

Aktuálny vývoj judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva pri aplikácii zásady *ne bis in idem* v kontexte duality daňového a trestného konania
Recent progress of judicial practise of European court of human rights in application of principle non bis in idem in duality of tax and criminal proceeding

Mgr. Juraj Kornhauser

Paneurópska vysoká škola, Fakulta práva, Ústav verejného práva
Advokátska kancelária AK | AK s. r. o.

Anotácia

Príspevok sa zaoberá ďalším posunom aplikácie zásady *ne bis in idem* v judikatúre Európskeho súdu pre ľudské práva podľa Čl. 4 Protokolu 7 Európskeho dohovoru o ľudských právach a základných slobodách, v kontexte duality daňového a trestného konania. Autor v príspevku poukazuje na podstatný vývoj judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v ponímaní časovej a vecnej súvislosti duality daňového a trestného konania, čo má bezprostredný význam pre aplikačnú prax vnútroštátnych súdov členských štátov Európskej únie.

Annotation

Contribution deals with further judicial progress of principle *non bis in idem* pursuant to Art. 4 Protocol 7 of European Convention on Human Rights and Fundamental Freedoms, while at this point it is aimed on issues in duplicity of tax and criminal proceeding. Author's contribution points out on significant evolvement of European Court of Human Rights in time and substance connection in relation to dual tax and criminal proceeding, where it has direct influence on application practise of domestic courts in member states of EU.

Kľúčové slová

Ne bis in idem, dualita trestného a daňového konania

Key words

Non bis in idem, duality of criminal and tax procedure

Úvod

Rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESĽP“) vo veci A a B proti Nórsku sa považuje za akýsi míľnik v judikatúre ESĽP vo vzťahu k aplikácii zásady *ne bis in idem* podľa Čl. 4 Protokolu 7 Európskeho dohovoru o ľudských právach a základných slobodách (ďalej len „Dohovor“), v prípadoch duality daňového a trestného konania. Neskoršia vnútroštátna judikatúra indikuje používanie právnych

názorov ESĽP z rozsudku vo veci A a B proti Nórsku, čo je len pozitívne. Čo pozitívne nie je, je, že právne záväzné závery ESĽP vo veci A a B proti Nórsku sa evidentne používajú vnútroštátnymi súdmi nesprávne, najmä v súvislosti so splnením podmienky časovej a vecnej spojitosti daňového a trestného konania. Uvedený záver autora príspevku potvrdzuje neskoršia judikatúra ESĽP, v ktorej došlo k upresneniu právnych záverov ESĽP pochádzajúcich z rozsudku A a B proti Nórsku. V tomto však naproti aplikačnej praxi slovenských a českých súdov neskoršie rozhodnutia ESĽP vedú k diametrálne odlišným záverom vo vzťahu k možnosti stíhania a potrestania páchatelov daňových trestných činov, a to až tak, že páchatel'a nemožno stíhať ani trestať z dôvodu prekážky zákazu nie dva krát o tej istej veci. V tomto kontexte sa budeme preto ďalej venovať rozsudkom ESĽP vo veciach Jóhannesson a ostatní proti Islandu[1], Bjarni Ármannsson proti Islandu[2], Bragi Guðmundur Kristjánsson proti Islandu[3] a Goulandris a Vardinogianni proti Grécku.[4]

Uplatňovanie zásady ne bis in idem v rozhodnutiach ESĽP podľa Čl. 4 Dohovoru Protokolu 7 v prípadoch duality daňového a trestného konania po vydaní rozsudku A a B proti Nórsku

Jóhannesson a ostatní proti Islandu

Prístup ESĽP k Čl. 4 Protokolu č. 7 Dohovoru vo veci A a B proti Nórsku bol v ďalšom rozsudku ESĽP vo veci Jóhannesson a ostatní proti Islandu potvrdený a detailnejšie rozoberaný. ESĽP daňového penále považoval za „trestnú“ sankciu, a rovnako, že daňové aj trestné konanie boli vedené pre ten istý skutok spočívajúci v nepriznaní príjmov, pričom otázka právoplatné vydaného rozhodnutia (final decision), v niektorom z týchto konaní bola pre ESĽP irelevantná, pretože podľa názoru ESĽP týmto nedochádza ku skutočnému zdvojeniu, ale ku komplementárnej kombinácii konaní, ktoré tvoria jeden celok.

ESĽP vo veci Jóhannesson a ostatní však supluje, že je potrebné kumulatívne splniť podmienku dostatočnej vecnej a časovej spojitosti oboch duálnych konaní, i. e. že trestné a daňové konanie musia byť vedené tak, aby spolu kreovali jeden komplementárny a integrovaný celok. V tomto pri skúmaní vecnej spojitosti medzi konaniami je potrebné zohľadniť štyri základné kritériá:

1. bol účel konaní odlišný alebo vzájomne sa dopĺňajúci ?
2. boli súbežne vedené konania právne i fakticky predvídateľným následkom protiprávneho konania ?
3. boli konania vedené takým spôsobom, aby sa predišlo dvojitému zhromažďovaniu a hodnoteniu dôkazov ?
4. bola sankcia uložená v jednom konaní reflektovaná pri trestaní v druhom konaní tak, aby súhrn uložených sankcií nebol pre trestaného neprimeranou záťažou ?[5]

Pravidlo úzkej časovej súvislosti medzi konaniami nevylučuje postupné vedenie konaní, avšak časová spojitost' medzi takými konaniami musí spĺňať podmienku dostatočnej časovej tesnosti chrániac tak stíhanú osobu pred neistotou a prieťahmi. Pokiaľ je požiadavka časovej spojitosti oslabená, resp. sa javí ako absentujúca, štát by mal zdôvodniť z akého dôvodu sa tak stalo, najmä je problematické ak sú prieťahy pričítateľné na ťarchu orgánom verejnej moci. (časovú spojitost' môže totiž narušiť aj obštrukčné správanie stíhaného, čo by s najväčšou pravdepodobnosťou nemohlo ísť na ťarchu štátu, pričom také správanie by malo byť identifikované ako zneužitie práva)

ESLP vo veci Jóhannesson a ost. mal za to, že podmienka, aby obe konania, ako aj v nich uložené sankcie sledovali odlišný účel, a vzájomne sa tak dopĺňali, bola splnená. „*Duplicita*“ oboch konaní bola predvídateľná. Islandské súdy pritom pri ukladaní trestu zväžili a dôvodili neprimeranú dĺžku konania a prihliadli na v predchádzajúcom daňovom konaní uložené daňové sankcie ako majetkovú represiu.

