

Univerzita Palackého v Olomouci
Právnická fakulta

Zuzana Burdová

**Rozpor zákona č. 321/2016 Sb., o prokazování původu majetku,
s Listinou základních práv a svobod a Evropskou Úmluvou**

Diplomová práce

Olomouc 2019

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Rozpor zákona č. 321/2016 Sb., o prokazování původu majetku, s Listinou základních práv a svobod a Evropskou Úmluvou“ vypracovala samostatně a citovala jsem všechny použité zdroje.

V Olomouci dne 22. března 2019

Zuzana Burdová

Na tomto místě bych ráda poděkovala JUDr. Maximu Tomoszkovi, Ph.D. a JUDr. Martinu Kopovi, Ph.D. za vedení mé diplomové práce, cenné rady, připomínky a vstřícný přístup.

Obsah

Seznam použitých zkratk	6
Úvod	7
1 Obecně k právní úpravě ZPPM	9
1.1 Předmět právní úpravy	9
1.2 Cíle a trocha souvislostí	10
1.3 Důvodné pochybnosti	11
1.4 Výzva k prokázání příjmů	12
1.5 Stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem	14
1.6 Výzva k podání prohlášení o majetku	14
2 ZPPM vs. princip právní jistoty	16
2.1 Druhový rozměr daňové povinnosti a rozšíření důkazního břemene dle ZPPM	16
2.1.1 Teoretický rámec a judikatura	16
2.1.2 Praktická analýza	18
2.1.3 Dílčí závěr	21
2.2 Časový rámec ZPPM a zákaz retroaktivity	21
2.2.1 Teoretický rámec a judikatura	21
2.2.2 Časový rámec ZPPM	22
2.2.3 Přejícná ustanovení	22
2.2.4 Praktická analýza	23
2.2.5 Dílčí závěr	23
3 Daňové penále jakožto sankce povahou trestní	25
3.1 Engelova kritéria	25
3.2 Vývoj české judikatury	27
3.3 Dílčí závěr o trestněprávní povaze penále dle ZPPM	29
4 Ne bis in idem vs. ZPPM	30
4.1 Prvek Idem	30
4.1.1 Vývoj judikatury ESLP	31
4.2 Prvek Bis	33
4.2.1 A. a B. proti Norsku	35
4.3 Vývoj a analýza české judikatury	37
4.4 Dílčí závěr	43
4.5 De lege ferenda	44

5	Další ústavní principy vs. ZPPM.....	47
5.1	Zákaz nucení k sebeobviňování.....	47
	Závěr.....	51
	Seznam použitých zdrojů.....	54
	Abstrakt	59
	Abstract.....	60
	Klíčová slova	61
	Key words.....	62

Seznam použitých zkratk

ČR	Česká republika
DPřij	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
ESLP	Evropský soud pro lidská práva
Listina	Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb. o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů
NS	Nejvyšší soud
NSS	Nejvyšší správní soud
TŘ	Zákon č. 141/1961 Sb., zákon o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů
TZ	Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
Úmluva	Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod, publikována pod č. 209/1992 Sb.
ÚS	Ústavní soud
Ústava	Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů
ZPPM	Zákon č. 321/2016 Sb. kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku, ve znění pozdějších předpisů
ZSDP	Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

Úvod

Ve své diplomové práci budu pozornost upínat k zákonu č. 321/2016 Sb., tzv. zákonu o prokazování původu majetku, který je svým obsahem velice kontroverzní a jak si kladu za cíl ověřit, dost možná i v rozporu s normami nejvyšší právní síly, konkrétně s Ústavou ČR, Listinou základních práv a svobod a Evropskou úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod. Nutno tedy hned na úvod zdůraznit, že cílem této práce není rozebrat úpravu detailně z hlediska práva daňového, nýbrž zhodnotit soulad zákona s vybranými ústavními principy.

Vzhledem k účinnosti ZPPM teprve od 1. 12. 2016 vnímám tuto problematiku jako aktuální a bezesporu zásadního významu pro její potenciální dopad na široké pole subjektů. Tato novela zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, totiž dopadá jak na fyzické, tak právnické osoby. Právě z těchto důvodů považuji za vhodné věnovat (ne)souladu ZPPM s Listinou a Úmluvou bližší pozornost jak odborníkům z oblasti práva, tak široké veřejnosti.

Z čerstvosti zákona vyplývá i poměrně skoupé zpracování problematiky v odborné literatuře, natož pak zaujetí stanoviska soudní praxí. Ne příliš odborné články na internetových portálech zpracované především finančními poradci a důvodová zpráva k zákonu byly v nedávné době doplněny komentářem k ZPPM, ani ten ovšem nezhodnocuje ústavně-právní dosah přijatého zákona příliš do hloubky, což je také jeden z důvodů, proč v mé diplomové práci vidím zásadní význam, smysl a přínos.

Z výše uvedeného důvodu jsem jako další zdroje použila dle jednotlivých dílčích kapitol práce převážně komentářovou literaturu k Úmluvě a Listině a judikaturu ESLP i českých soudů stanovící pouze obecné ústavní principy a jejich teoretické základy, což ponechalo značný prostor pro mou vlastní analýzu, syntézu a osobní zhodnocení nové právní úpravy bez přílišného ovlivnění názory akademické obce k předmětné problematice.

Má hlavní hypotéza již byla výše vyřčena. ZPPM je v rozporu s Ústavním pořádkem ČR. Pro její ověření si kladu za cíl postupně otestovat dílčí hypotézy, konkrétně soulad ZPPM s principem právní jistoty a zákazem retroaktivního působení, se zásadou *ne bis in idem* a se zákazem nucení k sebeobviňování.

Ač je hlavní náplní práce především konfrontace právní úpravy s výše vymezenými ústavními principy, které by měly být shledávány oním jádrem každého demokratického právního státu, první kapitola bude přirozeně věnována rozebrání předmětu právní úpravy a jejích klíčových institutů, a to při zohlednění relevantní judikatury Ústavního a Nejvyššího správního soudu. Ozřejmění základních institutů ZPPM v první kapitole pak umožní přechod do stěžejní části práce a zodpovězení dílčích hypotéz.

Druhá kapitola se bude zabývat souladem přijaté právní úpravy s principem právní jistoty. V této kapitole bude konkrétně rozebrán jak věcný rozměr ZPPM a rozšíření důkazního břemene daňového poplatníka, tak časový rozměr ZPPM a jeho možné retroaktivní působení.

V rámci třetí kapitoly bude klíčovým aspektem analýza penále dle ZPPM pomocí tzv. Engelových kritérií tak, jak je vyslovil Evropský soud pro lidská práva ve svém rozsudku *Engel a ostatní proti Nizozemsku*, a následně usnesení rozšířeného senátu NSS sp. zn. 4 Afs 210/2014. To vše k ověření hypotézy, zda je penále trestním obviněním ve smyslu čl. 6 Úmluvy a mělo by tedy být podrobeno přísné optice práva na spravedlivý proces tak, jak jej chápe Listina v člancích 37 a 40 a Úmluva v člancích 6, 7 a čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7.

V návaznosti na závěry kapitoly třetí, a tedy zhodnocení daňového penále jako trestněprávní sankce, bude v kapitole čtvrté rozebrán rozpor penále dle ZPPM se zásadou *ne bis in idem*, a to s využitím bohaté judikatury ESLP, jakož i nejnovější judikatury Nejvyššího soudu ČR.

V kapitole páté bude nastíněna otázka ústavní konformnosti ZPPM se zákazem nucení k sebeobviňování, který je v Listině zakotven přímo a judikaturou ESLP dovozen nepřímou i z čl. 6 Úmluvy.

Jak již výše uvedeno, náhled na nově přijatou právní úpravu z ústavního hlediska dosud nebyl podroben přezkumu Ústavního soudu, dovoluji si ovšem podotknout, že je to pouze otázka času. Kromě konformnosti ZPPM s ústavními principy zpracovanými v této diplomové práci bude dost možná nutno uvažovat o komplexní změně systému daňového práva, nejen ZPPM, neboť závěr, kdy je penále vyhodnoceno jako trestněprávní sankce, jistě otvírá prostor pro diskusi, jaké další ústavněprávní principy práva na spravedlivý proces jsou při ukládání penále nejen podle ZPPM, ovšem i podle DŘ, porušovány.

1 Obecně k právní úpravě ZPPM

Jak již zmíněno v úvodu diplomové práce, s účinností od 1. 12. 2016 byl do právního řádu ČR začleněn zákon č. 321/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku, ve znění pozdějších předpisů, tedy tzv. zákon o prokazování původu majetku, a to jako novela zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. K nové právní úpravě se subsidiárně použije zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.¹

1.1 Předmět právní úpravy

Zákon dává zjednodušeně řečeno správci daně při splnění zákonných podmínek možnost prověřit, zda nárůst jmění, spotřeba nebo jiné vydání poplatníka daně z příjmů odpovídají příjmům, které poplatník správci daně deklaroval v daňovém přiznání a dalších tvrzeních v předchozích obdobích.²

Jměním je dle § 495 občanského zákoníku souhrn majetku osoby a jejích dluhů. Majetkem je vše, co osobě patří,³ tedy aktiva včetně relativních práv, zejména pohledávek.⁴ „Poplatník však může statky získávat i na základě skutečností, které se v jeho jmění neprojeví. Takovou skutečností je typicky získání přímé spotřeby, např. výpůjčka věci (např. šperků, kabelek, automobilu, jachty) či bezplatné užívání nemovité věci (např. luxusní vila v zahraničí nebo u poplatníků daně z příjmů právnických osob kancelářská budova jako prostor pro sídlo).“⁵ Spotřeba je tedy obecně „konzumace získaných statků či jiný prospěch.“⁶ Jiným vydáním bude typicky utrácení peněz,⁷ poskytnutí darů.⁸

Novým nástrojem v rukou správců daně je výzva adresovaná poplatníkovi k prokázání příjmů, a to za podmínek stanovených v ustanovení § 38x odst. 1 ZPPM. Podmínkami dle § 38x odst. 1 ZPPM jsou důvodná pochybnost správce daně o tom, zda příjmy poplatníka oznámené nebo tvrzené správci daně odpovídají jeho nárůstu jmění, spotřebě nebo jinému vydání, a správci daně přitom nejsou známy skutečnosti, které by nárůst jmění, spotřebu nebo

¹ Důvodová zpráva k zákonu č. 321/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku, I. Obecná část, bod 2.10.

² VAŠÍČEK, Milan, BELANOVÁ, Petra. Novela zákona o daních z příjmů v souvislosti s prokazováním původu majetku. *Právní rozhledy*, 2017, č. 9, s. 305.

³ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, § 495.

⁴ Důvodová zpráva k zákonu č. 321/2016 Sb., ..., I. Obecná část, bod 2.3.

⁵ Tamtéž, II. Zvláštní část, k § 38x, odst. 1.

⁶ Tamtéž, I. Obecná část, bod 2.3.

⁷ Tamtéž, II. Zvláštní část, k § 38x.

⁸ ŠEVCOVICOVÁ, Edita. *Zákon o prokazování původu majetku* [online]. fucik.cz, 9 listopadu 2015 [cit. 21. 2. 2019]. Dostupné na <http://www.fucik.cz/publikace/zakon-o-prokazovani-puvodu-majetku-2/>.

jiné vydání ozřejmovaly, přičemž po předběžném posouzení dojde správce daně k závěru, že rozdíl mezi těmito příjmy a nárůstem jmění, spotřebou nebo jiným vydáním poplatníka přesahuje 5 mil. Kč. Výzvou tedy může na daňového poplatníka správce daně uvalit důkazní břemeno k prokázání původu této disproporce.

Pokud důkazní břemeno poplatník neunes, za splnění dalších podmínek ZPPM ukládá správci daně povinnost stanovit daň podle pomůcek zvláštním způsobem⁹ a v návaznosti na to i penále „ve výši 50 % ze stanovené daně nebo 100 %, pokud neposkytnutí součinnosti poplatníka závažně ztížilo nebo bránilo stanovení daně.“¹⁰ Blíže budou jednotlivé elementy rozebrány v následujících podkapitolách.

1.2 Cíle a trocha souvislostí

Cílem zákona by mělo být odhalení příjmů zatajených nebo nepřiznaných, jejich následné zdanění a efektivnější využívání nynějších institutů daňového a trestního práva.¹¹ Zároveň je zdůrazňováno, že zákon neslouží k „odčerpání nelegálně nabytého majetku či sankcionování pachatelů potenciálně trestné činnosti prostřednictvím daní.“¹² ZPPM „posiluje procesní postavení správce daně a umožňuje mu odhalovat i ty skryté příjmy, vůči kterým byl za předešlé úpravy v horším důkazním postavení.“¹³ Za všeobecné cíle nové právní úpravy důvodová zpráva označuje „narovnání poctivé konkurence mezi subjekty“ a „zvýšení příjmů veřejných rozpočtů.“¹⁴

V odborné literatuře se naopak objevil názor, že ZPPM představuje „největší trestní amnestii v dějinách lidstva,“ neboť hrozí, že se ZPPM stane prostředkem legalizace výnosů z trestné činnosti.¹⁵

Zákon je zaměřen na konkrétní poplatníky, a to především na poplatníky daně z příjmu fyzických osob, nikoli na plošnou kontrolu odvádění daní z příjmů. Vyloučena ovšem není ani aplikace zákona na poplatníky daně z příjmu právnických osob.¹⁶ Individuální zaměření na

⁹ Zákon č. 321/2016 Sb. kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku, ve znění pozdějších předpisů, § 38z odst. 2 a § 38za.

¹⁰ Tamtéž, § 38zb odst. 1.

¹¹ Důvodová zpráva k zákonu č. 321/2016 Sb., ..., I. Obecná část, bod 1.

¹² Tamtéž, bod 2.1.

¹³ Tamtéž, bod 7.

¹⁴ Tamtéž.

¹⁵ HADUJČÍK, Jakub. *Zákon o prokázání původu majetku podporuje udavačství* [online]. ceska-justice.cz, 5. 9. 2016 [cit. 22. 2. 2019]. Dostupné na <http://www.ceska-justice.cz/2016/09/jakub-hajducik-zakon-o-prokazani-puvodu-majetku-podporuje-udavacstvi/>.

¹⁶ Důvodová zpráva k zákonu č. 321/2016 Sb., ..., I. Obecná část, bod 2.3.

větší daňové úniky vyplývá ze stanoveného limitu disproporce 5 mil. Kč,¹⁷ který by navíc měl být evidentní bez nutnosti správce daně ho předem určit odhadem.¹⁸

Prokazování původu majetku doplňuje již dříve přijatý nástroj boje proti daňové kriminalitě, zákon č. 267/2014 Sb., kterým byla do DPřij začleněna dvě ustanovení (§ 38v a § 38w) stanovící povinnost poplatníka daně z příjmů fyzických osob v případě, že obdrží příjem, který je od daně z příjmů fyzických osob osvobozen a je vyšší než 5 mil. Kč, tuto skutečnost správci daně oznámit do konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém příjem obdržel. V případě dobrovolného neoznámení se daňový poplatník vystavuje riziku vyměření pokuty. Dále je ZPPM doplňujícím nástrojem již existujícího zákona č. 159/2006 Sb., o střetu zájmů, který cílí na příjmy a majetek veřejných funkcionářů.¹⁹

1.3 Důvodné pochybnosti

ZPPM v ust. § 38x odst. 1 stanoví, že správce daně po předchozím posouzení vyzve poplatníka k prokázání původu disproporce příjmů a dalších skutečností alespoň ve výši 5 mil. Kč, a to „v případě, že má důvodné pochybnosti, zda příjmy poplatníka oznámené nebo tvrzené správci daně odpovídají nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání, a nejsou mu známy skutečnosti, které by nárůst jmění, spotřebu nebo jiného vydání ozřejmovaly, [...]“. Na základě této výzvy pak poplatník musí předložit „*důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.*“²⁰

Důvodné pochybnosti jsou neurčitým právním pojmem, jejich podoba se bude lišit *ad hoc* a bude záležet na uvážení správce daně.²¹ K samotné intenzitě pochybností, která je vyžadována pro možnost správce daně vyzvat poplatníka k prokázání nárůstu jmění, spotřeby nebo jiného vydání, lze inspiračně vycházet z judikatury NSS, která stanoví, že: „*Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo*

¹⁷ Zákon č. 321/2016 Sb. kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku, ve znění pozdějších předpisů, § 38x odst. 1 písm. b).

¹⁸ Důvodová zpráva k zákonu č. 321/2016 Sb., ..., II. Zvláštní část, k § 38x odst. 1.

¹⁹ Tamtéž, I. Obecná část, Ad 1.1.d).

²⁰ Zákon č. 321/2016 Sb. kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku, ve znění pozdějších předpisů, § 38x odst. 2.

²¹ PELC, Vladimír, PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy: komentář k zákonu č. 321/2016 Sb., charakteristika daňových prvků a pojmů normy, předchozí legislativní iniciativy, daňové trestné činy.* Olomouc: Anag, 2017, s. 67.

(nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu.²² Dle autorů komentáře k ZPPM by se důvodné pochybnosti měli rovnat „praktické jistotě,²³ důvodová zpráva intenzitu pochybností pojímá jemněji, a tedy, že musí být tyto pochybnosti možné popsat konkrétně do výzvy tak, aby se k nim mohl poplatník vyjádřit.²⁴

V odborné literatuře byl vysloven názor, že by správce daně před vydáním samotné výzvy měl „usilovat o komplexní analýzu příjmů a majetku poplatníka zahrnující přehled o potenciálních příjmech, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny a poplatník neměl povinnost je správci daně tvrdit, včetně všech dalších skutečností, které jsou mu známy“ [...].²⁵ Uvedený závěr autorů článku předvídá zatížení správce daně i zjišťováním skutečností, které mu poplatník daně ani nebyl povinen tvrdit. Dle mého názoru výše uvedené ovšem z §38x odst. 1 písm. a) ZPPM nevyplývá, neboť tento stanoví pouze oprávněnost správce daně vyzvat poplatníka za předpokladu, že nejsou správci daně známy skutečnosti, které by nárůst jmění, spotřebu nebo jiné vydání ozřejmovaly. Domnívám se tedy, že aktuální znění ZPPM v konečném důsledku nestanoví správci daně povinnost aktivně skutečnosti ozřejmovat, nýbrž oprávnění poplatníka vyzvat, pokud správci daně nejsou skutečnosti známy subjektivně. V každém případě správce daně k tomu, aby „vydal výzvu k prokázání příjmů, nemusí disponovat informacemi, které mají sílu důkazů.“²⁶

1.4 Výzva k prokázání příjmů

V rámci úvodního rozebrání právní úpravy ZPPM nelze opomenout ani hlavní atributy výzvy podle §38x odst. 1 ZPPM. Předmětem výzvy může být dle § 38x odst. 1 ZPPM zaprvé prokázání vzniku a původu příjmů, což je v důvodové zprávě specifikováno jako prokázání za jakých podmínek se tak stalo, tedy v jakém čase, z jakého zdroje, apod.²⁷ Za druhé předmětem výzvy může být prokázání dalších skutečností souvisejících s nárůstem jmění poplatníka, spotřebou nebo jiným vydáním.²⁸ V důvodové zprávě k ZPPM jsou příkladmo uvedeny „nález velmi cenného originálu obrazu na půdě domu, který poplatník v minulosti zdědil, vstup do

²² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č.j. 9 Afs 30/2008-93.

