



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

4. svibnja 2023.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 273. – Neizdavanje fiskalnog računa – Povelja Europske unije o temeljnim pravima – Članak 50. – Načelo ‚ne bis in idem‘ – Kumulacija upravnih sankcija kaznene naravi za isto djelo – Članak 49. stavak 3. – Proporcionalnost kazni – Članak 47. – Pravo na djelotvoran pravni lijek – Doseg sudskog nadzora u vezi s privremenim izvršenjem sankcije”

U predmetu C-97/21,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Administrativen sad – Blagoevgrad (Upravni sud u Blagoevgradu, Bugarska), odlukom od 12. veljače 2021., koju je Sud zaprimio 16. veljače 2021., u postupku

MV–98

protiv

Načelnik na odjel „Operativni dejnosti” – Sofia v Glavna direkcija „Fiskalen kontrol” pri Centralno upravljenie na Nacionalna agencija za prihodite,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: A. Arabadjiev, predsjednik vijeća, P. G. Xuereb, T. von Danwitz (izvjestitelj), A. Kumin i I. Ziemele, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za bugarsku vladu, M. Georgieva i L. Zaharieva, u svojstvu agenata,
- za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, D. Drambozova, C. Giolito i J. Jokubauskaitė, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: bugarski

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,
donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 11., str. 120., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) i članka 47., članka 49. stavka 3. te članka 50. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva MV-98 i Načelnika na odel „Operativni dejnosti” Sofia v Glavna direkcia „Fiskalen kontrol” pri Centralno upravljenie na Nacionalna agencia za prihode (načelnik odjela „Operativni poslovi” u Gradu Sofiji u Glavnoj upravi za porezni nadzor pri Središnjoj upravi Nacionalne agencije za javne prihode, Bugarska) o mjeri pečaćenja poslovnog prostora u kojem je društvo MV-98 prodalo kutiju cigareta a da pritom nije izdalo fiskalni račun.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Na temelju članka 2. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u, porezu na dodanu vrijednost (PDV) podliježe isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje.
- 4 Člankom 273. te direktive određuje se:

„Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštivanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.

Mogućnost predviđena prvim stavkom ne može se upotrebljavati za određivanje dodatnih obveza izdavanja računa, koje su veće od onih propisanih u poglavlju 3.”

Bugarsko pravo

Zakon o PDV-u

- 5 Člankom 118. stavkom 1. Zakona za danak vrhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) od 21. srpnja 2006. (DV br. 63 od 4. kolovoza 2006., str. 8.), u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), određuje se:

„Svaka osoba koja je registrirana ili neregistrirana na temelju ovog zakona dužna je u pisanom obliku registrirati i evidentirati isporuke i prodaje koju je izvršila u poslovnim prostorima izdavanjem

fiskalnog računa koji je generirao porezni uređaj (račun blagajne) ili računa izrađenog integriranim automatskim sustavom za upravljanje trgovačkom djelatnosti (račun sustava), i to neovisno o tome je li zatražen drugi porezni dokument. Primatelj mora dobiti račun blagajne ili račun sustava i zadržati ga do napuštanja prostora.”

6 Člankom 185. stavcima 1. i 2. tog zakona propisuje se:

„(1) Za neizdavanje dokumenta iz članka 118. stavka 1. fizičke osobe koje nisu trgovci kažnjavaju se novčanom kaznom od 100 do 500 bugarskih leva [BGN], a pravne osobe i trgovci pojedinci novčanom sankcijom od 500 do 2 000 BGN.

(2) Osim u slučajevima iz stavka 1., osobi koja počini ili dopusti povredu članka 118. ili odredbe za njegovu provedbu, izreći će se, ako je fizička osoba, a ne trgovac, novčana kazna u iznosu od 300 do 1000 leva (BGN) ili, ako je pravna osoba ili trgovac pojedinac, novčana sankcija u iznosu od 3000 do 10 000 leva (BGN).

Ako povreda ne utječe na porezne prihode, izriču se kazne propisane u stavku 1.”

7 U članku 186. navedenog zakona navodi se:

„(1) Prisilna upravna mjera pečačenja prostora u trajanju do najviše 30 dana, neovisno o predviđenim novčanim kaznama ili novčanim sankcijama, primjenjuje se na osobu koja:

1. ne poštuje postupak

(a) izdavanja odgovarajućeg dokumenta o prodaji u skladu s postupkom za isporuku/prodaju.

[...]

(3) Prisilna upravna mjera na temelju stavka 1. primjenjuje se obrazloženim nalogom Službe za prihode ili službenika kojeg je ta služba ovlastila.

(4) Protiv naloga iz stavka 3. može se podnijeti žalba u skladu s postupkom predviđenim Zakonikom o upravnom postupku.”