Podstatným právnym momentom vo veci vo veci Jóhannesson a ost. je, že podľa ESLP absentovalo splnenie požiadavky zabránenia dvojitého zhromažďovania a hodnotenia dôkazov a rovnako absentovala požiadavka úzkej časovej spojitosti medzi „*duplicitnými*“ konaniami. Dôvodom bolo, že polícia síce v trestnom konaní fakticky mala prístup k spisu a dôkazom v daňovom konaní, avšak v trestnom konaní sa i napriek tomu uskutočnilo úplne samostatné a nezávislé vyšetrovanie. Výsledkom bolo, že trestné aj daňové konanie boli vedené signifikantne samostatne a nezávisle, čo ESLP hodnotil ako neprípustné. Daňové konanie sa pritom viedlo celkom viac ako 9 rokov, pričom sa s trestným konaním prekrývalo len 1 rok. K obžalovaniu došlo viac 1 rok od rozhodnutia v daňovom konaní, pričom trestné konanie prebiehalo ďalej ešte pár rokov, a to všetko bez zavinenia, resp. akéhokoľvek pričinenia sťažovateľov.^[6]

ESLP tak rezultoval, že z dôvodu absencie dostatočnej časovej súvislosti daňového a trestného konania a absencie vecnej spojitosti v kontexte zhromažďovania, vykonávania a hodnotenia dôkazov v oboch konaniach, nebola splnená požiadavka úzkej časovej a vecnej súvislosti medzi daňovým a trestným konaním. Zásada *ne bis in idem* podľa čl. 4 Protokolu č. 7 porušená bola.^[7]

Bjarni Ármannsson proti Islandu

ESLP vo veci Bjarni Ármannsson proti Islandu^[8] rozhodoval, či rozhodnutie o uložení daňovej sankcii (daňové penále) je trestnou sankciou, a teda či bol sťažovateľ trestné stíhaný v trestnom konaní v rozpore so zásadou *ne bis in idem* podľa Čl. 4 Protokolu 7. ESLP s odkazom na rozsudky Engels a ostatní proti Holandsku^[9], A a B proti Nórsku a Jóhannesson proti Islandu postupoval podľa už klasických „engelovských kritérií“, pričom rezultoval, že obe konania mali trestný, represívny charakter.

Ďalej ESLP s odkazom na vec Sergey Zolothukin^[10] posudzoval, či ide o „*ten istý trestný čin*“ zakladajúci sa rovnakých alebo v podstatne rovnakých skutočnostiach, pričom rezultoval, že vo vzťahu ku skutkovému základu išlo o konanie spočívajúce v nepriznaní zdaniteľného príjmu a obe konania sa vzťahovali na totožné zdaňovacie obdobie a totožný nedoplatok na dani.

ESLP mal opäť za to, že existencia tzv. „*final decision*“ je v tomto bez skutočného právneho významu, nakoľko kombinácia komplementárnych konaní je prípustná, pokiaľ spĺňa ďalšie podmienky, a to najmä časovú a vecnú súvislosť duálneho daňového a trestného konania, zohľadnenie násobiacich sa sankcií a absencie neprimeranej záťaže, ktorú by mohlo spôsobiť stíhanie a trestanie v oboch konaniach.

K posudzovaniu zdvojenosti konania (*bis*) vo svetle časovej a vecnej súvislosti ESLP dôvodil, že na jednej strane v prejednávanej veci trestné konanie sledovalo doplnkové ciele, procesnoprávna postupnosť konaní bola pre sťažovateľa predvídateľná a islandské súdy pri ukladaní trestu reflektovali na predchádzajúce daňové sankcie. ESLP ale opäť vytkol, že i keď boli v trestnom konaní k dispozícii informácie z daňového konania, polícia viedla svoje vlastné nezávislé vyšetrovanie. Trestné konanie a daňové konanie prebiehali nezávisle.

Z časového hľadiska daňové a trestné konanie celkovo prebiehali po dobu 4 roky a 10 mesiacov od začatia daňovej kontroly až po konečné rozhodnutie vnútroštátneho súdu v poslednej inštancii, z toho však súbežne len cca 5 mesiacov. Obžaloba na súd napadla až po ďalších 4 mesiacoch a trestné konanie potom prebiehalo samostatne ešte ďalší 1 rok a päť mesiacov.

ESLP tak konštatoval porušenie zásady *ne bis in idem* podľa čl. 4 Protokolu 7 z dôvodu nedostatočného časového prekryvu a nezávislosti dokazovania v daňovom a trestnom konaní. Podľa ESLP bol sťažovateľ stíhaný a trestaný za rovnaké, resp. v podstate rovnaké protiprávne konanie v dvoch rôznych konaniach, ktoré nemali vyžadovanú časovú a vecnú súvislosť.

