

ŠTÚDIE

Súbeh trestného konania a daňového konania a zásada *ne bis in idem*¹⁾

prof. JUDr. Jozef ČENTÉŠ, PhD.

Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislave,
Generálna prokuratúra Slovenskej republiky

ČENTÉŠ, J.: Súbeh trestného konania a daňového konania a zásada *ne bis in idem*; Justičná revue, 69, 2017, č. 6-7, s. xx – xx.

Autor venuje pozornosť objasneniu zásady ne bis in idem najmä z hľadiska súbehu trestného konania a daňového konania vo vzťahu k sankcionovaniu fyzickej osoby. V úvode štúdie venuje pozornosť tejto zásade jednak z hľadiska medzinárodných dokumentov, ako aj vnútroštátnej právnej úpravy. Osobitnú pozornosť venuje zásade ne bis in idem z hľadiska aktuálnej rozhodovacej činnosti Európskeho súdu pre ľudské práva a jej akceptovaniu v aplikačnej praxi slovenských orgánov verejnej moci v prípade súbehu trestného konania a daňového konania.

1 Úvod

Zásada *ne bis in idem*, ktorú možno preložiť ako „nie dvakrát o tom istom“ (v totožnej veci), zakazuje dvojité stíhanie, súdenie alebo potrestanie za ten istý skutok tej istej osoby,²⁾ pričom jej zmyslom je dosiahnuť, aby fyzická osoba bola za jeden skutok sankcionovaná len raz. V súvislosti s uplatňovaním zásady *ne bis in idem* má na postup a rozhodovanie slovenských orgánov verejnej moci významný vplyv rozhodovacia činnosť najmä Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej spravidla len „ESLP“). Vzhľadom na rozsah a zameranie tejto štúdie je v ďalšej časti venovaná pozornosť objasneniu zásady *ne bis in idem* v prípade súbehu trestného konania a daňového konania vo vzťahu k sankcionovaniu fyzickej osoby.

2 Právna úprava zásady *ne bis in idem* v právnych dokumentoch

Právna úprava zásady *ne bis in idem* je ustanovená tak v medzinárodných dokumentoch, ako aj v slovenskom právnom poriadku.

1) Štúdia je podporená Agentúrou na podporu výskumu a vývoja na základe Zmluvy č. APVV-15-0740 *Návody a nástroje na efektívnu elimináciu protiprávných konaní v spojení s možnou insolvenciou / Guidelines and tools for effective elimination of unlawful acts in relation with potential insolvency.*

2) Podrobnejšie pozri *Franz Fischer v. Rakúsko*, z 29. mája 2011; *Zolotukhin v. Rusko*, z 10. februára 2009.

2.1 Právna úprava zásady *ne bis in idem* v medzinárodných dokumentoch

Zásada *ne bis in idem* je ustanovená v medzinárodných dokumentoch. Ide o tieto dokumenty.

< Článok 14 ods. 7 Medzinárodného paktu o občianskych a politických právach, ktorý ustanovuje, že *restné stíhanie nemožno začať proti tomu, proti komu sa predchádzajúce stíhanie pre tento čin skončilo právoplatným rozhodnutím súdu, ktorým bol obvinený uznaný vinným alebo ktorým bol spod obžaloby oslobodený.*

Formulácia tohto ustanovenia budí dojem, že sa vzťahuje nielen na predchádzajúce rozhodnutia súdov vnútroštátnych, ale aj na rozhodnutia cudzozemských súdov; výbor OSN pre ľudské práva ho vyložil vo veci *A. P. v. Taliansko*, z 2. novembra 1987, jednoznačne tak, že sa vzťahuje len na rozhodnutia súdov jedného a totožného štátu a nezakotvuje medzinárodnú platnosť zásady *ne bis in idem*.³⁾

< Článok 4 ods. 1 Protokolu č. 7 k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „Dohovor“), ktorý ustanovuje, že *nikto nemôže byť stíhaný alebo potrestaný v trestnom konaní podliehajúcim právomocí rovnakého štátu za trestný čin, za ktorý už bol oslobodený alebo odsúdený konečným rozsudkom podľa zákona a trestného poriadku tohto štátu.*⁴⁾

Vo vzťahu k zásade *ne bis in idem* možno zvýrazniť, že Dohovor v článku 4 ods. 1 Protokolu č. 7 nezakazuje, aby konanie v rámci ktorého sú ukladané tresty, bolo rozdelené do rôznych fáz a v ich rámci potom boli postupne alebo paralelne ukladané rôzne sankcie za protiprávne konanie majúce trestnoprávnu povahu. Je vecou zmluvných štátov, aby si vybrali prostriedky, ktoré vedú k ochrane špecifických záujmov fyzickej osoby, zaručených v článku 4 ods. 1 Protokolu č. 7 k Dohovoru. Zmluvné štáty sú podľa ESLP oprávnené na to, aby v rámci svojich právnych systémov zvolili také právne riešenia, ktoré budú reagovať na protispoločenské správanie prostredníctvom rôznych navzájom sa dopĺňujúcich konaní, ktoré tvoria jeden koherentný celok za podmienky, že spolu nepredstavujú nadmerné bremeno pre dotknutú fyzickú osobu. Takéto právne systémy, ktoré sú založené na „integrovanom“ prístupe k protiprávnemu konaniu, a najmä tie umožňujúce vedenie paralelných konaní vo vzťahu k jednému protiprávnemu konaniu rôznymi orgánmi pre rôzne orgány pre rôzne účely, sú v súlade s Dohovorom.⁵⁾

3) Pozri uznesenie Najvyššieho súdu Českej republiky, z 15. februára 2006, sp. zn. 5 Tdo 166/2006.

4) Slovenský preklad článku 4 ods. 1 Protokolu č. 7 k Dohovoru nie je úplne presný, pretože v porovnaní s originálom v anglickom jazyku a vo francúzskom jazyku nepresne používa slovenské termíny „trestný čin“, „restné konanie“, „odsúdenie“ a „rozsudok“. Tým pozmeňuje aj celkový význam textu citovaného článku tohto protokolu. Podstatné v danom kontexte je predovšetkým to, že slovo „delikt“ (vo francúzskom znení „infractio“, v anglickom znení „offence“) zamieňa za slová „trestný čin“ (vo francúzskom znení „infractio criminelle“, v anglickom znení „criminal offence“). Usudzovať o tom možno nielen z výslovného znenia tohto článku, ale aj z jeho porovnaní s predchádzajúcimi článkami Dohovoru – s článkami 2 a 3, v ktorých je použitý termín „criminal offence“ (v anglickej verzii) a termín „infractio criminelle“ (vo francúzskej verzii), a to v súvislosti s vymedzením práva na odvolanie v trestných veciach a na odškodnenie v prípade nezákonného odsúdenia. Pritom za smerodajnú je potrebné považovať originálnu verziu v anglickom jazyku a vo francúzskom jazyku, a aj v nadväznosti na skutočnosť, že anglickému termínu „offence“ a francúzskemu pojmu „infractio“ v slovenskom jazyku zodpovedajú termíny trestný čin a priestupok, resp. porušenie zákona kvalifikovateľné buď ako priestupok alebo ako trestný čin. Bližšie pozri napr. VALO, M.: *Ne bis in idem* v slovenskom (európskom) trestnom práve a potrestanie za priestupok; in: *Justičná revue*, 61, 2009, č. 6-7, s. 764. ČENTĚŠ, J.: *Trestné činy daňové a zásada ne bis in idem*; in: *Právna úprava správneho trestania [elektronický zdroj]*, Bratislava: Univerzita Komenského, Právnická fakulta, 2015, s. 74 – 83 [CD-ROM]. [Právna úprava správneho trestania; vedecká konferencia, Bratislava, 6. 11. 2015]. Pozri aj II. ÚS 185/2014.

5) Podrobnejšie pozri A. a B. v. Nórsko, z 15. novembra 2016.

< Článok 54 Schengenského dohovoru, ktorý ustanovuje, že *osoba právoplatne odsúdená jednou zo zmluvných strán nesmie byť pre ten istý čin stíhaná inou zmluvnou stranou, a to za predpokladu, že v prípade odsúdenia bol trest už odpykaný alebo sa práve odpykáva alebo podľa práva štátu, v ktorom bol rozsudok vynesený, už nemôže byť vykonaný.*

Predmetný článok ustanovuje tzv. úijné uplatňovanie zásady *ne bis in idem*, a to spoločne s Chartou základných práv Európskej únie.⁶⁾

< Článok 50 Charty základných práv Európskej únie, ktorý ustanovuje, že *nikto nesmie byť stíhaný alebo potrestaný v trestnom konaní za čin, za ktorý už bol v Únii oslobodený alebo odsúdený konečným trestným rozsudkom podľa zákona.*⁷⁾

2.2 Zásada *ne bis in idem* v slovenskom právnom poriadku

V slovenskom právnom poriadku zásada *ne bis in idem* je ustanovená vo viacerých všeobecne záväzných právnych predpisoch, z ktorých možno poukázať najmä na nasledovné.

V Ústave Slovenskej republiky (ďalej len „Ústava“) je zásada *ne bis in idem* ustanovená v Článku 50 ods. 5 Ústavy, podľa ktorého „*Nikoho nemožno trestne stíhať za čin, za ktorý bol už právoplatne odsúdený alebo oslobodený spod obžaloby. Táto zásada nevylučuje uplatnenie mimoriadnych opravných prostriedkov v súlade so zákonom.*“

Touto úpravou sa v Ústave kladie ústavný základ ochrany pred opakovaným potrestaním za trestný čin, ktorého sa páchatel dopustil, pokiaľ bol za tento trestný čin už raz právoplatne odsúdený. Prvou vetou Článku 50 ods. 5 Ústavy sa zároveň vytvára ústavný základ pre ochranu pred novým stíhaním každého, kto raz už bol súdom oslobodený spod obžaloby. Ustanovením Článku 50 ods. 5 Ústavy sa priznáva základné právo každej fyzickej osobe bez ohľadu na štátne občianstvo, cudzincom aj osobám bez štátnej príslušnosti. Ústava Článkom 50 ods. 5 ustanovuje zásadu *ne bis in idem*, ktorej priznala ústavnoprávny význam.⁸⁾

Zásadu *ne bis in idem* ustanovuje aj Trestný poriadok, a to v ustanoveniach § 2 ods. 8 a § 9 ods. 1 písm. e). Podľa § 2 ods. 8 Trestného poriadku – *nikoho nemožno trestne stíhať za čin, za ktorý už bol právoplatne odsúdený alebo oslobodený spod obžaloby. Táto zásada nevylučuje uplatnenie mimoriadnych opravných prostriedkov v súlade so zákonom.* Podľa § 9 ods. 1 písm. e) Trestného poriadku *trestné stíhanie nemožno začať, a ak už bolo začaté, nemožno v ňom pokračovať a musí byť zastavené ak ide o osobu, proti ktorej sa skoršie trestné stíhanie pre ten istý skutok skončilo právoplatným rozsudkom súdu alebo bolo právoplatne zastavené, podmienčne zastavené a obvinený sa osvedčil alebo skončilo schválením zmiernu a zastavením trestného stíhania, ak rozhodnutie nebolo v predpísanom konaní zrušené.*

Zo znenia citovaných právnych noriem vyplýva, že sa ich pôsobnosť vzťahuje výlučne na oblasť trestného práva. Trestný poriadok ustanovuje zásadu *ne bis in idem* vo vzťahu k trest-

6) Podrobnejšie pozri JIRUŠKOVÁ, I.: Aplikace zásady *ne bis in idem* podle článku 54 a nasl. Schengenské prováděcí úmluvy v judikatuře Soudního dvora; in: Jurisprudence, 2008, č. 4, s. 16.

