

## Věc C-97/21

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

16. února 2021

**Předkládající soud:**

Administrativen sad Blagojevgrad (Bulharsko)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

12. února 2021

**Žalobce:**

MV – 98

**Žalovaný:**

Načalnik na otděl „Operativni dějnosti“ – grad Sofia v glavna direkcia „Fiskalen kontrol“ pri Centralno upravlenie na Nacionalna agencia za prichodite (vedoucí oddělení „Operativní činnosti“ města Sofie na generálním ředitelství „Daňový dohled“ u centrálního ředitelství Národní agentury pro veřejné příjmy)

**Předmět původního řízení**

Žaloba proti nařízení donucovacích správních opatření v podobě „zapečetění obchodních prostor“ spravovaných podnikatelem na dobu 14 dnů a „zákazu vstupu do nich“, které bylo vydáno podle Zakon za danak varhu dobavenata stojnost (zákon o dani z přidané hodnoty)

**Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

Žádost podle článku 267 SFEU týkající se výkladu čl. 47 odst. 1, čl. 49 odst. 3, článku 50 a čl. 52 odst. 1 Listiny základních práv Evropské unie, jakož i článku 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

## Předběžné otázky

1. Musí být článek 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a článek 50 Listiny základních práv Evropské unie vykládány v tom smyslu, že nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, o jakou se jedná v projednávané věci, podle níž může dojít ke kumulaci správního řízení za účelem nařízení donucovacího správního opatření a sankčního správního řízení za účelem uložení majetkové sankce pro jediný čin, spočívající v nezaevidování prodeje zboží a jeho nezaúčtování vystavením dokladu o prodeji, která jsou vedena proti stejné osobě?

1.1. V případě kladné odpovědi na tuto otázku, musí být článek 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a čl. 52 odst. 1 Listiny základních práv Evropské unie vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, o jakou se jedná v projednávané věci, podle níž může dojít ke kumulaci správního řízení za účelem nařízení donucovacího správního opatření a sankčního správního řízení za účelem uložení majetkové sankce pro jediný čin, spočívající v nezaevidování prodeje zboží a jeho nezaúčtování vystavením dokladu o prodeji, která jsou vedena proti stejné osobě, přihlédneme-li ke skutečnosti, že tato právní úprava orgánům příslušným pro provádění obou řízení a soudům současně neukládá, aby zajistily účinné uplatnění zásady přiměřenosti ohledně celkových dopadů všech kumulovaných opatření v poměru k závažnosti konkrétního protiprávního jednání?

2. V případě, že na projednávanou věc nelze použít článek 50 a čl. 52 odst. 1 Listiny, musí být článek 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a čl. 49 odst. 3 Listiny základních práv Evropské unie vykládány v tom smyslu, že brání takovému vnitrostátnímu ustanovení, jako je čl. 186 odst. 1 ZDDS (zakon za danak varhu dobavenata stojnost [zákon o dani z přidané hodnoty]), které pro jediný čin, spočívající v nezaevidování prodeje zboží a jeho nezaúčtování vystavením dokladu o prodeji, stanoví stejné osobě kromě uložení majetkové sankce podle čl. 185 odst. 2 ZDDS rovněž donucovací správní opatření „zapečetění obchodních prostor“ na dobu až 30 dní?

3. Musí být čl. 47 odst. 1 Listiny základních práv Evropské unie vykládán v tom smyslu, že nebrání takovým opatřením přijatým vnitrostátním zákonodárcem k ochraně zájmu podle článku 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, jako je předběžný výkon donucovacího správního opatření „zapečetění obchodních prostor“ na dobu až 30 dní za účelem ochrany domnělého veřejného zájmu, pokud je soudní ochrana proti němu omezena na posouzení proti němu namítaného srovnatelného soukromého zájmu?