Bragi Guðmundur Kristjánsson proti Islandu

Vo veci Bragi Guðmundur Kristjánsson proti Islandu^[11] sťažovateľ namietal porušenie Čl. 4 ods. 1 Protokolu 7 na tom skutkovom základe, že 03.05.2021 začal islandský správca dane („*Skattrannsóknarstjóri ríkisins*“ – v prekl. Riaditeľstvo daňového vyšetrovania) u sťažovateľa daňové konanie za roky 2007 a 2008. Sťažovateľ bol vypočúvaný celkom dva krát v daňovom konaní, a to dňa 30.06.2011 a 30.11.2011. Dňa 10.10.2011 bol v daňovom konaní vypočutý správca dane. Listom zo dňa 30.12.2011 správca dane – Riaditeľstvo daňového vyšetrovania informovalo Interné daňové riaditeľstvo („*Ríkisskattstjóri*“) o prehodnotení dane sťažovateľa, pričom rovnaký deň bol sťažovateľ informovaný o možnosti jeho trestného stíhania. Dňa 30.11.2012 Interné daňové riaditeľstvo rozhodlo o skrátení dane sťažovateľom vo výške cca 266.000,- EUR za rok 2007 a 294.500,- EUR za rok 2008 auložilo sťažovateľovi pokutu (surcharge) vo výške 25 %, proti rozhodnutiu ktorému sa sťažovateľ odvolal dňa 28.02.2013. Dňa 12.03.2014 bolo odvolanie sťažovateľa zamietnuté, pričom sťažovateľ toto rozhodnutie nežiadal preskúmať súdnou cestou a nechal márne uplynúť lehotu 6 mesiacov na podanie správnej žaloby, a teda 12.09.2014 sa druhoінштанčné rozhodnutie správcu dane stalo právoplatným.

Dňa 12.11.2012 islandský správca dane postúpil sťažovateľovu vec na islandský Úrad špeciálnej prokuratúry o čom bol sťažovateľ správcom dane písomne informovaný. Prokuratúra vypočula sťažovateľa dňa 11.04.2013 a následne bol sťažovateľ opakovane vypočutý 14.08.2013. Obžaloba napadla na súd dňa 21.05.2014. Prvé pojednávanie bolo vytýčená dňa 10.06.2014, na ktoré sa obžalovaný sťažovateľ nedostavil a ďalšie pojednávanie sa konalo dňa 11.09.2014, pričom sťažovateľ tu urobil vyhlásenie o nevine a pojednávanie bolo odročené na žiadosť sťažovateľa z dôvodu, že skutkovo a právne obdobný prípad je v konaní o sťažnosti na ESLP. (pravdepodobne išlo o vec Jóhannesson). Ďalšie pojednávanie bolo vytýčené dňa 25.02.2016, pričom rozsudkom zo dňa 15.03.2016 uznal súd sťažovateľa vinným a uložil mu podmienený trest odňatia slobody na 3 mesiace s odkladom na 2 roky a peňažný trest vo výške 83.700,- EUR v prípade nezaplatenia ktorého sa premení na trest odňatia slobody v dĺžke 7 mesiacov. Súd prvej inštancie mal za to, že nedošlo k porušeniu zásady *ne bis in idem*, pričom v rozsudku uviedol, že prihladol pri ukladaní trestu aj na predchádzajúce sankcie z daňového konania, i keď súd prvej inštancie nijako nezdôvodnil detaily ani výpočty, ktorými sa pri určení peňažného trestu riadil. Sťažovateľ sa proti tomuto rozhodnutiu súdu prvej inštancie odvolal 11.04.2016. Najvyšší súd mal prejednať vec najskôr dňa 06.02.2017, avšak z vlastnej iniciatívy odročil pojednávanie až na 04.09.2017, aby vyčkal na rozhodnutie ESLP vo veci Jóhannesson a ostatní proti Islandu. Dňa 21.09.2017 Najvyšší súd potvrdil rozhodnutie súdu nižšej inštancie a rezultoval, že daňové a trestné konania spoločne konštituujú duálne trestné konanie zahŕňajúce tie isté skutkové okolnosti v rámci ponímania Čl. 4 Protokolu 7. Podľa najvyššieho súdu Islandu dualita trestného a daňového

konania *per se* nepredstavuje porušenie zásady *ne bis in idem*, pokiaľ také konania naplňajú požiadavku dostatočnej prepojenosti v čase a vecnosti, aby sa vyhlo zdvojeniu.

Na podnet sťažnosti sťažovateľa č. 12951/18 podanej na ESĽP pre porušenie Čl. 4 Protokolu 7, ESĽP vydal dňa 31.08.2021 rozsudok, pričom považoval za dôležité determinovať, či:

1. uložená pokuta daňovým úradom má trestnú povahu,
2. trestný čin, za ktorý bol sťažovateľ stíhaný a odsúdený v trestnom konaní je totožný s daňovým konaním, kde mu bola uložená pokuta (*idem*),
3. bolo v daňovom konaní vydané právoplatné rozhodnutie (*final decision*)
4. došlo k dvojitému konaniu (*bis*).

ESĽP nemal pochyb o tom, že pokuta uložená daňovým úradom má trestnú povahu s odkazom na Engelsove kritéria, pričom poukázal aj na to, že toto nebolo medzi stranami sporné. K totožnosti skutku, resp. k totožnosti trestného činu („*offence*“), ESĽP rovnako nepochybne rezultoval s odkazom na vec Zolotukhin, že sťažovateľ bol nesporne stíhaný a trestaný na rovnakom skutkovom základe tak v daňovom ako aj v trestnom konaní, pričom išlo o rovnaké pochybenie sťažovateľa priznať daň za rovnaké daňové obdobia a v rovnakej výške nepriznanej dane. K tomu, či jestvovalo „*final decision*“, ESĽP hodnotil, že je to bez právneho významu, pretože v danom prípade malo ísť o kombináciu konaní, ktoré majú spoločne konštituovať integrovaný celok.

Samostatne k duplicitě stíhania a potrestania duplicitou oboch konaní je potrebné skúmať dostatočne úzku vecnú a časovú spojitosť oboch konaní. ESĽP opäť opakuje podmienky skúmania vecnej súvislosti:

1. zdvojené konania musia mať komplementárny účel adresovaný rôznym aspektom sociálne protiprávneho konania, a to nielen *in abstracto*, ale aj *in concreto*,
2. dualita daňového a trestného konania pri stíhaní skutku musí byť predvídateľná, a to ako fakticky tak právne,
3. duálny priebeh daňového a trestného konania musí byť realizovaný tak, aby sa v nevyhnutnej miere predišlo opakovanému zhromažďovaniu a hodnoteniu dôkazov, predovšetkým prostredníctvom adekvátnej interakcie medzi príslušnými orgánmi za účelom zabezpečenia, aby skutkové závery („*establishment of facts*“) z jedného konania boli rovnako použité v inom konaní,
4. sankcia uložená vo včasnejšom konaní má byť zohľadnená pri ukladaní sankcie v neskoršom konaní, aby sa predišlo neprimeranému bremenu/zaťaženiu trestného. Podľa ESĽP sa toto riziko znižuje tam, kde je zavedený mechanizmus započítania zabezpečujúci proporcionalitu celkového súčtu sankcií. V tomto sa má tiež sledovať, či správne konanie nieslo znaky bežného trestného konania, nakoľko vecná kombinácia trestného a daňového konania skôr spĺňa podmienky komplementarity a koherencie v prípade, keď daňové konanie nemá stigmatizujúce znaky príznačné pre „*hrubé jadro*“ trestného práva, a tým aj nevzniká pochybnosť k vzniku disproporčného zaťaženia na obvineného.

