



CVRIA

## Aktuálna rozhodovacia činnosť v oblasti daní z pohľadu judikatúry Súdneho dvora EÚ a ESLP

**Daniel Šváby**  
(Súdny dvor EÚ)



CVRIA

« Súdnu judikatúru » ESLP charakterizuje takto:

- je v záujme právnej istoty, predvídateľnosti a rovnosti pred zákonom, aby sa Súd neodchyľoval bez dobrého dôvodu od precedensov založených v predchádzajúcich prípadoch;
- zároveň však platí, že ak by Súd neudržiaval dynamický a evolutívny prístup, mohol by sa stať prekážkou reforiem a pokroku (rozs. z 10. 2. 2009, Sergey Zolotukhin v. Rusko, § 78).



- Judikatúru súdov členského štátu EÚ tvorí výklad vnútroštátnych právnych predpisov a ich používanie spravidla « podstatnou časťou súdov », ktorý nebol rozhodnutím najvyššieho súdu (ústavného súdu) členského štátu zamietnutý alebo bol ním dokonca potvrdený.
- Judikatúru Súdneho dvora EÚ tvorí aj jeho « ojedinelé rozhodnutie » o výklade práva EÚ.



- Súdny dvor výkladom právneho predpisu Únie (článok 267 ZFEÚ) objasňuje a spresňuje význam a pôsobnosť tohto predpisu tak, ako sa má alebo sa mal chápať a uplatňovať od okamihu, keď nadobudol účinnosť (rozsudok z 22. 11. 2017, Cussens a i., C-251/16, bod 41).
- V konaní o prejudiciálnej otázke je jeho výkladom viazaný nielen súd, ktorý sa na neho s prejudiciálnou otázkou obrátil, ale všetky sudy členských štátov EÚ.



- Každý vnútroštátny sudca pri používaní práva Únie musí pred svojim rozhodnutím analyzovať masu judikatúry a musí sa vedieť s jej relevantnou časťou vierohodne vypořiadat' tak, aby zaistil konzistentnosť svojho vnútroštátneho práva s právom Únie.
- « Morálka podstatného nesmie ustúpiť morálke archívu » (Milan Kundera, cit. podľa Jana M. Passera)



- Zmyslom vzdelania nie je zaplniť si myseľ « starožitným nábytkom », ale pomôcť si nadobudnúť duševné schopnosti, ktoré potrebujeme k tomu, aby sme si mohli zostaviť vlastnú súpravu stoličiek a stolov. (Fareed Zakaria)
- Nie je teda dôležité memorovanie judikatúry, ale schopnosť kriticky o nej uvažovať a pochopiť všetky jej životaschopné dimenzie. To je niečo, čo stojí za to, aby sme judikatúru pozorne študovali a pestovali.



CVRIA

## Edvard Munch « Jurisprudence » (1887)



CVRIA

Boj proti daňovým podvodom, únikom a zneužitiam a zákaz *ne bis in idem* v oblasti DPH podľa ESLP a SDEÚ



- **Článok 325 ZFEÚ** ukladá členským štátom povinnosť bojovať proti protiprávnym konaniam poškodzujúcim finančné záujmy Únie prostredníctvom odstrašujúcich a účinných opatrení.
- Osobitne im ukladá povinnosť prijať také opatrenia na zamedzenie podvodov poškodzujúcich finančné záujmy Únie, aké prijímajú na zamedzenie podvodov poškodzujúcich ich vlastné finančné záujmy.



- Autori zmlúv udelili Únii v trestnoprávnej oblasti iba obmedzené právomoci (pozri článok 276 ZFEÚ o justičnej a policajnej spolupráci v trestných veciach).
- Zmluvy ponechali túto právomoc členským štátom.
- Z judikatúry SD vyplýva, že právomoc členských štátov v trestnoprávnej oblasti sa musí vykonávať pri dodržaní nielen základných slobôd, ktoré sú zaručené právom Únie, ale tiež celého práva Únie, najmä primárneho práva (C-202/18 a C-238/18, 26.2.2019).



