

Zadeva C-733/23**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

1. december 2023

Predložitveno sodišče:

Administrativen sad Burgas (Bolgarija)

Datum predložitvene odločbe:

21. november 2023

Vlagateljica kasacijske pritožbe:

„Beach and bar management“ EOOD

Nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo:

Nachalnik na oddel „Operativni deynosti“ Burgas

Predmet postopka v glavni stvari

Postopek s kasacijsko pritožbo, ki se je začel na podlagi kasacijske pritožbe družbe „Beach and bar management“ zoper odločbo Rayonen sad Burgas (okrožno sodišče v Burgasu, Bolgarija), s katero je bila potrjena odločba o naložitvi globe, ki jo je izdala tožena stranka in s katero je vlagateljica kasacijske pritožbe naložila globo zaradi kršitve davčne zakonodaje.

Združljivost kumulacije prisilnih upravnih ukrepov in denarnih sankcij, izrečenih isti osebi za isti prekršek v različnih postopkih, s členom 50 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (Listina).

Združljivost upravne sankcije v obliki „globe“ z visoko spodnjo mejo s členom 49(3) Listine, kadar sodišče nima procesnopravne možnosti, da bi določilo znesek pod spodnjo mejo ali milejšo vrsto sankcije.

Združljivost odreditve celotnega prisilnega upravnega ukrepa za večkratne prekrške in dopustnost njegovečasne izvršitve, preden postane pravnomočen, brez kakršne koli procesnopravne možnosti, da bi sodišče ali kršitelj sam preveril

njegovo sorazmernost glede na težo posameznega upravnega prekrška, s členoma 47(1) in 49(3) Listine.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Predlog za sprejetje predhodne odločbe je bil vložen na podlagi člena 267, prvi odstavek, točka (b), PDEU.

Vprašanji za predhodno odločanje

1. Ali je treba člen 325 Pogodbe o delovanju Evropske unije, člen 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost in člen 50 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah razlagati tako, da dopuščajo nacionalne predpise, v skladu s katerimi se lahko za večkratne kršitve davčnih obveznosti odredi celotni ukrep („zapečatenje poslovnega prostora in prepoved dostopa do njega“), če je edini namen tega ukrepa omejiti škodljive posledice, vključno z obsegom škode za finančne interese Evropske unije, ne pa kaznovati kršitelja, pri čemer ta ukrep ne omejuje možnosti, da se zoper kršitelja za vsako od teh kršitev davčnih obveznosti izvedejo samostojni represivni postopki, v katerih se davčnemu zavezancu izreče ukrep denarne sankcije, pri čemer mora nacionalno sodišče v vsakem posameznem primeru preveriti in ugotoviti, kateri od obeh ciljev zasleduje prej odrejeni celotni prisilni upravni ukrep „zapečatenja poslovnega prostora in prepovedi dostopa do njega“ – preventivno-omejitveni ali represivni cilj?
2. Ali je treba člen 325 Pogodbe o delovanju Evropske unije, člen 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost in člen 49(3) Listine Evropske unije o temeljnih pravicah razlagati tako, da ne dovoljujejo ureditve sankcij, kakršna je obravnavana v postopku v glavni stvari, ki določa visoko spodnjo mejo za sankcijo v obliki denarne sankcije ne glede na naravo in težo prekrškov, pri tem pa ne predvideva možnosti, da se sankcija izreče pod zakonsko določenim minimumom ali da se kazen nadomesti z milejšo kaznijo?
3. Ali je treba člen 325 Pogodbe o delovanju Evropske unije, člen 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost ter člene 47(1), člen 48(1) in člen 49(3) Listine Evropske unije o temeljnih pravicah razlagati tako, da ne dopuščajo nacionalnih predpisov, na podlagi katerih je mogoče za večkratne kršitve davčnih obveznosti odrediti celoten ukrep („zapečatenje poslovnega prostora in prepoved dostopa do njega“) in ga pred njegovo pravnomočnostjo začasno izvršiti, ne da imela sodišče in sam kršitelj možnost preveriti njegovo sorazmernost glede na težo vsakega posameznega upravnega prekrška?