ESLP mal za to, že (Ad a/) komplementarita účelov daňového a trestného konania bola splnená. ESLP rovnako (Ad b/) považoval dualitu trestného a daňového konania za dostatočne predvídateľnú, a to ako právne aj fakticky. ESLP tiež rezultoval, že (Ad d/) včasnejšia sankcia daňového úradu bola zohľadnená v neskoršom trestnom konaní. K opakovanému zhromažďovaniu a hodnoteniu dôkazov (Ad c/) ESLP poukazuje na to, že nie je zrejmé v akom rozsahu sa prokuratúra spoliehala na skutkové závery z daňového konania, aby sa vyhlo duplicite dvoch vyšetrovaní, pričom dokumenty vzťahujúce sa na vyšetrovanie prokuratúry (vrátane prepisov výsluchov a svedkov) neboli v konaní o sťažnosti pred ESLP predložené. Bez ohľadu na to, vyšetrovanie prokuratúry trvalo 18 mesiacov. S odkazom na A a B proti Nórsku, vyhnutie sa duplikácii by malo byť dosiahnuté adekvátnou interakciou medzi príslušnými orgánmi, tak aby sa zabezpečilo, že skutkový stav z jedného konania bude použitý aj v druhom konaní. Prokuratúra však vypočúvala sťažovateľa dva krát, dokonca napriek tomu, že predtým sťažovateľ dva krát vypočul správca dane. Okrem toho prokuratúra vypočula aj svedka (účtovníka), ktorý bol predtým vypočutý správcou dane v daňovom konaní a vypočula aj ďalších troch svedkov navyše. ESLP v tomto dodáva, že trestné konanie za istých okolností smeruje k odhaleniu dodatočných skutkových okolností na účely trestného stíhania a obvinenia, a tak môže trestné konanie dôkazne presahovať daňové konanie, avšak zjavný dôkazný presah v danom prípade je značný.

ESLP ďalej pokračuje pri skúmaní časovej súvislosti, pričom udáva, že 03.05.2011 správca dane začal daňové konanie a vypočul sťažovateľa 30.06. a 30.11.2011, pričom vyšetrovanie skončilo 30.12.2011. Dňa 30.11.2012 správca dane v prvej inštancii vydal rozhodnutie, ktoré sťažovateľ napadol odvolaním a správca dane v druhej inštancii rozhodol dňa 12.03.2014, rozhodnutie ktoré sa stalo právoplatné 12.09.2014. Medzitým bola vec dňa 12.11.2012 postúpená prokuratúre na trestné konanie vrátane materiálov, ktoré boli získané v daňovom konaní. Päť mesiacov na to, dňa 11.04.2013 bol sťažovateľ vypočutý prokuratúrou a následne opäť dňa 14.08.2013. Prokuratúra vypočula ďalších štyroch svedkov, z ktorých jeden už bol predtým vypočutý v daňovom konaní. Obžaloba napadla na súd dňa 21.05.2014, súd prvej inštancie rozhodol dňa 15.03.2016 a najvyšší súd rozhodol dňa 21.09.2017. Celková dĺžka oboch konaní bola šesť rokov a štyri mesiace. Obe konania prebiehali súčasne od 11.04.2013 (výsluch sťažovateľa) až do 12.03.2014 (rozhodnutie správcu dane v druhej inštancii), teda celkovo paralelne 11 mesiacov. Sťažovateľ bol obžalovaný dňa 21.05.2014, teda 2 mesiace potom, čo správca dane v druhej inštancii vydal svoje rozhodnutie a štyri mesiace predtým než sa stalo rozhodnutie správcu dane právoplatné. ESLP poznamenáva, že k omeškaniu v časovej súvislosti bremeno vysvetlenia a zdôvodnenia nesie vo zvýšenej miere štát.^[12] V tomto trestné konanie na súde síce bolo odročené na žiadosť sťažovateľa (September 2014 až Február 2016), avšak jedenásť mesiacov paralelného vedenia oboch konaní predstavuje len malú časť zo šiestich rokov a štyroch mesiacov. Nakoniec skutočnosť, že obe konania vôbec prebiehali paralelne bola zapríčinená len z dôvodu, že sťažovateľ podal odvolanie v daňovom konaní, čím sa daňové konanie predĺžilo o jeden rok a takmer štyri mesiace. Ak by sťažovateľ nepodal odvolanie v daňovom konaní, rozhodnutie správcu dane v prvej inštancii by sa stalo právoplatné dňa 28.02.2013, teda dva mesiace predtým než bol sťažovateľ prvý krát vypočutý v trestnom konaní.^[13] Nešlo teda o systematickú snahu štátu dosiahnuť komplementaritu a koherenciu duality daňového a trestného konania v časovej súvislosti, pričom ak by sa sťažovateľ v daňovom konaní neodvolal vôbec, časová súvislosť duality daňového a trestného konania by absentovala úplne.