## Unijní právo a judikatura

Listina základních práv Evropské unie, čl. 47 odst. 1, čl. 49 odst. 3, článek 50, čl. 51 odst. 1 a 2 a čl. 52 odst. 1

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, čl. 2 odst. 1 a článek 273

Rozsudek Soudního dvora ze dne 21. září 1989, Hoechst v. Komise, 46/87 a 227/88 P, EU:C:1989:337

Rozsudek Soudního dvora ze dne 22. října 2002, Roquette Frères C-94/00, EU:C:2002:603

Rozsudek Soudního dvora ze dne 5. června 2012, Bonda, C- 489/10, EU:C:2012:319

Rozsudek Soudního dvora ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson, C- 617/10, EU:C:2013:105

Rozsudek Soudního dvora ze dne 27. května 2014, Spasic, C-129/14, EU:C:2014:586

Rozsudek Soudního dvora ze dne 5. dubna 2017, Orsi a Baldetti, C-217/10 a C-350/15, EU:C:2017:264

Rozsudek Soudního dvora ze dne 20. března 2018, Garlsson Real Estate a další, C-537/16, EU:C:2018:193

Rozsudek Soudního dvora ze dne 20. března 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197

Rozsudek Soudního dvora ze dne 31. května 2018, Zheng, C-190/17, EU:C:2018:357

Rozsudek Tribunálu ze dne 26. října 2017, Marine Harvest v. Komise, T-704/14, EU:T:2017:753

## Vnitrostátní právní předpisy

Administrativnoprocesualen kodeks (soudní řád správní) – článek 6, čl. 57 odst. 1, 4 a 5, článek 60, čl. 90 odst. 1, čl. 128 odst. 1 bod 1, čl. 132 odst. 1, čl. 145 odst. 1, článek 146, čl. 166 odst. 1, 2 a 3, čl. 172 odst. 2 a čl. 268 body 1 a 2

Danačno-osiguritjelen procesualen kodeks (správní řád ve věcech daní a sociálního pojištění) – čl. 50 odst. 1

Targovski zakon (obchodní zákoník) – čl. 1 odst. 1 bod 1 a článek 56

Zakon za administrativnite narušenija i nakazania (zákon o správních přestupcích a správních sankcích) – články 16, 22 a 27, čl. 34 odst. 3, čl. 36 odst. 1, článek 42, čl. 44 odst. 1, čl. 53 odst. 1, čl. 59 odst. 1 a 2 a čl. 63 odst. 1

Zakon za danak varhu dobavenata stojnost (zákon o dani z přidané hodnoty) – článek 1, čl. 2 bod 1, čl. 3 odst. 1 a 2, čl. 118 odst. 1, čl. 185 odst. 1, 2, 4 a 5, čl. 186 odst. 1 bod 1 písm. a), čl. 186 odst. 3 a 4, čl. 187 odst. 1, článek 188, čl. 193 odst. 1 a 2, jakož i § 1 bod 40 ad § 1a dopalnitelnitě razporedbi (doplňující ustanovení):

– článek 118 odst. 1 ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení:

„(1) Každá podle tohoto zákona registrovaná nebo neregistrovaná osoba je povinna dodání/prodeje, které uskuteční v obchodních prostorách, zaevidovat a zaúčtovat tak, že s pomocí daňového záznamového zařízení vystaví daňový pokladní doklad (daňovou účtenku) [...]“

– článek 185 odst. 1 a 2 ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení:

„(1) Osobě, která nevystaví doklad podle čl. 118 odst. 1, bude uložena peněžitá sankce ve výši 100 až 500 leva (BGN), jedná-li se o fyzickou osobu a nepodnikatele, nebo majetková sankce ve výši 500 až 2 000 leva (BGN), jedná-li se o právnickou osobu nebo živnostníka.