Zakonodaja in sodna praksa Unije

PDEU, člen 325(1) in (2)

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva 2006/112), člen 273

Listina Evropske unije o temeljnih pravicah, člen 47(1), člen 49(3), člen 50

Sodba Sodišča z dne 4. maja 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371

Nacionalna zakonodaja

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (zakon o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: ZDDS).

NAREDBA № N-18 ot 13.12.2006 za registrirane i otchitane chrez fiskalni ustroystva na prodazhbite v targovskite obekti, iziskvaniata kam softuerite za upravlenieto im i iziskvania kam litsata, koito izvarshvat prodazhbi chrez elektronen magazin (uredba št. N-18 z dne 13. decembra 2006 o registraciji in evidentiranju prodaje v poslovnih prostorih prek davčnih blagajn, zahtevah v zvezi z operacijsko programsko opremo in zahtevah, ki veljajo za osebe, ki prodajajo prek spletnih trgovin, v nadaljevanju: uredba št. N-18)

Zakon za administrativnite narušenja i nakazanja (zakon o upravnih prekrških in upravnih sankcijah, v nadaljevanju: ZANN)

Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (zakonik o davčnem postopku in socialnih zavarovanjih, v nadaljevanju: DOPK)

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka

- 1 Vlagateljica kasacijske pritožbe je pravna oseba, ki upravlja poslovni prostor, in sicer bar in restavracijo.
- 2 Dne 4. avgusta 2022 so davčni inšpektorji glavna direktsia „Fiskalen kontrol“ (glavni direktorat za davčni nadzor) ob 15:15 v poslovnih prostorih vlagateljice kasacijske pritožbe opravili inšpekcijski pregled. Zapisnik je bil sestavljen o opravljenem pregledu, pri katerem je bilo ugotovljeno, da sta bila v poslovnih prostorih dva čitalca kartic in 85 potrdil s čitalcev kartic za odobrena plačila z debetnimi in kreditnimi karticami za obdobje od 25. junija 2022 do 26. julija 2022 v skupni vrednosti 2978 BGN. V zvezi s temi 85 plačilnimi transakcijami je bilo ugotovljeno, da ni bil izdano nobeno potrdilo iz davčne blagajne prek naprav za beleženje, ki so bile v restavraciji.
- 3 Upravni organ je sklepal, da je bilo zaradi ugotovljenih neizpolnitev obveznosti v obdobju od 25. junija 2022 do 26. julija 2022, in sicer da niso bili izdani računi za

85 prodaj, storjenih 85 kršitev člena 118(1) ZDDS v povezavi s členom 25(1), točka 1, uredbe št. N-18. Ta predpis določa, da mora vsak trgovec registrirati in evidentirati vso prodajo, opravljeno v poslovnem prostoru, tako da izda potrdilo iz davčne blagajne prek naprave za beleženje.

