



## Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

20. března 2018\*

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Nezaplacení DPH, která je splatná – Sankce – Vnitrostátní právní předpisy, které stanoví správní i trestní sankci za stejné skutky – Listina základních práv Evropské unie – Článek 50 – Zásada *ne bis in idem* – Trestní povaha správní sankce – Existence téhož protiprávního jednání – Článek 52 odst. 1 – Omezení stanovená zásadě *ne bis in idem* – Podmínky“

Ve věci C-524/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunale di Bergamo (soud v Bergamu, Itálie) ze dne 16. září 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 1. října 2015, v trestním řízení proti

**Lucovi Mencimu,**

za přítomnosti:

**Procura della Repubblica,**

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda, A. Tizzano, místopředseda, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešič, T. von Danwitz (zpravodaj), A. Rosas a E. Levits, předsedové senátů, E. Juhász, J.-C. Bonichot, A. Arabadžev, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos a E. Regan, soudci,

generální advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

vedoucí soudní kanceláře: V. Giacobblo-Peyronnel, poté R. Schiano, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 8. září 2016,

s přihlédnutím k usnesení ze dne 25. ledna 2017 o znovuzahájení ústní části řízení a po jednání konaném dne 30. května 2017,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za L. Menciho G. Brogliem, V. Meantim, jakož i I. Dioli, avvocati,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- za českou vládu M. Smolkem a J. Vláčilem, jako zmocněnci,

\* Jednací jazyk: italština.

- za německou vládu T. Henzem a D. Klebsem, jako zmocněnci,
- za Irsko původně E. Creedon, poté M. Browne a G. Hodge, jakož i A. Joycem, jako zmocněnci, ve spolupráci s M. Gray, barrister,
- za francouzskou vládu D. Colasem, G. de Berguesem a F.-X. Bréchetem, jakož i S. Ghiandoni a E. de Moustier, jako zmocněnci,
- za nizozemskou vládu M. K. Bulterman a J. Langerem, jako zmocněnci,
- za polskou vládu B. Majczynou, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi H. Krämerem, jakož i M. Owsiany-Hornung a F. Tomat, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 12. září 2017,

vydává tento

### **Rozsudek**

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 50 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“) ve spojení s článkem 4 protokolu č. 7 k evropské Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, podepsané v Římě dne 4. listopadu 1950 (dále jen „EÚLP“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci trestního řízení vedeného proti Lucovi Mencimu týkajícího se protiprávních jednání v oblasti daně z přidané hodnoty (DPH).

### **Právní rámec**

#### ***EÚLP***

- 3 Článek 4 protokolu č. 7 k EÚLP, nadepsaný „Právo nebýt souzen nebo trestán dvakrát“, stanoví:

„1. Nikdo nemůže být stíhán nebo potrestán v trestním řízení podléhající pravomoci téhož státu za trestný čin, za který již byl osvobozen nebo odsouzen konečným rozsudkem podle zákona a trestního řádu tohoto státu.

2. Ustanovení předchozího odstavce nejsou na překážku obnově řízení podle zákona a trestního řádu příslušného státu, jestliže nové nebo nově odhalené skutečnosti nebo podstatná vada v předešlém řízení mohly ovlivnit rozhodnutí ve věci.

3. Od tohoto článku nelze odstoupit podle článku 15 Úmluvy.“

#### ***Unijní právo***

- 4 Článek 2 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) určuje, která plnění podléhají DPH.

5 Podle článku 273 této směrnice:

„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.“

### *Italské právo*

6 Článek 13 odst. 1 decreto legislativo n. 471 – Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662 [legislativní nařízení č. 471, o změně daňových netrestních sankcí ve vztahu k přímým daním, k dani z přidané hodnoty a k výběru daní, v souladu s čl. 3 odst. 133 písm. q) zákona č. 662 ze dne 23. prosince 1996], ze dne 18. prosince 1997 (běžný dodatek ke GURI č. 5, ze dne 8. ledna 1998), ve znění účinném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení (dále jen „legislativní nařízení č. 471/97“), zněl takto:

„Každému, kdo nezaplatí ve stanovené lhůtě zcela nebo zčásti zálohy, pravidelné splátky, vyrovnávací platbu nebo zbývající část daně vyplývající z daňového přiznání po odečtení částek pravidelných splátek a záloh, i když nebyly zaplacený, se uloží správní sankce ve výši 30 % z každé nezaplacené částky, i když se v důsledku opravy věcných chyb nebo chyb ve výpočtu zjištěných při kontrole ročního daňového přiznání ukáže, že daň je vyšší nebo že příslušný odpočet je nižší. [...]“

7 Článek 10a odst. 1 decreto legislativo n. 74 – Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (legislativní nařízení č. 74, o trestných činech v oblasti přímých daní a daně z přidané hodnoty podle článku 9 zákona ze dne 25. června 1999, č. 205), ze dne 10. března 2000 (GURI č. 76, ze dne 31. března 2000, s. 4), ve znění účinném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení (dále jen „legislativní nařízení č. 74/2000“) stanovil:

„Kdo ve lhůtě pro podání ročního daňového přiznání stanovené pro daňové zástupce nezaplatí srážkové daně vyplývající z potvrzení vystaveného plátcům daně, bude v případě, že daná částka přesahuje padesát tisíc eur za každé zdaňovací období, potrestán trestem odnětí svobody od šesti měsíců do dvou let.“

8 Článek 10b odst. 1 tohoto legislativního nařízení, nadepsaný „Nezaplacení DPH“, ve znění účinném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení, uváděl:

„Ustanovení článku 10a se vztahuje v rozsahu v něm stanoveném i na toho, kdo nezaplatí daň z přidané hodnoty splatnou na základě ročního přiznání ve lhůtě pro zaplacení záloh na nadcházející zdaňovací období.“

9 Článek 20 uvedeného legislativního nařízení, nadepsaný „Vztahy mezi trestním řízením a daňovým řízením“, v odstavci 1 stanoví:

„Správní řízení o kontrole daní za účelem stanovení částky, která má být vybrána, a soudní řízení v daňových věcech nemohou být přerušena po dobu probíhajícího trestního řízení, jehož předmětem jsou stejné skutky nebo skutky, jejichž zjištění je podstatné pro dokončení řízení.“

- 10 Článek 21 téhož legislativního nařízení, nadepsaný „Správní sankce za protiprávní jednání spadající do trestního práva“, v odstavcích 1 a 2 stanoví:

„1. Příslušný správní orgán každopádně uloží správní sankce za daňové delikty, u nichž je podezření, že došlo k trestnému činu.

2. Tyto správní sankce lze vykonat vůči jiným osobám, než jsou osoby uvedené v čl. 19 odst. 2, pouze pokud je trestní řízení zastaveno rozhodnutím o odložení věci nebo ukončeno vydáním pravomocného zprošťujícího rozhodnutí nebo rozhodnutí, kterým se ukončuje trestní stíhání s prohlášením, že skutek není trestně relevantní. V posledně uvedeném případě začínají lhůty stanovené pro vymáhání platby plynout ode dne, kdy bylo příslušnému správnímu orgánu oznámeno rozhodnutí o odložení věci nebo zprošťující rozhodnutí nebo rozhodnutí, kterým se ukončuje trestní stíhání; sdělení provádí kancelář soudu, který rozhodnutí vydal.“