²³ PELC, Vladimír, PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku ...*, s. 67.

²⁴ Důvodová zpráva k zákonu č. 321/2016 Sb., ..., II. Zvláštní část, k § 38x odst. 2.

²⁵ VAŠÍČEK, Milan, BELANOVÁ, Petra. *Novela zákona o daních z příjmů ...*, s. 306 a 307.

²⁶ Důvodová zpráva k zákonu č. 321/2016 Sb., ..., II. Zvláštní část, k § 38x odst. 2.

²⁷ Tamtéž.

²⁸ Zákon č. 321/2016 Sb. kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku, ve znění pozdějších předpisů, § 38x odst. 1.

*manželství s výrazně movitějším poplatníkem, osvojení movitého poplatníka, nebo je-li sám poplatník movitou osobou osvojen.*²⁹

Ustanovení § 38x odst. 2 ZPPM v souvislosti s obsahem a formulací výzvy klade na správce daně požadavek, aby v ní uvedl *„své pochybnosti způsobem, který umožňuje poplatníkovi, aby se k nim vyjádřil a přeložit důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.*“ Tento závěr byl již formulován i judikaturou v souvislosti s výzvou podle § 89 DŘ, kde Nejvyšší správní soud stanovil, že ve výzvě musí být pochybnosti vyjádřeny explicitně, jinak o přenesení důkazního břemene na daňového poplatníka nelze hovořit.³⁰

Na výzvu by tedy měly být kladeny vysoké požadavky a vzhledem k závažnosti důsledků neunesení důkazního břemene Nejvyšší správní soud uzavřel, že je třeba, aby byla výzva bezchybná, tedy jasná, srozumitelná a splnitelná. V daném případě řešeném NSS výzva trpěla vadou neúplného a nepřesného označení obchodního partnera stěžovatele a uvedením nepřesného data smlouvy o provedení práce ve výčtu příkladem uvedených důkazních prostředků, přičemž NSS dokonce stanovil, že *„požadavek, aby daňový subjekt za situace, kdy je označen jiný subjekt smluvního vztahu i jiné datum uzavření smlouvy, domýšlel, čeho se výzva týká, nemá oporu v zákoně.*“³¹ Konkrétnost výzvy se rozhodně musí týkat i upřesnění, za použití *„jakých důkazních prostředků lze výzvě vyhovět (zda prostým tvrzením, nebo jen předložením materiálních důkazů)*“.³² Dotaz by měl navíc bezpochyby *„cílit na konkrétní nárůst jmění, např. pořízení určité věci, u níž není dohledatelné financování, anebo na přesně specifikovanou spotřebu či jiné vydání.*“³³

Obligatoční náležitosti výzvy jsou vymezeny v § 38x odst. 3 ZPPM jako a) určení rozhodného období, b) stanovení lhůty k vyjádření a předložení důkazních prostředků k prokázání požadovaných skutečností, která nesmí být kratší než 30 dnů a c) poučení o následcích spojených s neprokázáním požadovaných skutečností a neposkytnutím dostatečné součinnosti, přičemž kromě těchto musí výzva splňovat také obecné náležitosti rozhodnutí podle § 101 a násl. DŘ. V souvislosti s označením výzvy jako rozhodnutí je ovšem nutné podotknout, že samotná výzva ještě není rozhodnutím napadnutelným žalobou ve správním soudnictví.^{34 35}

²⁹ Důvodová zpráva k zákonu č. 321/2016 Sb..., II. Zvláštní část, k § 38x odst. 2.

³⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2013, č.j. 7 Afs 55/2013–41.

³¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2006, č.j. 7 Afs 155/2004–94.

³² VAŠÍČEK, Milan, BELANOVÁ, Petra. Novela zákona o daních z příjmů ..., s. 308.

³³ Tamtéž.

³⁴ Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, § 65.

³⁵ VAŠÍČEK, Milan, BELANOVÁ, Petra. Novela zákona o daních z příjmů ..., s. 307.

Ohledně určení délky rozhodného období by měl správce daně „*v souladu se zásadami proporcionality a racionality úměrně se stářím prokazovaných skutečností snižovat své požadavky na míru exaktnosti požadovaných důkazů.*“³⁶

1.5 Stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem

V případě, že poplatník neprokázal skutečnosti požadované ve výzvě k prokázání příjmů, daň nelze stanovit na základě dokazování a správce daně došel po předběžném posouzení k závěru, že stanovená daň přesáhne 2 mil. Kč, správce daně přistoupí za kumulativního splnění těchto podmínek ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem.³⁷ Toto stanovení daně se zakládá na „*odhadu výše příjmů, kterých by poplatník musel dosáhnout, aby to odpovídalo nárustu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání.*“³⁸ Odhadnutý daňový základ pro stanovení daně by tedy u fyzických osob měl být minimálně 13,3 mil. Kč a u právnických osob 10,5 mil. Kč.³⁹

Pro budoucí obsah této práce je klíčové, že v případě stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem poplatníkovi ze zákona vzniká povinnost uhradit penále „*ve výši 50 %, nebo 100 %, pokud neposkytnutí součinnosti poplatníka závažně ztížilo nebo zabránilo stanovení daně,*“⁴⁰ přičemž právě toto penále bude v dalších kapitolách konfrontováno s některými principy práva na spravedlivý proces.

Úprava stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem a penále dle ZPPM⁴¹ tak doplňuje základní právní úpravu stanovení daně podle pomůcek dle § 98 DŘ, které se uplatní v případě, kdy dle odhadu stanovená daň nepřesáhne 2 mil. Kč nebo daň lze stanovit na základě dokazování, přičemž v případě postupu doměření daně dle § 98 DŘ je dalším krokem uložení penále ve výši 20 % podle § 251 odst. 1 DŘ.

1.6 Výzva k podání prohlášení o majetku

Dalším nástrojem, který je svěřen do rukou správce daně dle ZPPM, je výzva k podání prohlášení o majetku, která na výzvu k prokázání příjmů může dle okolností případu subsidiárně navazovat.⁴² K podání prohlášení o majetku může správce daně poplatníka podle §

³⁶ Tamtéž.

³⁷ Zákon č. 321/2016 Sb. kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku, ve znění pozdějších předpisů, § 38z odst. 2 písm. a) až c).

³⁸ Tamtéž, § 38za odst. 1.

³⁹ Důvodová zpráva k zákonu č. 321/2016 Sb., ..., II. Zvláštní část, k § 38z odst. 2.

⁴⁰ Zákon č. 321/2016 Sb. kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku, ve znění pozdějších předpisů, § 38zb odst. 1.

⁴¹ Tamtéž, §§ 38z, 38za a 38zb odst. 1.

⁴² VAŠÍČEK, Milan, BELANOVÁ, Petra. Novela zákona o daních z příjmů ..., s. 310.

38zc odst. 1 ZPPM vyzvat, „pokud a) *nedošlo k prokázání skutečností požadovaných ve výzvě k prokázání příjmů*, b) *informace potřebné ke zjištění stavu jmění nelze získat jiným způsobem, nebo je lze získat pouze s nepoměrnými obtížemi* a c) *správce daně dojde po předběžném posouzení k závěru, že souhrnná hodnota majetku, který je poplatník v prohlášení o majetku povinen uvést, přesáhne 10.000.000 Kč.*“ Inspiraci tohoto institutu je možno naleznout v exekučním řízení.⁴³ Pokud souhrnná hodnota majetku nepřesahuje 10 mil. Kč, poplatník může v prohlášení uvést pouze to, že jeho majetek hranice nedosahuje s explicitním prohlášením o pravdivosti těchto údajů.⁴⁴

Následkem nepodání prohlášení nebo uvedení nepravdivých nebo hrubě zkreslených údajů je bez dalšího stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem⁴⁵ a z toho vyplývající penále ve výši 50 % nebo 100 %.⁴⁶ Přitom ze slov „*bez dalšího*“⁴⁷ vyplývá, že nemusejí být splněny podmínky dle § 38z odst. 2 ZPPM.

Zejména v souvislosti s tímto institutem je poukazováno na rozpor se zákazem sebeobviňování, kterému bude věnována samostatná kapitola této práce.⁴⁸

⁴³ Tamtéž.

⁴⁴ Zákon č. 321/2016 Sb. kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku, ve znění pozdějších předpisů, § 38ze odst. 2.

⁴⁵ Tamtéž, § 38zc odst. 4.

⁴⁶ Tamtéž, § 38zb odst. 1.

⁴⁷ Tamtéž, § 38zc odst. 4.

⁴⁸ VAŠÍČEK, Milan, BELANOVÁ, Petra. Novela zákona o daních z příjmů ..., s. 310.

2 ZPPM vs. princip právní jistoty

Princip právní jistoty jako jeden z esenciálních základů demokratického právního státu⁴⁹ je upraven čl. 2 odst. 2 Listiny, který stanoví, že „*státní moc lze uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví.*“ Ten je doplněn čl. 4 odst. 1 Listiny, a tedy, že „*povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod.*“ Ústavní rámec daňové povinnosti je upravena v čl. 11 odst. 5 Listiny, který stanoví, že „*daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.*“

Ústavní soud zdůraznil: „*Ke znakům právního státu nepochybně patří princip právní jistoty a ochrany důvěry občanů v právo. Tento postup zahrnuje zákaz retroaktivity právních norem, resp. jejich retroaktivního výkladu. [...] Jestliže tedy někdo jedná v důvěře v nějaký zákon, nemá být v této své důvěře zklamán.*“⁵⁰

Jak stanovil profesor Knapp, jedním ze základních znaků a předpokladů právního státu a právní jistoty je takové uspořádání státu, v němž může každý mít důvěru v právo. Každý tedy může spoléhat na to, že ho stát nepostihne žádnou jinou než předvídanou sankcí, a touto ho postihne pouze v případě, že právní předpis subjekt poruší.⁵¹

Ústavní soud dále konstatoval, že daňová povinnost má v souvislosti s principem právní jistoty „*rozměr druhový, tedy povinnost vážící se k zákonem stanovené konkrétní dani,*“ a „*rozměr časový, [...], který stanoví správci daně lhůty, v nichž právo státu na vyměření či doměření daně zaniká. Podle Ústavního soudu pouze v tomto časově a věcně omezeném rámci lze po daňovém subjektu požadovat nesení důkazního břemene v daňovém řízení.*“⁵²

V následujících kapitolách bude tedy rozebrán rozměr právní úpravy ZPPM jak druhový se zaměřením na rozšíření důkazního břemene, tak rozměr časový s analýzou z hlediska zákazu retroaktivního působení právních norem.

2.1 Druhový rozměr daňové povinnosti a rozšíření důkazního břemene dle ZPPM

2.1.1 Teoretický rámec a judikatura

Z předchozí kapitoly plyne, že je třeba analyzovat daňovou povinnost ze dvou jejích rozměrů, a to druhového a časového. V této kapitole bude rozebrán pouze první ze dvou

⁴⁹ Nález Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 512/02, s. 4.

⁵⁰ Nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 1995, sp. zn. IV.ÚS 215/94, s. 4.

⁵¹ KNAPP, Viktor. *Teorie Práva*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 1995. s. 205. Shodně též: VEČEŘA, Miloš. In HARVÁNEK, Jaromír a kol. *Právní teorie*. 1. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013. s. 128.

⁵² Nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, část III, s. 6.

uvedených, a tedy druhový rozměr daňové povinnosti dle ZPPM v souvislosti s rozšířením důkazního břemene. Časovému rozměru daňové povinnosti bude věnována kapitola 2.2.

Ohledně důkazního břemene daňového poplatníka Ústavní soud judikoval, že toto představuje přípustný zásah ho autonomní sféry jednotlivce odůvodněný veřejným zájmem.⁵³ Zároveň ovšem v souvislosti s druhovým rozměrem daňové povinnosti a otázkou nepřipustného zásahu do autonomní sféry jednotlivce⁵⁴ stanovil, že není přípustné zákonná ustanovení vykládat „způsobem, který by se ocital mimo zákonný podklad stanovení daňové povinnosti, například tak, že by interpretací zákonných ustanovení rozšiřovala daňovou povinnost na subjekty či situace, na něž podle zákona daňová povinnost nedopadá.“⁵⁵

K záležitosti nepřipustných zásahů do autonomní sféry jednotlivce se Ústavní soud vyjádřil také v souvislosti s tzv. informačním sebeurčením, kdy stanovil oprávněnost jen osoby samé „rozhodnout o tom, jaké údaje o sobě poskytne včetně údajů o své pracovní či ekonomické aktivitě, pokud zákon neukládá v tomto směru osobě povinnost tak, jak to předvídá čl. 4 odst. 1 Listiny.“⁵⁶

V souvislosti s autonomní sférou jednotlivce se ztotožňují s názorem, že „jinak je třeba posuzovat postavení podnikající osoby, která má navíc zvláštním zákonem stanovenou specifickou povinnost uchovávat informace o své hospodářské činnosti, jiné bude postavení osoby v závislé činnosti, které zákon neukládá povinnost uchovávat doklady vážící se ke svým ekonomickým aktivitám. Jinými slovy rozsah autonomie jednotlivce se v takových případech liší; v případě podnikatelského subjektu je tento rozsah omezenější než v případě osoby, která vykonává činnosti pouze v závislé činnosti.“⁵⁷

Obsah důkazního břemene daňového poplatníka je upraven v § 92 odst. 3 DŘ tak, že „daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“ Dle § 38g odst. 3 DPřij „v daňovém přiznání poplatník uvede veškeré příjmy, které jsou předmětem daně, kromě příjmů od daně osvobozených, [...]“. Tyto ustanovení tedy rámcově vymezují druhový rozměr daňové povinnosti poplatníka daně z příjmu, přičemž v DPřij nalezneme bližší specifikace ohledně předmětu daně z příjmů právnických nebo fyzických osob.⁵⁸

⁵³ Nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, část III, s. 4.

⁵⁴ Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb. o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součástí ústavního pořádku České republiky, čl. 11 odst. 5.

⁵⁵ Nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, část III., s. 5.

⁵⁶ Nález Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 512/02, s. 4.

⁵⁷ Nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05.

⁵⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, §§ 3 a násl. a 18 a násl.

Důvodová zpráva připouští polemiku ohledně ústavní konformnosti ZPPM v souvislosti s příjmy, které byly „*od daně osvobozeny nebo ty, které z jiného důvodu nevstupují do základu daně,*“ ovšem uzavírá, že je věcný rozměr daňové povinnosti zachován, neboť ZPPM směřuje na prokázání již uzákoněné daňové povinnosti.⁵⁹ Své závěry o ústavní konformnosti opírá o judikaturu ÚS, která v případě pochybností správce daně připustila povinnost daňového subjektu prokázat tvrzené skutečnosti, pokud jde o skutečnosti, které tvrdí poplatník sám.⁶⁰ Důvodová zpráva však uvádí, že má daňový subjekt povinnost dokázat i ty skutečnosti, které typicky není povinen v samotném daňovém přiznání povinen uvádět, neboť „*implicitně zahrnuje též povinnost uvést důvody, které jej vedou k tvrzení těchto skutečností.*“⁶¹ Tento závěr ovšem dle mého názoru z judikátu nevyplývá.

Důvodová zpráva dále vyzdvihuje tzv. princip slábnoucího břemene. Ten se „*projevuje tak, že správce daně při posuzování věrohodnosti a přesvědčivosti předložených či navržených důkazních prostředků musí zohlednit skutečnost, že při prokazování skutečností z časově vzdálenějšího období nelze požadovat důkazní prostředky v takové kvalitě, jako u období nedávného.*“⁶²

Dále důvodová zpráva připouští, že bude nutno přihlížet i k faktu, že do účinnosti ZPPM nemusel daňový poplatník přikládat jeho povinnost doložit vznik a původ příjmů takovou váhu, ovšem tvrdí, že tuto povinnost měl daňový poplatník již před účinností zákona a při zachování základních zásad daňového práva, konkrétně zásady proporcionality, racionality a zákazu vybočení ze svěřené pravomoci, by k porušení ústavních principů docházet nemělo.⁶³

Jak naopak uvedli autoři jednoho z mála odborných článků k ZPPM: „*Novelou se [...] zavádí i dokazování spotřeby a jiného vydání, tedy zdroj příjmů, ze kterých byl pořízen majetek či služba. [...] tímto se po poplatnících de facto požaduje, aby doložili skutečnosti, které se evidovat nemusí, resp. povinnost zachování dokumentace o nich doposud nevyplývala z žádného zákonného předpisu.*“⁶⁴

2.1.2 Praktická analýza

Překročení druhového rámce daňové povinnosti a rozšíření důkazního břemene v důsledku aplikace ZPPM otestujeme prostřednictvím následujícího praktického příkladu

⁵⁹ Důvodová zpráva k zákonu č. 321/2016 Sb., ..., I. Obecná část, 4.2.2. a 4.2.3.

⁶⁰ Nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/1995.

⁶¹ Důvodová zpráva k zákonu č. 321/2016 Sb., ..., I. Obecná část, 4.2.3.

⁶² Tamtéž, 4.2.2.

⁶³ Tamtéž.

⁶⁴ VAŠÍČEK, Milan, BELANOVÁ, Petra. Novela zákona o daních z příjmů ..., s. 305.

daňového poplatníka daně z příjmu fyzických osob ve spojení s institutem osvobození od daně z příjmů fyzických osob.

Rozměr druhový daně z příjmů fyzických osob je obecně vymezen v § 3 DPřij, a tedy, že předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou a) příjmy ze závislé činnosti, b) příjmy ze samostatné činnosti, c) příjmy z kapitálového majetku, d) příjmy z nájmu a e) ostatní příjmy. Právní úprava ZPPM by se dle mého názoru v konečném důsledku mohla dotknout mnoha subjektů, a to zejména v souvislosti s ostatními příjmy, kdy jsou dle § 10 odst. 3 písm. c) bod 1. DPřij od daně osvobozeny „*bezúplatné příjmy od příbuzného v linii přímé a v linii vedlejší, pokud jde o sourozence, strýce, tetu, synovce nebo neteř, manžela, manžela dítěte, dítěte manžela, rodiče manžela nebo manžela rodičů.*“ Jak již výše zmíněno, dle § 38g odst. 3 DPřij daňový poplatník v daňovém přiznání „*uvede veškeré příjmy, které jsou předmětem daně, kromě příjmů od daně osvobozených, [...].*“

V souvislosti s výše uvedeným je klíčová povinnost poplatníka daně z příjmů fyzických osob rozebraná v kapitole 1.2. pro případ, že obdrží příjem, který je od daně z příjmů fyzických osob osvobozen a je vyšší než 5 mil. Kč, tuto skutečnost správci daně oznámit pod hrozbou pokuty.⁶⁵ DPřij ovšem stanoví povinnost oznámit pouze jednotlivý osvobozený příjem vyšší než 5 mil. Kč,⁶⁶ nikoli souhrn příjmů, což v konečném důsledku vytváří mezeru v právu a zároveň dává prostor pro otázku, zda ZPPM není v rozporu s principem právní jistoty, neboť vybočuje z dosud zákonem stanoveného druhového rámce daňové povinnosti.

