

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ondřeje Mrákoty a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **M. Š.,** zastoupený JUDr. Denisou Wesselsovou, advokátkou se sídlem Karola Śliwky 129/12, Karviná, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel,** se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě, pobočka v Olomouci, ze dne 18. 4. 2016, č. j. 65 Af 36/2014 - 38,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě, pobočka v Olomouci, ze dne 18. 4. 2016, č. j. 65 Af 36/2014 - 38, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím Celního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 9. 1. 2014, č. j. 469/2014-580000-12, bylo rozhodnuto o propadnutí 47 kartonů cigaret zn. CAMRI classic blend, neznačených tabákovou nálepkou, 6 kusů plastových nádob bez etiket o objemu 30 litrů s čirou kapalinou zapáchající po lihu, lihovost 85% (180 litrů) a osobního automobilu Škoda Superb, RZ X, VIN: X, které byly zajištěny rozhodnutím celního úřadu ze dne 8. 10. 2013, č. j. 53893-4/2013-580000-72.

[2] Proti rozhodnutí celního úřadu ze dne 9. 1. 2014 podal žalobce odvolání, které žalovaný (dále jen „stěžovatel“) rozhodnutím ze dne 25. 7. 2014, č. j. 11776-5/2014-900000-304.4, zamítl.

[3] Proti rozhodnutí stěžovatele podal žalobce žalobu u Krajského soudu v Ostravě, pobočka v Olomouci (dále jen „krajský soud“), který jí rozsudkem ze dne 18. 4. 2016, č. j. 65 Af 36/2014 - 38, vyhověl, rozhodnutí stěžovatele zrušil, věc mu vrátil k dalšímu řízení a uložil mu povinnost zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč do

30 dnů od právní moci rozsudku. Rozhodnutí stěžovatele bylo zrušeno z důvodu porušení zásady *ne bis in idem*. Podle krajského soudu je propadnutí výrobků a dopravního prostředku, který je dopravoval, sankcí za porušení zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v relevantním znění (dále jen „zákon o spotřebních daních"). Rozhodnutí o propadnutí výrobků a dopravního prostředku má represivní povahu a není na překážku vyměření daně, naopak vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit je na případné sankci za porušení evidenční povinnosti zcela nezávislý. Podle krajského soudu se v projednávané věci jedná o trestní věc ve smyslu Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (publ. pod č. 209/1992 Sb.; dále jen „Úmluva"). Žalobce byl kromě daňového řízení potrestán rovněž v trestním řízení, a to trestním příkazem Okresního soudu v Přerově ze dne 28. 5. 2014, č. j. 4 T 131/2014 - 92, který nabyl právní moci dne 14. 6. 2014 (dále jen „trestní příkaz ze dne 28. 5. 2014"). Krajský soud neměl pochyb o totožnosti skutku, pro který byl žalobce sankcionován v daňovém a rovněž v trestním řízení. Svým jednáním žalobce způsobil v obou případech zkrácení daně, následkem vytýkaného jednání bylo v obou případech porušení zájmu na řádném vyměření a placení daně. Existuje úplná shoda v události, jednání a následku. Postihem žalobce podle zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, v relevantním znění (dále jen „trestní zákoník"), byl vyčerpán celý skutek, neboť v rozhodnutí stěžovatele nelze dohledat žádný prvek, který by nebyl obsažen v již předcházejícím trestním rozhodnutí. Souběh nepřichází v úvahu, naopak došlo ke konzumaci protiprávního jednání žalobce podle zákona o spotřebních daních trestním (tj. přísnějším) řízením. Žalobce byl tedy trestán dvakrát za tentýž skutek, což je v rozporu s čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k Úmluvě a zásadou *ne bis in idem*, a tedy důvodem ke zrušení napadeného rozhodnutí stěžovatele.

II. Podstatný obsah kasační stížnosti, vyjádření žalobce

[4] Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[5] Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že podle krajského soudu se v posuzovaném případě jedná o kombinaci trestného činu podle § 240 odst. 1 trestního zákoníku a protiprávního deliktu podle zákona o spotřebních daních. Jak k tomuto názoru dospěl, z napadeného rozsudku ovšem nevyplývá. Dále krajský soud uvedl, že se jedná o trestní věc ve smyslu Úmluvy, přičemž má za to, že je zde dána totožnost skutku a došlo ke konzumpci protiprávního jednání žalobce podle zákona o spotřebních daních trestním řízením.

[6] Pro posouzení, zda se v daném případě jedná o trestní věc ve smyslu Úmluvy, je třeba podle stěžovatele zodpovědět následující otázky:

1) zda uložený postih měl trestní povahu ve smyslu Úmluvy,
2) zda věci, za které byl žalobce postižen, byly stejné (*idem*) a
3) zda šlo o dvě řízení (*bis*).

[7] Krajský soud konstatoval, že skutkové okolnosti se týkají téhož obviněného (žalobce) a jsou spjaty v čase a v místě. K uvedenému závěru však dospěl pouze na základě popisu skutku, jak je uveden ve výroku trestního příkazu a z popisu jednání uvedeného v odůvodnění rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků a dopravního prostředku.

[8] Žalobce byl odsouzen trestním příkazem ze dne 28. 5. 2014, a to za přečin zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby dle § 240 odst. 1 trestního zákoníku k trestu odnětí svobody v trvání 7 měsíců s podmíněným odkladem na 18 měsíců. V daňovém řízení bylo rozhodnuto o propadnutí dopravního prostředku podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. V odůvodnění rozhodnutí o propadnutí dopravního prostředku je popsáno, jak a kdy bylo zjištěno porušení evidenční povinnosti (tj. dopravovat vybrané výrobky s dokladem podle § 5 zákona o spotřebních daních), a to obdobným způsobem, jako v uvedeném trestním příkazu.

[9] Podle stěžovatele není pravomocné odsouzení pro spáchání přečinu zkrácení daně, poplatku a jiné podobné povinné platby dle § 240 odst. 1 trestního zákoníku způsobilé vytvořit překážku pozdějšího rozhodování v daňovém řízení o porušení evidenční povinnosti za obdobně popsané jednání. V dané věci se jedná o případ jednočinného souběhu (jedním skutkem je naplněno více skutkových podstat chránících rozdílné právní zájmy, mající tedy různý objekt). Přitom Evropský soud pro lidská práva (dále jen „ESLP“) konstatoval, že nejde o porušení čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 Úmluvy, jde-li o jednočinný souběh. Žalobce svým jednáním porušil jednak zájem na řádném placení daně (za což byl odsouzen v trestním řízení) a dále svým jednáním porušil povinnost dopravovat vybrané výrobky s dokladem dle § 5 zákona o spotřebních daních (o čemž bylo rozhodováno v daňovém řízení).