- 4 Upravni organ je 12. avgusta 2022 izdal odredbo, s katero je odredil prisilni upravni ukrep „zapečatenje poslovnega prostora“ za obdobje štirinajst dni in „prepoved dostopa do njega“ za enako obdobje. Upravni organ je pri odreditvi prisilnega upravnega ukrepa s posebnim sklepom dovolil začasno izvršitev.
- 5 Odredba prisilnega upravnega ukrepa (zapoved za nalagane na prinuditelna administrativna myarka, PAM) z dne 12. avgusta 2022 in sklep iz te odredbe, s katerim je upravni organ dovolil njegovo začasno izvršitev, sta bila izpodbijana pred Administrativen sad Burgas (upravno sodišče v Burgasu, Bolgarija) v dveh ločenih postopkih, pri čemer sta bili tožbi zavrjeni.
- 6 V obravnavani zadevi sta sodni odločbi, izdani v omenjenih dveh sporih, v trenutku obravnave v postopku v glavni stvari pravnomočni, sankcija „zapečatenje poslovnega prostora in prepoved dostopa do njega“ za obdobje 14 dni pa je bila izvršena.
- 7 Organ za izrekanje glob je na podlagi izdanih 85 odločb o ugotovitvi upravnega prekrška izrekel 85 odločb o naložitvi globe, vključno s sporno odločbo, pri čemer je dejanske okoliščine štel za dokazane. Za vsakega od 85 prekrškov je bila družbi „Beach and bar management“ izrečena globa v najnižjem znesku 500,00 BGN, predvidenem v predpisu o sankcijah. Tako celotna sankcija za vseh 85 prekrškov skupaj znaša 42.500,00 BGN. Skupni znesek DDV, ki ni bil registriran zaradi neizdaje računov za vseh 85 plačilnih transakcij, opravljenih prek čitalcev kartic, znaša 268,02 BGN.
- 8 Vseh 85 odločb o naložitvi globe se je izpodbijalo pred Rayonen sad Burgas (okrožno sodišče v Burgasu, Bolgarija). Uvedenih je bilo 85 postopkov, pri čemer je Rayonen sad Burgas (okrožno sodišče v Burgasu) potrdilo vsako od izpodbijanih odločb o naložitvi globe. Trenutno se vseh 85 sodb Rayonen sad Burgas (okrožno sodišče v Burgasu) izpodbija pred Administrativen sad Burgas (upravno sodišče v Burgasu), pri čemer postopki niso končani, temveč so prekinjeni zaradi vložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe.
- 9 V konkretnem sporu (enako pa velja tudi za vseh ostalih 84 zadev) je prvostopenjsko sodišče štelo dejanske okoliščine za dokazane in je domnevalo, da je upravno prekrškovni organ pravilno uporabil pravo, ko je domneval, da je družba storila prekršek. Ugotovilo je, da je bila izrečena sankcija določena v najnižjem znesku ki ga določa zakon, in je odločbo o naložitvi globe v celoti potrdilo. Odločba je bila izdana pred sodb Sodišča z dne 4. maja 2023 v zadevi C-97/21. Nacionalno sodišče v obrazložitvi svojo odločitev ni upoštevalo okoliščine, da je bil z odredbo z dne 12. avgusta 2022 in sklepom o njeni začasni izvršitvi izvršen prisilni upravni ukrep „zapečatenja poslovnega prostora in

