

Sprawa C-97/21**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem****Data wpływu:**

16 lutego 2021 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Administratiwen syd – Błagojewgrad (Bułgaria)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

12 lutego 2021 r.

Strona skarżąca:

MV - 98

Strona przeciwna:

Naczalnik na otdeł „Operatiwni dejnosti” – grad Sofia w gławna direkcija „Fiskalen kontrol” pri Centralno upravlenie na Nacjonalnata agencija za prichodite (naczelnik wydziału „Działalność operacyjna” – miasto Sofia, w głównej dyrekcji „Kontroli podatkowej” przy centralnym zarządzie narodowej agencji przychodów skarbowych i z tytułu składek zabezpieczenia społecznego)

Przedmiot postępowania głównego

Skarga na nakaz wydany na podstawie Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ustawy o podatku od wartości dodanej) przez organy podatkowe, dotyczący nałożenia przymusowego środka administracyjnego polegającego na „opieczutowaniu obiektu” prowadzonego przez przedsiębiorcę przez okres 14 dni, a także „zakazie dostępu do niego”.

Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Odesłanie prejudycjalne, na podstawie art. 267 TFUE, dotyczące wykładni art. 47 akapit pierwszy, art. 49 ust. 3, art. 50 i art. 52 ust. 1 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej, a także art. 273 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

Pytania prejudycjalne

1. Czy art. 273 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i art. 50 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej 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 przymusowego środka administracyjnego i postępowanie karnoadministracyjne dotyczące nałożenia sankcji majątkowej za ten sam czyn przeciwko tej samej osobie, polegający na braku zarejestrowania i naliczenia sprzedaży towarów poprzez wystawienie dokumentu sprzedaży?

1.1. Na wypadek udzielenia odpowiedzi twierdzącej, czy art. 273 dyrektywy 2006/112 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 przymusowego środka administracyjnego i postępowanie karnoadministracyjne dotyczące nałożenia sankcji majątkowej za ten sam czyn przeciwko tej samej osobie, polegający na braku zarejestrowania i naliczenia 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, czy art. 273 dyrektywy 2006/112 i art. 49 ust. 3 karty należy interpretować w ten sposób, że nie dopuszczają one krajowego uregulowania prawnego takiego jak art. 186 ust. 1 Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ustawy o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ZDDS”), w którym za ten sam czyn tej samej osoby – polegający na braku zarejestrowania i naliczenia sprzedaży towarów poprzez wystawienie dokumentu sprzedaży – przewidziano, obok nałożenia sankcji majątkowej określonej w art. 185 ust. 2 ZDDS, zastosowanie przymusowego środka administracyjnego polegającego na „opieczętowaniu obiektu” przez okres 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 2006/112, takie jak wstępne wykonanie przymusowego środka administracyjnego polegającego na „opieczutowaniu obiektu” przez okres 30 dni w ramach ochrony domniemanego interesu publicznego, przy czym ochrona przed tym wstępnym wykonaniem jest ograniczona przed sądem do oceny przeciwnego, porównywalnego interesu prywatnego?

Przepisy i orzecznictwo Unii Europejskiej

Karta praw podstawowych Unii Europejskiej: art. 47 akapit pierwszy, art. 49 ust. 3, art. 50, art. 51 ust. 1 i 2, art. 52 ust. 1.

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej: art. 2 ust. 1, art. 273.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 21 września 1989 r., Hoechst/Komisja, 46/87 i 227/88, EU:C:1989:337.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 22 października 2002 r., Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 5 czerwca 2012 r., Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 27 maja 2014 r., Spasic, C-129/14, EU:C:2014:586.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 5 kwietnia 2017 r., Orsi i Baldetti, C-217/15 i C-350/15, EU:C:2017:264.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 20 marca 2018 r., Garlsson Real Estate i in., C-537/16, EU:C:2018:193.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 20 marca 2018 r., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 31 maja 2018 r., Zheng, C-190/17, EU:C:2018:357.

Wyrok Sądu Unii Europejskiej z dnia 26 października 2017 r., Marine Harvest/Komisja, T-704/14, EU:T:2017:753.

