

PRÁVNÍ MONOGRAFIE

Zdanění příjmů

Soubor statí z odborné
konference konané na
Právnické fakultě Univerzity
Karlovy dne 20. září 2024

Ondřej Málek, Michal Tuláček (eds.)

Zdanění příjmů

Soubor statí z odborné konference konané na Právnické
fakultě Univerzity Karlovy dne 20. září 2024

PRÁVNÍ MONOGRAFIE

Zdanění příjmů

Soubor statí z odborné
konference konané
na Právnické fakultě
Univerzity Karlovy
dne 20. září 2024

Ondřej Málek, Michal Tuláček (eds.)

Vzor citace:

MÁLEK, Ondřej, TULÁČEK, Michal (eds.). *Zdanění příjmů: Soubor statí z odborné konference konané na Právnické fakultě Univerzity Karlovy dne 20. září 2024*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2024, 210 s.

Recenzovali:

prof. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

JUDr. Bc. Lukáš Hrdlička, Ph.D.

doc. JUDr. Ing. Matej Kačaljak, Ph.D.

JUDr. Ing. Jiří Kappel, Ph.D.

JUDr. Petr Kotáb, Ph.D.

Mgr. Ondřej Málek

prof. JUDr. Hana Marková, CSc.

Mgr. Jan Neckář, Ph.D.

Mgr. et Mgr. Daniel Prokop, Ph.D.

prof. JUDr. Ing. Michal Radvan, Ph.D.

JUDr. Mgr. Michal Tuláček, Ph.D.

JUDr. Roman Vybíral, Ph.D.

© Mgr. Ing. Dana Bárková, Ph.D.; prof. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.; Mgr. Ing. Jan Bonaventura; JUDr. Tatiana Jamrichová, Ph.D.; Mgr. Bc. Petra Kerndlová; JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.; doc. JUDr. Soňa Kubincová, Ph.D.; ICLic. Mgr. et Mgr. David Kučerka O.Cr.; Mgr. Ondřej Málek; Dr. hab. Wojciech Morawski, Prof. UMK; JUDr. Adrián Popovič, Ph.D.; JUDr. Soňa Simić, Ph.D.; doc. Ing. Jana Skálová Ph.D.; Mgr. Ing. Kristýna Šedová; JUDr. Mgr. Michal Tuláček, Ph.D.; JUDr. Michal Úradník, Ph.D.; JUDr. Miroslava Večeř, Ph.D.; 2024

DOI 10.71372/SKWA8025

ISBN 978-80-286-0154-6 (pdf)

ISBN 978-80-286-0155-3 (e-pub)

www.wolterskluwer.cz

OBSAH

| | |
|---|-----|
| Předmluva | VII |
| Zdaňování příjmů ze závislé činnosti v ČR a jeho vývoj | |
| <i>Dana Bárková</i> | 1 |
| Likvidační zůstatek v nepeněžní podobě | |
| <i>Jan Bonaventura</i> | 19 |
| Minimálna daň právnickej osoby v kontexte slovenskej právnej úpravy | |
| <i>Tatiana Jamrichová</i> | 31 |
| Změny daní z příjmů po skončení pandemie covidu-19 | |
| <i>Petra Kerndlová</i> | 47 |
| Daňové aspekty ve vazbě na nabytí/pořízení a zcizení nemovitě věci | |
| <i>Jan Kopřiva</i> | 61 |
| Vyrubenie dane z príjmov v slovenskej právnej úprave | |
| <i>Soňa Kubincová</i> | 77 |
| Mešní stipendium jako zdanitelný příjem | |
| <i>David Kučerka</i> | 91 |
| Where is my employee? Tax consequences of cross-border employment of remote workers for the employer's income considering the case law of Polish administrative courts | |
| <i>Wojciech Morawski</i> | 99 |
| Vybrané aplikačné problémy daňovej kontroly na dani z príjmov v podmienkach SR | |
| <i>Adrián Popovič, Soňa Simić</i> | 115 |
| Jak dopadá exit tax na přeshraniční fúze? | |
| <i>Jana Skálová</i> | 129 |
| Holdingské struktury vs. zneužití práva | |
| <i>Kristýna Šedová</i> | 153 |
| Otázka zdaňovania a vyvodzovania deliktuálnej zodpovednosti v prípade právom reprobovaného konania daňovníka | |
| <i>Michal Úradník</i> | 169 |
| Winning the Global Tax Game: Athletes and Cross-Border Income Challenges | |
| <i>Miroslava Večeř</i> | 185 |

PŘEDMLUVA

Vážené kolegyně, vážení kolegové,

s velkým potěšením vám přinášíme sborník příspěvků z odborné konference zaměřené na problematiku zdanění příjmů, která se konala dne 20. září 2024 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy. Tato konference nabídl jedinečnou příležitost pro odborníky z oblasti práva a daní diskutovat o aktuálních otázkách, výzvách a trendech v této důležité oblasti.

Konference byla bohatá na inspirativní prezentace a živé diskuse probíhající po celý den. Měl jsem tu čest účastnit se prvního bloku konference, který jsem uvedl prezentací na téma „Příjem jako předmět daní z příjmů“.

Na otázku, z čeho se platí daň z příjmů, většina velmi rychle odpoví, že z příjmu. Nicméně na otázku, co je to příjem, už tak jasná odpověď nezazní. Přitom pojem „příjem“ je klíčovým pojmem při vymezení předmětu daní z příjmů. Je proto zvláštní, že není v zákoně upravujícím daně z příjmů vymezen a jeho význam je nutně dovozovat výkladem a interpretací. Na těchto výkladech a interpretacích pak závisí, zda se v určitých případech bude uplatňovat daň z příjmů, či nikoliv. Není to však nic neobvyklého ani v jiných státech.

Společně s panelisty prof. JUDr. Ing. Michalem Radvanem, Ph.D., doc. Ing. Janou Skálovou, Ph.D., a JUDr. Ing. Stanislavem Koubou, Ph.D., jsme hledali odpověď na otázku, co je to příjem a jaká by měla být jeho úprava v zákoně o daních z příjmů. Diskutovali jsme zejména o možné nové úpravě, podle které by byl předmětem daní z příjmů příjem zjišťovaný buď hotovostním způsobem, nebo účetním způsobem.

Příjmem zjištěným hotovostním způsobem by pak bylo získání: a) peněz od jiného za nepeněžní plnění, b) nepeněžního plnění od jiného za jiné nepeněžní plnění, c) peněz za peníze v cizí měně, d) peněz nebo nepeněžní hodnoty bez protiplnění, kromě přirozených přírůstků. Uvedená úprava by řešila současný paradox, že při koupi má příjem pouze ten, kdo získá peněžní prostředky, a nikoliv ten, kdo získá kupovanou věc. Příjmem zjištěným účetním způsobem by pak byl výnos podle účetních předpisů s výjimkou výnosu, o kterém tento zákon stanoví, že není příjmem. To by byla doba dnešního § 21h zákona o daních z příjmů.

Program konference dále zahrnoval řadu témat reflektujících současné výzvy v oblasti daní z příjmů. Mezi obecná témata patřily například změny daní z příjmů po skončení pandemie covid-19, které představila Mgr. Petra Kerndlová. Konkrétní úzké téma „Mešní stipendium jako zdanitelný příjem“ přednesl ICLic. Mgr. et Mgr. David Kučerka O.Cr.

Svámi příspěvky konferenci obohatili i kolegové ze zahraničí, zejména Dr. hab. Wojciech Morawski, prof. z Polska s příspěvkem na téma „Daňové aspekty ve

vazbě na nabytí/pořízení a zcizení nemovité věci“ a prof. JUDr. Miroslav Štrkolec, Ph.D., ze Slovenska s příspěvkem na téma „Zmeny v oblasti zdaňovania príjmov a ich dopad na stav a vývoj verejných financií“.