(2) S výjimkou případů podle odstavce 1 bude osobě, která se dopustí nebo strpí jednání porušující článek 118 nebo ustanovení přijaté k jeho provádění, uložena peněžitá sankce ve výši 300 až 1 000 leva (BGN), jedná-li se o fyzickou osobu a nepodnikatele, nebo majetková sankce ve výši 3 000 až 10 000 leva (BGN), jedná-li se o právnickou osobu nebo samostatného živnostníka. V případě, že v důsledku protiprávního jednání nedojde k nezaznamenání příjmů, budou uloženy sankce podle odstavce 1.“

– článek 186 odst. 1 bod 1 písm. a) ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení:

„(1) Donucovací správní opatření zapečetění obchodních prostor na dobu 30 dnů bude nezávisle na stanovených peněžitých a majetkových sankcích uloženo osobě, která:

1. nedodrží postup nebo způsob a formu předepsané pro:

a) vystavení příslušného prodejního dokladu podle formálních náležitostí dodání/prodeje;

[...]“

– článek 187 odst. 1 ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení:

„(1) V případě nařízení donucovacího správního opatření podle čl. 186 odst. 1 je zakázán také přístup do obchodních prostor dané osoby [...]“.

– článek 188 ve znění platném na skutkový stav v původním řízení:

„Donucovací správní opatření podle čl. 186 odst. 1 je za podmínek stanovených v Administrativnoprocesualen kodeks (soudní řád správní) předběžně vykonatelné.“

Naredba N° N-18 ot 13. 12. 2006 za registrirane i očitane čez fiskalni ustrojstva na prodazbite v targovskite obekti, iziskvanijata kam softueritě za upravlenieto im i iziskvanija kam licata, koito izvaršvat prodazbi čez elektronen magazin (nařízení č. N-18 ze dne 13. prosince 2006 o evidenci a zaúčtování prodejů v obchodních prostorách prostřednictvím daňových záznamových zařízení, o požadavcích na operační software, jakož i požadavcích na osoby, které uskutečňují online prodeje) – čl. 3 odst. 1 a § 1 bod 6 dopalnitelni razporedbi (doplňující ustanovení).

### **Stručný popis skutkového stavu a řízení**

- 1 Žalobce je živnostníkem žijícím ve městě Goce Delčev v Bulharsku, který je podle obchodního zákoníku zapsaný v obchodním rejstříku. Jeho hlavní činností je nákup a prodej zboží.
- 2 Dne 9. října 2019 provedli inspektoři Nacionalna agencija po prichodite (Národní agentura pro veřejné příjmy) kontrolu v jedné z obchodních prostor spravovaných žalobcem.
- 3 Při kontrole byl uskutečněn „kontrolní nákup zboží“, to znamená, že inspektoři předtím, než se prokázali, zakoupili krabičku cigaret v hodnotě 5,20 leva (BGN) (cca 2,66 eur), kterou zaplatili v hotovosti. Žalobce platbu přijal, nevystavil však žádný daňový pokladní doklad s pomocí daňového záznamového zařízení.
- 4 Inspektoři zjistili, že na daňovém záznamovém zařízení byly v tento den zaznamenány prodeje ve výši celkem 141,20 leva (BGN) (cca 72,20 eur), zatímco v pokladně bylo ve skutečnosti 166,40 leva (BGN) (cca 85,08 eur). Podle názoru inspektorů také rozdíl mezi těmito částkami potvrzuje, že nákup jimi zakoupené krabičky cigaret nebyl zaevidován a zaúčtován vystavením daňového pokladního dokladu prostřednictvím daňového záznamového zařízení v obchodním prostoru.
- 5 Ve stejný den bylo vydáno rozhodnutí o správním přestupku, kterým bylo proti žalobci zahájeno sankční správní řízení podle ustanovení zákona o správních přestupcích a správních sankcích (dále jen „ZANN“) pro porušení čl. 118 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDDS“). Nedodržování uvedeného ustanovení je stíháno majetkovou sankcí podle čl. 185 odst. 2 ZDDS, přičemž čl. 186 odst. 1 bod 1 písm. a) tohoto zákona krom toho stanoví rovněž nařízení donucovacího správního opatření.