### **Původní řízení a předběžná otázka**

- 11 S L. Mencim bylo vedeno správní řízení, v jehož rámci mu bylo vytýkáno, že jako vlastník stejnojmenného podniku nezaplatil ve lhůtách stanovených zákonem DPH vyplývající z daňového příznání za zdaňovací období roku 2011, jejíž celková výše činila 282 495,76 eura.
- 12 Toto řízení vedlo k rozhodnutí Amministrazione Finanziaria (daňová správa, Itálie), kterým tato správa nařídila L. Mencimu zaplatit částku splatné DPH a kromě toho mu uložila na základě čl. 13 odst. 1 legislativního nařízení č. 471/97 správní sankci ve výši 84 748,74 eura, která představuje 30 % daňového dluhu. Toto rozhodnutí nabylo právní moci. Daňová správa přijala žádost L. Menciho o platbu ve splátkách, přičemž ten zaplatil první splátky.
- 13 Poté, co bylo pravomocně ukončeno toto správní řízení, bylo za stejné skutky proti L. Mencimu u Tribunale di Bergamo (soud v Bergamu, Itálie) zahájeno trestní řízení na základě obžaloby Procura della Repubblica (státní zastupitelství, Itálie) z důvodu, že uvedené nezaplacení DPH je trestným činem stanoveným v článku 10a odst. 1 a čl. 10b odst. 1 legislativního nařízení č. 74/2000.
- 14 Předkládající soud uvádí, že podle ustanovení legislativního nařízení č. 74/2000 jsou trestní řízení a správní řízení vedena nezávisle a spadají do pravomoci soudních orgánů, resp. správních orgánů. Žádné z těchto dvou řízení nemůže být přerušeno v očekávání výsledku druhého řízení.
- 15 Tento soud dodává, že čl. 21 odst. 2 uvedeného legislativního nařízení, podle něhož správní sankce za daňové delikty, u nichž je podezření, že došlo k trestnému činu, uložené příslušným správním orgánem nejsou vykonatelné, pokud není trestní řízení pravomocně zastaveno rozhodnutím o odložení věci nebo ukončeno vydáním pravomocného zprošťujícího rozhodnutí nebo rozhodnutí, kterým se ukončuje trestní stíhání s prohlášením, že skutek není trestně relevantní, nebrání tomu, aby byla osoba, jako je L. Menci, předmětem trestního stíhání poté, co jí byla pravomocně uložena správní sankce.
- 16 Za těchto podmínek se Tribunale di Bergamo (soud v Bergamu) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Umožňuje ustanovení článku 50 [Listiny] vykládané ve světle článku 4 [protokolu] č. 7 [EÚLP] a příslušné judikatury Evropského soudu pro lidská práva zahájit trestní řízení, jehož předmětem je skutek (nezaplacení DPH), za který byla obžalovanému uložena konečná správní sankce?“

## K předběžné otázce

- 17 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 50 Listiny ve spojení s článkem 4 protokolu č. 7 k EÚLP musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle níž může být trestní stíhání zahájeno proti osobě za nezaplacení splatné DPH v zákonné lhůtě, ačkoli této osobě již byla uložena konečná správní sankce za stejné skutky.
- 18 Úvodem je třeba připomenout, že v oblasti DPH z článků 2 a 273 směrnice 2006/112, ve spojení s čl. 4 odst. 3 SEU vyplývá, že členské státy jsou povinny přijmout všechna legislativní a správní opatření k zajištění toho, aby byla DPH na jejich území vybrána v plné výši a k boji proti daňovým únikům (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, bod 25 a citovaná judikatura).
- 19 Kromě toho článek 325 SFEU členským státům ukládá povinnost bojovat proti protiprávním jednáním ohrožujícím finanční zájmy Evropské unie odrazujícími a účinnými opatřeními, a zejména jim ukládá povinnost přijmout k zamezení podvodů ohrožujících finanční zájmy Unie stejná opatření, jaká přijímají k zamezení podvodům ohrožujícím jejich vlastní zájmy. Finanční zájmy Unie zahrnují zejména příjmy z DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. prosince 2017, M. A. S. a M. B., C-42/17, EU:C:2017:936, body 30 a 31, jakož i citovaná judikatura).
- 20 Za účelem výběru uvedených příjmů v plné výši, a tím zajištění ochrany finančních zájmů Unie, mají členské státy možnost volit použitelné sankce, které mohou mít formu správních sankcí, trestních sankcí nebo kombinace obou. Trestní sankce však mohou být nevyhnutelné v rámci účinného a odrazujícího boje proti některým závažným případům daňových podvodů v oblasti DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. prosince 2017, M. A. S. a M. B., C-42/17, EU:C:2017:936, body 33 a 34).
- 21 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, jako jsou ta dotčená ve věci v původním řízení, provedení článků 2 a 273 směrnice 2006/112 a článku 325 SFEU, a tudíž unijního práva ve smyslu čl. 51 odst. 1 Listiny (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, bod 27, jakož i ze dne 5. dubna 2017, Orsi a Baldetti, C-217/15 a C-350/15, EU:C:2017:264, bod 16). Proto musí respektovat základní právo zaručené článkem 50 Listiny.
- 22 Kromě toho i když jsou základní práva, která jsou přiznaná EÚLP – jak potvrzuje čl. 6 odst. 3 SEU – součástí unijního práva jakožto obecné zásady, a i když čl. 52 odst. 3 Listiny stanoví, že v ní obsažená práva odpovídající právům zaručeným EÚLP mají stejný smysl a stejný rozsah, jaký jim přikládá uvedená úmluva, nepředstavuje tato úmluva právní nástroj formálně začleněný do unijního právního řádu, dokud k ní Unie nepřistoupí (rozsudky ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, bod 44, jakož i ze dne 15. února 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, bod 45 a citovaná judikatura).
- 23 Podle vysvětlení k článku 52 Listiny odstavec 3 tohoto článku má zajistit nezbytný soulad mezi Listinou a EÚLP, „aniž by [byla narušena] autonomi[e] práva Unie a Soudního dvora Evropské unie“ (rozsudky ze dne 15. února 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, bod 47, a ze dne 14. září 2017, K., C-18/16, EU:C:2017:680, bod 50, jakož i citovaná judikatura).
- 24 Proto je třeba zkoumat položenou otázku s ohledem na základní práva zaručená Listinou, a zvláště její článek 50 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. dubna 2017, Orsi a Baldetti, C-217/15 a C-350/15, EU:C:2017:264, bod 15, jakož i citovaná judikatura).