Prawo krajowe

Administratiwnoprocusualen kodeks (kodeks postępowania administracyjnego): art. 6, art. 57 ust. 1, 4 i 5, art. 60, art. 90 ust. 1, art. 128 ust. 1 pkt 1, art. 132 ust. 1, art. 145 ust. 1, art. 146, art. 166 ust. 1, 2 i 3, art. 172 ust. 2, art. 268 pkt 1 i 2.

Danyczno-osiguriteln procesualen kodeks (kodeks postępowania w sprawach podatkowych i zabezpieczenia społecznego): art. 50 ust. 1.

Tyrgowski zakon (ustawa o działalności gospodarczej): art. 1 ust. [1] pkt 1, art. 56.

Zakon za administratiwnite naruszenija i nakazanija (ustawa o naruszeniach i karach administracyjnych): art. 16, 22, 27, art. 34 ust. 3, art. 36 ust. 1, art. 42, art. 44 ust. 1, art. 53 ust. 1, art. 59 ust. 1 i 2, art. 63 ust. 1.

Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost: art. 1, art. 2 pkt 1, art. 3 ust. 1 i 2, art. 118 ust. 1, art. 185 ust. 1, 2, 4 i 5, art. 186 ust. 1 pkt 1 lit. a), art. 186 ust. 3 i 4, art. 187 ust. 1, art. 188, art. 193 ust. 1 i 2, a także § 1 pkt 40, § 1a przepisów uzupełniających.

– art. 118 ust. 1 w brzmieniu mającym zastosowanie w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym:

„(1) Każda zarejestrowana i niezarejestrowana na podstawie tej ustawy osoba ma obowiązek rejestrowania i naliczania dokonanych przez nią w obiekcie handlowym dostaw/sprzedazy, poprzez wystawienie paragonu fiskalnego z kasy fiskalnej (paragonu) [...]”.

– art. 185 ust. 1 i 2 w brzmieniu mającym zastosowanie w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym:

„(1) Na osobę, która nie wystawia dokumentu określonego w art. 118 ust. 1, nakłada się grzywnę – na osoby fizyczne, które nie są przedsiębiorcami, w wysokości od 100 do 500 BGN, lub sankcję majątkową – na osoby prawne i przedsiębiorców jednoosobowych, w wysokości od 500 do 2000 BGN.

(2) Poza wypadkami określonymi w ust. 1, na osobę, która dokona lub dopuści do naruszenia określonego w art. 118 lub aktu prawnego przyjętego w jego wykonaniu, nakłada się grzywnę – na osoby fizyczne, które nie są przedsiębiorcami, w wysokości od 300 do 1000 BGN, lub sankcję majątkową – na osoby prawne i przedsiębiorców jednoosobowych, w wysokości od 3000 do 10 000 BGN. Gdy naruszenie nie skutkuje brakiem naliczenia przychodów, nakłada się sankcje określone w ust. 1”.

– art. 186 ust. 1 pkt 1 lit. a) w brzmieniu mającym zastosowanie w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym:

„(1) Przymusowy środek administracyjny polegający na opieczętowaniu obiektu przez okres 30 dni, niezależnie od przewidzianych grzywien lub sankcji majątkowych, ma zastosowanie do osoby, która:

1. nie przestrzega trybu lub sposobu:

a) wydania odpowiedniego dokumentu sprzedaży, wystawianego w trybie określonym dla dostawy/sprzedaży;

[...]”.

– art. 187 ust. 1 w brzmieniu mającym zastosowanie w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym:

„(1) Przy stosowaniu przymusowego środka administracyjnego określonego w art. 186 ust. 1 zakazuje się również dostępu do obiektu lub obiektów danej osoby [...]”.

– art. 188 w brzmieniu mającym zastosowanie w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym:

„Przymusowy środek administracyjny określony w art. 186 ust. 1 podlega wstępnemu wykonaniu na warunkach określonych w Administratiwnoprosesualen kodeks”.