Představme si například situaci, kdy otec Karel vyklízel od počátku února roku 2016 starou půdu rodinného domu. Vzhledem k tomu, že na vyklízení neměl moc času a trápilo ho zdraví, vyklidil o víkendu vždy pouze část, a celé vyklízení mu trvalo do konce května roku 2016. Ke svému překvapení našel v půlce února vzácný obraz, který byl nejspíš v rodinném domě schován po jeho předcích po několik desetiletí. Otec Karel jej hned daroval svému jedinému a jinak chudému, bezdětnému a svobodnému synovi Martinovi. Každý další měsíc pak ke svému překvapení našel další vzácný obraz, který vždy hned svému synovi předal stejně jako obrazy přechozí. Syn Martin si prozatím všechny obrazy v celkové hodnotě cca 15 mil. Kč postupně pověsil u sebe doma na chodbě. Otec Karel ani syn Martin nikomu o vzácných obrazech neřekli. Otec Karel naneštěstí v červnu roku 2016 zemřel.

K Martinovi domů si přišel na začátku dubna roku 2017 stěžovat našťvaný soused Tomáš na Martinova štěkajícího psa. U Martina si byl stěžovat před několika měsíci a jako

⁶⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, §§ 38v a 38w.

⁶⁶ PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů: komentář*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2015, s. 1177.

vášnivý sběratel si nyní ihned všiml hodnotných obrazů, které předtím u Martina nebyly. S Martinem se na řešení problému se psem nepohodli, a proto zaslal dopálený a závistivý soused Tomáš správci daně dne 15. 4. 2017 dopis, ve kterém se správce daně mimo jiné dotázal, jestli mu správce daně nestrhává vyšší daně než Martinovi, protože ten si v nedávné době pořídil obrazy v hodnotě cca 15 mil. Kč, a přitom má přibližně stejný plat jako soused Tomáš.

Správce daně následně ověří, že příjmy Martina z jeho závislé činnosti podle § 6 DPřij nejsou dostatečně vysoké, aby si Martin vzhledem k správcem daně předběžně vyhodnoceným očekávaným nákladům na bydlení včetně energií a vody, nákladům na stravu a adekvátní výši měsíční splátky leasingu či jiného způsobu úvěrového financování, mohl dovolit pořídit tak cenné obrazy. Správce daně navíc provede místní šetření ve smyslu § 78 odst. 3 písm. e) DŘ u Martina doma a na internetu si přibližnou sběratelskou hodnotu obrazů dohledá.

Vzhledem k tomu, že Martin už nemá žádného jiného žijícího příbuzného, je svobodný a bezdětný a jeho nárůst jmění vyvolává ve správci daně důvodnou pochybnost, že příjmy správci daně tvrzené neodpovídají nárůstu Martinova jmění (pořízení obrazů), a správci daně nejsou známy skutečnosti, které by nárůst jmění Martina ozřejmovaly, správce daně v souladu s § 38x odst. 1 ZPPM Martina vyzve výzvou doručenou Martinovi dne 1. 5. 2017 k tomu, aby se k výše uvedenému vyjádřil a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění pochybností.

Martin nedisponuje žádnými důkazy o tom, že mu jeho zesnulý otec daroval vzácné obrazy, které díky postupnému darování obrazů v nižší hodnotě než 5 mil. Kč nebyly zatíženy povinností tyto oznámit správci daně podle § 38v DPřij. Obrazy ani nejsou předmětem žádné evidence, a pouhé Martinovo tvrzení o skutkových okolnostech případu správce daně vyhodnotí na základě zásady volného hodnocení důkazů⁶⁷ jako nevěrohodné a účelové, což Martin není schopen ničím vyvrátit. V důsledku toho Martin neunese důkazní břemeno. Daň nelze podle § 38z odst. 2 písm. b) ZPPM stanovit dokazováním a správce daně, neboť po předběžném posouzení došel k závěru, že daň stanovená podle pomůcek zvláštním způsobem přesáhne 2 mil. Kč, přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem, a dále vyměří Martinovi penále dle § 38zb odst. 1 písm. b) ZPPM ve výši 50 % z částky stanovené podle pomůcek zvláštním způsobem.

Martin byl tedy vyzván k prokázání nárůstu jmění, k němuž ovšem nebyl povinen podat daňové přiznání ani jiné daňové tvrzení,⁶⁸ neboť bylo od daně z příjmu osvobozeno⁶⁹ a zároveň

⁶⁷ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 8 odst. 1.

⁶⁸ Tamtéž, § 38g odst. 3.

⁶⁹ Tamtéž, § 10 odst. 3 písm. c) bod 1.

nepodléhalo oznamovací povinnosti.⁷⁰ Druhový rámec daňové povinnosti Martina byl vlivem nové právní úpravy ZPPM nepřipustně překročen.

2.1.3 Dílčí závěr

Praktická analýza nastíněná výše ukazuje, že ZPPM v konečném důsledku rozšiřuje důkazní břemeno poplatníka, a to nad rámec skutečností, které byl dosud povinen tvrdit. ZPPM de facto vyžaduje po daňovém subjektu uchování dokladů o jeho volnočasových aktivitách jako jsou luxusní dovolené, drahé dary atd., k jejichž uchování ovšem nebyl dle dosavadní právní úpravy povinen.⁷¹

Rozšíření důkazního břemene daňového poplatníka na skutečnosti, které dosud nebyl povinen správci daně tvrdit, vnímám jako právě onen Ústavním soudem zavrženým exces z druhového rámce daňové povinnosti, který v ústavněprávní rovině představuje zásah do autonomní sféry jednotlivce a porušení principu právní jistoty, který je esenciální náležitostí každého demokratického právního státu.

2.2 Časový rámec ZPPM a zákaz retroaktivity

2.2.1 Teoretický rámec a judikatura

Jak již v úvodu druhé kapitoly nastíněno, „*ke znakům právního státu a mezi jeho základní principy neoddělitelně patří také zásada právní jistoty, přičemž její nezbytnou součástí je jak předvídatelnost práva, tak i legitimní očekávání fyzických a právnických osob,*“ na které musejí být v případě „*vztahů založených na nadřízenosti a podřízenosti, tedy vztahů mezi subjektem soukromého práva a orgánů státní moci (typicky při postavení daňového subjektu vůči správci daně, který je ve vrchnostenském postavení, neboť autoritativně rozhoduje o platebních povinnostech daňového subjektu),*“⁷² kladeny vysoké požadavky.

Všechny tyto principy v demokratickém právním státě zcela odůvodňují zákaz retroaktivního působení právních norem, zejména retroaktivitu pravou. Ta představuje situaci, kdy se právní skutečnosti posuzují podle právní normy, které nabyla účinnosti až poté, co se tyto skutečnosti udály.⁷³ Listina retroaktivní působení upravuje výslovně v čl. 40 odst. 6

⁷⁰ Tamtéž, § 38 DPřij.

⁷¹ HADUJČÍK, Jakub. *Zákon o prokázání původu majetku podporuje udavačství* [online]. ceska-justice.cz, 5. 9. 2016 [cit. 22. 2. 2019]. Dostupné na <http://www.ceska-justice.cz/2016/09/jakub-hajducik-zakon-o-prokazani-puvodu-majetku-podporuje-udavacstvi/>.

⁷² ČECHOVÁ NÁPLAVOVÁ, Jana. *Krátce k principu právní jistoty ve světle aktuální judikatury* [online]. epravo.cz, 23. 1. 2014 [cit. 9. 12. 2018]. Dostupné na <https://www.epravo.cz/top/clanky/kratce-k-principu-pravni-jistoty-ve-svetle-aktualni-judikatury-93342.html>.

⁷³ Nález ÚS ze dne 12. 3. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 33/01, odst. IV, s. 6.

v souvislosti s jeho přípustností u hmotně právních norem trestního práva, pokud je takový postup pro pachatele příznivější. To samé stanoví Úmluva v čl. 7. Ústavní soud ovšem stanovil, že aplikovatelnost principu zákazu retroaktivity právních norem i pro ostatní odvětví práva je nutno dovodit z čl. 1 Ústavy, přičemž ohledně retroaktivity pravé „*platí zásada její obecné nepřípustnosti, ze které existují striktně omezené výjimky.*“⁷⁴ Retroaktivitu pravou „*lze ospravedlniti nanejvýše tam, kde právní povinnost pro minulost stanovená již dříve alespoň jako mravní povinnost byla pocíťována.*“⁷⁵

Z výše uvedeného tedy vyplývá závěr, že pravá retroaktivita je v demokratickém právním státě až na výjimky nepřípustná, a to i retroaktivita norem daňového práva, ač tak Listina výslovně stanoví pouze pro normy trestního práva. Všechny právní předpisy, včetně ZPPM, by tedy měly vyvolávat právní následky pouze „*na základě těch skutečností, které norma předpokládá a které nastaly po její účinnosti.*“⁷⁶

2.2.2 Časový rámec ZPPM

Pro posouzení, zda daňová povinnost upravená ZPPM působí retroaktivně, je nutné definovat její zákonný časový rámec. Ten je vymezen ustanovením § 38y ZPPM tak, že je poplatník povinen k prokázání skutečností ve výzvě požadovaných, ledaže prokáže, že nastaly v období, u kterého již uplynula lhůta pro stanovení daně. Lhůta pro stanovení daně je přitom dle § 148 DŘ stanovena jako tříletá s možností jejího prodloužení či stavění jejího běhu, nejdéle však desetiletá, a „*počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*“ Lhůta pro podání daňového přiznání je stanovena v § 136 odst. 1 DŘ tak, že „*daňové přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, se podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.*“ Zbývá pak doplnit, že zdaňovacím obdobím u daně z příjmů fyzických osob je kalendářní rok podle § 16b DPřij.

2.2.3 Přejídná ustanovení

K zamezení porušení principu právní jistoty v důsledku retroaktivního působení právních norem by měla sloužit přejídná ustanovení, která by tyto negativní důsledky měla

⁷⁴ Nález Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96.

⁷⁵ PROCHÁZKA, Adolf. Retroaktivita zákonů. In HÁCHA, Emil (ed). *Slovník veřejného práva československého*. Svazek III. Brno: Polygrafia: Rudolf M. Rohrer, 1934, s. 800.

⁷⁶ OSINA, Petr. *Teorie práva*. Praha: Leges, 2013, s. 65.

eliminovat.⁷⁷ ZPPM v této souvislosti v čl. II stanoví, že penále „*lze uplatnit až v případě stanovení daně, u níž uplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání po dni nabytí účinnosti tohoto zákona.*“ Právní úprava naprosto opomíjí přechodná ustanovení ohledně dalších aspektů zákona,⁷⁸ např. v souvislosti se samotným stanovením daně podle pomůcek zvláštním způsobem dle § 38za ZPPM, a jak bude blíže nastíněno v praktické analýze v následující podkapitole, ani eliminace retroaktivního působení penále dle § 38zb ZPPM není dostatečná, ač ji důvodová zpráva za dostatečnou označuje.⁷⁹

2.2.4 Praktická analýza

Při skutkovém stavu nastíněném v podkap. 2.1.2, a tedy že otec Karel postupně daroval svému synovi Martinovi každý měsíc počínaje 15. únorem a konče 15. květem roku 2016 nalezené vzácné obrazy v celkové hodnotě 15 mil. Kč, je nutno konstatovat, že ač správce daně vyzval daňového poplatníka k prokázání příjmů dne 1. 5. 2017, a tedy až po účinnosti ZPPM, který nabyl účinnosti dne 1. 12. 2016, právní norma vyvolává právní následky na základě skutečností (darování obrazů od února do května roku 2016), které vznikly před její účinností, a přechodné ustanovení je tedy v tomto smyslu nedostatečné.

I na tomto místě je pak nutné zdůraznit rozšíření důkazního břemene daňového poplatníka. Dle § 38y ZPPM je „*poplatník povinen prokázat skutečnosti ve výzvě k prokázání příjmů, ledaže prokáže, že nastaly v období, u kterého již uplynula lhůta pro stanovení daně.*“ I pokud by se tudíž postupné darování obrazů a smrt otce Karla udály nikoli v roce 2016, ovšem již v roce 2010, tedy hluboko do minulosti, kdy již uplynula lhůta pro stanovení daně, a soused Tomáš by si obrazů všiml až na přelomu roku 2016 a 2017, i tak by byl syn Martin povinen prokázat, že skutečnosti nastaly v období, u kterého již uplynula lhůta pro stanovení daně, a důkazní břemeno by neměl šanci unést.

2.2.5 Dílčí závěr

I přesto, že by správce daně neměl poplatníka vyzývat k prokázání skutečností, o nichž je mu známo, že nastaly v období po uplynutí lhůty pro stanovení daně, uvnitř této lhůty je zcela na libovůli správce, jak délku rozhodného období určí, a výše nastíněný skutkový stav a

⁷⁷ *Přechodná ustanovení* [online]. help.odok.cz [cit. 17. 2. 2019]. Dostupné na <https://help.odok.cz/vykladovy-slovník/-/wiki/V%C3%BDkladov%C3%BD%20slovn%C3%ADk/P%C5%99echodn%C3%A9%20ustanoven%C3%AD>.

⁷⁸ HADUJČÍK, Jakub. *Zákon o prokázání původu majetku podporuje udavačství* [online]. ceska-justice.cz, 5. 9. 2016 [cit. 22. 2. 2019]. Dostupné na <http://www.ceska-justice.cz/2016/09/jakub-hajducik-zakon-o-prokazani-puvodu-majetku-podporuje-udavacstvi/>.

⁷⁹ Důvodová zpráva k zákonu č. 321/2016 Sb., ..., II. Zvláštní část, k části II.

zákonné znění napovídá, že bude v konečném důsledku naprosto zastřen rozdíl mezi tím, zda skutečnosti nastaly po uplynutí lhůty pro stanovení daně nebo před, protože v obou případech důkazní břemeno poplatníka stihne, pokud bude správcem daně vyzván.⁸⁰ S konstatováním souladu navržené právní úpravy se zákazem retroaktivity vyřčeném důvodovou zprávou a argumentací, že nebude možné využít údaje pro stanovení daně za již prekludována období,⁸¹ se tudíž neztotožňují. Stejně tak se neztotožňují ani s tvrzením, že ZPPM nemá zpětnou účinnost s odůvodněním, že povinnost tvrzení měl daňový subjekt již před účinností ZPPM,⁸² přičemž ZPPM je v tomto ohledu pouze „rozšířením procesních nástrojů“.⁸³ Neztotožňují se ani s vizí dostatečnosti přechodného ustanovení. Výše uvedená praktická analýza prokazuje opak.

Po poplatníkovi se totiž v konečném důsledku vyžaduje, aby disponoval doklady i 10 let starými, jež navíc doposud neměl povinnost uchovávat, a poplatník tuto povinnost ponechávat si staré doklady nemohl ani důvodně předpokládat. Zároveň se na něj uvaluje i důkazní břemeno prokázat, že i za situace, kdy se jedná o skutečnosti starší 10 let, tyto vznikly až po lhůtě pro stanovení daně. Retroaktivní působení právní normy pak nezhojuje ani přechodné ustanovení.

I po konfrontaci ZPPM se zákazem retroaktivního působení právních norem jako základního prvku demokratického právního státu je tedy odůvodněné konstatovat, že ani tyto předpoklady ZPPM nenaplnuje, a proto není ústavně konformní.

⁸⁰ VAŠÍČEK, Milan, BELANOVÁ, Petra. Novela zákona o daních z příjmů ..., s. 306.

⁸¹ Důvodová zpráva k zákonu č. 321/2016 Sb., ..., I. Obecná část, bod 4.2.1.

⁸² HORNOCHOVÁ, Simona. *Výzva k prokázání původu majetku ještě není odsuzujícím rozsudkem* [online]. mfcz.cz, 10. 3. 2015 [cit. 22. 2. 2019]. Dostupné na <https://www.mfcz.cz/cs/aktualne/v-mediich/2015/simona-hornochova-vyzva-k-prokazani-puvo-20802>.

⁸³ Důvodová zpráva k zákonu č. 321/2016 Sb., ..., I. Obecná část, bod 4.2.4.

3 Daňové penále jakožto sankce povahou trestní

Jak již zmíněno v podkapitole 1.1, ZPPM v ustanovení § 38zb vymezuje vznik poplatníkovi povinnosti k úhradě penále stanoveného ve výši 50 % z částky daně stanovené podle pomůcek zvláštním způsobem nebo 100 %, pokud neposkytnutí součinnosti poplatníka závažně ztížilo nebo bránilo stanovení daně. Úprava ZPPM doplňuje § 251 odst. 1 písm. a) DŘ a v něm zakotvené penále ve výši 20 %, pokud je daň zvyšována. Penále je obecně možno definovat jako obligatorní sankci vznikající přímo ze zákona, při jejímž ukládání nemá správce daně žádnou diskreci.⁸⁴

Není novinkou, že součástí ústavního pořádku ČR byla Ústavním soudem prohlášena i Evropská Úmluva s argumentací, že opačným způsobem by došlo k „omezení již dosažené procedurální úrovně ochrany základních práv a svobod.“⁸⁵ Kromě již rozebrané otázky právní jistoty a zákazu retroaktivity se tedy v souvislosti s penále dle ZPPM i DŘ nabízí prostor pro posouzení jeho ústavní konformity zejména s ohledem na právo na spravedlivý proces tak, jak jej chápe Úmluva v člancích 6 a 7 a čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 Úmluvy, potažmo Listina v člancích 37 a 40. V následujících kapitolách bude tedy provedena analýza charakteru penále dle ZPPM jako sankce povahou trestní, s následným zhodnocením jeho souladu s ústavním pořádkem ČR z hlediska zásady *ne bis in idem* a zákazu nucení sebeobviňování.

3.1 Engelova kritéria

Úmluva ve svém čl. 6 spojuje právo na spravedlivý proces s pojmem trestní obvinění, které bylo jako autonomní pojem postupem času blíže specifikováno judikaturou ESLP. V této souvislosti jsou klíčovými tzv. Engelova kritéria.⁸⁶

Dle prvního kritéria platí, že pokud je daný delikt kvalifikován jako trestný čin přímo vnitrostátním právem dotčeného státu, automaticky spadá pod čl. 6 Úmluvy a splnění dalších kritérií není nutné zkoumat.⁸⁷

V případě nenaplnění kritéria prvního je třeba zkoumat kritérium druhé, tedy povahu deliktu.⁸⁸ Obsah druhého kritéria byl později upřesněn zaprvé tak, že norma upravující delikt

⁸⁴ NOVÁKOVÁ Petra. In LICHNOVSKÝ, Ondřej (ed). *Daňový řád: komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 858.

⁸⁵ Nález Ústavního soudu ze dne 25. 6. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 36/01, s. 10, bod VII.

⁸⁶ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 8. 6. 1976, *Engel a ostatní proti Nizozemí*, č. 5100/71 a další.

⁸⁷ Tamtéž, bod 82.

