to meet these criteria. In both instances, the factual basis was the omission to declare income in the tax declaration. The requirement that the proceedings relate to the same matter had accordingly been met.

11. The Supreme Court next examined whether both sets of proceedings concerned an "offence" in the sense of Article 4 of Protocol No. 7. In this regard the Supreme Court reiterated its ruling reported in *Rt.* 2002 p. 509 (see paragraph 32 below) that tax surcharges at the ordinary level (30%) were covered by the notion of "criminal charge" in Article 6 § 1. That assessment had relied on the three so-called "Engel criteria" (the legal classification of the offence under national law; the nature of the offence; and the degree of severity of the penalty that the person concerned risked incurring) spelled out in the Court's judgment in *Engel and Others v. the Netherlands*, 8 June 1976, § 82, Series A no. 22). Of importance for the Supreme Court's assessment was the general preventive purpose of the tax surcharge and the fact that, because 30% was a high rate, the charge could involve very considerable sums. The Supreme Court further had regard to its judgment reported in *Rt*. 2004 p. 645, where it held in the light of the European Court's case-law (that the notion of penalty should not have different meanings under different provisions of the Convention) that a 30% tax surcharge was also a criminal matter for the purposes of Article 4 of Protocol No. 7, a stance adopted without further discussion in *Rt*. 2006 p. 1409.

12. The Supreme Court also noted that both the Directorate of taxation (*Skattedirektoratet*) and the Director of Public Prosecutions (*Riksadvokaten*) were of the view that it was unlikely that a tax surcharge at the ordinary level would not be deemed criminal punishment for the purposes of Article 4 of Protocol No. 7.

13. The Supreme Court further had regard to the Court's more recent case-law (*Mjelde v. Norway* (dec.), no. 11143/04, 1 February 2007; *Storbråten v. Norway* (dec.), no. 1277/04, ECHR 2007- ... (extracts); *Haarvig v. Norway* (dec.), no. 11187/05, 11 December 2007, with references to *Malige v. France*, 23 September 1998, § 35, *Reports of Judgments and Decisions* 1998-VII; and *Nilsson v. Sweden* (dec.), no. 73661/01, ECHR 2005-XIII) suggesting that a wider range of criteria than the "Engel criteria" applied to the assessment under Article 4 of Protocol No. 7. It found confirmation in *Sergey Zolotukhin* (cited above, §§ 52-57) – later followed in *Ruotsalainen v. Finland* (no. 13079/03, §§ 41-47, 16 June 2009) – that the three "Engel criteria" for establishing the existence of a "criminal charge" in the sense of Article 6 applied equally to the notion of criminal punishment in Article 4 of Protocol No. 7.

14. Against this background, the Supreme Court found no ground for departing from its above-mentioned plenary rulings of 2004 and 2006, holding that tax surcharges at the ordinary level were to be considered as "criminal punishment" (*straff*) for the purposes of Article 4 of Protocol No. 7.

15. It went on to observe that a condition for protection under the above-mentioned provision was that the decision which barred further prosecution – in this case the decision of 24 November 2008 to impose ordinary tax surcharges – was final. That decision had not been appealed against within the three-week time-limit, which had expired on 15 December 2008, and was in this sense final. If, on the other hand, the expiry of the six-month time-limit for lodging a judicial appeal under section 11-1 (4) of the Tax Assessment Act were to be material, the decision had not yet become final when the District Court delivered its judgment of 2 March 2009.

16. The words "finally acquitted or convicted" in Article 4 of Protocol No. 7 had been formulated with a view to situations where the barring decision was a judgment in a criminal case. The Court had established that a decision was final when it was *res judicata*, when no further ordinary remedies were available. In this regard, when a decision became *res judicata* according to the rules of national law would be decisive. Neither the wording nor the preparatory works, nor the case-law provided any guidance for situations where the barring decision was an administrative one. It was reiterated that in *Rt*. 2002 p. 557, the Supreme Court had pronounced a leading view to the effect that a final tax assessment decision, including a decision on tax surcharges, ought to be regarded as final when the tax payer was precluded from challenging it (p. 570), without specifying, however, whether it was the time-limit for administrative appeal or the one for judicial appeal which was decisive. In the present case, the Supreme Court observed that the best solution would be to consider that the three-week time-limit for administrative appeal was decisive in relation to Article 4 of Protocol No. 7. Otherwise, there would be clarity only after six months where the tax payer did not institute proceedings before the courts and, where he or she so did, only after a legally enforceable judgment, which period would vary and could be long. The clearest solution would therefore be to consider the time-limit for administrative appeal as being decisive.