prepovedi dostopa do njega“ za obdobje 14 dni, ki je bil odrejen za vseh 85 prekrškov, niti ni upoštevalo pravnega učinka tega izvršenega prisilnega upravnega ukrepa na sedanji postopek na drugi stopnji, katerega predmet je preverjanje naložene globe v višini 500,00 BGN.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 10 Zakon za danak varhu dobavenata stoinost (zakon o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: ZDDSt) ureja obračunavanje DDV od vsake obdavčljive dobave blaga ali opravljanja storitev za plačilo. Če davčni zavezanci ne izpolnijo svojih obveznosti po ZDDSt, zakon predvideva dve vrsti ukrepov. Na eni strani uporabo prisilnih upravnih ukrepov (na kratko: PAM) in na drugi strani upravne sankcije (v obravnavanem primeru globo). V skladu s sodbo Sodišča v zadevi C-97/21 se upravni prisilni ukrepi štejejo za ukrepe represivne narave (za namene te predstavitve imenovani „neprava sankcija“).
- 11 Za odreditev, izpodbijanje in izvršitev teh dveh vrst ukrepov veljajo različna postopkovna pravila. Tisti, ki so povezani z izrekanjem denarne sankcije, sledijo logiki in pravilom kazenskega procesnega prava. Odreditev tako imenovanih nepravilnih sankcij urejajo pravila upravnega procesnega prava in (če obstaja subsidiarnost) civilnega procesnega prava.
- 12 Senat je seznanjen s pravnimi ugotovitvami Sodišča Evropske unije iz sodbe z dne 4. maja 2023 v zadevi C-97/21, zlasti iz točk 49 in 63, in jih upošteva.
- 13 Za obravnavano zadevo veljajo iste pravne podlage, vendar se glede dejanskega stanja od zgoraj navedene zadeve razlikuje v tem, da obravnavni senat dvomi, ali je treba obe zadevi obravnavati enako glede na uporabo prava Unije na način, kakor je bil določen v sodbi z dne 4. maja 2023 v zadevi C-97/21.
- 14 Kar zadeva dejansko stanje, je bistvena razlika v tem, da je tožeča stranka v postopku v glavni stvari, v katerem je bila izdana sodba z dne 4. maja 2023 v zadevi C-97/21, nasprotovala odreditvi dveh ukrepov (ki ju je Sodišče štelo za sankciji) za eno samo kršitev: 1. nepravilni sankciji – prisilnemu upravnemu ukrepu „zapečatenja poslovnega prostora in prepovedi dostopa do njega“ in 2. denarni sankciji.
- 15 Razen v takem primeru se lahko nepravilna sankcija, prisilni upravni ukrep „zapečatenja poslovnega prostora in prepovedi dostopa do njega“, izreče tudi za več kot en prekršek, torej za več istovrstnih prekrškov, ki jih je storila ena in ista oseba.
- 16 Ta zadeva se od zadeve, o kateri je Sodišče že odločalo, razlikuje v tem, da po opravljenem inšpekcijskem pregledu, ki je zajemal celotno davčno obdobje enega meseca, ni bila ugotovljena le ena, temveč 85 posameznih prekrškov. V tem primeru je bila izrečena nepravilna sankcija, prisilni upravni ukrep „zapečatenja

poslovnega prostora in prepovedi dostopa do njega“, skupaj za vse prekrške, ugotovljene med inšpekcijskim pregledom.

- 17 V tej zadevi je obravnavni senat ugotovil, da prisilni upravni ukrep „zapečatenja poslovnega prostora in prepovedi dostopa do njega“ ni represivne, temveč omejevalne narave in je namenjen omejitvi obsega škode za finančne interese Unije z začasno prekinitvijo poslovne dejavnosti, ki zaradi prekrškov, ki so jih ugotovili inšpektorji, v daljšem obdobju škoduje sistemu obračuna DDV.
- 18 To stališče temelji predvsem na členu 22 ZANN, v skladu s katerim je učinek prisilnih upravnih ukrepov po eni strani svarilen in omejevalen ter preprečuje negativne posledice storjenih upravnih prekrškov, po drugi strani pa je lahko tudi represiven, kot je Sodišče ugotovilo v sodbi v zadevi C-97/21.
- 19 V obravnavanem primeru 85 prodaj, opravljenih v enem mesecu, ni bilo registriranih z davčno blagajno prek naprave za beleženje. V skladu z nacionalno zakonodajo pomeni vsaka opustitev ločen prekršek. Za vse ugotovljene prekrške je bila izrečena neprava celotna sankcija, in sicer prisilni upravni ukrep „zapečatenja poslovnega prostora in prepovedi dostopa do njega“ za obdobje 14 dni, ne da bi se posamično preučil vsak od 85 prekrškov, vključno s težo vsakega od njih in njihovim razmerjem do ustreznega deleža v nepravi celotni sankciji v obliki prisilnega upravnega ukrepa. To pomeni, da individualizacija deleža v višini sankcije v razmerju na težo vsakega posameznega prekrška ni zakonsko predpisana in v tem že končanem postopku ni bila izvedena.
- 20 Izvršena je bila samo neprava sankcija, in sicer prisilni upravni ukrep. Glede na to, kar je Sodišče odločilo v zadevi C-97/21, se s formalnega vidika torej zdi utemeljeno izhajati iz tega, da je bil kršitelj za isti prekršek že kaznovan in da ga sodišče zaradi neobstoja zakonskega mehanizma za uskladitev že izrečene neprave sankcije in globe, ki je predmet spora v postopku v glavni stvari, ne bi smelo ponovno kaznovati. Po mnenju predložitvenega sodišča bi taka rešitev vprašanja v obravnavanem primeru, ki se nanaša na odreditev prisilnega upravnega ukrepa za skupno 85 posameznih prekrškov, kršila člen 325 PDEU in člen 273 Direktive 2006/112, saj sankcija, naložena za vsak posamezni prekršek, ni individualizirana, kar omejuje možnost preverjanja njene zakonitosti, upravičenosti in sorazmernosti. Zato niti ni mogoče preveriti, ali so tako odrejeni ukrepi svarilni v skladu s členom 325 in zagotavljajo učinkovito varstvo, zato da se zagotovi pravilno pobiranje davka in preprečijo davčne utaje v smislu člena 273 Direktive 2006/112.
- 21 Po mnenju predložitvenega sodišča neprava sankcija, in sicer prisilni upravni ukrep, ni primerna za doseganje teh temeljnih ciljev, saj ima dve plati in njena glavna značilnost ni represivna, temveč omejevalna, le v nekaterih primerih pa opravlja tudi represivne funkcije.
- 22 Da bi utemeljilo svoje stališče, želi predložitveno sodišče s procesnopравниh vidika pojasniti mehanizem in obseg preverjanja, ki se v skladu z nacionalnim