Je třeba poděkovat Právnické fakultě Univerzity Karlovy za umožnění konání konference a kolektivu Katedry finančního práva a finanční vědy, zejména Mgr. Ondřejovi Málkovi a JUDr. et Mgr. Michalu Tuláčkovi, Ph.D., za organizaci konference. Děkuji také všem přednášejícím za jejich prezentace a příspěvky a všem účastníkům za jejich aktivní účast a zájem o důležitá daňová témata.

Věřím, že tento sborník příspěvků bude cenným zdrojem informací a inspirací pro všechny čtenáře. Těším se na setkání na dalších konferencích, například na téma daně z přidané hodnoty.

prof. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

OTÁZKA ZDAŇOVANIA A VYVODZOVANIA DELIKTUÁLNEJ ZODPOVEDNOSTI V PRÍPADE PRÁVOM REPROBOVANÉHO KONANIA DAŇOVNÍKA

Michal Úradník¹

Právnická fakulta Univerzity Mateja Bela v Banskej Bystrici

ORCID: 0000-0002-1748-6399

michal.uradnik@umb.sk

Abstrakt

Na podklade historicko-právnej analýzy budú skúmané inštitúty zdaňovania a právom reprobovaného konania nezaplatenia či neodvedenia dane, a to vo vzájomnej komparácii, so zámerom dedukcie zrozumiteľných záverov. Cieľom je poukázať na niekoľko otázok, ako napríklad na poškodzovanie finančných záujmov štátu či akceptovanie zásahu do zásady dvojitého potrestania. V aplikačnej praxi je pomerne obvyklé, keď za rovnaké porušenie daňových právnych noriem bude osoba potrestaná dvakrát, a to napríklad v daňovom konaní a v trestnom konaní. Za východiskový sa v tejto oblasti vyprofiloval rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci A a B proti Nórsku, sťažnosti č. 24130/11 a 29758/11 z 15. novembra 2016, ktorý pripustil súbežné vedenie administratívneho konania za správny delikt (konanie o uložení daňovej sankcie) a aj trestného konania, ak je medzi nimi dostatočná vecná a časová súvislosť, bez toho, aby došlo k porušeniu zásady *ne bis in idem*. Označený rozsudok je však viac citovaný² ako náležite čítaný a používaný v korelácii s inými zásadami, napríklad so zásadami kontradiktórnosti konania či legitímneho očakávania. V kontexte porušenia daňových predpisov vstupuje do popredia aj otázka posudzovania náhrady škody. Majetkové nároky štátu, vyplývajúce z predpisov o jednotlivých druhoch daní, majú administratívnoprávnu povahu a rozhodnutia o nich podliehajú prieskumu správneho súdu podľa zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku v platnom znení. Je však potrebné akcentovať, že tieto nároky až donedávna neboli nárokom na náhradu škody uplatňovanom v tzv. adhéznom konaní podľa § 46 ods. 3 zákona č. 301/2005 Z. z. Trestného poriadku v platnom znení. Tým sa odôvodňuje záver právnej reality a aj tohto článku, keď ani dvojité potrestanie často nevedlo k odvedeniu „spornej“ výšky

¹ JUDr. Michal Úradník, PhD., odborný asistent, Katedra obchodného a finančného práva Právnickej fakulty Univerzity Mateja Bela v Banskej Bystrici. Vo vedecko-publikačnej činnosti sa venuje právu finančného trhu, daňovému právu, a to aj v kontexte s ústavným a trestným právom.

² Napríklad: Uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Tost 6/2019 zo dňa 6. marca 2019, Uznesenie Najvyššieho súdu Českej republiky sp. zn. 15 Tdo 832/2016 zo dňa 4. januára 2017, Uznesenie Najvyššieho súdu Českej republiky sp. zn. 3 Tdo 289/2022 zo dňa 23. februára 2023.

dane, čím dochádzalo, resp. dochádza k zníženiu príjmu štátu – *in abstracto* – a tým aj k porušeniu jeho fiškálnych záujmov.

Kľúčové slová:

daň; protiprávnosť; *ne bis in idem*; fiškálnosť; trest.

DOI: 10.71372/XUNC4353

The Question of Taxation and Liability in Tort in the Case of a Taxpayer's Legally Reprobated Conduct

Abstract

On the basis of the historical-legal analysis, the institutes of taxation and the legally reprobated procedure of non-payment or non-payment of tax will be examined in comparison with each other, with the intention of deducing comprehensible conclusions. The aim is to highlight a number of issues, such as the prejudice to the financial interests of the State or the acceptance of the interference with the principle of double jeopardy. In the application practice it is quite common when a person will be punished twice for the same violation of tax law norms, for example, in tax proceedings and in criminal proceedings. The judgment of the European Court of Human Rights in *A and B v. Norway*, Complaints Nos. 24130/11 and 29758/11, of 15 November 2016, which accepted the simultaneous conduct of administrative proceedings for an administrative offence (proceedings for the imposition of a tax penalty) and criminal proceedings, provided that there is a sufficient factual and temporal link between them, without violating the principle of *ne bis in idem*, has emerged as a starting point in this area. The judgment referred to is, however, cited³ more than properly read and used in correlation with other principles, such as the principles of adversarial proceedings or legitimate expectations. In the context of tax infringements, the question of the assessment of damages also comes to the fore. The State's property claims arising from regulations on particular types of taxes are of an administrative law nature and decisions on them are subject to review by an administrative court under Act No 162/2015 Coll. on the Administrative Procedure Code, as amended. However, it should be emphasised that these claims were not, until recently, claims for compensation for damages asserted in the so-called adhesion proceedings pursuant to Section 46(3) of Act No 301/2005 Coll. of the Code of Criminal Procedure, as amended. This justifies the conclusion of the legal reality and also of this article, when even double punishment often did not lead to the payment of the "disputed" amount of tax, thus reducing the state's income – *in abstracto* and thus violating its fiscal interests.

Keywords:

tax; illegality; *ne bis in idem*; fiscalty; penalty.

³ For example: Decision of the Supreme Court of the Slovak Republic Case No. 3 Tost 6/2019 of 6 March 2019, Decision of the Supreme Court of the Czech Republic Case No. 15 Tdo 832/2016 of 4 January 2017, Decision of the Supreme Court of the Czech Republic Case No. 3 Tdo 289/2022 of 23 February 2023.

Úvod

Právom reprobované konanie daňového subjektu spočívajúce v nesplnení si svojich daňových povinností, ako napríklad nezaplatenie dane či neodvedenie dane, vedie k naplneniu skutkovej podstaty nielen správneho deliktu v intenciách ustanovenia § 154 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení (ďalej len „daňový poriadok“), ale rovnako aj k naplneniu skutkovej podstaty niektorého z trestných činov na úseku daní upravených v osobitnej časti zákona č. 300/2005 Z. z. Trestný zákon v platnom znení (ďalej len „trestný zákon“), *exempli causa* trestného činu skrátenia dane a poistného, neodvedenia dane a poistného, daňového podvodu, marenia výkonu správy daní a iné.⁴ Právny stav však vedie k niekoľkým zásadným otázkam. Jedna z nich vyplýva z právnej úpravy, keď daňový poriadok kvalifikuje protiprávne konanie fyzickej osoby daňovníka len ako správny delikt, avšak úplne opomína právnou teóriou, ako aj legislatívou upravený inštitút priestupku, ktorého subjektívna stránka je kreovaná na zavinenom správaní páchatel'a. Uvedené sa však neuplatňuje v prípade správnych deliktov, založených spravidla na konštrukte objektívnej zodpovednosti. Na druhej strane dikcia § 154 ods. 2 daňového poriadku umožňuje zbaviť sa zodpovednosti za porušenie povinnosti liberáciou, a to len fyzickej osobe nepodnikateľovi.⁵ Tým dochádza k určitej legislatívnej dichotómii nazerania na subjekt protiprávneho konania a jeho označenia len ako správny delikt, namiesto terminologicky správnejšieho rozlišovania na priestupok a správny delikt.