8 Članak 187. stavci 1. i 4. istog zakona glase kako slijedi:

„(1) U slučaju primjene prisilne upravne mjere predviđene u članku 186. stavku 1., pristup prostoru ili prostorima osobe također je zabranjen, a osoba ili njezin opunomoćenik uklanjaju robu koja se nalazi u tim prostorima i pripadajućim skladištima. Mjera se primjenjuje na prostor ili prostore u kojima su povrede utvrđene, uključujući slučajeve u kojima u trenutku pečačenja prostorom ili prostorima upravlja treća osoba, ako ta treća osoba zna da će prostor biti zapečaćen. Nacionalna agencija za javne prihode na svojoj internetskoj stranici objavljuje popise poslovnih prostora koje treba zapečatiti i njihovu lokaciju. Smatra se da je osoba upoznata s pečačenjem prostora u slučaju trajnog postavljanja obavijesti o pečačenju na prostoru ili u slučaju objave na internetskoj stranici uprave za prihode informacije o poslovnom prostoru koji treba zapečatiti i o lokaciji tog prostora.

[...]

(4) Na zahtjev počinitelja povrede i pod uvjetom da podnese dokaz o plaćanju cijele novčane kazne ili novčane sankcije, tijelo ukida prisilnu upravnu mjeru koju je izreklo. Uklanjanje plombi uvjetovano je obvezom suradnje počinitelja povrede. U slučaju ponavljanja povrede skidanje plombi prostora nije dopušteno prije isteka roka od mjesec dana nakon njegova pečačenja.”

- 9 U skladu s člankom 188. Zakona o PDV-u:

„Prisilna upravna mjera iz članka 186. stavka 1. privremeno se izvršava pod uvjetima predviđenima Zakonikom o upravnom postupku.”

- 10 U članku 193. tog zakona navodi se:

„(1) Zakonom o prekršajima i upravnim sankcijama uređuje se utvrđivanje povreda ovog zakona i normativnih akata za njegovu provedbu, donošenje i izvršenje odluka kojima se izriču upravne sankcije kao i pravna sredstva koja se mogu podnijeti protiv tih odluka.

(2) Prekršaje utvrđuju službe za prihode, a odluke kojima se izriču upravne sankcije donosi izvršni direktor Nacionalne agencije za javne prihode ili službenik kojeg on za to ovlasti.”

Zakonik o upravnom postupku

- 11 Na temelju članka 6. stavka 5. Administrativnoprocesecualen kodeksa (Zakonik o upravnom postupku) (DV br. 30 od 11. travnja 2006.), u verziji koja se primjenjuje na činjenice iz glavnog postupka, upravna tijela moraju se suzdržati od donošenja akata i postupanja koji mogu uzrokovati štetu koja je očito neproporcionalna s obzirom na zadani cilj.

- 12 Člankom 60. tog zakonika određuje se:

„(1) Upravni akt sadržava rješenje o privremenom izvršenju kada to zahtijeva život ili zdravlje građana, kako bi se zaštitili osobito važni interesi države ili javnosti, kada bi izvršenje odluke moglo biti onemogućeno ili znatno otežano, ili ako bi kašnjenje izvršenja moglo dovesti do teške ili teško popravljive štete ili pak na zahtjev jedne od stranaka, kako bi se zaštitio neki od njezinih interesa koji su za nju osobito važni. U potonjem slučaju upravno tijelo zahtijeva odgovarajuće jamstvo.

(2) Rješenje o privremenom izvršenju mora biti obrazloženo.

[...]

(5) Protiv rješenja kojim se odobrava ili odbija privremeno izvršenje upravno tijelo može podnijeti žalbu pred sudom u roku od tri dana od dostave rješenja, neovisno o tome je li protiv upravnog akta bila podnesena žalba ili ne.

(6) Žalba se razmatra na zatvorenoj sjednici što je prije moguće bez dostave preslika žalbe strankama. Žalba ne odgađa privremeno izvršenje, ali ga sud može odgoditi dok ne donese konačnu odluku o žalbi.

(7) Kada ukinе pobijano rješenje, sud odlučuje o meritumu. Ako se privremeno izvršenje poništi, upravno tijelo ponovno uspostavlja stanje prije izvršenja.

(8) Protiv rješenja suda može se podnijeti žalba.”

- 13 Na temelju članka 128. stavka 1. točke 1. navedenog zakonika, upravni sudovi nadležni su za odlučivanje u predmetima u kojima se nastoji, među ostalim, ishoditi izmjena ili poništenje upravnih akata.
- 14 Člankom 166. istog zakonika, naslovljenim „Odgoda izvršenja upravnog akta”, u stavcima 1. i 2. propisuje se:

„(1) Žalbom se odgađa izvršenje upravnog akta.

(2) U svakom stadiju postupka sve do pravomoćnosti presude sud može, na žaliteljev zahtjev, odgoditi privremeno izvršenje odobreno pravomoćnom odlukom tijela koje je donijelo akt iz članka 60. stavka 1., ako bi privremeno izvršenje moglo tužitelju prouzročiti tešku ili teško popravljivu štetu. [...]”