⁸⁸ Tamtéž.

by měla být obecná, tedy adresovaná všem.⁸⁹ Za obecnou normu ovšem ESLP striktně nepovažuje normu, která by musela dopadat na úplně všechny osoby. Za obecnou normu bude považována i ta, která je v konečném důsledku limitovaná okruhem adresátů, ovšem nesmí být předem zcela jasně vymezená zvláštním statutem subjektů podléhajících zvláštním pravidlům vlastním pouze jim (nikoli např. pouze vojákům⁹⁰ nebo vězňům⁹¹).⁹² Jako obecná byla připuštěna např. norma dopadající pouze na plátce daně z přidané hodnoty.⁹³ Tato první část druhého kritéria ovšem není bezvýjimečná, neboť i v případě, kdy se jedná o vymezenou skupinu osob, ESLP zpravidla přechází ke zkoumání kritéria třetího.⁹⁴

Druhá otázka zodpovídaná v rámci druhého Engelova kritéria se týká účelu sankce plynoucí z porušení dané právní normy, který by měl být převážně preventivně-represivní.⁹⁵ Účelem sankce musí být pachatele skutečně potrestat a zároveň ho odradit od dalšího páčání, nikoli pouze napravit způsobenou škodu nebo mu bezprostředně zamezit v dalším pokračování, přičemž tato část kritéria je obligatorní a bez jejího splnění není možné sankci považovat za trestní obvinění dle čl. 6 Úmluvy.⁹⁶

Třetí Engelovo kritérium spočívá v posuzování druhu a stupně závažnosti sankce.⁹⁷ V tomto směru se posuzuje závažnost nejvyšší možné sankce, nikoli sankce, která byla ve skutečnosti v daném případě uložena.⁹⁸ Za dostatečně závažnou sankci je možné považovat odnětí svobody či vysoký peněžitý trest.⁹⁹ Ovšem i v případě, kdy jsou kumulativně splněny oba elementy druhého kritéria, tedy sankce uložená na základě obecné normy, která má preventivně-represivní charakter, ani velice nízká výše sankce nemůže tuto vyjmout z působnosti čl. 6 Úmluvy.¹⁰⁰ Při kumulativním splnění obou elementů druhého kritéria se naplnění třetího kritéria vůbec nezkoumá a čl. 6 Úmluvy se na posuzovanou normu aplikuje.¹⁰¹

⁸⁹ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 24. 2. 1994, *Bendenoun proti Francii*, č. 12547/86, bod 47.

⁹⁰ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 8. 6. 1976, *Engel a ostatní proti Nizozemí*, č. 5100/71 a další, bod 84.

⁹¹ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 9. 10. 2003, *Ezeh a Connors proti Spojenému království*, č. 39665/98 a 40086/98, bod 103.

⁹² KMEC, Jiří. In KMEC, Jiří a kol. *Evropská úmluva o lidských právech. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 578 (čl. 6 Úmluvy).

⁹³ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 23. 11. 2006, *Jussila proti Finsku*, č. 73053/01, bod 38.

⁹⁴ KMEC, Jiří. In KMEC, Jiří a kol. *Evropská úmluva o lidských právech...*, s. 578 (čl. 6 Úmluvy).

⁹⁵ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 21. 2. 1984, *Öztürk proti Německu*, č. 8544/79, bod 53.

⁹⁶ BARTOŇ, Michal a kol. *Základní práva*. Praha: Leges, 2016, s. 514.

⁹⁷ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 8. 6. 1976, *Engel a ostatní proti Nizozemí*, č. 5100/71 a další, bod 82.

⁹⁸ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 28. 6. 1984, *Campbell a Fell proti Spojenému Království*, č. 7819/77 a 7878/77, bod 72.

⁹⁹ BARTOŇ, Michal a kol. *Základní práva...*, s. 514.

¹⁰⁰ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 23. 11. 2006, *Jussila proti Finsku*, č. 73053/01, bod 38.

¹⁰¹ BARTOŇ, Michal a kol. *Základní práva...*, s. 514.

Obecně tedy platí, že aby delikt, který není vnitrostátním právem explicitně označován za trestně-právní, podléhal přísným požadavkům ochrany práva na spravedlivý proces dle čl. 6 Úmluvy, musí mít bezpodmínečně sankce uložená za tento delikt preventivně-represivní charakter, a v případě, že norma tento delikt postihující není obecná, musí být splněno i kritérium třetí, a tedy, že sankce musí být trestněprávní svým druhem a závažností. Pouze za těchto podmínek delikt spadá do působnosti čl. 6 Úmluvy.¹⁰²

Ač ESLP prvotně omezil platnost Engelových kritérií pouze na obvinění v souvislosti s výkonem vojenské služby,¹⁰³ další judikatura ESLP použitelnost Engelových kritérií rozšířila na veškerá trestní obvinění.¹⁰⁴ Na závěr nutno zmínit, že v souvislosti s daňovými delikty ESLP na první pohled zakotvil kritéria odlišná, která spočívala ve splnění 4 kumulativních podmínek,¹⁰⁵ ovšem později vyjasnil, že jeho záměrem nebylo zakotvit test nový, a i pro daňové delikty se nadále užijí Engelova kritéria, přičemž druhé a třetí kritérium jsou alternativní.¹⁰⁶

3.2 Vývoj české judikatury

V minulosti se NSS stavil zásadně proti vnímání daňového penále v rovině trestního obvinění dle Úmluvy, když vyslovil názor, že „*penále má dvě funkce – v první řadě má daňové subjekty motivovat k řádnému a včasnému placení daní; další funkcí je pak paušalizovaná náhrada eventuální majetkové újmy státu způsobené zpožděním ve splnění daňové povinnosti,*“¹⁰⁷ přičemž s ohledem na to ho není možné považovat za trestní obvinění ve smyslu čl. 6 Úmluvy.¹⁰⁸ V pozdějším rozsudku NSS potvrdil vnímání penále pouze jako příslušenství daně podléhající stejnému režimu jako samotná daň, nikoli režimu správního trestání.¹⁰⁹ K názoru, že penále není trestním obviněním ve smyslu čl. 6 Úmluvy, se dále hlásil jak Ústavní soud,¹¹⁰ tak Nejvyšší soud, který penále vnímal jako „*obligatorní sankci vznikající přímo ze zákona.*“¹¹¹

¹⁰² Tamtéž.

¹⁰³ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 8. 6. 1976, *Engel a ostatní proti Nizozemí*, č. 5100/71 a další.

¹⁰⁴ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 28. 6. 1984, *Campbell a Fell proti Spojenému království*, č. 7819/77 a 7878/77, bod 69.

¹⁰⁵ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 24. 2. 1994, *Bendenoun proti Francii*, č. 12547/86, bod 47.

¹⁰⁶ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 23. 11. 2006, *Jussila proti Finsku*, č. 73053/01, bod 32.

¹⁰⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005–52.

¹⁰⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2011, čj. 1 Afs 1/2011–88.

¹⁰⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2014, č. j. 5 Afs 28/2013–42.

¹¹⁰ Usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. II. ÚS 3803/11.

¹¹¹ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 2. 7. 2014, sp. zn. 5 Tdo 749/2014, s. 7.

Zlomovým se stalo až rozhodnutí NSS sp. zn. 4 Afs 210/2014, ve kterém NSS aplikoval důležitou judikaturu ESLP rozebranou v kap. 3.1 a penále dle § 37b ZSDP¹¹² podrobil Engelovým kritériím. Vzhledem k tomu, že penále dle § 37b ZSDP nebylo samo o sobě kvalifikováno českým právem jako trestněprávní sankce, NSS přistoupil k aplikaci kritéria druhého.¹¹³

Penále bylo v rámci druhého kritéria shledáno jako institut uplatnitelný u širokého okruhu osob, a tedy znak obecnosti byl naplněn.¹¹⁴ Ostatně jak již výše uvedeno, jako obecná byla připuštěna i norma dopadající pouze na plátce daně z přidané hodnoty.¹¹⁵

V rámci posuzování druhého elementu druhého Engelova kritéria, a tedy účelu sankce, NSS nejprve upozornil na jazykový výklad slova penále, které pochází z latinského slova *poena*, tedy trest.¹¹⁶

Dále NSS vymezil účel penále za pomoci jeho komparace s úrokem z prodlení.¹¹⁷ V této souvislosti je nutno zmínit, že až do 1. 1. 2007 bylo penále v tehdejších § 63 ZSDP sankcí, jak za nesplnění povinnosti daň řádně tvrdit, tak za prodlení se zaplacením daně. Novelou ZSDP, zákonem č. 230/2006 Sb., ovšem došlo k přidání institutu úroku z prodlení, a tedy k diverzifikaci mezi penálem a úrokem z prodlení, přičemž tato diverzifikace byla přejata i do dnešního DŘ.¹¹⁸

Zatímco úrok z prodlení je stanoven za pomoci repo sazby České národní banky, a je tedy závislý na aktuální ceně peněz, sazba penále je fixní neměnná procentní částka nezávislá na změně hodnoty peněz v čase. Dle NSS jde tedy o jednorázový trest za porušení povinnosti. Dalším vyzdviženým kritériem je vznik úroku z prodlení při každé opožděné platbě, naproti tomu pro vznik povinnosti zaplatit penále je vyžadována aktivní činnost správce daně, přičemž penále může být uloženo i za předpokladu, že veřejným rozpočtům žádná škoda nevznikla. Ke kompenzaci této ekonomické újmy vznikající veřejným rozpočtům ovšem slouží právě úroky z prodlení, které odráží hodnotu nepřijatých peněz v čase, které kvůli prodlení s jejich uhrazením nemohly být využity. Hlavním účelem penále je tedy odstrašení subjektů od snahy krátit daň uváděním nesprávných údajů v daňových tvrzeních, a vzhledem k jeho primárně preventivně-represivnímu charakteru je tedy nutno vnímat penále jako trestněprávní sankci.¹¹⁹

¹¹² Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007, § 37b.

¹¹³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014, bod 48-55.

¹¹⁴ Tamtéž, bod 55.

¹¹⁵ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 23. 11. 2006, *Jussila proti Finsku*, č. 73053/01, bod 38.

¹¹⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014, bod 56.

¹¹⁷ Tamtéž.

¹¹⁸ Tamtéž, bod 42.

¹¹⁹ Tamtéž, bod 57-59.

NSS pak přistoupil ke zkoumání třetího Engelova kritéria, tedy druhu a stupně závažnosti sankce a stanovil, že sazba penále ve výši 5 % a 20 % je citelnou újmou.¹²⁰ To ovšem vzhledem k alternativnímu vztahu druhého a třetího kritéria nebylo dle mého názoru ani třeba.¹²¹

Rozšířený senát NSS tak uzavřel, že je na penále dle § 37b ZSDP nutno nahlížet jako na trestně-právní sankci, která musí nést záruky vyplývající z čl. 40 odst. 6 Listiny a čl. 6 a 7 Úmluvy.¹²²

3.3 Dílčí závěr o trestněprávní povaze penále dle ZPPM

Ač penále dle § 38zb ZPPM není českým právním řádem řazeno výslovně mezi trestní sankce, je to sankce adresovaná všem poplatníkům daně z příjmu fyzických i právnických osob, tedy sankce obecná. Má preventivně-represivní charakter, neboť jejím účelem je daňový subjekt skutečně potrestat a zároveň ho odradit od dalšího páchání, nikoli pouze napravit způsobenou škodu nebo mu bezprostředně zamezit v dalším pokračování. V neposlední řadě je splněno i třetí Engelovo kritérium, neboť vzhledem k vysoké sazbě 50 % nebo 100 % je nepochybně druhem i stupněm sankcí závažnou. I penále dle § 38zb ZPPM tedy dle mého názoru nepochybně vyhovuje autonomnímu pojmu trestního obvinění dle Engelových kritérií a zasluhuje záruky práva na spravedlivý proces stanovené v čl. 6, 7 a čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 Úmluvy.

¹²⁰ Tamtéž, bod 60.

¹²¹ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 23. 11. 2006, *Jussila proti Finsku*, č. 73053/01, bod 38.

¹²² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014, bod 63.

4 Ne bis in idem vs. ZPPM

Vzhledem k tomu, že uložení penále dle § 38zb odst. 1 ZPPM i dle § 251 odst. 1 DŘ musí být v souladu s výše uvedeným vyhodnoceno jako trestní obvinění ve smyslu čl. 6 Úmluvy, vzniká v souvislosti s případným souběžným trestním stíháním vedeným pro naplnění skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku nebo jiné povinné platby dle § 240 TZ prostor pro úvahu nad souladem tohoto postupu se zákazem dvojího stíhání a potrestání dle čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 Úmluvy a čl. 40 odst. 5 Listiny, jinými slovy řečeno se zásadou *ne bis in idem*.¹²³ Důvodová zpráva rozpor penále dle ZPPM se zásadou *ne bis in idem* popírá.¹²⁴

Zásada *ne bis in idem* je v čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 Úmluvy vyjádřena takto: „*Nikdo nemůže být stíhán nebo potrestán v trestním řízení podléhajícím pravomoci téhož státu za trestný čin, za který již byl osvobozen nebo odsouzen konečným rozsudkem podle zákona a trestního řádu tohoto státu.*“ Dle čl. 40 odst. 5 Listiny pak „*Nikdo nemůže být trestně stíhán za čin, pro který již byl pravomocně odsouzen nebo zproštěn obžaloby. Tato zásada nevyklučuje uplatnění mimořádných opravných prostředků v souladu se zákonem.*“

4.1 Prvek Idem

Pro posouzení porušení zásady *ne bis in idem* je jedním z klíčových prvků pojem *idem*, tedy stejný trestný čin.¹²⁵ V konkrétním případě se tedy musí jednat o stejný čin, za který je obviněný podruhé stíhán, souzen či potrestán.

Jak již v kap. 1.5 uvedeno, v případě, že poplatník za splnění dalších podmínek neprokáže vznik a původ příjmů a dalších skutečností souvisejících s nárůstem jeho jmění, spotřebou nebo jiným vydáním, přistoupí správce daně ke stanovení daně podle pomůcek dle § 98 DŘ s následným uložení penále ve výši 20 % dle § 251 odst. 1 písm. a) DŘ. Pokud ovšem dojde správce daně po předběžném posouzení k závěru, že stanovená daň přesáhne 2 mil. Kč, za splnění dalších podmínek stanoví daň dle § 38z odst. 2 ZPPM podle pomůcek zvláštním způsobem s následným uložení penále dle § 38zb odst. 1 ZPPM ve výši 50 % z daně stanovené podle pomůcek zvláštním způsobem nebo 100 %, pokud neposkytnutí součinnosti poplatníka závažně ztížilo nebo bránilo stanovení daně. V obou případech je tak uložení penále důsledkem nesplnění povinnosti řádného daňového tvrzení o dani z příjmů.

¹²³ GRIVNA, Tomáš. Zásada "ne bis in idem" v evropském právu. *Trestněprávní revue*, 2006, č. 5, s. 133.

¹²⁴ Důvodová zpráva k zákonu č. 321/2016 Sb., ..., I. Obecná část, Ad 1.1.c).

¹²⁵ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 10. 2. 2009, *Sergey Zolotukhin proti Rusku*, č. 14939/03, bod 78.

Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (dále také jen „trestný čin zkrácení daně“) spáchá dle § 240 odst. 1 TZ ten, kdo ve větším rozsahu zkrátí daň anebo vyláká výhodu na této povinné platbě, přičemž bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti. V souladu s § 13 odst. 1 TZ je k naplnění této skutkové podstaty vyžadováno zavinění ve formě úmyslu. Zkrácení daně je jednání povinné osoby ústící ve vyměření daně nižší než zákonem stanovené, nebo v rozporu se zákonem žádné.¹²⁶ Podmínka zkrácení daně ve větším rozsahu vyžaduje dle § 138 odst. 1 TZ zkrácení daně nejméně o 500.000 Kč.

Z výše uvedených konstrukcí penále a trestného činu zkrácení daně by se na první pohled mohlo zdát, že jsou odlišné svou formulací natolik, že prvek *idem* naplněn není. Dle české právní nauky se ovšem do popředí staví pojem skutku a jeho totožnosti před právní kvalifikaci.¹²⁷

Obsah podstaty skutku dle českého trestně-právní nauky „*tvoří jednání pachatele, kterým se rozumí projevy vůle pachatele ve vnějším světě, pokud jsou zahrnuty zaviněním,*“ a „*následek tímto jednáním způsobený, který je relevantní z hlediska trestního práva.*“¹²⁸ Současně ÚS podává, že stačí shoda alespoň jednoho z těchto dvou elementů, tedy alespoň totožnost jednání či totožnost následku. V případě shody pouze částečné je nutné posoudit shodu v podstatných okolnostech.¹²⁹ NS v minulosti dále stanovil, že „*z hlediska zachování totožnosti jednání i následku nejsou podstatné ty skutkové okolnosti, které charakterizují jen zavinění či jiný znak subjektivní stránky činu.*“¹³⁰

4.1.1 Vývoj judikatury ESLP

Náhled na prvek *idem se* v judikatuře ESLP postupem času velice měnil. První tendence posuzování prvku *idem* vyzdvihovala prvek stejného jednání nad právní kvalifikaci, tudíž, ač se dotčené právní normy lišily jak svým názvem, tak povahou a sledovanými cíli, byly uloženy za totéž chování a čl. 4 Protokolu č. 7 porušen byl.¹³¹ Dalším rozsudkem ESLP naopak vyzdvihl

¹²⁶ Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSR ze dne 7. března 1972, sp. zn. 4 To 54/71, publikované pod č. 5/1973 Sb. rozh. tr.

¹²⁷ Viz: JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné. Obecná část. Zvláštní část.* 6. vydání. Praha: Leges, 2017, s. 339-340. KMEC, Jiří. In KMEC, Jiří a kol. *Evropská úmluva o lidských právech...*, s. 1420 (čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy).

¹²⁸ Usnesení Ústavního soudu ze dne 17. 7. 2002, sp. zn. II.ÚS 143/02, s. 5 a 6.

¹²⁹ Tamtéž, s. 6.

¹³⁰ Rozsudek Nejvyššího soudu České republiky ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. Tzn 12/94.

¹³¹ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 23. 10. 1995, *Gradinger proti Rakousku*, č. 15963/90, bod 55.

jako určující právní kvalifikaci. Navíc stanovil, že je nerozhodné, že byly oba trestné činy souzeny různými soudy.¹³²

V dalším rozsudku ESLP stanovil, že se při situaci jednoho jednání, které naplňuje znaky více skutkových podstat, soud musí zabývat tím, zda jeden trestný čin nezahrnuje všechny podstatné znaky druhého trestného činu, což by znamenalo přípustnost pouze jednoho trestního stíhání.¹³³ Mimo to ESLP také konstatoval, že nezáleží na sledu, v jakém vnitrostátní orgány rozhodly.¹³⁴

V souvislosti s výše zmíněnými podstatnými znaky obou trestných činů považují za vhodné zmínit rozhodnutí ESLP, které za onen podstatný znak považovalo zavinění. V tomto rozhodnutí byly stěžovatelé potrestáni jednak daňovým úřadem za včasné nepodání daňového přiznání a jednak soudem za to, že se podvodným způsobem vyhnuli placení daně, přičemž za zmíněné se dle vnitrostátní judikatury považovalo i úmyslné včasné nepodání daňového přiznání. ESLP v tomto případě neshledal porušení čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy, neboť se obvinění lišila v podstatném znaku zavinění, tedy úmyslu.¹³⁵ Dle mého názoru je uvedený závěr rozsudku chybný, neboť očividně došlo ke konzumaci obvinění spočívajícího v nepodání daňového přiznání druhým trestným činem, který spočíval v krácení daně úmyslným nepodáním onoho daňového přiznání, a tudíž měl ESLP nejspíše uzavřít, že znak zavinění není podstatným znakem, v kterém se oba trestné činy odlišují natolik, aby porušení zásady *ne bis in idem* nebylo shledáno.