25 Článek 50 Listiny stanoví, že „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“. Zásada *ne bis in idem* tedy zakazuje kumulaci stíhání a sankcí, které mají ve smyslu tohoto článku trestněprávní charakter, za stejné skutky proti téže osobě (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, bod 34).

### ***K trestní povaze stíhání a sankcí***

26 Pokud jde o posouzení trestní povahy stíhání a sankcí, jakými jsou stíhání a sankce dotčené ve věci v původním řízení, je třeba připomenout, že podle judikatury Soudního dvora jsou relevantní tři kritéria. Prvním je právní kvalifikace protiprávního jednání v rámci vnitrostátního práva, druhým samotná povaha protiprávního jednání a třetím stupeň přísnosti sankce, která hrozí dotčené osobě (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 5. června 2012, Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319, bod 37, a ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, bod 35).

27 I když přísluší předkládajícímu soudu, aby ve světle těchto kritérií posoudil, zda trestní a správní stíhání a sankce dotčené ve věci v původním řízení mají trestní povahu ve smyslu článku 50 Listiny, může Soudní dvůr, rozhodující na základě žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, přesto podat upřesňující vysvětlení, jejichž účelem je poskytnout uvedenému soudu vodítko při jeho výkladu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. června 2014, Mahdi, C-146/14 PPU, EU:C:2014:1320, bod 79 a citovaná judikatura).

28 V projednávaném případě je třeba rovnou upřesnit, že trestní kvalifikace trestních stíhání dotčených ve věci v původním řízení a sankcí, ke kterým uvedená stíhání mohou vést, vzhledem ke kritériím připomenutým v bodě 26 tohoto rozsudku, není předmětem sporu. Naproti tomu vzniká otázka, zda správní řízení vedené proti L. Mencimu a konečná správní sankce, která mu byla uložena na konci tohoto řízení, jsou nebo nejsou trestněprávní povahy, ve smyslu článku 50 Listiny.

29 V tomto ohledu, pokud jde o první kritérium připomenuté v bodě 26 tohoto rozsudku, ze spisu, který je k dispozici Soudnímu dvoru, vyplývá, že vnitrostátní právo označuje postup, který vedl k uložení této posledně uvedené sankce, za správní řízení.

30 Uplatňování článku 50 Listiny se však neomezuje pouze na stíhání a sankce, které jsou podle vnitrostátních právních předpisů kvalifikovány jako „trestní“, ale vztahuje se rovněž – bez ohledu na takovou kvalifikaci ve vnitrostátním právu – na stíhání a sankce, o nichž je třeba se domnívat, že mají trestněprávní charakter, na základě ostatních dvou kritérií stanovených v uvedeném odstavci 26.

31 Co se týče druhého kritéria týkajícího se samotné povahy protiprávního jednání, je třeba ověřit, zda dotčená sankce sleduje zejména represivní účel (viz rozsudek ze dne 5. června 2012, Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319, bod 39). Z toho vyplývá, že sankce 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. Jak uvedl generální advokát v bodě 113 svého stanoviska, je v samotné povaze trestních sankcí, že se týkají jak represe, tak předcházení protiprávním jednáním. Naproti tomu opatření, které se omezuje na náhradu škody způsobené dotčeným protiprávním jednáním, nemá trestní povahu.