Zakon o upravnim prekršajima i sankcijama

- 15 U skladu s člankom 22. Zakona za administrativne narušena i nakazanja (Zakon o upravnim prekršajima i sankcijama) (DV br. 92 od 28. studenoga 1969.), u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakon o upravnim prekršajima i sankcijama), za izbjegavanje i prestanak upravnih prekršaja te za izbjegavanje i uklanjanje njihovih štetnih posljedica mogu se primijeniti prisilne upravne mjere.
- 16 Člankom 27. stavcima 1., 2., 4. i 5. tog zakona propisuje se:

„(1) Upravna sankcija određuje se u skladu s odredbama ovog zakona u granicama propisanim za počinjeni prekršaj.

(2) Prilikom određivanja sankcije uzimaju se u obzir težina prekršaja, razlozi njegova počinjenja i druge olakotne i otegotne okolnosti, kao i imovinska situacija počinitelja.

[...]

(4) Osim u slučajevima propisanim u članku 15. stavku 2., sankcije koje su zapriječene za prekršaje ne smiju se zamijeniti blažim sankcijama.

(5) Nije dopušteno ni određivanje kazne ispod minimalne propisane sankcije, bilo da je riječ o novčanoj kazni ili privremenom oduzimanju prava na obavljanje određene profesije ili djelatnosti.”

- 17 U skladu s člankom 59. navedenog zakona, protiv odluke o upravnoj sankciji može se podnijeti žalba Rajonen sadu (Općinski sud) u roku od tjedan dana od njezine dostave.

Glavni postupak i prethodna pitanja

- 18 Društvo MV-98, čija je glavna djelatnost kupnja i preprodaja robe poput cigareta, koristi se u tu svrhu poslovnim prostorom u Goce Delčevu (Bugarska).

- 19 Dana 9. listopada 2019., prilikom nadzora provedenog u tom poslovnom prostoru, bugarska porezna uprava utvrdila je da društvo MV-98 nije registriralo prodaju kutije cigareta vrijednosti 5,20 BGN (oko 2,60 eura) i nije izdalo fiskalni račun za tu prodaju. Na temelju toga izrađeno je rješenje o utvrđenju upravnog prekršaja iz članka 118. stavka 1. Zakona o PDV-u.
- 20 S jedne strane, u skladu s člankom 185. Zakona o PDV-u, Porezna uprava izrekla je društvu MV-98 novčanu kaznu i, s druge strane, na temelju članka 186. istog zakona, donijela prisilnu upravnu mjeru pečačenja predmetnog prostora u trajanju od 14 dana. Uz potonju mjeru rješenjem na temelju članka 60. Zakonika o upravnom postupku izdano je odobrenje za privremeno izvršenje jer je ta uprava smatrala da je to privremeno izvršenje nužno radi zaštite interesa države, a osobito interesa Državne riznice.
- 21 Društvo MV-98 podnijelo je žalbu protiv mjere pečačenja pred sudom koji je uputio zahtjev, ističući da je ta mjera neproporcionalna s obzirom na malu vrijednost inkriminirane prodaje i činjenicu da je bila riječ o njegovoj prvoj povredi članka 118. stavka 1. Zakona o PDV-u.
- 22 Nakon što je utvrdio da se Zakonom o PDV-u prenose odredbe Direktive o PDV-u i da se njime provodi pravo Unije, sud koji je uputio zahtjev dvojio o tome je li sustav uspostavljen člancima 185. i 186. navedenog zakona u skladu s člankom 50. Povelje.
- 23 U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev ističe da se u slučaju povrede članka 118. stavka 1. Zakona o PDV-u njime ne propisuje samo, u njegovu članku 185., izricanje novčane kazne nego i obveza izricanja, zbog istih činjenica, prisilne mjere pečačenja predmetnog prostora u članku 186. Taj sud dodaje da su novčana sankcija i pečačenje sankcije kaznenopravne naravi u smislu članka 50. Povelje i sudske prakse Suda, osobito presude od 5. lipnja 2012., Bonda (C-489/10, EU:C:2012:319). Štoviše, i Vrhoven administrativni sad (Vrhovni upravni sud, Bugarska) priznao je represivnu narav pečačenju.
- 24 Međutim, novčana sankcija i pečačenje određuju se po okončanju različitih i samostalnih postupaka. Osim toga, iako se protiv njih može podnijeti pravni lijek, te dvije mjere u nadležnosti su različitih sudova, odnosno općinskog suda za novčanu sankciju i upravnog suda za pečačenje. Sud koji je uputio zahtjev u tom pogledu ističe da bugarska postupovna pravila ne predviđaju mogućnost prekida postupka do okončanja drugog, tako da ne postoji mehanizam koordinacije koji bi jamčio poštovanje zahtjeva proporcionalnosti u odnosu na težinu počinjenog kaznenog djela. Stoga sustav uspostavljen člancima 185. i 186. Zakona o PDV-u ne ispunjava kriterije utvrđene u sudskoj praksi Suda, osobito u presudi od 20. ožujka 2018., Menci (C-524/15, EU:C:2018:197).
- 25 Naposljetku, sud koji je uputio zahtjev pita se ispunjava li sudski nadzor koji se može provesti nad rješenjem o privremenom izvršenju mjere pečačenja zahtjeve iz članka 47. Povelje. U tom pogledu objašnjava da sud kojem je podnesen pravni lijek protiv takvog rješenja ne može preispitati činjenice jer se one smatraju dokazanima ako su navedene u zapisniku koji je izradila porezna uprava o nadzoru provedenom u poslovnom prostoru. Stoga sud pred kojim je pokrenut postupak može samo odvagnuti zaštitu interesa države i rizika teške ili teško popravljive štete za dotičnu osobu.

