

Věc C-570/20

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

28. října 2020

Předkládající soud:

Cour de cassation (Francie)

Datum předkládacího rozhodnutí:

21. října 2020

Navrhovatel v řízení o kasačním opravném prostředku:

BV

Odpůrce v řízení o kasačním opravném prostředku:

Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie

1. Předmět sporu a údaje o něm:

- 1 BV pracoval do 14. června 2011 jako auditor. V návaznosti na kontroly provedené v letech 2009, 2010 a 2011 podal správce daně dne 10. března 2014 trestní oznámení z důvodu účetních nesrovnalostí a úniků v souvislosti s daní z příjmů a s DPH zejména v důsledku zatajování příjmů, přičemž nepřiznaná DPH měla činit 82 507 eur.
- 2 Rozsudkem ze dne 23. června 2017 tribunal correctionnel d'Annecy (trestní soud v Annecy, Francie) odsoudil BV k trestu odnětí svobody v délce dvanácti měsíců, a to mimo jiné proto, že v období od 1. ledna 2010 do 14. června 2011 v rámci stanovení a částečného nebo úplného hrazení DPH podvodně neuváděl některé transakce.
- 3 Před cour d'appel de Chambéry (odvolací soud v Chambéry, Francie) se BV domáhal zproštění obžaloby, přičemž tvrdil, že jeho odsouzení je v rozporu se zásadou ne bis in idem zaručenou v článku 50 Listiny základních práv Evropské unie. Uvedl, že v souvislosti se stejnými skutky již proti němu bylo vedeno řízení o doměření daně, v jehož důsledku mu bylo uloženo daňové penále ve výši 40 %

nepřiznaných daní. BV se domnívá, že celková přísnost represivního systému je nepřiměřená.

- 4 Rozsudkem ze dne 13. února 2019 cour d'appel de Chambéry (odvolací soud v Chambéry) uplatnění pravidla ne bis in idem vyloučil, jelikož
 - článek 1741 code général des impôts (všeobecný daňový zákoník) stanoví možnost kumulace trestních sankcí a daňových sankcí uložených na základě trestního řízení a správního řízení, která jsou vzájemně nezávislá a mají různé cíle a účely;
 - toto pravidlo je v souladu s článkem 50 Listiny; Conseil constitutionnel (Ústavní rada, Francie) přitom upřesnila jeho dosah a uvedla, že:
 - se vztahuje pouze na nejzávažnější případy podvodného zatajování částek podléhajících daní, přičemž tato *závažnost* může vyplývat z výše nezaplacené daně, povahy jednání obviněného a okolností, za kterých se tohoto jednání dopustil;
 - a celková výše případně uložených sankcí nesmí v souladu se zásadou *proportionalita* překročit nejvyšší horní hranici některé z hrozících sankcí.
- 5 Cour d'appel de Chambéry (odvolací soud v Chambéry) potvrdil výroky rozsudku o vině a odsoudil BV k trestu odnětí svobody v délce osmnácti měsíců.
- 6 BV podal dne 15. února 2019 u Cour de cassation (Kasační soud, Francie) kasační opravný prostředek.

2. Dotčená ustanovení:

A. *Unijní právo*

Listina základních práv Evropské unie

- 7 Článek 50, napsaný „Právo nebýt dvakrát trestně stíhán nebo trestán za stejný trestný čin“, zní takto:

„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.“
- 8 Článek 52 upřesňuje rozsah zaručených práv takto:

„1. Každé omezení výkonu práv a svobod uznaných touto listinou musí být stanoveno zákonem a respektovat podstatu těchto práv a svobod. Při dodržení zásady *proportionalita* 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.“

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

9 Článek 273 stanoví:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.“

B. Francouzské právo

Všeobecný daňový zákoník

- 10 Článek 1729 ukládá za úmyslné nesprávnosti či opomenutí týkající se daňového přiznání daňovou sankci ve formě přírážky ve výši 40 až 80 % nepřiznané daně.
- 11 Článek 1741, ve znění použitelném na dotčenou věc a vyplývajícím ze zákona č. 2010-1658 ze dne 29. prosince 2010, stanoví, že se trestně stíhá a postihuje trestný čin daňového úniku, za který lze bez ohledu na příslušné daňové sankce uložit peněžité trest ve výši 37 500 eur a trest odnětí svobody v délce pěti let.

