

Věc C-733/23

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

1. prosince 2023

Předkládající soud:

Administrativen sad Burgas (Bulharsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

21. listopadu 2023

Navrhovatelka v řízení o kasačním opravném prostředku:

„Beach and bar management“ EOOD

Odpůrce v řízení o kasačním opravném prostředku:

Načalnik na otdel „Operativni dejnosti“ Burgas

Předmět původního řízení

Řízení o kasačním opravném prostředku, který podala společnost „Beach and bar management“ proti rozhodnutí Okresního soudu v Burgasu (Rajonen sad Burgas), jímž bylo potvrzeno rozhodnutí žalovaného o uložení pokuty navrhovatelce v řízení o kasačním opravném prostředku z důvodu porušení daňového práva.

Slučitelnost kumulace správních donucovacích opatření a finančních sankcí, které jsou též osobě uloženy za totéž protiprávní jednání v různých řízeních, s článkem 50 Listiny základních práv Evropské unie (Listina).

Slučitelnost správní sankce ve formě „pokuty“ s vysokou dolní hranicí, přičemž procesní právo neumožňuje soudu stanovit částku nižší, než je tato dolní hranice, nebo uložit mírnější druh sankce, s čl. 49 odst. 3 Listiny.

Slučitelnost nařízení souhrnného donucovacího opatření za několik protiprávních jednání a přípustnost jeho předběžného výkonu před nabytím právní moci, aniž má soud nebo porušitel sám procesní možnost přezkoumat jeho přiměřenost

s ohledem na závaŽnost kaŽdého samostatného správního deliktu, s čl. 47 odst. 1 a čl. 49 odst. 3 Listiny.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Žádost se předkládá na základě čl. 267 prvního pododstavce písm. b) SFEU.

Předběžné otázky

- 1) Musí být článek 325 Smlouvy o fungování Evropské unie, 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 připouští takové vnitrostátní právní předpisy, podle kterých lze za několik porušení daňových povinností nařídít souhrnné opatření („zapečetění obchodního prostoru a zákaz vstupu do něj“), je-li jeho účelem výlučně omezení nepříznivých účinků, včetně rozsahu poškození finančních zájmů Evropské unie, nikoliv ovšem potrestání porušitele, aniž toto opatření omezuje možnost vést proti poslední jmenovanému samostatná řízení represivní povahy za kaŽdé z těchto porušení daňových povinností, v nichž má být osobě povinné k dani uloženo opatření v podobě finanční sankce, přičemž vnitrostátní soud je povinen v kaŽdém jednotlivém případě přezkoumat a konstatovat, který z obou cílů – preventivně omezující nebo represivní – dříve nařízeného souhrnného správního donucovacího opatření „zapečetění obchodního prostoru a zákaz vstupu do něj“ bude sledován?
- 2) Musí být článek 325 Smlouvy o fungování Evropské unie, článek 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a článek 49 odst. 3 Listiny základních práv Evropské unie vykládány v tom smyslu, že nepřipouští takové sankční ustanovení, jako je ustanovení dotčené v původním řízení, které nezávisle na druhu a závaŽnosti protiprávních jednání stanoví značně vysokou dolní hranici pro trest v podobě peněžité sankce, aniž je stanovena možnost uložit sankci nižší než je zákonná minimální hranice nebo trest nahradit mírnější sankcí?
- 3) Musí být článek 325 Smlouvy o fungování Evropské unie, článek 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a článek 47 odst. 1, čl. 48 odst. 1 a čl. 49 odst. 3 Listiny základních práv Evropské unie vykládány v tom smyslu, že nepřipouští takové vnitrostátní právní předpisy, podle kterých může být za několik porušení daňových povinností nařízeno souhrnné opatření („zapečetění obchodního prostoru a zákaz vstupu do něj“) a – před jeho nabytím právní moci – předběžně vykonáno, aniž je soudu a samotnému porušiteli dána možnost přezkoumat jeho přiměřenost, pokud jde o závaŽnost jednotlivých správních deliktů?

Předpisy unijního práva a judikatura

Článek 325 odst. 1 a 2 SFEU

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112“), článek 273

Listina základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“), čl. 47 odst. 1, čl. 49 odst. 3 článek 50

Rozsudek Soudního dvora ze dne 4. května 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371.