26 U tim je okolnostima Administrativen sad – Blagoevgrad (Upravni sud u Blagoevgradu, Bugarska) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 273. [Direktive o PDV-u] i članak 50. [Povelje] tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, a kojim se omogućuje da se protiv iste osobe kumuliraju upravni postupak radi određivanja prisilne upravne mjere i upravno-kazneni postupak radi izricanja novčane sankcije za isto djelo koje se sastoji u tome da se prodaja robe nije registrirala i nije evidentirala izdavanjem potvrde o prodaji?

Ako se na navedeno pitanje odgovori potvrdno, treba li onda članak 273. [Direktive o PDV-u] i članak 52. stavak 1. [Povelje] tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, a kojim se omogućuje da se protiv iste osobe kumuliraju upravni postupak radi određivanja prisilne upravne mjere i upravno-kazneni postupak radi izricanja novčane sankcije za isto djelo koje se sastoji u tome da se prodaja robe nije registrirala i nije evidentirala izdavanjem potvrde o prodaji, ako se uzme u obzir da se tim propisom tijelima koja su nadležna za provođenje obaju postupaka i sudovima istodobno ne nalaže obveza osiguravanja učinkovite primjene načela proporcionalnosti s obzirom na ukupnu težinu svih kumuliranih mjera u odnosu na težinu konkretne povrede?

2. Ako se ne potvrdi primjenjivost članka 50. i članka 52. stavka 1. [Povelje] u predmetnom slučaju, treba li onda članak 273. [Direktive o PDV-u] i članak 49. stavak 3. Povelje tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis poput članka 186. stavka 1. [Direktive o PDV-u], a kojim se zbog djela koje se sastoji u tome da se prodaja robe nije registrirala i nije evidentirala izdavanjem potvrde o prodaji, osim izricanja novčane sankcije na temelju članka 185. stavka 2. [tog zakona], predviđa određivanje istoj osobi prisilne upravne mjere „pečaćenje poslovnih prostora” u najdužem trajanju do 30 dana?

3. Treba li članak 47. stavak 1. [Povelje] tumačiti na način da mu se ne protive mjere koje je uveo nacionalni zakonodavac radi osiguravanja interesa u skladu s člankom 273. [Direktive o PDV-u], poput privremenog izvršenja prisilne upravne mjere „pečaćenje poslovnih prostora” u najdužem trajanju do 30 dana u svrhu zaštite pretpostavljenog javnog interesa, ako je sudska zaštita nasuprot tomu ograničena na ocjenu suprotstavljenog usporedivog privatnog interesa?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

27 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 273. Direktive o PDV-u i članak 50. Povelje tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis na temelju kojeg se poreznom obvezniku zbog iste povrede porezne obveze i po okončanju različitih i samostalnih postupaka može izreći mjera novčane sankcije i mjera pečaćenja poslovnog prostora jer se pravni lijek protiv navedenih mjera može podnijeti pred različitim sudovima.

Dopuštenost

- 28 Komisija ističe da je prvo pitanje nedopušteno jer zahtjev za prethodnu odluku ne ispunjava zahtjeve iz članka 94. Poslovnika zbog toga što, kad je riječ o novčanoj kazni izrečenoj tužitelju iz glavnog postupka, sud koji je uputio zahtjev ne utvrđuje dovoljno precizno pravni i činjenični okvir spora u glavnom postupku.
- 29 U skladu s člankom 94. točkama (a) i (b) Poslovnika, zahtjev za prethodnu odluku mora sadržavati „sažeti prikaz predmeta spora i relevantne činjenice kako ih je utvrdio sud koji je uputio zahtjev ili barem prikaz činjeničnih okolnosti na kojima se temelje pitanja” i „sadržaj nacionalnih odredaba koje se mogu primijeniti u ovom slučaju i, prema potrebi, relevantnu nacionalnu sudsku praksu”.
- 30 Prema sudskoj praksi Suda, podaci sadržani u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje služe ne samo tome da mu omoguće da pruži korisne odgovore već i tome da se vladama država članica i drugim zainteresiranim osobama omogući da podnesu očitovanja u skladu s člankom 23. Statuta Suda Europske unije. Potrebno je paziti na to da se zaštiti ta mogućnost, vodeći računa o činjenici da se na temelju tog članka zainteresiranima priopćava samo o odlukama kojima se upućuje prethodno pitanje (vidjeti u tom smislu presudu od 5. srpnja 2016., Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, t. 20. i navedenu sudsku praksu).
- 31 U ovom slučaju zahtjev za prethodnu odluku sadržava prikaz predmeta spora u glavnom postupku i relevantnih činjenica te sadržava relevantne nacionalne odredbe, uključujući one koje se odnose na novčanu sankciju koja se izriče u slučaju povrede članka 118. stavka 1. Zakona o PDV-u.
- 32 Osim toga, iz očitovanja koja su podnijele Komisija i vlade država članica koje su sudjelovale u prethodnom postupku proizlazi da su im informacije iz zahtjeva za prethodnu odluku omogućile da zauzmu stajalište o postavljenom pitanju.
- 33 U tim je okolnostima prvo pitanje dopušteno.