7) K pôsobnosti a účinkom Charty základných práv Európskej únie v konaniach pred súdmi a inými orgánmi právnej ochrany podrobnejšie pozri MAZÁK, J. – JÁNOŠÍKOVÁ, M. a kol.: Charta základných práv Európskej únie v konaniach pred orgánmi súdnej ochrany v Slovenskej republike; Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta, Equilibria, s. r.o., 2016, 256 s.

8) Primerane pozri DRGONEC, J.: Ústava Slovenskej republiky. Teória a prax; Bratislava: C.H.BECK, 2015, s. 969. Pozri aj II. ÚS 19/2009.

nému stíhaniu, ktoré právoplatne skončilo niektorým z taxatívne ustanovených spôsobov, ktorými sú odsúdenie, oslobodenie spod obžaloby, zastavenie trestného stíhania, podmieňné zastavenie trestného stíhania a osvedčenie sa obvineného, schválenie zmiernu a zastavenie trestného stíhania, ak rozhodnutie nebolo v predpísanom konaní zrušené. Použitie mimoriadnych opravných prostriedkov nie je v rozpore so zásadou *ne bis in idem*, pretože skutočnosti, ktoré odôvodňujú ich použitie, sú také významné, že požiadavka právnej istoty musí pred nimi ustúpiť.⁹⁾

Vo vzťahu k zásade *ne bis in idem* je potrebné tiež poukázať na znenie § 9 ods. 1 písm. g) Trestného poriadku, podľa ktorého *trestné stíhanie nemožno začať, a ak už bolo začaté, nemožno v ňom pokračovať a musí byť zastavené, ak to ustanovuje medzinárodná zmluva.*¹⁰⁾

Z ustanovenia § 9 ods. 1 písm. g) Trestného poriadku vyplýva (obligatórne) nemožnosť začatia trestného stíhania, alebo ak bolo začaté nemožnosť pokračovania v trestnom stíhaní a zastavenie trestného stíhania, ak tak ustanovuje medzinárodná zmluva. Uplatnenie nemožnosti začatia trestného stíhania znamená pre orgány činné v trestnom konaní (prokurátor, policajt) povinnosť, aby v postupe pred začatím trestného stíhania rozhodli o odložení veci podľa § 197 ods. 1 písm. c) Trestného poriadku. Po začatí trestného stíhania Trestný poriadok ustanovuje povinnosť prokurátora zastaviť trestné stíhanie podľa § 215 ods. 1 písm. d) Trestného poriadku (v takomto prípade je oprávnený zastaviť trestné stíhanie tiež policajt, avšak len vtedy, ak sa viedlo trestné stíhanie len tzv. vo veci podľa § 199 ods. 1 Trestného poriadku). V súdnom konaní v prípade splnenia podmienok podľa § 9 ods. 1 písm. g) Trestného poriadku – súd je povinný zastaviť trestné stíhanie na podklade § 241 ods. 1 písm. c), § 244 ods. 1 písm. c), § 281 ods. 1, § 290 ods. 1 alebo § 320 ods. 1 písm. c) Trestného poriadku.

V aplikačnej praxi sa možno stretnúť s názormi, že ustanovenie § 9 ods. 1 písm. g) Trestného poriadku nie je konformné so znením § 215 ods. 2 písm. b) Trestného poriadku, podľa ktorého *prokurátor môže zastaviť trestné stíhanie, ak o skutku obvineného bolo už právoplatne rozhodnuté disciplinárne iným orgánom alebo orgánom príslušným na konanie o priestupku alebo o inom správnom delikte (...)*. Obdobne, § 241 ods. 1 písm. e) Trestného poriadku umožňuje samosudcovi a § 244 ods. 1 písm. d) Trestného poriadku senátu za rovnakých podmienok ako § 215 ods. 2 písm. b) Trestného poriadku zastaviť trestné stíhanie (obdobne pozri aj § 281 ods. 2 Trestného poriadku). Právna úprava citovaných ustanovení Trestného poriadku akceptuje vedenie trestného stíhania pre skutok obvineného, za ktorý už bolo vo vzťahu k nemu právoplatne rozhodnuté napr. v správnom konaní, pričom v prípravnom konaní umožňuje prokurátorovi a v súdnom konaní súdu fakultatívne zastaviť trestné stíhanie. K tejto právnej úprave možno

9) ČENTÉŠ, J. a kol.: *Trestný poriadok s komentárom*; Žilina: Eurokódex, Poradca podnikateľa, 2006, s. 33.

10) Ustanovenie § 9 ods. 1 písm. g) Trestného poriadku je potrebné vnímať v kontexte s Článkom 7 ods. 5 Ústavy, ktorý ustanovuje, že medzinárodné zmluvy o ľudských právach a základných slobodách, medzinárodné zmluvy na ktorých vykonanie nie je potrebný zákon, a medzinárodné zmluvy ktoré priamo zakladajú práva alebo povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb a ktoré boli ratifikované a vyhlásené spôsobom ustanoveným zákonom, majú prednosť pred zákonmi, a s Článkom 154c ods. 1 Ústavy, ktorý ustanovuje, že Medzinárodné zmluvy o ľudských právach a základných slobodách, ktoré Slovenská republika ratifikovala a boli vyhlásené spôsobom ustanoveným zákonom pred nadobudnutím účinnosti tohto ústavného zákona, sú súčasťou jej právneho poriadku, majú prednosť pred zákonom, ak zabezpečujú väčší rozsah ústavných práv a slobôd. Citovanými Článkami priznáva Ústava vybraným medzinárodným zmluvám prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky, pričom medzi tieto zmluvy patrí aj Dohovor, ktorého článok 4 ods. 1 Protokolu č. 7 možno aplikovať vo vzťahu k § 9 ods. 1 písm. g) Trestného poriadku.

zaujať právny názor, že napr. nie každé právoplatné disciplinárne rozhodnutie vytvára prekážku k uplatneniu zásady *ne bis in idem*.¹¹⁾

Pre úplnosť možno doplniť, že zásada *ne bis in idem* je tiež ustanovená v § 21 ods. 2 zákona č. 91/2016 Z. z. o trestnej zodpovednosti právnických osôb a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „ZoTZPO“), podľa ktorého *trestné stíhanie proti právnickej osobe nemožno začať, a ak už bolo začaté, nemožno v ňom pokračovať a musí byť zastavené, ak skoršie stíhanie pre ten istý skutok proti tej istej právnickej osobe skončilo právoplatným rozhodnutím o správnom delikte a toto rozhodnutie nebolo zrušené*.

ZoTZPO ustanovuje prednosť trestného konania pred správnym konaním. Z hľadiska postupu orgánov činných v trestnom konaní a súdov v konaní proti právnickej osobe, ZoTZPO nedovoľuje viesť dve súbežné konania proti právnickej osobe pre ten istý skutok v trestnom konaní, resp. v konaní o správnom delikte. Za touto skutočnosťou možno vidieť všeobecnú zásadu, že o správny delikt môže ísť len vtedy, pokiaľ nejde o trestný čin (subsidiarita správneho deliktu k trestnému činu).¹²⁾ Zároveň možno uviesť, že ZoTZPO nevyklučuje v prípade trestného stíhania právnickej osoby, aby tejto bola uložená nútená správa alebo iné opatrenie na nápravu podľa osobitného všeobecne záväzného právneho predpisu, napr. podľa § 50 ods. 1 písm. a) až c) a d) až i) a §§ 53 až 62 zákona č. 483/2001 Z. z. o bankách a zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Toto opatrenie správneho orgánu nie je sankciou, ale má nápravny charakter.

Uvedená zásada je ustanovená aj v zákone č. 154/2010 Z. z. o európskom zatýkacom rozkaze v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o európskom zatýkacom rozkaze“) ako dôvod na nevykonanie európskeho zatýkacieho rozkazu. Ustanovenie § 23 ods. 1 písm. b) zákona o európskom zatýkacom rozkaze ustanovuje obligatórny dôvod na nevykonanie európskeho zatýkacieho rozkazu, prostredníctvom ktorého sa tento inštitút odmieta, ak *justičný orgán vykonávajúci európsky zatýkací rozkaz má informácie, že konanie vedené v niektorom členskom štáte Európskej únie proti vyžiadanej osobe pre ten istý skutok právoplatne skončilo odsudzujúcim rozsudkom, ktorý bol už vykonaný, v súčasnosti sa vykonáva, alebo už nemôže byť vykonaný podľa právnych predpisov, v ktorom bol vyneseny*. Ďalej tento zákon ustanovuje v § 23 ods. 2 písm. b) fakultatívny dôvod na nevykonanie európskeho zatýkacieho rozkazu, prostredníctvom ktorého tento inštitút *možno odmietnuť, ak justičný orgán má informáciu, že konanie vedené v niektorom treťom štáte proti vyžiadanej osobe pre ten istý skutok právoplatne skončilo odsudzujúcim rozsudkom, ktorý bol už vykonaný, v súčasnosti sa vykonáva, alebo už nemôže byť vykonaný podľa právnych predpisov nečlenského štátu EÚ, v ktorom bol vyneseny*.¹³⁾

11) BELEŠ, A. – HAVELKOVÁ, M.: Uplatňovanie zásady *ne bis in idem* pri disciplinárnych konaniach vo väzenstve; in: *Justičná revue*, 69, 2017, č. 2, s. 149 – 162. ČENTÉŠ, J.: Uplatňovanie zásady *ne bis in idem* v rozhodnutiach slovenských súdov = Applying the principle of *ne bis in idem* in decisions of Slovak courts; in: JELÍNEK, J.: *Trestní právo procesní – minulost a budoucnost*; Praha: Leges, 2016, s. 129 – 142.

12) Z hľadiska ZoTZPO možno pozitívne hodnotiť to, že medzi taxatívne ustanovenými trestnými činmi v § 3 ZoTZPO neabsentujú také trestné činy, akým je podvod, úverový podvod, subvenčný podvod, podvodný úpadok, zavinený úpadok, legalizácia príjmu z trestnej činnosti, poškodzovanie veriteľa, zvyhodňovanie veriteľa, machinácie pri verejnom obstarávaní a verejnej dražbe a pod. Ustanovenie týchto trestných činov v katalógu taxatívne určených trestných činov môže prispieť k účinnejšiemu sankcionovaniu právnických osôb, ktoré páchajú trestnú činnosť formou podvodného konania, ako aj trestnej činnosti súvisiacej s insolvenčnou a poškodzovaním veriteľov.

13) Podrobnejšie pozri KLIMEK, L.: *Ne bis in idem* v konaní o európskom zatýkacom rozkaze; in: *Justičná revue*, 64, 2012, č. 2, s. 304 – 312.