pravom opravi v zvezi z odredbo, s katero je bila naložena nepravna sankcija, in sicer prisilni upravni ukrep.

- 23 Drugače kot v postopku izpodbijanja prave sankcije, ki ga v celoti urejajo pravila kazenskega procesnega prava, v katerem je treba dokazati subjekt in objekt kaznivega dejanja, subjektivne in objektivne elemente kaznivega dejanja, zakonitost vrste kazni in višino kazni, preverjanje sodišča v primeru izpodbijanja nepravne sankcije, prisilnega upravnega ukrepa, vključuje naslednje: Ali je prisilni upravni ukrep odredil pristojni organ? Ali je bil izdan v zakonsko predpisani pravni obliki? Ali je bil postopek za njegovo izdajo izveden tako, da ni omejil možnosti tožeče stranke, da predstavi vse svoje argumente in zbere vse dokaze, ki se ji zdijo pomembni, ne da bi bila omejena njena pravica do obrambe? Ali so dejanski razlogi za izdajo izpodbijane odredbe resnično podani in ali ustrezajo tam navedenim pravnim razlogom za njeno izdajo? Ali je odrejen prisilni upravni ukrep sorazmeren in utemeljen glede na višino? Elementi objektivnega in subjektivnega vidika prekrška se ne presojujejo.
- 24 Pripomniti je še treba, da sodišče pri preverjanju odrejene nepravne sankcije, prisilnega upravnega ukrepa, nima možnosti skrajšati ali podaljšati časa, za katerega je bila odrejena. Če senat meni, da je ukrep nesorazmeren, ima na voljo le možnost, da ukrep v celoti razveljavi, ne more pa ga prilagoditi/individualizirati glede na težo prekrška/prekrškov.
- 25 Dalje je bistveno pripomniti, da je odredbo, celo če sodišče meni, da je odrejeni ukrep sam po sebi pravičen in sorazmeren, mogoče razveljaviti, ker na primer niso bili izpolnjeni formalni pogoji za njeno izdajo, čeprav sta bila kršitelj in prekršek ugotovljena.
- 26 Po eni strani to senatu vzbujata pomisleke, ali je mogoče tako razveljavitev odrejenega prisilnega upravnega ukrepa šteti za oprostitev v smislu člena 50 Listine, ki bi preprečila izvedbo drugega postopka sankcioniranja, če ne bi obstajal mehanizem za usklajitev nepravne sankcije, prisilnega upravnega ukrepa, in predvidenih denarnih sankcij zaradi kazenskega postopka, ki ni bil pravilno izveden v skladu z vsemi jamstvi in standardi.
- 27 Po drugi strani sodišče tudi dvomi, ali se odreditev te nepravne celotne sankcije, prisilnega upravnega ukrepa, zaradi številnih kršitev proračunske discipline na zgoraj opisan način, brez individualnega pristopa k vsaki od storjenih 85 prekrškov, lahko šteje kot prva obsodba v smislu člena 50 Listine, če kazen za vsak posamezni prekršek ni bila pravilno individualizirana in niso bili upoštevani vsi standardi za varstvo storilca, določeni v kazenskem postopku, kot je možnostčasne izvršitve prisilnega upravnega ukrepa, kar neposredno krši domnevo nedolžnosti iz člena 48(1) Listine.
- 28 V zadevi, na kateri temelji ta predlog za sprejetje predhodne odločbe, je treba presoditi zakonitost postopka, v katerem je bila kršitelju naložena denarna sankcija. Ker je postopek napredoval počasneje kot upravni postopek za odreditev