Oveľa dôležitejšia zostáva otázka právneho posúdenia opakovaného potrestania osoby za jedno právom reprobované konanie založené na totožnom skutkovom základe, a to tak v rovine správneho trestania podľa daňového poriadku a v trestnom konaní. V oblasti vyvodzovania administratívnej zodpovednosti sa uplatňuje postup, keď správca dane spravidla po vykonaní daňovej kontroly, počas ktorej zistí porušenie povinností daňového subjektu,⁶ postupom podľa dikcie § 68 ods. 5 daňového poriadku vydá rozhodnutie vo vyrubovacom konaní, ktorým daňovníkovi vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani. Z dôvodu, že sa daňový subjekt dopustil porušenia daňových povinností, vydá správca dane oznámenie o začatí konania vo veci uloženia pokuty, ktoré sa začína z podnetu správcu dane podľa § 58 ods. 3 daňového poriadku, a následne vydá rozhodnutie, ktorým uloží daňovému subjektu za správny delikt sankcie podľa dikcie § 155 a nasl. daňového poriadku a rozhodne aj o uložení úroku z omeškania v zmysle § 156 daňového

⁴ Paragraf 276 a nasl. Trestného zákona.

⁵ KUBINCOVÁ, T. Vybrané otázky ukladania sankcii pri správe daní. In *Banskobystrické zámocké dni práva: zborník z 3. ročníka medzinárodnej vedeckej konferencie na tému Identifikácia únosnej miery autonómie právnych odvetví a súčasnej potreby ich synergie*, 23. – 24. november 2017, *Víglaš. Sekcia verejného práva*. [online]. Banská Bystrica: Vydavateľstvo Univerzity Mateja Bela – Belianum, 2018. [cit. 2024-09-08]. s. 134 a 135. Dostupné na: <https://www.prf.umb.sk/veda-a-vyskum/konferencne-on-line-vystupy/iii-banskobystricke-zamocke-dni-prava/>.

⁶ Napríklad skrátenie dane.

poriadku.⁷ Inak vyjadrené, správca dane je v súlade so zásadou zákonnosti a oficiality v zásade⁸ povinný uložiť sankciu podľa príslušných ustanovení daňového poriadku. Charakter daňového konania o uložení pokuty sa zakladá na preferencii objektívnej zodpovednosti za správny delikt, ďalšie následné dokazovanie sa nevykonáva a správca dane ukladá sankciu čo najskôr po tom, ako sa daňový subjekt správneho deliktu dopustil.

Korelácia uvedených pertraktovaných skutočností prináša dôvodnú otázku o spôsobe vyvodzovania zodpovednosti za právom reprobované konanie daňového subjektu a prípadné vedenie daňového konania o uložení sankcie a trestného konania. Podľa informácií poskytnutých Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky správcovia dane podávajú oznámenia o podozrení zo spáchania trestného činu až po nadobudnutí právoplatnosti rozhodnutia vo vyrubovacom konaní.⁹ Predmetné predstavuje logický procesný postup správcu dane, pretože *de facto* až právoplatnosťou vyrubovacieho rozhodnutia sa potvrdí aj správcom dane zistený skutkový stav, ktorý v rámci prípadného odvolania proti rozhodnutiu vo vyrubovacom konaní daňový subjekt spravidla najčastejšie namieta. Práve v tejto súvislosti vidieť prienik medzi vyrubovaním dane znamenajúcim snahu o splnenie daňovej povinnosti a potrestaním daňovníka za protiprávne konanie. V aplikačnej praxi sa však možno stretnúť aj so skorším oznámením protiprávneho konania daňovníka orgánom činným v trestnom konaní.

Nasledujúca historickoprávna analýza ukazuje niekoľko zaujímavostí, vnímateľných tak v rovine prirodzeného vývoja rozhodovacej činnosti súdnych autorít, ako aj v podstatnejšej úrovni, a to v kontexte zásady legitímneho očakávania a princípu právnej istoty ako súčasť právneho štátu. Najvyšší súd Slovenskej republiky v uznesení sp. zn. 4 Tdo 3/2011 z 10. mája 2011 judikoval, že zásadu *ne bis in idem* možno v zmysle čl. 4 protokolu č. 7 k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) vzťahovať tak na činy patriace podľa slovenského právneho poriadku medzi trestné činy, ako aj na činy patriace medzi priestupky,¹⁰ a to vo všetkých kombináciách, ktoré medzi nimi prichádzajú do úvahy. Uvedené sa týka aj vzájomného vzťahu daňového správneho deliktu a daňového trestného činu, a to za predpokladu zachovania totožnosti skutku. Naopak, v uznesení sp. zn. 3 Tost 6/2019 zo 6. marca 2019 Najvyšší súd Slovenskej republiky¹¹ judikoval, že dohovor v čl. 4 ods. 1 protokolu č. 7 nezakazuje, aby konanie, v rámci ktorého sú ukladané tresty, bolo rozdelené na rôzne fázy a v ich rámci boli potom postupne

⁷ Daňový poriadok taxatívne vymenúva jednotlivé spôsoby omeškania, v ktorých správca dane vyrubí úrok z omeškania, pričom na takýto postup by sa mali použiť ustanovenia o daňovom konaní. Bližšie: KUBINCOVÁ, S. *Daňový poriadok. Komentár*. Bratislava: C. H. Beck, 2015, s. 677.

⁸ Paragraf 155 ods. 4 a 8 daňového poriadku.

⁹ Žiadosť o sprístupnenie informácií podľa zákona č. 211/2000 Z. z. o slobodnom prístupe k informáciám a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon o slobode informácií) v znení neskorších predpisov – odpoveď, zo dňa 26. februára 2021.

¹⁰ In abstracto správne delikty – pozn. autora.

¹¹ K tomu pozri: Uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 302/2019 zo dňa 2. júla 2019.

alebo paralelne ukladané rôzne sankcie za protiprávne konanie majúce trestnoprávnu povahu. Aplikčná prax ukazuje, že skutok fyzickej osoby napĺňa tak skutkovú podstatu daňového trestného činu, ako aj správneho deliktu podľa § 154 daňového poriadku a osoby sú tak opakovane stíhané a potrestané. Vychádza sa pritom z postulátu, že daňové konanie a trestné konanie majú špecifiká, navzájom sa dopĺňajú, avšak sú od seba nezávislé.¹² Otázky vedeckého skúmania sa tak koncentrujú na posúdenie reálnych možností opakovaného potrestania fyzickej osoby za jedno protiprávne konanie, a to v administratívnom trestaní a v trestnom konaní, ako aj potvrdenie alebo vyvrátenie prezumpcie, že opakované potrestanie zlepšuje výber daní.

V konklúzii predneseného sa odôvodňuje formulovať vedeckú hypotézu, a to: *Opakované vyvodzovanie deliktuálnej zodpovednosti za rovnaké protiprávne konanie na úseku daní je právne akceptovateľné a vedie v porovnaní len s jedným deliktuálnym konaním k zlepšeniu výberu daní.*

Za účelom overenia alebo negácie hypotézy boli stanovené nasledujúce vedecké otázky: Dovoľuje právny poriadok opakované potrestanie osoby za identické konanie tak v daňovom konaní za správny delikt, ako aj v trestnom konaní za trestný čin? Za predpokladu kladnej odpovede na prvú otázku je nutné zodpovedať, či sú vyprofilované podmienky prípustnosti dvojitého potrestania skutočne právne a aplikateľne uchopiteľné? Percepcia uvedeného vedie k poslednej otázke, a to aký vplyv má opakované uloženie sankcie na splnenie daňovej povinnosti a zaplatenia dane?

Metodológia

Imanentnou snahou je akcentovať spôsob, akým orgány verejnej moci postupujú v prípade deliktuálneho konania daňovníka, a to nielen vo veci jeho potrestania, ale aj v kontexte splnenia daňovej povinnosti. Tomu zodpovedá aj rozsah vedeckých metód, keď na podklade historickoprávnej analýzy sú skúmané jednotlivé inštitúty. Legislatívny rámec je priblížený využitím deskriptívnej metódy, v korelácii s vedeckou metódou dedukcie a abstrakcie. V prípade akejkoľvek vedeckej problematiky, najmä ak je obsahom a zameraním rozsiahla, je viac ako nutné predstaviť základné skutočnosti, vedecké a odborné názory, a to z dôvodu, že sú esenciálnym základom pokračovania vo vedeckej činnosti. Podcenenie alebo absencia úvodu do základných fundamentov by mali za následok rezultovanie nesprávnych vedeckých a právnych záverov. Korelát uvedeného súčasne povedie k modelovaniu právnych vzťahov, a to za účelom špecifikácie osobitostí, abdukcie súvislostí medzi daňovým správny deliktom a trestným činom a generalizovania rezultátu o skutočnej účinnosti represie k splneniu daňovej povinnosti.