17. The Supreme Court noted that the first applicant had been charged on 14 December 2007 and that the warning about the modification to his tax assessment had been sent on 26 August 2008. Thereafter the case concerning the tax surcharges and the criminal case had been conducted in parallel until they had been decided respectively by a decision of 24 November 2008 and a judgment of 2 March 2009. A central question in this case was whether there had been successive prosecution, which was contrary to Article 4 of Protocol No. 7, or parallel treatment, which was permissible to some extent. In this connection the Supreme Court had regard to two decisions of inadmissibility, *R.T. v. Switzerland* (dec.), no. 31982/96, 30 May 2000, and *Nilsson v. Sweden* (dec.), no. 73661/01, § ECHR 2005-XIII, in particular the following passage from the latter:

> "However, the Court is unable to agree with the applicant that the decision to withdraw his driving licence amounted to new criminal proceedings being brought against him. While the different sanctions were imposed by two different authorities in different proceedings, there was nevertheless a sufficiently close connection between them, in substance and in time, to consider the withdrawal to be part of the sanctions under Swedish law for the offences of aggravated drunken driving and unlawful driving (see *R.T. v. Switzerland*, cited above, and, mutatis mutandis, *Phillips v. the United Kingdom*, no. 41087/98, § 34, ECHR 2001-VII). In other words, the withdrawal did not imply that the applicant was 'tried or punished again ... for an offence for which he had already been finally ... convicted', in breach of Article 4 § 1 of Protocol No. 7."

18. In the present case, the Supreme Court held, there could be no doubt that the there was a sufficient connection in substance and time. The two cases had their basis in the same factual circumstances – the lack of information in the tax declaration which had led to too low a tax assessment. The criminal proceedings and the administrative proceedings had been conducted

in parallel (compare *Ruotsalainen*). After the firstapplicant had been charged on 14 December 2007, a warning had followed on 26 August 2008 about an amendment to his tax assessment, then an indictment on 14 October 2008, the tax authorities' decision of 24 November 2008 decision to amend the assessment, and the District Court's judgment of 2 March 2009. To a great degree the administrative- and the criminal-law processing had been intertwined.

19. The purpose behind Article 4 of Protocol No. 7, of providing protection against the burden of being exposed to a new procedure, had applied to a lesser degree here, where the first applicant had had no legitimate expectation of being exposed to only one procedure. In such a situation the interest in ensuring effective prosecution was preponderant.

2. The second applicant

20. Following the tax audit in 2005 referred to in paragraph 4 above, during the autumn of 2007 the tax authorities reported to *Økokrim* that the second applicant had failed to declare in his tax declaration for the taxation year 2002 income of NOK 4,561,881 earned from his sale of certain shares. The said authorities decided on 5 December 2008 to amend the applicant's tax assessment to the effect that he owed NOK 1,302,526 in tax in respect of the afore-mentioned income. In addition, with reference to sections 10-2 (1) and 10-4 (1) of the Tax Assessment Act, the tax office decided to impose a tax surcharge amounting to 30%, after issuing a warning to this effect on 16 October 2008. The second applicant paid the tax due and the surcharge and did not appeal against the decision, which became final on 26 December 2008.

21. In the meantime, on 11 November 2008 the public prosecutor indicted the second applicant of a violation of section 12-1 (1) (a), cf. section 12-2, of the Tax Assessment Act on the ground that for the taxation year(s) 2001 and/or 2002 he had omitted to declare income of NOK 4,651,881 in his tax declaration, which represented a tax liability of NOK 1,302,526. The public prosecutor requested the Oslo City Court (*tingrett*) to pass a summary judgment (*forelegg*) based on his confession.

22. On 10 February 2009 the second applicant withdrew his confession, as a result of which the public prosecutor issued a revised indictment on 29 May 2009 which included the same charges.

23. On 30 September 2009 the City Court, after holding an adversarial hearing, convicted the second applicant on the charges and sentenced him to one year's imprisonment, account being taken of the fact that he had already had a tax surcharge imposed on him.

