Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MANUELA CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONY
přednesené dne 13. února 2025 [1]

Věc C-733/23

„Beach and bar management“ EOOD
proti
Načalnik na otdel „Operativni dejnosti“ – Burgas

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou podal správní soud v Burgasu (Administrativen sad – Burgas, Bulharsko)]

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 273 – Listina základních práv Evropské unie – Článek 50 – Zásada *ne bis in idem* – Nesplnění povinnosti vystavit pokladní doklad – Zapečetění prostor – Kumulace sankcí za stejné protiprávní jednání – Zásada proporcionality“

1. Spor, který je předmětem této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, se týká legality osmdesáti pěti peněžitých sankcí uložených bulharskou daňovou správou jedné společnosti za stejný počet porušení vnitrostátních předpisů o dani z přidané hodnoty (DPH).

2. Dotčené peněžité sankce lze abstraktně kvalifikovat jako opatření k zajištění správného výběru DPH a předcházení daňovým únikům (článek 273 směrnice 2006/112/ES) [2].

3. Daňová správa kromě uložení těchto sankcí společnosti nařídila zapečetění obchodních prostor, v nichž došlo k protiprávnímu jednání. Na rozdíl od věci Ati-19 [3] tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce nevznáší žádnou otázku týkající se opatření spočívajícího v zapečetění jako takového.

4. Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda je vnitrostátní právní úprava, která umožňuje uložení peněžitých sankcí za protiprávní jednání, která byla předmětem již vykonaného opatření spočívajícího v zapečetění, slučitelná s článkem 50 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“).

[1] – Původní jazyk: španělština.

[2] – Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

[3] – Ve které přednáším své stanovisko ve stejný den (C-605/23).

I. Právní rámec

A. Unijní právo. Směrnice o DPH

5. Podle čl. 2 odst. 1 písm. a) je předmětem DPH „dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

6. 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.

Možnost stanovená v prvním pododstavci nemůže být využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.“

B. Vnitrostátní právo

1. Zákon o DPH[4]

7. Článek 118 odst. 1, ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení, stanoví:

„Každá osoba registrovaná či neregistrovaná pro účely tohoto zákona je povinna evidovat a účtovat dodání a prodeje, které uskutečnila v obchodních prostorách, a to vystavením daňového dokladu vygenerovaného daňovým zařízením (účtenka) nebo pokladního dokladu vystaveného integrovaným automatizovaným systémem správy obchodní činnosti (systémový doklad), a to bez ohledu na to, zda je požadován jiný daňový doklad, či nikoli. Příjemce musí obdržet účtenku nebo systémový doklad a uchovat jej, dokud neopustí obchodní prostory.“

8. Článek 185 odst. 1 a 2 stanoví:

„(1) Za nevydání dokladu uvedeného v čl. 118 odst. 1 se v případě fyzických osob, které nejsou obchodníky, uloží pokuta ve výši 100 až 500 bulharských leva [BGN], a v případě právnických osob a živnostníků se uloží peněžitá sankce ve výši 500 až 2 000 BGN.

(2) S výjimkou případů uvedených v odstavci 1 bude každému, kdo se dopustí nebo strpí spáchání protiprávního jednání uvedeného v článku 118 nebo v prováděcím právním aktu k tomuto článku, uložena pokuta ve výši od 300 do 1 000 BGN, jedná-li se o fyzickou osobu, která není obchodníkem, nebo peněžitá sankce ve výši 3 000 až 10 000 BGN v případě právnické osoby a živnostníků. V případě, že protiprávní jednání nevede k nenahlášení daňových příjmů, budou uloženy sankce stanovené v odstavci 1.“

[4] – Zakon za danak varhu dobavenata stojnost (zákon o dani z přidané hodnoty) ze dne 21. července 2006 (DV č. 63 ze dne 4. srpna 2006, s. 8; dále jen „zákon o DPH“).