[10] Žalobci bylo v daňovém řízení uloženo opatření, které nemá trestní charakter, a proto nebyl porušen čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k Úmluvě. Ust. § 42 zákona o spotřebních daních je určeno vymezenému okruhu právnických a fyzických osob, které dopravují nebo skladují vybrané výrobky; neposkytuje přímo ochranu společenským zájmům, jak to výslovně v řadě ustanovení činí trestní zákoník. Předmětné ustanovení rovněž nezakládá odpovědnost za správní delikt; tomu neodpovídá ani jeho zařazení v systému zákona o spotřebních daních. *„Řízení o zajištěných vybraných výrobcích nebo dopravním prostředku“* nelze považovat za protiprávní delikt dle zákona o spotřebních daních, jak konstatoval krajský soud. Jedná se o daňové řízení *sui generis*, kde správce daně přijímá daňové opatření *in rem* v případě, kdy bylo prokázáno zacházení s vybranými výrobky způsobem uvedeným v § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

[11] V případě porušení evidenční povinnosti lze rozhodnout o propadnutí dopravního prostředku, který vybrané výrobky dopravoval, pokud není hodnota dopravního prostředku ve zjevném nepoměru k výši daně, která měla být vyměřena z vybraných výrobků, jež tento dopravní prostředek dopravoval. Uvedené však není trestní sankcí. V daném případě se ani nepřihlíží ke skutečnostem podle § 135zzh odst. 1 zákona o spotřebních daních (zabývajícím se stanovením výše ukládané sankce).

[12] Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku lze označit za zvláštní druh podvodu, kdy se pachatel snaží uvést správce daně v omyl tak, aby dosáhl snížení základu daně a následně také své vlastní daňové povinnosti. Jde o úmyslné vytvoření stavu, který daňovému subjektu umožní nepřiznat a nezaplatit daň ve správné výši. Toho lze docílit mj. nekonáním (nepodání daňového tvrzení a následná nesoučinnost se správcem daně). Sankce za trestný čin

zkrácení daně se vztahuje k úmyslnému jednání směřujícímu k daňovému podvodu. Od toho je nutné odlišit daňové opatření, které se v případě dopravy vybraných výrobků bez dokladu týká omisivního jednání spočívajícího v nesplnění evidenční povinnosti. Daňové opatření sleduje jiný cíl a není konkurencí k trestu za trestný čin zkrácení daně; skutek se může částečně překrývat. Skutková podstata trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku v žádném případě nepostihuje samotnou dopravu vybraných výrobků bez zákonem požadovaného dokladu. Trestní řízení pro trestný čin podle § 240 trestního zákoníku a daňové řízení o propadnutí dopravního prostředku podle § 42d zákona o spotřebních daních nejsou vedena stejným účelem, ani s využitím stejných mechanismů a prostředků. Z materiálního hlediska není řízení o zajištěném dopravním prostředku řízením vůbec.

[13] V rámci individualizace stanovení trestní sankce se zohledňuje druh daňového opatření, které je možné uložit v daňovém řízení. Tresty ukládané v trestním řízení se ukládají nad rámec možného opatření při správě spotřebních daní. Proto nebyl v trestním příkazu žalobci uložen možný trest propadnutí věci nebo jiné majetkové hodnoty. Rozhodnutí v trestním řízení tedy nelze považovat za překážku věci rozhodnuté. S ohledem na pojetí trestní sankce jako nástavby nad opatření při správě spotřebních daní lze za jediné správné řešení považovat jak uložení trestu, tak i opatření, které teprve společně dohromady kompletně postihnou porušení relevantních právních předpisů. Pokud by soud v trestním řízení uložil vedle trestu odnětí svobody rovněž trest propadnutí dopravního prostředku, věc by se zcela jistě neposoudila jako *ne bis in idem*; tím spíše to platí pro případ, kdy propadnutí dopravního prostředku bylo uloženo správcem daně v daňovém režimu. Založení konkurenčního vztahu mezi opatřením spočívajícím v propadnutí dopravního prostředku a trestem ve věci zkrácení daně by mohlo vést k potlačení ochrany veřejných zájmů ve prospěch zachování možnosti stíhat trestný čin zkrácení daně, což by bylo v rozporu s principem subsidiarity trestní represe.

[14] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[15] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že napadený rozsudek považuje za správný. Stěžovatel podle žalobce nesprávně argumentuje, že pravomocné odsouzení za trestný čin není způsobilé vytvořit překážku pozdějšího rozhodnutí v daňovém řízení. Rovněž nesprávně aplikuje pojem jednočinný souběh. Souběh je případ mnohosti trestných činů, které může pachatel spáchat jedním skutkem a naplnit skutkovou podstatu několika trestných činů. Nelze proto hovořit o jednočinném souběhu mezi celním deliktem a trestným činem. Propadnutí zabaveného zboží a motorového vozidla mělo jednoznačně sankční charakter, který žalobce postihl v jeho majetkové sféře. Žalobce se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že se v daném případě jednalo o kombinaci trestného činu podle trestního zákoníku a protiprávního deliktu podle zákona o spotřebních daních. Žalobci je známo, že celní úřady nepostupují ve všech zjištěných případech krácení spotřební daně stejně, neboť obvykle docházelo k vyměření spotřební daně a zabavení zboží, nikoliv k trestně-právnímu postihu a propadnutí mnohem vyšší majetkové hodnoty, než je hodnota celního deliktu. Podle žalobce by měla být kasační stížnost Nejvyšším správním soudem zamítnuta.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a za stěžovatele jedná zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů požadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[17] Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 9. 1. 2018, č. j. 5 Afs 104/2016 – 23, řízení o kasační stížnosti podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. přerušil z důvodu řízení probíhajícího u Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ve věci C-524/15, *Menci* (viz níže). Usnesením ze dne 14. 6. 2018, č. j. 5 Afs 104/2016 – 26, rozhodl zdejší soud o pokračování v řízení.

[18] Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[19] Kasační stížnost je důvodná.