- 6 Dne 21. října 2019 nařídil žalovaný podle čl. 186 odst. 1 bodu 1 písm. a) a čl. 187 odst. 1 ZDDS donucovací správní opatření, a sice „zapečetění obchodních prostor“ na dobu 14 dnů a „zákaz vstupu do nich“.
- 7 Tímto nařízením byl nařízen také předběžný výkon, protože žalovaný shledal, že tento je „nezbytný pro ochranu obzvláště důležitých státních zájmů, totiž zájmu státního rozpočtu na řádné evidenci a zaúčtování prodejů v kontrolovaném obchodním prostoru osobou povinnou k dani prostřednictvím daňového záznamového zařízení, resp. zájmu na správném stanovení příjmů dosažených touto osobou a výše jejího veřejného dluhu“.
- 8 Nařízení bylo napadeno u předkládajícího soudu.

### **Hlavní argumenty účastníků původního řízení**

- 9 Žalobce má za to, že nařízené donucovací správní opatření je v rozporu s cíli článku 22 ZANN, podle něž je cílem použití takových opatření předcházení správním přestupkům a ukončení jejich páčání, jakož i předcházení jejich škodlivým účinkům nebo jejich odstranění. Žalobce se odvolává na nepatrnou hodnotu dotčeného prodeje, jakož i na okolnost, že čl. 118 odst. 1 ZDDS porušil poprvé.
- 10 Žalovaný uvádí, že čl. 186 odst. 1 bod 1 písm. a) ZDDS ohledně zjištěného porušujícího jednání stanoví kumulativní použití donucovacích správních opatření způsobem stanoveným v napadeném nařízení.

### **Stručný popis odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

- 11 Předkládající soud má pochybnosti o slučitelnosti kumulace donucovacího správního opatření s majetkovou sankcí proti stejné osobě pro stejný skutek s článkem 50 a čl. 52 odst. 1 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“), jakož i se zásadou přiměřenosti podle čl. 49 odst. 3 Listiny.
- 12 V ZDDS se výslovně uvádí, že tento zákon provádí ustanovení směrnice 2006/112. Předkládající soud má tedy za to, že použití ZDDS včetně jeho sankčních opatření představuje uplatňování unijního práva ve smyslu čl. 51 odst. 1 Listiny, protože judikatura Soudního dvora uznává, že uložení správních sankcí vnitrostátními daňovými orgány v oblasti daně z přidané hodnoty představuje uplatňování článků 2 a 273 směrnice 2006/112, a tedy unijního práva Unie, takže musí dodržovat základní právo zaručené článkem 50 Listiny.
- 13 Nesplnění povinnosti stanovené v čl. 118 odst. 1 ZDDS právníckými osobami a živnostníky, kteří jsou osobami povinnými k dani, je podle čl. 185 odst. 2 ZDDS správním přestupkem, který je trestán majetkovou sankcí podle tohoto ustanovení.