Meritum

- 34 Najprije valja podsjetiti na to da, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, upravne sankcije koje izriču nacionalne porezne uprave u području PDV-a čine provedbu članka 2. i 273. Direktive o PDV-u te stoga i prava Unije u smislu članka 51. stavka 1. Povelje. Prema tome, one moraju poštovati temeljno pravo zajamčeno njezinim člankom 50. (vidjeti u tom smislu presudu od 5. svibnja 2022., BV, C-570/20, EU:C:2022:348, t. 26. i navedenu sudsku praksu).
- 35 U tom pogledu članak 50. Povelje određuje da se „[n]ikome ne može ponovno suditi niti ga se može kazniti u kaznenom postupku za kazneno djelo za koje je već pravomoćno oslobođen ili osuđen u Uniji u skladu sa zakonom”. Stoga načelo *ne bis in idem* zabranjuje kumulaciju kako progonâ tako i sankcija kaznene naravi u smislu tog članka za ista djela i protiv iste osobe (presuda od 22. ožujka 2022., bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, t. 24. i navedena sudska praksa).
- 36 U ovom slučaju nesporno je da su mjere o kojima je riječ u glavnom postupku bile izrečene istom poduzeću, odnosno tužitelju iz glavnog postupka, i za isto djelo, odnosno za prodaju cigareta koja nije bila registrirana i evidentirana izdavanjem fiskalnog računa. Osim toga, iz navoda suda koji je uputio zahtjev i bugarske vlade proizlazi da su te mjere određene nakon različitih i samostalnih postupaka.

- 37 U vezi s tim, kako bi se utvrdila primjenjivost članka 50. Povelje, valja još ispitati mogu li se predmetne mjere, odnosno novčana sankcija izrečena na temelju članka 185. Zakona o PDV-u i pečačenje poslovnog prostora tužitelja iz glavnog postupka naloženo na temelju članka 186. tog zakona, kvalificirati kao „sankcije kaznene naravi”.

– *Kaznena narav mjera o kojima je riječ u glavnom postupku*

- 38 Kada je riječ o ocjeni kaznene naravi predmetnih progona i sankcija, valja podsjetiti na to da su prema sudskoj praksi Suda mjerodavna tri kriterija. Prvi je kriterij pravna kvalifikacija kažnjivog djela prema nacionalnom pravu, drugi je sama narav kažnjivog djela, a treći je stupanj težine sankcije koja se dotičnoj osobi može izreći (vidjeti u tom smislu presude od 22. ožujka 2022., bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, t. 25. i navedenu sudsku praksu).
- 39 Iako je sud koji je uputio zahtjev nadležan u kontekstu tih kriterija ocijeniti imaju li predmetni upravni progon i sankcije kaznenu narav u smislu članka 50. Povelje, Sud može odlučujući o zahtjevu za prethodnu odluku dati pojašnjenja koja će taj sud usmjeriti u njegovu tumačenju (vidjeti u tom smislu presudu od 20. ožujka 2018., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, t. 27. i navedenu sudsku praksu).
- 40 U ovom slučaju, što se tiče prvog kriterija, iz navoda suda koji je uputio zahtjev proizlazi da se postupci i mjere o kojima je riječ u glavnom postupku prema nacionalnom pravu kvalificiraju kao upravni.
- 41 Međutim, primjena članka 50. Povelje nije ograničena samo na progon i sankcije koje nacionalno pravo kvalificira kao „kaznene”, nego obuhvaća – neovisno o samoj kvalifikaciji u unutarnjem pravu – i progon tih sankcija za koje treba smatrati da imaju kaznenu narav na temelju drugih dvaju kriterija iz točke 38. ove presude. Naime, takav karakter može proizlaziti iz same naravi predmetnog kažnjivog djela i iz težine sankcija do kojih ono može dovesti (vidjeti u tom smislu presude od 20. ožujka 2018., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, t. 30. i od 22. lipnja 2021., Latvijas Republikas Saeima (Kazneni bodovi), C-439/19, EU:C:2021:504, t. 88.).
- 42 Kada je riječ o drugom kriteriju, vezanom uz samu narav kažnjivog djela, on podrazumijeva provjeru ima li sporna sankcija, među ostalim, represivnu svrhu, pri čemu joj sama činjenica da usto ima i preventivnu svrhu ne može oduzeti svojstvo kaznene sankcije. Naime, u samoj je naravi kaznenih sankcija da im je cilj kako represija tako i prevencija od nezakonitih postupanja. Naprotiv, mjera kojom se samo popravljaju šteta prouzročena pojedinim kažnjivim djelom nije kaznene naravi (vidjeti u tom smislu presudu od 22. lipnja 2021., Latvijas Republikas Saeima (Kazneni bodovi), C-439/19, EU:C:2021:504, t. 89. i navedenu sudsku praksu).
- 43 U ovom slučaju iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da su zadani ciljevi obje mjere o kojima je riječ u glavnom postupku odvratanje od počinjenja kažnjivih djela u području PDV-a i njihovo suzbijanje.
- 44 Iako su u svojim pisanim očitovanjima bugarska i poljska vlada tvrdile da je svrha mjere pečačenja zaštitna, a ne represivna, ipak valja istaknuti da prema informacijama koje je dostavio sud koji je uputio zahtjev cilj te mjere nije niti omogućiti naplatu poreznih tražbina ili prikupljanje dokaza niti spriječiti njihovo prikrivanje. Kao što to proizlazi iz članka 22. Zakona o upravnim prekršajima i sankcijama, navedenom mjerom nastoji se postići prestanak počinjenih upravnih prekršaja i spriječiti nastupanje novih onemogućavanjem predmetnog trgovca da koristi svoj