24. The second applicant appealed against City Court procedure to the Borgarting High Court, arguing in particular that by reason of the prohibition against double jeopardy in Article 4 of Protocol No. 7, the fact that he had had a tax surcharge imposed on him constituted a bar against criminal conviction. Thus he requested that the City Court's judgment be quashed (*opphevet*) and that the prosecution case be dismissed (*avvist*) from the courts.

25. By a judgment of 8 July 2010 the High Court rejected the second applicant's appeal, relying essentially on its reasoning in the case of the first applicant, similar to that of the Supreme Court summarised above (see paragraphs 9 to 19 above). Thus, the High Court found that the tax authorities' decision of 5 December 2008 ordering him to pay a tax surcharge of 30% did constitute a criminal punishment (*straff*); that the decision had become "final" upon the expiry of the time-limit for lodging an appeal on 26 December 2008; and that the decision on the tax surcharge and the subsequent criminal conviction concerned the same matter.

26. Moreover, as in the case of the first applicant, the High Court considered that parallel proceedings – both administrative and criminal ones – were to some extent permissible under Article 4 of Protocol No. 7, provided that the second proceedings had commenced before the first ones had become final. Where that minimum requirement had been fulfilled, an assessment had to be made of the state of progress of the second set and, not least, whether there was a sufficient connection in substance and in time between the first and the second decision.

27. As to the concrete assessment of the second applicant's case, the High Court observed that the criminal proceedings and the tax proceedings had in fact been conducted in parallel since as far back as the tax authorities' complaint to the police in the autumn of 2007 and until the decision to impose the tax surcharge had been taken in December 2008. This state of affairs was similar to the case of the first applicant. The second applicant had been indicted and the case referred to the City Court with a request for a summary judgment on the basis of his confession on 11 November 2008, thus, before the decision on the tax surcharge. Thus, the criminal proceedings had reached a relatively advanced stage by the time the decision to impose the tax surcharge had been taken. The *nine*-month period – from when the tax authorities' decision of 5 December 2008 had become final until the second applicant's conviction of 30 September 2009 by the City Court – had been somewhat longer than the *two-and-a-half*-month period in the case of the first applicant. However, this could be explained by the fact that the second applicant had withdrawn his confession in February 2009, with the consequence that he had had to be indicted anew on 29 May 2009 and an ordinary trial hearing had had to be scheduled. Against this background, the High Court (like the City Court) concluded that there was undoubtedly a sufficient connection in substance and time between the decision on the tax surcharges and the later criminal conviction.

28. On 29 October 2010 the Appeals Leave Committee of the Supreme Court refused the applicant leave to appeal, finding that such leave was warranted neither by the general importance of the case nor by any other reason.

B. Relevant domestic law and practice

29. Under section 10-2(1) of Chapter 10 on Tax Surcharges (*Tilleggsskatt*) of the Tax Assessment Act, a taxpayer who has provided the tax authorities with inaccurate or incomplete information which has led to or could have led to too low a tax assessment may be liable to pay a tax surcharge. In the event that the conditions for imposing a tax surcharge are fulfilled, the surcharge will normally be assessed at 30% of the tax assessed on the amount which has been or could have been evaded (section 10-4 (1)).

30. Chapter 12 on Punishment (*Straff*) includes the following provisions of relevance to the present case:

> "Section 12-1 (Tax Fraud)
>
> 1. A person shall be punished for tax fraud if he or she with intent or as a result of gross negligence
>
> (a) provides the tax authorities with incorrect or incomplete information when he is aware or ought to be aware that this could lead to advantages pertaining to taxes or charges, ...
>
> Section 12-2 (Aggravated Tax Fraud)
>
> 1. Aggravated tax fraud shall be punished by a fine or up to 6 years' imprisonment. Aiding and abetting shall be punished likewise.

2. In deciding whether tax fraud is aggravated particular emphasis shall be placed on whether the act may lead to the evasion of a very significant amount in tax or charges, if the act is carried out in a manner which makes its discovery particularly difficult, if the act has been carried out by abuse of position or a relationship of trust or if there has been aiding and abetting in connection with the performance of professional duties.