9. Článek 186 zákona o DPH stanoví:

„(1) Donucovací správní opatření spočívající v zapečetění obchodních prostor na dobu nejvýše 30 dnů, bez ohledu na stanovené pokuty nebo peněžité sankce, bude uloženo osobě, která:

1. nevystaví

a) příslušný prodejní doklad v souladu s článkem 118;

[…]

(3) Donucovací správní opatření podle odstavce 1 se nařizuje odůvodněným příkazem vydaným oddělením příjmů nebo jím pověřeným úředníkem.

(4) Proti příkazu uvedenému v odstavci 3 lze podat opravný prostředek v souladu s postupem stanoveným správním řádem.“

10. Článek 187 odst. 1 a 4 stanoví:

„(1) V případě nařízení donucovacího správního opatření podle čl. 186 odst. 1 je zakázán rovněž přístup do obchodních prostor dané osoby a zboží nacházející se v těchto prostorách a k nim příslušejících skladech musí být danou osobou nebo jejím zástupcem odstraněno. […]

[…]

(4) Na žádost pachatele správního deliktu a za podmínky, že předloží důkaz o zaplacení celé pokuty nebo peněžité sankce, zruší orgán donucovací správní opatření, které uložil. Odstranění pečetí podléhá povinnosti spolupráce ze strany pachatele. V případě opakovaného protiprávního jednání bude odpečetění prostor povoleno až po uplynutí jednoho měsíce od zapečetění.“

11. Článek 188 [5] stanoví:

„(1) Donucovací správní opatření uvedené v čl. 186 odst. 1 podléhá předběžnému výkonu v souladu s ustanoveními čl. 60 odst. 1 až 7 správního řádu.

(2) Proti rozhodnutí soudu není přípustný opravný prostředek.“

12. Článek 193 stanoví:

„(1) Zjišťování porušení tohoto zákona a jeho prováděcích právních předpisů, přijímání a výkon rozhodnutí o uložení správních sankcí, jakož i opravné prostředky proti těmto rozhodnutím upravuje zákon o správních deliktech a sankcích.

(2) Zjišťování protiprávních jednání provádí oddělení příjmů a rozhodnutí o uložení správních sankcí přijímá výkonný ředitel Národní agentury pro veřejné příjmy nebo jím k tomu pověřený úředník.“

[5] – Ve znění použitelném na projednávanou věc, změněném a zveřejněném v DV č. 100 ze dne 20. prosince 2019.

2. Správní řád[6]

13. Podle čl. 6 odst. 5, ve znění použitelném na skutkový stav, se správní orgány musí zdržet úkonů a jednání, které by mohly způsobit újmu, jež je zjevně nepřiměřená ve vztahu ke sledovanému cíli.

14. Článek 60 stanoví:

„(1) Správní akt obsahuje nařízení předběžného výkonu, vyžaduje-li to život nebo zdraví občanů, za účelem ochrany zvláště důležitých zájmů státu nebo veřejných zájmů, hrozí-li, že výkon rozhodnutí bude zmařen nebo značně ztížen nebo pokud hrozí, že v důsledku prodlení s výkonem rozhodnutí vznikne vážná nebo obtížně napravitelná újma, anebo na návrh některého z účastníků – k ochraně některého z jeho zvláště důležitých zájmů. V posledně uvedeném případě si správní orgán vyžádá odpovídající záruku.

(2) Nařízení předběžného výkonu musí být odůvodněno.

[…]

(5) Proti povolení nebo zamítnutí předběžného výkonu lze podat prostřednictvím správního orgánu žalobu k soudu ve lhůtě tří dnů od doručení tohoto rozhodnutí bez ohledu na to, zda byl podán opravný prostředek proti správnímu aktu.