32 V projednávaném případě čl. 13 odst. 1 legislativního nařízení č. 471/97 stanoví v případě nezaplacení splatné DPH administrativní sankci, která se pojí k částkám DPH, které má zaplatit osoba povinná k dani. Pokud je tato sankce, jak tvrdí italská vláda ve svých písemných vyjádřeních, snížena, jestliže je daň skutečně uhrazena v určité době od data nezaplacení, nic to nemění na tom, že opožděná platba splatné DPH je potrestána uvedenou sankcí. Jeví se tedy, což ostatně odpovídá posouzení předkládajícího soudu, že tato stejná sankce sleduje represivní účel, který je vlastní sankci trestní povahy ve smyslu článku 50 Listiny.

- 33 Pokud jde o třetí kritérium, je třeba uvést, že správní sankce dotčená ve věci v původním řízení má podle čl. 13 odst. 1 legislativního nařízení č. 471/97 formu pokuty ve výši 30 % splatné DPH, která se přidává k platbě této daně, a má, aniž je to zpochybňováno účastníky původního řízení, vysoký stupeň přísrnosti, který může posilovat analýzu, podle níž má tato sankce trestněprávní povahu ve smyslu článku 50 Listiny, což však přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

### ***K existenci téhož protiprávního jednání***

- 34 Ze samotného znění článku 50 Listiny vyplývá, že zakazuje stíhat či potrestat v trestním řízení více než jednou za téže protiprávní jednání tutéž osobu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. dubna 2017, Orsi a Baldetti, C-217/15 a C-350/15, EU:C:2017:264, bod 18). Jak uvádí předkládající soud ve své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, různá stíhání a sankce trestní povahy ve věci v původním řízení se týkají téže osoby, a to L. Menciho.
- 35 Podle judikatury Soudního dvora, je kritériem relevantním pro posouzení existence téhož protiprávního jednání kritérium totožnosti skutkových okolností, chápaných jako soubor skutkových okolností, které jsou vzájemně neoddělitelně spojeny, které vedly ke zproštění obžaloby nebo ke konečnému odsouzení dotčené osoby (viz obdobně rozsudky ze dne 18. července 2007, Kraaijenbrink, C-367/05, EU:C:2007:444, bod 26 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 16. listopadu 2010, Mantello, C-261/09, EU:C:2010:683, body 39 a 40). Článek 50 Listiny tak zakazuje uložit za stejné skutky několik sankcí trestní povahy na základě různých za tím účelem vedených řízení.
- 36 Kromě toho právní kvalifikace skutkového stavu a chráněného právního zájmu z hlediska vnitrostátního práva nejsou relevantní pro účely konstatování existence téhož protiprávního jednání, jelikož rozsah ochrany udělené v článku 50 Listiny se nemůže lišit stát od státu.
- 37 V projednávané věci z údajů uvedených v předkládacím rozhodnutí vyplývá, že L. Mencimu byla pravomocně uložena správní sankce trestní povahy za nezaplacení DPH vyplývající z ročního daňového přiznání za zdaňovací období roku 2011 ve lhůtách stanovených zákonem, a že trestní stíhání dotčené ve věci v původním řízení se týkalo téhož nezaplacení.
- 38 Jak uvádí italská vláda ve svých písemných vyjádřeních, ačkoli uložení trestněprávní sankce po skončení trestních stíhání, jakými jsou stíhání dotčená ve věci v původním řízení, vyžaduje na rozdíl od uvedené správní sankce trestněprávní povahy, subjektivní prvek, je třeba uvést, že okolnost, podle které uložení uvedené trestněprávní sankce závisí na konstitutivním prvku, který je dodatečný vzhledem k správní sankci trestněprávní povahy, nemůže sama o sobě zpochybnit totožnost dotčených skutkových okolností. S výhradou ověření předkládajícím soudem se jeví, že předmětem správní sankce trestněprávní povahy a trestních stíhání dotčených ve věci v původním řízení, bylo totéž protiprávní jednání.
- 39 Za těchto okolností se jeví, že vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, umožňuje pokračovat v trestním stíhání proti osobě, jakou je L. Menci, za protiprávní jednání spočívající v nezaplacení DPH splatné na základě přiznání týkajícího se zdaňovacího období, když byla téže osobě za stejné skutky uložena konečná správní sankce trestněprávní povahy ve smyslu článku 50 Listiny. Taková kumulace stíhání a sankcí ale představuje omezení základního práva zaručeného v tomto článku.

