



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 4 maja 2023 r. \*

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 273 – Brak wydania paragonu fiskalnego – Karta praw podstawowych Unii Europejskiej – Artykuł 50 – Zasada ne bis in idem – Kumulacja sankcji administracyjnych o charakterze karnym za ten sam czyn – Artykuł 49 ust. 3 – Proporcjonalność kar – Artykuł 47 – Prawo do skutecznego środka prawnego – Zakres kontroli sądowej dotyczącej tymczasowego wykonania sankcji

W sprawie C-97/21

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Administrativen sad – Blagoevgrad (sąd administracyjny w Błagojewgradzie, Bułgaria) postanowieniem z dnia 12 lutego 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 16 lutego 2021 r., w postępowaniu:

**MV – 98**

przeciwko

**Nachalnik na otdel „operativni deynosti” – Sofia v Glavna direktsia „Fiskalen kontrol” pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite,**

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Arabadjiev, prezes izby, P.G. Xuereb, T. von Danwitz (sprawozdawca), A. Kumin i I. Ziemele, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Campos Sánchez-Bordona,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu rządu bułgarskiego – M. Georgieva oraz L. Zaharieva, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna, w charakterze pełnomocnika,

\* Język postępowania: bułgarski.

– w imieniu Komisji Europejskiej – D. Drambozova, C. Giolito oraz J. Jokubauskaitė,  
w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

### Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”), a także art. 47, art. 49 ust. 3 i art. 50 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą”).
- 2 Wniosek ten został złożony w kontekście sporu pomiędzy MV – 98 a Nachalnik na otdel „Operativni deynosti” – Sofia v Glavna direkcija „Fiskalen kontrol” pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (naczelnikiem wydziału ds. działalności operacyjnej – miasto Sofia, dla dyrekcji generalnej „Kontrola podatkowa” centralnego organu krajowej agencji przychodów skarbowych, Bułgaria) w przedmiocie środka polegającego na zaplombowaniu lokalu handlowego, w którym MV – 98 dokonał sprzedaży paczki papierosów bez wydania paragonu fiskalnego.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

- 3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej (VAT) podlega odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.
- 4 Artykuł 273 tej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3”.

## ***Prawo bułgarskie***

### *Ustawa o VAT*

- 5 Artykuł 118 ust. 1 Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (ustawy o podatku od wartości dodanej) z dnia 21 lipca 2006 r. (DV nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r., s. 8), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych rozpatrywanych w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą o VAT”), stanowi:

„Każda osoba, niezależnie od tego, czy jest zarejestrowana w rozumieniu niniejszej ustawy, czy też nie, jest zobowiązana do ewidencjonowania i rozliczenia na piśmie dostaw i sprzedaży dokonanych przez nią w lokalu handlowym poprzez wystawienie paragonu fiskalnego wyprodukowanego przez urządzenie fiskalne (paragon fiskalny) lub paragonu fiskalnego wyprodukowanego przez zintegrowany system automatycznego zarządzania przedsiębiorstwem (paragon systemowy), niezależnie od tego, czy zażądano innego dokumentu podatkowego. Odbiorca musi otrzymać paragon fiskalny lub paragon systemowy i zachować go do momentu opuszczenia lokalu”.

- 6 Artykuł 185 ust. 1 i 2 tej ustawy przewiduje:

„(1) Zaniechanie wydania dokumentu potwierdzającego, o którym mowa w art. 118 ust. 1, podlega w przypadku osób fizycznych niebędących przedsiębiorcami grzywnie w wysokości od 100 do 500 bułgarskich lewów [BGN], a dla osób prawnych i przedsiębiorców indywidualnych – karze pieniężnej w wysokości od 500 do 2000 BGN.

(2) Z wyjątkiem przypadków, o których mowa w ust. 1, każdy, kto popełnia lub zezwala na popełnienie naruszenia, o którym mowa w art. 118 lub w akcie normatywnym wykonującym ten artykuł, podlega grzywnie w wysokości od 300 do 1000 BGN w przypadku osób fizycznych niebędących przedsiębiorcami lub karze pieniężnej w wysokości od 3000 do 10 000 BGN w przypadku osób prawnych i przedsiębiorców indywidualnych. W przypadku gdy naruszenie nie skutkuje ujawnieniem dochodów podatkowych, nakładane są sankcje przewidziane w ust. 1”.

- 7 Artykuł 186 rzeczonyj ustawy stanowi:

„(1) Środek przymusu administracyjnego polegający na zaplombowaniu lokalu na okres do 30 dni, niezależnie od przewidzianych grzywien lub kar pieniężnych, stosuje się wobec osoby, która:

1. nie przestrzega procedury

a) wydania odpowiedniego dowodu sprzedaży, wystawionego w trybie określonym dla dostawy/sprzedaży;

[...]

(3) Środek przymusu administracyjnego, o którym mowa w ust. 1, stosowany jest w drodze uzasadnionego zarządzenia organu ds. przychodów lub upoważnionego przezeń urzędnika.

(4) Na zarządzenie, o którym mowa w ust. 3, przysługuje środek zaskarżenia zgodnie z procedurą przewidzianą w kodeksie postępowania administracyjnego”.