Judikatura Conseil constitutionnel (Ústavní rada)

- 12 Conseil constitutionnel (Ústavní rada) prohlásila, že kumulace stíhání a trestních a daňových sankcí v případě zatajování částek, které podléhají dani, je obdobně jako v případě nepodání daňového přiznání v souladu se zásadami nezbytnosti a přiměřenosti trestných činů a trestů.
- 13 Conseil constitutionnel (Ústavní rada) měla za to, že trestní a daňové řízení se navzájem doplňují:

„[...] ustanovení článku 1729 společně s napadenými ustanoveními článku 1741 umožňují zajistit ochranu finančních zájmů státu, jakož i rovné daňové zacházení; sledují přitom společné cíle, které jsou jak odrazující, tak represivní povahy. Vymáhání potřebného veřejného příspěvku a cíl spočívající v boji proti daňovým únikům odůvodňují zahájení komplementárních řízení v případech nejzávažnějších úniků. Ke kontrolám, na jejichž základě ukládá správce daně peněžité sankce, se tedy může za zákonem stanovených podmínek a v souladu se zákonem upravenými postupy přidat trestní stíhání.“

- 14 Conseil constitutionnel (Ústavní rada) nicméně uvedla k danému výkladu tři výhrady, které tuto kumulaci omezují:
- daňový poplatník, který byl z hmotněprávního důvodu osvobozen od daně konečným soudním rozhodnutím, nemůže být v trestním řízení odsouzen za daňový únik (první výhrada);
 - článek 1741 všeobecného daňového zákoníku, na jehož základě se sankcionuje daňový únik, se vztahuje pouze na nejzávažnější případy podvodného zatajování částek podléhajících dani nebo opomenutí při přiznávání daně, přičemž tato závažnost může vyplývat z výše nezaplacené daně, povahy jednání obviněného či okolností, za kterých k tomuto jednání došlo (druhá výhrada);
 - jsou-li zahájena dvě řízení, která mohou vést ke kumulaci sankcí, ze zásady proporcionality vyplývá, že celková výše případně uložených sankcí v žádném případě nepřekročí nejvyšší horní hranici některé z hrozících sankcí (třetí výhrada).

Judikatura Cour de cassation (Kasační soud)

- 15 Pokud jde o druhou výhradu týkající se závažnosti skutků, která může odůvodnit trestní postih doplňující správní postih, Cour de cassation (Kasační soud) upřesnil podmínky jejího uplatnění následujícím způsobem:

„Pokud obviněný z daňového úniku prokáže, že mu byla za stejné skutky uložena daňová sankce, je na trestním soudu, aby poté, co vymezí znaky skutkové podstaty tohoto trestného činu s ohledem na článek 1741 všeobecného daňového zákoníku, ověřil ještě před uložením trestních sankcí, zda skutky, ze kterých je osoba obviněna, vykazují stupeň závažnosti, který může odůvodnit komplementární trestní postih. Soud je povinen své rozhodnutí odůvodnit, přičemž závažnost může vyplývat z výše nezaplacené daně, z povahy jednání obviněného nebo z okolností, za kterých se tohoto jednání dopustil, a to zejména těch, které představují přitěžující okolnosti. Pokud se taková závažnost nepotvrdí, soud k odsouzení nemůže přistoupit.“

- 16 Z rozsudků vydaných Cour de cassation (Kasační soud) lze vyvodit skutkové okolnosti, které se považují za charakteristické pro kritéria stanovená Conseil constitutionnel (Ústavní rada); jsou jimi zejména opakované případy opomenutí při přiznávání daně v průběhu delšího období navzdory několika výzvám, jedna ze dvou obviněných osob má postavení voleného zastupitele republiky, využití prostředníků usazených v zahraničí, výše nepřiznaných daní.
- 17 Pokud jde o třetí výhradu týkající se přiměřenosti kumulace trestních a daňových sankcí, Cour de cassation (Kasační soud) upřesnil podmínky uplatňování i této výhrady, a to následujícím způsobem:

„Pokud obviněný prokáže, že mu byla za stejné skutky pravomocně uložena daňová sankce, je trestní soud povinen zajistit dodržování požadavku proporcionality pouze tehdy, pokud uloží stejný druh trestu“.