neprave sankcije, prisilnega upravnega ukrepa, gre kronološko gledano za drugi postopek zoper gospodarski subjekt. Predložitveno sodišče mora torej preveriti, ali je prva nepravna sankcija, prisilni upravni ukrep „zapečatenja poslovnega prostora in prepovedi dostopa do njega za obdobje štirinajstih dni“, „obsodba“ v smislu Listine, torej ali je bil izveden kazenski postopek v širšem smislu, ali je bil odrejen kazenskopravni ukrep in ali je bil dejansko odrejen za isto dejanje. To preverjanje po svoji naravi pomeni uporabo preizkusa „Engel“, pri katerem gre za algoritem, ki ga je ESČP določilo v zadevi Engel in drugi proti Nizozemski in je dobro uveljavljen v sodni praksi ESČP ter ga je Sodišče v celoti sprejelo in razvilo v svojih sodbah (Bonda, C-489/10, točka 37, Hans Åkerberg Fransson, C-617/10 in druge).

- 29 Pri uporabi navedenega preizkusa predložitveno sodišče najprej dvomi, ali je bil v prvi zadevi (v kateri je bila odrejena nepravna sankcija, prisilni upravni ukrep) izveden postopek, ki po svoji naravi pomeni kazenski postopek v širšem smislu, saj je bil ta ukrep odrejen skupaj za vseh 85 ugotovljenih prekrškov. Ta namreč ni individualen, torej ni odrejen za konkretni prekršek med temi 85 (kot na primer v zadevi, ki jo je Sodišče obravnavalo v zadevi C-97/21) in pravno gledano ne pomeni kumulacije 85 posameznih nepravilnih sankcij v obliki prisilnih upravnih ukrepov. Če bi se ta nepravna sankcija, prisilni upravni ukrep, štela za sankcijo v smislu zadeve C-97/21, ne bi bila individualizirana glede na vsak posamezni storjeni prekršek. To naj bi neposredno pripeljalo do kršitve načela sorazmernosti, določenega v členu 49(3) Listine, v skladu s katerim kazen ne sme biti nesorazmerna s kaznivim dejanjem – kar je okoliščina, ki je ne more presojati niti obravnavno sodišče niti sam kršitelj v zvezi s sporno nepravno sankcijo, prisilnim upravnim ukrepom, odrejenim za skupaj 85 prekrškov.
- 30 Nacionalno pravo dejansko sploh ne predvideva nobene procesnopravne možnosti kumulacije upravnih sankcij. Nasprotno, v skladu z členom 18 ZANN se za vsak prekršek izreče ločena sankcija.
- 31 Nazadnje, ta nepravna sankcija, prisilni upravni ukrep, ni vključena v določeno evidenco izrečenih kazni niti se ne upošteva pri presoji ponavljajočih se ali sistematičnih kršitev, kot to velja za kazni za kazniva dejanja ali denarne sankcije, izrečene v upravnih prekrškovnih postopkih, kot so ti v postopku v glavni stvari.
- 32 V celoti gledano lahko vse predstavljene okoliščine te zadeve ustvarijo vtis, da v primeru, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, v katerem je bil prisilni upravni ukrep odrejen za skupno 85 prekrškov, ne da bi bil obseg ukrepa, odrejenega za vsak prekršek posebej, individualiziran, zaščitna funkcija prisilnega upravnega ukrepa, ki omejuje znesek neregistriranega in neobračunanega DDV na prvotne ugotovitve, ne prevlada le nad njegovo represivno naravo, temveč je praktično edina oblika prisilnega upravnega ukrepa v konkretno predstavljenem postopku v glavni stvari in je namenjena izključno omejitvi obsega škode za finančne interese Unije.