- 14 Současně tento zákon při nesplnění povinnosti uvedené v čl. 118 odst. 1 ZDDS rovněž stanoví nařízení donucovacího správního opatření podle svého čl. 186 odst. 1 bodu 1 písm. a), totiž „zapečetění obchodních prostor“ na dobu až 30 dní. Toto opatření je uplatňováno bez ohledu na stanovenou majetkovou sankci a v případě jeho nařízení je osobě rovněž zakázán vstup do těchto prostor.
- 15 Obě opatření, majetková sankce podle čl. 185 odst. 2 ZDDS a donucují správní opatření podle čl. 186 odst. 1 bodu 1 písm. a) ZDDS, jsou nařizována pro stejné skutkové jednání, totiž nedodržení požadavku vystavení příslušného dokladu o prodeji v podobě daňového pokladního dokladu s pomocí daňového záznamového zařízení.
- 16 Článek 185 odst. 2 ZDDS sankcionuje nesplnění povinnosti vystavit doklad o prodeji zboží jako přestupek a použije se na všechny případy, bez ohledu na hodnotu prodeje. Stejně tak opatření podle čl. 186 odst. 1 ZDDS platí pro všechny případy porušení čl. 118 odst. 1 ZDDS, bez ohledu na hodnotu prodeje. Jejich současné použití je zákonem stanoveno pro všechny případy nesplnění povinnosti stanovené v čl. 118 odst. 1 ZDDS.
- 17 Obě řízení, tedy k uložení majetkové sankce a k nařízení donucovacího správního opatření „zapečetění obchodních prostor“, vedou sice orgány patřící do struktury Nacionalna agencia po prichodite (Národní agentura pro veřejné příjmy), řídí se však rozdílnými procesními pravidly.
- 18 Řízení za účelem zjištění porušení čl. 118 odst. 1 ZDDS a uložení sankce za toto porušení se zahajuje podle zákona o správních přestupcích a správních sankcích. Začíná vydáním rozhodnutí o zjištění přestupku a končí vydáním rozhodnutí o uložení majetkové sankce podle čl. 185 odst. 2 ZDDS.
- 19 Majetková sankce podle čl. 185 odst. 2 ZDDS je ukládána v řízení trestněprávní povahy. Toto řízení bylo v případě, který je předmětem původního řízení, proti živnostníkovi zahájeno vydáním rozhodnutí o zjištění přestupku. Rozhodnutí, kterým se ukládá majetková sankce podle čl. 185 odst. 2 ZDDS, je rozhodnutí sankční povahy.
- 20 Majetková sankce podle čl. 185 odst. 2 ZDDS se neomezuje na nápravu škody způsobené protiprávním jednáním (v podobě neodvedené daně z přidané hodnoty za nezaevidovaný prodej jedné krabičky cigaret v hodnotě 5,20 leva [BGN]), nýbrž jejím účelem je postihovat nesplnění povinnosti podle čl. 118 odst. 1 ZDDS s ohledem na jeho závažnost.
- 21 Donucovací správní opatření podle čl. 186 odst. 1 ZDDS se používá ve správním řízení, není však sankční povahy. Opatření neslouží k zajištění jiného řízení (například řízení na určení daňových dluhů), nýbrž postihuje nesplnění povinnosti podle čl. 118 odst. 1 ZDDS. Vzhledem k důsledkům pro hospodářskou činnost živnostníka (zastavení činnosti v obchodních prostorech) má opatření podle čl. 186 odst. 1 ZDDS nejen preventivní, nýbrž rovněž odrazující účinek, totiž odradit od snižování obrátu nevystavením dokladů o prodeji.