Vnitrostátní právní předpisy

Zakon za danak varhu dobavenata stojnost (zákon o dani z přidané hodnoty, dále jen „ZDDS“)

NAREDBA N° N-18 ot 13.12.2006 za registrirane i očitane čez fiskalni ustrojstva na prodažbite v targovskite obekti, iziskvaniata kam softuerite za upravlenieto im i iziskvania kam licata, koito izvaršvat prodažbi čez elektronen magazin (nařízení č. N-18 ze dne 13. prosince 2006 o evidenci a zaúčtování prodeje v obchodních prostorách prostřednictvím daňových záznamových zařízení, o požadavcích na operační software, jakož i o požadavcích na osoby, které uskutečňují online prodeje, dále jen) „nařízení č. N-18“).

Zakon za administrativnite narušenija i nakazania (zákon o správních deliktech a sankcích, dále jen „ZANN“)

Danačno-osiguritelnen procesualnen kodeks (daňový a pojišťovací řád procesní, dále jen „DOPK“)

Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

- 1 Navrhovatelka v řízení o kasačním opravném prostředku je právnická osoba, která podniká v obchodním prostoru, konkrétně v baru s restaurací.
- 2 Dne 4. srpna 2022 provedli inspektoři pro veřejné příjmy generálního ředitelství „Daňová kontrola“ (glavna direktcija „Fiskalen kontrol“) v 15:15 hodin kontrolu v obchodním prostoru navrhovatelky. O provedené kontrole byl sepsán protokol, přičemž při kontrole bylo zjištěno, že se v obchodním prostoru nacházely dvě čtečky karet a osmdesát pět dokladů ze čteček karet o přijatých platbách debetními nebo kreditními kartami za období od 25. června 2022 do 26. července 2022 ve výši celkem 2978 BGN. Ohledně těchto osmdesáti pěti platebních operací bylo zjištěno, že k nim nebyly vystaveny daňové pokladní doklady z daňového záznamového zařízení, které se nacházelo v restauraci.

- 3 Správní orgán vycházel z toho, že opomenutími zjištěnými za období od 25. června 2022 do 26. července 2022, které spočívaly v nevystavení pokladních dokladů k osmdesáti pěti prodejům, došlo k osmdesáti pěti porušením čl. 118 odst. 1 ZDDS ve spojení s čl. 25 odst. 1 bodem 1 nařízení č. N-18. Toto ustanovení ukládá každému obchodníkovi povinnost zaevidovat a zaúčtovat všechny prodeje, které uskuteční v obchodních prostorách tak, že s pomocí daňového záznamového zařízení vystaví daňový pokladní doklad.
- 4 Správní orgán vydal dne 12. srpna 2022 nařízení, kterým uložil správní donucovací opatření „zapečetění obchodního prostoru“ na dobu čtrnácti dnů a „zákaz vstupu“ do tohoto prostoru na stejnou dobu. V nařízení správního donucovacího opatření správní orgán samostatným opatřením povolil předběžný výkon.
- 5 Nařízení správního donucovacího opatření (zapoved za nalagane na prinuditelna administrativna mjarka, PAM) ze dne 12. srpna 2022, jakož i opatření, které bylo obsaženo v tomto nařízení a jímž správní orgán schválil jeho předběžný výkon, byly napadeny u Správního soudu v Burgasu (Administrativen sad Burgas) ve dvou samostatných řízeních, přičemž žaloby byly zamítnuty.
- 6 Soudní rozhodnutí v uvedených dvou právních sporech jsou v době projednávání původního řízení v projednávané věci pravomocná a sankce „zapečetění obchodního prostoru a zákaz vstupu do něj“ na dobu čtrnácti dnů byla vykonána.
- 7 Na základě osmdesáti pěti vydaných rozhodnutí o správním přestupku vydal příslušný orgán pro pořádkové pokuty osmdesát pět rozhodnutí o uložení pokuty, mezi nimiž bylo i sporné rozhodnutí, přičemž skutkový stav považoval za prokázaný. Za každé z osmdesáti pěti protiprávních jednání byla společnosti „Beach and bar management“ uložena pokuta ve výši minimální částky 500,00 BGN, kterou stanoví sankční předpis. Celková pokuta za všech osmdesát pět protiprávních jednání tak činí 42 500,00 BGN. Celková částka DPH, která nebyla v důsledku nevystavení pokladních dokladů za všech osmdesát pět plateb provedených přes čtečky karet zaevidována, činí 268,02 BGN.
- 8 Všech osmdesát pět rozhodnutí o uložení pokuty bylo napadeno u Okresního soudu v Burgasu (Rajonen sad Burgas). Bylo zahájeno osmdesát pět řízení, přičemž Okresní soud v Burgasu (Rajonen sad Burgas) potvrdil každé napadené rozhodnutí o uložení pokuty. V současnosti je všech osmdesát pět rozsudků Okresního soudu v Burgasu (Rajonen sad Burgas) napadeno u Správního soudu v Burgasu (Administrativen sad Burgas), přičemž řízení nebyla ukončena, nýbrž s ohledem na předložení žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce přerušena.
- 9 V konkrétním sporu (totéž platí ovšem i pro zbývajících všech osmdesát čtyři případů) považoval soud prvního stupně skutkový stav za prokázaný a měl za to, že správní orgán správně použil právní předpisy, když vycházel z toho, že se společnost dopustila protiprávního jednání. Shledal, že uložená sankce byla stanovena v minimální zákonem stanovené výši, a rozhodnutí o uložení pokuty