3. In application of the criteria stated in subsection 2., several offences may be considered together.

4. This section shall also be applicable in the event of ignorance about the factors that make the act aggravated if the ignorance is seriously negligent."

31. In two plenary judgments of 3 May 2002 (*Rt.* 2002 p. 557 and *Rt.* 2002 p. 497) the Supreme Court concluded that a criminal case should be dismissed if the accused had already been subjected to tax surcharges of 60%, or else there would be a violation of Article 4 of Protocol No. 7. Regard was had to an earlier ruling of 23 June 2000, in which the Supreme Court had concluded that a 60% tax surcharge constituted a "criminal charge" within the meaning of Article 6 of the Convention. Considering the matter as a whole in the light of the second and third of the so-called "Engel criteria" (see paragraph 43 below), the Supreme Court found that the character of the offence militated to some extent in favour of considering it as "criminal", not least the close connection with the increased tax surcharge (60%), and with the ordinary criminal offence having the same objective constitutive elements as the latter, which were weighty considerations. The fact that the high percentage of the ordinary surcharge – 30% – could lead to a substantial financial liability meant that the severity of the sanction was comparable. Nor could it be decisive that a surcharge could not constitute a ground for imprisonment or that imprisonment could not be imposed as an alternative in the event of failure to pay.

32. In a third judgment of 3 May 2002 (*Rt*. 2002 p. 509), which concerned only Article 6 of the Convention, the Supreme Court found that the imposition of a 30% tax surcharge constituted a "criminal charge" for the purposes of that provision. In subsequent judgments reported in *Rt*. 2004 p. 645 and *Rt*. 2006 p. 1409, it held that a 30% tax surcharge was also a criminal matter for the purposes of Article 4 of Protocol No. 7. On the other hand, the majority of the Supreme Court found that the provision on ordinary tax surcharges in section 10-2, cf. section 10-4 (1) did not contain the same essential elements as the penal provision in section 12-1, and that it did not concern the same offence within the meaning of Article 4 of Protocol No. 7; in particular, whereas the latter presupposed intent or gross negligence, the former was imposed on near-strict grounds and the provisions served different purposes.

33. The following information concerning the system of tax surcharges is set out in the judgments of 3 May 2002.

34. Under the Tax Assessment Act 1911, tax surcharges at a rate of 100% could be imposed. The rules adopted in 1980 provided in section 10-4 (1) for one standard rate of 30%, irrespective of guilt on the part of the taxpayer (and also a 15% charge in special exonerating circumstances). The setting up of a standard rate was guided by the desire to remove as far as possible the criminal character of a tax surcharge. Because of the similarities with criminal punishment, the tax authorities had been reluctant to impose tax surcharges. With a flat-rate tax surcharge it was considered that there would be a greater chance of criminal proceedings being brought in the more serious cases. The rules were, however, not implemented as the prosecution authorities lacked the capacity to deal with a substantial increase in this type of case. Therefore, in 1986 section 10-4 (1) was amended so as to authorise the imposition of 60% tax surcharges where section 10-2 (1) was breached with intent or through gross negligence. Under this new provision and sections 12-1 and 12-2 as amended in 1992, a two-

tier system was introduced in order to take account of instances of intent and gross negligence (*Rt.* 2002, p. 557 at p. 564).

35. Under national law (as it stood prior to the Supreme Court's 2002 judgments), tax surcharges were not considered criminal punishment. Liability to pay ordinary surcharges was established on near-strict grounds. According to the drafting history (*Ot.prp.nr 29 (1978-1979*), pp. 44–45), the Ministry attached significant weight to considerations of general prevention. A strong chance of a sanction in the form of a tax surcharge was viewed as more important than fewer and stricter sanctions. The tax surcharge was first and foremost to be a reaction to a taxpayer's having provided incorrect or incomplete declarations or information to the tax authorities, and to the considerable work and costs incurred by the community in carrying out controls and investigations. It was considered that those costs should to a certain extent be borne by those who had provided the incorrect or incomplete information (*Rt.* 2002 p. 509, at p. 520).

36. The taxpayer had an extensive duty to provide such information and material as was relevant for the tax assessment. This duty was fundamental to the entire national tax system and was underpinned by a system of controls and effective sanctions in the event of a violation. Tax assessment was a mass operation embracing millions of citizens. The purpose of tax surcharges was to secure the foundations of the national tax system. It was accepted that a properly functioning taxation system was a precondition for a functioning State and thus a functioning society (*Rt.* 2002 p. 509, at p. 525).