(6) Žaloba se projedná co nejdříve na neveřejném zasedání bez doručení kopií žalobního spisu účastníkům řízení. Žaloba nemá odkladný účinek na předběžný výkon rozhodnutí, ale soud může předběžný výkon rozhodnutí odložit do doby, než vydá o žalobě konečné rozhodnutí.

(7) Zruší-li soud napadené rozhodnutí o předběžném výkonu, rozhodne ve věci samé. Je-li předběžný výkon zrušen, správní orgán obnoví stav před výkonem.

(8) Proti usnesení soudu lze podat opravný prostředek.“

15. Podle čl. 128 odst. 1 bodu 1 mají správní soudy pravomoc rozhodovat ve věcech, které se týkají mimo jiné změny nebo zrušení správních aktů.

16. Článek 166 zní následovně:

„(1) Vykonatelnost správního aktu se odkládá na základě žaloby.

(2) Soud může na návrh navrhovatele v každém stadiu řízení až do okamžiku, kdy rozsudek nabude právní moci, odložit předběžný výkon nařízený pravomocným rozhodnutím orgánu, který vydal akt uvedený v čl. 60 odst. 1, pokud by předběžný výkon rozhodnutí mohl navrhovateli způsobit vážnou nebo obtížně napravitelnou újmu. […]“.

6 – Administrativnoprotsetsualen kodeks (správní řád) (DV č. 30 ze dne 11. dubna 2006; dále jen „CPA“).

3. Zákon o správních deliktech a sankcích [7]

17. Podle článku 22 lze k zabránění a ukončení správních deliktů a k předcházení a odstranění jejich škodlivých následků použít donucovací správní opatření.

18. Článek 27 odst. 1, 2, 4 a 5 stanoví:

„(1) Správní sankce se stanoví v souladu s ustanoveními tohoto zákona v mezích stanovených pro spáchané protiprávní jednání.

(2) Při stanovení sankce se zohlední závažnost deliktu, důvody jeho spáchání a další polehčující a přitěžující okolnosti, jakož i majetkové poměry pachatele.

[…]

(4) S výjimkou případů uvedených v čl. 15 odst. 2 nelze sankce za správní delikty nahradit sankcemi mírnější povahy.

(5) Rovněž s výjimkou zákonem stanovených případů není přípustné stanovit sankci pod stanovenou minimální sankci bez ohledu na to, zda se jedná o pokutu nebo o dočasné odnětí práva vykonávat určité povolání nebo určitou činnost.“

19. Podle článku 59 lze proti rozhodnutí o správní sankci podat žalobu k okresnímu soudu (Rajonen sad, Bulharsko) ve lhůtě 14 dnů od jeho doručení.

II. Skutkový stav, spor a předběžné otázky

20. „Beach and bar management“ EOOD (dále jen „Beach and bar“) je společnost s ručením omezeným, která podniká v obchodním prostoru (bar a restaurace).

21. Dne 4. srpna 2022 provedla bulharská daňová správa [8] kontrolu v obchodních prostorách Beach and bar, během níž:

– Konstatovala existenci dvou čteček karet a osmdesáti pěti dokladů o přijatých platbách debetními nebo kreditními kartami za období od 25. června 2022 do 26. července 2022.

– Konstatovala, že společnost k těmto osmdesáti pěti transakcím nevystavila žádné daňové pokladní doklady.

22. Dne 12. srpna 2022 nařídila daňová správa zapečetění a zákaz vstupu do obchodních prostor na dobu čtrnácti dnů. Předběžný výkon těchto dvou opatření byl povolen samostatným rozhodnutím.

23. Opatření spočívající v zapečetění a schválení jeho předběžného výkonu byla neúspěšně napadena v rámci sporů před správním soudem v Burgasu (Administrativen sad – Burgas).

[7] – Zakon za administrativnite narušenia i nakazania (zákon o správních deliktech a sankcích) (DV č. 92 ze dne 28. listopadu 1969), ve znění použitelném na skutkový stav.