- Finančné záujmy Únie zahŕňajú najmä príjmy pochádzajúce z uplatnenia jednotnej sadzby na harmonizovaný vymeriavací základ DPH stanovený v súlade s pravidlami Únie.
- Týmito pravidlami Únie je najmä smernica o DPH (2006/112/ES z 28. novembra 2006), ktorej články 2 a 273 v spojení s článkom 4 ods. 3 ZEÚ ukladajú členským štátom povinnosť zabezpečiť výber splatnej DPH v plnej výške, a bojovať proti podvodom.



- V zmysle čl. 51 ods. 1 Charty sa na daňové a trestné stíhanie pre daňový únik pri DPH uplatní jej čl. 50.
- Článok 50 Charty upravuje zásadu *ne bis in idem* takto:  
“Nikoho nemožno stíhať alebo potrestať v trestnom konaní za trestný čin, za ktorý už bol v rámci Únie oslobodený alebo odsúdený konečným rozsudkom v súlade so zákonom”.



- Zásada *ne bis in idem* podľa čl. 50 Charty pôsobí v rámci Únie « cezhranične », teda nielen v rámci « jedného » zmluvného štátu, ako je to podľa čl. 4 protokolu 7 EDĽP (ESĽP, rozs. z 20.2.2018, Krombach v. Francúzsko).
- Únia má zásadu *ne bis in idem* osobitne upravenú v čl. 54 Dohovoru o vykonávaní Schengenskej dohody.
- V oblasti hospodárskej súťaže existuje osobitná judikatúra SD týkajúca sa tejto zásady.



- Najvyšší súd SR sa vo veci **Finančného riaditeľstva SR v. BB construct s.r.o.** obrátil s prejudiciálnymi otázkami na SDEÚ (C-534/16), pretože o. i. mal pochybnosť, či vzhľadom na slovenskú právnu úpravu v oblasti výberu DPH nejde o nepriamu daňovú sankciu, ktorá narúša zásadu *ne bis in idem* stanovenú v článku 50 Charty.
- Najvyšší súd videl súvislosť zásady *ne bis in idem* s týmito okolnosťami veci:



- **BB construct s.r.o.** požiadala podľa § 4 ods. 1 prvej vety zákona o DPH o **registráciu** na účely DPH.
- Finančné riaditeľstvo SR jej v tejto súvislosti uložilo podľa § 4c ods. 1 a 2 tohto zákona povinnosť zložiť **zábezpeku** (kauciu) v maximálnej možnej výške z dôvodu, že existujú nedoplatky na DPH v inej obchodnej spoločnosti, s ktorou bol konateľ alebo spoločník spoločnosti BB construct osobne alebo majetkovo prepojený.



- NS odôvodnil polozenie prejudiciálnej otázky týkajúcej sa zásady *ne bis in idem* najmä neprimeranosťou výšky zábezpeky (500 000 €) k finančným možnostiam spoločnosti BB construct.
- SD na ňu odpovedal tak, že táto zábezpeka (kaucia) nepodlieha, napriek jej výške, zákazu *ne bis in idem* (rozs. z 26.10.2017, C-534/16, body 30-33).
- Prečo? Uvediem dôvody SD v širšom kontexte **judikatúry ESĽP** a **SD** týkajúcej sa *ne bis in idem*:





- **Zákaz *ne bis in idem*** sa vzťahuje na stíhanie al. potrestanie tej istej osoby, ak nastanú tieto dve podmienky:

- « **bis** » - existencia druhého konania (potrestania) po konečnom rozhodnutí a

- « **idem** » - totožnosť trestného činu.

>Judikátúra mala rôzne prístupy v otázke « o akú totožnosť ide ». O totožnosť « skutku » alebo o totožnosť « právnej kvalifikácie » tohto skutku?



- **Judikátúra ESLP** (čl.4 Protokolu 7 k EDĽP) :

- \*Gradinger proti Rakúsku, 23. 10. 1995

- \*Oliveira proti Švajčiarsku, 30. 7. 1998

- \*Franz Fischer proti Rakúsku, 29.5.2001

- \*Sergey Zolotukhin proti Rusku, 10.2. 2009

- \*A a B proti Nórsku , 15. 11. 2016

- \*Johannesson a i. proti Islandu, 18. 5. 2017

- \*Bjarni Armannsson proti Islandu, 16. 4. 2019



- Za « **činy trestnej povahy** » sa podľa čl. 6 ods. 1 EDĽP považujú aj činy, ktoré nie sú vo vnútroštátnom práve kvalifikované ako trestné činy, ale len ako správne, disciplinárne, daňové delikty (priestupky) atď., ak spĺňajú tri kritériá rozsudku Engel (rozs. ESLP z r.1976).
- Jedno a to iste protiprávne správanie « skutok » môže byť takto kvalifikované ako trestný čin, ale aj ako správny delikt (priestupok).