COMPLAINTS

37. The applicants complained that, in breach of Article 4 of Protocol No. 7, they had been both prosecuted and punished twice: in respect of the same offence under section 12-1 they had been charged and indicted by the public prosecutor and had had tax surcharges imposed on them by the tax authorities, which they had paid, and they had thereafter been convicted and sentenced.

QUESTIONS TO THE PARTIES

Were any of the applicants tried and punished again for an offence for which they had already been finally convicted, in breach of Article 4 of Protocol No. 7?

In this regard:

(a) Is so-called "parallel proceedings" permissible under this provision as it has been interpreted and applied in the Court's case-law?

(b) If so, was there a sufficiently close connection, in substance and in time, between the decision on the tax surcharges and the later criminal proceedings to consider them both as forming part of the sanctions under Norwegian law for the offence in question?

Obvodní soud pro Prahu 4

sp. zn. 6 T 145/2014

Výňatek z judikátu:

…

Obžalovaný je obžalobou státního zástupce Obvodního státního zastupitelství pro Prahu 4 […] stíhán pro shora uvedený skutek, v němž je spatřován trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné platby dle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c) tr. zkona.

Soud po prostudování obžaloby včetně spisového materiálu k obžalobě připojeného dospěl k závěru, že je na místě trestní stíhání obžalovaného zastavit, a to z důvodu níže uvedených.

Podle čl. 10 Ústavy České republiky vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.

Podle čl. 95 odst. 1 Ústavy České republiky soudce je při rozhodování vázán zákonem a mezinárodní smlouvou, která je součástí právního řádu; je oprávněn posoudit soulad jiného právního předpisu se zákonem nebo s takovou mezinárodní smlouvou.

Podle čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod publikované pod č. 209/1992 Sb. nikdo nemůže být stíhán nebo potrestán v trestním řízení podléhajícím pravomoci téhož státu za trestný čin, za který byl již osvobozen nebo odsouzen konečným rozsudkem podle zákona a trestního řádu tohoto státu.

…

Pokud se týká důvodu pro zastavení trestního stíhání, soud uvádí následující. Z dodatečného platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 na čl. 24 – 25 spisu vyplývá, že obžalovanému byla nejenom dovyměřena daň z příjmů za uvedené období ve výši 2.267.569,- Kč, ale též i penále z doměřené daně ve výši 453.513,- Kč. V případě daně z příjmů fyzických osob za rok 2008 pak byla obžalovanému doměřena daň ve výši 1.463.715,- Kč, za současného vyměření penále z doměřené daně ve výši 292.743,- Kč. Otázka daňové penále a vzniku překážky ne bis in idem při současně vedeném trestním řízení týkajícího se zkrácení daně, byla řešena Evropským soudem pro lidská práva, konkrétně pak rozsudkem Lucky Dev proti Švédsku, stížnost č. 7356/10. Z rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ze dne 27. 11. 2014 ve věci Lucky Dev proti Švédsku pak vyplývá, že uložení daňového penále obnáší „trestní obvinění“, přičemž řízení týkající se daňového penále mělo trestní povahu. Následné odsouzení pro trestný čin zkrácení daně by pak bylo v rozporu se zásadou ne bis in idem. S ohledem na shora uvedenou jednoznačnou judikaturu Evropského soudu pro lidská práva, nalézacímu soudu v trestní věci obžalovaného nezbylo než dospět k závěru, že uložením daňového penále vztahujícího se k daním z příjmů fyzických osob za roky 2007 a 2008 v rámci daňového řízení, tj. vyměřením penále ve vztahu k daním, ohledně nichž se vede proti obžalovanému toto trestní řízení pro trestný čin dle § 148 tr. zákona, došlo k vytvoření překážky ne bis in idem. Za situace, kdy proti obžalovanému nebylo zahájeno v této trestní věci trestní stíhání pro nedostatky ve vedení účetnictví (trestný čin dle § 125 tr. zákona – viz obsah usnesení o zahájení trestního stíhání – popis skutku) soudu nezbývalo, než trestní stíhaní zastavit.

…