ESĽP tak znovu zdôrazňuje, že je na štátoch, aby presvedčivo preukázali, že duálne konania sú dostatočne vecne a časovo prepojené, a tak aby zabezpečili, že duálne konania sa vedú v súlade s Čl. 4 Protokolu č. 7. V tomto sa pri vytvorení časovej spojitosti oboch konaní štát nemôže spoliehať na vyčerpanie opravných prostriedkov zo strany stíhanej osoby. Také závery by boli na škodu tých, ktorí sa rozhodli presadzovať svoje práva cestou opravných prostriedkov v daňovom konaní, pričom by tak došlo k oslabeniu ich práv podľa Čl. 4 Protokolu č. 7.^[14] Uvedený názor ESĽP dáva zmysel v tom, že časový prekryv trestného a daňového konania nebol výsledkom predvídateľnej a plánovanej integrovanej odpovede štátu, ale k časovému prekryvu došlo len legítimnou obranou stíhanej osoby v daňovom konaní, inak povedané ak sťažovateľ podal opravný prostriedok v daňovom konaní domáhajúc sa nápravy, sám by sa tak vylúčil z ochrany zásady *ne bis in idem*, pretože sám by zabezpečil časový prekryv duplicitných konaní, o časovú súvislosť ktorú má dbať štát. Sťažovateľovi napriek tomu že bdel o svoje práva by tak bola poskytnutá nespravodlivo nižšia ochrana právom ako inej osobe, ktorá by o svoje práva nedbala v duálnych konaniach vôbec.

ESĽP vo veci sťažovateľa rezultoval, že v dualite daňového a trestného konania nebola daná ani potrebná vecná ani časová spojitosť, a teda bol porušený čl. 4 Protokolu 7.

Goulandris a Vardinogianni proti Grécku

Vo veci Goulandris a Vardinogianni proti Grécku^[15] ESĽP zopakoval a potvrdil spôsob aplikácie Čl. 4 Protokol 7. V predmetnej veci síce nešlo o dualitu daňového a trestného práva, avšak závery súdu sú v tomto všeobecne aplikovateľné aj na daňovo-trestné veci.

Sťažovatelia postavili nelegálnu stavbu (bez stavebného povolenia), pričom stavebný úrad vykonal miestne zisťovanie dňa 05.10.2004, na ktorom uložil do zápisnice pokutu za nelegálnu stavbu vo výške 18.102,- EUR a ďalšiu pokutu vo výške 1.802,- EUR za každý rok pretrvania nelegálnej stavby. Vyhotovenie zápisnice bolo doručené dňa 04.11.2004 zamestnancovi sťažovateľa.

Zápisnica z miestneho zisťovania bola doručená prokuratúre 21.01.2005 a obžaloba bola vydaná dňa 05.07.2006. Obaja sťažovatelia boli odsúdení dňa 17.09.2008 s trestom odňatia slobody na sedem mesiacov na skutkovom základe, že spoločne a úmyselne postavili predmetnú nelegálnu stavbu, pričom súd vzhľadom na finančnú situáciu sťažovateľov trest odňatia slobody „konvertoval“ na peňažný trest vo výške 10,- EUR denne. Sťažovatelia sa odvolali a odvolací súd dňa 16.12.2011 zamietol ich odvolanie, pričom vychádzal predovšetkým z úmyselného konania sťažovateľov, posudzujúc trest podľa hodnoty stavby a stupňa spôsobenej environmentálnej záťaže, vážnosti trestného činu (spôsobená škoda, povaha porušenia zákona, povahy druhu a objektu trestného činu and okolností, za kt. bol spáchaný), tiež osôb sťažovateľov (motív, cieľ, ich povahu a správanie pred a po trestnom čine, rodinné zázemie a finančnú situáciu), pričom odvolací súd potvrdil sedem mesačný trest odňatia slobody, avšak odvolací súd priznal trestu odňatia slobody odklad v skúšobnej dobe na tri roky z dôvodu, že sťažovatelia predtým neboli trestaní trestom odňatia slobody vyšším ako jeden rok. Odvolací súd k námietke sťažovateľov *res iudicata* vznesenej z dôvodu predchádzajúceho potrestania v stavebnom konaní dôvodil, že civilné alebo správne rozhodnutia nevytvárajú pre trestné konanie prekážku *res iudicata*; pokuty uložené v stavebnom konaní neboli trestnými sankciami; a rozhodnutia o uložení pokút v stavebnom konaní boli administratívnymi trestmi, a preto nevytvárali prekážku právoplatného odsúdenia.^[16]

Sťažovatelia podali dňa 04.06.2012 dovolanie („*appeal*“) na grécky kasačný súd z dôvodu porušenia Čl. 4 Protokolu 7, pričom dňa 11.09.2012 grécky kasačný súd zamietol ich dovolanie s tým, že *res iudicata* sa vzťahuje len na právoplatné rozhodnutia trestných súdov, zatiaľ čo správne sankcie sa vzťahujú len na vykonávanie administratívnych funkcií. Podľa kasačného súdu správna sankcia nepredstavuje trest pretože nedemonštruje nesúhlas s konaním páchatel'a, ale je cieľená výlučne na prinútenie zodpovednej strany komisívne alebo omisívne konať.

ESĽP sa v konaní o sťažnosti klasicky zamerail na skúmanie týchto otázok, a to či:

1. uložené pokuty stavebným úradom majú trestnú povahu,
2. trestný čin, za ktorý boli sťažovatelia stíhaní a odsúdení v trestnom konaní je totožný so stavebným konaním, kde im boli uložené pokuty (*idem*),
3. bolo v stavebnom konaní vydané právoplatné rozhodnutie (*final decision*)
4. došlo k dvojitému konaniu (*bis*).