### ***K odůvodnění omezení práva zaručeného článkem 50 Listiny***

- 40 Je třeba připomenout, že ve svém rozsudku ze dne 27. května 2014, Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, body 55 a 56), Soudní dvůr rozhodl, že omezení zásady *ne bis in idem* zaručené článkem 50 Listiny může být odůvodněno na základě jejího čl. 52 odst. 1.

- 41 Podle čl. 52 odst. 1 první věty Listiny musí být každé omezení výkonu práv a svobod uznaných touto Listinou stanoveno zákonem a respektovat podstatu těchto práv a svobod. Podle druhé věty uvedeného odstavce mohou být při dodržení zásady proporcionality omezení těchto práv a svobod zavedena pouze tehdy, pokud jsou nezbytná a skutečně odpovídají cílům obecného zájmu, které uznává Unie, nebo potřebě ochrany práv a svobod druhého.
- 42 V projednávané věci je nesporné, že možnost kumulovat trestní stíhání a sankce, jakož i správní stíhání a sankce trestněprávní povahy je stanovena zákonem.
- 43 Kromě toho vnitrostátní právní úprava, jakou je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, respektuje podstatný obsah článku 50 Listiny, neboť podle údajů uvedených ve spisu, kterým disponuje Soudní dvůr, umožňuje kumulaci stíhání a sankcí pouze za taxativně stanovených podmínek, čímž zajišťuje, aby právo zaručené v uvedeném článku 50 nebylo jako takové zpochybněno.
- 44 Pokud jde o otázku, zda omezení zásady *ne bis in idem* vyplývající z vnitrostátní právní úpravy, jakou je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, odpovídá cíli obecného zájmu, ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici vyplývá, že cílem této právní úpravy je zajistit výběr celé splatné DPH. Vzhledem k důležitosti, jakou judikatura Soudního dvora přiznává, za účelem uskutečnění tohoto cíle, boji proti protiprávním jednáním v oblasti DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. prosince 2017, M. A. S. a M. B., C-42/17, EU:C:2017:936, bod 34, jakož i citovaná judikatura), lze kumulaci stíhání a sankcí trestněprávní povahy odůvodnit, pokud jsou těmito stíháními a těmito sankcemi za účelem uskutečnění takového cíle sledovány komplementární cíle, u nichž případně jde o jiné aspekty téhož předmětného protiprávního jednání, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.
- 45 V této souvislosti se v oblasti protiprávních jednání týkajících se DPH jeví být legitimní, že členský stát na jedné straně dbá na odrazování a trestání jakékoli porušení, ať už úmyslného nebo neúmyslného, předpisů o přiznání a výběru DPH ukládáním správních sankcí stanovených případně paušálně, a na druhé straně na odrazování od páčání a trestání závažných porušení těchto předpisů, které jsou zvláště škodlivé pro společnost a které odůvodňují přijetí přísnějších trestních sankcí.
- 46 Pokud jde o dodržování zásady proporcionality, tato zásada vyžaduje, aby kumulace stíhání a sankcí stanovených vnitrostátní právní úpravou, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, nepřekročila meze toho, co je přiměřené a nezbytné k dosažení legitimních cílů sledovaných dotčenou právní úpravou, přičemž se rozumí, že pokud se nabízí volba mezi více přiměřenými opatřeními, je třeba zvolit nejméně omezující opatření a způsobené nevýhody nesmějí být nepřiměřené vzhledem ke sledovaným cílům (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 25. února 2010, Müller Fleisch, C-562/08, EU:C:2010:93, bod 43; ze dne 9. března 2010, ERG a další, C-379/08 a C-380/08, EU:C:2010:127, bod 86, jakož i ze dne 19. října 2016, EL-EM-2001, C-501/14, EU:C:2016:777, body 37 a 39, jakož i citovaná judikatura).
- 47 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle judikatury citované v bodě 20 tohoto rozsudku, mají členské státy za účelem výběru uvedených příjmů z DPH v plné výši možnost volit použitelné sankce. Při neexistenci harmonizace unijního práva v této oblasti jsou členské státy oprávněny stanovit jak režim, ve kterém protiprávní jednání v oblasti DPH mohou být předmětem stíhání a sankcí pouze jednou, tak režim umožňující kumulaci stíhání a sankcí. Za těchto okolností proporcionalita vnitrostátní právní úpravy, jakou je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, nemůže být zpochybněna pouze skutečností, že se dotýčný členský stát rozhodl stanovit možnost takové kumulace, neboť jinak by byl tento členský stát zbaven svobody této volby.
- 48 Po tomto upřesnění je třeba uvést, že vnitrostátní právní úprava, jakou je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která stanoví takovou možnost kumulace, je vhodná pro dosažení cíle uvedeného v bodě 44 tohoto rozsudku.