[8] – Kontrolu provedlo generální ředitelství pro daňovou kontrolu (Glavna direkcija „Fiskalen kontrol“, Bulharsko).

24. Správní orgán s ohledem na zjištěné skutečnosti přijal osmdesát pět rozhodnutí o uložení pokut [9]. V každém z těchto rozhodnutí uložil společnosti Beach and bar pokutu ve výši 500 BGN (přibližně 250 eur), takže celková sankce za osmdesát pět protiprávních jednání činí 42 500 BGN (přibližně 21 250 eur).

25. Výše DPH, která nebyla zaevidována (z důvodu nevystavení pokladních daňových dokladů za osmdesát pět platebních transakcí), činí 268,02 BGN (přibližně 134 eur).

26. Všech osmdesát pět rozhodnutí o uložení pokuty bylo napadeno u okresního soudu v Burgasu (Rajonen sad – Burgas, Bulharsko) v rámci osmdesáti pěti řízení, která skončila zamítnutím žalob.

27. Rozsudky soudu prvního stupně byly napadeny u správního soudu v Burgasu (Administrativen sad – Burgas), který předložil Soudnímu dvoru tři předběžné otázky, z nichž pouze první přepisuji níže:

„1) Musí být článek 325 [SFEU], článek 273 směrnice [o DPH] a článek 50 Listiny […] vykládány v tom smyslu, že připouští takové vnitrostátní právní předpisy, podle kterých lze za několik porušení daňových povinností nařídit 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 posledně 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?"

III. Řízení před Soudním dvorem

28. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla zapsána do rejstříku kanceláře Soudního dvora dne 1. prosince 2023.

29. Písemná vyjádření předložily společnost Beach and bar, bulharská vláda a Evropská komise.

30. Soudní dvůr nepovažoval za nutné konat veřejné jednání.

31. Na pokyn Soudního dvora se v tomto stanovisku omezím na první předběžnou otázku.

[9] – Soudní rozhodnutí vydaná ve sporech týkajících se zapečetění a jeho výkonu již byla pravomocná v okamžiku konání jednání v rámci řízení o napadení peněžitých sankcí.

IV. Analýza

A. Přípustnost

32. Jak bylo uvedeno výše, předkládající soud projednává osmdesát pět peněžitých sankcí uložených společnosti Beach and bar za osmdesát pět porušení zákona o DPH. Tato porušení byla rovněž důvodem pro uložení opatření spočívajícího v zapečetění obchodních prostor (a zákazu vstupu do těchto prostor) na dobu čtrnácti dnů.

33. V době, kdy se řízení proti peněžitým pokutám dostalo do ústní fáze řízení, bylo již opatření o zapečetění, proti němuž společnost Beach a bar neúspěšně podala žalobu v samostatných řízeních, vykonáno.

34. V této souvislosti má bulharská vláda za to, že první předběžná otázka je nepřípustná, neboť spor, který vedl k podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, se týká výlučně peněžitých sankcí a může být vyřešen, aniž je třeba určit, zda je vnitrostátní právní úprava, která umožnila přijetí již vykonaného opatření týkajícího se zapečetění, jež se netýká původního řízení, slučitelná s unijním právem.

35. Komise se ztotožňuje s názorem bulharské vlády, ale navrhuje přeformulovat otázku tak, aby Soudní dvůr mohl rozhodnout ve věci samé [10].

36. Podle mého názoru není namístě, aby se Soudní dvůr ve své odpovědi předkládajícímu soudu vyjadřoval ke slučitelnosti vnitrostátní právní úpravy týkající se zapečetění obchodních prostor [11] s unijním právem, pokud toto opatření spočívající v zapečetění není ve sporu v původním řízení napadeno.

37. Otázka předkládajícího soudu se však ve skutečnosti netýká ani tak otázky slučitelnosti pravidel upravujících zapečetění s unijním právem, jako spíše dotčených peněžitých sankcí. V tomto smyslu lze návrh na přeformulování navržený Komisí přijmout.