K trestnej povahe sankcií v stavebnom konaní, je zrejmé, že pokuty uložené sťažovateľom im boli uložené bez ohľadu na zbúranie nelegálnej stavby, teda pokuty by boli uložené v rovnakej výške aj keby stavbu zbúrali alebo dodatočne legalizovali. Pokuty tak neboli závislé od uvedenia veci do pôvodného, zákonného stavu. Pokuty neboli určené na peňažnú kompenzáciu za spôsobenú škodu, ale skôr ako potrestanie páchatel'ov, pričom mali odradzujúci a penalizačný charakter. Vo vzťahu k pokute, ktorá bola uložená za každý rok pretrvania nelegálnej stavby, táto sa počítala za každý rok a až do odstránenia stavby bola stále aktuálna, pričom legalizácia stavby by mala účinok len *pro futuro*, nie *ex tunc*. Účelom tejto pokuty je prinútiť páchatel'a, aby podnikol primerané opatrenia na legalizáciu stavby žiadosťou o stavebné povolenie alebo aby odstránil nelegálnu stavbu. Pokuta nútila sťažovateľov uviesť stavbu do súladu s územným plánom. Vo vzťahu k trestnej povahe pokuty tak ESĽP nemohol akceptovať len čiastočné nepriame pôsobenie k reparácii alebo tvrdený výlučný účel ako peňažnú kompenzáciu. Okrem každoročného vzniku pokuty, táto mala progresívne narastajúci charakter (každý rok spravidla o 20 % viac ako pokuta za predchádzajúci rok), a preto evidentne smerovala k potrestaniu zodpovedných osôb a mala odstrašujúci účel. K vážnosti a prísnosti pokút ESĽP zdôrazňuje, že dôležitá je potenciálna maximálna možná sadzba podľa relevantnej legislatívy. V tomto bola jednému sťažovateľovi uložená pokuta vo výške 7.414,- EUR za postavenie stavby a obom 5.379,80- EUR za každý rok trvania stavby. Pokuty sa vypočítavali z hodnoty stavby, pričom mohli dosiahnuť vysoké hodnoty. Každoročná pokuta bola uložená na neurčitú dobu (do odstránenia alebo legalizácie stavby), pričom sa každoročne zvyšovala o 20 %. Treba zdôrazniť, že obe pokuty boli počítané z hodnoty nehnuteľnosti a každoročná pokuta za pretrvanie stavby mohla narastať donekonečna, a teda v podstate pokuty nemali žiaden horný limit. Hoci neboli pokuty klasifikované ako „trestné“ podľa vnútroštátneho práva Grécka, ESĽP ich na účely Čl. 4 Protokolu č. 7 za „trestné“ považoval.^[17]

Ku skúmaniu existencie právoplatného rozhodnutia („*final decision*“/„*conviction*“), sťažovatelia sa mohli proti rozhodnutiu o pokutách odvolať v tridsať dňovej lehote plynúcej odo dňa doručenia zápisnice z miestneho zisťovania (04.11.2004). Uplynutím tridsať dňovej lehoty sa stalo rozhodnutie o pokutách právoplatné dňa 04.12.2004 a na účely Čl. 4 Protokolu č. 7 sa podľa ESĽP považuje za tzv. „*final decision*“, a to ešte pred trestným konaním, keď bola vydaná obžaloba dňa 05.07.2006.^[18]

K totožnosti trestného činu, skutku, stíhaného v stavebnom konaní a trestnom konaní, v tomto mal ESĽP za to, že skutkový stav bol substančne rovnaký, pričom trestný čin zahŕňal v celosti rovnaké elementy ako stavebný priestupok a *vice versa* stavebný priestupok nebol založený na iných skutkových elementoch ako trestný čin.^[19] Avšak, k časti idem ESĽP nepovažoval skutok potrestaný v stavebnom konaní každoročnou pokutou za totožný s tým v trestnom konaní, pretože tento skutok sa týkal každoročného pretrvania (omisívne) stavby v rozpore s územným plánom, čo ESĽP považoval za dôležitý skutkový element, ktorý netvoril súčasť trestného odsúdenia a bol vlastný len trestaniu v stavebnom konaní. Trestné stíhanie v tejto časti idem nebolo substančne (skutkovo) rovnaké. Trestné konanie tak netvorilo rovnaký trestný čin a tiež nie rovnaké časové obdobie vo vzťahu ku každoročnej pokute za pretrvanie nelegálnej stavby.

K dualite oboch konaní (bis), ESĽP tradične skúmal spojitosť v čase a vecnosti. K vecnej spojitosti, pokuty v oboch prípadoch mali penalizačný a odstrašujúci účel. Pokuty v stavebnom konaní boli špecifické za protiprávne konanie v rozpore s územným plánovaním a ukladané v správnom konaní, a teda sa líšili od hrubého jadra trestného práva, nakoľko absentovali stigmatizujúce vlastnosti. ESĽP preto akceptoval komplementárny účel duality oboch konaní. Rovnako vo vzťahu k predvídateľnosti právnej a faktickej, sankcie v stavebnom konaní a trestné odsúdenie mali rovnaký právny základ. Skutočnosť, že sťažovatelia neboli upozornení na možnosť trestného stíhania už na miestnom zisťovaní alebo neskôr pri doručení zápisnice, resp. neboli upovedomení o postúpení veci prokuratúre, je podľa ESĽP bez právneho významu, nakoľko sťažovatelia si mohli byť vedomí trestného stíhania za také konanie, keďže toto transparentne vyplývalo z gréckeho vnútroštátneho práva.^[20]

Vo vzťahu k spôsobu vedenia duálnych konaní v kontexte zhromažďovania a hodnotenia dôkazov, hlavným dôkazom bola zápisnica z miestneho zisťovania, ktorá tvorila podstatný skutkový zdroj oboch konaní. Avšak v trestnom – súdnom konaní sa konali ústne pojednávania na prvej inštancii, druhej inštancii, na ktorých prokurátor predkladal návrhy a vypočúvali sa svedkovia. Obe konania tak sledovali vlastný separátny priebeh a stali sa od seba nezávislé. Trestné súdy zhromažďovali a hodnotili dôkazy samostatne, pričom tresty v trestnom konaní boli uložené nezávisle od sankcií v stavebnom konaní, žiadny z vnútroštátnych súdov Grécka však neprihliadol na predchádzajúce sankcie uložené v stavebnom konaní. ESĽP tak mal za to, že nebol na mieste žiaden mechanizmus v trestnom konaní, ktorý by dohliadal na proporionalitu celkového trestania v duálnych konaniach. Dokonca „zľava“ z nepodmienečného sedemmesačného trestu na podmienečný bola tiež priznaná len preto, lebo sťažovatelia neboli predtým potrestaní trestom odňatia slobody dlhším ako jeden rok, teda nie z dôvodu, že by sa tak mali zohľadniť včasnejšie sankcie zo stavebného konania.^[21]