potvrdil v plném rozsahu. Toto rozhodnutí bylo přijato před rozsudkem Soudního dvora ze dne 4. května 2023 ve věci C-97/21. Soud v odůvodnění svého rozhodnutí nevzal v úvahu skutečnost, že nařízením ze dne 12. srpna 2022 a rozhodnutím o jeho předběžném výkonu bylo vykonáno správní donucovací opatření „zapečetění obchodního prostoru a zákaz vstupu do něj“ na dobu čtrnácti dnů, které bylo uloženo za všech osmdesát pět protiprávních jednání, ani nepřihlédl k právnímu účinku tohoto vykonaného správního donucovacího opatření pro současné řízení u soudu druhého stupně, jehož předmětem je přezkum uložené pokuty ve výši 500,00 BGN.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 10 Zakon za danak varhu dobavenata stojnost (zákon o dani z přidané hodnoty, dále jen „ZDDS“) upravuje výběr DPH z každého zdanitelného dodání zboží nebo poskytnutí služeb za úplatu. Při nesplnění povinností vyplývajících ze ZDDS osobou povinnou k dani zákon stanoví dva druhy opatření. Na straně jedné je to použití správních donucovacích opatření (zkráceně „PAM“) a na straně druhé jsou to správní sankce (v projednávané věci pokuta). V souladu s rozsudkem Soudního dvora ve věci C-97/21 jsou správní donucovací opatření považována za opatření represivní povahy (pro účely tohoto odůvodnění jsou označována jako „nepravá sankce“).
- 11 Nařízení, napadení a výkon těchto dvou druhů opatření se řídí různými procesními pravidly. Ta, která souvisí s nařízením finanční sankce, se řídí logikou a pravidly procesního práva trestního. Nařízení takzvané nepravé sankce se řídí pravidly procesního práva správního a (v případě subsidiarity) občanského.
- 12 Senát zná a bere v úvahu právní závěry Soudního dvora Evropské unie formulované v rozsudku ze dne 4. května 2023 ve věci C-97/21, zejména v bodech 49 a 63.
- 13 Projednávaná věc se řídí týmiž právními předpisy, od výše uvedené věci se ale ohledně skutkového stavu liší způsobem, který u senátu rozhodujícího ve věci vyvolává pochybnosti o tom, zda má být s oběma věcmi, pokud jde o použití unijního práva způsobem stanoveným v rozsudku ze dne 4. května 2023 ve věci C-97/21, nakládáno totožně.
- 14 Ohledně skutkového stavu spočívá významný rozdíl v tom, že se žalobkyně v původním řízení, v němž byl vydán rozsudek ze dne 4. května 2023 ve věci C-97/21, bránila nařízením dvou opatření (považovaných Soudním dvorem za sankce) jako jedině porušení: 1. nepravé sankce – správního donucovacího opatření „zapečetění obchodního prostoru a zákaz vstupu do něj“ a 2. finanční sankce.
- 15 Kromě takového případu může být nepravá sankce, správní donucovací opatření „zapečetění obchodního prostoru a zákaz vstupu do něj“, použita rovněž pro více

než jedno protiprávní jednání, tedy za více podobných protiprávních jednání, kterých se dopustila tatáž osoba.