¹² Obdobne aj uznesenie Najvyššieho súdu Českej republiky sp. zn. 15 Tdo 832/2016 zo dňa 4. januára 2017.

Výskum a výsledky

Prvá otázka sa týka prípustnosti opakovaného potrestania za skutkovo a časovo identické protiprávne konanie. Zásada *ne bis in idem* má zamedziť vzniku situácie, keď osobu bude možné potrestať dvakrát, napríklad v konaní o správnom delikte a v trestnom konaní.

Zásada *ne bis in idem* predstavuje jeden z pilierov každého právneho štátu a súvisí s rešpektom k materiálnej právoplatnosti rozhodnutia, ochrane legitímneho očakávania, ako aj k ochrane hospodárnosti konania.¹³ Pertraktovaná zásada je obsiahnutá v niekoľkých právnych dokumentoch, ako napríklad v článku 6 dohovoru, vo všeobecnom základnom práve na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a čl. 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd či v diktii § 9 ods. 1 písm. e) a g) zákona č. 301/2005 Z. z. Trestný poriadok v platnom znení (ďalej len „Trestný poriadok“).

V posudzovanej oblasti sa ako esenciálny vyprofiloval rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej aj „ESLP“) vo veci A a B proti Nórsku, sťažnosti č. 24130/11 a 29758/11, z 15. novembra 2016 (ďalej len „rozsudok A, B proti Nórsku“),¹⁴ ktorý pripustil súbežné vedenie administratívneho konania za správny delikt (konanie o uložení daňovej sankcie) a aj trestného konania, ak je medzi nimi dostatočná vecná a časová súvislosť, bez toho, aby došlo k porušeniu zásady *ne bis in idem*. Podstatou tohto rozhodnutia je aj posúdenie právnej povahy daňovej sankcie ako trestnoprávnej v zmysle tzv. Engel kritérií.¹⁵ Tieto vychádzajú z 1) právnej kvalifikácie protiprávneho konania podľa vnútroštátneho práva, t. j. či právny systém štátu protiprávny čin definuje ako súčasť trestného práva, disciplinárneho práva (správne delikty) alebo oboch súčasne; 2) rozsahu závažnosti protiprávneho konania a 3) prísnosti uloženého trestu. Druhé a tretie kritérium sú alternatívne a nie nevyhnutne kumulatívne.

Na posúdenie existencie vecnej spojitosti medzi konaniami ESLP v rozsudku A, B proti Nórsku vymedzil štyri významné faktory: 1) či obe samostatné konania sledujú vzájomne sa dopĺňajúce ciele, a teda či sa týkajú nielen in abstracto, ale aj konkrétne rôznych aspektov predmetného protispoločenského konania; 2) či je kombinácia daných konaní predvídateľným dôsledkom toho istého postihovaného konania, a to tak v intenciách právneho poriadku, ako aj v aplikačnej praxi

¹³ GRYGAR, T. Konkurence řízení o přestupku právnické osoby s trestním řízením proti právnické osobě pohledem principu ne bis in idem. In *Ministerstvo vnitra České republiky* [online]. s. 2. [cit. 2024-11-14]. Dostupné na: <https://www.mvcr.cz/soubor/sp-1-20-grygar-pdf.aspx>.

¹⁴ K tomu pozri: PEKÁR, B. Efektivita sankcií pri správnom trestaní. In *Banskobystrické zámocké dni práva: zborník z 3. ročníka medzinárodnej vedeckej konferencie na tému Identifikácia únosnej miery autonómie právnych odvetví a súčasnej potreby ich synergie*, 23. – 24. november 2017, Vígľaš. Sekcia verejného práva. [online]. Banská Bystrica: Vydavateľstvo Univerzity Mateja Bela – Belianum, 2018. [cit. 2024-11-14]. s. 148 a nasl. Dostupné na: <https://www.prf.umb.sk/veda-avyskum/konferencne-online-vystupy/iii-banskobystricke-zamockedni-prava/>.

¹⁵ Rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Engel a iní proti Holandsku zo dňa 8. júna 1976.

(kritérium „*idem*“); 3) či sú príslušné konania vedené spôsobom, ktorým sa v maximálne možnej miere zabráni opakovaniu zhromažďovania a hodnotenia dôkazov, najmä s prihliadnutím na využívanie vzájomnej súčinnosti medzi príslušnými orgánmi, vďaka ktorej sa môžu preukázané skutkové okolnosti využiť aj v druhom konaní; 4) a primárne, či je sankcia uložená v skôr skončenom konaní zohľadnená v konaní, ktoré je skončené neskôr, a to s cieľom zamedziť nadmernej záťaži potrestania. Závažnosť druhu a výšky potrestania sa znižuje, ak existuje mechanizmus započítania trestu uloženého v skôr skončenom konaní.

Ak medzi konaniami existuje dostatočne silná vecná spojitosť, je potrebné splniť aj existenciu časovej súvislosti. Je však potrebné zdôrazniť, že administratívne konanie vo veci priestupku či správneho deliktu nemusí prebiehať súčasne s trestným konaním, a opačne. Podľa bodu 134 rozsudku A, B proti Nórsku by štáty mali mať možnosť rozhodnúť sa pre postupné vedenie konaní v prípadoch, keď je takýto postup odôvodnený záujmom na účinnom riadení výkonu spravodlivosti a páchatelovi právom reprobvaného skutku nespôsobuje žiadnu neprimeranú ujmu. Časová súvislosť však nikdy nesmie chýbať a musí byť dostatočne tesná na to, aby aj samotného páchatel'a chránila pred neistotou a priet'ahmi v konaní, a to aj tam, kde príslušný vnútroštátny systém stanoví ucelený mechanizmus obsahujúci oddelenú správnu zložku a trestnú zložku.

Podľa neskoršej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva čl. 4 protokolu č. 7 k dohovoru síce zakazuje trestné stíhanie alebo súdne konanie o druhom delikte, pokiaľ vyplýva z rovnakých skutočností, avšak nevylučuje vedenie súbežného konania až do jeho konca, a to za splnenia určitých podmienok, akou je už zmieňovaná dostatočná vecná a časová súvzťažnosť medzi konaniami, čím sa musí preukázať, že súbeh konaní tvoril jeden súdržný celok.¹⁶

Diskusia

Po prvotnom oboznámení sa s judikatúrou je možné na prvú otázku odpovedať kladne, a teda opakované potrestania osoby za právom reprobvané konanie tak v správnom konaní, ako aj v trestnom konaní sú prípustné, a ak medzi nimi existuje dostatočná vecná a časová súvislosť, nedochádza ani k zásahu do zásady *ne bis in idem*. Teoreticko-právny rezultát by však mal vyvolávať viac otázok.¹⁷ Dôvodov je niekoľko a tieto budú skúmané v optike daňového práva.

Za účelom konkretizácie sa pozornosť sústreďí na vecnú súvislosť medzi konaniami, a to v kontexte dokazovania a zohľadnenia skôr vykonaných dôkazov

¹⁶ Rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Jóhannesson a ostatní proti Islandu, sťažnosť č. 22007/11, zo dňa 18. mája 2017.