3 Súbeh trestného konania a správneho konania

Rozhodovanie o vine a sankcia za spáchanie verejnoprávneho deliktu nie je len výlučnou doménou trestného práva, aj keď najzávažnejšie verejnoprávne delikty sú zákonodarcom označené za trestné činy. O tom, či bol čin (resp. skutok, v ktorom je videný trestný čin) spáchaný a kto ho spáchal, sa rozhoduje v trestnom konaní. Okrem toho má množstvo verejnoprávnych deliktov podobu správnych deliktov, o ktorých rozhodujú správne orgány v správnom konaní. V záujme jednotnosti judikatúry súdov Správny súdny poriadok, s účinnosťou od 1. júla 2016, zakotvil v § 195 povinnosť prihliadania a presadzovania základných zásad trestného konania podľa Trestného poriadku a základných zásad ukladania trestov podľa Trestného zákona v rámci správneho trestania.¹⁴⁾

Medzi základné zásady Trestného poriadku, na ktoré má povinnosť prihliadať správny orgán, nesporne patrí zásada *ne bis in idem*. Správny orgán pri aplikácii § 195 Správneho súdneho poriadku sa zaoberá aj tým, či čin (skutok), o ktorom rozhoduje v správnom konaní, možno podradiť pod pôsobnosť článku 4 ods. 1 Protokolu č. 7 k Dohovoru, teda či materiálne má trestnú povahu. Pri posúdení trestnoprávnej povahy deliktu ESLP zohľadňuje nasledovné kumulatívne kritériá:

- (i) trestné obvinenie,
- (ii) totožnosť skutku a
- (iii) totožnosť subjektu.¹⁵⁾

3.1 Trestné obvinenie

Európsky súd pre ľudské práva pojem „trestné obvinenie“ definuje autonómne, čo znamená, že nepovažuje za trestné obvinenie len čin (skutok), ktorý je vyslovene označený vnútroštátnym právnym poriadkom za trestný čin. Na základe tejto rozhodovacej činnosti pod pôsobnosť článku 4 ods. 1 Protokolu č. 7 k Dohovoru možno podradiť iba tie činy kvalifikované správnymi, prípadne inými príslušnými orgánmi ako menej závažné činy, teda priestupky, prípadne iné správne delikty a výnimočne aj disciplinárne delikty, ktoré majú trestnoprávnu povahu.¹⁶⁾ V zmysle judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) pod pôsobnosť článku 4 ods. 1 Protokolu č. 7 k Dohovoru možno podradiť protiprávne konania, to vo

14) MILUČKÝ, J.: *Správne trestanie očami nového Správneho súdneho poriadku*; in: *Princíp spravodlivosti v trestnom a správnom súdnom konaní*; Pezinok: Justičná akadémia SR, 2016. s. 60 – 68. KOŠIČIAROVÁ, S.: *Princíp ne bis in idem a správne trestanie*; in: *Princíp spravodlivosti v trestnom a správnom súdnom konaní*; Pezinok: Justičná akadémia SR, 2016, s. 89 a 156 – 168. LALÍK, T.: *Právo na spravodlivý súdny proces a zásada ne bis in idem podľa Dohovoru a správne trestanie*; in: *Justičná revue*, 67, 12, 2015, s. 1381 – 1402. ČENTÉŠ, J.: *Vybrané aspekty zásady ne bis in idem v trestnom konaní*; in: *Princíp spravodlivosti v trestnom a správnom súdnom konaní*; Pezinok: Justičná akadémia SR, 2016, s. 156 – 168. ČENTÉŠ, J.: *Uplatňovanie zásady ne bis in idem v rozhodnutiach slovenských súdov = Applying the principle of ne bis in idem in decisions of Slovak courts*; in: JELÍNEK, J.: *Trestní právo procesní – minulost a budoucnost*; Praha: Leges, 2016, s. 129 – 142.

15) *Podrobnejšie pozri ŠAMKO, P.: Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*; Wolters Kluwer, 2015, s. 387 a nasl.

16) *Uznesenie najvyššieho súdu*, z 20. apríla 2011, sp. zn. 5 Tdo 18/2011. K uvedenej problematike pozri tiež BELEŠ, A. – HAVELKOVÁ, M.: *Uplatňovanie zásady ne bis in idem pri disciplinárnych konaniach vo väzenstve*; in: *Justičná revue*, 69, 2017, č. 2, s. 149 – 162. ČENTÉŠ, J.: *Uplatňovanie zásady ne bis in idem v rozhodnutiach slovenských súdov = Applying the principle of ne bis in idem in decisions of Slovak courts*; in: JELÍNEK, J.: *Trestní právo procesní – minulost a budoucnost*; Praha: Leges, 2016, s. 129 – 142. *Pozri aj Campbell a Fell v. Spojené kráľovstvo*, z 28. júna 1984; *Ezeh a Connors v. Spojené kráľovstvo*, z 9. októbra 2003; *Payet v. Francúzsko*, z 20. januára 2011.

všetkých kombináciách, ktoré medzi nimi prichádzajú do úvahy, tzn. v kombinácii trestný čin – trestný čin, trestný čin – priestupok, priestupok – trestný čin, priestupok – priestupok.¹⁷⁾

Výklad ESLP de facto nerobí rozdiely medzi deliktami kvalifikovanými vo vnútroštátnom práve zmluvných štátov ako trestné činy a niektorými deliktami, ktoré sú z pohľadu vnútroštátnych právnych noriem zmluvných štátov posudzované len ako priestupky či iné správne delikty, čím značne rozširuje pôsobnosť zásady *ne bis in idem*.¹⁸⁾

Kritériá pre posúdenie trestnej povahy sankcie vyplývajú z rozsudku ESLP vo veci *Engel a ďalší v. Holandsko*, z 8. júna 1976, a sú sumarizované v odseku 35 nasledovne. Prvým kritériom je **právna kvalifikácia činu vo vnútroštátnom práve**, druhým je **povaha deliktu z hľadiska chráneného záujmu a účelu sankcie**, tretím **povaha a stupeň prítomnosti sankcie, ktorá hrozí dotknutej osobe**.¹⁹⁾ Tieto kritériá majú alternatívnu povahu a pre naplnenie pôsobnosti článku 4 ods. 1 Protokolu č. 7 k Dohovoru sa vyžaduje naplnenie minimálne jedného z nich.

Právna kvalifikácia činu vo vnútroštátnom práve je podstatná z hľadiska toho, či delikt patrí do trestného práva alebo správneho práva. Ak delikt patrí do trestného práva, je trestným činom, a ide teda o delikt v zmysle Dohovoru. Právna kvalifikácia deliktu vo vnútroštátnom práve nemôže byť jediným relevantným kritériom aplikovateľnosti zásady *ne bis in idem* podľa článku 4 ods. 1 Protokolu č. 7 k Dohovoru, pretože inak by použitie tohto ustanovenia bolo ponechané na uváženie štátov v takom rozsahu, v akom by to mohlo viesť k dôsledkom nezlučiteľným s predmetom a cieľom Dohovoru.²⁰⁾

Prvé kritérium má relatívnu povahu, pretože pokiaľ čin (skutok) nie je vo vnútroštátnom právnom poriadku právne kvalifikovaný ako trestný čin, používa ESLP ďalšie kritériá, ktorými sú (i) povaha deliktu z hľadiska chráneného záujmu a (ii) účelu sankcie, (iii) povaha a stupeň prítomnosti sankcie, ktorá hrozí dotknutej osobe.

Samotná **povaha deliktu z hľadiska chráneného záujmu** (všeobecný, partikulárny) sa skúma z hľadiska, či je daný právny predpis adresovaný všetkým osobám (trestná povaha)²¹⁾ alebo určitej špecifickej skupine osôb, ktoré majú osobitné postavenie v tom zmysle, či subjektom deliktu je každý alebo špecifická skupina osôb, ktorá podlieha súboru osobitných, napr. disciplinárnych pravidiel (sudcovia, prokurátori, vojaci²²⁾, odsúdení²³⁾ a pod.). Pri skúmaní druhého kritéria sa skúma **účel sankcie**, ktorá sa za čin (skutok) ukladá. Pri tomto skúmaní je podstatnou okolnosťou, či účel sankcie je preventívno-represívny (aspoň čiastočne) alebo reparačný. Preventívny účel zahŕňa odradenie od páchania trestnej činnosti v budúcnosti, teda či sankcia bola uložená ako trest s cieľom odradiť od ďalšieho páchania takýchto činov, nie s cieľom bezprostredne zamedziť páchatelovi v tom, aby vo svojej trestnej činnosti pokračoval (napr. rôzne opatrenia majúce za cieľ zabrániť vodičovi, ktorý konzumoval alkoholické nápoje,

17) R 125/2012.

18) JIRUŠKOVÁ, I.: *Nový pohľad Nejvyššího soudu na nepřipustnost trestního stíhání v důsledku předchozího rozhodnutí o správním deliktu*; in: *Jurisprudence 2001*, č. 3, s. 7.

19) KMEC, J. – KOSÁŘ, D. – KRATOCHVÍL, J. – BOBEK, M.: *Evropská úmluva o lidských právech. Komentář*; 1. vydanie, Praha: C. H. BECK, 2012, s. 578.

20) *Primerane pozri uznesenie Najvyššieho súdu Českej republiky*, z 15. februára 2006, sp. zn. 5 Tdo 166/2006.

21) *Kadubec v. Slovensko*, z 2. septembra 1998; *Lauko v. Slovensko*, z 2. septembra 1998.

22) *Engel a ďalší v. Holandsko*, z 8. júna 1976.

23) *Ezah a Connors v. Spojené kráľovstvo*, z 9. októbra 2003.

aby mohol ďalej pokračovať v jazde). Reparačný účel zahŕňa ekonomickú náhradu napr. v prípade úroku z omeškania (pozri ďalší text tejto štúdie).

Tretie kritérium sa skúma v prípade absencie prvých dvoch kritérií, pričom sa skúma **stupeň prísnosti sankcie** (druh a stupeň závažnosti sankcie), **ktorá hrozí dotknutej osobe**. Výška uloženej sankcie v konkrétnom prípade je (spravidla) bez významu, pretože podstatnou je výška sankcie, ktorú možno uložiť za spáchaný delikt.²⁴⁾

3.2 Totožnosť skutku

Pri posudzovaní otázky aplikácie zásady *ne bis in idem* sa prelína hmotnoprávna a procesnoprávna problematika skutku. Z **hľadiska hmotnoprávneho** je podstatné to, či popis skutkových okolností zakladá vo svojom súhrne jeden skutok alebo dva samostatné skutky spáchané vo viacčinnom súbahu. Ak pôjde o jeden skutok, z **hľadiska procesnoprávneho** vzniká po právoplatnom rozhodnutí o skutku prekážka veci rozhodnutej (*res iudicatae*) pre prípadné ďalšie konanie. Prioritne je tak úlohou orgánov činných v trestnom konaní v prípravnom konaní vyriešiť, či vzneseniu obvinenia konkrétnej fyzickej osobe za skutok právne kvalifikovaný ako trestný čin nebráni prekážka veci rozhodnutej. Zásada *ne bis in idem* sa totiž aktivizuje okamihom začatia trestného stíhania voči konkrétnej fyzickej osobe v prípade, ak predchádzajúce rozhodnutie o konkrétnej fyzickej osobe nadobudlo účinok veci rozhodnutej.²⁵⁾

Pojem skutok v právnom poriadku Slovenskej republiky nie je vo všeobecnej rovine definovaný. V Trestnom zákone je určitým špecifickým spôsobom ustanovené to, čo predstavuje skutok v prípade pokračovacieho trestného činu.²⁶⁾ Poňatie pokračovacieho trestného činu v trestnom práve hmotnom sa odlišuje od jeho koncepcie v trestnom práve procesnom. Zatiaľ čo trestné právo hmotné chápe jednotlivé (čiastkové) útoky ako jeden skutok, za ktorý ukladá jeden spoločný trest (§ 41 ods. 3 Trestného zákona), trestné právo procesné chápe (§ 10 ods. 16 Trestného poriadku) čiastkový útok (čiastkové útoky) pokračovacieho trestného činu ako samostatný skutok (ak zákon neustanovuje inak). Z uvedeného možno vyvodíť, že ak je trestné stíhanie vo vzťahu k niektorému z jednotlivých (čiastkových) útokov neprípustné, nevylučuje táto skutočnosť stíhanie pre ostatné (čiastkové) útoky.²⁷⁾ Ak aj súd páchatela právoplatne odsúdi za niektoré čiastkové útoky pokračovacieho trestného činu, ktorý z hľadiska trestného práva hmotného tvorí stále iba jeden skutok, resp. jeden trestný čin, môže byť tento páchatel stíhaný a odsúdený (za použitia ustanovenia § 41 ods. 3 Trestného zákona), pričom vo vzťahu ku každému jed-

24) Podrobnejšie pozri ŠAMKO, P.: *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*; Wolters Kluwer, 2015, s. 388.