- 16 Projednávaná věc se od věci, o níž dříve rozhodoval Soudní dvůr, liší tím, že provedenou kontrolou, která zahrnovala finanční období jednoho měsíce, bylo zjištěno nikoliv jedno, nýbrž osmdesát pět jednotlivých protiprávních jednání. V tomto případě byla nepravá sankce, správní donucovací opatření „zapečetění obchodního prostoru a zákaz přístupu do něj“, nařízena za všechna porušení zjištěná při kontrole.
- 17 V projednávané věci senát shledává, že správní donucovací opatření „zapečetění obchodního prostoru a zákaz vstupu do něj“ není represivní, nýbrž omezující povahy a jeho účelem je omezit rozsah poškození finančních zájmů Unie dočasným zastavením obchodní činnosti, při které je protiprávními jednáními, která zjistili kontroloři, po delší dobu poškozován systém výběru DPH.
- 18 Tento názor se v první řadě zakládá na článku 22 ZANN, podle kterého je účinek správních donucovacích opatření na jedné straně odrazující, omezující a zabraňuje nepříznivým důsledkům správních deliktů, na straně druhé ale může být i represivní, jak konstatoval Soudní dvůr ve svém rozsudku ve věci C-97/21.
- 19 V projednávané věci nebylo osmdesát pět prodejů, které se uskutečnily v průběhu jednoho měsíce, zaevidováno pomocí daňového záznamového zařízení. Podle vnitrostátního práva představuje každé opomenutí samostatné protiprávní jednání. Za všechna zjištěná protiprávní jednání byla stanovena jedna souhrnná nepravá sankce, totiž správní donucovací opatření „zapečetění obchodního prostoru a zákaz vstupu do něj“ na dobu čtrnácti dnů, aniž bylo podrobně zkoumáno každé z těchto osmdesáti pěti protiprávních jednání včetně jeho závažnosti a příslušného podílu na nepravé sankci v podobě správního donucovacího opatření. To znamená, že zákon nestanoví individualizaci podílu na výši sankce v poměru k závažnosti každého jednotlivého protiprávního jednání a v tomto již ukončeném řízení ani tato individualizace provedena nebyla.
- 20 Nepravá sankce samotná, totiž správní donucovací opatření, byla vykonána. Z formálního hlediska proto lze s přihlédnutím k tomu, co konstatoval Soudní dvůr ve věci C-97/21, mít důvodně za to, že porušitel již byl za totéž protiprávní jednání potrestán a že jej soud vzhledem k neexistenci zákonem upraveného mechanismu koordinace již nařízené nepravé sankce a pokuty dotčené v původním řízení znovu nepotrestá. Takové řešení této otázky by podle názoru předkládajícího soudu v projednávané věci, která se týká nařízení správního donucovacího opatření za celkem osmdesát pět jednotlivých protiprávních jednání, porušovalo článek 325 SFEU a článek 273 směrnice 2006/112, protože sankce uložená za každé jednotlivé protiprávní jednání není individualizována a to omezuje možnost přezkoumat, zda je zákonná, odůvodněná a přiměřená. Nelze proto ani posoudit, zda jsou takto nařízená opatření v souladu s článkem 325 odstrašující a poskytují účinnou ochranu za účelem zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům ve smyslu článku 273 směrnice 2006/112.