- 49 Pokud jde o její striktně nezbytnou povahu, musí vnitrostátní právní úprava, jakou je úprava dotčená ve věci v původním řízení, především stanovit jasná a přesná pravidla umožňující jednotlivci předvídat, které úkony a opomenutí mohou být předmětem takové kumulace stíhání a sankcí.
- 50 V projednávané věci, jak vyplývá ze skutečností uvedených ve spisu, který má k dispozici Soudní dvůr, vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, zejména čl. 13 odst. 1 legislativního nařízení č. 471/97, stanovuje podmínky, za kterých je nezaplacení splatné DPH v zákonných lhůtách důvodem k uložení správní sankce trestněprávní povahy. V souladu s tímto čl. 13 odst. 1 a za podmínek uvedených v čl. 10a odst. 1 a čl. 10b odst. 1 legislativního nařízení č. 74/2000, takové nezaplacení může rovněž, pokud souvisí s ročním daňovým přiznáním týkajícím se částky DPH vyšší než 50 000 eur, být potrestáno trestem odnětí svobody v délce šest měsíců až dva roky.
- 51 S výhradou ověření předkládajícím soudem se tak jeví, že vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení jasně a přesně stanoví, za jakých okolností může nezaplacení splatné DPH být předmětem kumulace stíhání a sankcí trestněprávní povahy.
- 52 Dále taková vnitrostátní právní úprava, jakou je úprava dotčená ve věci v původním řízení, musí zajistit, aby zatížení vyplývající pro dotyčné osoby z takové kumulace bylo omezeno na to, co je přísně nezbytné pro dosažení cíle uvedeného v bodě 44 tohoto rozsudku.
- 53 Pokud jde na jedné straně o souběh řízení trestněprávní povahy, která, jak vyplývá ze skutečností uvedených ve spisu, jsou vedena nezávisle, požadavek připomenutý v předchozím bodě znamená existenci pravidel zajišťujících koordinaci s cílem snížit na přísně nezbytné minimum dodatečnou zátěž, kterou takový souběh pro dotyčné osoby přináší.
- 54 V projednávané věci, ačkoli vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním sporu umožňuje zahájit trestní stíhání i po uložení správní sankce trestní povahy, kterou se pravomocně končí správní řízení, z údajů obsažených ve spise a shrnutých v bodě 50 tohoto rozsudku vyplývá, že se jeví, že tato právní úprava omezuje trestní stíhání na protiprávní jednání určité závažnosti, totiž taková, která se týká částky nezaplacené DPH převyšující 50 000 eur, za která vnitrostátní zákonodárce stanovil trest odnětí svobody, jehož přísnost patrně odůvodňuje potřebu zahájit stíhání nezávislé od správního řízení trestní povahy za účelem uložení takového trestu.
- 55 Na druhé straně 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.
- 56 V projednávaném případě se jeví, že z článku 21 legislativního nařízení č. 74/2000 vyplývá, že se neomezuje na odklad výkonu správních sankcí trestní povahy v průběhu trestního řízení, ale že s konečnou platností brání tomuto výkonu po odsouzení dotyčné osoby v trestním řízení. Kromě toho podle údajů uváděných v předkládacím rozhodnutí představuje dobrovolné zaplacení daňového dluhu, pokud se týká také správní sankce uložené dotyčné osobě, zvláštní polehčující osobnost, kterou je třeba zohlednit v rámci trestního řízení. Jeví se tedy, že vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení stanoví podmínky vhodné k zajištění toho, aby příslušné orgány omezily přísnost všech uložených sankcí na to, co je nezbytně nutné vzhledem k závažnosti spáchaného protiprávního jednání.
- 57 Proto se s výhradou ověření předkládajícím soudem jeví, že vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, umožňuje zajistit, aby kumulace stíhání a sankcí, kterou povoluje, nešla nad rámec toho, co je nezbytně nutné k dosažení cíle uvedeného v bodě 44 tohoto rozsudku.