8 Artykuł 187 ust. 1 i 4 tej samej ustawy ma następujące brzmienie:

„(1) W przypadku zastosowania środka przymusu administracyjnego, o którym mowa w art. 186 ust. 1, dostęp do lokalu lub pomieszczeń danej osoby jest również zakazany, a mienie znajdujące się w tych pomieszczeniach i należących do nich składach zostaje usunięte przez tę osobę lub jej pełnomocnika. Środek ma zastosowanie do lokalu lub pomieszczeń, w których stwierdzono naruszenia, w tym w przypadku, gdy lokal lub pomieszczenia są zarządzane przez osobę trzecią w chwili zaplombowania, jeżeli ta osoba trzecia wie, że lokal zostanie zaplombowany. Krajowa agencja przychodów skarbowych publikuje na swojej stronie internetowej wykazy lokali użytkowych podlegających zaplombowaniu oraz ich lokalizację. Uznaje się, że dana osoba wie o zaplombowaniu lokalu, jeżeli informacja o zaplombowaniu jest trwale umieszczona w lokalu lub jeżeli informacja o lokalu użytkowym podlegającym zaplombowaniu i jego lokalizacji jest opublikowana na stronie internetowej organów skarbowych.

[...]

(4) Na wniosek sprawcy naruszenia i pod warunkiem, że udowodni, że zapłacił grzywnę lub karę pieniężną w pełnej wysokości, organ uchyla nałożony przez siebie środek przymusu administracyjnego. Zdjęcie plomb jest uzależnione od obowiązku współpracy ze strony sprawcy naruszenia. W przypadku recydywy nie zezwala się na zdjęcie plomb z lokalu przed upływem miesiąca od jego zaplombowania”.

9 Zgodnie z art. 188 ustawy o VAT:

„Środek przymusu administracyjnego, o którym mowa w art. 186 ust. 1, podlega tymczasowemu wykonaniu na warunkach określonych w kodeksie postępowania administracyjnego”.

10 Artykuł 193 tej ustawy stanowi:

„(1) Ustawa o naruszeniach i karach administracyjnych reguluje stwierdzanie naruszeń niniejszej ustawy i aktów normatywnych wykonujących tę ustawę, wydawanie i wykonywanie decyzji nakładających kary administracyjne, a także skargi, których przedmiotem mogą być te decyzje.

(2) Stwierdzenia naruszenia dokonują służby skarbowe, a decyzje o nałożeniu kar administracyjnych są wydawane przez dyrektora wykonawczego krajowej agencji przychodów skarbowych lub upoważnionego przez niego w tym celu urzędnika”.

#### *Kodeks postępowania administracyjnego*

11 Zgodnie z art. 6 ust. 5 Administrativnoprotssetsualen kodeks (kodeksu postępowania administracyjnego) (DV nr 30 z dnia 11 kwietnia 2006 r.), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, organy administracyjne powinny powstrzymać się od działań i zachowań, które mogłyby spowodować szkody oczywiście nieproporcjonalne w stosunku do zamierzonego celu.

12 Artykuł 60 tego kodeksu stanowi:

„(1) Akt administracyjny zawiera zarządzenie o jego tymczasowym wykonaniu, jeżeli wymaga tego życie lub zdrowie obywateli w celu ochrony szczególnie ważnych interesów państwowych lub publicznych, jeżeli wykonanie decyzji może być wstrzymane lub znacznie utrudnione lub jeżeli

zwłoka w wykonaniu może spowodować poważną lub trudną do naprawienia szkodę bądź na wnioski jednej ze stron – w celu ochrony jednego z jej szczególnie ważnych interesów. W tym ostatnim przypadku organ administracyjny wymaga odpowiedniego zabezpieczenia.

(2) Zarządzenie o tymczasowym wykonaniu zawiera uzasadnienie.

[...]

(5) Na zarządzenie zezwalające na tymczasowe wykonanie lub odmawiające tymczasowego wykonania przysługuje za pośrednictwem organu administracyjnego skarga do sądu w terminie trzech dni od doręczenia zarządzenia, niezależnie od tego, czy akt administracyjny został zaskarżony.

(6) Skarga jest rozpoznawana w możliwie najkrótszym terminie na posiedzeniu niejawnym bez doręczenia stronom odpisów odwołania. Skarga nie powoduje zawieszenia tymczasowego wykonania, ale sąd może zawiesić tymczasowe wykonanie do czasu wydania ostatecznego rozstrzygnięcia w przedmiocie skargi.

(7) Uchylając zaskarżone zarządzenie, sąd orzeka co do istoty. W przypadku uchylecia tymczasowego wykonania organ administracyjny przywraca stan sprzed wykonania.

(8) Postanowienie sądu podlega zaskarżeniu”.

13 Zgodnie z art. 128 ust. 1 pkt 1 wspomnianego kodeksu sądy administracyjne są właściwe w sprawach mających na celu między innymi zmianę lub stwierdzenie nieważności aktów administracyjnych.

14 Artykuł 166 tego kodeksu, zatytułowany „Zawieszenie wykonania aktu administracyjnego”, przewiduje w ust. 1 i 2:

„(1) Skarga zawiesza wykonanie aktu administracyjnego.

(2) Na każdym etapie postępowania aż do uprawomocnienia się wyroku Sąd może, na wniosek skarżącego, zawiesić tymczasowe wykonanie, na które zezwolono prawomocnym zarządzeniem organu, który wydał akt, o którym mowa w art. 60 ust. 1, jeżeli tymczasowe wykonanie może wyrządzić skarżącemu poważną lub trudną do naprawienia szkodę [...]”.