¹⁷ V teoretickej spisbe uvádzanej aj v tomto článku sa venuje len malá pozornosť potrebe opakovaného vykonávania dôkazných prostriedkov z iného konania na účely trestného konania, čo vedie aj k marginalizácii použitých literárnych zdrojov, a preto autor vychádza zo súdnych rozhodnutí.

v neskoršom konaní. Podľa ESLP sa tým má zabrániť opakovanému zhromažďovaniu a hodnoteniu dôkazov. Formulovanú požiadavku je určite prípustné hodnotiť ako logickú, dokonca možno vysloviť prezumpciu o prirodzenom predpoklade poskytovania si vzájomnej súčinnosti medzi orgánmi verejnej moci aj v rámci dokazovania. Problém aplikačnej praxe spočíva v skutočnosti, že trestné konanie a daňové konanie predstavujú dve samostatné konania, ktoré na seba môžu, ale obligatórne nemusia nadväzovať.

Podľa § 2 ods. 10 Trestného poriadku orgány činné v trestnom konaní postupujú tak, aby bol zistený skutkový stav veci, o ktorom nie sú dôvodné pochybnosti, a to v rozsahu nevyhnutnom na ich rozhodnutie, pričom dôkazy obstarávajú z úradnej povinnosti a právo obstarávať dôkazy majú aj strany trestného konania. Z uvedeného vyplýva, že orgány činné v trestnom konaní nie sú viazané právnym posúdením či zistením správca dane a ani jeho dôkazmi. Prirodzene síce možno predpokladať a v aplikačnej praxi aj orgány činné v trestnom konaní či súd prihliadajú na niektoré dôkazné prostriedky z daňového konania, ako napríklad daňové priznania daňovníka, protokol z daňovej kontroly či iné listiny, na druhej strane len dôkazy vykonané v rámci daňového konania nie sú pre orgány činné v trestnom konaní záväzné a v trestnom konaní musia postupovať samostatne a dôkazy obstarávať *ex officio*.¹⁸

Za skutkovej situácie, keď je orgánom štátnej správy pre konkrétny prípad vopred známe porušovanie právnych predpisov na úseku daní, nemôžu byť na účel dokazovania v trestnom konaní nahradené úkony upravené Trestným poriadkom úkonmi správca dane, pretože Trestný poriadok má na uvedený účel povahu „*lex specialis*“.¹⁹ Prednesené napokon vychádza aj zo základnej zásady právneho štátu, keď z neprávania nemôže vzniknúť právo, respektíve štátny orgán nemôže ochraňovať právo protiprávnym postupom.

Predmetné platí aj opačne. Skutočnosť, že orgány činné v trestnom konaní odmietli trestné oznámenie o podozrení zo spáchania trestného činu skrátenia dane, nie je pre daňové konanie významná. Záver orgánov činných v trestnom konaní o existencii účtovných dokladov automaticky nevyklučuje, že správca dane nemôže dospieť k odlišným zisteniam.²⁰ Tým napokon dochádza aj k realizácii základnej zásady voľného hodnotenia dôkazov. Objektívna neistota v práve tak môže byť nahradená subjektívnou istotou o určitom skutkovom závere v posudzovanej daňovej veci, pričom pri správe daní správca dane dbá, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely. Uvedené nezakladá zásah do voľného

¹⁸ ÚRADNÍK, M. *Zásady deliktuálneho trestania vo vybraných oblastiach finančného práva s akcentom na otázku ne bis in idem*. Banská Bystrica: Vydavateľstvo Univerzity Mateja Bela – Belianum, 2023, s. 123.

¹⁹ Mutatis mutandis rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Tdo 28/2012 zo dňa 26. júna 2012.

²⁰ ŠAMKO, P. *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015, s. 237, 245. K tomu pozri aj: rozsudok Najvyššieho súdu Českej republiky sp. zn. 5 Tz 165/1998 zo dňa 27. januára 1999.

hodnotenia dôkazov pri správe daní, ale požaduje od správcu dane riadne odôvodnenie odklonu pri rozhodovaní v obdobných situáciách.²¹

Ipsa facto, porušenie právnych predpisov zistené v jednom konaní automaticky neznamená rovnaký záver v druhom konaní. Správca dane nie je v daňovom konaní viazaný rozhodnutím orgánu činného v trestnom konaní či súdu v trestnom konaní, a naopak. Výnimku predstavuje len viazanosť správcu dane pri posudzovaní predbežnej otázky, keďže si sám nemôže urobiť úsudok o tom, či a kým bol spáchaný trestný čin alebo priestupok. V trestnom konaní si orgány činné v trestnom konaní a súd posudzujú samostatne všetky predbežné otázky, ktoré sa v trestnom konaní vyskytnú, okrem otázok o osobnom stave osoby a tých, ktoré patria do rozhodovacej právomoci Súdneho dvora Európskej únie. Za predpokladu, že je o predbežnej otázke právoplatné rozhodnutie súdu, Ústavného súdu Slovenskej republiky, Súdneho dvora Európskej únie alebo iného štátneho orgánu, orgány činné v trestnom konaní a súd sú takým rozhodnutím viazané, ak nejde o posúdenie viny obvineného.²²

Osobitne je potrebné akcentovať, že orgány činné v trestnom konaní a súd nie sú viazané právoplatným rozhodnutím správcu dane, ktorým napríklad uložil osobe povinnosť zaplatiť daň, rozdiel vyrubenej dane či o spáchaní daňového deliktu, a budú naň prihliadať len ako na jeden z dôkazných prostriedkov. Uvedené vyplýva z dôvetku § 7 ods. 1 Trestného poriadku: „*ak nejde o posúdenie viny obvineného.*“, pretože sa možno dôvodne domnievať, že rozhodnutia správcu dane o vyrubení dane, jej rozdielu či uloženie sankcie za takýto delikt v sebe obsahujú jasnú formuláciu o konaní *non lege artis* konkrétnej osoby, a teda aj jej viny.

V tejto súvislosti možno odkázať aj na skoršiu judikatúru, keď otázka, v akom rozsahu bola protiprávnym činom páchatel'a skrátená daň, sa pri trestnom čine skrátenia dane považuje za otázku viny, a preto súd v trestnom konaní posudzuje túto otázku samostatne, a to aj v prípade, ak príslušný orgán o daňovej povinnosti a výške dane právoplatne rozhodol, pričom takéto rozhodnutie správcu dane zohľadňuje len ako každý iný dôkazný prostriedok.²³ Obdobný záver zaujal aj Najvyšší súd Českej republiky v rozsudku sp. zn. 5 Tz 101/2001 z 18. júla 2001, keď výsledky, ku ktorým v otázke rozsahu daňovej povinnosti a jej nesplnenia došiel v daňovom konaní správca dane, nemožno automaticky prebrať do trestného konania, a iba na ich podklade nie je možné rozhodnúť o trestnej zodpovednosti obvineného za trestný čin skrátenia dane či inú trestnú činnosť.²⁴

Podľa právneho názoru Najvyššieho súdu Českej republiky v prípade, že oznamovateľ k podanému trestnému oznámeniu pripojí ako prílohy listiny a vecné dôkazy, ako napríklad pri trestných oznámeniach správcov dane daňové priznania

²¹ SÁBO, J. *Hodnotenie dôkazov v daňovom práve*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2020, s. 36. K tomu aj: BABČÁK, V. a kol. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: Epos, 2019, s. 455.

²² Bližšie: § 22 daňového poriadku a § 7 Trestného poriadku.

²³ Rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej socialistickej republiky sp. zn. 4 Tz 62/78 zo dňa 14. septembra 1978.