38. Nejedná se tedy o přezkum toho, zda je opatření spočívající v zapečetění obchodních prostor slučitelné s unijním právem, ale o určení, zda toto právo brání peněžité sankci uložené téže osobě za stejné jednání, které vedlo k tomuto zapečetění.

B. K věci samé

1. Dopad rozsudku ze dne 4. května 2023, MV – 98 [12]

39. Soudní dvůr se již v rozsudku MV – 98 vyjádřil ke slučitelnosti vnitrostátní právní úpravy použité v projednávané věci s článkem 50 Listiny.

[10] – Body 30 až 32 písemného vyjádření Komise. V tomto vyjádření navrhuje přeformulovat otázku tak, aby bylo rozhodnuto o tom, zda unijní právo brání uložení peněžité sankce za takové jednání, jako je jednání dotčené v původním řízení, s ohledem na skutečnost, že porušení, které je postihováno takovou peněžitou sankcí, již bylo předmětem správního opatření spočívajícího v zapečetění, které bylo uloženo za stejné jednání.

[11] – Právě této slučitelnosti se týká věc C-605/23, Ati-19.

[12] – Věc C-97/21 (EU:C:2023:371; dále jen „rozsudek MV – 98“).

40. Ve věci MV – 98 byly skutkové okolnosti podobné (s jednou výjimkou, kterou uvedu níže) jako v projednávané věci: bulharská daňová správa při kontrole provedené v obchodních prostorách zjistila, že společnost MV – 98 nezaevidovala prodej zboží a nevystavila daňový doklad o tomto prodeji.

41. Na základě těchto skutečností, stručně řečeno, daňová správa:

– V souladu s článkem 185 zákona o DPH uložila společnosti MV – 98 peněžitou sankci.

– Na základě článku 186 téhož zákona přijala správní opatření spočívající v zapečetění obchodních prostor po dobu čtrnácti dnů.

– Příkazem vydaným na základě článku 60 CPA schválila předběžný výkon tohoto opatření.

42. V této věci bylo třeba určit, „[…] zda musí být článek 273 směrnice o DPH a článek 50 Listiny vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle které může být daňovému poplatníkovi za totéž porušení daňové povinnosti uložena v odlišných a samostatných řízeních peněžitá sankce a opatření spočívající v zapečetění obchodních prostor, přičemž proti uvedeným opatřením lze podat žaloby k odlišným soudům“ [13].

43. Soudní dvůr se nejprve zabýval analýzou „trestní povahy opatření dotčených v původním řízení“ (body 38 až 49 rozsudku MV – 98), jakožto nezbytnou podmínkou pro určení použitelnosti článku 50 Listiny.

44. Analýza tří kritérií relevantních pro toto posouzení, pokud jde o opatření spočívající v zapečetění, jej vedla k závěru, že:

– Skutečnost, že je podle vnitrostátního práva kvalifikováno jako správní opatření, nebrání uznání jeho trestní povahy (body 38 až 41 rozsudku MV – 98).

– Uvedené opatření sleduje zároveň cíle spočívající v odrazování a trestání protiprávních jednání v oblasti DPH. Nemá pouze zajišťovací účel, jak tvrdily některé vlády, které vstoupily do řízení (body 42 až 44 rozsudku MV – 98).

– Zapečetění vykazuje podle všeho vysokou míru přísnosti (body 45 až 47 rozsudku MV – 98).

45. V této souvislosti Soudní dvůr rozhodl, že „[j]estliže, jak vyplývá z informací poskytnutých předkládajícím soudem, musí být opatření dotčená ve věci v původním řízení v tomto kontextu kvalifikována jako sankce trestní povahy, bylo by nutné považovat kumulaci těchto sankcí za omezení základního práva zaručeného článkem 50 Listiny“ [14].