#### *Ustawa o naruszeniach i karach administracyjnych*

15 Zgodnie z art. 22 Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (ustawy o naruszeniach i karach administracyjnych) (DV nr 92 z dnia 28 listopada 1969 r.), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą o naruszeniach i karach administracyjnych”), można stosować środki przymusu administracyjnego w celu zapobiegania naruszeniom administracyjnym i spowodowania ich zaprzestania oraz w celu unikania i eliminowania ich szkodliwych skutków.

16 Artykuł 27 ust. 1, 2, 4 i 5 tej ustawy przewiduje:

„(1) Karę administracyjną ustala się zgodnie z przepisami niniejszej ustawy w granicach przewidzianych dla popełnionego naruszenia.

(2) Przy ustalaniu kary uwzględnia się wagę naruszenia, przyczyny jego popełnienia oraz inne okoliczności łagodzące i obciążające, a także sytuację finansową sprawcy.

[...]

(4) Z wyjątkiem przypadków przewidzianych w art. 15 ust. 2 kary za naruszenie nie mogą być zastąpione łagodniejszymi karami.

(5) Niedopuszczalne jest również ustalenie kary poniżej kary minimalnej, niezależnie od tego, czy jest to grzywna, czy czasowe pozbawienie prawa do wykonywania określonego zawodu lub działalności”.

17 Zgodnie z art. 59 wspomnianej ustawy decyzja o nałożeniu kary administracyjnej może zostać zaskarżona do rayonen sad (sądu rejonowego) w terminie jednego tygodnia od jej doręczenia.

### **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

18 MV – 98, której głównym przedmiotem działalności jest kupno i odsprzedaż towarów, takich jak papierosy, prowadzi w tym celu lokal handlowy w Goce Delczew (Bułgaria).

19 W dniu 9 października 2019 r., przy okazji kontroli przeprowadzonej w tym lokalu handlowym, bułgarski organ podatkowy stwierdził, że MV – 98 nie zarejestrowała sprzedaży paczki papierosów o wartości 5,20 BGN (około 2,60 EUR) i nie wystawiła paragonu fiskalnego związanego z tą sprzedażą. Z tego tytułu zostało wydane zawiadomienie o stwierdzeniu naruszenia administracyjnego z art. 118 ust. 1 ustawy o VAT.

20 Organ podatkowy, po pierwsze, zgodnie z art. 185 ustawy o VAT nałożył na MV – 98 karę pieniężną, a po drugie, na podstawie art. 186 tej ustawy zastosował środek przymusu administracyjnego w postaci zaplombowania odnośnego lokalu na okres 14 dni. Temu ostatniemu środkowi towarzyszyło zezwolenie na tymczasowe wykonanie wydane w drodze zarządzenia na podstawie art. 60 kodeksu postępowania administracyjnego, bowiem ów organ uznał, że to tymczasowe wykonanie było niezbędne dla ochrony interesów państwa, a w szczególności interesów skarbu państwa.

21 MV – 98 wniosła do sądu odsyłającego skargę na środek w postaci zaplombowania, podnosząc, że środek ten był nieproporcjonalny ze względu na minimalną wartość inkryminowanej sprzedaży oraz ze względu na to, że chodziło o jej pierwsze naruszenie art. 118 ust. 1 ustawy o VAT.

22 Stwierdziwszy, że ustawa o VAT transponuje przepisy dyrektywy VAT i stanowi stosowanie prawa Unii, sąd odsyłający zastanawia się nad zgodnością z art. 50 karty systemu ustanowionego w art. 185 i 186 rzeczonyj ustawy.

23 W tym względzie sąd odsyłający wskazuje, że w przypadku naruszenia art. 118 ust. 1 ustawy o VAT ustawa ta przewiduje w art. 185 nie tylko nałożenie kary pieniężnej, lecz również, w art. 186, obowiązek orzeczenia środka przymusu w postaci zaplombowania danego lokalu w związku z tymi samymi okolicznościami faktycznymi. Sąd ten dodaje, że zarówno kara pieniężna, jak i zaplombowanie mają charakter karny w rozumieniu art. 50 karty i orzecznictwa

Trybunału, w szczególności wyroku z dnia 5 czerwca 2012 r., Bonda (C-489/10, EU:C:2012:319). Poza tym Varhoven administrativen sad (najwyższy sąd administracyjny, Bułgaria) przyznał również zaplombowaniu charakter represyjny.