- 22 Právě kumulace různých forem státních donucovacích opatření v projednávané věci, která jsou předmětem původního řízení a postihují ve věcném a právním ohledu stejný čin a nikoliv jeho jednotlivé aspekty a rovněž sledují stejné a nikoliv vzájemně se doplňující cíle, vyvolává pochybnosti o slučitelnosti vnitrostátního práva se základními zásadami unijního práva, a zejména s článkem 50 Listiny.
- 23 Předkládající soud má zejména pochybnosti o tom, zda kumulace donucovacího správního opatření podle čl. 186 odst. 1 ZDDS s majetkovou sankcí podle čl. 185 odst. 2 ZDDS spadá do působnosti článku 50 Listiny a zda je v souladu se zásadou přiměřenosti podle čl. 52 odst. 1 Listiny.
- 24 Soudní dvůr vyjasnil, že kumulace sankcí „musí být doprovázena pravidly umožňujícími zajistit, že přísnost souhrnu uložených sankcí odpovídá závažnosti dotčeného protiprávního jednání [...]. Tato pravidla musí 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). Administrativní nebo represivní opatření dovolená vnitrostátní právní úpravou nesmí mimoto překračovat meze toho, co je nezbytné k dosažení legitimních cílů sledovaných touto právní úpravou (rozsudek ze dne 31. května 2018, Zheng, C-190/17, EU:C:2018:357, body 41 a 42, jakož i citovaná judikatura).
- 25 Vnitrostátní právo nestanoví žádné omezení kumulace majetkové sankce podle čl. 185 odst. 2 ZDDS s donucovacím správním opatřením podle čl. 186 odst. 1 ZDDS hodnotou prodeje, který nebyl zaevidován vystavením daňového pokladního dokladu (v původním řízení 5,20 leva [BGN]), nebo výškou neodvedené daně z přidané hodnoty. Výkon této pravomoci daňovými orgány, které jsou pro uplatňování obou opatření příslušné, představuje rozhodnutí přijaté v rámci vázané pravomoci. Zákon ukládá těmto orgánům, aby při zjištění porušení čl. 118 odst. 1 ZDDS nařídily donucovací správní opatření podle čl. 186 odst. 1 ZDDS souběžně a nezávisle na uložení majetkové sankce podle čl. 185 odst. 2 ZDDS.
- 26 Procesní zákony (ZANN a soudní řád správní), jimiž se tato dvě na sobě nezávislá řízení – o uložení majetkové sankce a o nařízení donucovacího správního opatření – řídí, nestanoví žádnou možnost jedno z řízení do ukončení druhého přerušit.
- 27 Za těchto okolností nelze vyloučit, že nařízení opatření podle čl. 186 odst. 1 ZDDS bude vykonáno před ukončením sankčního správního řízení o uložení majetkové sankce podle čl. 185 odst. 2 ZDDS. Důvodem je na jedné straně zákonem stanovená možnost připustit předběžný výkon nařízeného opatření a na druhé straně různá doba trvání obou na sobě nezávislých řízení. Podle vnitrostátního práva činí lhůta pro ukončení sankčního správního řízení vydáním rozhodnutí o sankci šest měsíců od vydání rozhodnutí, zatímco lhůta pro nařízení donucovacího opatření činí 14 dní až jeden měsíc.