- 18 Z toho podle Cour de cassation (Kasační soud) vyplývá, že zásada proporcionality není porušena, pokud soud odsoudí obviněného, kterému bylo pravomocně uloženo daňové penále, k podmíněnému trestu odnětí svobody, jelikož mu nebyl uložen žádný peněžitý trest (výše uvedené rozsudky).
- 19 Výhrada výkladu se totiž může týkat pouze sankcí téže povahy, jelikož její uplatnění předpokládá, že soud, který rozhoduje v posledním stupni, může porovnat horní hranice hrozících trestních a daňových sankcí za účelem určení maximální výše, která představuje strop.

3. Stanovisko navrhovatele v řízení o kasačním opravném prostředku:

- 20 Navrhovatel odvolacímu soudu vytýká, že porušil článek 50 Listiny základních práv tím, že odmítl vyloučit použití článku 1741 všeobecného daňového zákoníku, jehož ustanovení, jak je vykládá Conseil constitutionnel (Ústavní rada), nejsou jasná, ani přesná, a dále že nezajistil, aby zatížení vyplývající ze všech sankcí, které byly navrhovateli uloženy, nebylo vzhledem k vytýkaným nesrovnalostem nadměrné.

4. Posouzení ze strany Cour de cassation (Kasační soud):

- 21 Soudní dvůr uvedl, že vzhledem k tomu, že se snaží zajistit správný výběr DPH a bojovat proti podvodům, představují správní sankce uložené vnitrostátními daňovými orgány a trestní řízení zahájená za protiprávní jednání v oblasti DPH, provedení článků 2 a 273 směrnice 2006/112 a článku 325 SFEU, a tudíž unijního práva ve smyslu čl. 51 odst. 1 Listiny, a musí proto respektovat právo zaručené v článku 50 Listiny (viz rozsudek ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105).
- 22 Soudní dvůr rovněž rozhodl, že omezení zásady ne bis in idem zaručené v článku 50 Listiny může být odůvodněno na základě čl. 52 odst. 1 Listiny (viz rozsudek ze dne 27. května 2014, Spasic, C-129/14 PPU, EU:C:2014:586).
- 23 V rozsudku ze dne 20. března 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, Soudní dvůr rozhodl takto:

„1) Článek 50 Listiny základních práv Evropské unie musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle níž může být trestní stíhání zahájeno proti osobě za nezaplacení splatné daně z přidané hodnoty 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 daně z přidané hodnoty, 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.

2) 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.“

- 24 Je nesporné, že cílem dotčené právní úpravy je zejména boj proti trestným činům v oblasti DPH za účelem zajištění toho, aby byla splatná DPH vybrána v plné výši, a tato právní úprava tedy odpovídá cíli obecného zájmu, který může odůvodnit kumulaci stíhání a sankcí trestněprávní povahy, které sledují komplementární cíle.
- 25 Soudní dvůr zaprvé rozhodl, že zásadu ne bis in idem lze omezit pouze tehdy, je-li to nezbytné, přičemž za tímto účelem je třeba „stanovit jasná a přesná pravidla umožňující jednotlivci předvídat, které úkony a opomenutí mohou být předmětem takové kumulace stíhání a sankcí“ (rozsudek ze dne 20. března 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 49).
- 26 Soudní dvůr v tomto rozsudku konstatoval, že italská právní úprava „jasně a přesně stanoví, za jakých okolností může nezaplacení splatné DPH být předmětem kumulace stíhání a sankcí trestněprávní povahy“. V této souvislosti uvedl, že tato právní úprava stanovuje „podmínky, za kterých je nezaplacení splatné DPH v zákonných lhůtách důvodem k uložení správní sankce trestněprávní povahy [...] [a] pokud souvisí s ročním daňovým přiznáním týkajícím se částky DPH vyšší než 50 000 eur, [může] být potrestáno trestem odnětí svobody v délce šest měsíců až dva roky“ (rozsudek ze dne 20. března 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, body 50 a 51).
- 27 Navrhovatel v řízení o kasačním opravném prostředku je toho názoru, že francouzská právní úprava nesplňuje podmínku jasnosti a předvídatelnosti kumulace trestního postihu a daňového postihu.
- 28 Je třeba uvést, že výše uvedené články 1741 a 1729 všeobecného daňového zákoníku přesně definují jednání nebo opomenutí, která mohou být předmětem stíhání a trestních a daňových sankcí.