- 24 Tymczasem kara pieniężna i zaplombowanie są nakładane w wyniku odrębnych i niezależnych postępowań. Ponadto te dwa środki wprawdzie podlegają zaskarżeniu, ale należą do właściwości różnych sądów, a mianowicie sądu rejonowego w przedmiocie kary pieniężnej i sądu administracyjnego w przedmiocie zaplombowania. Sąd odsyłający zauważył w tym względzie, że bułgarskie przepisy proceduralne nie przewidują możliwości zawieszenia jednego postępowania do czasu zakończenia drugiego, w związku z czym nie istnieje mechanizm koordynacji umożliwiający zagwarantowanie poszanowania wymogu proporcjonalności w stosunku do wagi popełnionego naruszenia. System ustanowiony w art. 185 i 186 ustawy o VAT nie odpowiada zatem kryteriom wypracowanym w orzecznictwie Trybunału, w szczególności w wyroku z dnia 20 marca 2018 r., Menci (C-524/15, EU:C:2018:197).
- 25 Wreszcie sąd odsyłający zastanawia się, czy kontrola sądowa, której przedmiotem może być zarządzenie o tymczasowym wykonaniu środka polegającego na zaplombowaniu, spełnia wymogi art. 47 karty. W tym względzie wyjaśnia on, że sąd rozpatrujący skargę na takie postanowienie nie może ponownie badać okoliczności faktycznych, ponieważ uznaje się je za ustalone, jeżeli znajdują się one w sporządzonym przez organ podatkowy protokole dotyczącym kontroli przeprowadzonej w lokalu handlowym. Tak więc sąd rozpoznający sprawę może jedynie dokonać wyważenia między ochroną interesów państwa a ryzykiem poważnej lub trudnej do naprawienia szkody dla danej osoby.
- 26 W tym kontekście Administrativen sad – Blagoevgrad (sąd administracyjny w Błagojewgradzie, Bułgaria) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 273 [dyrektywy VAT] i art. 50 [karty] należy interpretować w ten sposób, że dopuszczają one krajowe uregulowanie prawne takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, na mocy którego można kumulować postępowanie administracyjne dotyczące stosowania środka przymusu administracyjnego i postępowanie karnoadministracyjne dotyczące nałożenia sankcji majątkowej za ten sam czyn przeciwko tej samej osobie, polegający na braku zarejestrowania i rozliczenia sprzedaży towarów poprzez wystawienie dokumentu sprzedaży?

Na wypadek udzielenia odpowiedzi twierdzącej – czy art. 273 dyrektywy [VAT] i art. 52 ust. 1 [karty] należy interpretować w ten sposób, że nie dopuszczają one krajowego uregulowania prawnego takiego jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, na mocy którego można kumulować postępowanie administracyjne dotyczące stosowania środka przymusu administracyjnego i postępowanie karnoadministracyjne dotyczące nałożenia sankcji majątkowej za ten sam czyn przeciwko tej samej osobie, polegający na braku zarejestrowania i rozliczenia sprzedaży towarów poprzez wystawienie dokumentu sprzedaży, w sytuacji gdy w uregulowaniu tym nie ustanowiono równocześnie obowiązku organów właściwych do przeprowadzenia obydwu postępowań i sądów, dotyczącego kontroli skutecznego stosowania zasady proporcjonalności, przy uwzględnieniu ogólnego ciężaru skumulowanych środków w stosunku do ciężaru konkretnego naruszenia?

- 2) Jeśli możliwość stosowania art. 50 i art. 52 ust. 1 [karty] nie zostanie potwierdzona w niniejszym wypadku, to czy art. 273 dyrektywy [VAT] i art. 49 ust. 3 karty należy interpretować w ten sposób, że nie dopuszczają one krajowego uregulowania prawnego takiego jak art. 186 ust. 1 [ustawy o VAT], w którym za ten sam czyn tej samej osoby – polegający na braku zarejestrowania i rozliczenia sprzedaży towarów poprzez wystawienie dokumentu sprzedaży – przewidziano, obok nałożenia sankcji majątkowej określonej w art. 185 ust. 2 [tej ustawy], zastosowanie środka przymusu administracyjnego polegającego na »zapłombowaniu obiektu« na okres do 30 dni?
- 3) Czy art. 47 akapit pierwszy karty należy interpretować w ten sposób, że dopuszcza on środki ustanowione w prawie krajowym w celu zagwarantowania ochrony interesu określonego w art. 273 dyrektywy [VAT], takie jak wstępne wykonanie środka przymusu administracyjnego polegającego na »zapłombowaniu obiektu« na okres do 30 dni w ramach ochrony domniemanego interesu publicznego, przy czym ochrona przed tym wstępnym wykonaniem jest ograniczona przed sądem do oceny porównywalnego przeciwnego interesu prywatnego?”.

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### ***W przedmiocie pytania pierwszego***

- 27 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 273 dyrektywy VAT i art. 50 karty należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których na podatnika za to samo naruszenie obowiązku podatkowego i w wyniku odrębnych i niezależnych postępowań może zostać nałożona kara pieniężna i środek w postaci zapłombowania lokalu handlowego, przy czym środki te podlegają zaskarżeniu do różnych sądów.

### ***W przedmiocie dopuszczalności***

- 28 Komisja podnosi, że pytanie pierwsze jest niedopuszczalne ze względu na to, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie spełnia wymogów określonych w art. 94 regulaminu postępowania przed Trybunałem, ponieważ w odniesieniu do kary pieniężnej nałożonej na skarżącą w postępowaniu głównym sąd odsyłający nie ustalił ram prawnych i faktycznych sporu w postępowaniu głównym w sposób wystarczająco precyzyjny.
- 29 Zgodnie z art. 94 lit. a) i b) regulaminu postępowania wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym powinny zawierać „zwięzłe omówienie przedmiotu sporu oraz istotnych okoliczności faktycznych sprawy, jakie ustalił sąd odsyłający, lub co najmniej wskazanie okoliczności faktycznych, na jakich oparte są pytania”, a także „treść przepisów krajowych mogących mieć zastosowanie w sprawie oraz, w stosownym przypadku, wskazanie istotnego dla sprawy orzecznictwa sądów krajowych”.
- 30 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału informacje zawarte w postanowieniach odsyłających nie tylko powinny mu umożliwić udzielenie użytecznych odpowiedzi, ale także pozwolić rządowi państw członkowskich i innym zainteresowanym uczestnikom na przedstawienie uwag zgodnie z art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Możliwość ta powinna być