Naredba nr H-18 z dnia 13.12.2006 R. za registrirane i otczitane czrez fiskalni ustrojstwa na prodazbite w tyrgowskite obekti, iziskwaniyata kym softuerite za uprawnienieto im i iziskwaniya kym licata, koito izwyrshwat prodazbi czrez elektronen magazin (rozporzadzenie dotyczace rejestrowania i naliczania poprzez kasy fiskalne sprzedazy w obiektach handlowych, wymogow odnoszacych sie do programow komputerowych zarzadzajacych nimi oraz wymogow odnoszacych sie do osob, ktore dokonuja sprzedazy w sklepach elektronicznych – art. 3 ust. 1, a takze § 1 pkt 6 przepisow uzupelejajacych.

Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania głównego

- 1 Skarżący jest jednoosobowym przedsiębiorcą, zarejestrowanym zgodnie z Tyrgowski zakon i wpisanym w rejestrze handlowym, z siedzibą w mieście Goce Delczew, Bułgaria. Zasadniczym przedmiotem jego działalności jest kupno i sprzedaż towarów.
- 2 W dniu 9 października 2019 r. inspektorzy Nacjonałnata agencija za prichodite przeprowadzili kontrolę w obiekcie handlowym prowadzonym przez skarżącego.
- 3 W ramach przeprowadzonej kontroli dokonano „kontrolowanego zakupu towaru”, a mianowicie przed wylegitymowaniem się inspektorzy zakupili jedno opakowanie papierosów o wartości 5,20 BGN (około 2,66 EUR), za które

zapłacili gotówką. Skarżący przyjął zapłatę, lecz nie wystawił paragonu fiskalnego z kasy fiskalnej.

- 4 Inspektorzy ustalili, że w kasie fiskalnej tego dnia zarejestrowano sprzedaż w łącznej wysokości 141,20 BGN (około 72,20 EUR), a faktycznie w kasie znajdowały się środki pieniężne w wysokości 166,40 BGN (około 85,08 EUR). Zdaniem inspektorów różnica między tymi dwoma kwotami również potwierdza, że sprzedaż zakupionego przez nich opakowania papierosów nie została zarejestrowana i naliczona poprzez wystawienie paragonu fiskalnego z kasy fiskalnej w obiekcie handlowym.
- 5 W tym samym dniu sporządzono akt dotyczący ustalenia popełnienia naruszenia administracyjnego, zgodnie z którym wszczęto przeciwko skarżącemu postępowanie karnoadministracyjne w trybie Zakon za administratiwnite naruszenija i nakazanija, ze względu na popełnienie naruszenia administracyjnego określonego w art. 118 ust. 1 Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost. Niewykonanie obowiązku określonego w tym ostatnim przepisie podlega sankcji majątkowej (zwaney dalej „sankcją majątkową”) określonej w art. 185 ust. 2 ZDDS, lecz, obok tego, w art. 186 ust. 1 pkt 1 lit. a) tej ustawy przewidziano również nałożenie przymusowego środka administracyjnego (zwanego dalej „przymusowym środkiem administracyjnym”).
- 6 W dniu 21 października 2019 r. na podstawie art. 186 ust. 1 pkt 1 lit. a) i art. 187 ust. 1 ZDDS strona przeciwna wydała nakaz dotyczący nałożenia przymusowego środka administracyjnego, a mianowicie „opieczętowania obiektu” przez okres 14 dni, a także „zakazu dostępu do niego”.
- 7 W nakazie strona przeciwna zawarła również zarządzenie dotyczące jego wstępnego wykonania, ponieważ jest zdania, że nakaz ten „wydano w celu ochrony szczególnie ważnych interesów państwa, a mianowicie interesu budżetu państwa związanego ze zgodnym z prawem rejestrowaniem i naliczaniem sprzedaży w kasie fiskalnej w kontrolowanym obiekcie handlowym przez zobowiązaną osobę, odpowiednio, z prawidłowym określeniem uzyskanych przez tę osobę dochodów i wysokości jej zobowiązań publicznych”.
- 8 Nakaz ten zaskarżono przed sądem odsyłającym.