- 28 Navíc z odlišnosti řízení o vydání rozhodnutí o uložení sankce podle čl. 185 odst. 2 ZDDS (sankční správní řízení) a o nařízení donucovacího správního opatření podle čl. 186 odst. 1 ZDDS (správní řízení) vyplývají různé možnosti soudní ochrany proti těmto rozhodnutím.
- 29 Pro žaloby proti rozhodnutím o uložení majetkové sankce podle čl. 185 odst. 2 ZDDS je příslušný rajonen sad (okresní soud), zatímco pro žaloby proti nařízení donucovacích správních opatření podle čl. 186 odst. 1 ZDDS je to administrativen sad (správní soud).
- 30 V rámci obou samostatných soudních řízení mohou rajonen sad (okresní soud) a administrativen sad (správní soud) nezávisle na sobě posoudit přiměřenost majetkové sankce resp. donucovacího správního opatření. Při přezkumu přiměřenosti majetkové sankce podle čl. 185 odst. 2 ZDDS je rajonen sad (okresní soud) vázán stanovenou minimální výší a nemůže ji snížit podle konkrétních okolností. Posouzení přiměřenosti donucovacího správního opatření podle čl. 186 odst. 1 ZDDS je možné pouze ohledně délky jeho trvání, protože jeho uložení je povinné.
- 31 Vzhledem k tomu, že obě soudní řízení probíhají paralelně a nezávisle na sobě a rovněž v různou dobu, není vyloučeno, že čin bude posuzován odlišně. Je možné, že administrativen sad (správní soud) žalobu proti donucovacímu správnímu opatření podle čl. 186 odst. 1 ZDDS zamítne, zatímco rajonen sad (okresní soud) v soudním řízení napadajícím rozhodnutí o uložení majetkové sankce podle čl. 185 odst. 2 ZDDS tuto sankci zruší, protože bude mít za to, že k porušení čl. 118 odst. 1 ZDDS nedošlo nebo toto nebylo prokázáno.
- 32 Předkládající soud má proto pochybnosti, zda je současné uložení majetkové sankce podle čl. 185 odst. 2 ZDDS a nařízení donucovacího správního opatření podle čl. 186 odst. 1 bodu 1 písm. a) ZDDS stejné osobě za stejný čin v souladu se zásadou přiměřenosti stanovené v čl. 52 odst. 1 Listiny, protože přezkum soudy v různých řízeních nezaručuje, že celkové dopady obou opatření budou přiměřené závažnosti dotčeného protiprávního jednání.
- 33 V případě, že rozsah působnosti článků 50 a 52 Listiny kumulaci donucovacího správního opatření podle čl. 186 odst. 1 ZDDS s majetkovou sankcí podle čl. 185 odst. 2 ZDDS uložené stejné osobě za stejný čin (v projednávané věci porušení čl. 118 odst. 1 ZDDS) nezahrnuje, zabývá se předkládající soud alternativně tím, zda nařízení donucovacího správního opatření podle čl. 186 odst. 1 ZDDS současně s uložení (a nezávisle na něm) majetkové sankce podle čl. 185 odst. 2 ZDDS stejné osobě za stejný čin je ve světle čl. 49 odst. 3 Listiny přiměřené. Vzhledem k širokému výkladu pojmu „trestný čin“ ve smyslu čl. 49 odst. 3 Listiny Soudním dvorem se použití tohoto ustanovení v původním řízení jeví možné.
- 34 V případě, který je předmětem původního řízení, navíc daňový orgán připustil na základě článku 188 ZDDS předběžný výkon nařízení donucovacího správního opatření podle čl. 186 odst. 1 ZDDS. Podle vnitrostátního práva představuje toto

nařízení výjimku ze zásady výkonu správních aktů po nabytí právní moci, čímž je prolomen zákaz jejich výkonu před uplynutím lhůty pro podání opravného prostředku.

- 35 Právní ochrany proti nařízení se lze domoci pouze u administrativních soudů (správní soud) cestou samostatné žaloby ve spojení s návrhem na pozastavení předběžného výkonu. V tomto řízení administrativních soudů (správní soud) neprovádí žádné „šetření“ skutkového stavu. Skutkový stav je považován za zjištěný protokolem o kontrole provedené daňovými orgány v obchodních prostorách, jakož i vydaným rozhodnutím o zjištěném přestupku.
- 36 Ustanovení článku 188 ZDSD navíc v souvislosti s rozsahem soudní ochrany proti předběžnému výkonu opatření nařízenému podle čl. 186 odst. 1 ZDSD vytváří podmínky pro nejednotný výklad v judikatuře. V některých případech se má za to, že soudní ochrana proti nařízení předběžného výkonu zahrnuje také ověření existence „důležitého státního zájmu“, zatímco v jiných případech panuje domněnka existence tohoto zájmu, proti němuž je možné namítat a prokázat srovnatelný zájem soukromý.
- 37 Není vyloučeno, že nastanou právní důsledky donucovacího správního opatření nařízeného podle čl. 186 odst. 1 bodu 1 písm. a) ZDSD, které bylo prohlášeno předběžně vykonatelným, a nařízení bude následně zrušeno soudem jako protiprávní.
- 38 Z pohledu předkládajícího soudu není proto zcela jasné, zda soudní ochrana proti přípustnému předběžnému výkonu donucovacího správního opatření nařízeného podle čl. 186 odst. 1 bodu 1 písm. a) ZDSD, kterou stanoví vnitrostátní právo, představuje účinnou právní ochranu ve světle čl. 47 odst. 1 Listiny.