²⁴ Zbierka súdnych rozhodnutí a stanovísk Najvyššieho súdu Českej republiky č. 20/2002.

a súvisiace listiny, najmä správy či protokoly o daňových kontrolách, možno ich v trestnom konaní akceptovať, avšak je potrebné ich vykonať ako dôkaz v intenciách Trestného poriadku.²⁵ Najvyšší súd Českej republiky v uznesení sp. zn. 8 Tdo 323/2021 z 24. júna 2021 judikoval, že v ustálenej judikatúre panuje názor, podľa ktorého výsledky daňového konania v otázke rozsahu daňovej povinnosti a jej nesplnenia (zatajenie či skrátenie dane) nemožno bez ďalšieho úplne preberať do trestného konania a iba na ich podklade nie je možné robiť záver o existencii či neexistencii trestnej zodpovednosti obvineného za úmyselný trestný čin skrátenia dane, poplatku a podobnej povinnej platby podľa § 240 zákona č. 40/2009 Sb. trestného zákoníka v platnom znení. Preto ani nie sú orgány činné v trestnom konaní viazané vyjadrením správcu dane o výške skrátenia určitej dane či prípadným právoplatným a vykonateľným rozhodnutím správcu dane o vyrubení daňového nedoplatku, ale v zmysle § 2 ods. 5 zákona č. 141/1961 Sb. o trestním řízení soudním (trestní řád) v platnom znení majú povinnosť samy, na základe dôkazov získaných aj v daňovom konaní a doplnených v trestnom konaní, najmä pokiaľ ide o rozsah skrátenej dane a zavinenia obvineného, zistiť skutkový stav veci, o ktorom nie sú dôvodné pochybnosti, a to v rozsahu nevyhnutnom pre ich rozhodnutie.

Korelát uvedeného tak vedie k záveru, že v rámci trestného stíhania nie sú orgány činné v trestnom konaní a ani súd viazané rozhodnutím správcu dane a musia *ex officio* uskutočniť vlastné dokazovanie, ktoré povedie k preukázaniu viny alebo nevinu obvineného.

V súvislosti s vykonávaním dokazovania Ústavný súd Českej republiky judikoval, že zásade „*nemo tenetur se ipsum accusare*“²⁶ (nikto nie je povinný obviňovať sám seba) odporuje postup okresného súdu, ktorý ako listinné dôkazy prečítaním na hlavnom pojednávaní vykonal sťažovateľove vysvetlenie podané pred finančným úradom, hoci sťažovateľ v prípravnom konaní, ako aj na hlavnom pojednávaní odmietol vypovedať. Odhliadnuť od tohto zásahu do sťažovateľovho práva mlčať by bolo možné len za predpokladu vykonania iných dôkazov verifikujúcich právom reprobované konanie.²⁷

Vo výsledku je nutné akcentovať, že dôkazy z akéhokoľvek iného, tzv. netrestného konania je nutné zopakovať aj v trestnom konaní, čím dochádza nielen k vykonaniu dôkazu spôsobom ustanoveným Trestným poriadkom, ale realizuje sa tým aj zásada kontradiktórnosti trestného konania spočívajúca v práve obvineného vyjadriť sa ku všetkým skutočnostiam kladeným mu za vinu a k dôkazom o nich, pričom obvinený má vždy aj právo odoprieť vypovedať. *Stricto facto*, opakovanie už vykonaných dôkazov v podstatnej miere sťažuje uplatnenie tretieho kritéria posúdenia existencie vecnej súvislosti medzi konaniami vedenými pre totožné protiprávne

²⁵ Stanovisko trestného kolégia Najvyššieho súdu Českej republiky sp. zn. Tpjn 300/2019 zo dňa 18. septembra 2019 k otázke, či a v akom rozsahu je v trestnom konaní ako dôkaz (dôkazný prostriedok) použiteľné trestné oznámenie urobené ústne do zápisnice, písomnou formou alebo iným spôsobom predpokladaným v § 59 ods. 1 trestného rádu, ECLI:SK:NS:2019:TPJN.300.2019.1.

²⁶ Nikto nie je povinný obviňovať sám seba – pozn. autora.

²⁷ Nález Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. I. ÚS 677/03 zo dňa 9. októbra 2007.

konanie. V konklúzii uvedeného sa preto možno domnievať, že aj pri maximálnom možnom úsilí orgánov verejnej moci nebude v praxi možné zohľadniť všetky dôkazy vykonané v skoršom konaní a dôkazy bude potrebné opakovane vykonať, pretože inak by došlo k porušeniu alebo minimálne k ohrozeniu práva na spravodlivé konanie upravené v čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru.

Úvahy o splniteľnosti vecného kritéria vyvoláva aj Európskym súdom pre ľudské práva judikovaná požiadavka zohľadnenia skôr uloženého trestu. Je totiž potrebné zdôrazniť, že ustanovenie § 45 ods. 3 Trestného zákona síce pripúšťa započítanie trestu, a to v prípadoch, ak bol páchatel' súdom alebo iným orgánom už potrestaný a v trestnom konaní došlo k jeho odsúdeniu pre ten istý skutok. Započítanie sa však realizuje iba v prípadoch, ak je vzhľadom na druh uloženého trestu možné. Len s nepomernými ťažkosťami si možno predstaviť vôbec len snahu o zohľadnenie peňažnej sankcie uloženej správcom dane pri ukladaní nepodmienečného trestu odňatia slobody. Napriek tomu, že trestnoprávna úprava nie je ideálna, daňový poriadok inštitúit započítania trestu uloženého iným orgánom verejnej moci za totožný skutok nepozná.

V kontexte porušenia daňových predpisov je nutné zohľadniť aj otázku splnenia daňovej povinnosti, napríklad skutočného zaplatenia dane, a v prípade absencie jej plnej úhrady aj posúdenia náhrady škody, resp. či vôbec škoda vznikla a kto je poškodený. Majetkové nároky štátu vyplývajúce z predpisov o jednotlivých druhoch daní, o ktorých vo svojej pôsobnosti ako prvý rozhoduje príslušný správca dane, majú administratívnoprávnu povahu a rozhodnutia o nich podliehajú prieskumu správneho súdu podľa zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku v platnom znení. Je však potrebné akcentovať, že tieto nároky neboli v zmysle stanoviska trestnoprávneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 29. 11. 2017, sp. zn. Tpj 39-60/2017 uplatniteľné v trestnom konaní ako nároky na náhradu škody. *Stricto facto*, nezaplatenie dane nemalo na účely trestného konania povahu škody. Uvedené preto neraz viedlo len k potrestaniu páchatel'a v trestnom konaní bez toho, aby došlo aj k zaplateniu „spornej“ výšky dane, čím dochádzalo k zníženiu príjmu štátu – *in abstracto* – a tým aj k porušeniu jeho fiškálnych záujmov. Zmenu priniesla až novela Trestného zákona uskutočnená zákonom č. 40/2024 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 300/2005 Z. z. Trestný zákon v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony,²⁸ ktorá s účinnosťou od 6. augusta 2024 výslovne precizuje, že škodou sa na účely Trestného zákona rozumie aj skrátená, neodvedená alebo nezaplatená daň, clo alebo poistné, neoprávnene vrátená daň z pridanej hodnoty alebo spotrebná daň, neoprávnene získaný alebo použitý nenávratný finančný príspevok, subvencia, dotácia alebo iné plnenie zo štátneho rozpočtu, z rozpočtu Európskej únie, rozpočtu spravovaného Európskou úniou alebo v mene Európskej únie, rozpočtu verejnoprávnej inštitúcie, rozpočtu štátneho fondu, rozpočtu vyššieho územného celku alebo z rozpočtu obce.

Napriek tomu, že v Trestnom zákone ide o nové vnímanie obsahu pojmu škoda a na prvý pohľad sa môže javiť postup zákonodarcu ako správny, z pohľadu autora

²⁸ Bližšie: dôvodová správa k označenému zákonu.

vyvoláva niekoľko otázok. Jednou z nich je aj posúdenie právnej povahy, pretože dlžná suma dane po lehote splatnosti predstavuje podľa § 2 písm. f) daňového poriadku daňový nedoplatok, ktorý je vymáhateľný v daňovom exekučnom konaní. V trestnom konaní sa však z nezaplatenej dane ako určitej povinnej peňažnej platby v prospech verejných rozpočtov²⁹ stáva škoda, ktorá ak nebude poškodenému, t. j. štátu alebo obci³⁰, priznaná, bude tento poškodený súdom v trestnom konaní odkázaný na jej uplatnenie v celom rozsahu, alebo v nepriznanej časti na civilný proces, prípadne na konanie pred iným príslušným orgánom.³¹ Tým je dôvodné položiť si otázku, či sa uplatnením tohto postupu z dane (ne)stane súkromnoprávna pohľadávka štátu, prípadne obce proti osobe daňovníka. Aplikčná prax sa bude musieť vyrovnáť aj s existenciou dvoch exekučných titulov, a to napríklad rozhodnutia o vyrubení dane ako podkladu v daňovom exekučnom konaní a rozsudku z trestného konania, ktorým súd uložil odsúdenému povinnosť náhrady škody. Opakované uloženie sankcie v daňovom či trestnom konaní, bez dôrazu na zabezpečenie výkonu rozhodnutia na zaplatenie dane,³² však automaticky neznamená aj zvýšenie prípadov jej skutočného uhrazenia, pretože „do hry“ vstupuje aj majetkové zabezpečenie samotného daňovníka.