Zasadnicze argumenty stron w postępowaniu głównym

- 9 Według skarżącego nałożony przymusowy środek administracyjny jest niezgodny z celami art. 22 Zakon za administratiwnite naruszenija i nakazanija, w którym stosowanie takich środków przewidziano w celu zapobiegania i powstrzymania naruszeń administracyjnych, a także zapobiegania i usuwania ich szkodliwych skutków. Skarżący powołuje się na nieznaczną wartość spornej sprzedaży i na okoliczność, że po raz pierwszy popełnił naruszenie określone w art. 118 ust. 1 ZDDS.

- 10 Strona przeciwna wskazuje, że w odniesieniu do tak ustalonego naruszenia w art. 186 ust. 1 pkt 1 lit. a) ZDDS przewidziano kumulatywne stosowanie przymusowego środka administracyjnego, określonego w zaskarżonym nakazie.

Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

- 11 Sąd odsyłający powziął wątpliwości dotyczące zgodności kumulacji przymusowego środka administracyjnego i sankcji majątkowej – nakładanych na tę samą osobę za ten sam czyn – z art. 50 i art. 52 ust. 1 karty, a także z wymogiem proporcjonalności określonym w art. 49 ust. 3 karty.
- 12 W ZDDS wyraźnie wskazano, że w ustawie tej transponowano przepisy dyrektywy 2006/112. Z tego względu zdaniem sądu odsyłającego stosowanie ZDDS stanowi stosowanie prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 karty, w tym dotyczy to stosowania sankcji określonych w ZDDS, ponieważ w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej przyjęto, że nałożenie kar administracyjnych przez krajowe organy podatkowe w dziedzinie podatku od wartości dodanej stanowi stosowanie art. 2 i 273 dyrektywy 2006/112, a zatem stosowanie prawa Unii, w związku z czym powinny one być zgodne z podstawowym prawem określonym w art. 50 karty.
- 13 Niewykonanie obowiązku określonego w art. 118 ust. 1 ZDDS przez osoby prawne i przedsiębiorców jednoosobowych będących podatnikami jest uznawane za naruszenie administracyjne określone w art. 185 ust. 2 ZDDS i podlega sankcji majątkowej na mocy tego przepisu.
- 14 Równocześnie za niewykonanie obowiązku określonego w art. 118 ust. 1 ZDDS w ustawie tej przewidziano stosowanie również przymusowego środka administracyjnego określonego w art. 186 ust. 1 pkt 1 lit. a) ZDDS polegającego na „opieczętowaniu obiektu” przez okres 30 dni. Środek ten ma zastosowanie – niezależnie od przewidzianej sankcji majątkowej – a przy jego zastosowaniu zakazuje się również dostępu do obiektu danej osoby.
- 15 Obydwa środki – sankcję majątkową określoną w art. 185 ust. 2 ZDDS i przymusowy środek administracyjny określony w art. 186 ust. 1 pkt 1 lit. a) ZDDS – nakłada się ze względu na to samo zachowanie, czyli nieprzestrzeganie trybu wystawienia odpowiedniego dokumentu sprzedaży, a mianowicie paragonu fiskalnego z kasy fiskalnej.
- 16 Artykuł 185 ust. 2 ZDDS sankcjonuje niewykonanie obowiązku wystawienia dokumentu sprzedaży towaru jako naruszenie administracyjne i ma on zastosowanie we wszystkich wypadkach, niezależnie od wartości sprzedaży. Analogicznie, środek określony w art. 186 ust. 1 ZDDS ma zastosowanie we wszystkich wypadkach naruszenia art. 118 ust. 1 ZDDS, niezależnie od wartości sprzedaży. Ich równoczesne stosowanie przewidziano w ustawie we wszystkich wypadkach niewykonania obowiązku określonego w art. 118 ust. 1 ZDDS.