25) KOLCUN, J. – KOLCUNOVÁ, M.: *Hmotnoprávne aspekty zásady NE BIS IN IDEM; Trestný čin – jeho hmotnoprávne a kriminologické vyjadrenie [elektronický zdroj]*; Bratislava: Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, 2013, s. 71 – 76 [CD-ROM], [Trestný čin – jeho hmotnoprávne a kriminologické vyjadrenie: medzinárodná vedecká konferencia, Bratislava, 15. 11. 2012].

26) Podľa § 122 ods. 10 Trestného zákona za pokračovací trestný čin sa považuje, ak páchatel pokračoval v páchaní toho istého trestného činu. Trestnosť všetkých čiastkových útokov sa posudzuje ako jeden trestný čin, ak všetky čiastkové útoky toho istého páchatela spája objektívna súvislosť v čase, spôsobe ich páchania a v predmete útoku, ako aj subjektívna súvislosť, najmä jednotiaci zámer páchatela spáchať uvedený trestný čin; to neplatí vo vzťahu k čiastkovým útokom spáchaným mimo územia Slovenskej republiky.

27) Paragraf 9 ods. 2 Trestného poriadku. K problematike pokračovacieho trestného činu pozri aj rozsudok Veľkej komory ESLP vo veci Rohlena v. Česká republika, z 27. 1. 2015, najmä súhlasné stanovisko sudcu Pintu de Albuquerque (bod 9). Súčasne možno doplniť, že Ústavný súd Slovenskej republiky v konaní vedenom pod sp. zn. PL. ÚS 9/2017, dňa 24. mája 2017, prijal na ďalšie konanie návrh Krajského súdu v T. na začatie konania o súlade § 9 ods. 2 Trestného poriadku s Článkom 50 ods. 5 Ústavy, článkom 40 ods. 5 Listiny základných práv a slobôd a s článkom 4 ods. 1 Protokolu č. 7 k Dohovoru.

notlivému (čiastkovému) útoku sa musí začať trestné stíhanie a zároveň každý jednotlivý útok musí byť uvedený v obžalobnom návrhu podávanej obžaloby.²⁸⁾

Zákon inak ponecháva vymedzenie skutku právnej teórii a súdnej praxi. Tá vychádza z toho, že skutkom je určitá udalosť vo vonkajšom svete, charakterizovaná určitým konaním a jeho následkom. Ide teda o súhrn určitých skutkových okolností. O ten istý skutok ide pri úplnom súlade v konaní a následku, ale tiež v prípade aspoň čiastočnej zhody v konaní alebo v následku (alebo v oboch), ale to len vtedy, pokiaľ je takáto zhoda v podstatných okolnostiach, ktorými sa rozumejú najmä skutkové okolnosti charakterizujúce konanie alebo následok z hľadiska právnej kvalifikácie, ktorá prichádza do úvahy.²⁹⁾ Medzi konaním a následkom musí platiť, že konanie je pre daný následok kauzálne, t. j. bez neho by k následku nemohlo dôjsť takým spôsobom, akým k nemu došlo.

Z hľadiska súdnej praxe vnímania zásady *ne bis in idem* je podstatným tiež stanovisko najvyššieho súdu,³⁰⁾ v zmysle ktorého – ak je jednočinný súbeh dvoch alebo viacerých trestných činov podľa znakov ich základných skutkových podstát možný, avšak tá istá okolnosť bude podmieňovať použitie vyššej trestnej sadzby duplicitne (alebo viacnásobne), je takéto použitie uvedenej okolnosti vylúčené, keďže odporuje zásade *ne bis in idem*, podmieňujúcej vylúčenie aj spôsob kvalifikácie jednočinného súbehu trestných činov. Dotknutá okolnosť bude v rámci súbežnej kvalifikácie činu použitá ako okolnosť, ktorá podmieňuje použitie vyššej trestnej sadzby len pri aplikácii toho ustanovenia osobitnej časti Trestného zákona, ktorého kvalifikovanej skutkovej podstate zodpovedá vyššia (najvyššia) trestná sadzba v porovnaní s iným konkurujúcim ustanovením a v ňom ustanovenou trestnou sadzbou. Keďže ide o ten istý čin (skutok) a tú istú skutkovú okolnosť, výška trestnej sadzby bude jediným a teda aj určujúcim kritériom vzťahu špeciality, ktorý determinuje výber právnej kvalifikácie, resp. jej príslušnej časti.³¹⁾

Pre aplikačnú prax slovenských orgánov verejnej moci, pri posudzovaní totožnosti skutku z hľadiska zásady *ne bis in idem*, je inšpiratívny rozsudok Veľkej komory ESLP vo veci *Zolotukhin v. Rusko*, z 10. februára 2009, z ktorého možno vyvodiť, že ESLP považuje pri uplatnení zásady *ne bis in idem* za rozhodujúcu totožnosť skutku, založenú na „*totožnom skutku či podstatných črtách totožnosti skutku*“, a nie jeho právnu kvalifikáciu. Podľa ESLP totožnosť skutku je daná vtedy, keď sa konkrétne skutkové okolnosti týkajú toho istého obvineného a sú neoddeliteľne späté časom a miestom,³²⁾ ktorých existencia musí byť preukázaná na účely odsúdenia alebo začatia trestného konania.³³⁾

28) *Primerane pozri uznesenie najvyššieho súdu, zo 14. júla 2016, sp. zn. 4 Tdo 15/2015.*

29) *Pozri napr. R 9/1972, R 64/1973, R 33/1974, R 52/1979.*

30) *R 116/2012.*

31) *V zmysle tohto stanoviska, ak si páchatel prisvojí cudziu vec tým, že sa jej zmocní, spôsobí tak malú škodu a spácha taký čin vlámaním, pri ktorom neoprávnene vnikne do obydlia iného, bude sa jeho konanie kvalifikovať ako zločin krádeže podľa § 212 ods. 1, ods. 4 písm. b) Trestného zákona [pri použití ustanovenia § 138 písm. e) Trestného zákona] v jednočinnom súbehu s prečinom porušovania domovej slobody podľa § 194 ods. 1 Trestného zákona [teda nie aj podľa odseku 2 písm. a), naposledy označeného ustanovenia, súbežné uplatnenie ktorého by znamenalo porušenie zásady „ne bis in idem“ v dôsledku dvojnásobného pričítania „vlámania“].*

32) *Zolotukhin v. Rusko, z 10. februára 2009 (bod 84 – „inextricablylinked in time and space“). Pozri tiež Ruotsalainen v. Fínsko, zo 16. júna 2009. R. T. v. Švajčiarsko, z 30. mája 2000; Nilsson v. Švédsko, z 13. decembra 2005.*

33) *GRIVNA, T.: Totožnosť skutku de facto a de iure. Identity of an Act De Facto a De iure; in: JELÍNEK, J.: Trestní právo procesní – minulost a budoucnost; Praha: Leges, 2016, s. 113 a nasl.*

Na podklade týchto skutočností možno zvýrazniť, že záruka poskytovaná článkom 4 ods. 1 Protokolu č. 7 k Dohovoru sa stáva relevantnou na začiatku nového trestného stíhania, kedy predchádzajúce odsúdenie alebo oslobodenie spod obžaloby nadobudlo právoplatnosť (prekážka *rei iudicatae*). V tomto okamihu dostupné materiály budú nutne obsahovať rozhodnutie, ktorým bude prvé „trestné stíhanie“ ukončené, a zoznam obvinení vznesených v novom trestnom konaní. Takéto zhrnutie bude vhodným východiskovým bodom pre zistenie, či skutočnosti v oboch trestných konaniach boli totožné alebo v podstate rovnaké.³⁴⁾

3.3 Totožnosť subjektu

Posúdenie totožnosti skutku v prípade jej páchatela (fyzickej osoby) nespôsobuje aplikačné problémy. V súvislosti s úpravou trestnej zodpovednosti právnických osôb v Slovenskej republike možno zvýrazniť, že trestné stíhanie fyzickej osoby nebráni tomu, aby pre ten istý skutok bolo vedené trestné stíhanie aj proti právnickej osobe. Rovnako tak uloženie sankcie fyzickej osobe nebráni tomu, aby pre ten istý skutok bola uložená sankcia právnickej osobe. Vychádza sa z toho, že ide o dva odlišné právne subjekty, čo nebráni vyvodu trestnej zodpovednosti, prípadne správnej zodpovednosti pre totožný skutok. V tomto prípade sa zásada *ne bis in idem* neuplatní.

4 Súbeh trestného konania a daňového konania

V aplikačnej praxi sa možno stretnúť s prípadmi, keď skutok fyzickej osoby naplní tak skutkovú podstatu trestného činu daňového, ako aj správneho deliktu podľa § 154 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“). V takomto prípade čin (skutok) fyzickej osoby môže byť sankcionovaný tak Trestným zákonom (ako trestný čin), ako aj Daňovým poriadkom (ako správny delikt).

4.1 Trestné činy daňové

Trestné činy daňové tvoria relatívne samostatnú skupinu trestných činov, ktoré postihujú rôzne formy trestnej činnosti určitých osôb voči štátu alebo iným subjektom (napr. daňový úrad, sociálna poisťovňa, zdravotná poisťovňa), smerujúce najmä proti daňovému a poisťovnému systému Slovenskej republiky. Tieto poskytujú ochranu plnenia takých povinností, ktorými je zabezpečovaný príjem finančných prostriedkov určených k financovaniu potrieb štátu. Ide o zákonný a spoločensky akceptovaný záujem štátu o riadne určenie dane a poisťového, riadne odvádzanie dane a poisťového, riadne zaplatenie už splatnej dane a poisťového, ako aj záujem štátu na riadnom plnení povinností zo strany daňových subjektov pri výkone správy daní.³⁵⁾

Tieto trestné činy možno vnímať v dvoch základných rovinách – trestné činy daňové v tzv. užšom slova zmysle a trestné činy daňové v tzv. širšom slova zmysle. Do prvej skupiny (trestné činy daňové v tzv. užšom slova zmysle) možno zaradiť skrátenie dane a poisťového (§ 276

34) *Primerane pozri KOPECKÝ, M.: Procesní konflikty posouzení skutku jako trestního činu nebo přestupku = Precedential Conflicts of Qualifying an Acta s Crime or Administrative Delict; in: JELÍNEK, J.: Trestní právo procesní – minulost a budoucnost; Praha: Leges, 2016, s. 332 – 348.*

35) *Podrobnejšie k jednotlivým trestným činom daňovým pozri ČENTĚŠ, J.: Trestný zákon – Veľký komentár; Žilina: Eurokódex, 2013, s. 514 a nasl.*

Trestného zákona), neodvedenie dane a poistného (§ 277 Trestného zákona), daňový podvod (§ 277a Trestného zákona), nezaplatenie dane a poistného (§ 278 Trestného zákona) a marenie výkonu správy daní (§ 278a Trestného zákona). Do druhej skupiny (trestné činy daňové v tzv. širšom slova zmysle) možno okrem už uvedených trestných činov ďalej zaradiť aj falšovanie a pozmeňovanie kontrolných technických opatrení na označenie tovaru (§ 275 Trestného zákona), porušenie predpisov o štátnych technických opatreniach na označenie tovaru (§ 279 Trestného zákona), skresľovanie údajov hospodárskej a obchodnej evidencie (§ 259 a § 260 Trestného zákona), ale aj porušovanie predpisov o obehu tovaru v styku s cudzinou (§ 254 ods. 2 Trestného zákona). Vzhľadom na zameranie tejto štúdie, v ďalšej časti zameriame pozornosť na trestné činy daňové v užšom zmysle slova.