Harmonizaci různých přístupů ohledně definice pojmu stejný trestný čin přineslo rozhodnutí ve věci *Sergey Zolotukhin proti Rusku*. ESLP v něm označil přístup prosazující právní kvalifikaci obou trestných činů jako příliš restriktivní a zdůraznil, že čl. 4 Protokolu č. 7 „*musí být chápán jako zákaz stíhání nebo soudního řízení druhého trestného činu, pokud je založen na stejných nebo v podstatě stejných skutečnostech,*“¹³⁶ které se týkají stejného obviněného a jsou nerozlučně spojeny v čase a prostoru.¹³⁷ ESLP se tak prakticky vrátil k totožnosti skutku, což je koneckonců řešení vyhovující i našemu právnímu prostředí.¹³⁸

¹³² Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 30. 7. 1998, *Oliveira proti Švýcarsku*, č. 25711/94, bod 26 a 27.

¹³³ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 29. 5. 2001, *Franz Fischer proti Rakousku*, č. 37950/97, bod 25.

¹³⁴ Tamtéž, bod 29.

¹³⁵ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 14. 9. 1999, *Ponsetti a Chesnel proti Francii*, č. 41731/98, s. 10, bod 5.

¹³⁶ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 10. 2. 2009, *Sergey Zolotukhin proti Rusku*, č. 14939/03, bod 81 a 82.

¹³⁷ Tamtéž, bod 84.

¹³⁸ KMEC, Jiří. In KMEC, Jiří a kol. *Evropská úmluva o lidských právech...*, s. 1420 (čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy).

V oblasti daňového práva se stalo podstatným rozhodnutí *Lucky Dev proti Švédsku*. V tomto rozhodnutí ESLP posuzoval případ uvalení daňové přírážky (penále), kdy „stěžovatelka ve svém daňovém přiznání nedeklarovala veškeré své příjmy, a navíc tak neučinila správným způsobem.“¹³⁹ Proti stěžovatelce bylo později zahájeno i trestní stíhání za trestný čin zkrácení daně a účetní trestný čin. ESLP v souladu se svou dřívější judikaturou konstatoval charakter penále jako obvinění ve smyslu čl. 6 Úmluvy¹⁴⁰ a následně vyhodnotil stěžovatelčinu námitku porušení zásady *ne bis in idem* jako důvodnou. V návaznosti na případ *Sergey Zolotukhin proti Rusku* ESLP konstatoval, že obvinění z trestného činu zkrácení daně a uložení daňové přírážky byly založeny na stejném selhání deklarovat příjem, a navíc se týkaly stejného časového období¹⁴¹ a očividně i prostoru. Je podstatné, že ESLP explicitně neshledal jako podstatný znak zavinění, v kterém se trestní obvinění zkrácení daně a daňové penále lišily, a při jejich souběhu učinil závěr o porušení čl. 4 Protokolu č. 7.

4.2 Prvek Bis

Vedle prvku *idem* je pro posouzení porušení zásady *ne bis in idem* dalším klíčovým prvkem pojem *bis*, tedy, zda šlo o dvě řízení.¹⁴² Pojem trestní řízení podle ESLP bude naplněn nejen za předpokladu, že předmětné řízení jako trestní kvalifikuje vnitrostátní právo. ESLP jasně zakotvil, že trestní řízení bude každé řízení týkající se uložené sankce, která bude dle Engelových kritérií¹⁴³ (viz kap. 3.1) kvalifikována jako trestní obvinění ve smyslu čl. 6 Úmluvy.¹⁴⁴

ESLP dále stanovil, že „záruka zakotvená v čl. 4 Protokolu č. 7 se stává relevantní na počátku nového trestního stíhání, když předešlé osvobození nebo odsouzení nabylo moci věci rozhodnuté.“¹⁴⁵ Soud přitom zdůraznil závěry již dříve vyřknuté, a tedy, že zásada *ne bis in idem* obsahuje tři záruky: nebýt stíhán, souzen či potrestán dvakrát, kdy v daném případě nebylo relevantní, že byl stěžovatel nakonec v rámci druhého řízení osvobozen. Pro porušení zásady *ne bis in idem* stačilo již jeho pouhé druhé stíhání.¹⁴⁶ V konečném důsledku je tedy

¹³⁹ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 27. 11. 2014, *Lucky Den proti Švédsku*, č. 7356/10, bod 6.

¹⁴⁰ Tamtéž, bod 51.

¹⁴¹ Tamtéž, č. 7356/10, bod 54.

¹⁴² Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 10. 2. 2009, *Sergey Zolotukhin proti Rusku*, č. 14939/03, bod 98.

¹⁴³ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 8. 6. 1976, *Engel a ostatní proti Nizozemí*, č. 5100/71 a další, bod 82.

¹⁴⁴ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 10. 2. 2009, *Sergey Zolotukhin proti Rusku*, č. 14939/03, bod 52.

¹⁴⁵ Tamtéž, bod 83.

¹⁴⁶ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 20. 7. 2004, *Nikitin proti Rusku*, č. 50178/99, bod 36.

vyžadováno, aby bylo v okamžiku právní moci konečného rozhodnutí prvního trestního řízení druhé trestní stíhání zastaveno.¹⁴⁷

Při definici onoho konečného rozsudku přejímá Důvodová zpráva k protokolu č. 7 Úmluvy¹⁴⁸ definici z důvodové zprávy k Evropské úmluvě o mezinárodní platnosti trestních rozsudků, a tedy, že rozhodnutí je konečné, pokud proti němu nejsou dostupné žádné řádné opravné prostředky, strany tyto již vyčerpaly nebo jim k jejich podání marně uplynula lhůta.¹⁴⁹

Ani dvojí stíhání ovšem vždy neznamená porušení čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 Úmluvy. ESLP neshledal porušení zásady *ne bis in idem* za situace, kdy došlo ke dvojímu stíhání nedopatřením, tedy bez úmyslu, přičemž, jakmile se o tomto dotčené orgány dozvěděly, své nedopatření uznaly, odčinily a stěžovatel před ESLP neprokázal vznik žádné újmy.¹⁵⁰ I za situace, kdy stěžovatel prokáže vznik újmy, ovšem tato byla vlastní aktivitou po zjištění dvojího stíhání nedopatřením vnitrostátními orgány napravena (v daném případě proplacení uhrazené pokuty), ani taková situace neznamená porušení čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 Úmluvy.¹⁵¹ Napravení újmy stěžovateli ovšem musí spočívat nejen v osvobození či nahrazení pokuty, vnitrostátní orgány musejí navíc porušení zásady *ne bis in idem* v této souvislosti explicitně vyjádřit.¹⁵²

V neposlední řadě pak dle ESLP nedojde k porušení zásady *ne bis in idem* ani v případě, pokud je mezi dvěma řízeními, v jejichž rámci byly uloženy odlišné sankce, dostatečná časová a věcná souvislost.¹⁵³ V daném případě ESLP neshledal dostatečnou souvislost v podstatě a čase, když „*trestní a daňová sankce byly uloženy odlišnými autoritami bez toho, aniž by řízení byla jakkoli spojena.*“ Bylo shledáno, že „*obě řízení měla samostatný průběh a byla ukončena nezávisle na sobě. Navíc žádná ze sankcí nebyla rozhodujícími orgány v rámci jejich rozhodování zohledněna, a finské orgány spolu v rámci jejich ukládání nespolečně pracovaly.*“¹⁵⁴

¹⁴⁷ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 27. 11. 2014, *Lucky Dev proti Švédsku*, č. 7356/10, bod 60.

¹⁴⁸ *Explanatory Report to the Protocol No. 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms* [online]. <https://www.coe.int/en/web/portal/home>, 22. 11. 1984 [cit. 2. 6. 2018]. Dostupné na <https://rm.coe.int/16800c96fd>, bod 29 a 22.

¹⁴⁹ *Explanatory Report to the European Convention on the International Validity of Criminal Judgments* [online]. <https://www.coe.int/en/web/portal/home>, 28. 5. 1970 [cit. 2. 6. 2018]. Dostupné na <https://rm.coe.int/16800c930f>, s. 13.

¹⁵⁰ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 3. 10. 2002, *Zigarella proti Itálii*, č. 48154/99.

¹⁵¹ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 30. 9. 2004, *Falkner proti Rakousku*, č. 6072/02.

¹⁵² Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 10. 2. 2009, *Sergey Zolotukhin proti Rusku*, č. 14939/03, bod 115 a 116.

¹⁵³ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 20. 5. 2014, *Nykanen proti Finsku*, č. 11828/11, bod 50.

¹⁵⁴ Tamtéž, bod 51.

4.2.1 A. a B. proti Norsku

Výklad prvku *bis* a s ním související dostatečnou souvislost v podstatě a čase později blíže specifikovalo rozhodnutí ESLP *A. a B. proti Norsku*.¹⁵⁵

Skutkově se jednalo o spojené řízení dvou stěžovatelů, kteří nepřiznali v daňovém přiznání příjmy z prodejů jejich podílů na zahraničních společnostech, přičemž tyto příjmy následně převedli na bankovní konta svých společností, ve kterých byli jedinými akcionáři.¹⁵⁶ Na základě daňové kontroly norské daňové orgány učinily oznámení o podezření ze spáchání trestného činu daňového podvodu norskému vyšetřovacímu orgánu, v návaznosti na což byli stěžovatelé odsouzeni k trestu odnětí svobody. V mezidobí jim byla daňovými orgány uložena pokuta ve výši 30 %, kterou stěžovatelé plně uhradili. Tato pokuta byla soudem zohledněna v rámci pozdějšího ukládání trestu odnětí svobody.¹⁵⁷

K řízení *A. a B. proti Norsku* před ESLP se vyjádřila i vláda České republiky, která uvedla v zájmu zachování dvojího systému sankcí čtyři argumenty. Prvním byly odlišné cíle, které sankce sledují. Druhým byl rozdíl v trestním řízení podléhajícím přísným požadavkům práva na spravedlivý proces oproti řízení správnímu, které je mnohem rychlejší a efektivnější pro „*udržitelnost daňového systému a státního rozpočtu*“. Třetím bylo případné znemožnění odhalování organizovaného zločinu v případě, že první bude správní řízení, které pak znemožní následně trestní řízení, s čímž souvisí i čtvrtý předložený argument spočívající v závislosti sankce právě na pořadí.¹⁵⁸

V rozsudku *A. a B. proti Norsku* ESLP vytyčil, že i v případě, kdy probíhala dvě řízení (daňové a trestní), nepůjde o porušení čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy, pokud členský stát prokáže, že „*obě řízení byla dostatečně úzce spojena v podstatě a čase. Jinými slovy musí být prokázáno, že byla spojena takovým celistvým způsobem, že tvoří koherentní celek. Toto nejenom vyžaduje, aby se sledovaný účel a k jeho dosažení užitá prostředky v zásadě doplňovaly a byly spojeny v čase, ale také, aby možné právní důsledky jednání musely být pro dotčené osoby přiměřené a předvídatelné.*“¹⁵⁹

„*Relevantními faktory pro určení, zda existuje dostatečně úzká souvislost v podstatě, jsou.*

¹⁵⁵ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 15. 11. 2016, *A. and B. v. Norway*, č. 24130/11 a 29758/11, bod 130.

¹⁵⁶ Tamtéž, bod 12.

¹⁵⁷ Tamtéž, bod 13.

¹⁵⁸ Tamtéž, bod 95.

¹⁵⁹ Tamtéž, bod 130.

- *zda obě samostatná řízení sledují vzájemně se doplňující (komplementární) cíl, a tedy zda se týkají, nikoli pouze in abstracto, ale zároveň in concreto, různých aspektů daného protiprávního jednání;*
- *zda je předmětná duplicita řízení předvídatelným důsledkem stejného vytykaného jednání, a to jak právně, tak fakticky (idem);*
- *zda jsou příslušná řízení vedena takovým způsobem, kterým se v maximální možné míře zabrání zdvojení při shromažďování i hodnocení důkazů, zejména prostřednictvím odpovídající vzájemné interakce mezi jednotlivými příslušnými orgány, díky které se prokázané skutkové okolnosti využijí i v druhém řízení;*
- *a především, zda je sankce uložená v řízení, které bylo ukončeno jako první, zohledněna v řízení, které je uzavřeno jako poslední, s cílem zamezit, aby byl dotčený jedinec nakonec vystaven nadměrné zátěži, přičemž pravděpodobnost tohoto posledně zmiňovaného rizika je nejnižší, pokud existuje kompenzační mechanismus, kterým se zajistí přiměřenost a proporcionalita celkové výše všech uložených sankcí.*¹⁶⁰

ESLP připomněl¹⁶¹ své závěry již vyřčené o různé váze trestních obvinění, kdy se daňové sankce liší od „*tvrdého jádra trestního práva*,” a proto se záruky vlastní trestnímu právu nemusí nutně uplatnit v celé jejich šíři.¹⁶²

V souvislosti se vzájemně komplementárním cílem obou řízení ESLP vypíchl rozdíl v absenci stigmatizujícího účinku, který v zásadě daňové sankce na rozdíl od trestních s sebou nenesou. Přítomnost stigmatizujícího účinku i u správního řízení by dle ESLP zvyšovala pravděpodobnost nikoli doplnění cílů obou řízení, nýbrž jejich nežádoucí zdvojení.¹⁶³

Interakce obou dotčených orgánů by se dala shledat jednak v tom, že daňové orgány podaly trestní oznámení, a dále, že uložily stěžovatelům daňovou sankci i na podkladě důkazů získaných při vyšetřování trestného činu.¹⁶⁴ ESLP dále vypíchl jako velice podstatné, že v rámci uložení trestu odnětí svobody norský soud zohlednil již uloženou sankci daňovými orgány.¹⁶⁵

¹⁶⁰ Originální znění: Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 15. 11. 2016, *A. and B. v. Norway*, č. 24130/11 a 29758/11, bod 132. Český překlad převzat z: Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, bod 64.

¹⁶¹ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 15. 11. 2016, *A. and B. v. Norway*, č. 24130/11 a 29758/11, bod 133.

¹⁶² Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 23. 11. 2006, *Jussila proti Finsku*, č. 73053/01, bod 43.

¹⁶³ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 15. 11. 2016, *A. and B. v. Norway*, č. 24130/11 a 29758/11, bod 133.

¹⁶⁴ Tamtéž, bod 145 a 146.

¹⁶⁵ Tamtéž, bod 145.

Konečně ESLP také konstatoval, že možnost uložení dvojí sankce byla pro stěžovatele předvídatelná.¹⁶⁶

Ohledně časové souvislosti ESLP také shledal její naplnění a poznamenal, že není nutné, aby obě řízení probíhala současně, je ovšem nezbytné, aby „*spojení v čase bylo dostatečně těsné tak, aby chránilo jednotlivce před nejistotou a průtahy*“. Čím slabší souvislost v čase, tím větší břemeno k ospravedlnění se na stát klade.¹⁶⁷

4.3 Vývoj a analýza české judikatury

Jak již zmíněno v rámci podkapitoly 3.2, Nejvyšší soud nejprve odmítl posouzení penále jako trestního obvinění ve smyslu čl. 6 Úmluvy. Pouze jako *obiter dictum*¹⁶⁸ podotkl, že i kdyby v daném případě bylo shledáno penále trestním obviněním dle Úmluvy, nešlo by ani v takovém případě o dvojí postih, neboť penále je peněžitou sankcí za nesprávné tvrzení daně vznikající přímo ze zákona, naproti tomu trestní sankce byla uložena za jednání spočívající v úmyslném promítnutí falešné faktury jako daňově uznatelného výdaje do daňového přiznání se záměrem neoprávněně snížit daňovou povinnost. NS přitom vycházel ze závěru, že druhý trestný čin „*musí být založen na totožných nebo v podstatě stejných skutečnostech*“,¹⁶⁹ což je úprava shodná s naší naukou totožnosti skutku.¹⁷⁰ V konečném důsledku by tedy neshledal naplnění prvku *idem*.

V návaznosti na toto rozhodnutí ovšem NSS ve svém zlomovém usnesení sp. zn. 4 Afs 210/2014 (taktéž v rámci *obiter dictum*), kde penále vyhodnotil jako trestní obvinění ve smyslu čl. 6 Úmluvy, výslovně avizoval, že si je vědom důsledků, které jeho rozhodnutí přinese i s ohledem na zásadu *ne bis in idem*.¹⁷¹ Předvídaná změna judikatury směrem k shledání porušení zásady *ne bis in idem* u obvinění z trestného činu zkrácení daně dle § 240 TZ a souběžného uložení penále se ovšem nepotvrdila.

¹⁶⁶ Tamtéž, bod 146.

¹⁶⁷ Tamtéž, bod 134.

¹⁶⁸ Tj. Řečeno mimochodem. Podrobněji k *obiter dictum*: SOBEK, Michal. Ratio, obiter, precedent: jak skutečně fungují? *Soudní rozhledy*, 2013, č. 6, s. 202. [online]. beck.online.cz, 21. 6. 2013 [cit. 20.1.2019]. Dostupné na <https://www.beck-online.cz/bo/document-view.seam?documentId=nrptembrgnpxg4s7gzpxgzszgaza&groupIndex=0&rowIndex=0>.

¹⁶⁹ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 10. 2. 2009, *Sergey Zolotukhin proti Rusku*, č. 14939/03, bod 81 a 82.

¹⁷⁰ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 2. 7. 2014, sp. zn. 5 Tdo 749/2014.

¹⁷¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014, bod 67 a 68.

Následné usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 15 Tdo 832/2016 totiž razí opačný směr.¹⁷² Jednalo se o případ poplatníka daně z příjmu, který do daňového přiznání nezahrnul příjmy z prodeje nemovitostí s úmyslem snížit jeho daňovou povinnost a zkrátit tak daň z příjmu.¹⁷³

NS připomněl, že „*zkrácením daně se rozumí jakékoli jednání pachatele v důsledku něhož je mu jako poplatníkovi (povinné osobě) v rozporu se zákonem vyměřena nižší daň, než jaká měla být vyměřena a zaplácena, nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde.*“¹⁷⁴ Dle NS je rozhodné, že se předmětná rozhodnutí týkala totožné nepřiznané daňové povinnosti a totožné daně za stejné zdaňovací období.¹⁷⁵

Nejvyšší soud dále stanovil, že, ač je pro naplnění trestného činu zkrácení daně vyžadováno úmyslné zavinění, a tím pádem se toto kryje pouze s částí nepravdivých daňových tvrzení, s kterými je spojena obligatorní sankce ze zákona ve formě penále, neboť daňové delikty úmyslné zavinění nevyžadují, tento rozdíl nezpůsobuje vyloučení možnosti totožnosti skutku, a tedy naplnění prvku *idem*.¹⁷⁶ Jinými slovy NS potvrdil přístup implicitně vyplývající již z rozsudku *Lucky Dev proti Švédsku*, kdy ESLP rozdíl v zavinění neshledal jako podstatný znak, v kterém by se trestní obvinění lišila.¹⁷⁷

NS zhodnotil, že důvody pro uložení daňového penále i pro trestní řízení byly založeny na stejných skutkových okolnostech. Trestní obvinění bylo založena na jednání spočívající v tom, že poplatník za určité zdaňovací období „*nezahrnul do daňových přiznání do přijatých zdanitelných plnění příjmy z převodu nemovitosti [...], a to veden úmyslem snížit svoji daňovou povinnost [...].*“ *Penále bylo poplatníkovi uloženo za nesplnění povinnosti tvrzení v daňovém přiznání ve stejném časovém období.*¹⁷⁸ Prvek *idem* byl tedy naplněn.¹⁷⁹

Ohledně naplnění prvku *bis* Nejvyšší soud aplikoval kritéria stanovená v rozhodnutí ESLP *A. a B. proti Norsku*. Při aplikaci testu „*dostatečné úzké souvislosti v podstatě a čase*“ NS zhodnotil nejprve kritérium „*komplementárního cíle*“.¹⁸⁰ Určil přitom, že daňové penále s sebou na rozdíl od trestní sankce nenese žádné difamující účinky, a je to sankce sloužící

¹⁷² Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016.