## Prvý prístup ESLP k « non bis in idem »

- Vec **Gradinger**: sťažovateľ spôsobil pod vplyvom alkoholu dopravnú nehodu, pri ktorej bol smrteľne zranený bicyklista.  
Najprv bol trestne odsúdený za zabitie z nedbanlivosti a potom na správnu pokutu za riadenie v opilosti.  
ESLP - čl. 4 Protokolu 7 **bol** porušený
  - ako kritérium sa uplatnila “**totožnosť skutku**” (obidve rozhodnutia boli založené na **rovnakom správaní** sa sťažovateľa).



## Druhý prístup ESLP k « non bis in idem »

- Vec **Oliveira**: Sťažovateľka dostala šmyk a po nárazoch do dvoch vozidiel spôsobila vodičovi vážne zranenie. Bola za to odsúdená na pokutu najprv za neprispôsobenie rýchlosti a potom v trestnom konaní aj za ublíženie na zdraví z nedbanlivosti.

ESLP - čl. 4 Protokolu 7 **nebol** porušený

- ako kritérium sa uplatnila “**rozdielna kvalifikácia**” tr. činov (typický prípad ideálneho súbehu trestných činov, čo nepatrí pod zákaz dvoch odsúdení).



## Tretí prístup ESLP k « non bis in idem »

- Vec **Franz Fischer**: sťažovateľ pri šoférovaní pod vplyvom alkoholu zabil cyklistu. Bol odsúdený najprv za priestupok (riadenie pod vplyvom alkoholu) a potom za tr. čin (zabitie z nedbanlivosti pod vplyvom alkoholu).

ESLP - čl. 4 Protokolu 7 **bol** porušený.

- bol dvakrát odsúdený za trestné činy síce s odlišným názvom, ale s rovnakým « **základným kvalifikačným prvkom** » (vplyv alkoholu).



- Rozsudok **Sergey Zolotukhin** zjednotil judikatúru:
- Zásada *ne bis in idem* “zakazuje stíhanie alebo odsúdenie za druhý trestný čin, pokiaľ je tento založený na **totožných** alebo **vo svojej podstate rovnakých skutočnostiach**.”
- Táto zásada sa uplatní vždy **na začiatku nového stíhania**, keď predchádzajúce oslobodenie alebo odsúdenie už nadobudlo právoplatnosť.
- Táto zásada má byť **zárukou proti novému stíhaniu**.



- Vo veci **A a B**, ktorá sa najviac dotýka našej témy, sťažovatelia neuviedli v daňovom priznaní údaje o všetkých príjmoch a tým znížili daňový základ a rozsah svojej daňovej povinnosti.
- V správnom konaní boli odsúdení na zaplatenie tzv. « **majorizácie dane** » (správnej pokuty) a v trestnom na trest odňatia slobody za **daňový podvod**. Najvyšší súd prihliadol na judikatúru **Sergey Zolotukhin** a z nej zdôraznil **možnosť predvídania** sťažovateľom oboch odsúdení.



- **ESLP** potvrdil tento záver Najvyššieho súdu.
- Zotrval na svojej judikatúre v otázkach kvalifikácie “majorizácie dane” ako veci “trestnej” podľa kritérií z rozsudku Engel s odôvodnením, že čl. 6 Dohovoru, ako aj čl. 4 jeho protokolu 7 týkajúci sa *ne bis in idem* sledujú rovnaký cieľ: **spravodlivé konanie**.
- Pokiaľ ide o pojem “opakovanie” (“**bis**”) trestného stíhania vo veciach **zmiešaných konaní** (paralelné správne konanie s trestným) uviedol nasledovne:



- Zásada *ne bis in idem* zakazuje « opakovanie » stíhania po konečnom (právoplatnom) rozhodnutí.
- Ak chýba takéto konečné rozhodnutie, potom chýba aj splnenie podmienky « bis », čo inými slovami znamená, že nejde o « opakovanie » stíhania v zmysle zásady *ne bis in idem* a teda takéto ďalšie stíhanie nie je zakázané.