- 21 Podle názoru soudu rozhodujícího ve věci není nepravá sankce, totiž správní donucovací opatření, vhodná k dosažení těchto základních cílů, protože má dvě strany a její hlavní povaha není represivní, nýbrž omezující, a pouze v některých případech plní funkci represivní.
- 22 Pro odůvodnění svého názoru chce soud rozhodující ve věci objasnit z procesního hlediska mechanismus a rozsah přezkumu prováděného podle vnitrostátního práva u nařízení, jímž byla uložena nepravá sankce, tedy správní donucovací opatření.
- 23 Na rozdíl od řízení, v němž je napadena pravá sankce a které se plně řídí pravidly trestního procesního práva, kde musí být prokázán subjekt a objekt skutku, jeho subjektivní a objektivní stránka, legalita druhu trestu a trestní sazby, zahrnuje soudní přezkum při napadení nepravé sankce, tedy správního donucovacího opatření, následující: Bylo nařízení správního donucovacího opatření vydáno příslušným orgánem? Bylo vydáno v zákonem předepsané formě? Probíhalo řízení k jeho vydání tak, že nebyla omezena možnost žalobce uvést všechny svoje argumenty a shromáždit důkazy relevantní z jeho pohledu, aniž bylo omezeno jeho právo na obhajobu? Existují skutkové důvody pro vydání napadeného nařízení a jsou v souladu s právními důvody jeho vydání v něm uvedenými? Je nařízené správní donucovací opatření přiměřené a jeho výše opodstatněná? Objektivní a subjektivní aspekty protiprávního jednání nejsou posuzovány.
- 24 Pro doplnění je nezbytné připomenout, že soud při přezkumu nařízené nepravé sankce, správního donucovacího opatření, nemá možnost zkrátit či prodloužit dobu, na kterou bylo nařízeno. Pro případ, že senát považuje toto opatření za nepřiměřené, má jedinou možnost, totiž zrušit jej v plném rozsahu, nemůže jej ale upravit/individualizovat v souladu se závažností protiprávního/protiprávních jednání.
- 25 Dalším podstatným aspektem je, že i když soud shledá nařízené opatření samotné spravedlivým a přiměřeným, musí nařízení prohlásit za neplatné, například když nebyly splněny formální podmínky pro jeho vydání, ačkoliv byl zjištěn porušitel i protiprávní jednání.
- 26 Senát má proto pochybnosti, zda lze takové zrušení nařízení správního donucovacího opatření považovat za osvobození ve smyslu článku 50 Listiny, což by bránilo provedení druhého sankčního řízení s ohledem na neexistující mechanismus koordinace nepravé sankce, správního donucovacího opatření, a stanovených finančních sankcí z toho důvodu, že trestní řízení nebylo vedeno řádně s dodržением všech záruk a standardů.
- 27 Dále má soud rovněž pochybnosti, zda nařízení této nepravé celkové sankce, správního donucovacího opatření, z důvodu velkého počtu porušení rozpočtové disciplíny výše popsaným způsobem, bez použití individuálního přístupu ke každému z osmdesáti pěti protiprávních jednání lze považovat za první odsouzení ve smyslu článku 50 Listiny, jestliže trest za každé jednotlivé protiprávní jednání nebyl řádně individualizován a nebyly dodrženy všechny standardy na ochranu

pachatele stanovené v trestním řízení, jako například z důvodu možnosti předběžného výkonu správního donucovacího opatření, které přímo porušuje presumpci nevinu zakotvené v čl. 48 odst. 1 Listiny.