zapewniona przy uwzględnieniu faktu, że na mocy tego artykułu zainteresowani są powiadamiani jedynie o postanowieniach odsyłających (zob. podobnie wyrok z dnia 5 lipca 2016 r., Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 31 W niniejszej sprawie wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zawiera omówienie przedmiotu sporu w postępowaniu głównym i istotnych okoliczności faktycznych oraz przedstawia właściwe przepisy krajowe, w tym przepisy dotyczące kary pieniężnej nakładanej w przypadku naruszenia art. 118 ust. 1 ustawy o VAT.
- 32 Ponadto z uwag przedstawionych przez rządy państw członkowskich biorące udział w postępowaniu prejudycjalnym oraz przez Komisję wynika, że informacje zawarte we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym umożliwiły im skuteczne zajęcie stanowiska w przedmiocie zadanego pytania.
- 33 W tych okolicznościach pierwsze pytanie prejudycjalne jest dopuszczalne.

#### *Co do istoty*

- 34 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sankcje administracyjne nakładane przez krajowe organy podatkowe w dziedzinie VAT stanowią stosowanie art. 2 i 273 dyrektywy VAT, a zatem prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 karty. Powinny one zatem być zgodne z prawem podstawowym zagwarantowanym w jej art. 50 (zob. podobnie wyrok z dnia 5 maja 2022 r., BV, C-570/20, EU:C:2022:348, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 35 W tym względzie art. 50 karty stanowi, że „[n]ikt nie może być ponownie sądzony lub ukarany w postępowaniu karnym za ten sam czyn zabroniony pod groźbą kary, w odniesieniu do którego zgodnie z ustawą został już uprzednio uniewinniony lub za który został już uprzednio skazany prawomocnym wyrokiem na terytorium Unii”. Zatem zasada *ne bis in idem* zakazuje kumulacji zarówno postępowań, jak i sankcji o charakterze karnym w rozumieniu tego artykułu w odniesieniu do tych samych czynów wobec tej samej osoby (wyrok z dnia 22 marca 2022 r., bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 36 W niniejszej sprawie bezsporne jest, że środki będące przedmiotem postępowania głównego zostały nałożone na to samo przedsiębiorstwo, a mianowicie na skarżącą w postępowaniu głównym, za ten sam czyn, a mianowicie sprzedaż papierosów, która nie została zarejestrowana i rozliczona poprzez wydanie paragonu fiskalnego. Ponadto z informacji dostarczonych zarówno przez sąd odsyłający, jak i przez rząd bułgarski wynika, że środki te zostały zastosowane w wyniku odrębnych i niezależnych postępowań.
- 37 W tym kontekście w celu ustalenia, czy art. 50 karty ma zastosowanie, należy jeszcze zbadać, czy rozpatrywane środki, czyli kara pieniężna nałożona na podstawie art. 185 ustawy o VAT i zaplombowanie lokalu handlowego skarżącej w postępowaniu głównym, zastosowane na podstawie art. 186 tej samej ustawy, mogą zostać zakwalifikowane jako „sankcje o charakterze karnym”.

– *W przedmiocie karnego charakteru środków rozpatrywanych w postępowaniu głównym*

- 38 W odniesieniu do oceny karnego charakteru danych postępowań i sankcji należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału istotne są trzy kryteria. Pierwszym z nich jest kwalifikacja prawna naruszenia w prawie krajowym, drugim – sam charakter naruszenia, a trzecim – stopień surowości grożącej zainteresowanemu sankcji (zob. podobnie wyrok z dnia 22 marca 2022 r., bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 39 O ile do sądu odsyłającego należy ustalenie w świetle powyższych kryteriów, czy rozpatrywane postępowania oraz sankcje administracyjne mają charakter karny w rozumieniu art. 50 karty, o tyle Trybunał, orzekając w przedmiocie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, może dostarczyć temu sądowi wskazówek dla dokonywanej przez niego wykładni (zob. podobnie wyrok z dnia 20 marca 2018 r., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 40 W niniejszej sprawie, co się tyczy pierwszego kryterium, z informacji przekazanych przez sąd odsyłający wynika, że postępowania i środki rozpatrywane w postępowaniu głównym są kwalifikowane w prawie krajowym jako administracyjne.
- 41 Jednakże stosowanie art. 50 karty nie ogranicza się tylko do postępowań i sankcji kwalifikowanych jako „karne” przez prawo krajowe, lecz obejmuje – niezależnie od takiej kwalifikacji w prawie krajowym – postępowania i sankcje, które należy uważać za mające charakter karny na podstawie dwóch pozostałych kryteriów wymienionych w pkt 38 niniejszego wyroku. Taki charakter może bowiem wynikać z samego charakteru danego naruszenia i stopnia surowości sankcji, jakie może ono spowodować [zob. podobnie wyroki: z dnia 20 marca 2018 r., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, pkt 30; z dnia 22 czerwca 2021 r., Latvijas Republikas Saeima (Punkty karne), C-439/19, EU:C:2021:504, pkt 88].
- 42 Jeśli chodzi o drugie kryterium dotyczące samego charakteru naruszenia, wymaga ono sprawdzenia, czy dany środek realizuje w szczególności cel represyjny, przy czym sama okoliczność, że realizuje on również cel prewencyjny, nie może pozbawić go kwalifikacji sankcji karnej. Z samej natury sankcji karnych wynika bowiem, że zmierzają one zarówno do represji, jak i do zapobiegania bezprawnym zachowaniom. Natomiast środek, który ogranicza się do naprawienia szkody wyrządzonej danym naruszeniem, nie ma charakteru karnego [zob. podobnie wyrok z dnia 22 czerwca 2021 r., Latvijas Republikas Saeima (Punkty karne), C-439/19, EU:C:2021:504, pkt 89 i przytoczone tam orzecznictwo].
- 43 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że oba środki rozpatrywane w postępowaniu głównym mają na celu odstraszenie i karanie naruszeń w dziedzinie VAT.
- 44 Chociaż w uwagach na piśmie rządu bułgarski i polski twierdziły, że cel środka w postaci zaplombowania miał charakter ochronny, a nie represyjny, należy jednak zauważyć, że zgodnie z informacjami przekazanymi przez sąd odsyłający środek ten nie ma na celu ani umożliwienia odzyskania wierzytelności podatkowych, ani zebrania dowodów, ani zapobiegania ich ukrywaniu. Jak wynika z art. 22 ustawy o naruszeniach i karach administracyjnych, środek ten ma na celu spowodowanie zaprzestania popełniania naruszeń administracyjnych i zapobieganie pojawianiu się nowych naruszeń poprzez uniemożliwienie danemu przedsiębiorcy prowadzenia jego lokalu handlowego. W tym względzie sąd odsyłający wyjaśnia, że środek w postaci zaplombowania ma cel jednocześnie prewencyjny i represyjny, ponieważ zmierza on również do odstraszenia zainteresowanych osób od naruszania obowiązku przewidzianego w art. 118 ust. 1 ustawy o VAT.