[20] Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že ji podává z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy mj. z důvodu nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost nebo nedostatek důvodů. Jeho argumentace však spočívá v tvrzené nezákonnosti právního posouzení, tj. na důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[21] Podle § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních správce daně zajistí vybrané výrobky, popřípadě i dopravní prostředek, který je dopravuje, jestliže zjistí, že vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5 zákona o spotřebních daních (tj. dokladu o prokázání zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu).

[22] Podle § 42b odst. 1 zákona o spotřebních daních správce daně, který rozhodl o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, bezodkladně zahájí řízení, jehož cílem je prokázání, zda s vybranými výrobky bylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2 nebo zda dopravní prostředek takové výrobky dopravoval.

[23] Podle § 42c odst. 1 zákona o spotřebních daních správce daně rozhodne o uvolnění a) zajištěných vybraných výrobků, pokud se prokáže, že s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2, nebo b) dopravního prostředku, pokud se prokáže, že s vybranými výrobky, které tento dopravní prostředek dopravoval, nebylo zacházeno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1. Podle odst. 2 citovaného ustanovení správce daně může rozhodnout o uvolnění dopravního prostředku, je-li hodnota dopravního prostředku ve zjevném nepoměru k výši daně, která měla být vyměřena z vybraných výrobků, které byly zajištěny.

[24] Podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních pokud správce daně

nerozhodne o uvolnění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, rozhodne o jejich propadnutí v případě, že je vlastník těchto výrobků nebo dopravního prostředku znám. Podle odst. 2 je vlastníkem propadnutých nebo zabraných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku stát. Podle odst. 3 se s propadnutými nebo zabranými vybranými výrobky naloží způsobem stanoveným zvláštními právními předpisy nebo se tyto výrobky zničí; propadnuté nebo zabrané tabákové výrobky se zničí vždy. Zničení vybraných výrobků se provede na náklady původního vlastníka, popřípadě osoby, u níž byly vybrané výrobky zjištěny.

[25] Podle § 240 odst. 1 trestního zákoníku kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti.

[26] Podle § 53 odst. 1 trestního zákoníku stanoví-li trestní zákon za některý trestný čin několik trestů, lze uložit každý tento trest samostatně nebo i více těchto trestů vedle sebe. Vedle trestu, který stanoví trestní zákon za některý trestný čin, lze uložit i jiné tresty uvedené v § 52 (obsahujícím taxativní výčet druhů trestů, které může soud uložit za spáchané trestné činy - pozn. NSS). Nelze však uložit domácí vězení vedle odnětí svobody a obecně prospěšných prací, obecně prospěšné práce vedle odnětí svobody, peněžitý trest vedle propadnutí majetku a zákaz pobytu vedle vyhoštění.

[27] Podle § 70 odst. 1 trestního zákoníku soud uloží trest propadnutí věci, kterou pachatel získal trestným činem nebo jako odměnu za něj. Podle odst. 2 může soud uložit trest propadnutí věci, které bylo užito k spáchání trestného činu nebo která byla k spáchání trestného činu určena, nebo kterou pachatel, byť jen zčásti, nabyl za věc uvedenou v odstavci 1, pokud hodnota věci uvedené v odstavci 1 není ve vztahu k hodnotě nabyté věci zanedbatelná. Podle odst. 3 trest propadnutí věci může soud uložit, jen jde-li o věc náležející pachateli. Podle odst. 6 připadá propadlá věc státu.

[28] Podle čl. 39 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) jen zákon stanoví, které jednání je trestným činem a jaký trest, jakož i jaké jiné újmy na právech nebo majetku, lze za jeho spáchání uložit.

[29] Podle čl. 40 odst. 5 Listiny nikdo nemůže být trestně stíhán za čin, pro který již byl pravomocně odsouzen nebo zproštěn obžaloby. Tato zásada nevylučuje uplatnění mimořádných opravných prostředků v souladu se zákonem.

[30] Podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy má každý právo na to, aby jeho záležitost byla spravedlivě, veřejně a v přiměřené lhůtě projednána nezávislým a nestranným soudem zřízeným zákonem, který rozhodne o jeho občanských právech nebo závazcích nebo o oprávněnosti jakéhokoli trestního obvinění proti němu.

[31] Podle čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 Úmluvy 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

pokračování

státu.

[32] Podle čl. 50 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina EU“) nikdo nesmí být stíhán nebo potrestán v trestním řízení za čin, za který již byl v Unii osvobozen nebo odsouzen konečným trestním rozsudkem podle zákona.

[33] Podle čl. 52 odst. 1 Listiny EU každé omezení výkonu práv a svobod uznaných touto listinou musí být stanoveno zákonem a respektovat podstatu těchto práv a svobod. Při dodržení zásady proporcionality mohou být omezení zavedena pouze tehdy, pokud jsou nezbytná a pokud skutečně odpovídají cílům obecného zájmu, které uznává Unie, nebo potřebě ochrany práv a svobod druhého.

[34] Mezi účastníky není sporný skutkový stav, tedy že žalobce dne 8. 10. 2013 přepravoval v osobním automobilu zn. Škoda Superb celkem 9400 cigaret zn. CAMRI Classic Blend, balených v krabičkách po 20 kusech, a 180 litrů tekutiny v 6 plastových kanystrech o objemu 30 litrů s obsahem 85% etanolu, přičemž na výzvu kontrolní hlídky celního úřadu nepředložil doklad prokazující zdanění zmíněných výrobků či jejich oprávněné nabytí bez daně. Ze správního spisu plyne, že rozhodnutím celního úřadu ze dne 8. 10. 2013 byly uvedené vybrané výrobky a osobní automobil zajištěny v souladu s § 42 zákona o spotřebních daních. Následně správce daně zjistil, že v důsledku popsaného jednání vznikla žalobci daňová povinnost ve výši 64 952 Kč na spotřebních daních a 13 640 Kč na dani z přidané hodnoty.

[35] Vzhledem k tomu, že předmětem posouzení je otázka, zda byl žalobce potrestán dvakrát (*bis*) za totéž jednání (*idem*), Nejvyšší správní soud níže uvádí obsah dotčených rozhodnutí s důrazem na popis skutku v nich učiněný.