- 28 V případě, na kterém se zakládá projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, musí být posouzena zákonnost řízení, které vedlo k uložení finanční sankce k tíži porušitele. Vzhledem k tomu, že toto řízení postupovalo pomaleji než správní řízení, v němž byla nařízena nepravá sankce, správní donucovací opatření, jedná se z chronologického hlediska o druhé řízení proti tomuto podnikateli. Překládající soud proto musí přezkoumat, zda první nepravá sankce, správní donucovací opatření „zapečetění obchodního prostoru a zákaz vstupu do něj na dobu čtrnácti dnů“ představuje „odsouzení“ ve smyslu Listiny, tedy zda bylo vedeno trestní řízení v širokém smyslu, zda bylo nařízeno opatření trestněprávní povahy a zda bylo z hlediska skutkového stavu nařízeno za tentýž čin. Tento přezkum představuje svým způsobem test „Engel“, což je algoritmus, který vypracoval ESLP ve věci Engel a další v. Nizozemsko, v judikatuře ESLP je ustálený a Soudní dvůr jej v plném rozsahu převzal do svých rozsudků a dále rozpracoval (Bonda, C-489/10, bod 37, Hans Åkerberg Fransson, C-617/10 a další).
- 29 Při provádění uvedeného testu má předkládající soud předně pochybnosti, zda v první věci (v níž byla nařízena nepravá sankce, správní donucovací opatření) bylo vedeno řízení, které svou povahou představuje trestní řízení v širokém smyslu, protože toto opatření bylo nařízeno celkově za všech zjištěných osmdesát pět protiprávních jednání. Posledně uvedené není individuální povahy, není tedy nařízeno za jedno konkrétní protiprávní jednání mezi uvedenými osmdesáti pěti (jako například v případě, který posuzoval Soudní dvůr ve věci C-97/21) a z právního hlediska nepředstavuje kumulaci osmdesáti pěti jednotlivých nepravých sankcí v podobě správního donucovacího opatření. Je-li tato nepravá sankce, správní donucovací opatření, považováno za sankci ve smyslu věci C-97/21, pak by nebylo individualizováno ve vztahu ke každému spáchanému protiprávnímu jednání. To by vedlo přímo k porušení zásady proporcionality zakotvené v čl. 49 odst. 3 listiny, podle které nesmí být výše trestu nepřiměřená trestnému činu, což je skutečnost, kterou soud rozhodující ve věci ani porušitel samotný nemohou ve vztahu k předmětné nepravé sankci, správnímu donucovacímu opatření, které bylo nařízeno za celkem osmdesát pět protiprávních jednání, posoudit.
- 30 Vnitrostátní právo skutečně nestanoví žádnou procesní možnost kumulace správních sankcí. Naopak, podle článku 18 ZANN se za každé jeho porušení uloží samostatná sankce.
- 31 Konečně se tato nepravá sankce, správní donucovací opatření, nezaznamenává do rejstříku uložených trestů, ani k ní není přihlíženo při posuzování opakovaného nebo systematického páčání skutků, jak je tomu u trestů za trestné činy nebo u finančních sankcí, které jsou ukládány ve správním trestním řízení, jako je tomu v původní věci.

- 32 V celkovém posouzení mohou všechny popsané okolnosti projednávané věci vzbudit dojem, že v takovém případě, jako je případ ve věci v původním řízení, v němž bylo uloženo správní donucovací opatření za celkem osmdesát pět protiprávních jednání, aniž byla individualizována míra opatření nařízeného za každé jednotlivé protiprávní jednání, funkce správního donucovacího opatření spočívající v omezení výše nezaevidované a neúčtované DPH na původní zjištění jednoduše nepřevažuje nad její represivní povahou, nýbrž prakticky představuje jedinou formu správního donucovacího opatření v konkrétně popsaném původním řízení a jeho účelem je výlučně omezení rozsahu poškození finančních zájmů Unie.
- 33 Senát rozhodující ve věci má za to, že v takovém případě by vnitrostátní soudy měly mít pravomoc posoudit, jaká forma dvojí povahy opatření byla v každém jednotlivém případě použita. Tato procesní možnost je zcela v souladu s vodítky, která poskytl Soudní dvůr vnitrostátním soudům v rozsudku ve věci Hans Åkerberg Fransson C-617/10.
- 34 Soud nepochybně zjištění učiněná ve věci C-97/21 a týkající se vysoké míry přísnosti nepravé sankce, správního donucovacího opatření, ve vztahu k protiprávnímu jednání, za které byla uložena v původním řízení, které bylo předmětem rozsudku ze dne 4. května 2023 ve věci C-97/21. Týká-li se toto opatření ovšem osmdesáti pěti jednotlivých protiprávních jednání, která souvisí s obcházením evidence prodeje a výběru DPH, tedy přetrvávajícího jednání, k němuž podle zjištění úředníků docházelo přinejmenším po dobu jednoho měsíce, nejví se toto opatření podle názoru předkládajícího soudu tak nadměrně závažné a nepřiměřené, že musí být postaveno naroveň opatření represivní povahy, nýbrž jeho účelem spíše je, jak již bylo popsáno výše, omezit rozsah celkové škody, která je zjištěným velkým počtem správních deliktů způsobena Evropské unii.
- 35 Bude-li Soudní dvůr s výše popsaným názorem souhlasit a sdílet názor předkládajícího soudu, že nepravá sankce v podobě správního donucovacího opatření nařízená za všech osmdesát pět správních deliktů, u které nebyla individualizována závažnost každého jednotlivého deliktu a míra správního donucovacího opatření nebyla individualizována za každý jednotlivý delikt, není „odsouzením“ v širokém smyslu slova, pak je nezbytné s přihlédnutím k zásadě *ne bis in idem* vycházet z toho, že pro předkládající soud neexistují žádné procesní překážky projednání druhého u něj zahájeného správního trestního řízení a uložení finanční sankce, pokud dospěje k závěru, že se společnost dotčených protiprávních jednání dopustila.
- 36 V této souvislosti se předkládající soud táže, zda musí být článek 325 SFEU, článek 273 směrnice 2006/112/ES a článek 50 Listiny vykládány v tom smyslu, že připouští takové vnitrostátní právní předpisy, podle kterých lze za několik porušení daňových povinností nařídit souhrnné správní donucovací opatření „zapečetění obchodního prostoru a zákaz vstupu do něj“, je-li jeho účelem výlučně omezení nepříznivých účinků, včetně rozsahu poškození finančních