- 45 W odniesieniu trzeciego kryterium, a mianowicie stopnia surowości środków rozpatrywanych w postępowaniu głównym, należy stwierdzić, jak wskazała Komisja w uwagach na piśmie, że każdy z tych środków wydaje się wykazywać wysoki stopień surowości.
- 46 W tym względzie należy uściślić, że stopień surowości jest oceniany w zależności od górnej granicy kary przewidzianej w odpowiednich przepisach (zob. podobnie wyrok ETPC z dnia 9 października 2003 r. w sprawie Ezeh i Connors przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, CE:ECHR:2003:1009JUD003966598, §120).
- 47 Otóż zaplombowanie na okres, który może trwać do 30 dni, może, w szczególności dla indywidualnego przedsiębiorcy, który dysponuje tylko jednym lokalem handlowym, zostać uznane za surowe, w szczególności gdy uniemożliwia mu wykonywanie działalności, pozbawiając go w ten sposób dochodów.
- 48 Co się tyczy kary pieniężnej, fakt, że jej kwota za pierwsze naruszenie nie może być niższa niż 500 BGN (około 250 EUR) i może wynosić do 2000 BGN (około 1000 EUR), a stosunek między VAT, od którego zapłaty się uchyłono, od sprzedaży paczki papierosów będącej przedmiotem postępowania głównego, czyli kwotą niższą niż 1 BGN (około 0,50 EUR), a orzeczoną sankcją, która według informacji rządu bułgarskiego wynosi 500 BGN (około 250 EUR), świadczą o surowym charakterze tej sankcji.
- 49 W tym kontekście jeżeli – jak wynika z informacji przekazanych przez sąd odsyłający – środki rozpatrywane w postępowaniu głównym należy zakwalifikować jako sankcje o charakterze karnym, należy uznać, że kumulacja tych sankcji prowadzi do ograniczenia prawa podstawowego zagwarantowanego w art. 50 karty.
- *W przedmiocie ewentualnego uzasadnienia ograniczenia prawa podstawowego zagwarantowanego w art. 50 karty*
- 50 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału ograniczenie prawa podstawowego zagwarantowanego w art. 50 karty może być uzasadnione na podstawie jej art. 52 ust. 1 (wyrok z dnia 22 marca 2022 r., bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 51 Zgodnie z art. 52 ust. 1 zdanie pierwsze karty wszystkie ograniczenia w korzystaniu z praw i wolności uznanych w karcie muszą być przewidziane ustawą i szanować istotę tych praw i wolności. Zgodnie ze zdaniem drugim tego ustępu, z zastrzeżeniem zasady proporcjonalności, ograniczenia rzeczonych praw i wolności mogą zostać wprowadzone wyłącznie wtedy, gdy są konieczne i rzeczywiście odpowiadają celom interesu ogólnego uznawanym przez Unię lub potrzebom ochrony praw i wolności innych osób.
- 52 W niniejszej sprawie, co się tyczy w pierwszej kolejności przesłanki, zgodnie z którą wszelkie ograniczenia w korzystaniu z praw i wolności uznanych w karcie muszą być przewidziane ustawą, przesłanka ta jest spełniona, ponieważ ustawa o VAT przewiduje wyraźnie, na wypadek naruszenia jej art. 118 ust. 1, łączne zastosowanie kary pieniężnej i zaplombowania danego lokalu handlowego.