[36] Rozhodnutím celního úřadu ze dne 9. 1. 2014, č. j. 469/2014-580000-12, bylo rozhodnuto o propadnutí 47 kartonů cigaret zn. CAMRI classic blend, neznačených tabákovou nálepkou, 6 kusů plastových nádob bez etiket o objemu 30 litrů s čirou kapalinou zapáchající po lihu, lihovost 85% (180 litrů) a osobního automobilu Škoda Superb, RZ X, VIN: X, které byly zajištěny rozhodnutím celního úřadu ze dne 8. 10. 2013, č. j. 53893-4/2013-580000-72. Stalo se tak z důvodu, že dne 8. 10. 2013 bylo pracovníky celního úřadu zastaveno na odstavné ploše za obcí Polom na silnici č. I/48 ve směru na Olomouc osobní vozidlo zn. Škoda Superb, r.z. X, které řídil žalobce, jenž byl jeho vlastníkem. Při kontrole bylo zjištěno, že v ložném prostoru uvedeného vozidla se nachází dvě papírové krabice, které obsahovaly 47 kartonů (9400 ks) cigaret zn. Camri Classic Blend neznačených tabákovou nálepkou a 6 kusů plastových nádob bez etiket o objemu 30 litrů s čirou kapalinou zapáchající po lihu (180 litrů), které dle vyjádření žalobce obsahovaly 90% líh. Žalobce přitom přes výzvu pracovníků celního úřadu *nepředložil doklad prokazující zdanění* zmíněných výrobků dle § 5 zákona o spotřebních daních či jejich oprávněné nabytí bez daně dle § 6 téhož zákona, přičemž tyto nebyly vzhledem k překročení množstevního limitu dle § 4 odst. 5 písm. c) zákona o spotřebních daních, určeny pro osobní spotřebu. Odvolání žalobce proti uvedenému rozhodnutí celního úřadu bylo zamítnuto nyní napadeným rozhodnutím stěžovatele ze dne 25. 7. 2014.

[37] Žalobce byl dále trestním příkazem Okresního soudu v Přerově ze dne 28. 5. 2014,

č. j. 4 T 131/2014 – 92, uznán vinným, že dne 8. 10. 2013 kolem 6:40 hodin u obce Polom, okres Přerov, na silnici č. I/48 ve směru na Olomouc *přepravoval* ve svém osobním motorovém vozidle zn. Škoda Superb, r.z. X, celkem 9400 cigaret zn. Camri Classic Blend, balených v papírových krabičkách po 20 kusech, a 180 litrů lihu v 6 plastových kanystrech o objemu 30 litrů s obsahem 85% etanolu, což u obojí komodity představuje objem výrazně převyšující maximální množství povolené pro osobní spotřebu uvedené v § 4 odst. 5 zákona o spotřebních daních, přičemž jej kontrolovala hlídka celního úřadu, které *nepředložil doklad prokazující zdanění* zmíněných výrobků dle § 5 zákona o spotřebních daních či jejich oprávněné nabytí bez daně dle § 6 téhož zákona, v důsledku provedené celní kontroly mu přitom vznikla s odkazem na § 4 odst. 1 písm. f) a § 9 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních daňová povinnost ve výši 64 952 Kč na spotřebních daních a ve výši nejméně 13 460 Kč na dani z přidané hodnoty, jejímuž splnění se svým jednáním vyhýbal, a způsobil tak škodu České republice – Generálnímu ředitelství cel a Generálnímu finančnímu ředitelství – nejméně ve výši 78.592 Kč, tedy ve větším rozsahu zkrátil daň, čímž spáchal přečin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 trestního zákoníku, a za to byl odsouzen podle § 240 odst. 1 trestního zákoníku k trestu odnětí svobody v trvání sedmi měsíců. Podle § 81 odst. 1 trestního zákoníku byl výkon trestu žalobci podmíněně odložen a podle § 82 odst. 1 trestního zákoníku byla žalobci stanovena zkušební doba v trvání osmnácti měsíců. Dále bylo žalobci podle § 82 odst. 2 trestního zákoníku uloženo, aby ve zkušební době podle svých sil uhradil dlužnou daň z přidané hodnoty.

[38] V obou shora popsaných případech je tedy protiprávní jednání žalobce shodně spatřováno v tom, že přepravoval uvedené vybrané výrobky a při kontrole pracovníky celního úřadu nepředložil doklad prokazující jejich zdanění či jejich oprávněné nabytí bez daně. Nejvyšší správní soud tedy k napadenému rozhodnutí stěžovatele konstatuje, že žalobce byl také za totéž (*idem*) jednání v rámci jiného řízení trestním soudem (*bis*) uznán vinným trestním příkazem ze dne 28. 5. 2014 z přečinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 trestního zákoníku.

[39] V projednávané věci je proto třeba posoudit, zda napadené rozhodnutí stěžovatele o propadnutí výše uvedeného zajištěného zboží a osobního automobilu není v rozporu se zásadou *ne bis in idem* a čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy, resp. čl. 50 Listiny EU.

[40] K tomu je namístě se nejprve zabývat tím, zda propadnutí zajištěného zboží a dopravního prostředku (osobního automobilu) podle § 42d zákona o spotřebních daních je sankcí za porušení zákona o spotřebních daní. Nejvyšší správní soud konstatuje, že z § 42, § 42b, § 42c a § 42d zákona o spotřebních daních plyne, že propadnutí věcí podle citovaného zákona je úzce spjato se zajištěním vybraných výrobků a dopravního prostředku užitého k jejich převozu. Správce daně totiž může rozhodnout o propadnutí věci anebo dopravního prostředku pouze tehdy, byly-li dříve zajištěny (např. z důvodu absence nezbytných dokladů o zdanění) a zároveň nebyly naplněny důvody pro jejich uvolnění. V rozsudku ze dne 11. 3. 2015, č. j. 3 Afs 170/2014 - 35, publ. pod č. 3263/2015 Sb. NSS (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), Nejvyšší správní soud uvedl: „*Ustanovení § 42 zákona o spotřebních daních* [týkající se zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku - pozn. NSS] *není výslovně koncipováno jako norma zakládající odpovědnost za správní delikt a neodpovídá tomu*