Na naplnenie trestnosti trestných činov daňových sa vyžaduje úmyselné konanie páchatela. Páchatelom týchto trestných činov môže byť ktorákoľvek trestne zodpovedná osoba. Medzi týmito trestnými činmi je teda podstatný rozdiel v ich objektívnej stránke, t. j. v konkrétnom konaní páchatela, ktoré je opísané v príslušnej skutkovej podstate trestného činu.

Objektívna stránka trestného činu skrátenia dane a poistného (§ 276 Trestného zákona) zahŕňa *v malom rozsahu skrátenie dane, poistného na sociálne poistenie, verejného zdravotného poistenia alebo príspevku na starobné dôchodkové sporenie*; trestného činu neodvedenia dane a poistného (§ 277 Trestného zákona) zahŕňa *v malom rozsahu zadržanie a neodvedenie určenému príjemcovi splatnej dane, poistného na sociálne poistenie, verejného zdravotného poistenia alebo príspevku na starobné dôchodkové sporenie, ktoré zrazí alebo vyberie podľa zákona*; trestného činu daňového podvodu (§ 277a Trestného zákona) zahŕňa *neoprávnené uplatnenie nároku na vrátenie dane z pridanej hodnoty alebo spotrebnej dane vo väčšom rozsahu*; trestného činu nezaplatenia dane a poistného (§ 278 Trestného zákona) zahŕňa *vo väčšom rozsahu nezaplatenie splatnej dane, poistného na sociálne poistenie, verejného zdravotného poistenia alebo príspevku na starobné dôchodkové sporenie*; trestného činu marenia výkonu správy daní (§ 278a Trestného zákona) zahŕňa *marenie výkonu správy daní tým, že v dokladoch predkladaných pri správe daní uvedie nepravdivé alebo hrubo skresľujúce údaje, alebo zatajenie povinných údajov o skutočnostiach rozhodujúcich pre správne určenie dane, pozmenenie, znehodnotenie alebo zničenie dokladov rozhodujúcich pre správne určenie dane, nesplnenie zákonom uloženou oznamovacej povinnosti, alebo nesplnenie povinnosti uloženej zákonom pri daňovej kontrole*.

Trestných činov daňových sa môže dopustiť tak fyzická osoba, ako aj právnická osoba (vzhľadom na zameranie a rozsah tejto štúdie, trestnej zodpovednosti právnických osôb nie je ďalej venovaná pozornosť). So zreteľom na okolnosť, že trestné činy daňové patria do trestného práva, tieto spĺňajú prvé kritérium tzv. engelovských kritérií – trestné obvinenie.

4.2 Správne delikty

Okrem Trestného zákona umožňuje sankcionovať čin (skutok) fyzickej osoby, ktorá porušila zákonom ustanovené povinnosti, aj Daňový poriadok, a to úpravou správnych deliktov (§§ 154) a sankcií (§§ 155 – 157).

Pri porovnaní Trestného zákona s Daňovým poriadkom možno konštatovať podobnosť viacerých ustanovení, ktoré umožňujú posúdiť konanie daňového subjektu (fyzickej osoby) ako správny delikt. Konkrétne možno uviesť, že obdobu trestného činu skrátenia dane a poistného

(§ 276 Trestného zákona) predstavuje napr. ustanovenie § 154 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku, podľa ktorého sa správneho deliktu dopustí ten, kto *uvedie v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní daň, ktorá je nižšia ako daň, ktorú mal v daňovom priznaní uviesť*; trestného činu daňového podvodu (277a Trestného zákona) ustanovenie § 154 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku, podľa ktorého sa správneho deliktu dopustí ten, kto *uplatní si nárok podľa osobitných predpisov vo výške, ktorá je väčšia ako nárok, ktorý si mal právo uplatniť podľa osobitných predpisov*; prípadne obdobu trestného činu marenia výkonu daní (§ 278a Trestného zákona) predstavuje § 154 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku, podľa ktorého sa správneho deliktu sa dopustí ten, kto *nesplní oznamovaciu povinnosť v ustanovenej lehote*.

Vzhľadom na skutočnosť, že daňovému subjektu (fyzickej osobe) možno uložiť sankcie tak v zmysle Trestného zákona, ako aj Daňového poriadku, je v podmienkach aplikačnej praxe potrebné prihliadnuť na charakter uloženej sankcie. Z hľadiska vyvodenia zodpovednosti za protiprávne konanie možno v daňovom konaní za správny delikt uložiť sankcie, ktorými sú pokuta a úrok z omeškania.

Pri posúdení charakteru **pokuty** ako finančnej sankcie možno primerane vychádzať z rozhodovacej činnosti ESLP, ktorý v rozsudku *Jusilla v. Fínsko*, z 23. novembra 2006, zaujal názor, že finančnú sankciu možno za určitých okolností považovať za trestné obvinenie podľa článku 6 ods. 1 Dohovoru, pričom relatívne malá závažnosť sankcie na tomto hodnotení nemohla nič zmeniť.³⁶⁾ V rozsudku *Janosevic v. Švédsko*, z 23. júla 2002, ESLP konštatoval, že daňová prírážka (penále), uložená za nepravdivé tvrdenia uvedené v daňovom priznaní, má v kontexte s článkom 6 ods. 1 Dohovoru trestnú povahu.³⁷⁾

Ustanovenie § 155 Daňového poriadku umožňuje v prípade splnenia zákonných podmienok sankcionovať konanie daňového subjektu uložením pokuty. Možno zvýrazniť, že uloženie pokuty za konanie napr. nepenažného charakteru sleduje preventívno-represívny účel, pričom sankcia v podobe uloženia pokuty je zamýšľaná ako jednorazový trest. Samotná pokuta je ustanovená konkrétnou sadzbou a nie je závislá od času, pričom účelom pokuty je odradiť od opätovného spáchania správneho deliktu. Pokutu možno v tomto prípade vnímať ako „trestnú“ sankciu, za porušenie povinnosti daňového subjektu, ustanovenej v Daňovom poriadku. V tomto zmysle úprava pokuty v Daňovom poriadku spĺňa druhé a tretie kritérium tzv. engelovských kritérií. Navyše, pokuta z hľadiska závažnosti sankcie (tretie tzv. engelovské kritérium) predstavuje prostriedok zasahujúci do majetku (vlastníckeho práva) daňového subjektu.

Z týchto dôvodov možno konštatovať, že pokuta je síce zaradená do systému daňového práva, pričom môže mať trestnú povahu so zárukami vyplývajúcimi z článkov 6 a 7 Dohovoru. Pri ukladaní pokuty, ktorú možno uložiť v určitom rozsahu (stanovením dolnej a hornej hranice sadzby) daňovému subjektu za porušenie konkrétnej povinnosti, je oprávnený správca dane aplikovať zásady individualizácie trestu, pričom zohľadňuje, z akých dôvodov daňový subjekt porušil právnu povinnosť a na uvedenú okolnosť prihliadne pri konkretizácii sumy uloženej pokuty.

36) *Obdobne pozri André a ďalší v. Francúzsko*, z 24. júla 2008; *Ruotsalainen v. Fínsko*, zo 16. júna 2009; *Lucky Dev v. Švédsko*, z 27. novembra 2014.

37) *Obdobne pozri Nykänen v. Fínsko*, z 20. mája 2014, ako aj uznesenie rozšíreného senátu Najvyššieho správneho súdu Českej republiky, z 24. novembra 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014 (uverejnené pod č. 3348/2016 Zbierky rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu).

Odišná situácia je v prípade sankcie v podobe **úroku z omeškania**, ktorý predstavuje paušalizovanú náhradu za ujmu spôsobenú verejnému rozpočtu v dôsledku omeškania pri úhrade dane.³⁸⁾ Úrok z omeškania je síce uvedený v Daňovom poriadku medzi sankciami, a to vzhľadom na povahu a spôsob výpočtu úroku z omeškania (správca dane ho vyrubí podľa dĺžky omeškania daňového subjektu), avšak nie je viazaný na porušenie povinnosti, ktorá by mohla byť označená ako správny delikt. Samotný úrok z omeškania má charakter reparačný, preto tu nejde o trestné obvinenie a trestnú sankciu. Účelom úroku z omeškania je ekonomická náhrada. Z týchto dôvodov rozhodnutie správcu dane o uložení sankcie v podobe úroku z omeškania nezakladá prekážku k trestnému stíhaniu fyzickej osoby v zmysle zásady *ne bis in idem*.

5 Aktuálna rozhodovacia činnosť ESLP

Z hľadiska rozhodovacej činnosti ESLP o súbehu (duality) trestného konania a daňového konania a následného posudzovania zásady *ne bis in idem*, aktuálnym je rozsudok Veľkej komory ESLP vo veci *A. a B. v. Nórsko*, z 15. novembra 2016.³⁹⁾

V tomto rozsudku ESLP zaujal právny názor, podľa ktorého *zmluvné štáty sú oprávnené k tomu, aby v rámci svojich právnych systémov zvolili také právne riešenia, ktoré budú reagovať na protispoločenské správanie prostredníctvom rôznych navzájom sa dopĺňujúcich konaní, ktoré tvoria jeden koherentný celok za podmienky, že spolu nepredstavujú nadmerné bremeno pre dotknutého jednotlivca. Článok 4 ods. 1 Protokolu 7 k Dohovoru nemôže byť vykladaný tak, že zakazuje zmluvným štátom, aby ich právne systémy umožnili uloženie štandardnej správnej pokuty za protiprávne nezaplatenie dane (aj keď bola kvalifikovaná ako sankcia trestnoprávnej povahy) aj v závažnejších prípadoch, keď je vhodné páchatelov stíhať trestnoprávne z dôvodu existencie ďalšieho špecifického znaku takéhoto konania, napr. došlo k nezaplateniu dane v dôsledku podvodného konania, ktoré nie je znakom správneho deliktu v daňovom konaní. Takéto právne systémy, ktoré sú založené na „integrovanej“ prístupe k protiprávnemu konaniu, a najmä tie umožňujúce vedenie paralelných konaní vo vzťahu k jednému protiprávnemu konaniu rôznymi orgánmi pre rôzne účely, sú v súlade s Dohovorom.*

Pri posúdení prípustnosti duality trestného konania a daňového konania podľa tohto rozsudku je rozhodujúcou okolnosťou aplikácia **tzv. testu dostatočnej vecnej a časovej súvislosti**.⁴⁰⁾ Súčasne je nevyhnutné, aby k splneniu podmienky vecnej a časovej súvislosti došlo kumulatívne.