- 17 Obydwa postępowania – dotyczące nałożenia sankcji majątkowej i dotyczące zastosowania przymusowego środka administracyjnego polegającego na „opieczutowaniu obiektu” – toczą się przed organami Nacjonalnata agencija za prichodite, lecz w odmiennym trybie proceduralnym.
- 18 Postępowanie dotyczące ustalenia i karania dokonanego naruszenia, o którym mowa w art. 118 ust. 1 ZDDS, wszczyna się w trybie Zakon za administratiwnite naruszenija i nakazanija. Postępowanie to rozpoczyna sporządzenie aktu dotyczącego ustalenia popełnienia naruszenia administracyjnego, a kończy je wydanie postanowienia o ukaraniu poprzez nałożenie sankcji majątkowej określonej w art. 185 ust. 2 ZDDS.
- 19 Sankcję majątkową określoną w art. 185 ust. 2 ZDDS nakłada się w karnym, ze swej natury, postępowaniu, które w wypadku rozpatrywanym w postępowaniu głównym wszczęto przeciwko jednoosobowemu przedsiębiorcy, w odniesieniu do którego wydano akt dotyczący ustalenia popełnienia naruszenia administracyjnego. Postanowienie o ukaraniu, w którym nakłada się sankcję majątkową określoną w art. 185 ust. 2 ZDDS, jest aktem o charakterze karnym.
- 20 Sankcja majątkowa określona w art. 185 ust. 2 ZDDS nie ogranicza się do naprawienia wyrządzonej naruszeniem szkody (niezapłaconego podatku od wartości dodanej za nienaliczoną sprzedaż jednego opakowania papierosów o wartości 5,20 BGN), lecz ma na celu, przy uwzględnieniu ciężaru sankcji, ukaranie niewykonania obowiązku określonego w art. 118 ust. 1 ZDDS.
- 21 Przymusowy środek administracyjny określony w art. 186 ust. 1 ZDDS ma zastosowanie w postępowaniu o charakterze administracyjnym, lecz ma charakter sankcji. Środek nie zabezpiecza innego postępowania (na przykład w sprawie ustalenia zobowiązań podatkowych), lecz sankcjonuje niewykonanie obowiązku określonego w art. 118 ust. 1 ZDDS. Mając na względzie skutki dla działalności gospodarczej jednoosobowego przedsiębiorcy (wstrzymanie prowadzenia działalności w obiekcie), środek określony w art. 186 ust. 1 ZDDS ma nie tylko prewencyjny, lecz także odstrasżający skutek – zapobiega ukrywaniu obrotu poprzez niewystawienie dokumentu sprzedaży.
- 22 A zatem kumulowanie różnych rodzajowo środków przymusu państwowego w niniejszym wypadku – sankcjonujących ten sam, z faktycznego i prawnego punktu widzenia, czyn, a nie jego odrębne aspekty, i realizujących ogólne, lecz nie uzupełniające się cele – budzi wątpliwość dotyczącą zgodności prawa krajowego z zasadami prawa Unii Europejskiej, a w szczególności z art. 50 karty.
- 23 W szczególności sąd odsyłający ma wątpliwości, czy kumulowanie przymusowego środka administracyjnego określonego w art. 186 ust. 1 ZDDS z sankcją majątkową określoną w art. 185 ust. 2 ZDDS jest objęte zakresem stosowania art. 50 karty i czy jest zgodne z wymogiem proporcjonalności określonym w art. 52 ust. 1 karty.