zájmů Evropské unie, nikoliv ale potrestání porušitele, aniž toto opatření omezuje možnost vést proti témuž porušiteli samostatné řízení represivní povahy za každé z těchto protiprávních jednání, v nichž má být osobě povinné k dani uložen trest v podobě „finanční sankce“, přičemž vnitrostátní soud je povinen v každém jednotlivém případě přezkoumat a konstatovat, který z obou cílů nařízené souhrnné nepravé sankce, správního donucovacího opatření „zapečetění obchodního prostoru a zákaz vstupu do něj“ bude sledován – zda preventivně omezující nebo represivní.

- 37 Bude-li odpověď Soudního dvora v případě, jako je ten v původním řízení, kladná, musí soud provést věcný přezkum správní věci. V tomto případě musí senát přezkoumat legalitu sankce uložené správním orgánem (konstatuje-li soud, že došlo k protiprávnímu jednání).
- 38 Již v odůvodnění rozsudku ze dne 4. května 2023 ve věci C-97/21 se uvádí, že finanční sankce, která je za dotčené protiprávní jednání stanovena, je nepřiměřeně přísná, bod 48 rozsudku. Jedná-li se ovšem v projednávané věci o to, že nebyl zaevidován prodej ve výši 30,00 BGN a nebyla tedy vybrána DPH ve výši 9 % prodejní hodnoty, tedy ve výši 2,70 BGN, je pro senát rozhodující ve věci relevantní stanovená minimální výše finanční sankce. Ta u právnických osob činí 500,00 BGN.
- 39 Je nezbytné připomenout, že skutková podstata protiprávního jednání je naplněna jednoduchým spácháním v podobě opomenutí, totiž „nevystavením pokladního dokladu“, které nemá vazbu na rozsah poškození finančních zájmů Evropské unie. Na druhé straně je právě výše neučtované a neodvedené DPH jedním z rozhodujících hledisek pro posouzení přísnosti trestu, protože určuje částku neodvedené a nevybrané DPH při plnění povinností vyplývající z článku 325 SFEU a článku 273 směrnice 2006/112, které na úrovni státu připouští všechny prostředky k jejímu výběru a k omezení škodlivých účinků každé protiprávní činnosti, která ohrožuje finanční zájmy Unie.
- 40 Pro doplnění výše uvedeného je nezbytné připomenout článek 18 ZANN, který správnímu orgánu ukládá povinnost uložit za každé protiprávní jednání samostatný trest, který musí být samostatně vykonán. To znamená, že zákon nepřihlíží k celkovému účinku několika sankcí, které mohou být porušiteli uloženy. V tomto smyslu není stanoven právní institut „kumulace“ trestů, jak je tomu v trestním řízení.
- 41 V souvislosti s výkladem v předchozím odstavci považuje senát ve světle čl. 49 odst. 3 Listiny za nepřiměřené, že je takový právní institut kumulace trestů stanoven pro účely trestního soudnictví, které postihuje závažnější protiprávní jednání, totiž trestné činy, nikoliv však pro protiprávní jednání nižší intenzity, která jsou projednávána v řízení upraveném v ZANN, jako je tomu v projednávané věci. To přináší riziko, že bude uložena sankce, která nebude co do druhu a výše přiměřená a ve vztahu k výši poškození finančních zájmů Unie bude stanovena bez možnosti úplně a realisticky posoudit přísnost trestu ve vztahu

ke konkrétnímu protiprávnímu jednání. To porušuje rovněž čl. 47 odst. 1 Listiny, protože porušitel nemá k dispozici účinnou právní ochranu, s jejíž pomocí by mohl dospět k přiměřené sankci za kumulativní nepříznivý účinek všech osmdesáti pěti správních deliktů.