38) *Primerane pozri uznesenie rozšíreného senátu Najvyššieho správneho súdu Českej republiky, z 24. novembra 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014 (uverejnené pod č. 3348/2016 Zbierky rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu).*

39) *V predmetnej veci sťažovatelia pán A. a pán B. nepriznali v daňovom priznaní za rok 2002 svoje príjmy získané v roku 2001 z predaja akcií obchodnej spoločnosti, v ktorej mali svoje obchodné podiely. Akcie boli predané za výrazne vyššiu cenu, než boli nakúpené. Príjem pána A. predstavoval 3 259 341 NOK (cca 360 000 eur) a príjem pána B. predstavoval 4 651 881 NOK (cca 500 000 eur). Následne pánovi A. daňová správa dňa 24. novembra 2008 uložila pokutu v sume 30 % z domeranej dane za nepriznanú čiastku, ktorú zaplatil spoločne s dodatočnou daňou a dňa 2. marca 2009 bol súdom odsúdený za skutok právne kvalifikovaný ako daňový podvod na trest odňatia slobody v trvaní 1 roka. Pánovi B. daňová správa dňa 5. decembra 2008 uložila pokutu v sume 30 % z domeranej dane za nepriznanú čiastku, ktorú zaplatil spoločne s dodatočnou daňou a dňa 30. septembra 2009 bol súdom odsúdený za skutok právne kvalifikovaný ako daňový podvod na trest odňatia slobody v trvaní 1 roka.*

40) *V predmetnej veci ESLP konštatoval na základe aplikácie testu tzv. dostatočnej vecnej a časovej súvislosti, že trestné konania a daňové konania boli navzájom vecne i časovo prepojené. V oboch prípadoch boli daňové roz-*

Pri posúdení, či je splnená podmienka **vecnej súvislosti** obidvoch konaní, stanovil ESLP nasledujúce základné kritériá:

- (1) či rozdielne konania sledujú vzájomne doplňujúci sa účel a reagujú tak nielen *in abstracto*, ale aj *in concreto* na odlišné aspekty daného protiprávneho konania,
- (2) či je predmetná duplicita konania predvídateľným následkom rovnakého vytýkaného konania, a to ako právne, tak aj fakticky (*idem*),
- (3) či sú konania vedené tak, aby sa maximálne zabránilo akémukoľvek zdvojeniu pri zhromažďovaní a hodnotení dôkazov, najmä prostredníctvom vzájomnej spolupráce kompetentných orgánov, a to tak, aby zistenia vykonané v jednom konaní boli využiteľné v druhom konaní, a
- (4) či sankcia uložená v konaní, ktoré bolo ukončené ako prvé, je zohľadnená v konaní, ktoré je ukončené ako posledné, a to tak, aby sa zabránilo tomu, že dotknutý jednotlivec poniesie neprimeranú záťaž, pričom toto riziko je menej pravdepodobné, pokiaľ existuje kompetenčný mechanizmus, ktorý zabezpečuje, že súhrn uložených sankcií nepôsobí neprimerane.

Pri posúdení podmienky **časovej súvislosti** nie je, podľa ESLP, pre jej splnenie nevyhnutné, aby obe konania boli vedené súčasne od začiatku do konca. Zmluvným štátom by malo byť umožnené si zvoliť, či budú viesť obidve konania postupne v rôznych inštanciách, ak je tým sledovaný záujem na efektívite a riadnom výkone spravodlivosti, ak plnia rozdielne spoločenské účely a nepôsobia sťažovateľovi neprimeranú ujmu. Časová súvislosť musí byť preto dostatočne úzka, aby chránila jednotlivca pred neistotou, prieťahmi a predlžovaním konania aj v prípadoch, keď vnútroštátny systém obsahuje integrovaný systém oddeľujúci správne a trestné zložky.

6 Vplyv rozhodovacej činnosti ESLP na postup a rozhodovanie slovenských orgánov verejnej moci

Z rozsudku Veľkej komory ESLP vo veci *A. a B. v. Nórsko*, z 15. novembra 2016, vyplýva, že uplatnenie zásady *ne bis in idem* pri súbehu trestného konania a daňového konania sa bude posudzovať v každej veci individuálne, pri zohľadnení tzv. testu dostatočnej vecnej a časovej súvislosti.

6.1 Podmienka vecnej súvislosti

K podmienkam posúdenia okolnosti, či existuje dostatočná úzka spojitosť v podstate (vecná súvislosť) v zmysle rozsudku Veľkej komory ESLP vo veci *A. a B. v. Nórsko*, z 15. novembra 2016, možno k súbehu (kombinácii) trestného konania a daňového konania v podmienkach Slovenskej republiky zaujať nasledovný právny názor.

hodnutia vydané v dobe, keď už sťažovatelia boli obvinení z trestných činov daňových, skutkové zistenia vykonané v jednom konaní boli použité v druhom konaní a pri uložení trestov v rámci trestného konania vnútroštátne orgány prihliadli k tomu, že sťažovateľom už boli uložené vysoké tresty vo forme daňovej pokuty. Vedenie dvojitého konania s možnosťou uloženia rôznych kumulatívnych trestov bolo pre sťažovateľov predvídateľné, keď museli od začatia vedieť, že trestné stíhanie rovnako ako uloženie daňových pokút je na základe skutkových okolností prípadu možné alebo dokonca pravdepodobné. Na základe predložených skutočností ESLP nevzhliadol indicie, že sťažovatelia utrpeli neprimeranú ujmu alebo nespravodlivosť.

6.1.1 K prvej podmienke týkajúcej sa **rozdielných konaní, ktoré sledujú vzájomne doplňujúci sa účel a reagujú tak nielen *in abstracto*, ale aj *in concreto* na odlišné aspekty daného protiprávneho konania**, možno uviesť nasledovné.

Trestné konanie a daňové konanie predstavujú v podmienkach Slovenskej republiky systém formálne oddelených (autonómnych) procesných postupov celkom odlišných orgánov verejnej moci (orgány činné v trestnom konaní, súd, správca dane), ktoré svojím účelom v zásade na seba nadväzujú, pričom sú dostatočne integrované v jeden celok. V tomto zmysle tieto konania sledujú komplementárny cieľ a reagujú tak nielen *in abstracto*, ale aj *in concreto*, na odlišné aspekty (trestnoprávne a daňovo-právne) daného protiprávneho konania (činu), pričom sa procesne stretávajú v situáciách, kedy právna úprava jedného procesného predpisu nedoľieha na právnu úpravu druhého procesného predpisu, alebo sa mu dokonca prieči.⁴¹⁾

Trestné delikty (trestné činy) umožňujú postih najzávažnejších foriem protiprávneho konania a to ukladaním trestov. Správne delikty umožňujú postih menej závažných foriem protiprávných konaní a to ukladaním sankcií. V porovnaní s trestnými deliktami, správne delikty sa považujú za činy s nižším stupňom zohľadňovania práv jednotlivca, pretože sa pri nich spravidla neskúma subjektívna stránka konania a ich cieľom je zabezpečiť prevenciu a prípadne aj určitú náhradu plnenia zákonných povinností. Je zrejmé, že v niektorých prípadoch môžu správne delikty nadobudnúť trestnú povahu, a len takéto delikty možno podradiť pod pôsobnosť článku 4 ods. 1 Protokolu č. 7 k Dohovoru.

Sankcia (pokuta) ustanovená v Daňovom poriadku sa líši od tvrdého jadra trestného práva; trestnoprávne záruky sa preto neuplatnia s plnou dôslednosťou.⁴²⁾ V slovenskom právnom poriadku táto podmienka je splnená tým, že sankcia, ktorá je ukladaná v trestnom konaní, je špecifická pre tento druh konania, a líši sa od sankcie ukladanej v daňovom konaní. Sankcie, ktoré sú ustanovené Daňovým poriadkom, resp. Trestným zákonom, sledujú rozdielny účel. Sankcia vo forme pokuty slúži k všeobecnému odradeniu daňového subjektu od porušovania povinností ustanovených v Daňovom poriadku. Táto sankcia predstavuje reakciu na skutočnosť, že daňový subjekt porušil povinnosť ustanovenú v Daňovom poriadku (napr. v prípade konania nepeňažného charakteru) a tiež kompenzáciu práce a nákladov správcu dane. Účelom uloženia pokuty je zvýšiť účinnosť výberu daní prostredníctvom vymáhania dodržiavania povinností zo strany daňových subjektov. Čiastočne cieľ pokuty môže byť aj donucovací.⁴³⁾ Trestné odsúdenie slúži nie len k odradeniu od páchania trestnej činnosti, ale má tiež represívny účel.

Súčasne možno zvýrazniť rozdielnosť týchto konaní tým, že daňové konanie je primárne postavené na povinnosti tvrdenia daňového subjektu a unesenia dôkazného bremena (daňový subjekt má povinnosť daň v správnej výške tvrdiť a preukázať skutočnosť, na základe ktorých daň tvrdí), trestné konanie je postavené na prezumpcii nevinoty a preukázaní viny orgánmi činnými v trestnom konaní.⁴⁴⁾ Navyše, odlišnosť týchto konaní je daná aj tým, že súd v trest-

41) Primerane pozri PATOČKA, R.: *Nedorozumění trestního a daňového řádu – použití odklonů u daňových trestních činů*; in: *Trestní právo, XXI.*, 2017, č. 2, s. 23. A rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky, z 28. júna 2006, sp. zn. 2 Afs 186/2004.

42) Primerane pozri aj Jusilla v. Finsko, z 23. novembra 2006.

43) Pozri § 155 ods. 7 Daňového poriadku, podľa ktorého pokutu podľa odseku 1 písm. d) a podľa odseku 1 písm. e) za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. j) možno uložiť v rovnakej výške aj opakovane, ak jej uloženie nevedlo k náprave a pokiaľ protiprávny stav trvá.

44) Primerane pozri PATOČKA, R.: *Nedorozumění trestního a daňového řádu – použití odklonů u daňových trestních činů*; in: *Trestní právo, XXI.*, 2017, č. 2, s. 28.

nom konaní môže uložiť trest za skutok kvalifikovaný ako trestný čin, nemôže však sám rozhodnúť o domeraní skrátenej dane, prípadne o uložení pokuty v zmysle Daňového poriadku.

V prípade, ak v konkrétnom prípade daňové konanie nemá významne stigmatizujúci účinok ako trestné konanie, je pravdepodobné, že kombinácia týchto konaní a uložené sankcie nemusia vždy predstavovať neprimeranú záťaž pre dotknutú fyzickú osobu. V takomto prípade trestné konanie a daňové konanie sa dopĺňajú, čím znižujú riziko, že sociálne ciele sledované sankcionovaním fyzickej osoby v týchto konaniach sa budú navzájom zdvojsovať (*bis*). V tomto zmysle takéto konania spĺňajú kritérium komplementarity a koherencie v zmysle rozsudku Veľkej komory ESLP vo veci *A. a B. v. Nórsko*, z 15. novembra 2016.

Na druhej strane možno zvýrazniť, že odlišnosť trestného konania vedeného za trestné činy daňové sa v porovnaní s daňovým konaním vedenom za správne delikty vyznačuje, okrem nastavenej závažnosti činu (skutku) ako trestného činu, tiež úmyselným zavinením páchatela, vyššími nárokmi na procesné uplatňovanie práv fyzickej osoby a striktnosťou dokazovania. Z týchto dôvodov je potrebné v podmienkach Slovenskej republiky zväziť precíznejšiu právnu úpravu tak, aby hranice medzi trestnými deliktami (trestné činy daňové) a správnymi deliktami rešpektovali princíp *ultima ratio*, subsidiaritu trestnej represie a požiadavku na primeranosť sankcie zodpovedajúcu závažnosti spáchaného činu (skutku), ktorá je zohľadnená už v uloženej sankcii, ako aj v predvídateľnosti duplicity postihu.