- 53 Co się tyczy w drugiej kolejności poszanowania istoty prawa podstawowego zagwarantowanego w art. 50 karty, z orzecznictwa Trybunału wynika, że taka kumulacja powinna co do zasady podlegać enumeratywnie określonym warunkom, co ma zapewnić, aby prawo zagwarantowane w owym art. 50 jako takie nie było podważane (zob. podobnie wyrok z dnia 20 marca 2018 r., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, pkt 43).
- 54 W tym względzie należy stwierdzić, że automatyczna kumulacja, która nie podlega żadnemu enumeratywnie określonemu warunkowi, nie może zostać uznana za szanującą istotę tego prawa.
- 55 W niniejszej sprawie z informacji przekazanych przez sąd odsyłający i rząd bułgarski wynika, że kumulacja dwóch środków przewidzianych, odpowiednio, w art. 185 i art. 186 ustawy o VAT wydaje się mieć charakter automatyczny, ponieważ organ podatkowy jest zobowiązany, w przypadku popełnienia jednego i tego samego naruszenia art. 118 ust. 1 tej ustawy, do systematycznego stosowania jednego i drugiego z tych środków. Taka kumulacja nie wydaje się zatem podlegać enumeratywnie określonym warunkom w rozumieniu orzecznictwa, o którym mowa w pkt 53 niniejszego wyroku, w związku z czym przepisy krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym nie wydają się zawierać ram koniecznych do zapewnienia poszanowania istoty prawa przewidzianego w art. 50 karty.
- 56 Co się tyczy, w trzeciej kolejności, poszanowania zasady proporcjonalności, należy przypomnieć, że zasada ta wymaga, by kumulacja postępowań karnych i sankcji przewidziana w przepisach krajowych, taka jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, nie wykraczała poza granice tego, co odpowiednie i konieczne do realizacji uzasadnionych celów przyświecających danemu uregulowaniu, przy czym jeśli jest możliwy wybór spośród wielu odpowiednich środków, należy wybrać ten najmniej uciążliwy, zaś wynikające z tego niedogodności nie mogą być nadmierne w stosunku do zamierzonych celów (wyrok z dnia 5 maja 2022 r., BV, C-570/20, EU:C:2022:348, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 57 W tym względzie Trybunał wyjaśnił, że takie przepisy krajowe muszą zawierać jasne i precyzyjne reguły, które przede wszystkim umożliwiają podmiotowi prawa określenie, jakie działania i zaniechania mogą być przedmiotem takiej kumulacji postępowań i sankcji, następnie zapewniają koordynację postępowań w celu ograniczenia do absolutnie niezbędnego dodatkowego obciążenia, jakie pociąga za sobą kumulacja postępowań karnych, które mogą być prowadzone w sposób niezależny, i wreszcie pozwalają na zagwarantowanie, że surowość wszystkich nałożonych sankcji będzie odpowiadała wadze danego naruszenia (wyrok z dnia 5 maja 2022 r., BV, C-570/20, EU:C:2022:348, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 58 O ile w niniejszej sprawie bezsporne jest, że środki takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym mają na celu zapewnienie prawidłowego poboru VAT i zapobieganie oszustwom podatkowym, które są celami interesu ogólnego, o których mowa w art. 273 dyrektywy VAT, oraz że odnośne przepisy ustawy o VAT są odpowiednie do osiągnięcia tych celów, a jednocześnie są wystarczająco jasne i precyzyjne, o tyle do sądu odsyłającego będzie jednak należało zbadanie, czy wspomniane przepisy zapewniają koordynację procedur pozwalającą jednocześnie na zmniejszenie do niezbędnego minimum dodatkowego obciążenia, jakie pociąga za sobą kumulacja nałożonych środków, i na zapewnienie, by surowość wszystkich tych środków odpowiadała wadze danego naruszenia.
- 59 W odniesieniu bowiem do koordynacji procedur należy zauważyć, że o ile organ podatkowy jest zobowiązany na podstawie, odpowiednio, art. 6 ust. 5 kodeksu postępowania administracyjnego i art. 27 ust. 2 ustawy o naruszeniach i karach administracyjnych do przestrzegania zasady

proporcjonalności, gdy ma ona zastosowanie do sankcji, o których mowa w art. 185 i 186 ustawy o VAT, o tyle przepisy krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym nie upoważniają go ani do uchylenia się od obowiązku nałożenia jednej i drugiej z tych sankcji, a to z uwagi na automatyczny charakter kumulacji, o której mowa w pkt 55 niniejszego wyroku, ani do zawieszenia jednego z postępowań do czasu zakończenia drugiego. Z informacji przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że uregulowanie to nie pozwala również temu organowi na dokonanie ogólnej oceny proporcjonalności skumulowanych sankcji.