- 42 Skutečnost, že právní institut uvedený v předchozím odstavci neexistuje jako možnost individualizace finančních sankcí ve věcech správního trestního práva, se jeví ještě závažnější, vezmeme-li v úvahu, že procesní pravidla ZANN senátu rozhodujícímu ve věci neumožňují stanovit finanční sankci nižší, než je zákonem stanovená minimální částka, přičemž nominální hodnota této minimální částky není zanedbatelná. V konkrétní věci by tyto okolnosti mohly vést k tomu, že bude uloženo celkem osmdesát pět finančních sankcí, jejichž výše je vždy minimálně 500,00 BGN a celková částka sankce tak činí 42 500,00 BGN, přičemž tato částka s jistotou přispěje spíše k insolvenci porušitele, než aby na něj měla odstrašující účinek a vedla k jeho nápravě.
- 43 Podle názoru senátu se stanovená sankce ve výši 500,00 BGN při srovnávací analýze jeví jako nepřiměřeně vysoká ve vztahu k neodvedené DPH, která činí 2,70 BGN, jak bylo uvedeno výše. Nepřiměřeně vysoká se jeví i výše uvedená celková částka sankce za všech osmdesát pět protiprávních jednání ve vztahu k celkové částce nezaevidované DPH ze všech osmdesáti pěti protiprávních jednání, která činí 268,02 BGN.
- 44 Na druhé straně by úplné upuštění od uložení represivních sankcí jakéhokoliv druhu a výše z důvodu nepatnosti jednotlivých protiprávních jednání nepřispěla k dosažení účinků a splnění úkolů, které členských státům ukládá článek 325 SFEU a článek 273 směrnice 2006/112, zvláště jedná-li se v projednávané věci o pokračující a vytrvalou nezákonnou činnost, jejíž každodenní existence byla prokázána po dobu alespoň jednoho měsíce.
- 45 Z výše uvedených důvodů má předkládající soud pochybnosti, zda právní předpisy, jako jsou vnitrostátní předpisy
- 46 , které stanoví značně vysokou dolní hranici sankce za protiprávní jednání, jehož nepříznivé účinky na finanční zájmy Unie jsou stonásobně nižší než stanovená sankce, aniž umožňuje uložit sankci nižší, než je zákonem stanovená minimální částka, nebo celkovou sankci s omezením jejího druhu a výše za všechna protiprávní jednání, kterých se podnikatel dopustil, dříve než mu byl poprvé uložena trest pravomocným správním aktem nebo pravomocným soudním právním aktem, porušuje zásadu proporcionality ve smyslu čl. 49 odst. 3 Listiny.
- 47 Bude-li ctěný Soudní dvůr zastávat opačný názor, že totiž správní donucovací opatření uložené za všech osmdesát pět protiprávních jednání představuje „odsouzení“ v širokém smyslu, tedy že je toto správní donucovací opatření považováno za sankci ve smyslu rozsudku ve věci C-97/21 a nebude provedena individualizace ve vztahu ke každému spáchanému deliktu, má předkládající soud pochybnosti, zda to není v přímém rozporu se zásadou přiměřenosti trestu ve

vztahu ke spáchaným deliktům, která je zakotvena v čl. 49 odst. 3 Listiny a podle které nesmí být výše trestu nepřiměřená trestnému činu – skutečnost, kterou senát rozhodující ve věci ani porušitel sám nemohou ve vztahu k nepravé sankci, správnímu donucovacímu opatření, které bylo nařízeno za celkem osmdesát pět protiprávních jednání, posoudit. Skutečnost, že chybí mechanismus obhajoby ve vztahu ke každému jednotlivému protiprávnímu jednání, za které je tato společná nepravá sankce v podobě správního donucovacího nařízení stanovena, vede senát k závěru, že je porušován i čl. 47 odst. 1 Listiny, protože takto upravená řízení nezaručují právo žalobce na účinnou právní ochranu a spravedlivý proces.

PRACOVNÍ DOKUMENT