ani zařazení § 42 v systému zákona. Správní delikty v oblasti spotřebních daní jsou totiž uvedeny v části šesté zákona. Přes systematickou nedůslednost je však sankční charakter ustanovení zřejmý a dovodila ho i judikatura (srov. např. nález Ústavního soudu z 12. 12. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 31/08, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze 7. 2. 2013, č. j. 9 Afs 183/ 2007 - 105). Sankční charakter ustanovení jeho výklad ovlivňuje tím, že musí odpovídat základním principům (zásadám) správního trestání, kterými jsou zásada zákonnosti, zásada subsidiarity trestního postihu, zásada rovnosti před zákonem, zásada řádného zákonného procesu, zásada ne bis in idem a zásada presumpce neviny (srov. Hendrych, D. a kol. Správní právo. Obecná část. 7. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 441 a násl.)." V rozsudku ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 Afs 12/2010 - 107, publ. pod č. 2054/2010 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud uvedl, že rozhodnutí o propadnutí zajištěných vybraných výrobků (a případně též dopravního prostředku, který je dovážel) podle § 42d zákona o spotřebních daních je majetkovou sankcí za porušení zákona o spotřebních daních (resp. za daňový delikt); „*stát zde trestá vlastníka předmětných výrobků podléhajících spotřební dani především za nedodržení evidenčních povinností specifikovaných v § 5, § 6 a dalších zákona o spotřebních daních.*" (srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 10 Afs 148/2014 - 70, bod [36], a ze dne 27. 2. 2013, č. j. 7 Afs 55/2012 - 23.) S ohledem na výše uvedené nemá zdejší soud pochyb o tom, že propadnutí zajištěných výrobků nebo dopravního prostředku je správně právní (resp. daňovou) sankcí.

[41] V nyní projednávané věci je tedy také nutné zhodnotit, zda rozhodnutí celního úřadu o propadnutí vybraných výrobků a dopravního prostředku je sankcí trestního charakteru ve smyslu čl. 6 Úmluvy. S ohledem na podstatu věci je třeba mít na paměti judikaturu Nejvyššího správního soudu, Nejvyššího soudu a v neposlední řadě ESLP, zejména usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, publ. pod č. 3348/2016 Sb. NSS, rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 15. 11. 2016, *A a B v. Norsko*, č. 24130/11 a č. 29758/11, usnesení velkého senátu trestního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, č. j. 15 Tdo 832/2016 – 126, a rozsudek ESLP ze dne 18. 5. 2017, *Johannesson a ostatní v. Island*. Citované judikáty se zabývají otázkou daňového penále, jeho trestním charakterem a možným porušením zásady *ne bis in idem* jeho vyměřením, přičemž shrnují řadu obecných východisek pro posouzení trestního charakteru sankce a případného porušení zásady *ne bis in idem*.

[42] Nyní projednávaná věc se ovšem týká propadnutí vybraných výrobků a dopravního prostředku podle zákona o spotřebních daních. V této souvislosti nelze ani přehlédnout, že do určité míry došlo k rozvinutí této judikatury (resp. jejímu překonání) rozsudkem velkého senátu Soudního dvora ze dne 20. 3. 2018, *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197 (dále jen „rozsudek *Menci*"). Uvedenou judikaturu proto nelze z těchto důvodů na daný případ bez dalšího aplikovat, jakkoliv je třeba dbát jejích východisek, jak níže rozvedeno.

[43] Podle rozsudku velkého senátu ESLP ze dne 15. 11. 2016, *A a B v. Norsko*, § 132, týkajícího se daňového penále, tak kumulace stíhání a daňových a trestních sankcí, kterými se trestá totéž porušení daňového zákona, neporušuje zásadu *ne bis in idem* zakotvenou v článku 4 Protokolu č. 7 Úmluvy, pokud dotčená daňová a trestní řízení mají dostatečně úzkou věcnou a časovou souvislost. ESLP v citovaném rozsudku rovněž zdůraznil, že nelze připustit, aby argumentace zásadou *ne bis in idem* byla manipulativně využita k zajištění

beztrestnosti osoby. V rozsudku ze dne 18. 5. 2017, *Johannesson a ostatní v. Island*, č. 22007/11, opět týkajícího se daňového penále, ESLP zopakoval, že k tomu, aby nedošlo k porušení článku 4 Protokolu č. 7 Úmluvy, je třeba kumulativně splnit podmínku dostatečné věcné a časové spojitosti obou řízení. Dodal však, že při zkoumání věcné spojitosti mezi řízeními je namístě zohlednit čtyři základní kritéria: (i) zda řízení sledovala odlišný nebo vzájemně se doplňující účel, (ii) zda byla souběžně vedená řízení pro účastníky právně i fakticky předvídatelným důsledkem daňového deliktu, (iii) zda byla vedena tak, aby se v nejzazší míře zabránilo dvojímu shromažďování a hodnocení důkazů, a (iv) zda sankce uložená v jednom řízení byla zohledněna v druhém řízení tak, aby bylo zajištěno, že souhrn uložených sankcí není nepřiměřeně tíživý. Z rozsudků ESLP ze dne 16. 6. 2009, *Ruotsalainen v. Finsko*, č. 13079/03, zejm. body 46 a 47, nebo ze dne 24. 2. 1994, *Bendenoun v. Francie*, č. 12547/86), dále plyne, že při ukládání sankce je nezbytné zabývat se nejen jejím deklarovaným účelem, ale také její materiální povahou, faktickým účinkem a přiměřeností vzhledem k okolnostem daného případu.

[44] Aplikací čl. 50 Listiny EU v případě kumulace trestního a správního (daňového) řízení se v poslední době zabýval také velký senát Soudního dvora v již zmíněném rozsudku *Menci*. Soudní dvůr konstatoval, že *„článek 50 Listiny musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle níž může být trestní stíhání zahájeno proti osobě za nezaplacení splatné DPH v zákonné lhůtě, ačkoli této osobě již byla za stejné skutky pravomocně uložena správní sankce trestněprávní povahy ve smyslu tohoto článku 50, za podmínky, že tato právní úprava*

- *sleduje cíl obecného zájmu, který může odůvodnit takovou kumulaci stíhání a sankcí, totiž boj proti protiprávním jednáním v oblasti DPH, přičemž tato stíhání a tyto sankce musejí mít komplementární cíle,*
- *obsahuje pravidla zajišťující koordinaci omezující dodatečné zatížení, které pro dotyčné osoby vyplývá ze souběhu těchto řízení, na to, co je přísně nezbytné, a*
- *stanoví pravidla, která umožňují zajistit, aby přísnost všech uložených sankcí byla omezena na to, co je přísně nezbytné ve vztahu k závažnosti dotyčného protiprávního jednání.*

Vnitrostátnímu soudu přísluší s ohledem na všechny okolnosti původního řízení zajistit, aby zatížení vyplývající konkrétně pro dotyčnou osobu z použití vnitrostátní právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení, a z kumulace stíhání a sankcí, kterou tato vnitrostátní právní úprava umožňuje, nebylo nadměrné vzhledem k závažnosti spáchaného protiprávního jednání.“

[45] Soudní dvůr v rozsudku *Menci* rovněž konstatoval, že požadavky, kterým čl. 50 ve spojení s čl. 52 odst. 1 Listiny EU podřizuje případnou kumulaci trestních stíhání, jakož i správních stíhání a sankcí trestněprávní povahy, zajišťují takovou úroveň ochrany zásady *ne bis in idem*, která neporušuje úroveň, jež je zaručena v článku 4 Protokolu č. 7 Úmluvy, tak jak jej vykládá ESLP.