¹⁷³ Tamtéž, bod 2.

¹⁷⁴ Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSR ze dne 7. 3. 1972, sp. zn. 4 To 54/71, publikované pod č. 5/1973 Sb. rozh. tr.

¹⁷⁵ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, bod 29.

¹⁷⁶ Tamtéž, bod 55.

¹⁷⁷ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 27. 11. 2014, *Lucky Den proti Švédsku*, č. 7356/10. Blíže k totožným nebo v podstatě stejným skutečnostem: Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 10. 2. 2009, *Sergey Zolotukhin proti Rusku*, č. 14939/03, bod 81 a 82.

¹⁷⁸ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, bod 59.

¹⁷⁹ Tamtéž.

¹⁸⁰ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 15. 11. 2016, *A. and B. v. Norway*, č. 24130/11 a 29758/11, bod 132.

„především jako obecné odrazení“ od nesprávného nebo neúplného daňového tvrzení. Výrazně stigmatizující účinek nemá daňová sankce dle NS proto, že jejím účelem je především efektivita daňového systému „jako předpokladu pro fungování státu a společnosti.“ Trestní sankce má naopak „podstatně významnější represivní účel“. NS tedy otázku těchto dvou řízení tvořících koherentní celek uzavřel tak, že „obě řízení reagují in concreto na odlišné aspekty protiprávního jednání a vzájemně se doplňují.“ V této souvislosti ještě NS podotkl, že správce daně má navíc pouze omezené prostředky, a nemá možnost přihlídnout k zavinění, což jsou naopak skutečnosti relevantní pro naplnění skutkové podstaty zkrácení daně.¹⁸¹

S relevancí hlediska zavinění si dovolím ve spojení s kritérii souvislosti v podstatě (a čase) polemizovat, neboť fakticky se jedná o naplnění podstatných rysů skutku (viz *Sergey Zolotukhin proti Rusku*¹⁸²), tedy v českém právním prostředí totožnost skutku, což je ovšem otázka prvku *idem*, nikoli *bis*, a tudíž by v rámci posuzování souvislosti v podstatě obou řízení nemělo být zohledňováno.

Ohledně stigmatizujícího účinku je možné dát NS za pravdu, že trestní řízení s sebou všeobecně určité stigma nese. Toto stigma je ovšem pouze odrazem mínění společnosti, která v důsledku trestního řízení na subjekt nahlíží pohnutě, můžeme to nazvat jakýmsi morálním odsouzením. Je ovšem otázkou, jakou měrou je tento účinek přítomný „in concreto“ u trestního řízení, jehož předmětem je skutek spočívající ve zkrácení daně. A jakou roli toto stigma hraje v posouzení odlišných cílů daňového a trestního řízení a jejich vzájemné koherence.

Teorie trestního práva určuje, že hlavními funkcemi trestního práva hmotného jsou funkce ochranná, preventivní, regulativní a represivní.¹⁸³ Dá se říci, že tyto představují hlavní cíle trestního práva.

Dle ochranné funkce má trestní právo za úkol zajistit řádné fungování společnosti a ochránit ji před nežádoucími vlivy,¹⁸⁴ v tomto konkrétním případě před úmyslným zkrácením daně. Vzhledem k tomu, že jakmile správce daně v rámci daňového řízení zjistí, že došlo k tomuto zkrácení, doměří daň a zároveň uloží daňové penále, a to, aniž by zjišťoval zavinění, mám za to, že ochrana společnosti před zkrácením daně je tímto účinně zajištěna už v rámci daňového řízení. Jinými slovy řečeno, pod ochranou funkcí trestního práva se dle mého názoru dá subsumovat Nejvyšším soudem vyzdvihované zajištění efektivity daňového systému jako

¹⁸¹ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, bod 80.

¹⁸² Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 10. 2. 2009, *Sergey Zolotukhin proti Rusku*, č. 14939/03, bod 81 a 82.

¹⁸³ JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné...*, s. 24.

¹⁸⁴ Tamtéž.

„předpokladu pro fungování státu a společnosti“,¹⁸⁵ což je účelem i daňové sankce, a tudíž s sebou tedy ochrannou funkci nese nejen řízení trestní, ovšem i řízení daňové.

Preventivní funkce trestního práva znamená, že cílem trestního práva je odrazení subjektu od páčání dalších trestných činů, a to prostřednictvím individuální a generální prevence. Individuální prevence spočívající v působení uložené sankce na konkrétního pachatele¹⁸⁶ je bezpochyby přítomna i u uloženého penále, neboť peněžitou sankci dle § 38zb odst. 1 ZPPM ve výši 50 % nebo 100 % každý subjekt osobně pocítí.

Generální prevence spočívající v tom, že prostřednictvím uložené trestní sankce je působeno na společnost, nikoli pouze na konkrétního pachatele,¹⁸⁷ dle mého názoru úzce souvisí právě s výše uvedeným stigmatizujícím (difamujícím) účinkem. V dnešní společnosti je tento účinek značně ovlivňován médii, která významně ovlivňují veřejné mínění. Osobně mám za to, že kauzy související se zkrácením daně se s difamujícím účinkem spojují pouze v zanedbatelné míře oproti trestním řízením, jejichž předmětem jsou například vraždy, úplatky atd. S názorem ESLP¹⁸⁸ a NS¹⁸⁹ se tedy osobně neztotožňuji, neboť mám za to, že společnost na stíhání daňových trestných činů nahlíží vesměs negativně, a s postiženým subjektem spíše sympatizuje, nežli by ho morálně odsuzovala. Relativnost tohoto kritéria tedy dle mého názoru negativně ovlivňuje jeho validitu.

Co se týče regulativní funkce, tato vyjadřuje, že trestní právo má za cíl stanovit přesné zákonem stanovené podmínky mezi trestní odpovědností, sankcí a postupů v trestním řízení,¹⁹⁰ přičemž stejný závěr se dá učinit i v souvislosti s regulativní funkcí daňového práva.

Poslední funkcí trestního práva, která vymezuje jeho účel, je funkce represivní (v judikatuře ESLP pojmána dohromady preventivně-represivní¹⁹¹), která vymezuje účel trestního postihu tak, že jím je jednak zabránit pachateli v páčání další trestné činnosti, a jednak vytvářet podmínky pro jeho převýchovu.¹⁹² ESLP v souvislosti se zodpovězením otázky, zda je uložení penále vůbec trestním obviněním ve smyslu čl. 6 Úmluvy, již uzavřel, že daňové penále má i represivní (preventivně-represivní) účel, a tudíž i tento aspekt mají daňové

¹⁸⁵ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, bod 80.

¹⁸⁶ JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné...*, s. 25.

¹⁸⁷ JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné...*, s. 25.

¹⁸⁸ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 15. 11. 2016, *A. and B. v. Norway*, č. 24130/11 a 29758/11, bod 133.

¹⁸⁹ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, bod 80.

¹⁹⁰ JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné...*, s. 26.

¹⁹¹ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 21. 2. 1984, *Öztürk proti Německu*, č. 8544/79, bod 53.

¹⁹² JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné...*, s. 26.

a trestní řízení společný. S tímto závěrem se ztotožňuji, neboť mám za to, že již samotné uložení penále působí na subjekt preventivně-represivně samo o sobě, bez nutnosti trestního řízení.

Z výše nastíněných cílů trestních a daňových sankcí vyplývá, že daňové penále a trestní sankce mají de facto cíle stejné, tudíž si dle mého názoru konkurují, netvoří komplementární cíl¹⁹³ a v konečném důsledku tedy ani „*koherentní celek*“¹⁹⁴. Jediným odlišným aspektem je možné shledat stigmatizující účinek, ovšem tento nepovažuji při posouzení *in concreto* jako přítomný ani u trestního řízení, jehož předmětem je skutek zkrácení daně. Navíc je to hledisko relativní, a tudíž zpochybnitelné.

Ohledně druhé podmínky, tedy předvídatelnosti duplicity řízení, NS rozhodl, že i pro české právní prostředí je toto kritérium splněno, neboť uložení penále i trestní stíhání může subjekt za splnění zákonných podmínek očekávat. Svůj závěr podpořil argumentem ustálené judikatury,¹⁹⁵ k jejímuž vychýlení došlo pouze rozsudkem ESLP *Lucky Dev proti Švédsku* ze dne 27. 11. 2014¹⁹⁶ a z něho vycházejícím rozsudkem NSS sp. zn. 4 Afs 210/2014.¹⁹⁷ Pro penále dle § 38zb ZPPM, které nabylo účinnosti dne 1. 12. 2016, už ovšem budou rozhodující zpřesňující kritéria uvedená v rozhodnutí *A. a B. proti Norsku* ze dne 15. 11. 2016,¹⁹⁸ která při nynějším výkladu a aplikaci Nejvyšším soudem ústí ve stejné závěry, jaké činil NS předtím, a tedy, že uložení penále a trestní stíhání jednoho subjektu neznámá porušení zásady *ne bis in idem*. Z hlediska ustálenosti judikatury je tedy toto kritérium splněno, ovšem závěry učiněné v kapitole druhé této práce ohledně konkrétní úpravě ZPPM a jeho souladu s principem právní jistoty a zákazu retroaktivity ukazují, že kritérium předvídatelnosti ve skutečnosti naplněno není.

Třetí posuzované kritérium spočívá v „*zabránění zdvojení řízení při shromažďování i hodnocení důkazů*“ a zejména „*vzájemné integraci*“ dotčených orgánů.¹⁹⁹ Provázanost daňového řízení je dle NS dána jednak oznamovací povinností správce daně ohledně skutečností nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin v souladu s § 8 TŘ, jednak charakterem příloh samotného oznámení (v konkrétním posuzovaném případě zpráva o daňové kontrole, dodatečné platební výměry, kupní smlouvy a daňová přiznání).²⁰⁰ Se závěrem ohledně

¹⁹³ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 15. 11. 2016, *A. and B. v. Norway*, č. 24130/11 a 29758/11, bod 132.

¹⁹⁴ Tamtéž, bod 130.

¹⁹⁵ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, bod 81.

¹⁹⁶ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 27. 11. 2014, *Lucky Den proti Švédsku*, č. 7356/10.

¹⁹⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014.

¹⁹⁸ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 15. 11. 2016, *A. and B. v. Norway*, č. 24130/11 a 29758/11, bod 132.

¹⁹⁹ Tamtéž.

²⁰⁰ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, bod 82.

dostatečné provázanosti trestního a daňového řízení v zásadě souhlasím, ovšem v souvislosti se sdílením důkazů mezi dotčenými orgány vyvstává otázka porušení zákazu sebeobviňování, neboť v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, naproti tomu v řízení trestním platí presumpce nevinny a zákaz sebeobviňování.²⁰¹ Posouzení této otázky bude ovšem předmětem samostatné kapitoly.

Předposledním posuzovaným požadavkem bylo zohlednění první uložené sankce v rámci ukládání sankce druhé tak, aby na subjekt nebyla kladena „*nepřiměřená zátěž*.“²⁰² Z praxe vyplývá, že ve většině případů bude první uloženo penále, a teprve v návaznosti na zjištění daňového řízení bude zahájeno řízení trestní. V rámci individualizace trestní sankce jsou tedy soudy povinny přihlídnout k uloženému penále a jeho úhradě a poskytnout k tomu řádné odůvodnění. K těmto skutečnostem v posuzovaném případě soud přihlédl a upustil od uložení souhrnného trestu, tudíž čtvrté kritérium bylo dle NS naplněno.²⁰³ V každém případě by ovšem dle Šámala uložení pouze jedné sankce nebylo adekvátní a ač v daném případě bylo odůvodnitelné od uložení souhrnného trestu upustit, každý případ se musí posuzovat *ad hoc*.²⁰⁴

Dle mého názoru není ovšem vyloučeno ani opačné pořadí řízení, a tedy, že bude uložen trest, a až následně dojde k uložení daňového penále. V takovém případě dle mého názoru k porušení zásady *ne bis in idem* dojde bez pochyb, neboť správce daně nemá zákonem danou diskreci ve formě individualizace penále,²⁰⁵ a tudíž jeho výši nemůže ovlivnit a zohlednit tak předchozí uložený trest.

Dle mého mínění je procentuální určení penále dle § 38zb odst. 1 písm. a) ZPPM ve výši 50 % a dle písm. b) ve výši 100 % z daně stanovené podle pomůcek zvláštním způsobem samo o sobě natolik vysoké, že jeho případné zohledňování v trestním řízení by v mnoha případech mělo nejspíš znamenat upuštění od uložení trestní sankce.

Na druhou stranu by v souvislosti s mým výše uvedeným závěrem, že uložení penále ve výši 50 % je již samo osobě natolik vysokou sankcí, že není na místě vedle něj ukládat jiný trest v rámci trestního řízení, vyvstala otázka nerovného zacházení, neboť by ti, kteří spáchali úmyslný podvod v podobě zkrácení daně dle § 240 TZ, byli potrestáni stejně, jako ti, kteří se

²⁰¹ Tamtéž, bod 83.

²⁰² Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 15. 11. 2016, *A. and B. v. Norway*, č. 24130/11 a 29758/11, bod 132.

²⁰³ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, bod 85 a 86.

²⁰⁴ ŠÁMAL, Pavel. Uplatnění zásady *ne bis in idem* při posuzování trestní odpovědnosti za zkrácení daně. *Trestněprávní revue*, roč. 2017, č. 11-12, s. 258.

²⁰⁵ NOVÁKOVÁ Petra. In LICHNOVSKÝ, Ondřej (ed). *Daňový řád: komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 858.

dopustili nesprávného tvrzení daně nedopatřením, omylem, nevědomostí nebo snad spoléháním se na práci třetího subjektu (jejich účetní).

Ohledně naplnění kritéria časové souvislosti, tedy, zda „*spojení v čase bylo dostatečně těsné tak, aby chránilo jednotlivce před nejistotou a průtahy*“,²⁰⁶ NS uznal, že v daném konkrétním případě došlo k průtahům v řízení, ovšem zároveň zhodnotil, že byly průtahy v řízení způsobené „*rozkolísáním judikatury*“. ²⁰⁷ Vzhledem k tomu, že k vydání dodatečných platebních výměrů došlo dne 11. 11. 2011 a k doručení usnesení o zahájení trestního stíhání došlo dne 27. 4. 2012,²⁰⁸ tedy zhruba pět a půl měsíce později, je v tomto smyslu nasnadě Nejvyššímu soudu při jeho závěru o naplnění časové souvislosti přitakat, neboť pravdou je, že časová souvislost by se nejspíš měla vztahovat pouze k návaznosti nebo souběžnosti daňového a trestního řízení navzájem, a případné průtahy v navazujícím trestním řízení by neměly mít na seznání naplnění požadavku časové souvislosti vliv.

V návaznosti na myšlenku, že penále ve výši 50 % nebo 100 % je samo o sobě natolik vysoké, že bude mít v mnoha případech za následek upuštění od potrestání, přichází v úvahu i varianta, kdy při průtazích v řízení nebude již možné v rámci ukládání trestní sankce tyto průtahy zohlednit, neboť lidově řečeno nebude na co snižovat, a tudíž se nabízí celkem velké riziko pro státní rozpočet v případě, že poplatníci začnou hojně využívat jejich možnost uplatnit nárok na náhradu škody způsobenou nezákonným rozhodnutím či nesprávným úředním postupem, neboť průtahy nebude možné zohlednit při ukládání samotné trestní sankce.

4.4 Dílčí závěr

Po analýze dosavadního vývoje judikatury ohledně zásady *ne bis in idem* při souběžném uložení penále dle daňového řádu a uložení trestní sankce dle § 240 TZ lze uzavřít, že prvek *idem*, tedy stejný trestný čin, bude bezpochyby naplněn, přičemž tento závěr se dá aplikovat i na penále dle ZPPM. Ve většině případů totiž uvalení penále dle § 38zb ZPPM a § 251 odst. 1 DŘ a trestní stíhání pro trestný čin zkrácení daně dle § 240 odst. 1 TZ nastane za skutkového stavu, kdy daňový subjekt nesplnil řádně svou povinnost daňového tvrzení, a správci daně deklaroval nižší příjmy, než jaké dle pravdivého stavu deklarovat měl, čímž snížil svou daňovou povinnost. Rozdíl mezi trestním obviněním penále a trestním obviněním z trestného činu

²⁰⁶ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 15. 11. 2016, *A. and B. v. Norway*, č. 24130/11 a 29758/11, bod 134.

²⁰⁷ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, bod 87 až 89.

²⁰⁸ Tamtéž, bod 77.

zkrácení daně bude zpravidla spočívat pouze v úmyslném zavinění, které je jako odlišující znak nepodstatný a k vyloučení aplikace zásady *ne bis in idem* nestačí.

Ohledně prvku *bis*, tedy dvojí řízení, judikatura ESLP, potažmo pak ta česká, zhodnotila, že tento naplněn není. Stejně tak i důvodová zpráva rozpor penále dle ZPPM se zásadou *ne bis in idem* popírá. S tímto závěrem se ovšem neztotožňuji, a to z důvodu, že nebyl naplněn požadavek „*dostatečné úzké souvislosti obou řízení v podstatě a čase.*“ Konkrétně nebyl naplněn požadavek „*komplementárního cíle*“, neboť jsou dle mého názoru cíle obou řízení stejné, nedoplňují se. Mám za to, že jak trestní, tak daňové řízení, mají za cíl ochranu fungování společnosti před zkrácením daně a zajištění efektivity daňového systému, dále cíl regulativní a cíl individuální prevence. V souvislosti s generální prevencí se neztotožňuji s názorem ESLP a NS, že obě řízení tvoří koherentní cíl podložený argumentem, že daňové řízení s sebou na rozdíl od trestního nenese difamující účinek, neboť dle mého názoru se trestní řízení, jehož předmětem jsou daňové trestné činy, výrazně právě tímto prvkem liší od zbytku trestního práva a difamující účinek nenese, stejně tak, jako ho nenese řízení o uložení daňového penále. Poslední funkcí trestního práva, která vymezuje jeho účel, je funkce represivní. V souvislosti s tou ESLP již uzavřel zodpovídajíc otázku, zda je uložení penále vůbec trestním obviněním ve smyslu čl. 6 Úmluvy, že daňové penále má i represivní (preventivně-represivní) účel, tudíž by ho logicky mělo mít i řízení o jeho uložení.