- 24 Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wyjaśnił, że „[...] kumulacji sankcji o charakterze karnym powinny towarzyszyć zasady umożliwiające zagwarantowanie, że surowość wszystkich nałożonych sankcji odpowiada wadze danego naruszenia [...]. Owe zasady powinny przewidywać obowiązek zadbania przez właściwe organy, w wypadku nałożenia drugiej sankcji, aby surowość wszystkich nałożonych sankcji nie przewyższyła wagi stwierdzonego naruszenia” (wyrok z dnia 20 marca 2018 r., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, pkt 55). Ponadto środki administracyjne lub karne dozwolone na mocy danego prawodawstwa krajowego nie powinny wychodzić poza granice tego, co jest konieczne dla realizacji uzasadnionych celów zamierzonych w tym prawodawstwie (wyrok z dnia 31 maja 2018 r., Zheng, C-190/17, EU:C:2018:357, pkt 41, 42 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 25 W prawie krajowym kompetencja do kumulacji sankcji majątkowej określonej w art. 185 ust. 2 ZDDS z przymusowym środkiem administracyjnym określonym w art. 186 ust. 1 ZDDS nie jest uzależniona od wartości niezarejestrowanej poprzez wystawienie paragonu fiskalnego sprzedaży (5,20 BGN w niniejszym wypadku) lub od wysokości niezapłaconego podatku od wartości dodanej. Wykonywanie tej kompetencji przez organy podatkowe, które są organami właściwymi do zastosowania obydwu środków, jest objęte ograniczoną swobodą – prawo zobowiązuje te organy, w wypadku stwierdzenia naruszenia określonego w art. 118 ust. 1 ZDDS, do zastosowania przymusowego środka administracyjnego określonego w art. 186 ust. 1 ZDDS, obok i niezależnie od nałożenia sankcji majątkowej określonej w art. 185 ust. 2 ZDDS.
- 26 W ustawach proceduralnych (Zakon za administratiwnite narusenija i nakazanja oraz Administratiwnoprocesualen kodeks), na podstawie których toczą się obydwie niezależne od siebie postępowania – dotyczące nałożenia sankcji majątkowej i dotyczące zastosowania przymusowego środka administracyjnego – nie przewidziano możliwości zawieszenia jednego z postępowań do chwili zakończenia drugiego.
- 27 Nie jest wykluczone, że w takiej sytuacji nakaz dotyczący zastosowania środka określonego w art. 186 ust. 1 ZDDS zostanie wykonany przed zakończeniem postępowania karnoadministracyjnego dotyczącego nałożenia sankcji majątkowej określonej w art. 185 ust. 2 ZDDS – po pierwsze, ze względu na przewidzianą w ustawie możliwość dopuszczenia wstępnego wykonania nakazu zastosowania wspomnianego środka, i po drugie, ze względu na różny czas trwania obydwu niezależnych od siebie postępowań. W prawie krajowym termin zakończenia karnoadministracyjnego postępowania dotyczącego wydania postanowienia o ukaraniu wynosi 6-miesiący od chwili sporządzenia aktu, podczas gdy termin wydania nakazu dotyczącego nałożenia przymusowego środka administracyjnego wynosi od 14 dni do jednego miesiąca.
- 28 Poza tym, odmienny tryb wydania aktu dotyczącego nałożenia kary określonej w art. 185 ust. 2 ZDDS (postępowanie karnoadministracyjne) i aktu dotyczącego zastosowania przymusowego środka administracyjnego określonego w art. 186

- ust. 1 ZDDS (postępowanie administracyjne) uzasadnia odmienny tryb ochrony prawnej przed tymi aktami.
- 29 Skarga na postanowienie o ukaraniu dotyczące nałożenia sankcji majątkowej określonej w art. 185 ust. 2 ZDDS jest rozpatrywana przez Rajonen syd (sąd rejonowy), a skarga na nakaz zastosowania przymusowego środka administracyjnego określonego w art. 186 ust. 1 ZDDS przez Administratiwen syd (sąd administracyjny).
- 30 W ramach obydwu odrębnych postępowań sądowych Rajonen syd i Administratiwen syd mogą ocenić proporcjonalność sankcji majątkowej, odpowiednio przymusowego środka administracyjnego, lecz niezależnie od siebie. Przy ocenie proporcjonalności sankcji majątkowej określonej w art. 185 ust. 2 ZDDS Rajonen syd jest związany minimalną przewidzianą wysokością, poniżej której nie może jej określić w zależności od konkretnych okoliczności. Ocena proporcjonalności przymusowego środka administracyjnego określonego w art. 186 ust. 1 ZDDS jest możliwa wyłącznie w czasie jego trwania, ponieważ samo jego stosowanie jest imperatywne.
- 31 Ze względu na to, że obydwa postępowania sądowe toczą się równolegle, niezależnie od siebie oraz w różnym czasie, nie jest wykluczone dokonanie odmiennej oceny czynu. Możliwe jest oddalenie przez Administratiwen syd skargi na przymusowy środek administracyjny określony w art. 186 ust. 1 ZDDS, a także stwierdzenie nieważności – w ramach postępowania sądowego dotyczącego zaskarżenia postanowienia o ukaraniu – przez Rajonen syd sankcji majątkowej nałożonej na podstawie art. 185 ust. 2 ZDDS, ponieważ przyjąłby on, że nie naruszono art. 118 ust. 1 ZDDS lub nie wykazano takiego naruszenia.
- 32 Właśnie z tego powodu sąd odsyłający powziął wątpliwości, czy równoczesne nałożenie sankcji majątkowej określonej w art. 185 ust. 2 ZDDS i stosowanie przymusowego środka administracyjnego określonego w art. 186 ust. 1 pkt 1 lit. a) ZDDS za ten sam czyn na tę samą osobę jest zgodne z zasadą proporcjonalności określoną w art. 52 ust. 1 karty, ponieważ kontrola przeprowadzana przez sądy w odrębnych postępowaniach nie spełnia wymogu proporcjonalności łącznego ciężaru obydwu środków w stosunku do ciężaru konkretnego naruszenia.
- 33 Alternatywnie – jeśli zakres stosowania art. 50 i art. 52 karty nie obejmuje kumulowania przymusowego środka administracyjnego określonego w art. 186 ust. 1 ZDDS i sankcji majątkowej określonej w art. 185 ust. 2 ZDDS za ten sam czyn (w niniejszym wypadku, naruszenie art. 118 ust. 1 ZDDS) na tę samą osobę – sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy stosowanie przymusowego środka administracyjnego określonego w art. 186 ust. 1 ZDDS, obok i niezależnie od nałożenia sankcji majątkowej określonej w art. 185 ust. 2 ZDDS za ten sam czyn na tę samą osobę, jest proporcjonalne w świetle art. 49 ust. 3 karty. Przy uwzględnieniu przyjętej przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej

szerokiej wykładni pojęcia „czynu zabronionego”, o którym mowa w art. 49 ust. 3 karty, przepis ten wydaje się mieć zastosowanie w postępowaniu głównym.

- 34 W niniejszym wypadku, zarządzeniem wydanym na podstawie art. 188 ZDDS, organ podatkowy dopuścił ponadto wstępne wykonanie nakazu zastosowania przymusowego środka administracyjnego określonego w art. 186 ust. 1 ZDDS. W świetle prawa krajowego zarządzenie to stanowi odstępstwo od zasady wykonania aktów administracyjnych po ich wejściu w życie, a także odstępstwo od zakazu ich wykonania przed upływem terminu do ich zaskarżenia.
- 35 Obrona przed tym zarządzeniem jest realizowana wyłącznie przed Administratiwen syd – poprzez odrębne zażalenie, zawierające żądanie zawieszenia wstępnego wykonania nakazu. W tym postępowaniu Administratiwen syd nie przeprowadza „badania” okoliczności faktycznych. Uznaje się je za ustalone w sporządzonym protokole kontroli przeprowadzonej w obiekcie przez organy podatkowe oraz w wydanym akcie dotyczącym ustalenia popełnienia naruszenia administracyjnego.
- 36 Równocześnie, w związku z zakresem ochrony sądowej przed wstępnym wykonaniem środka określonego w art. 186 ust. 1 ZDDS, art. 188 ZDDS tworzy warunki do niejednoznacznej wykładni w orzecznictwie. W niektórych wypadkach przyjmuje się, że ochrona sądowa przed zarządzeniem o dopuszczeniu wstępnego wykonania nakazu obejmuje ocenę istnienia „ważnego interesu państwowego”, a w innych wypadkach przyjmuje się domniemanie istnienia „ważnego interesu państwowego”, w stosunku do którego należy powołać się na przeciwny interes prywatny oraz wykazać ten interes.
- 37 Nie jest wykluczone wystąpienie prawnych skutków wydania nakazu zastosowania przymusowego środka administracyjnego określonego w art. 186 ust. 1 pkt 1 lit. a) ZDDS, co do którego dopuszczono wstępne wykonanie, a następnie uchylenie takiego nakazu przez sąd jako niezgodnego z prawem.
- 38 Zdaniem sądu odsyłającego właśnie z tego powodu nie jest oczywiste, czy w świetle art. 47 akapit pierwszy karty uregulowana w prawie krajowym ochrona sądowa przed dopuszczonym wstępnym wykonaniem nakazu zastosowania przymusowego środka administracyjnego określonego w art. 186 ust. 1 pkt 1 lit. a) ZDDS jest skutecznym środkiem ochrony prawnej.