Vo vzťahu k spojitosti duality oboch konaní v čase, celková dĺžka oboch konaní bola sedem rokov a jedenásť mesiacov. Pri prekryve oboch konaní ESĽP nevzal do úvahy dátum postúpenia veci prokuratúre, pretože o tom nikto sťažovateľov neinformoval. (viď. rozsudok zo dňa 13.09.2016, Ibrahim and ostatní proti Spojenému Kráľovstvu Veľkej Británie a Írska, sťažnosť č. 50541/08, § 249) Obžaloba bola vydaná dňa 05.06.2006, teda rok a sedem mesiacov po tom, čo sa stavebné konanie právoplatne skončilo. Na prvej inštancii boli sťažovatelia odsúdení až tri roky a deväť mesiacov (17.09.2008) po právoplatnosti rozhodnutia v stavebnom konaní a finálny verdikt kasačného súdu prišiel až sedem rokov a deväť mesiacov po právoplatnom rozhodnutí v stavebnom konaní. Trestné konanie tak neprebiehalo v spojení so stavebným konaním, ale začalo podstatne neskôr po právoplatnom

rozhodnutí v stavebnom konaní, pričom tento značný časový odstup nebol spôsobený vinou sťažovateľov, a teda nebolo zabránené duplicite konaní v súlade s čl. 4 Protokolu č. 7. [\[22\]](#)

Záver

Z analyzovanej judikatúry ESĽP je badateľný ďalší posun, resp. upresnenie v interpretácii zásady *ne bis in idem* na účely Čl. 4 Protokolu 7, pričom ESĽP v neskorších rozhodnutiach po rozhodnutí A a B proti Nórsku jednoznačne demonštroval neúprosnú prísnosť k požiadavke na uplatňovanie prvku časovej a vecnej spojitosti.

Prax vnútroštátnych súdov v judikovaných veciach podľa ESĽP odporuje Čl. 4 Protokolu 7 v tom, že orgány verejnej správy štátov nedbali na proporcionalitu v zhromažďovaní a hodnotení dôkazov, pričom podľa ESĽP dochádzalo k neprimeranej duplicite opakovanými dokazovaním v trestnom konaní nad rámec proporcionality a nezávislosti vyšetrovania OČTK.

K časovej spojitosti ESĽP prísne a opakovane vytkol orgánom verejnej správy na vnútroštátnej úrovni nedostatočný časový prekryv daňového a trestného konania. V tomto však plynie dôležitý poznatok, že ESĽP jednak netoleruje, ak prekryv konaní úplne absentuje, ale dokonca ESĽP považuje za neprípustný aj príliš krátky prekryv duálnych konaní s ohľadom na celé daňové a trestné konanie, ako komplementárny celok. ESĽP takto úplne vylúčil možnosť postupnosti duálnych konaní tak, aby nasledujúce konanie (spravidla trestné) začalo až po skončení predchádzajúceho (spravidla daňového).

V ďalšom je predovšetkým potrebné, aby na tento interpretačný posun ESĽP reagovali vnútroštátne súdy a pretavili do vlastných rozhodnutí a ich odôvodnení závery ESĽP. Pred samotnými súdmi je však dôležité, aby sa uvedená línia judikatúry ESĽP aplikovala najskôr v praxi OČTK a správcu dane, pretože už samotnou nesprávnou časovo oneskorenou a vecne nedostatočnou interakciou správcu dane a OČTK v prípravnom (trestnom) konaní môže dôjsť k narušeniu časovej a vecnej súvislosti, a to nenávratne a bez ohľadu na neskoršiu snahu súdov sanovať predchádzajúce pochybenia v časovej a vecnej súvislosti.

Vnútroštátna aplikačná prax by mala predovšetkým reagovať na požiadavku vecnej súvislosti smerom k prísnejšej a dôslednejšej aplikácii zásady proporcionality pri vykonávaní dôkazných úkonov v trestnom konaní tak, aby nedochádzalo k nadbytočnej duplicite v dokazovaní, ktoré už bolo vykonané v daňovom konaní. V tomto je prístup ESĽP zjavne prísny, avšak na druhej strane riešiteľný, pretože ESĽP nevylučuje duplicitu v dokazovaní úplne a dôvodí, že pri zachovaní proporcionality je vecná spojitosť zachovaná i tam, kde by došlo k substančnej duplicite v dokazovaní opakovaným získavaním a hodnotením dôkazov. Podstatnou požiadavkou je relevantný súbor (duálnych) konaní viesť takým spôsobom, aby sa čo v najnevyhnutnejšie (nie úplne) predišlo akejkoľvek duplikácii pri zhromažďovaní a hodnotení dôkazov predovšetkým adekvátnou interakciou medzi rôznymi kompetentnými orgánmi verejnej správy za účelom zabezpečiť, že skutkový stav z jedného konania je taktiež použitý v inom konaní. ESĽP v tomto preto hodnotí len tie negatívne procesné momenty vo vnútroštátnej dualite konaní, ktorým bolo možné predísť a uskutočnili sa nadbytočne, príp. z dôvodu pochybenia na strane štátu. V tomto nie je dôležité len to, aby sa fakticky predišlo nežiadúcej vecnej duplicite, ale aby taká pozitívna procesná aktivita bola aj opoznatelná v odôvodneniach rozhodnutí a badateľne zachytená v spisoch v takých konaniach. V opačnom prípade nemôže ESĽP konštatovať, že požiadavka na vecnú súvislosť bola naplnená.