6.1.2 K druhej podmienke, **či je predmetná duplicita konania predvídateľným následkom rovnakého vytýkaného konania, a to ako právne, tak fakticky (*idem*)**, možno uviesť, že trestné konanie a daňové konanie sú náležite previazané a pre daňový subjekt sú sankcie na základe skutkových okolností predvídateľné.

Navyše, možno uviesť, že tým, že správca dane plní svojím postupom samostatný cieľ a následným oznamovaním skutočností, že bol spáchaný trestný čin, orgánom činným v trestnom konaní, zvýrazňuje sa koherentnosť celého systému. Táto okolnosť umožňuje daňovému subjektu predvídať možnosť uloženia dvoch samostatných doplňujúcich sankcií, ukladaných dvoma samostatnými autoritami, v samostatných právnych režimoch (trestné konanie, daňové konanie). Ukladanie týchto sankcií zabezpečuje aj nastavenie podmienok rovnosti pred zákonom a rovnováhy podnikateľského prostredia. Trestné sankcie je potrebné vnímať ako sankcie *ultima ratio*, uplatňujúce sa v prípadoch osobitného zreteľa, teda postihujúce až rozdiely v konaní daňových subjektov, dané prioritne úmyselnosťou konania, za ktoré sú následne ukladané primerané tresty. Týmto prístupom ustanovuje slovenský právny poriadok aj možnosť zohľadnenia sankcie uloženej v inom (skoršom) konaní, a teda nekonzumovanie jednej sankcie inou sankciou. Z rozhodovacej činnosti ESLP vyplýva, že nemožno vylúčiť ani zohľadnenie trestnej sankcie v daňovom konaní. Uvedenú okolnosť treba tiež zväziť, pri prípadnej zmene právnej úpravy, pretože v zmysle prevažujúcej súdnej praxe⁴⁵⁾ neumožňuje správcovi dane (v zastúpení Slovenskej republiky) uplatniť v trestnom konaní nárok na náhradu škody (v rámci tzv. ad-hézneho konania) pri trestných činoch daňových. Následne by túto zmenu bolo potrebné premietnuť aj do právnej úpravy ukladania sankcií v daňovom konaní.

45) Pozri napr. uznesenie najvyššieho súdu, z 27. februára 2014, sp. zn. 4 To 5/2014. Na druhej strane, pozri odlišné uznesenie najvyššieho súdu, z 12. januára 2017, sp. zn. 5 Tost 46/2016.

6.1.3 K tretej podmienke, či sú **konania vedené tak, aby sa maximálne zabránilo akémukoľvek zdvojeniu pri zhromažďovaní a hodnotení dôkazov**, najmä prostredníctvom vzájomnej spolupráce kompetentných orgánov tak, aby zistenia vykonané v jednom konaní boli využiteľné v druhom konaní, možno zvýrazniť úzku spojitostou trestného konania a daňového konania.

Spoluprácu orgánov činných v trestnom konaní a správcov dane predpokladá tak § 3 ods. 2 Trestného poriadku, podľa ktorého *štátne orgány, vyššie územné celky, obce a iné právnické osoby sú povinné bez meškania oznamovať orgánom činným v trestnom konaní skutočností nasvedčujúcu tomu, že bol spáchaný trestný čin a včas vybavovať dožiadania orgánov činných v trestnom konaní a súdu, ako aj ustanovenia § 44 ods. 4 písm. d) Daňového poriadku, podľa ktorého daňovú kontrolu tej istej dane za zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola vykonaná, je možné vykonať u toho istého daňového subjektu aj opätovne, na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní, a § 46 ods. 3 Daňového poriadku, podľa ktorého Správca dane je oprávnený začať daňovú kontrolu (...) ak o vykonanie daňovej kontroly požiadajú orgány činné v trestnom konaní (...).* Táto právna úprava pripúšťa možnosť iniciovania druhého konania a zároveň touto spoluprácou nastavuje jednotnosť systému.

Právna úprava kladie nároky najmä na správcov dane, aby pri svojom postupe napr. pri daňovej kontrole správne rozlíšili, či konanie zodpovednej fyzickej osoby (napr. konateľa v spoločnosti s ručeným obmedzeným) nenapĺňa zákonné znaky niektorého trestného činu (spravidla trestného činu daňového). V tomto zmysle sa správca dane stáva de facto orgánom priority oprávneným aj na „odhaľovanie“ daňovej trestnej činnosti ako najzávažnejšej formy porušovania právnych predpisov v oblasti daní. V prípade splnenia zákonných podmienok správca dane oznamuje podľa § 5 ods. 3 písm. f) Daňového poriadku orgánu činnému v trestnom konaní podozrenie o skutočnostiach, že bol spáchaný trestný čin v súvislosti s porušovaním osobitných (daňových) predpisov.⁴⁶⁾ K prehĺbeniu splnenia tejto podmienky môže nesporene napomôcť aj to, ak súčasťou takéhoto oznámenia sú prílohy (napr. správa o daňovej kontrole, daňové priznanie, zmluva...), ktoré môžu predstavovať dôkazy, ktoré sú významné nielen z pohľadu rozhodnutia v daňovom konaní, ale tiež v trestnom konaní; skutkové zistenia vykonané v daňovom konaní môžu byť použité v trestnom konaní, pričom orgány činné v trestnom konaní a súdy môžu rozhodnutie správcu dane akceptovať. S ohľadom na rozhodovaciu činnosť ESLP možno konštatovať, že táto podmienka nie je naplnená v prípade nedostatočného prepojenia v materii oboch konaní, ktoré v konkrétnej veci spočívalo aj v nezávislom zhromažďovaní dôkazov, nutnosti ich zopakovania a v ich celkovej duplicitate.⁴⁷⁾

Touto právnou úpravou zákonodarca zvýraznil samostatnosť konania správcu dane, ktorý zabezpečuje jednotnosť systému vynútenosti plnenia zákonných povinností v oblasti daní. Spôsob, ktorým správca dane plní túto povinnosť vo vzťahu k orgánom činným v trestnom konaní, zodpovedá zároveň legálnemu rámcu nakladania s osobnými údajmi daňových subjektov – fyzických osôb na vymedzený účel (správa daní). Zákon č. 122/2013 Z. z. o ochrane osobných údajov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ako aj legislatíva Európskej únie

46) Primerane pozri ŠANTA, J.: *Dozor prokurátora pri vyšetrovaní daňových trestných činov – aplikčné problémy a praktické skúsenosti*; in: Stieranka, J.: *zborník vedeckých štúdií z vedeckej konferencie konanej v rámci vedecko-výskumnej úlohy „Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti“*, Plzeň: Aleš Čeněk, 2013, s. 225 a nasl.

47) Primerane pozri rozsudok Jóhannesson a ďalší v. Island, z 18. mája 2017 (ods. 53).

vychádzajúca z rámca rozhodovacej činnosti ESLP, vzťahujúcej sa na súkromie, striktnie zvyrazňuje potrebu účelnosti spracúvania osobných údajov.

Súčasne možno zvyrazniť, že z odlišností dokazovania vykonávaného v trestnom konaní a v daňovom konaní je zrejmé, že výsledky daňového konania v otázke rozsahu daňovej povinnosti a jej naplnenia (napr. zatajenie, skrátenie) sú podstatným podkladom nadväzujúceho trestného konania, avšak nemožno ich celkom preberať do trestného konania, pričom len na ich základe nemožno urobiť záver o existencii či neexistencii trestnej zodpovednosti fyzickej osoby (páchateľa) za (úmyselný) trestný čin daňový. Z uvedeného vyplýva, že vzájomná interakcia medzi výsledkami daňového konania a trestného konania má svoje pravidlá, ktoré spočívajú v separátnom vyriešení konkrétnej otázky v samotnom konaní. Z týchto dôvodov nie sú ani orgány činné v trestnom konaní a súd viazané vyjadrením správcu dane (napr. o výške skrátenej dane a zavinení páchatela), ale sú povinné zistiť skutkový stav veci v rozsahu, o ktorom nie sú roracionálne pochybnosti. Orgány činné v trestnom konaní a súd majú povinnosť hodnotiť dôkazy spôsobom ustanoveným v § 2 ods. 12 Trestného poriadku; v rámci tohto postupu sa musia vysporiadať aj so závermi, ku ktorým dospel správca dane (napr. v prípade skrátenia dane), a s podkladmi, ktoré ho k jeho rozhodnutiu viedli. Zároveň možno zvyrazniť, že aj keď možno autonómnosť trestného konania a daňového konania rešpektovať, nemožno v trestnom konaní ignorovať výsledky daňového konania, alebo ich nahradzovať dôkazne nepodloženými vlastnými úvahami orgánov činných v trestnom konaní alebo súdov.⁴⁸⁾

Do budúcnosti sa javí ako podstatné skúmať možnosti správcu dane vo väčšom rozsahu zisťovať napr. rozsah skrátenia dane v čo najobjektívnejšej výške s využívaním takých procesných nástrojov, ktoré budú spĺňať náročnejšie požiadavky na dokazovanie v trestnom konaní, aby mohlo dochádzať k častejšiemu preberaniu dôkazov z daňového konania do trestného konania. Takýmto postupom by došlo k zefektívneniu činnosti najmä orgánov činných v trestnom konaní, ako aj k dodržaniu garancií práv fyzickej osoby nebyť podrobený „dvojitému stíhaniu“ vykonávaním duplicitných úkonov.⁴⁹⁾

6.1.4 V prípade štvrtej podmienky sa vyžaduje, aby **sankcia uložená v konaní, ktoré bolo ukončené ako prvé, zohľadnila sa v konaní, ktoré je ukončené ako druhé (následné)** tak, aby sa zabránilo tomu, že dotknutý jednotlivец poniesie neprimeranú záťaž alebo nespravodlivosť ako výsledok duplicity trestného konania a daňového konania. Toto riziko je menej pravdepodobné, pokiaľ existuje kompetenčný mechanizmus, ktorý zabezpečuje, že súhrn uložených sankcií nepôsobí neprimerane, čím sa zabezpečí primeranosť a proporcionalita všetkých uložených sankcií. Splnenie tejto požiadavky rozhodne nekoliduje so zásadami pre ukladanie trestných sankcií, naopak, je s nimi v súlade, a to vrátane požiadavky zabraňujúcej ukladaniu neprimeraných sankcií.⁵⁰⁾ V tomto zmysle uloženie rôznych sankcií (za totožný skutok) fyzickej osobe dvoma rôznymi orgánmi verejnej moci (súd, správca dane), v rôznych konaniach (trestné konanie a daňové konanie), ktoré sú súčasťou celistvého systému sankcií, pri dostatočne úzkej vecnej súvislosti (ako aj časovej súvis-

48) *Primerane pozri uznesenie veľkého senátu trestného kolégia Najvyššieho súdu Českej republiky, zo 4. januára 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016.*

49) *Primerane pozri bod 5. Aktualizácie Akčného plánu boja proti daňovým podvodom na roky 2012 – 2016.*

50) *Primerane pozri uznesenie veľkého senátu trestného kolégia Najvyššieho súdu Českej republiky, zo 4. januára 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016.*

losti), môže byť v konkrétnej veci posúdené ako súladné s článkom 4 ods. 1 Protokolu č. 7 k Dohovoru.⁵¹⁾

K tejto podmienke možno uviesť, že Trestný poriadok v ustanovení § 215 ods. 2 písm. b) umožňuje orgánu činnému v trestnom konaní alebo súdu (fakultatívne) zohľadniť aj *právoplatné rozhodnutie orgánu príslušného na konanie o inom správnom delikte* a zastaviť trestné stíhanie z dôvodu postačujúceho rozhodnutia o skutku obvineného v inom konaní. S možnosťou zohľadnenia trestu počíta aj Trestný zákon, ktorý ustanovuje dostatočne široký rozsah trestných sadzieb umožňujúcich posúdiť ich primeranosť, a sú podstatné aj pravidlá ukladania trestov.