- 33 Obravnavni senat meni, da so v takem primeru nacionalna sodišča pristojna in bi to pristojnost morala izvajati, zato da bi presodila, katera oblika dvojne narave ukrepa je bila uporabljena v vsakem posameznem primeru. Ta procesnopravna možnost je v celoti v skladu z navodili, ki jih je Sodišče dalo nacionalnim sodiščem v sodbi Hans Åkerberg Fransson, C-617/10.
- 34 Sodišče ne izpodbija premislekov, predstavljenih v sodbi v zadevi C-97/21, ki se nanašajo na visoko stopnjo strogosti neprave sankcije, prisilnega upravnega ukrepa, glede na prekršek, za katerega je bila izrečena v postopku v glavni stvari, ki je bil predmet sodbe z dne 4. maja 2023 v zadevi C-97/21. Če pa se ta ukrep nanaša na 85 posameznih prekrškov v zvezi z izogibanjem registraciji prodaje in obračunu DDV, torej se nanaša na trajna in trdovratna ravnanja, ki so po ugotovitvah uradnikov trajala vsaj en mesec, se ta ukrep po mnenju predložitvenega sodišča ne zdi tako pretirano strog in nesorazmeren, da bi ga bilo mogoče izenačiti z represivnim ukrepom, temveč je njegov namen, kot je že navedeno zgoraj, omejiti obseg celotne škode, ki je zaradi številnih ugotovljenih upravnih prekrškov nastala proračunu Evropske unije.
- 35 Če bo spoštovano Sodišče potrdilo zgoraj navedeno stališče in se strinjalo z mnenjem predložitvenega sodišča, da nepravna sankcija, izrečena za vseh 85 upravnih prekrškov v obliki prisilnega upravnega ukrepa, pri katerem teža vsakega posameznega prekrška in obseg prisilnega upravnega ukrepa za vsak prekršek nista bila individualizirana, ni „obsodba“ v širšem smislu, je treba ob upoštevanju načela *ne bis in idem* ugotoviti, da ni procesnopravnih ovir, da bi predložitveno sodišče na drugi stopnji obravnavalo upravni prekrškovni postopek in izreklo denarno sankcijo, če bi ugotovilo, da je družba storila prekršek, ki je predmet spora.
- 36 V teh okoliščinah želi predložitveno sodišče izvedeti, ali je treba člen 325 PDEU, člen 273 Direktive 2006/112 in člen 50 Listine razlagati tako, da dopuščajo nacionalne predpise, v skladu s katerimi se v primeru večkratnih kršitev davčnih obveznosti lahko odredi celoten prisilni upravni ukrep „zapečatenja poslovnih prostorov in prepovedi dostopa do njih“, če je namen tega ukrepa zgolj omejiti škodljive posledice, vključno z obsegom škode za finančne interese Evropske unije, ne pa tudi kaznovati kršitelja, ne da bi ta ukrep omejil možnost, da se proti istemu kršitelju za vsako od teh kršitev izvede samostojen postopek represivne narave, v katerem se davčnemu zavezancu naloži kazen v obliki „denarne sankcije“, pri čemer mora nacionalni sodnik v vsakem posameznem primeru preučiti in ugotoviti, kateri od dveh ciljev se zasleduje z odrejeno nepravo celotno sankcijo, prisilnim upravnim ukrepom „zapečatenja poslovnega prostora in prepovedi dostopa do njega“ – preventivno-omejitveni ali represivni.
- 37 Če Sodišče to potrdi v zadevi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, mora nacionalno sodišče vsebinsko preučiti upravni prekrškovni spor. V tem primeru mora senat preveriti zakonitost sankcije, ki jo je izrekel upravni prekrškovni organ (če sodišče ugotovi, da je bil prekršek storjen).