Okrem vecnej súvislosti je prístup ESĽP rovnako prísny k nárokom na časovú súvislosť. V tomto zjavne v čase nasledujúcom po rozsudku A a B proti Nórsku už na vnútroštátnych súdoch Slovenskej a Českej republiky došlo k nesprávnej aplikácii zásady *ne bis in idem* v rozpore s tým, čo prezentoval ESĽP v predmetných rozsudkoch uvedených vyššie.^[23] Pokiaľ ESĽP vo veci A a B proti Nórsku prezentoval možnosť *postupnosti* daňového a trestného konania, z označených neskorších rozsudkov ESĽP vyplýva, že tým určite ESĽP nemal na mysli, aby po ukončení daňového konania sa „*niekedy neskôr*“ začalo trestné konanie. ESĽP vo vyššie analyzovaných konaniach sťažovateľov totiž dokonca prísne rezultoval, že časová súvislosť nie je daná aj tam, kde síce bol splnený reálny časový prekryv daňového a trestného konania, avšak s ohľadom na celkový súčet dĺžok oboch konaní bol neprimerane krátky a nedostatočný. V tomto preto vôbec nie je daný priestor na vnútroštátnej úrovni, aby jednotlivé konania prebiehali „*postupne*“ a ani priestor na váhavé bezdôvodné omeškanie („*prodlevu*“)^[24] medzi skončením daňového konania a začiatkom trestného konania. Časová previazanosť oboch konaní totiž skutočne substančne súvisí s vecnou súvislosťou, a tak by mali k dobru zásady *ne bis in idem* tvoriť obe konania komplementárny vzájomne sa časovo a vecne preväzujúci a prelínajúci celok. Veď všetko vecné čo sa deje, sa deje v čase. Pre úplnosť len pripomíname, že požiadavka časovej súvislosti v tomto neznamená, že sa musia duálne konania „do sekundy“ časovo kryť.

Použité informačné zdroje

Jóhannesson a ostatní proti Islandu, rozsudok senátu ESĽP zo dňa 18. 05. 2017, sťažnosť č. 22007/11;

Engels a ostatní proti Holandsku, rozsudok senátu ESĽP zo dňa 12. 11. 2002, sťažnosť č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72;

Sergey Zolotukhin proti Rusku, rozsudok senátu ESĽP zo dňa 10. 02. 2009, sťažnosť č. 14939/03;

Bjarni Armannsson a ostatní proti Islandu, rozsudok senátu ESĽP zo dňa 16. 04. 2019, sťažnosť č. 72098/14;

Bragi Guðmundur Kristjánsson proti Islandu, rozsudok senátu ESĽP zo dňa 31.08.2021, sťažnosť č. 12951/18;

Goulandris a Vardinogianni proti Grécku, rozsudok senátu ESĽP zo dňa 16.06.2022, sťažnosť č. 1735/13;

Uznesení NS ČR zo dňa 04.01.2017, sp. zn.: 15 Tdo 832/2016;

Uznesenie ÚS SR, sp. zn. I. ÚS 302/2019 z 2. júla 2019;

Uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Tost 6/2019 zo 6. marca 2019;

Uznesenie Najvyššieho súdu SR zo dňa 13.10.2016, sp. zn.: 1 TdoV/9/2016

Poznámky pod čiarou

[\[1\]](#) Jóhannesson a ostatní proti Islandu, rozsudok senátu ESLP zo dňa 18. 05. 2017, sťažnosť č. 22007/11

[\[2\]](#) Bjarni Armannsson a ostatní proti Islandu, rozsudok senátu ESLP zo dňa 16. 04. 2019, sťažnosť č. 72098/14

[\[3\]](#) Bragi Guðmundur Kristjánsson proti Islandu, rozsudok senátu ESLP zo dňa 31.08.2021, sťažnosť č. 12951/18

[\[4\]](#) Gouladrís a Vardinogianni proti Grécku, rozsudok senátu ESLP zo dňa 16.06.2022, sťažnosť č. 1735/13

[\[5\]](#) Tamtiež, § 49

[\[6\]](#) Jóhannesson a ostatní proti Islandu, rozsudok senátu ESLP zo dňa 18. 05. 2017, sťažnosť č. 22007/11, § 54.

[\[7\]](#) Tamtiež, § 55

[\[8\]](#) Bjarni Armannsson a ostatní proti Islandu, rozsudok senátu ESLP zo dňa 16. 04. 2019, sťažnosť č. 72098/14

[\[9\]](#) Engels a ostatní proti Holandsku, rozsudok senátu ESLP zo dňa 12. 11. 2002, sťažnosť č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72

[\[10\]](#) Sergey Zolotukhin proti Rusku, rozsudok senátu ESLP zo dňa 10. 02. 2009, sťažnosť č. 14939/03

[\[11\]](#) Bragi Guðmundur Kristjánsson proti Islandu, rozsudok senátu ESLP zo dňa 31.08.2021, sťažnosť č. 12951/18

[\[12\]](#) Bragi Guðmundur Kristjánsson proti Islandu, rozsudok senátu ESLP zo dňa 31.08.2021, sťažnosť č. 12951/18, § 73.

[\[13\]](#) Tamtiež, § 75.

[\[14\]](#) Tamtiež § 75.

[\[15\]](#) Gouladrís a Vardinogianni proti Grécku, rozsudok senátu ESLP zo dňa 16.06.2022, sťažnosť č. 1735/13

[\[16\]](#) Tamtiež, § 10 a § 11.

[\[17\]](#) Gouladrís a Vardinogianni proti Grécku, rozsudok senátu ESLP zo dňa 16.06.2022, sťažnosť č. 1735/13, § 60.

[\[18\]](#) Tamtiež, § 66 a § 67.

[\[19\]](#) Tamtiež § 69.

[\[20\]](#) Tamtiež, § 75.

[\[21\]](#) Tamtiež, § 76 – § 78.

[\[22\]](#) Tamtiež, § 79.

[\[23\]](#) vid'. Uznesení NS ČR zo dňa 04.01.2017, sp. zn.: 15 Tdo 832/2016; Uznesenie ÚS SR, sp. zn. I. ÚS 302/2019 z 2. júla 2019; Uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Tost 6/2019 zo 6. marca 2019; Uznesenie Najvyššieho súdu SR zo dňa 13.10.2016, sp. zn.: 1 TdoV/9/2016

[\[24\]](#) Uznesení NS ČR zo dňa 04.01.2017, sp. zn.: 15 Tdo 832/2016, bod 82