V konklúzii predneseného sa odôvodňuje záver o opodstatnených pochybnostiach skutočného naplnenia kritéria vecnej súvislosti medzi konaniami v administratívnom trestaní a trestným konaním, keďže jasná a zrozumiteľná vecná súvislosť medzi konaniami neexistuje, respektíve táto súvislosť je do značnej miery spochybniteľná a vedie k otázkam o dodržiavaní zásady *ne bis in idem*. Zároveň, opakované potrestanie páchatel'a, bez náležitého zabezpečenia zaplatenia dlžnej sumy dane, napríklad pre majetkové pomery daňovníka, neznamená automaticky ani zvýšenie ochrany fiškálnych záujmov štátu či obce. Negácia hypotézy sa preto javí ako správnejšia odpoveď.

Záver

Prezentované splnenie daňových povinností a rozhodovacia činnosť súdnych autorít, osobitne vo vizibilite dodržania zásady *ne bis in idem*, vyvoláva viacero právnych otázok, ktoré bude nutné upraviť legislatívou alebo podrobnejším cizelovaním už judikatúrou stanovených kritérií. Súčasný viac či menej akceptovateľný prehľadanie rozsahu zásahov do uvedenej zásady znamená neželateľný stav, a to osobitne pre osobu deliktuálne zodpovednú a jej legitímne očakávania. Uvedené potvrdzuje aj judikatúra Európskeho súdu pre ľudské práva. Exempli causa, ESLP v rozsudku vo veci Nilsson proti Švédsku, sťažnosť č. 73661/01 z 13. decembra

²⁹ Bližšie: KUBINCOVÁ, S. *Dane, poplatky, clo a ďalšie povinné platby: (vymedzenie pojmov a právna úprava)*. Banská Bystrica: Univerzita Mateja Bela, 2009, s. 39.

³⁰ Podľa druhu dane, t. j., či ide o štátne dane alebo miestne dane.

³¹ Bližšie: napr. § 288 Trestného poriadku.

³² V jej akomkoľvek z už naznačených ponímaní.

2005, predniesol, že aj keď rozdielne sankcie ukladali dva rôzne orgány v rôznych konaniach (správne a trestné), existovala medzi nimi v podstate dostatočná úzka súvislosť, avšak už neuviedol od akého okamihu je potrebné skúmať existenciu časovej súvislosti medzi konaniami. V rozsudku vo veci Rinas proti Fínsku, sťažnosť č. 17039/13 z 27. januára 2015, konštatoval porušenie zásady *ne bis in idem* z dôvodu, že konanie pred najvyšším správnym súdom nebolo zastavené po právoplatnosti trestného konania, t. j. po 31. máji 2012, keď bol vyhlásený rozsudok najvyššieho súdu, ale pokračovalo až do 13. septembra 2012, keď najvyšší správny súd zamietol sťažovateľovo odvolanie. V rozsudku vo veci Jóhannesson a ostatní proti Islandu, sťažnosť č. 22007/11 z 18. mája 2017, ESLP zo skutkových okolností zistil len obmedzenú mieru súbežného priebehu daňového a trestného konania, ako aj zásadne nezávislé zhromažďovanie a hodnotenie dôkazov v trestnom konaní, a preto nezistil dostatočne blízku vecnú a časovú spojitosť medzi daňovým konaním a trestným konaním, a aj vzhľadom na duplicitné uloženie trestov rezultoval porušenie čl. 4 protokolu č. 7 k dohovoru.

V konklúzii uvedeného sa tak síce logicky odôvodňuje predpoklad, že daňové konanie a trestné konanie vytvárajú ucelený celok konaní, a contrario, absencia dostatočného a stabilného určenia vecnej a časovej súvislosti vedie k odlišným právnym posúdeniam podobných prípadov, čo má za následok aj rozdielne rozhodnutia v samej veci, a tým aj zásah do práva na spravodlivý proces a legitímnych očakávaní subjektov práva. Prednesené podporuje aj rozsudok ESLP vo veci Bragi Gudmundur Kristjánsson proti Islandu, sťažnosť č. 12951/18 z 30. novembra 2021, v ktorom ESLP konštatoval porušenie čl. 4 ods. 7 protokolu k dohovoru, keďže prokurátor v trestnom konaní opakovane vykonával úkony realizované už správcom dane, pričom akcentoval aj celkový časový odstup medzi konaniami, keď daňové konanie bolo právoplatne skončené v septembri 2014 a trestné konanie sa skončilo až rozhodnutím najvyššieho súdu 21. septembra 2017, ktorým potvrdil odsudzujúci rozsudok sťažovateľa.

Zjednodušene vyjadrené, uvedený názor o častejšej citácii³³ než výklade rozsudku A, B proti Nórsku sa odôvodňuje práve tým, ako tento zásadne zmenil dovtedajší náhľad na výklad zásady *ne bis in idem*. Je totiž potrebné uvedomiť si, že aj keď je nutné rešpektovať prirodzený vývoj judikatúry, stanovené štyri kritériá vecnej súvislosti a napokon aj existencia časovej súvislosti medzi konaniami sú natoľko abstraktné, že ich po procesnej stránke, akcentujúc kontradiktórnosť (trestného) konania nemožno dodržať, resp. len s nepomernými ťažkosťami. Ak je totiž v zmysle právneho poriadku nutné jednotlivé dôkazy na účely trestného konania zopakovať, potom sa nenapĺňa kritérium zohľadnenia už skôr vykonaných dôkazov v inom, napríklad daňovom konaní. Absencia splnenia tejto podmienky potom do značnej

³³ K tomu pozri aj porovnanie judikatúry ESLP: COFFEY, Ger. An interpretative analysis of the European *ne bis in idem* principle through the lens of ECHR, CFR and CISA provisions: Are three streams flowing in the same channel? [online]. *New Journal of European Criminal Law*. 2023, 14(3), s. 356, 366, 371-373. [cit. 2024-11-17]. DOI: <https://doi.org/10.1177/20322844231160246>.

miery narúša naplnenie vecného kritéria. Tejto medzere, resp. polemike sa však venuje len pomerne málo pozornosti. Navyše, do tohto vnímania vstupuje aj postupný vývoj rozhodovacej praxe súdnych autorít upúšťajúcich od striktného právneho formalizmu. Uprednostňuje sa tak materiálny výklad práva. A teda v prípade pochybností o dodržaní vecného kritéria by sa mal práve tento právny materializmus uplatniť,³⁴ a to spolu s preferenciou základnej trestnoprávnej zásady *in dubio pro reo*.

Riešením pomerne zložitej situácie vyvodzovania zodpovednosti za porušenie daňových povinností zo strany daňového subjektu fyzickej osoby sa javí § 21 zákona č. 91/2016 Z. z. o trestnej zodpovednosti právnických osôb a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení,³⁵ ktorý síce nerešpektuje zásadu *ultima ratio*, pretože pred konaním o správnom delikte uprednostňuje trestné konanie, úplne uznáva zásadu *ne bis in idem*.