46. Další úvahy Soudního dvora v rozsudku MV – 98 se zaměřily na možné odůvodnění omezení základního práva zaručeného článkem 50 Listiny.

47. Na základě těchto úvah Soudní dvůr rozhodl, že „článek 273 směrnice o DPH a článek 50 Listiny musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle které může být daňovému poplatníkovi za totéž porušení daňové povinnosti uložena v odlišných a samostatných řízeních peněžitá sankce a opatření spočívající v zapečetění obchodních prostor,

[13] – Rozsudek MV – 98, bod 27.

[14] – Rozsudek MV – 98, bod 49.

přičemž proti uvedeným opatřením lze podat žaloby k odlišným soudům, pokud uvedená právní úprava nezajišťuje koordinaci řízení umožňující, aby se dodatečné zatížení vyplývající z kumulace uložených opatření omezilo na nezbytné minimum, a pokud neumožňuje zajistit, aby přísnost všech uložených sankcí odpovídala závažnosti inkriminovaného protiprávního jednání“ [15].

2. Rozdíl mezi projednávanou věcí a věcí MV – 98

48. Jak uvádí předkládající soud, projednávaná věc se od věci posuzované v rozsudku MV-98 liší v jednom konkrétním ohledu: tehdy se jednalo o jediné porušení, které vedlo k uložení opatření spočívajícího v zapečetění a peněžité sankce, zatímco nyní se jedná o osmdesát pět porušení a stejný počet peněžitých sankcí, ale za všechna bylo uloženo pouze jedno opatření spočívající v zapečetění [16].

49. Tento rozdíl vede předkládající soud k tomu, aby se Soudního dvora dotázal na rozsah toho, co Soudní dvůr v rozsudku MV – 98 uvedl ohledně trestní povahy opatření spočívajícího v zapečetění. Konkrétně k preventivnímu nebo represivnímu účelu tohoto opatření jakožto rozhodujícímu faktoru pro tuto kvalifikaci.

50. Podle předkládajícího soudu v podstatě:

– Kromě tohoto specifického rozdílu jsou v projednávané věci splněny i další podmínky nezbytné pro konstatování existence kumulace řízení a sankcí zakázané článkem 50 Listiny, a to: totožnost skutků a totožnost sankcí.

– Skutečnost, že bylo přijato jediné opatření spočívající v zapečetění prostor ve vztahu ke všem osmdesáti pěti daňovým deliktům, však vyvolává pochybnosti o *trestní povaze* tohoto opatření [17].

51. Předkládající soud nepříliš jasně uvádí, že vzhledem k tomu, že opatření spočívající v zapečetění není individualizované, znamená to, že nad jeho represivní povahou převažuje účel omezit rozsah újmy způsobené zájmům Unie (a tedy jeho preventivní rozměr) [18]. Pokud by to znamenalo, že zapečetění nepředstavuje skutečnou *trestněprávní sankci*, chyběla by jedna z nezbytných podmínek pro uplatnění článku 50 Listiny.

3. Moje posouzení

52. Domnívám se, že odpověď na tento přístup předkládajícího soudu lze nalézt bez větších výkladových obtíží v rozsudku MV – 98 a v předchozí judikatuře Soudního dvora, zejména v rozsudku Menci [19].

[15] – Rozsudek MV – 98, bod 63.

[16] – Bod 32 předkládacího rozhodnutí.

[17] – Bod 43 předkládacího rozhodnutí.

[18] – Bod 47 předkládacího rozhodnutí: „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“.

[19] – Rozsudek ze dne 20. března 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197; dále jen „rozsudek Menci“).

53. „[S]ankce s represivním účelem má trestní povahu ve smyslu článku 50 Listiny a samotná skutečnost, že rovněž sleduje preventivní účel, ji nemůže zbavit její kvalifikace jako trestní sankce“ [20].