poslovni prostor. U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da mjera pečaćenja ima svrhu koja je istodobno preventivna i represivna jer se njome također nastoji odvratiti predmetne osobe od povrede obveze predviđene člankom 118. stavkom 1. Zakona o PDV-u.

- 45 Što se tiče trećeg kriterija, odnosno strogosti mjera o kojima je riječ u glavnom postupku, valja utvrditi, kao što je to Komisija istaknula u svojim pisanim očitovanjima, da se čini da je svaka od navedenih mjera jako stroga.
- 46 U tom pogledu valja pojasniti da se strogost ocjenjuje s obzirom na najvišu kaznu propisanu relevantnim odredbama (vidjeti u tom smislu presudu ESLJP-a od 9. listopada 2003., Ezech i Connors protiv Ujedinjene Kraljevine, CE:ECHR:2003:1009JUD003966598, t. 120.).
- 47 Pečaćenje u razdoblju koje može trajati do 30 dana moglo bi se, osobito za pojedinačnog trgovca koji raspolaže samo jednim poslovnim prostorom, smatrati strogim, osobito zbog toga što ga sprečava u obavljanju njegove djelatnosti i tako lišava njegovih prihoda.
- 48 Što se tiče novčane sankcije, činjenica da njezin iznos za prvo kažnjivo djelo ne može biti manji od 500 BGN (oko 250 eura) i može iznositi do 2 000 BGN (oko 1000 eura), jednako kao i odnos između PDV-a utajenog na prodaji kutije cigareta o kojem je riječ u glavnom postupku, odnosno iznosa manjeg od 1 BGN (oko 0,50 eura) i izrečene kazne, koja, prema navodima bugarske vlade, iznosi 500 BGN (oko 250 eura), svjedoči o strogosti navedene sankcije.
- 49 U vezi s tim, ako, kao što to proizlazi iz navoda suda koji je uputio zahtjev, s obzirom na to da mjere o kojima je riječ u glavnom postupku treba kvalificirati sankcijama kaznene naravi, valja smatrati da kumuliranje tih sankcija dovodi do ograničenja temeljnog prava zajamčenog u članku 50. Povelje.

– *Moguće opravdanje ograničenja temeljnog prava zajamčenog u članku 50. Povelje*

- 50 U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, ograničenje temeljnog prava zajamčenog člankom 50. Povelje može se opravdati na temelju njezina članka 52. stavka 1. (presuda od 22. ožujka 2022., bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, t. 40. i navedena sudska praksa).
- 51 U skladu s prvom rečenicom članka 52. stavka 1. Povelje, svako ograničenje pri ostvarivanju prava i sloboda priznatih tom Poveljom mora biti predviđeno zakonom i mora poštovati bit tih prava i tih sloboda. U skladu s drugom rečenicom te odredbe, podložno načelu proporcionalnosti, ograničenja navedenih prava i sloboda moguća su samo ako su potrebna i ako zaista odgovaraju ciljevima od općeg interesa koje priznaje Unija ili potrebi zaštite prava i sloboda drugih osoba.
- 52 U ovom slučaju, što se tiče, kao prvo, uvjeta prema kojem svako ograničenje pri ostvarivanju prava i sloboda priznatih Poveljom mora biti predviđeno zakonom, navedeni uvjet ispunjen je jer Zakon o PDV-u izričito predviđa, u slučaju povrede njegova članka 118. stavka 1., kumuliranu primjenu novčane sankcije i pečaćenja predmetnog poslovnog prostora.
- 53 Kao drugo, kad je riječ o poštovanju bitnog sadržaja temeljnog prava zajamčenog člankom 50. Povelje, iz sudske prakse Suda proizlazi da takvo kumuliranje u načelu treba podlijevati iscrpno određenim uvjetima, čime se osigurava da se pravo zajamčeno tim člankom 50. ne dovodi u pitanje kao takvo (vidjeti u tom smislu presudu od 20. ožujka 2018., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, t. 43.).