Zdroje

Literatúra

- BABČÁK, V. a kol. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: Epos, 2019, 910 s. ISBN 978-80-562-0247-0
- COFFEY, G. An interpretative analysis of the European *ne bis in idem* principle through the lens of ECHR, CFR and CISA provisions: Are three streams flowing in the same channel? [online]. *New Journal of European Criminal Law*. 2023, 14(3), s. 345-373. ISSN 2032-2844. [cit. 2024-11-17]. DOI: <https://doi.org/10.1177/20322844231160246>
- GRYGAR, T. Konkurencie řízení o přestupku právnické osoby s trestním řízením proti právnické osobě pohledem principu *ne bis in idem*. In *Ministerstvo vnitra České republiky* [online]. s. 1 – 17. [cit. 2024-11-14]. Dostupné na: <https://www.mvcr.cz/soubor/sp-1-20-grygar-pdf.aspx>
- JEMELKA, L., VETEŠNÍK, P. *Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. Zákon o některých přestupcích. Komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2020, 1050 s. ISBN 978 80 7400 772 9
- KUBINCOVÁ, T. Vybrané otázky ukládania sankcii pri správe daní. In *Banskobystrické zámocké dni práva. Zborník z 3. ročníka medzinárodnej vedeckej konferencie na tému Identifikácia únosnej miery autonómie právnych odvetví a súčasnej potreby ich synergie, 23. – 24. november 2017, Víglaš. Sekcia verejného práva*. 1. vyd. [online]. Banská Bystrica: Vydavateľstvo Univerzity Mateja Bela – Belianum, 2018, s. 132 – 143. [cit. 2024-09-08]. ISBN 978-80-557-1404-2. Dostupné na: <https://www.prf.umb.sk/veda-a-vyskum/konferencne-on-line-vystupy/iii-banskobystricke-zamocke-dni-prava/>

³⁴ Bližšie k úvahám *de lege ferenda*: ÚRADNÍK, M. *Zásady deliktuálneho trestania vo vybraných oblastiach finančného práva s akcentom na otázku ne bis in idem*. Banská Bystrica: Vydavateľstvo Univerzity Mateja Bela – Belianum, 2023, s. 169 a nasl.

³⁵ Obdobne § 77 zákona č. 250/2016 Sb. o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich v platnom znení. K tomu pozri: JEMELKA, L., VETEŠNÍK, P. *Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. Zákon o některých přestupcích. Komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2020, s. 598 a nasl.

- KUBINCOVÁ, S. *Dane, poplatky, clo a ďalšie povinné platby (vymedzenie pojmov a právna úprava)*. Banská Bystrica: Univerzita Mateja Bela, 2009, 328 s. ISBN 978-80-8083-911-6
- KUBINCOVÁ, S. *Daňový poriadok. Komentár*. Bratislava: C. H. Beck, 2015, 752 s. ISBN 978-80-89603-28-02
- PEKÁR, B. Efektivita sankcií pri správnom trestaní. In *Banskobystrické zámocké dni práva. Zborník z 3. ročníka medzinárodnej vedeckej konferencie na tému „Identifikácia únosnej miery autonómie právnych odvetví a súčasnej potreby ich synergie“*, 23. – 24. november 2017, Víglaš. Sekcia verejného práva. [online]. Banská Bystrica: Vydavateľstvo Univerzity Mateja Bela – Belanium, 2018, s. 144 – 151. [cit. 2024-11-14]. ISBN 978-80-557-1404-2. Dostupné na: <https://www.prf.umb.sk/veda-avyskum/konferencne-on-line-vystupy/iii-banskobystricke-zamockedni-prava/>
- ŠÁBO, J. *Hodnotenie dôkazov v daňovom práve*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2020, 238 s. ISBN 978-80-8152-881-1
- ŠAMKO, P. *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015, 419 s. ISBN 978-80-8168-262-9
- ÚRADNÍK, M. *Zásady deliktuálneho trestania vo vybraných oblastiach finančného práva s akcentom na otázku ne bis in idem*. Banská Bystrica: Vydavateľstvo Univerzity Mateja Bela – Belanium, 2023, 206 s. ISBN 978-80-557-2072-2

Právne predpisy

Európsky dohovor o ľudských právach

Zákon č. 141/1961 Sb. o trestním řízení soudním (trestní řád) v platnom znení

Ústavný zákon č. 23/1991 Zb., ktorým sa uvádza LISTINA ZÁKLADNÝCH PRÁV
A SLOBÔD ako ústavný zákon Federálneho zhromaždenia Českej a Slovenskej Federatívnej Republiky

Zákon č. 460/1992 Zb. Ústava Slovenskej republiky v platnom znení

Zákon č. 300/2005 Z. z. Trestný zákon v platnom znení

Zákon č. 301/2005 Z. z. Trestný poriadok v platnom znení

Zákon č. 40/2009 Sb. trestní zákoník v platnom znení

Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení

Zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v platnom znení

Zákon č. 250/2016 Sb. o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich v platnom znení

Zákon č. 40/2024 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 300/2005 Z. z. Trestný zákon v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony

Dôvodová správa k zákonu č. 40/2024 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 300/2005 Z. z. Trestný zákon v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony

Judikatúra

Rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva zo dňa 8. 6. 1976 vo veci 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72, *Engel a iní proti Holandsku*.

Rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej socialistickej republiky zo dňa 14. 9. 1978, sp. zn. 4 Tz 62/78.

- Rozsudok Najvyššieho súdu Českej republiky zo dňa 27. 1. 1999, sp. zn. 5 Tz 165/1998
- Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 18. 7. 2001, sp. zn. 5 Tz 101/2001.
- Zbierka súdnych rozhodnutí a stanovísk Najvyššieho súdu Českej republiky č. 20/2002.
- Rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva zo dňa 13. 12. 2005 vo veci 73661/01, *Nilsson proti Švédsku*.
- Nález Ústavného súdu Českej republiky zo dňa 9. 10. 2007, sp. zn. I. ÚS 677/03.
- Uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 10. 5. 2011, sp. zn. 4 Tdo 3/2011.
- Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 26. 7. 2012, sp. zn. 2 Tdo 28/2012.
- Rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva zo dňa 27. 1. 2015 vo veci 17039/13, *Rinas proti Fínsku*.
- Rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva zo dňa 15. 11. 2016 vo veci 24130/11 a 29758/11, *A a B proti Nórsku*.
- Uznesenie Najvyššieho súdu Českej republiky zo dňa 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016.
- Rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva zo dňa 18. 5. 2017 vo veci 22007/11, *Jóhannesson a ostatní proti Islandu*.
- Stanovisko trestnoprávneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 29. 11. 2017, sp. zn. Tpj 39-60/2017.
- Uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 6. 3. 2019, sp. zn. 3 Tost 6/2019.
- Uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 2. 7. 2019, sp. zn. I. ÚS 302/2019.
- Stanovisko trestného kolégia Najvyššieho súdu Českej republiky zo dňa 18. 9. 2019, sp. zn. Tpj 300/2019, k otázke, či a v akom rozsahu je v trestnom konaní ako dôkaz (dôkazný prostriedok) použiteľné trestné oznámenie urobené ústne do zápisnice, písomnou formou alebo iným spôsobom predpokladaným v § 59 ods. 1 trestného rádu, ECLI:SK:NS:2019:TPJN.300.2019.1.
- Uznesenie Najvyššieho súdu Českej republiky zo dňa 24. 6. 2021, sp. zn. 8 Tdo 323/2021.
- Rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva zo dňa 30. 11. 2021 vo veci 12951/18, *Bragi Gudmundur Kristjánsson proti Islandu*.
- Uznesenie Najvyššieho súdu Českej republiky zo dňa 23. 2. 2023, sp. zn. 3 Tdo 289/2022.

Zdanění příjmů

Soubor statí z odborné konference konané na Právnické fakultě Univerzity Karlovy dne 20. září 2024

Ondřej Málek, Michal Tuláček (eds.)

Vydává Wolters Kluwer ČR
U Nákladového nádraží 10, 130 00 Praha 3,
v roce 2024 jako svou 5375. publikaci.
Odpovědná redaktorka Iva Rolečková
Vydání první
Stran 210

Tisk Sowa Sp. z o. o., ul. Raszyńska 13, 05-500 Piaseczno, Polsko

Obsah této publikace naleznete také v ASPI.



E-kniha k dostání na obchod.wolterskluwer.cz

www.wolterskluwer.cz
e-mail: obchod@wolterskluwer.cz
tel.: 246 040 400