54. Jak bylo uvedeno v rozsudku MV – 98 na základě informací poskytnutých předkládajícím soudem, „[…] článek 22 zákona o správních deliktech a sankcích [prokazuje, že cílem opatření spočívajícího v zapečetění] je ukončit páchání správních deliktů a zabránit páchání dalších tím, že se dotyčnému obchodníkovi zabrání v používání jeho obchodních prostor. V tomto ohledu předkládající soud upřesňuje, že opatření spočívající v zapečetění sleduje jak preventivní, tak represivní účel, neboť má dotčené osoby rovněž odradit od porušování povinnosti stanovené v čl. 118 odst. 1 zákona o DPH“ [21].

55. Vzhledem k tomuto předpokladu lze důsledky, které z toho Soudní dvůr vyvodil v rozsudku MV – 98, rozšířit i na takovou věc, jako je projednávaná věc: úvahy o použití článku 50 Listiny v případě, kdy *jedno opatření spočívající v zapečetění* bylo doprovázeno *jedinou peněžitou sankcí*, přičemž opatření i sankce se týkaly *jednoho protiprávního jednání*, se vztahují i na případ, kdy druhým číslem rovnice není jedna, ale osmdesát pět peněžitých sankcí.

56. Předkládající soud nevylučuje, že dotčené opatření spočívající v zapečetění má represivní obsah. Domnívá se však, že vzhledem k jeho souhrnné a neindividualizované povaze převažuje preventivní funkce nad represivní, a to až do té míry, že se odstraňuje jeho trestní povaha.

57. Podle mého názoru, jak jsem uvedl ve svém stanovisku ve věci Menci, „[t]ěžko […] lze popřít, že sankční ustanovení daňové povahy mají trestat daňové poplatníky, u nichž se zjistilo, že se dopustili podvodu, a zároveň sloužit jako upozornění nebo výstraha pro ostatní poplatníky s cílem zabránit tomu, aby podlehli pokušení neplatit daně“ [22].

58. V každém případě podle Soudního dvora „je v samotné povaze trestních sankcí, že sledují jak represi, tak prevenci protiprávních jednání“ [23].

59. Zapečetění prostor logicky brání výkonu obchodní činnosti a znamená pro dotyčnou osobu ztrátu příjmu. V případě, že takové opatření není přijato, jako je tomu v projednávané věci, ze zdravotních nebo obdobných důvodů [24], ale v důsledku samotného spáchání daňových deliktů, zdá se mi represivní (a postihující) složka tohoto opatření nepopiratelná [25].

60. Z tohoto hlediska represivní funkce takového opatření, jako je zapečetění prostor, nezávisí na tom, zda odpovídá většímu či menšímu počtu protiprávních jednání, která má *postihovat*. V tomto posouzení souhlasím s Komisí, podle které existence represivního účelu nezávisí na tom, zda se vztahuje na jedno nebo více kumulativních porušení [26].

[20] – Rozsudek Menci, bod 31. Ve stejném smyslu rozsudek MV – 98, bod 42.

[21] – Rozsudek MV – 98, bod 44.

[22] – Stanovisko ve věci Menci (C-524/15, EU:C:2017:667, bod 113). Dodal jsem (poznámka pod čarou 99), že „[a]kademická (a někdy i filozofická) diskuse o základě, opodstatnění a účelu nebo účelech trestů probíhá již staletí, přičemž se objevují různé teorie a některé z nich kladou důraz na represivní prvky trestů a jiné na jejich preventivní účinky (generální nebo speciální prevence) nebo odrazující účinky“.

[23] – Rozsudek MV – 98, bod 42.

[24] – Nevylučuji, že obchodní nebo průmyslové prostory mohou být zapečetěny čistě a výlučně preventivně, například na základě bezprostředního a vážného ohrožení veřejného zdraví. V takových případech, zbavených jakékoli sankční konotace, by chyběl represivní prvek charakteristický pro jakoukoli sankci.