- 54 U tom pogledu valja utvrditi da se za automatsku kumulaciju, koja ne podliježe nijednom taksativno utvrđenom uvjetu, ne može smatrati da poštuje bit tog prava.
- 55 U ovom slučaju iz navoda suda koji je uputio zahtjev i bugarske vlade proizlazi da se čini da je kumuliranje dviju mjera propisanih člankom 185. odnosno člankom 186. Zakona o PDV-u automatsko jer je porezna uprava dužna, u slučaju da je počinjena samo jedna i ista povreda članka 118. stavka 1. tog zakona, sustavno primjenjivati obje te mjere. Stoga se čini da takvo kumuliranje ne podliježe iscrpno određenim uvjetima u smislu sudske prakse iz točke 53. ove presude, tako da je očito da nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku ne sadržava potreban okvir za jamčenje poštovanja biti prava predviđenog u članku 50. Povelje.
- 56 Kao treće, u pogledu poštovanja načela proporcionalnosti, valja podsjetiti na to da ono zahtijeva da kumuliranje kaznenog progona i sankcija predviđeno nacionalnim propisom, poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, ne prelazi granice onoga što je prikladno i nužno za ostvarenje legitimnih ciljeva kojima teži taj propis, pri čemu, kada postoji izbor među više prikladnih mjera, treba odabrati manje ograničavajuću mjeru, a prouzročene nepovoljnosti ne smiju biti neproporcionalne u odnosu na ciljeve koje se želi postići (presuda od 5. svibnja 2022., BV, C-570/20, EU:C:2022:348, t. 34. i navedena sudska praksa).
- 57 Sud je pojasnio da se takvim nacionalnim propisom moraju predvidjeti jasna i precizna pravila kojima se, najprije, omogućuje pojedincu da predvidi koje radnje i propusti mogu biti predmet takvog kumuliranja kaznenog progona i sankcija, kojima se, potom, osigurava usklađivanje postupaka kako bi se dodatan teret koji podrazumijeva kumuliranje postupaka kaznene prirode koji se neovisno vode sveo na ono što je krajnje nužno i kojima se, naposljetku, osigurava da strogost svih izrečenih sankcija odgovara težini predmetnog kažnjivog djela (presuda od 5. svibnja 2022., BV, C-570/20, EU:C:2022:348, t. 36. i navedena sudska praksa).
- 58 U ovom slučaju, iako je nesporno da se mjerama poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku nastoji osigurati pravilna naplata PDV-a i spriječiti utaja, koji su ciljevi od općeg interesa iz članka 273. Direktive o PDV-u te da su dotične odredbe Zakona o PDV-u prikladne za postizanje tih ciljeva i da su dovoljno jasne i precizne, ipak je na sudu koji je uputio zahtjev da ispita osiguravaju li navedene odredbe usklađivanje postupaka koji istodobno omogućuju svođenje dodatnog tereta kumuliranja izrečenih mjera na ono što je krajnje nužno i da strogost svih tih mjera odgovara težini predmetnog kažnjivog djela.
- 59 Naime, kad je riječ o usklađivanju postupaka, valja istaknuti da, iako je porezna uprava na temelju članka 6. stavka 5. Zakonika o upravnom postupku i članka 27. stavka 2. Zakona o upravnim prekršajima i sankcijama dužna poštovati načelo proporcionalnosti kada primjenjuje sankcije iz članaka 185. i 186. Zakona o PDV-u, nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku ipak ne omogućava toj upravi niti da izbjegne obvezu izricanja obiju tih sankcija, uzimajući u obzir automatsku kumulaciju navedenu u točki 55. ove presude, niti da prekine jedan od postupaka do okončanja drugog postupka. Iz informacija koje je dostavio sud koji je uputio zahtjev proizlazi da taj propis ne omogućava toj upravi ni da provede opću ocjenu proporcionalnosti kumulativnih sankcija.
- 60 Osim toga, iako članak 187. stavak 4. Zakona o PDV-u počinitelju kažnjivog djela omogućuje da prijevremeno okonča mjeru peaćenja dobrovoljnim plaćanjem iznosa koji se zahtijeva na temelju novčane kazne, ništa ne obvezuje poreznu upravu da je zatraži tijekom izvršenja peaćenja. U ovom slučaju, u glavnom predmetu novčana sankcija izrečena je tek nekoliko mjeseci nakon izvršenja peaćenja, koje je stoga u međuvremenu moglo iscrpiti sve svoje učinke.