- 58 Je třeba ještě uvést, že ačkoli vnitrostátní právní úprava splňující v zásadě požadavky stanovené v bodech 44, 49, 53 a 55 tohoto rozsudku patrně může zajistit potřebné sladění mezi různými dotčenými zájmy, musí být rovněž vnitrostátními orgány a soudy uplatňována tak, aby zatížení vyplývající v projednávaném případě pro dotčenou osobu z kumulace stíhání a sankcí nebylo nadměrné vzhledem k závažnosti spáchaného protiprávního jednání.
- 59 V konečném důsledku přísluší předkládajícímu soudu, aby posoudil přiměřenost konkrétního uplatnění uvedené právní úpravy v rámci původního řízení, vyvážením na jedné straně závažnosti dotčeného daňového protiprávního jednání a na druhé straně zatížení vyplývajícího konkrétně pro dotčenou osobu z kumulace stíhání a sankcí v řízení dotčené ve věci v původním řízení.
- 60 Konečně v rozsahu, v němž Listina obsahuje práva odpovídající právům zaručeným EÚLP, čl. 52 odst. 3 Listiny stanoví, že smysl a rozsah těchto práv je stejný jako smysl a rozsah práv, která jim uděluje uvedená úmluva. Pro výklad článku 50 Listiny je tedy třeba zohlednit článek 4 protokolu č. 7 EÚLP (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 15. února 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, bod 77, a ze dne 5. dubna 2017, Orsi a Baldetti, C-217/15 a C-350/15, EU:C:2017:264, bod 24).
- 61 V tomto ohledu Evropský soud pro lidská práva rozhodl, že kumulace stíhání a daňových a trestních sankcí, kterými se trestá totéž porušení daňového zákona, neporušuje zásadu *ne bis in idem* zakotvenou v článku 4 protokolu č. 7 ESLP, pokud dotčená daňová a trestní řízení mají dostatečně úzkou věcnou a časovou souvislost (ESLP, dne 15. listopadu 2016, A a B v. Norsko, CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, § 132).
- 62 Požadavky, kterým článek 50 Listiny ve spojení s jejím čl. 52 odst. 1 podřizuje případnou kumulaci trestních stíhání, jakož i správních stíhání a sankcí trestněprávní povahy, jak vyplývá z bodů 44, 49, 53, 55 a 58 tohoto rozsudku, zajišťují takovou úroveň ochrany zásady *ne bis in idem*, která neporušuje úroveň, jež je zaručena v článku 4 protokolu č. 7 EÚLP, tak jak jej vykládá Evropský soud pro lidská práva.
- 63 Vzhledem ke všem předcházejícím úvahám je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že článek 50 Listiny musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle níž může být trestní stíhání zahájeno proti osobě za nezaplacení splatné DPH v zákonné lhůtě, ačkoli této osobě již byla za stejné skutky pravomocně uložena správní sankce trestněprávní povahy ve smyslu tohoto článku 50, za podmínky, že tato právní úprava
- sleduje cíl obecného zájmu, který může odůvodnit takovou kumulaci stíhání a sankcí, totiž boj proti protiprávním jednáním v oblasti DPH, přičemž tato stíhání a tyto sankce musejí mít komplementární cíle,
  - obsahuje pravidla zajišťující koordinaci omezující dodatečné zatížení, které pro dotčené 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 dotčeného protiprávního jednání.
- 64 Vnitrostátnímu soudu přísluší s ohledem na všechny okolnosti původního řízení zajistit, aby zatížení vyplývající konkrétně pro dotčenou 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.

## K nákladům řízení

<sup>65</sup> Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) 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.

Podpisy.