- « Opakovanie » stíhania nie je zakázané ani vtedy, ak sa trestné stíhania (konania) dopĺňajú (kombinujú) tak, že ich možno považovať za jeden « integrovaný » celok.
- Na posúdenie, či ide o takýto « integrovaný » celok, ESLP používa kritérium « **dostatočne úzkej materiálnej a časovej súvislosti (väzby)** » medzi konaniami.



- Prostredníctvom tohto kritéria ESLP dovoľuje stíhať daňový “trestný čin” paralelne/následne v správnom a trestnom konaní.
- Zákaz « opakovania stíhania » (« bis ») obsiahnutý v zásade *ne bis in idem* sa teda **neuplatní** vtedy:
  - >ak dotknuté zmiešané (kombinované) konania sa dopĺňajú podľa tohto kritéria “dostatočne úzkej súvislosti (väzby)” v tom zmysle, že **obidva jeho prvky**, tak materiálne ako aj časový, **sa dodržali**<



CVRIA

- A naopak, zákaz « opakovania » (« bis ») sa **uplatní**, teda čl. 4 Protokolu 7 bude porušený, ak

>pri paralelne/následne vedenom stíhaní (potrestaní) v správnom a trestnom konaní **nebude** “dostatočne úzka **súvislosť** (väzba)” v časti “materiálneho” alebo “časového” prvku **medzi obidvoma zmiešanými** (kombinovanými) konaniami< (§ 134, rozs. ESLP vo veci **A** a **B** proti Nórsku).



CVRIA

- Existencia « *materiálnej súvislosti* » medzi konaniami bude daná, ak sa preukáže:
  - doplňujúci charakter účelu (cieľa) konaní;
  - predvídateľnosť postihovania «toho istého» správania v zmiešaných konaniach daňovníkom;
  - (podľa možnosti) spoločné vykonávanie dôkazov pri zisťovaní skutkového stavu veci;
  - proporcionálnosť všetkých uložených sankcií.



- Podmienka « časovej » súvislosti medzi konaniami vyžaduje:
  - aby dotknutá osoba nebola vystavená zbytočnej neistote a zdlhavosti konaní;
  - aby sa konania časovo príliš nepreťahovali;
  - aby každé väčšie « narušenie » časovej súvislosti medzi obidvoma konaniami, ktoré spôsobili v nich konajúce orgány, bolo riadne vysvetlené a odôvodnené.



- Rozsudok **Johannesson** je prvým rozsudkom, v ktorom ESĽP aplikoval princípy judikatúry **A** a **B** na zmiešané (správne a trestné) konania v daňovej veci.
- Je zaujímavý najmä z hľadiska, aký dôraz ESĽP kládol pri zmiešaných konaniach na splnenie podmienky « bis » podľa kritéria « dostatočne úzkej materiálnej a časovej súvislosti ».
- Jeho nedodržanie tu videl v týchto okolnostiach:





- Obe konania sa len sčasti prelínali: z dĺžky 9 rokov, ktorú sťažovatelia nezavinili, boli paralelne vedené len trochu viac ako rok;
- dôkazy sa zisťovali oddelene, polícia viedla samostatné vyšetrovanie, ktoré o 8 rokov predĺžilo trestné konanie oproti správne;
- Zmiešané konania, ktoré viedli daňové orgány a polícia a následne správne a trestné súdy, boli na sebe pri vykonávaní dokazovania značne nezávislé.



- V ostatnom rozsudku **Bjarni Armannsson** ESRP aplikoval rovnaké princípy judikatúry týkajúcej sa zmiešaných konaní (správneho a trestného) v daňovej veci, aké aplikoval vo veciach **A** a **B** a **Johannesson**.
- Aj v tejto veci vyslovil porušenie zákazu *ne bis in idem* podľa čl. 4 Protokolu 7 v dôsledku nedodržania « dostatočne úzkej materiálnej a časovej súvislosti » medzi konaniami a tým nesplnenia kritéria « bis ».