- 61 Naposljetku, iako se protiv mjera iz članka 185. odnosno članka 186. Zakona o PDV-u mogu podnijeti žalbe, one se moraju podnijeti različitim sudovima, odnosno okružnom sudu za novčanu sankciju i upravnom sudu za pečačenje. Sud koji je uputio zahtjev u biti pojašnjava da se nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku ne propisuje postupak kojim se osigurava potrebno usklađivanje između tih žalbi ili između tih sudova i da od njih svaki mora provesti samostalnu ocjenu proporcionalnosti mjera koje su im podnesene.
- 62 Što se tiče pitanja može li se odredbama o kojima je riječ u glavnom postupku zajamčiti da strogost svih izrečenih mjera odgovara težini dotične povrede, valja podsjetiti na to da je u ovom slučaju očito kako je svaka od mjera izrečenih tužitelju iz glavnog postupka sama po sebi jako stroga, kao što to proizlazi iz točaka 47. i 48. ove presude. Slijedom toga, čini se da kumulativni učinak tih mjera može premašiti težinu povrede koju je počinio tužitelj iz glavnog postupka i biti protivan zahtjevima načela proporcionalnosti, kako su navedeni u točkama 56. i 57. ove presude, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.
- 63 Stoga na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 273. Direktive o PDV-u i članak 50. Povelje treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis na temelju kojeg se poreznom obvezniku zbog iste povrede porezne obveze i nakon različitih i samostalnih postupaka može izreći mjera novčane sankcije i mjera pečačenja poslovnog prostora jer se žalba protiv navedenih mjera može podnijeti pred različitim sudovima, zbog toga što navedeni propis ne osigurava usklađivanje postupaka koji omogućuju da se dodatni teret kumuliranja navedenih mjera svede na ono što je krajnje nužno ni jamčenje da strogost svih izrečenih sankcija odgovara težini predmetnog kažnjivog djela.

Drugo pitanje

- 64 S obzirom na odgovor na prvo pitanje, o drugom pitanju nije potrebno odlučiti.

Treće pitanje

- 65 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 47. stavak 1. Povelje tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis na temelju kojeg je sud kojem je podnesena žalba protiv odobrenja za privremeno izvršenje mjere pečačenja poslovnog prostora kojim se provodi članak 273. Direktive o PDV-u ovlašten samo ocijeniti postojanje mogućeg rizika teške ili teško popravljive štete za dotičnog poreznog obveznika a da pritom ne može preispitati činjenične elemente koje je utvrdila porezna uprava i koji opravdavaju donošenje takve mjere.
- 66 Kako bi se osiguralo da zahtjev za prethodnu odluku ispunjava stvarnu potrebu za učinkovitim rješavanjem spora o pravu Unije, sadržaj takvog zahtjeva mora ispunjavati zahtjeve koji su izričito navedeni u članku 94. Poslovnika, a s kojima sud koji je uputio zahtjev mora, u okviru suradnje uspostavljene u članku 267. UFEU-a, biti upoznat i kojih se mora strogo pridržavati (vidjeti u tom smislu rješenje od 22. lipnja 2021., Mitliv Exim, C-81/20, neobjavljeno, EU:C:2021:510, t. 29. i 30. i navedenu sudsku praksu).
- 67 U ovom slučaju Komisija izražava sumnje u pogledu činjenice da je sudu koji je uputio zahtjev podnesena žalba protiv odobrenja za privremeno izvršenje pečačenja o kojem je riječ u glavnom postupku.

- 68 U tom pogledu, iz članka 60. stavka 5. Zakonika o upravnom postupku proizlazi da se protiv rješenja kojim se odobrava privremeno izvršenje mjere pečaćenja mora podnijeti zasebna žalba u odnosu na onu podnesenu protiv te mjere.
- 69 Međutim, u zahtjevu za prethodnu odluku ne navodi se to da je sudu koji je uputio zahtjev podnesena takva zasebna žalba niti se navode argumenti koje su stranke glavnog postupka mogle istaknuti u vezi s tim, osobito što se tiče navodne potrebe odvagivanja između, s jedne strane, interesa države i, s druge strane, rizika teške ili teško popravljive štete za tužitelja iz glavnog postupka. Stoga se čini da se glavni postupak odnosi samo na zakonitost pečaćenja, a ne na odobrenje za njegovo privremeno izvršenje.
- 70 Slijedom toga, treće pitanje ne ispunjava zahtjeve iz članka 94. točke (c) Poslovnika jer u obrazloženju koje se u njemu nalazi sud koji je uputio zahtjev ne objašnjava vezu koju želi uspostaviti između, s jedne strane, članka 47. stavka 1. Povelje i, s druge strane, predmeta glavnog postupka.
- 71 U tim je okolnostima treće pitanje nedopušteno.

Troškovi

- 72 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

Članak 273. Direktive 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost i članak 50. Povelje Europske unije o temeljnim pravima treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis na temelju kojeg se poreznom obvezniku zbog iste povrede porezne obveze i nakon različitih i samostalnih postupaka može izreći mjera novčane sankcije i mjera pečaćenja poslovnog prostora jer se žalba protiv navedenih mjera može podnijeti pred različitim sudovima, zbog toga što navedeni propis ne osigurava usklađivanje postupaka koji omogućuju da se dodatni teret kumuliranja navedenih mjera svede na ono što je krajnje nužno ni jamčenje da strogost svih izrečenih sankcija odgovara težini predmetnog kaznjivog djela.

Potpisi