[25] – Soudní dvůr rovněž uznal *přísnost* opatření spočívajícího v zapečetění, které mohlo být uloženo až na třicet dnů, ale tehdy stejně jako nyní bylo uloženo na čtrnáct dní. Rozsudek MV – 98, bod 47.

[26] – Bod 43 písemného vyjádření Komise.

61. V souladu s logikou, na níž je zřejmě založen přístup předkládajícího soudu, by opatření spočívající v zapečetění stanovené v článku 186 zákona o DPH mělo represivní, a tedy z věcného hlediska trestní povahu pouze tehdy, pokud by bylo uloženo za každé z osmdesáti pěti dotčených porušení, a mohlo by tedy činit až 2 550 dnů uzavření obchodních prostor.

62. Nedomnívám se, že by takový závěr, zjevně nepřiměřený, měl být přijat. Samozřejmě, že zapečetění uložené za těchto podmínek by bylo z hlediska své represivní povahy mnohem závažnější, neboť by znamenalo uzavření obchodních prostor na několik let. Tatáž represivní povaha však přetrvává, pokud zapečetění, ačkoli je zjevně méně zatěžující, způsobí dotčené osobě újmu spočívající v nemožnosti vykonávat obchodní činnost po dobu čtrnácti dnů a s hospodářskými ztrátami, které z toho vyplývají[27].

63. Domnívám se, že *preventivní* hledisko zapečetění nepřevažuje v případech, jako je tento, v takové míře, aby převážilo nad *represivním* hlediskem, a tím jej rozmělnilo.

64. V projednávané věci daňová správa konstatovala existenci *souběhu* protiprávních jednání za účelem uložení jednoho, a nikoli osmdesáti pěti, opatření spočívajícího v zapečetění obchodních prostor. Možná mohla být přísnější a prodloužit (jedinou) dobu uzavření na maximálně třicet dní, kterou povoluje čl. 186 odst. 1 zákona o DPH, ale takové rozhodnutí přísluší pouze jí.

65. Stručně řečeno, prohlášení Soudního dvora v rozsudku MV – 98 týkající se z věcného hlediska trestní povahy opatření spočívajícího v zapečetění na dobu čtrnácti dnů, které bylo nařízeno v reakci na jediný daňový delikt, jsou plně použitelná, pokud je toto opatření přijato společně pro celkem osmdesát pět kumulovaných protiprávních jednání.

66. S ohledem na výše uvedené je třeba na první předběžnou otázku odpovědět tak, že správní opatření spočívající v zapečetění a zákazu vstupu do obchodních prostor na dobu čtrnácti dnů si zachovává svou represivní povahu, ať už je nařízeno v reakci na jediné porušení zákona o DPH, nebo v návaznosti na spáchání, v daném časovém období, osmdesáti pěti porušení tohoto zákona posuzovaných jako celek.

V. Závěry

67. S ohledem na výše uvedené skutečnosti navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl správnímu soudu v Burgasu (Administrativen sad – Burgas, Bulharsko) následovně:

„Článek 325 SFEU, 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

musí být vykládány v tom smyslu, že

úvahy, na jejichž základě Soudní dvůr vydal rozsudek ze dne 24. května 2023, MV – 98 (C-97/21, EU:C:2023:371), lze přenést na případ, kdy vnitrostátní daňová správa uloží daňovému poplatníkovi osmdesát pět peněžitých sankcí za postupné neplnění jeho povinností týkajících se daně z přidané hodnoty, a to nad rámec toho, že uloží opatření spočívající v zapečetění a zákazu vstupu do obchodních prostor po dobu čtrnácti dnů z důvodu všech spáchaných daňových deliktů“.

[27] – Jak Komise uvedla, správní uzavření obchodních prostor, a to i na krátkou dobu, může vést k přísnějšímu postihu obchodníka než peněžitá pokuta (bod 46 jejího písemného vyjádření).