[46] Jakkoliv se rozsudek *Menci* týká daně z přidané hodnoty, jeho závěry jsou zobecnitelné a aplikovatelné také v oblasti spotřební daně. Obě uvedené daně jsou totiž nepřímými daněmi, jejichž úprava je harmonizována předpisy Evropské unie, přičemž některé principy a pravidla jsou oběma daním společné (jak předpokládá např. čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118/ES ze dne 16. 12. 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS).

[47] Rozsudek *Menci* (v němž Soudní dvůr vychází také z výše citované judikatury ESLP) přitom stanovuje pravidla pro možnou kumulaci správních (daňových) a trestních řízení a sankcí. Nejvyšší správní soud z něj tedy v projednávané věci vycházel a hodnotil, zda byla naplněna veškerá výše uvedená kritéria rozhodná pro posouzení souladu napadených rozhodnutí správce daně a stěžovatele se zásadou *ne bis in idem*.

[48] V obecné rovině lze úvodem poznamenat, že kumulace rozhodnutí správce daně o propadnutí zajištěných výrobků nebo dopravního prostředku dle § 42d zákona o spotřebních daních se sankcemi uloženými v jiných řízeních (*bis*) za totéž protiprávní jednání (*idem*), například v podobě daňového penále či trestu podle trestního zákoníku, není *a priori* vyloučena, jsou-li splněny podmínky zajištění takové úrovně ochrany zásady *ne bis in idem*, která neporušuje úroveň, jež je zaručena v článku 4 Protokolu č. 7 Úmluvy, jak byly formulovány v judikatuře Soudního dvora a ESLP.

[49] Z hlediska prvního kritéria vysloveného v rozsudku *Menci* Nejvyšší správní soud konstatuje, že právní úprava propadnutí zajištěných výrobků a dopravního prostředku podle zákona o spotřebních daních, stejně jako postih trestného činu krácení daně podle trestního zákoníku, sledují legitimní cíle obecného zájmu. Stát totiž na jedné straně dbá na odrazování a trestání jakéhokoli porušení (ať už úmyslného nebo neúmyslného) předpisů o přiznání a výběru daně (spotřební či z přidané hodnoty) ukládáním správních sankcí, a na druhé straně na odrazování od páchání a trestání závažných porušení těchto předpisů, které jsou zvláště škodlivé pro společnost a odůvodňují přijetí přísnějších trestních sankcí (viz bod [44] rozsudku *Menci*). V projednávané věci je také třeba zdůraznit, že v trestním řízení byl žalobci uložen podmíněný trest odnětí svobody, jenž má znatelnou represivní funkci, zatímco ve správním (daňovém) řízení bylo rozhodnuto o propadnutí zajištěných nezdaněných výrobků a vozidla použitého k jejich přepravě; účel tohoto propadnutí je však odlišný od účelu trestu uloženého v trestním řízení (podrobněji viz níže).

[50] Druhé a třetí kritérium rozsudku *Menci* vyžadují zajištění koordinace omezující dodatečné zatížení, které pro osobu vyplývá ze souběhu řízení, na to, co je přísně nezbytné, a dále proporcionalitu všech uložených sankcí vzhledem k závažnosti dotyčného protiprávního jednání. Soudní dvůr (v bodě [46] rozsudku *Menci*) konstatoval, že zásada proporcionality *„vyžaduje, aby kumulace stíhání a sankcí stanovených vnitrostátní právní úpravou, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, nepřekročila meze toho, co je přiměřené a nezbytné k dosažení legitimních cílů sledovaných dotčenou právní úpravou, přičemž se rozumí, že pokud se nabízí volba mezi více přiměřenými opatřeními, je třeba zvolit nejméně omezující opatření a způsobené nevýhody nesmějí být nepřiměřené vzhledem ke sledovaným cílům.* [...] *proporcionalita vnitrostátní právní úpravy* [...] *nemůže být zpochybněna pouze skutečností, že se dotyčný členský stát rozhodl stanovit možnost takové kumulace, neboť jinak by byl tento členský stát zbaven svobody této volby.“* Ve vnitrostátní právní úpravě tedy musí být stanovena jasná a přesná pravidla umožňující jednotlivci předvídat, které úkony mohou být předmětem kumulace stíhání a sankcí. Při posouzení druhého a třetího kritéria rozsudku *Menci* je třeba vycházet rovněž z povahy a funkce jednotlivých řízení a sankcí.

[51] Ústavností a přiměřeností § 42 a § 42d zákona o spotřebních daních se Nejvyšší

správní soud zabýval již dříve. V rozsudku ze dne 18. 2. 2016, č. j. 10 Afs 223/2015 - 43, konstatoval, že také ve vztahu k citovanému ustanovení lze *„upozornit zejména na nález Ústavního soudu ze dne 30. 7. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 37/11 (N 136/70 SbNU 263; 299/2013 Sb.), který se zabýval přiměřeností sankce propadnutí věci podle § 135d odst. 1 zákona o spotřebních daních* [ve znění do 31. 12. 2018 - pozn. NSS]. *Ústavní soud zde konstatoval, že přiměřenost napadené majetkové sankce by „Ústavní soud mohl v rámci abstraktní kontroly přezkoumávat pouze z hlediska jejího případného likvidačního nebo „rdousícího" účinku. Důvod k tomu, aby Ústavní soud v rámci abstraktní kontroly právní normy konstatoval protiústavnost majetkové sankce určitého druhu, by byl dán pouze tehdy, kdyby daný druh sankce měl vždy, tedy za jakýchkoli skutkových okolností likvidační nebo „rdousící" účinek" (viz body 63 a 64 nálezu).* […] *Lze tedy uzavřít, že § 42d odst. 1 zákona o spotřebních daních není ve světle závěrů Ústavního soudu protiústavní. Ústavní soud v tomto nálezu dále konstatoval, že uložení sankce propadnutí věci by mohlo být protiústavní v konkrétním případě. Příslušnému správnímu orgánu a stejně tak soudu je při rozhodování o uložení této sankce zachována možnost v každém jednotlivém případě „zohlednit kromě závažnosti deliktu a okolností jeho spáchání i majetkové poměry odpovědného subjektu a případně tuto sankci neuložit" (bod 66 nálezu). Ústavní soud jasně vyslovil, že povinnost zvažovat nepřiměřenost, tedy dopady této sankce na majetkovou podstatu odpovědného subjektu či do samotné podstaty a smyslu práva podnikat podle čl. 26 odst. 1 Listiny, vyplývá přímo z ústavního pořádku. Absenci výslovného ustanovení o správním uvážení o této otázce v zákoně nelze vykládat tak, že zákonodárce měl v úmyslu vyloučit povinnost správních orgánů dbát ústavně zaručených základních práv; takový výklad by nebylo možné považovat za ústavně konformní (srov. body 67 a 68 nálezu). „Posoudit protiústavnost aplikace této sankce v konkrétním případě z výše naznačených hledisek je oprávněn samotný správní orgán, resp. obecný soud", uvedl Ústavní soud."*