Podmienka časovej súvislosti nevyžaduje, aby trestné konanie a daňové konanie boli vedené súčasne od začiatku do konca. Podľa rozsudku Veľkej komory ESLP vo veci *A. a B. v. Nórsko*, z 15. novembra 2016, zmluvným štátom by malo byť umožnené zvoliť si, či budú viesť obidve konania postupne v rôznych inštanciách, ak je tým sledovaný záujem na efektívite a riadnom výkone spravodlivosti, ak plnia rozdielne spoločenské účely a nepôsobia sťažovateľovi neprimeranú ujmu.

V aplikačnej praxi k podávaniu oznámení o skutočnostiach, že bol spáchaný trestný čin, zo strany správcov dane dochádza spravidla v čase ukončenia daňovej kontroly a pred začatím procesu rozhodovania o uložení sankcie v zmysle Daňového poriadku. Takýmto spôsobom sa zabezpečuje časová súvislosť daňového konania a trestného konania, ktoré sú čiastočne paralelné a čiastočne nasledujú za sebou. V zmysle rozhodovacej činnosti ESLP časová súvislosť musí byť dostatočne úzka, aby chránila jednotlivca pred neistotou, prietahmi a predĺžovaním konania aj v prípadoch, keď vnútroštátny systém obsahuje integrovaný systém oddeľujúci trestné a daňové komponenty. Možno zvýrazniť, že čím je spojitosť v čase slabšia, tým silnejšie bremeno sa kladie na štát, aby objasnil a zdôvodnil prietahy vo vedení konania, za ktoré môže niesť zodpovednosť. O dostatočné prepojenie v čase, napr. podľa rozsudku *Jóhannesson a ďalší v. Island*, z 18. mája 2017, (§ 54), nešlo v prípade, keď daňové konanie a trestné konanie od začiatku až do konca trvali spolu 9 rokov a 3 mesiace.

Súčasne možno zvýrazniť, že nestačí splnenie podmienky časovej súvislosti bez súčasného splnenia podmienky vecnej súvislosti⁵²⁾ (a naopak).

7 Záver

Zo skutočností uvedených v tejto štúdií vyplýva, že nie každé právoplatné rozhodnutie správcu dane o správnom delikte (vydané v rámci daňového konania) predstavuje vo vzťahu k trestnému konaniu (platí to aj naopak) prekážku k uplatneniu zásady *ne bis in idem*. Zo skutočností, ktorým je venovaná pozornosť v tejto štúdií, je zrejmé, že v niektorých prípadoch môžu mať sankcie ukladané v daňovom konaní trestnú povahu a len na takéto sankcie možno aplikovať článok 4 ods. 1 Protokolu č. 7 k Dohovoru. Z tohto dôvodu slovenské orgány verejnej moci (orgány činné v trestnom konaní, súdy a správcovia dane) pri svojom postupe a rozhodovaní v každej veci pristupujú k individuálnemu posúdeniu všetkých relevantných okolností na

51) K absencii vecnej súvislosti pozri napr. rozsudky ESLP *Nykanen v. Nórsko*, z 20. mája 2014; *Lucky Dev v. Švédsko*, z 27. novembra 2014; *Rinas v. Fínsko*, z 27. januára 2015.

52) K splneniu časovej súvislosti a absencii vecnej súvislosti pozri napr. rozsudky ESLP *Rinas v. Fínsko*, z 27. januára 2015; *Österlund v. Fínsko*, z 10. februára 2015.

základe tzv. testu dostatočnej vecnej a časovej súvislosti. Pri tomto postupe a rozhodovaní rešpektujú relevantné právne normy a rozhodovaciu činnosť ESLP, ktorým je venovaná pozornosť v tejto štúdii.

Z rozhodovacej činnosti ESLP možno vyvodiť, že je vecou každého zmluvného štátu, akým spôsobom ustanoví podmienky vzájomného prelínania sankcionovania fyzickej osoby v trestnom konaní a v daňovom konaní pre totožný skutok. Európsky súd pre ľudské práva vo svojej rozhodovacej činnosti vymedzil hranice aplikovateľnosti článku 4 ods. 1 Protokolu č. 7 k Dohovoru v prípade duality trestného konania a daňového konania spôsobom zohľadňujúcim odlišnosti týchto konaní a rozhodnutí v nich prijatých z hľadiska ich účelu, vykonania a dosahu na fyzickú osobu tak, aby nepredstavovali v konečnom dôsledku nespravodlivosť v podobe dvojitého rizika skutočnej ujmy, ale predstavovali integrovaný systém umožňujúci odlišné aspekty protiprávneho konania smerovať predvídateľným a proporcionálnym spôsobom do koherentného (doplňujúceho) celku.

Zo skutočností uvedených v tejto štúdii je zrejmé, že sankcionovanie, z hľadiska jeho špecifickosti vo vzťahu k úmyselnému zavineniu pri trestných činoch daňových v zmysle Trestného zákona, musí mať väčšiu razanciu, než uplatňovanie sankcionovania v zmysle Daňového poriadku, samozrejme, pri rešpektovaní trestných sankcií ako *ultima ratio* a subsidiarity trestnej represie. Trestné sankcie majú byť stanovené tak, aby presahovali závažnosť správnych deliktov, avšak nemusia byť striktne nastavené tak, aby prísne oddeľovali systém sankcií, pretože môžu predstavovať ich účinné kombinovanie. Podstatná je koherencia trestného konania a daňového konania a zohľadnenie rozhodnutia v daňovom konaní v následnom rozhodnutí v trestnom konaní (a naopak). Z týchto dôvodov vylúčenie jedného z týchto konaní by nemuselo byť nevyhnutným riešením zásady *ne bis in idem* v spojení so zásadou *ultima ratio*.

Záverom možno tiež uviesť, že nemožno vylúčiť, že slovenské orgány verejnej moci sa budú zaoberať prípadným uplatnením zásady *ne bis in idem* aj v prípade súbehu trestného konania a správneho konania (napr. priestupkového konania), pričom v takomto prípade budú skúmať splnenie podmienok tzv. testu dostatočnej vecnej a časovej súvislosti.

Zoznam použitej literatúry

BELEŠ, A. – HAVELKOVÁ, M.: Uplatňovanie zásady *ne bis in idem* pri disciplinárnych konaniach vo väzenstve. *Justičná revue*, 69, 2017, č. 2, s. 149 – 162

ČENTÉŠ, J. a kol.: *Trestný poriadok s komentárom*. Eurokódex Poradca podnikateľa, Žilina, 2006, 696 s., ISBN 80-88931-48-7

ČENTÉŠ, J.: *Trestný zákon – Veľký komentár*. Eurokódex, Žilina, 2013, 880 s., ISBN 978-80-8155-020-1

ČENTÉŠ, J.: *Trestné činy daňové a zásada *ne bis in idem**. Právna úprava správneho trestania [elektronický zdroj]. Bratislava: Univerzita Komenského, Právnická fakulta, 2015, s. 74 – 83 [CD-ROM]. [Právna úprava správneho trestania: vedecká konferencia. Bratislava, 6. 11. 2015]

ČENTÉŠ, J. a kol.: *Trestné právo procesné. Osobitná časť*. Šamorín: Heuréka, 2016, 496 s., ISBN 978-80-8173-021-4

- ČENTÉŠ, J.: Vybrané aspekty zásady ne bis in idem v trestnom konaní. Princíp spravodlivosti v trestnom a správnom súdnom konaní. Pezinok: Justičná akadémia SR, 2016, 218 s., ISBN 978-80-970207-9-8
- ČENTÉŠ, J.: Vybrané hmotnoprávne aspekty trestnej zodpovednosti právnických osôb v Slovenskej republike. Státní zastupitelství, 2016, č. 5, s. 16 – 23
- DRGONEC, J.: Ústava Slovenskej republiky. Teória a prax. Bratislava: C. H. BECK, 2015, 1622 s., ISBN 978-80-89603-39-8
- JELÍNEK, J.: Trestní právo procesní – minulost a budoucnost. Praha: Leges, 2016, 440 s., ISBN 978-80-7502-185-4
- JIRUŠKOVÁ, I.: Aplikace zásady ne bis in idem podle článku 54 a nasl. Schengenské prováděcí úmluvy v judikatuře Soudního dvora. Juriprudence, 2008, č. 4, s. 16 – 23
- KLIMEK, L.: Ne bis in idem v konaní o európskom zatýkacom rozkaze. Justičná revue, 64, 2012, č. 2, s. 304 – 312
- KMEC, J. – KOSÁŘ, D. – KRATOCHVÍL, J. – BOBEK, M.: Evropská úmluva o lidských právech. Komentář. 1. vydanie. Praha: C.H.BECK, 2012, 1696 s., ISBN 978-80-7400-365-3
- KOLCUN, J. – KOLCUNOVÁ, M.: Hmotnoprávne aspekty zásady NE BIS IN IDEM. Trestný čin – jeho hmotnoprávne a kriminologické vyjadrenie [elektronický zdroj]. Bratislava: Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, 2013, s. 71 – 76 [CD-ROM], [Trestný čin – jeho hmotnoprávne a kriminologické vyjadrenie : medzinárodná vedecká konferencia. Bratislava, 15. 11. 2012].
- KOŠIČIAROVÁ, S.: Princíp ne bis in idem a správne trestanie. Princíp spravodlivosti v trestnom a správnom súdnom konaní. Pezinok: Justičná akadémia SR, 2016, 218 s., ISBN 978-80-970207-9-8
- LALÍK, T.: Právo na spravodlivý súdny proces a zásada ne bis in idem podľa Dohovoru a správne trestanie. Justičná revue, 67, 12, 2015, s. 1381 – 1402
- MAZÁK, J. – JÁNOŠÍKOVÁ, M. a kol.: Charta základných práv Európskej únie v konaniach pred orgánmi súdnej ochrany v Slovenskej republike. Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta, Equilibria, s. r.o., 2016, 256 s., ISBN 978-80-8152-422-6
- MILUČKÝ, J.: Správne trestanie očami nového Správneho súdneho poriadku. Princíp spravodlivosti v trestnom a správnom súdnom konaní. Pezinok: Justičná akadémia SR, 2016, 218 s., ISBN 978-80-970207-9-8
- PATOČKA, R.: Nedorozumění trestního a daňového řádu – použití odklonů u daňových trestních činů. Trestní právo, XXI., 2017, č. 2, s. 23 – 32
- STIERANKA, J.: Zborník vedeckých štúdií z vedeckej konferencie konanej v rámci vedecko-výskumnej úlohy „Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti“. Aleš Čeněk, Plzeň, 2013, 237 s., ISBN 978-80-7380-456-5
- ŠAMKO, P.: Daňové podvodné konania a ich dokazovanie. Wolters Kluwer, 2015, 419 s., ISBN 978-80-8168-262-9
- VALO, M.: Ne bis in idem v slovenskom (európskom) trestnom práve a potrestanie za priestupok. Justičná revue, 61, 2009, č. 6-7, s. 758 – 774