- 29 Dále je třeba podotknout, že na základě výhrady výkladu formulované Conseil constitutionnel (Ústavní rada) je možnost odsoudit v trestním řízení daňového poplatníka, kterému již byla uložena daňová sankce, omezena na některé případy, které představují nejzávažnější případy zatajování nebo podvodného opomenutí při přiznávání daně. Tato závažnost může vyplývat z výše nezaplacené daně, z povahy jednání obviněného nebo z okolností, za kterých se tohoto jednání dopustil.
- 30 V judikatuře Cour de cassation (Kasační soud) kromě toho byly vymezeny skutkové okolnosti, na jejichž základě lze upřesnit podmínky uplatňování těchto kritérií. Rovněž v ní bylo uvedeno, že kritérium závažnosti mohou kvalifikovat přitěžující okolnosti stanovené v článku 1741 všeobecného daňového zákoníku.
- 31 Předpoklad závažnosti daňového úniku však nevyplývá pouze z výše nepřiznané daně, ale lze zohlednit i jiné okolnosti týkající se povahy a kontextu jednání dotčené osoby.
- 32 Za těchto podmínek nelze tvrdit, že správné uplatnění unijního práva je natolik zřejmé, že není ponechán prostor pro žádnou rozumnou pochybnost.
- 33 Soudní dvůr zadruhé rozhodl, že „kumulace sankcí trestněprávní povahy musí být doprovázena pravidly umožňujícími zajistit, že přísnost souhrnu uložených sankcí odpovídá závažnosti dotčeného protiprávního jednání, neboť takový požadavek vyplývá nejen z čl. 52 odst. 1 Listiny, ale i ze zásady přiměřenosti trestů stanovené v jejím čl. 49 odst. 3. Tato pravidla musejí stanovit povinnost příslušných orgánů v případě uložení druhé sankce, dbát na to, aby celková přísnost uložených sankcí nepřekračovala závažnost zjištěného protiprávního jednání“ (rozsudek ze dne 20. března 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 55).
- 34 V jiném rozsudku vydaném téhož dne měl Soudní dvůr naproti tomu za to, že italská právní úprava v oblasti manipulace s trhem nezaručuje, že přísnost všech uložených sankcí bude omezena na to, co je nezbytně nutné vzhledem k závažnosti předmětného protiprávního jednání (rozsudek ze dne 20. března 2018, Garlsson Real Estate a další, C-537/16, EU:C:2018:193). V této souvislosti uvedl, že tato právní úprava pouze stanoví, že pokud byly pro stejný skutek uloženy peněžité tresty i peněžité správní sankce trestní povahy, je vymáhání peněžitého trestu omezeno na část přesahující výši druhé sankce, a že se tato právní úprava týká pouze kumulace peněžitých sankcí, a nikoliv kumulace peněžité správní sankce trestní povahy a trestu odnětí svobody (bod 60).
- 35 Navrhovatel v řízení o kasačním opravném prostředku odvolacímu soudu vytýká, že nezajistil, aby zatížení vyplývající ze všech sankcí, které mu byly uloženy, nebylo vzhledem k dotčenému protiprávnímu jednání nadměrné, což by znamenalo předem se zabývat tím, zda francouzská právní úprava *in abstracto* splňuje podmínku přiměřenosti kumulace trestních a daňových sankcí.

- 36 Je třeba uvést, že na základě výhrady výkladu formulované Conseil constitutionnel (Ústavní rada) francouzská právní úprava omezuje trestní stíhání na trestné činy vykazující určitou závažnost, pro které vnitrostátní zákonodárce stanovil vedle peněžitého trestu i trest odnětí svobody.
- 37 Dále je třeba podotknout, že na základě další výhrady výkladu formulované Conseil constitutionnel (Ústavní rada) je možnost kumulovat sankce omezena nemožností překročit nejvyšší horní hranici některé z hrozících sankcí. Toto pravidlo se však týká pouze sankcí téže povahy, tedy peněžitých sankcí.
- 38 Za těchto podmínek nelze tvrdit, že správné uplatnění unijního práva je natolik zřejmé, že není ponechán prostor pro žádnou rozumnou pochybnost.

5. Předběžné otázky:

- 39 Soudnímu dvoru je třeba položit následující otázky:

1°/ Naplňují taková vnitrostátní pravidla, jako jsou pravidla popsána výše, požadavek jasnosti a předvídatelnosti okolností, za kterých může být zatajování při přiznávání splatné DPH předmětem kumulace stíhání a sankcí trestněprávní povahy?

2°/ Naplňují taková vnitrostátní pravidla, jako jsou pravidla popsána výše, požadavek nezbytnosti a přiměřenosti kumulace takových sankcí?