■ **Judikatúra Súdneho dvora (čl.50 Charty):**

- \*Åkerberg Fransson, C-617/10, 26.2.2013
- \*Taricco a i., C-105/14, 8.9.2015
- \*Orsi a Baldetti, C-217/15 a C-350/15, 5.4.2017
- \*M.A.S a M.B., C-42/17, 5.12.2017 (Taricco č.2)
- \*Menci, C-524/15, 20.3.2018
- \*Garlsson Real State a i., C-537/16, 20.3.2018
- \*Di Puma a Zecca, C-596/16 a C-597/16, 20.3.2018



- Pri výklade čl. 50 Charty Súdny dvor zohľadňuje judikatúru ESĽP k čl. 6 EDĽP a čl. 4 Protokolu 7.
- Posudzuje trestnoprávnu povahu stíhania a sankcií podľa kritérií ESĽP vo veci Engel (SD ich prvýkrát uplatnil v rozsudku Bonda, C-489/10, 5.6.2012).
- SD považuje **správnu pokutu** (majorizáciu splatnej dane, napr. o 30%, ktorá sa pridáva k jej zaplateniu) rovnako ako ESĽP za « trestnú » v zmysle čl. 50.
- Podľa judikatúry **Menci** (20. 3. 2018, C-524/15) je:



- kritériom na posúdenie existencie « toho istého porušenia » (« toho istého protiprávneho konania ») je kritérium « totožnosti skutkového stavu »;
- chápe sa pod tým « súbor konkrétnych okolností navzájom nerozlučiteľne spojených », ktoré viedli ku konečnému oslobodeniu alebo odsúdeniu dotknutej osoby;
- vnútroštátna právna kvalifikácia skutkového stavu a chránený právny záujem nie sú teda relevantné;



- Podľa judikatúry SD je kumulácia stíhaní a sankcií **obmedzením práva** podľa čl. 52 ods. 1 v spojení s čl. 50 Charty. Toto obmedzenie musí
  - byť ustanovené zákonom;
  - rešpektovať podstatu zákazu *ne bis in idem*;
  - zodpovedať cieľu všeobecného záujmu;
  - byť predvídateľné a kumuláciou zaťažovať dotknuté osoby len v miere nevyhnutnej na dosiahnutie cieľa;
  - pri druhej sankcii dbať na prísnosť všetkých sankcií.



- O rešpektovaní « podstaty » zásady *ne bis in idem* vo veci **Menci SD** konkrétne uviedol:  
« Vnútroštátna právna úprava umožňuje kumuláciu stíhaní a sankcií iba za taxatívne stanovených podmienok, čím sa zabezpečuje, že právo zaručené v článku 50 Charty sa ako také nespochybňuje. »
- O « komplementárnosti cieľov » kumulácie uviedol:  
« je skutočnosťou, že spornú kumuláciu konaní tvoria iné aspekty toho istého protiprávneho konania ».



- Podľa SD je úplne legitímne, že členský štát chce na jednej strane odrádzať od páchania a trestať akékoľvek porušenie, či už úmyselné alebo nie, predpisov o podávaní priznaní a výbere DPH uložením správnych sankcií a na druhej strane odrádzať od páchania a trestať závažné porušenia týchto predpisov, ktoré sú obzvlášť škodlivé pre spoločnosť a ktoré odôvodňujú prijatie prísnejších trestnoprávnych sankcií.



- Členské štáty teda disponujú slobodným výberom sankcií, aby zaručili úplné vybratie príjmov DPH.
- Sú preto oprávnené stanoviť režim stíhania a sankcií postihujúci porušenie v oblasti DPH jednorázovo, alebo viac rás kumuláciou stíhaní a sankcií.
- V prípade uloženia v poradí « druhej sankcie » za to isté porušenie (protiprávne konanie) sa musí dbať o to, aby prísnosť všetkých uložených sankcií neprekračovala závažnosť zisteného porušenia.



- SD pripustil vo veci **Menci** možnosť « nezávislého » vedenia kumulovaných konaní v záujme účinného a odstrašujúceho boja proti podvodom v oblasti DPH.
- Prihliadol na to, že vnútroštátny zákonodarca za závažnejšie porušenia dlžných súm DPH stanovil prísny trest odňatia slobody odôvodňujúci potrebu trestného stíhania v samostatnom konaní, teda v konaní, ktoré je nezávislé na správnom konaní s možnosťou uloženia sankcie trestnej povahy.