Hledisko předvídatelnosti dvojího řízení naplněno z hlediska ustálenosti judikatury je, ovšem z hlediska již analyzovaného principu právní jistoty a zákazu retroaktivity nikoliv.

I požadavek neukládat dvojím řízením na subjekt nepřiměřenou zátěž není dle mého názoru v souvislosti s penálem dle ZPPM naplněn, neboť ač je předpokládána povinnost soudu zohlednit uložené penále při ukládání trestu, ZPPM stanovuje penále 50 % nebo 100 %, což je sankce sama o sobě natolik vysoká a invazivní, že by v mnoha případech následující trestní řízení ústící v uložení další sankce nepřiměřenou zátěží nejspíše bylo. V případě opačného pořadí, tedy pokud by první byl uložen soudem trest a až následně penále v rámci daňového řízení, bychom porušení zásady *ne bis in idem* museli shledat v každém případě, neboť správce daně není nadán možností penále individualizovat a má povinnost ho uložit pouze v zákonem přesně stanovené výši, tudíž by druhé řízení nepřiměřenou zátěž bezpochyby představovalo. Naplnění časové souvislosti bude otázkou skutkových okolností konkrétního případu.

4.5 De lege ferenda

Je zřejmé, že trestní řízení nedokáže tak rychle reagovat na porušení povinnosti odvádět daně jako daňového řízení, a navíc v praxi orgány činné v trestním řízení nejsou vybaveny

dostatečnými znalostmi z oblasti daňového práva, ovšem tento stav, kdy stát nedokáže obstatat efektivnější systém zajištění plnění daňových povinností bez porušování základních ústavních principů, by zajisté neměl jít k tíži dotčených subjektů, a tito by za stejný skutek neměli být trestáni dvakrát.

V návaznosti na výše uvedené byly v české odborné literatuře vyřčeny návrhy řešení této nevyhovující situace spočívající buď v úplném vypuštění institutu penále z daňové soustavy s tím, že někteří autoři považují již samotné úroky z prodlení v daňové soustavě za dostatečný postih, přesunutí penále do trestního zákoníku anebo upřednostnění trestního stíhání s případným uložením penále až po skončení onoho trestního stíhání bez uložení trestu.²⁰⁹ Dále je připomínána např. rakouská konstrukce, kde daňové orgány mají pravomoc uložit pouze úrok z prodlení a veškeré daňové trestní sankce spadají pod působnost zvláštního zákona a dle výše způsobené škody jsou diverzifikovány příslušné orgány k uložení trestní sankce od soudu přes specializované senáty při finančních úřadech až po jednotlivé úřední osoby.²¹⁰ O nutnosti komplexnější změny se zmiňuje i sama důvodová zpráva k ZPPM.²¹¹

Vzhledem k tomu, že podnět k zahájení trestního řízení povětšinou pramení z úřední činnosti finančního úřadu, správce daně by v rámci navrhovaného řešení upřednostněním trestního řízení musel po doměření daně učinit oznámení o skutečnosti, že byl spáchán trestný čin dle § 8 odst. 1 TŘ, a s případným rozhodnutím o penále počkat až do skončení trestního stíhání bez uložení trestu. Tak by byla subjektu poskytnuta větší ochrana práva na spravedlivý proces, neboť současná podoba řízení, jehož předmětem je uložení daňového penále, mnoha prvkům práva na spravedlivý proces na rozdíl od řízení trestního nevyhovuje. Na druhou stranu, v souvislosti s touto variantou shledávám kolizi se zásadou subsidiarity trestní represe, dle které je postih v rámci trestního práva až *ultima ratio*, a mělo by se k němu tedy přistupovat až jako ke krajní možnosti v případě, že jiný dostatečný postih není v právním řádu dostupný.²¹²

Osobně se přikláním k řešení daňové penále dle § 38zb ZPPM i dle § 251 odst. 1 DŘ z daňověprávní úpravy zcela vypustit. K vypuštění institutu penále se přikláním s ohledem na to, že o uložení penále neprobíhá žádné samostatné řízení, kde by správce daně případně využil správního uvážení a individualizoval by jeho výši, nýbrž toto je uloženo automaticky ze zákona v návaznosti na doměření daně, a naprosto tak nereflektuje konkrétní skutkové okolnosti případu, ač se jistě jedná o trestněprávní sankci ve smyslu Engelových kritérií. Celková

²⁰⁹ TRUBAČ, Ondřej, PÚRY, František. Daňové penále a zásada „ne bis in idem“. *Daně a právo v praxi*, 2016, č. 4, s. 4. Dále také: PELC, Vladimír, PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku...*, s. 176.

²¹⁰ TRUBAČ, Ondřej, PÚRY, František. Daňové penále a zásada „ne bis in idem“..., s. 3.

²¹¹ Důvodová zpráva k zákonu č. 321/2016 Sb., ..., I. Obecná část, bod 2.2.

²¹² JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné...*, s. 24.

koncepce penále je dle mého názoru nesprávná. Vzhledem k tomu, že trestní řízení nesporně podléhá vysokým požadavkům práva na spravedlivý proces, vnímám vypuštění institutu penále a řešení zkrácení daně v rámci trestního řízení jako více ústavně-konformní, samozřejmě za současného přizpůsobení právní úpravy trestního zákoníku.

V každém případě je stávající situace, kdy při kolizi penále s trestným činem krácení daně není rozpor se zásadou *ne bis in idem* soudy shledáván, a i kdyby byl, je otázkou náhody a rychlosti postupu příslušných orgánů, které řízení skončí jako první a které by tedy mělo být pro zachování zásady *ne bis in idem* jako druhé zastaveno, velice problematická a vyvolává „pochybnosti o rovném zacházení.“²¹³

²¹³ DUDKOVÁ, Lenka, HERMANNOVÁ, Lenka. Zásada *ne bis in idem* ve vztahu mezi uložením trestu za daňový trestný čin a penále podle daňového řádu. *Právní rozhledy*, 2016, roč. 23-24, s. 820. [online]. beck.online.cz, 22. 12. 2016 [cit. 15. 1. 2019]. Dostupné na <http://www.beck-online.cz/bo/document-view.seam?documentId=nrptembrgzpxa4s7gizv6mrul5zv6obsga&groupIndex=0&rowIndex=0>.

5 Další ústavní principy vs. ZPPM

V souvislosti s daňovými sankcemi ESLP stanovil, že „*se odlišují od tvrdého jádra trestního práva, v návaznosti na což se u nich garance vlastní trestnímu právu neuplatní v celé jejich šíři.*“²¹⁴ Na druhou stranu NSS na konci svého již rozebraného přelomového rozhodnutí podotkl, že je i na tzv. platební delikty „*nutné základní standardy trestní vyplývající z Úmluvy a Listiny důsledně aplikovat.*“²¹⁵ NSS v tu chvíli naznačoval zejména zásadu *ne bis in idem*, ovšem otázkou zůstává, jaké další principy práva na spravedlivý proces by se v souvislosti s ukládáním penále a daňovými trestnými činy měly uplatnit. Zdá se, že v odborné literatuře převažují názory, že aplikace všech není ani vhodná, ani možná.²¹⁶ Omezený rozsah této diplomové práce nedovoluje všechny rozebrat detailně, ovšem osobně shledávám zajímavou konfrontaci ZPPM se zákazem nucení k sebeobviňování, a proto bych této problematice ráda věnovala posledních pár slov jako otevřený námět pro další diskuzi.

5.1 Zákaz nucení k sebeobviňování

Jak již výše naznačeno, v souvislosti se ZPPM se nabízí otázka ohledně jeho ústavní konformity se zákazem nucení k sebeobviňování neboli principem *nemo tenetur ipsum accusare*.²¹⁷ Tento princip je výslovně zakotven v čl. 37 odst. 1 a v čl. 40 odst. 4 Listiny a ač není explicitně zakotven v samotné Úmluvě, je nepochybně součástí práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 6 Úmluvy, což bylo dovozeno judikaturou ESLP.²¹⁸

Čl. 37 odst. 1 Listiny stanoví, že „*každý má právo odepřít výpověď, jestliže by jí způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobě blízké.*“ Tento princip je doplněn čl. 40 odst. 4 Listiny, který praví, že „*obviněný má právo odepřít výpověď; tohoto práva nesmí být žádným způsobem zbaven.*“ Ač Listina mluví výslovně o výpovědi, ÚS přisvědčil výkladu, dle kterého subjekt nesmí být nucen „*ani k jinému aktivnímu jednání, jímž by přispíval k obstarání důkazů proti sobě.*“²¹⁹ Podstatou principu *nemo tenetur ipsum accusare* je chránit jedince před shledáním ho odpovědným pomocí jakýchkoliv důkazů získaných využitím státního monopolu

²¹⁴ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 23. 11. 2006, *Jussila proti Finsku*, č. 73053/01, bod 43.

²¹⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014, bod 66.

²¹⁶ DUDKOVÁ, Lenka, HERMANNOVÁ, Lenka. Zásada *ne bis in idem* ve vztahu mezi uložením trestu za daňový trestný čin a penále podle daňového řádu. *Právní rozhledy*, 2016, roč. 23-24, s. 820. [online]. beck.online.cz, 22. 12. 2016 [cit. 15. 1. 2019]. Dostupné na <http://www.beck-online.cz/bo/document-view.seam?documentId=nrptembrgzpxa4s7gizv6mrul5zv6obsga&groupIndex=0&rowIndex=0>.

²¹⁷ PELC, Vladimír, PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku...*, s. 177.

²¹⁸ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 8. 2. 1996, *John Murray v. The United Kingdom*, č. 18731/91, bod 41. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 17. 12. 1996, *Saunders v. The United Kingdom*, č. 19187/91, bod 74.

²¹⁹ Nález Ústavního soudu ze dne 9. 10. 2007, sp. zn. I. ÚS 677/03, bod IV.

donucení.²²⁰ Porušení principu *nemo tenetur ipsum accusare* většinou znamená nemožnost použít takto získané důkazy, tedy jejich absolutní neúčinnost.²²¹

Správce daně má všeobecně oznamovací povinnost ohledně skutečností nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin dle § 8 TŘ. Obráceně i pro případ, že daňové řízení nebylo zahájeno na základě podnětu správce daně, je správce daně v důsledku žádosti státního zástupce nebo soudu mlčenlivosti zbaven.²²² Stávající důkazní provázanost trestního a daňového řízení je tedy zcela evidentní.

Autoři komentáře k ZPPM kolizi s principem zákazu nucení k sebeobviňování bez hlubší argumentace shledávají pouze v souvislosti s výzvou k podání prohlášení o majetku dle § 38zc ZPPM.²²³ V souvislosti s prohlášením o majetku subjekt podstupuje buď riziko obvinění z trestného činu porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku dle § 227 TZ nebo z trestného činu zkrácení daně podle § 240 TZ.²²⁴

Osobně ovšem kolizi zákazu nucení k sebeobviňování se ZPPM shledávám kromě prohlášení o majetku i se samotnou výzvou k prokázání příjmů dle § 38x ZPPM. Není totiž i odpověď na výzvu dle § 38x ZPPM oním aktivním jednáním, kterým je daňový subjekt nucen „přispívat k obstarání důkazů proti sobě?“²²⁵

Zaprvé, pokud subjekt skutečně spáchal jakýkoliv trestný čin (např. vyloupení banky), který byl zdrojem jeho příjmů alespoň ve výši 5 mil. Kč, pak je výzvou skutečně nucen k sebeobvinění uváděním údajů o jeho trestném činu. Za druhé, i když skutek daňového subjektu spočívá „pouze“ v úmyslném spáchání trestného činu zkrácení daně dle § 240 TZ, i tak přichází kolize se zákazem nucení k sebeobviňování v úvahu. V neposlední řadě je třeba si uvědomit, že následným scénářem po výzvě podle § 38x ZPPM může být za splnění stanovených podmínek minimálně doměření daně dle pomůcek zvláštním způsobem²²⁶ a v návaznosti na to uložení penále ve výši 50 % nebo 100 %, ²²⁷ které je dle závěrů kap. 3 samo trestním obviněním ve smyslu čl. 6 Úmluvy. Je na zvážení, zda by tedy neměl i vůči řízení mu předcházejícímu zákaz nucení k sebeobviňování platit, ač důvodová zpráva tvrdí opak.²²⁸

²²⁰ BAŇOUCH, Hynek. In WÁGNEROVÁ, Eliška a kol. *Listina základních práv a svobod. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 771.

²²¹ PELC, Vladimír, PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku...*, s. 177.

²²² NOVÁKOVÁ Petra. In LICHNOVSKÝ, Ondřej (ed). *Daňový řád: komentář...*, s. 204.

²²³ PELC, Vladimír, PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku...*, s. 189.

²²⁴ VAŠÍČEK, Milan, BELANOVÁ, Petra. *Novela zákona o daních z příjmů...*, s. 310.

²²⁵ Nález Ústavního soudu ze dne 9. 10. 2007, sp. zn. I.ÚS 677/03, bod IV.

²²⁶ Zákon č. 321/2016 Sb. kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku, ve znění pozdějších předpisů, § 38z odst. 2 a § 38za.

²²⁷ Tamtéž, § 38zb odst. 1.

²²⁸ Důvodová zpráva k zákonu č. 321/2016 Sb., ..., I. Obecná část, bod 4.3.

Nehledě na to, že hrozí uložení penále 100 % v případě, že subjekt neposkytne dostatečnou součinnost,²²⁹ což vnímám jako další prvek donucení.

Nejvyšší soud přitom již před mnoha lety stanovil, že „zatajení příjmu docíleného trestným činem v daňovém přiznání a neodvedení daně z takového příjmu nelze posuzovat jako zkrácení daně [...]. Pachatel by se tím nepřímo nutil k oznámení své vlastní trestné činnosti, což je v rozporu se zásadou, že k doznání nesmí být obviněný donucován žádným způsobem [...].“²³⁰

Důvodová zpráva uvádí, že je nutno rozlišovat, co je cílem opatření informací. „Pokud je postupem správa daní a cílem opatření informací je stanovení daně, pak se zásada zákazu sebeobvinění neuplatní. Naproti tomu je-li postupem trestní řízení a cílem je odsouzení pro trestný čin, pak se zásada zákazu sebeobvinění uplatní (například poté, co má subjekt již statut obviněného).“²³¹ Vymíněný průběh se ovšem dle mého názoru nedá nikdy předem předvídat. Není totiž vyloučeno, že se prvotní řízení spočívající v prokazování původu majetku nepřeklopí v trestní řízení, a proto tuto argumentaci shledávám vadnou.

V souvislosti s prohlášením o majetku navíc důvodová zpráva uvádí, že „je do jisté míry pravdou, že ten, kdo podá prohlášení o majetku, může prostřednictvím toho, že do něj uvede celý svůj majetek, nepřímo poukázat na to, že v minulosti spáchal nějaký trestný čin majetkové či daňové povahy a tím se nepřímo sebe obviní (přímé poukázání je vyloučeno, jelikož v prohlášení o majetku daňový subjekt nebude uvádět zdroj majetku, ale pouze majetek jako takový). V takovém případě by ovšem byl v rozporu s touto zásadou již dnešní institut prohlášení o majetku užívaný v exekucích, popřípadě další podobné nástroje vyžadující splnění oznamovací povinnosti. V prohlášení o majetku nebude daňový subjekt uvádět původ či zdroj majetku, nýbrž pouze majetek jako takový. Tato nepřímá informace nemá takovou intenzitu, aby se dostala do kolize s výše uvedenou zásadou.“²³²

K argumentu uvedenému ohledně prohlášení o majetku v exekučním řízení považuji za vhodné říct, že fakt, že se již v právním řádu podobný institut, který by mohl být v rozporu s ústavním pořádkem, vyskytuje, by neměl odůvodňovat jeho legitimitu. Navíc důvodová zpráva na jiných místech uvádí, že o možnosti neuvést údaje, které by způsobily nebezpečí trestního stíhání daňovému poplatníku nebo jemu osobě blízké, musí být daňový subjekt

²²⁹ Zákon č. 321/2016 Sb. kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku, ve znění pozdějších předpisů, § 38zb odst. 1 písm. b).

²³⁰ Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSR z 11. 4. 1974, sp. zn. 3 To 2/74.

²³¹ Důvodová zpráva k zákonu č. 321/2016 Sb., ..., I. Obecná část, bod 4.3.

²³² Tamtéž.

poučen, což vyplývá z všeobecné poučovací povinnosti § 6 odst. 3 DŘ a čl. 37 odst. 1 Listiny.²³³ V tomto směru se mi tudíž důvodová zpráva zdá vnitřně rozporná, neboť pokud na některých svých místech poučovací povinnost připouští, a důsledkem této poučovací povinnosti je možnost odmítnout uvést údaje s odkazem na porušení zásady *nemo tenetur ipsum accusare*, důvodová zpráva tak rozpor se zákazem sebeobviňování sama předvídá.

Vzhledem k tomu, že se v této situaci nacházíme v linii trestněprávních sankcí, kdy tyto mají být prostředkem *ultima ratio*,²³⁴ příkládáním se k názoru, že ač by se jednalo o informace pouze nepřímo indikující v minulosti spáchanou trestnou činnost, přesto by mělo převážet právo na spravedlivý proces zahrnující i zákaz nucení k sebeobvinění. Na druhou stranu je odůvodnitelný i závěr, že důsledná aplikace tohoto principu by vedla k „*popření základních principů daňového práva*.“²³⁵ I ESLP konstatoval, že zákaz sebeobviňování nemůže jít tak daleko, aby poskytoval imunitu vůči podání daňového přiznání.²³⁶

²³³ Tamtéž, II. Zvláštní část, k § 38zc odst. 3.

²³⁴ JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné...*, s. 24.

²³⁵ DUDKOVÁ, Lenka, HERMANNOVÁ, Lenka. Zásada *ne bis in idem* ve vztahu mezi uložením trestu za daňový trestný čin a penále podle daňového řádu. *Právní rozhledy*, 2016, roč. 23-24, s. 820. [online]. beck.online.cz, 22. 12. 2016 [cit. 15. 1. 2019]. Dostupné na <http://www.beck-online.cz/bo/document-view.seam?documentId=nrptembrgzpxa4s7gizv6mrul5zv6obsga&groupIndex=0&rowIndex=0>.

²³⁶ Rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva ze dne 10. 9. 2002, *Allen v. The United Kingdom*, č. 76574/01.

Závěr

Hlavní hypotézou této diplomové práce bylo ověřit, zda je zákon o prokazování původu majetku ústavně-konformní. Odpověď? Dle mého názoru není.

Za prvé nová právní úprava zakotvuje daňovou povinnost prokázat původ a vznik příjmů a dalších skutečností souvisejících s nárůstem jmění, spotřeby nebo jiného vydání, ke kterým daňový subjekt podle dosavadní právní úpravy nebyl povinen. Jednoduše řečeno, vyžaduje po poplatnících, aby uchovávali několik let staré doklady o jejich aktivitách, ovšem tuto povinnost jim stanoví až dnes bez toho, aniž by ji mohli bývali předpokládat v době před účinností zákona. Nejenže tedy rozšiřuje důkazní břemeno poplatníka daně z příjmu nad dosavadní věcný rámec jeho daňové povinnosti. Činí tak bez dostatečných přechodných ustanovení a tuto povinnost ukládá v extrémním případě až 10 let nazpět. Působí tedy retroaktivně a je v rozporu s principem právní jistoty.