[52] Z hlediska povahy a funkce má sankce propadnutí zajištěných výrobků nebo dopravního prostředku dle zákona o spotřebních daních společné i odlišné znaky s tresty ukládanými v trestním řízení (§ 52 odst. 1 trestního zákoníku), zejména pak s (na první pohled obdobným) trestem propadnutí věci podle § 70 trestního zákoníku. Společnou vlastností je jejich generálně preventivní účinek, neboť mají odradit od nedovoleného jednání, a to nejen samotnou jednající osobu. Naopak, primární funkcí propadnutí zajištěných výrobků a dopravního prostředku není vyvolat odstrašující a represivní účinek, jež jsou příznačné pro trestní právo (tedy také pro trest odnětí svobody uložený žalobci trestním příkazem ze dne 28. 5. 2014). Podstatným účelem zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku a jejich případného propadnutí dle § 42 a § 42d zákona o spotřebních daních je zamezit porušování tzv. evidenční povinnosti a regulovat distribuci a spotřebu výrobků podléhajících spotřební dani, jak plyne ze závěru Nejvyššího správního soudu vysloveného v rozsudku ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 Afs 12/2010 - 107, publ. pod č. 2054/2010 Sb. NSS: *„V případě řízení podle § 42 zákona o spotřebních daních je protiprávním jednáním porušení evidenční povinnosti povinným subjektem (odst. 2 tohoto ustanovení) a tím, že zákonodárce porušení této povinnosti sankcionoval zásahem do vlastnického práva k nim, vyjádřil jeho závažnost a společenskou nebezpečnost. Účelem ustanovení je, jak je rozebráno výše, zabránění distribuce a spotřeby vybraných výrobků bez daně. Zajištěním pochybných vybraných výrobků do doby, než bude jejich právní režim postaven najisto, s možností následně rozhodnout o jejich propadnutí, má správce daně efektivní nástroj k tomu zabránit distribuci a spotřebě těchto výrobků."* Propadnutí zajištěných věcí a dopravního prostředku dle zákona o spotřebních daních je tedy třeba vnímat nejen jako

sankci, ale také jako opatření a efektivní nástroj v rukou správce daně, který je spolu s možností rozhodnout o zajištění vybraných výrobků významným institutem zabraňujícím nakládání s výrobky, u nichž je třeba postavit najisto jejich právní režim a kontrolovat a sledovat jejich distribuci. Spotřební daň je totiž uvalena na výrobky, na jejichž regulaci má stát z vícerých důvodů zájem (například s ohledem na jejich vliv na životní prostředí a veřejné zdraví reguluje množství jejich spotřeby, prověřuje jejich jakost, atp.).

[53] Na základě výše uvedeného lze učinit dílčí závěr, že účel propadnutí zajištěných výrobků nebo dopravního prostředku se významně liší od podstaty trestů ukládaných v trestním řízení (§ 52 odst. 1 trestního zákoníku), jimž je vlastní zejména odstrašující a represivní účinek.

[54] Z hlediska proporcionality dopadů sankce na pachatele protiprávního jednání je třeba vedle výše uvedených skutečností zdůraznit charakter věcí, u nichž lze sankci jejich propadnutí uložit. Nejedná se o jakoukoliv věc ve vlastnictví pachatele; vždy se musí jednat o věci, které byly předmětem protiprávního jednání (zde nezdaněné dopravené výrobky), nebo k němu byly užity (vozidlo přepravující nezdaněné výrobky). Ve vztahu k propadnutí zajištěného dopravního prostředku je namístě poukázat rovněž na § 42c odst. 3 zákona o spotřebních daních, podle něhož správce daně může rozhodnout o uvolnění dopravního prostředku, je-li hodnota dopravního prostředku ve zjevném nepoměru k výši daně, která měla být vyměřena z vybraných výrobků, jež byly zajištěny. Správní orgány tedy zvažují veškeré relevantní okolnosti případu, včetně přiměřenosti dopadů sankce na majetkovou podstatu odpovědné osoby.

[55] Za podstatnou považuje Nejvyšší správní soud také skutečnost, že sankci propadnutí věci podle zákona o spotřebních daních lze uložit pouze tehdy, je-li protiprávně jednající osoba jejím vlastníkem. Z uvedeného důvodu nemůže dojít k situaci, že by propadnutí téže věci bylo uloženo ve správním (daňovém) i trestním řízení. Pokud by tedy dříve bylo pravomocně rozhodnuto o propadnutí věci v trestním řízení, správce daně již nemůže rozhodnout o propadnutí téže věci, neboť věc by již nebyla vlastnictvím protiprávně jednající osoby. Tentýž princip se uplatní v trestním řízení. Trest propadnutí věci podle trestního zákoníku lze uložit, jen jde-li o věc náležející pachateli (§ 70 odst. 3 trestního zákoníku). Pokud by o propadnutí věci protiprávně jednající osoby pravomocně rozhodl správce daně, stává se vlastníkem věci stát (viz § 42d odst. 2 zákona o spotřebních daních) a soud by tak v trestním řízení rovněž nemohl uložit trest propadnutí téže věci, jelikož by již pachateli nenáležela.