- Metódy v prístupe SD (dôraz na odôvodnenie « **obmedzenia práva** ») sú síce zjavne odlišné od ESLP (dôraz na « **bis** »), avšak samé osebe nemajú vplyv na to, že požiadavky - ktorým článok 50 Charty v spojení s jej článkom 52 ods. 1 podriaďuje prípadnú kumuláciu trestných a správnych stíhaní a sankcií trestnej povahy ako postihu za nezaplatenie DPH - zabezpečujú takú istú úroveň ochrany zásady *ne bis in idem*, ktorá je zaručená čl. 4 Protokolu 7 EDĽP (bod 62 rozsudku Menci).



Článok 50 Charty teda **nebráni** vnútroštátnej právnej úprave, ktorá umožňuje začať trestné stíhanie za nezaplatenie splatnej DPH v zákonných lehotách, hoci dotknutej osobe už bola za rovnaké skutky právoplatne uložená správna sankcia trestnej povahy, ak táto úprava

- sleduje cieľ všeobecného záujmu (akým je boj proti porušeniam v oblasti DPH) a kumulácia stíhaní a sankcií má komplementárne ciele,



- dbá na koordináciu kumulovaných konaní a sankcií tak, aby sa dodatočné bremeno, ktoré pre dotknuté osoby vyplýva zo súbehu týchto konaní, obmedzilo na prísne nevyhnutné minimum a
- stanovuje pravidlá tak, aby prísnosť všetkých uložených sankcií bola vo vzťahu k závažnosti predmetného porušenia obmedzená na to, čo je striktne nevyhnutné.



- Vo veci **Garlsson Real State SD** konštatoval, že právoplatné odsúdenie v trestnom konaní môže potláčať porušenie zákona (nedovolenú manipuláciu s trhom) účinne, primerane a s odrádzajúcim účinkom a preto pokračovanie v konaní o peňažnej správnej sankcii po právoplatnom odsúdení v trestnom konaní ide nad rámec toho, čo je nevyhnutne potrebné na dosiahnutie cieľa.
- Čl. 50 Charty preto bráni takejto kumulácii konaní.



- Spojené veci **Di Puma** a **Zecca** nastolili otázku, či konanie o peňažnej správnej sankcii trestnej povahy môže pokračovať v prípade, ak sa právoplatným oslobodzujúcim trestným rozsudkom konštatovalo, že skutky, ktoré odôvodnili začatie tohto správneho konania (porušenie právnej úpravy o obchodovaní s využitím dôverných informácií), neboli preukázané.
- Odpoveď SD bola na túto otázku negatívna, a to z tohto dôvodu:



- « Keďže existuje právoplatný oslobodzujúci trestný rozsudok konštatujúci absenciu prvkov porušenia, ktoré sa má podľa právnej úpravy sankcionovať, uvedené pokračovanie v konaní o peňažnej správnej sankcii trestnej povahy zjavne prekračuje z hľadiska **zásady proporcionality** to, čo je potrebné na dosiahnutie cieľa (chrániť integritu finančných trhov a dôveru verejnosti vo finančné nástroje). »





- Ak sa vrátíme k slovenskej veci **BB construct**, odpoveď SD na otázku týkajúcu sa zásady *ne bis in idem* bola jednoduchá, lebo **zjavne s vecou nesúvisí**.
- Totiž požiadavka zložiť zábezpeku (daňovú kauciu) nemá represívny účel, keďže je nesporné, že právnická osoba, ktorá žiada o registráciu, sa nedopustila žiadneho trestného činu a navyše
- cieľom dotknutého vnútroštátneho ustanovenia je len zabezpečiť riadny výber DPH v budúcnosti.



- Pokiaľ ide o dôvod (nemožnosť vyhnúť sa likvidačnej daňovej kaucii), ktorým odôvodnil Najvyšší súd polozenie otázky vo vzťahu k zákazu *ne bis in idem*, ani tento nemohol na tomto závere nič zmeniť. Totiž:
- « samotná skutočnosť, že zloženie tejto zábezpeky môže predstavovať výraznú záťaž pre novozaloženú právnickú osobu, v prejednávanej veci neumožňuje považovať uvedenú zábezpeku za trestnú sankciu na účely uplatnenia článku 50 Charty. »



CVRIA

Ďakujem za pozornosť