Zákon navíc daňovému subjektu ukládá při neprokázání vzniku a původu příjmů a dalších skutečností (za splnění dalších podmínek) nejen doměření daně podle pomůcek zvláštním způsobem, ale také penále ve výši 50 % nebo 100 %. Penále dle § 38zb ZPPM není českým právním řádem výslovně mezi trestní sankce zařazeno, je ovšem sankcí adresovanou všem poplatníkům daně z příjmu fyzických i právnických osob, tedy sankcí obecnou. Má preventivně-represivní charakter, neboť jejím účelem je daňový subjekt skutečně potrestat a zároveň ho odradit od dalšího páchání, nikoli pouze napravit způsobenou škodu nebo mu bezprostředně zamezit v dalším pokračování. V neposlední řadě je vzhledem k vysoké sazbě 50 % nebo 100 % nepochybně druhem i stupněm sankcí závažnou. Penále hrozící v případě neunesení důkazního břemene ohledně prokázání příjmů tedy vyhovuje autonomnímu pojmu trestního obvinění dle Engelových kritérií a podléhá zárukám práva na spravedlivý proces stanoveným v čl. 6,7 a čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 Úmluvy.

Za druhé je penále dle § 38zb ZPPM, jakožto trestní obvinění ve smyslu Úmluvy, při souběhu s trestným činem zkrácení daně dle § 240 TZ v rozporu se zásadou *ne bis in idem*. Ve většině případů totiž uvalení penále dle ZPPM a trestní stíhání pro trestný čin zkrácení daně nastane za skutkového stavu, kdy daňový subjekt nesplnil řádně svou povinnost daňového tvrzení, a správci daně deklaroval nižší příjmy, než jaké dle pravdivého stavu deklarovat měl, čímž snížil svou daňovou povinnost. Rozdíl mezi oběma trestními obviněními bude zpravidla pouze úmyslné zavinění, které je však jako odlišující znak nepodstatné. Prvek *idem*, tedy stejný trestný čin, bude naplněn.

Judikatura ESLP, nynější judikatura NS i důvodová zpráva zhodnotily, že prvek *bis*, tedy dvojí řízení, při souběhu řízení o uložení daňového penále a o trestném činu zkrácení daně naplněn není. Obě řízení jsou údajně ve vztahu „*dostatečné úzké souvislosti řízení v podstatě a case*.“ S tímto závěrem se neztotožňuji.

Dle mého názoru obě řízení netvoří „*komplementární cíl*,“ naopak mají cíl stejný. Cílem obou je ochrana fungování společnosti před zkrácením daně a zajištění efektivity daňového systému, regulovat společenské vztahy a individuálně působit na deliktní subjekt. Dle mého názoru s sebou trestní řízení, jehož předmětem jsou daňové trestné činy, tvrzený difamující účinek nenese, stejně tak, jako ho nenese řízení o uložení daňového penále, a cíl generální prevence neplní ani jedno z nich. Nakonec obě řízení mají represivní účel. Trestní řízení ho má bezpochyby a sám ESLP již uzavřel zodpovídající otázku, zda je uložení penále vůbec trestním obviněním ve smyslu čl. 6 Úmluvy, že daňové penále má i represivní (preventivně-represivní) účel, tudíž by ho logicky mělo mít i řízení o jeho uložení. Ani požadavek předvídatelnosti dvojího řízení splněn z hlediska již analyzovaného principu právní jistoty a zákazu retroaktivity není. Stejně tak mám za to, že není naplněn ani požadavek neukládat dvojitým řízením na subjekt nepřiměřenou zátěž, neboť ač je předpokládána povinnost orgánu zohlednit uložené penále při ukládání trestu, ZPPM stanovuje penále 50 % nebo 100 %, což je sankce sama o sobě natolik vysoká a invazivní, že by v mnoha případech následující trestní řízení ústící v uložení další sankce nepřiměřenou zátěží nejspíše bylo. Nehledě na to, že v případě opačného pořadí, tedy pokud by první byl uložen soudem trest a až následně penále v rámci daňového řízení, správce daně není nadán možností správního uvážení, má povinnost ho uložit pouze v zákonem přesně stanovené výši, a tudíž by druhé řízení nepřiměřenou zátěž bezpochyby představovalo. Naplnění časové souvislosti bude vždy otázkou skutkových okolností konkrétního případu.

Ohledně třetí hypotézy, tedy souladu ZPPM se zákazem nucení k sebeobviňování, je nalézt odpověď velice obtížné. V úvahu připadá jednak kolize výzvy k podání prohlášení o majetku dle § 38zc ZPPM s trestným činem porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku podle § 227 TZ. Osobně ovšem potenciální kolizi zákazu nucení k sebeobviňování shledávám kromě prohlášení o majetku i se samotnou výzvou k prokázání příjmů dle § 38x ZPPM, neboť i ta je aktivním jednáním, kterým je daňový subjekt nucen obstarávat důkazy proti sobě využitelné v trestním stíhání jakéhokoliv trestného činu, z kterého příjmy vznikly, nebo přímo trestného činu zkrácení daně dle § 240 TZ. Za další donucení by navíc mohla být označena hrozba zvýšení penále na 100 % namísto 50 % v případě neposkytnutí součinnosti. V každém případě je na druhou stranu nutné si uvědomit, že v případě lpění na plném

dodržování zákazu nucení k sebeobviňování by byl nejspíš ohrožen celý systém daňového práva, který je na důkazním břemenu poplatníka založen, což není ve veřejném zájmu.

Přijatá úprava prokazování původu majetku je v každém případě velice kontroverzní. Ač důvodová zpráva tvrdí opak, v odborné literatuře se dokonce objevil názor, že ZPPM představuje „největší trestní amnestii v dějinách lidstva,“ neboť hrozí, že se ZPPM stane prostředkem legalizace výnosů z trestné činnosti. Pokud budou nezdaněné příjmy pocházející z trestné činnosti zdaněny a bude za ně uloženo penále dle ZPPM, dá se dle mého názoru při správném výkladu ústavních principů uzavřít, že pachatele již nebude možné potrestat v trestním řízení, neboť by to bylo v hrubém rozporu minimálně se zásadou *ne bis in idem*. Zákon tak na jednu stranu retroaktivně a nad věcný rámec dosavadní daňové povinnosti sankcionuje nepřiměřeným penále i nevinné daňové subjekty, neboť vyžaduje doložení dokladů, které daňový subjekt nebyl povinen uchovávat, na druhou stranu může v konečném důsledku skutečné pachatele trestných činů zvýhodnit, neboť po uložení penále jim již uložit sankce dle trestního zákoníku nebude možné.

Nutno uzavřít, že v demokratickém právním státě se nelze řídit zásadou účel světlí prostředky a přijaté řešení prokazování původu majetku není ústavně-konformní. V souvislosti s aktuálním děním zbývá pouze dodat, že momentálně v poslanecké sněmovně probíhá projednávání návrhu na zrušení ZPPM, a to z důvodu jeho nesystematičnosti a nadbytečnosti.

Seznam použitých zdrojů

Monografie a komentáře

1. BARTOŇ, Michal a kol. *Základní práva*. Praha: Leges, 2016, 608 s.
2. JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné. Obecná část. Zvláštní část*. 6 vydání. Praha: Leges, 2017. 976 s.
3. KMEC, Jiří kol. *Evropská úmluva o lidských právech. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. 1687 s.
4. KNAPP, Viktor. *Teorie Práva*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 1995. 247 s.
5. LICHNOVSKÝ, Ondřej (ed). *Daňový řád: komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, 918 s.
6. OSINA, Petr. *Teorie práva*. Praha: Leges, 2013, 236 s.
7. PELC, Vladimír, PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy: komentář k zákonu č. 321/2016 Sb., charakteristika daňových prvků a pojmů normy, předchozí legislativní iniciativy, daňové trestné činy*. Olomouc: Anag, 2017. 263 s.
8. PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, 1403 s.
9. VEČEŘA, Miloš. In HARVÁNEK, Jaromír a kol. *Právní teorie*. 1. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013. 439 s.
10. WÁGNEROVÁ, Eliška a kol. *Listina základních práv a svobod. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, 906 s.

Příspěvky ze sborníku

1. PROCHÁZKA, Adolf. Retroaktivita zákonů. In HÁCHA, Emil (ed). *Slovník veřejného práva československého*. Svazek III. Brno: Polygrafia: Rudolf M. Rohrer, 1934, 960 s.

Odborné články

1. GŘIVNA, Tomáš. Zásada "ne bis in idem" v evropském právu. *Trestněprávní revue*, 2006, č. 5, s. 133-137.
2. ŠÁMAL, Pavel. Uplatnění zásady ne bis in idem při posuzování trestní odpovědnosti za zkrácení daně. *Trestněprávní revue*, roč. 2017, č. 11-12, s. 247-259.
3. TRUBAČ, Ondřej, PŮRY, František. Daňové penále a zásada „ne bis in idem“. *Daně a právo v praxi*, 2016, č. 4, s. 2-4.

4. VAŠÍČEK, Milan, BELANOVÁ, Petra. Novela zákona o daních z příjmů v souvislosti s prokazováním původu majetku. *Právní rozhledy*, 2017, č. 9, s. 305-312.

Právní předpisy

1. Zákon č. 321/2016 Sb. kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku, ve znění pozdějších předpisů.
2. Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb. o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součástí ústavního pořádku České republiky.
3. Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod, publikována pod č. 209/1992 Sb.
4. Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů.
5. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
6. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007.
7. Zákon č. 141/1961 Sb., zákon o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů.
8. Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
9. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
10. Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

Judikatura

1. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 8. 6. 1976, *Engel a ostatní proti Nizozemí*, č. 5100/71 a další.
2. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 21. 2. 1984, *Öztürk proti Německu*, č. 8544/79.
3. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 28. 6. 1984, *Campbell a Fell proti Spojenému Království*, č. 7819/77 a 7878/77.
4. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 24. 2. 1994, *Bendenoun proti Francii*, č. 12547/86.
5. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 23. 10. 1995, *Gradinger proti Rakousku*, č. 15963/90.
6. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 8. 2. 1996, *John Murray v. The United Kingdom*, č. 18731/91.
7. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 17. 12. 1996, *Saunders v. The United Kingdom*, č. 19187/91.

8. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 30. 7. 1998, *Oliveira proti Švýcarsku*, č. 25711/94.
9. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 14. 9. 1999, *Ponsetti a Chesnel proti Francii*, č. 41731/98.
10. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 29. 5. 2001, *Franz Fischer proti Rakousku*, č. 37950/97.
11. Rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva ze dne 10. 9. 2002, *Allen v. The United Kingdom*, č. 76574/01.
12. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 3. 10. 2002, *Zigarella proti Itálii*, č. 48154/99.
13. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 9. 10. 2003, *Ezeh a Connors proti Spojenému království*, č. 39665/98 a 40086/98.
14. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 20. 7. 2004, *Nikitin proti Rusku*, č. 50178/99.
15. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 30. 9. 2004, *Falkner proti Rakousku*, č. 6072/02.
16. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 23. 11. 2006, *Jussila proti Finsku*, č. 73053/01.
17. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 10. 2. 2009, *Sergey Zolotukhin proti Rusku*, č. 14939/03.
18. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 20. 5. 2014, *Nykänen proti Finsku*, č. 11828/11.
19. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 27. 11. 2014, *Lucky Den proti Švédsku*, č. 7356/10.
20. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 15. 11. 2016, *A. and B. v. Norway*, č. 24130/11 a 29758/11.
21. Nález Ústavního soudu ze dne ze dne 8. 6. 1995, sp. zn. IV. ÚS 215/94.
22. Nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95.
23. Nález Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96.
24. Nález Ústavního soudu ze dne 12. 3. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 33/01.
25. Nález Ústavního soudu ze dne 25. 6. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 36/01.
26. Usnesení Ústavního soudu ze dne 17. 7. 2002, sp. zn. II.ÚS 143/02.
27. Nález Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 512/02.

28. Nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05.
29. Nález Ústavního soudu ze dne 9. 10. 2007, sp. zn. I.ÚS 677/03.
30. Usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. II. ÚS 3803/11.
31. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2006, sp. zn. 7 Afs 155/2004.
32. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, sp. zn. 2 Afs 159/2005.
33. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, sp. zn. 9 Afs 30/2008
34. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2011, sp. zn. 1 Afs 1/2011.
35. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2013, sp. zn. 7 Afs 55/2013.
36. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2014, sp. zn. 5 Afs 28/2013.
37. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014.
38. Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSR ze dne 7. 3. 1972, sp. zn. 4 To 54/71.
39. Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSR z 11. 4. 1974, sp. zn. 3 To 2/74.
40. Rozsudek Nejvyššího soudu České republiky ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. Tzn 12/94.
41. Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 2. 7. 2014, sp. zn. 5 Tdo 749/2014.
42. Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016.

Internetové stránky

1. ČECHOVÁ NÁPLAVOVÁ, Jana. *Krátce k principu právní jistoty ve světle aktuální judikatury* [online]. epravo.cz, 23. 1. 2014 [cit. 9. 12. 2018]. Dostupné na <https://www.epravo.cz/top/clanky/kratce-k-principu-pravni-jistoty-ve-svetle-aktualni-judikatury-93342.html>.
2. DUDKOVÁ, Lenka, HERMANNOVÁ, Lenka. Zásada ne bis in idem ve vztahu mezi uložením trestu za daňový trestný čin a penále podle daňového řádu. *Právní rozhledy*, 2016, roč. 23-24. [online]. beck.online.cz, 22. 12. 2016 [cit. 15. 1. 2019]. Dostupné na <http://www.beck-online.cz/bo/document-view.seam?documentId=nrptembrgzpxa4s7gizv6mru15zv6obsga&groupIndex=0&rowIndex=0>.
3. *Explanatory Report to the European Convention on the International Validity of Criminal Judgments* [online]. <https://www.coe.int/en/web/portal/home>, 28. 5. 1970 [cit. 2. 6. 2018]. Dostupné na <https://rm.coe.int/16800c930f>.
4. *Explanatory Report to the Protocol No. 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms* [online]. <https://www.coe.int/en/web/portal/home>, 22. 11. 1984 [cit. 2. 6. 2018]. Dostupné na <https://rm.coe.int/16800c96fd>.

5. HADUJČÍK, Jakub. *Zákon o prokázání původu majetku podporuje udavačství* [online]. ceska-justice.cz, 5. 9. 2016 [cit. 22. 2. 2019]. Dostupné na <http://www.ceska-justice.cz/2016/09/jakub-hajducik-zakon-o-prokazani-puvodu-majetku-podporuje-udavacstvi/>.
6. HORNOCHOVÁ, Simona. *Výzva k prokázání původu majetku ještě není odsuzujícím rozsudkem* [online]. mfcz.cz, 10. 3. 2015 [cit. 22. 2. 2019]. Dostupné na <https://www.mfcz.cz/cs/aktualne/v-mediich/2015/simona-hornochova-vyzva-k-prokazani-puvo-20802>.
7. SOBEK, Michal. Ratio, obiter, precedent: jak skutečně fungují? *Soudní rozhledy*, 2013, č. 6. [online]. beck.online.cz, 21. 6. 2013 [cit. 20.1.2019]. Dostupné na <https://www.beck-online.cz/bo/document-view.seam?documentId=nrptembrgnpxg4s7gzpxgxzs Gaza&groupIndex=0&rowIndex=0>.
8. ŠEVCOVICOVÁ, Edita. *Zákon o prokazování původu majetku* [online]. fucik.cz, 9 listopadu 2015 [cit. 21. 2. 2019]. Dostupné na <http://www.fucik.cz/publikace/zakon-o-prokazovani-puvodu-majetku-2/>.
9. *Přechodná ustanovení* [online]. help.odok.cz [cit. 17. 2. 2019]. Dostupné na <https://help.odok.cz/vykladovy-slovník/-/wiki/V%C3%BDkladov%C3%BD%20slovn%C3%ADk/P%C5%99echodn%C3%A9%20ustanoven%C3%AD>.

Jiné

1. Důvodová zpráva k zákonu č. 321/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku, sněmovní tisk 504/0.

Abstrakt

Diplomová práce rozebírá nově přijatou právní úpravu zákona č. 321/2016 Sb. kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku. Hlavní hypotézou diplomové práce je, že zákon o prokazování původu majetku není ústavně-konformní, neboť je v rozporu s některými ústavními principy chráněnými jak Ústavou ČR, Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod, tak Listinou základních práv a svobod. Cílem diplomové práce je zhodnotit soulad zákona s vybranými ústavními principy pomocí analýzy rozhodnutí Ústavního soudu ČR, Nejvyššího soudu ČR, Nejvyššího správní soudu ČR, Evropského soudu pro lidská práva a komentářové literatury týkající se obecných principů ústavního a daňového práva.

První kapitola je věnována základním pojmům a klíčovým institutům zákona o prokazování původu majetku. Druhá kapitola se zabývá souladem přijaté právní úpravy s principem právní jistoty a zákazem retroaktivity. Třetí kapitola rozebírá charakter nově stanoveného penále dle Engelových kritérií jako trestního obvinění ve smyslu čl. 6 Úmluvy. Čtvrtá kapitola pokrývá rozpor penále dle zákona o prokazování původu majetku a trestného činu zkrácení daně se zásadou *ne bis in idem*. Pátá kapitola rozjímá o kolizi některých institutů zákona o prokazování původu majetku s principem zákazu nucení k sebeobviňování.

Abstract

The thesis deals with the newly adopted legal regulation of Act No. 321/2016 Coll., which amends certain laws in relation to proof of the origin of estate. The main hypothesis of the thesis is that the Act on the Proof of the Origin of Estate is not in conformity with some constitutional principles protected by the Constitution of the Czech Republic, the Charter of Fundamental Rights and Freedoms and the European Convention on Human Rights. The aim of the thesis is to evaluate the compliance of the Act with selected constitutional principles by analyzing the decisions of the Constitutional Court of the Czech Republic, the Supreme Court of the Czech Republic, the Supreme Administrative Court of the Czech Republic, the European Court of Human Rights and commentary regarding general principles of constitutional and tax law.

The first chapter is devoted to basic concepts and key institutes of the Proof of the Origin of Estate Act. The second chapter deals with the compatibility of adopted legislation with the principle of legal certainty and non-retroactivity. The third chapter discusses the character of the newly adopted tax penalty according to Engel's criteria as a criminal charge within the meaning of Article 6 of the Convention for the Protection of Human Rights and Freedoms. The fourth chapter covers the conflict between the tax penalty under the Act and the tax crime of tax evasion with the *ne bis in idem* principle. The fifth chapter contemplates the collision of some institutes of the Proof of the Origin of Estate Act with the privilege against self-incrimination.

Klíčová slova

Prokazování původu majetku, daň z příjmů, prohlášení o majetku, výzva, penále, trestní obvinění, spravedlivý proces, právní jistota, zákaz retroaktivity, ne bis in idem, zákaz nucení k sebeobviňování

Key words

Proving the origin of estate, income tax, declaration of estate, request, tax penalty, criminal charge, fair trial, legal certainty, principle of non-retroactivity, ne bis in idem, privilege against self-incrimination