[56] Vzhledem k uvedenému se sankce propadnutí zajištěných výrobků nebo dopravního prostředku Nejvyššímu správnímu soudu jeví v obecné rovině jako přiměřená povaze protiprávního jednání, jehož je důsledkem (s tím, že v případě rozhodnutí o propadnutí dopravního prostředku musí správce daně v konkrétním případě dále posoudit přiměřenost takového opatření ve smyslu § 42c odst. 3 zákona o spotřebních daních – viz výše). Propadnutí zajištěných výrobků (v dané věci neznačených a nezdaněných cigaret a lihu) nebo dopravního prostředku (v dané věci osobního automobilu užitého pro převoz zboží) dle § 42d zákona o spotřebních daních je na místě i tehdy, pokud by již byla uložena jiná sankce za předmětné jednání, například v podobě daňového penále či trestu podle

trestního zákoníku (v nyní projednávané věci podmíněného trestu odnětí svobody). Naopak opačný přístup by byl zjevně v rozporu s legitimním cílem předmětné právní úpravy, veřejným zájmem na regulaci vybraných výrobků a v daném případě rovněž veřejným zájmem na prevenci škodlivého jednání a jeho následků, včetně možného ohrožení veřejného zdraví.

[57] V rámci hodnocení pravidel zajišťujících koordinaci sankcí ukládaných ve správním (daňovém) řízení a trestů ukládaných v řízení trestním je dále třeba v nyní projednávané věci odkázat rovněž na § 9 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním, v relevantním znění, a § 99 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění, jež stanoví pravidla posuzování otázek, které se mohou vyskytnout v trestním či správním (daňovém) řízení a již byly pravomocně rozhodnuty jiným orgánem (tzv. předběžné otázky). Z citovaných ustanovení plyne, že správní (daňové) orgány a soudy v trestním řízení jsou v rámci své rozhodovací činnosti povinny zohledňovat existující pravomocná rozhodnutí jiných orgánů, například právě rozhodnutí jiného orgánu o propadnutí určité věci pachatele. Rovněž uvedené pravidlo přispívá k tomu, aby veškeré postihy a opatření uplatněné vůči protiprávně jednající osobě byly celkově proporcionální ve vztahu ke spáchanému jednání a jeho následku a případně se vzájemně s ohledem na okolnosti konkrétní věci doplňovaly.

[58] Ačkoliv tedy v nyní projednávané věci došlo k uložení dvou sankcí v různých řízeních (*bis*) za totéž (*idem*) protiprávní jednání žalobce, je zřejmé, že sledovaly komplementární (vzájemně se doplňující) cíle, neboť postihovaly jiné aspekty posuzovaného jednání žalobce. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že výše popsaná logická provázanost kumulativně vedených (správního, resp. daňového a trestního) řízení, povaha věcí, jež mohou být stiženy sankcí či trestem propadnutí dotčených věcí, a vázanost orgánů veřejné moci pravomocnými rozhodnutími jiných orgánů svědčí o dodržení zásad proporcionality a komplementarity v rámci dotčené právní úpravy. Z výše citovaných ustanovení dostatečným a určitým způsobem vyplývá, za jakých okolností může dojít ke kumulaci uvedených řízení a uložení předmětných sankcí. Žalobce si byl (resp. měl být) vědom rizika, že jeho nedovolené jednání může mít následky dle trestních a daňových předpisů a uvedené riziko nesl zcela dobrovolně. Naopak pro žalobce nemohlo být překvapivé, že správce daně a orgány činné v trestním řízení zahájili příslušná řízení, přičemž rozhodnutím o propadnutí výše popsaných zajištěných výrobků a dopravního prostředku bylo zákonným způsobem zabráněno (ať již v daném okamžiku či *pro futuro*) dalšímu protiprávnímu jednání žalobce. Nejvyšší správní soud tak v projednávané věci shledal naplnění všech kritérií rozsudku *Menci*.

[59] Postup správce daně v nyní projednávané věci neodporuje ani zobecněným požadavkům na dodržení zásady *ne bis in idem*, které vycházejí z výše citovaných rozsudků ESLP (zejm. *A a B v. Norsko* a *Johannesson a ostatní v. Island*). Trestní řízení, v němž byl žalobce uznán vinným a odsouzen k podmíněnému trestu odnětí svobody trestním příkazem ze dne 28. 5. 2014, a rozhodnutí správce daně ze dne 9. 1. 2014, potvrzené rozhodnutím stěžovatele ze dne 25. 7. 2014, stejně jako řízení jim předcházející mají zjevnou časovou a věcnou souvislost, jak plyne z výše uvedeného posouzení. Řízení sledovala odlišný, resp. vzájemně se doplňující účel, byla pro žalobce právně i fakticky předvídatelným důsledkem jeho protiprávního jednání, propadnutí zajištěných výrobků a

dopravního prostředku bylo uloženo toliko podle zákona o spotřebních daních a kumulace uvedené daňové sankce s podmíněným trestem odnětí svobody dle trestních předpisů se v daném případě nejeví nepřiměřená (s výhradou dosud neprovedeného posouzení žalobní námitky nesprávně stanovené hodnoty osobního automobilu a její přiměřenosti ve vztahu k doměřené dani ve smyslu § 42c odst. 2 zákona o spotřebních daních, o které je krajský soud povinen rozhodnout v dalším řízení - viz bod [62] tohoto rozsudku níže). V rámci soudního přezkumu napadeného rozhodnutí stěžovatele nevyplynulo, že by shromažďování a hodnocení důkazů bylo jakkoliv nadbytečné.

[60] Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k nesprávnému závěru o porušení zásady *ne bis in idem* rozhodnutím správce daně a napadeným rozhodnutím stěžovatele. Nejvyšší správní soud proto shledal kasační námitku nesprávného právního posouzení věci důvodnou.

IV. Závěr a náklady řízení

[61] Z uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[62] Podle § 110 odst. 4 s. ř. s., zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí. V dalším řízení proto krajský soud zohlední výše uvedenou argumentaci Nejvyššího správního soudu a vypořádá se s veškerými námitkami uplatněnými v žalobě (zejména s námitkou nesprávně stanovené hodnoty propadnutého osobního automobilu a jejím zjevným nepoměrem k výši doměřené daně, kterou se krajský soud doposud - s ohledem na právní názor vyslovený v napadeném rozsudku - nezabýval).

[63] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 3 s. ř. s. v novém rozhodnutí ve věci krajský soud.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 17. července 2018

Mgr. Ondřej Mrákota
předseda senátu