- 60 Ponadto wprawdzie art. 187 ust. 4 ustawy o VAT pozwala sprawcy naruszenia na wcześniejsze zakończenie środka w postaci zaplombowania poprzez dobrowolne uiszczenie kwoty wymaganej tytułem kary pieniężnej, jednak nic nie zobowiązuje organu podatkowego do zarządzenia go do czasu wykonania zaplombowania. W niniejszym przypadku w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym kara pieniężna została wymierzona dopiero kilka miesięcy po wykonaniu zaplombowania, które mogło zatem w międzyczasie wyczerpać wszystkie swoje skutki.
- 61 Wreszcie chociaż środki, o których mowa odpowiednio w art. 185 i art. 186 ustawy o VAT, mogą być przedmiotem zaskarżenia, to jednak należy je wnieść do różnych sądów, a mianowicie do sądu rejonowego w przedmiocie kary pieniężnej i do sądu administracyjnego w przedmiocie zaplombowania. Sąd odsyłający wyjaśnia w istocie, że rozpatrywane w postępowaniu głównym przepisy krajowe nie przewidują procedury zapewniającej niezbędną koordynację między tymi skargami lub między tymi sądami i że każdy z tych sądów powinien dokonać niezależnej oceny proporcjonalności środków, które zostały mu przedłożone.
- 62 Jeśli chodzi o kwestię, czy przepisy rozpatrywane w postępowaniu głównym pozwalają zagwarantować, że surowość wszystkich orzeczonych środków będzie odpowiadała wadze danego naruszenia, należy przypomnieć, że w niniejszym przypadku każdy ze środków nałożonych na skarżącą w postępowaniu głównym wydaje się z natury odznaczać wysokim stopniem surowości, jak wynika z pkt 47 i 48 niniejszego wyroku. W konsekwencji wydaje się, że łączny skutek tych środków może przekraczać wagę naruszenia popełnionego przez skarżącą w postępowaniu głównym i naruszać wymogi zasady proporcjonalności przypomniane w pkt 56 i 57 niniejszego wyroku, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.
- 63 W związku z tym na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 273 dyrektywy VAT i art. 50 karty należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których za to samo naruszenie obowiązku podatkowego i w wyniku odrębnych i niezależnych postępowań na podatnika mogą zostać nałożone kara pieniężna i środek w postaci zaplombowania lokalu handlowego, przy czym środki te podlegają zaskarżeniu do różnych sądów, w zakresie, w jakim wspomniane przepisy nie zapewniają koordynacji procedur pozwalającej na zmniejszenie do tego, co ściśle konieczne, dodatkowego obciążenia, jakie pociąga za sobą kumulacja owych środków, i nie pozwalają na zagwarantowanie, że surowość nałożonych sankcji będzie odpowiadać wadze danego naruszenia.

### ***W przedmiocie pytania drugiego***

- 64 W świetle odpowiedzi udzielonej na pytanie pierwsze nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie drugie.

### ***W przedmiocie pytania trzeciego***

- 65 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 47 akapit pierwszy karty należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których sąd rozpoznający skargę na zezwolenie na tymczasowe wykonanie środka w postaci zaplombowania lokalu handlowego, wdrażającego art. 273 dyrektywy VAT, jest uprawniony jedynie do oceny istnienia ewentualnego ryzyka poważnej lub trudnej do naprawienia szkody dla danego podatnika, bez możliwości ponownego zbadania okoliczności faktycznych ustalonych przez organ podatkowy i uzasadniających zastosowanie takiego środka.
- 66 W celu zapewnienia, by wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym odpowiadał potrzebie związanej ze skutecznym rozstrzygnięciem sporu dotyczącego prawa Unii, treść takiego wniosku powinna spełniać wymogi wyraźnie określone w art. 94 regulaminu postępowania, z którymi sąd odsyłający powinien być zapoznany w ramach współpracy ustanowionej w art. 267 TFUE i których powinien skrupulatnie przestrzegać (zob. podobnie postanowienie z dnia 22 czerwca 2021 r., *Mitliv Exim*, C-81/20, niepublikowane, EU:C:2021:510, pkt 29, 30 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 67 W niniejszej sprawie Komisja wyraża wątpliwości co do tego, czy do sądu odsyłającego zostanie wniesiona skarga na zezwolenie na tymczasowe wykonanie zaplombowania, o którym mowa w postępowaniu głównym.
- 68 W tym względzie z art. 60 ust. 5 kodeksu postępowania administracyjnego wynika, że postanowienie zezwalające na tymczasowe wykonanie środka w postaci zaplombowania powinno być przedmiotem skargi odrębnej od skargi na ten środek.
- 69 Tymczasem wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie wskazuje na to, że do sądu odsyłającego zostanie wniesiona taka odrębna skarga, ani nie wymienia argumentów, które mogłyby zostać podniesione przez strony w postępowaniu głównym w takim kontekście, w szczególności w odniesieniu do rzekomej konieczności wyważenia interesów państwa z ryzykiem poważnej lub trudnej do naprawienia szkody grożącej skarżącej w postępowaniu głównym. Spór w postępowaniu głównym wydaje się zatem dotyczyć jedynie zgodności z prawem samego zaplombowania, a nie zezwolenia na jego tymczasowe wykonanie.
- 70 W konsekwencji pytanie trzecie nie spełnia wymogów art. 94 lit. c) regulaminu postępowania, ponieważ w zawartym w nim uzasadnieniu sąd odsyłający nie wyjaśnia związku, jaki zamierza wykazać między art. 47 akapit pierwszy karty a przedmiotem sporu w postępowaniu głównym.
- 71 W tych okolicznościach pytanie trzecie jest niedopuszczalne.

### **W przedmiocie kosztów**

- 72 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz art. 50 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których za to samo naruszenie obowiązku podatkowego i w wyniku odrębnych i niezależnych postępowań na podatnika mogą zostać nałożone kara pieniężna i środek w postaci zaplombowania lokalu handlowego, przy czym środki te podlegają zaskarżeniu do różnych sądów, w zakresie, w jakim wspomniane przepisy nie zapewniają koordynacji procedur pozwalającej na zmniejszenie do tego, co ściśle konieczne, dodatkowego obciążenia, jakie pociąga za sobą kumulacja owych środków, i nie pozwalają na zagwarantowanie, że surowość nałożonych sankcji będzie odpowiadać wadze danego naruszenia.**

Podpisy