- 38 Že v obrazložitvi sodbe z dne 4. maja 2023 v zadevi C-97/21 je navedeno, da je denarna sankcija, predvidena za zadevni prekršek, po naravi prestroga – točka 48 sodbe. Ker pa gre v obravnavanem primeru za to, da prodaja v znesku 30,00 BGN ni bila evidentirana in zato DDV v višini 9 % vrednosti prodaje, torej 2,70 BGN, ni bil obračunan, je za obravnavni senat pomemben zakonsko predvideni najnižji znesek denarne sankcije. To znaša 500,00 BGN za pravne osebe.
- 39 Po eni strani je treba opozoriti, da gre za izpolnitev znakov prekrška zgolj z opustitvijo dejanja, in sicer z „neizdajo računa“, ki ni povezana z obsegom škode, povzročene finančnim interesom Evropske unije. Po drugi strani pa je znesek neobračunanega in neplačanega DDV ena od bistvenih referenčnih točk pri presoji strogosti kazni, saj določa znesek utajenega in neobračunanega DDV pri izpolnjevanju obveznosti iz člena 325 PDEU in člena 273 Direktive 2006/112, ki na državni ravni dopuščata vsa sredstva za njegovo pobiranje in omejevanje škodljivih učinkov vsake nezakonite dejavnosti, ki škoduje finančnim interesom Unije.
- 40 Kot dopolnitev k zgoraj navedenemu je treba spomniti, da člen 18 ZANN nalaga upravnemu prekrškovnemu organu, da za vsak prekršek naloži ločeno kazen, ki jo je treba ločeno izvršiti. To pomeni, da zakon ne upošteva celotnega učinka vrste sankcij, ki se lahko naložijo kršitelju. V tem smislu ni predviden pravni institut, kot je „kumulacija“ kazni, kot je to v kazenskem postopku.
- 41 Senat v povezavi z navedenim v prejšnji točki meni, da je z vidika člena 49(3) Listine nesorazmerno, da je tak pravni institut kumulacije kazni predviden za namene kazenskega pravosodja, ki kaznuje hujša protipravna dejanja, in sicer kazniva dejanja, ne pa tudi za manj hude prekrške, ki se obravnavajo po postopku, določenem v ZANN, kot v obravnavanem primeru. Tu se skriva nevarnost, da se izreče po naravi in višini nesorazmerna kazen, ki je v zvezi z obsegom škode, povzročene finančnim interesom Unije, določena brez možnosti, da bi bilo mogoče v celoti in realno oceniti strogost kazni glede na konkretni prekršek. To je v nasprotju tudi s členom 47(1) Listine, saj kršitelj nima na voljo nobenega učinkovitega pravnega sredstva, s katerim bi lahko dosegel primerno kazen za kumulativni škodljivi učinek vseh 85 upravnih prekrškov.
- 42 Dejstvo, da pravni institut, omenjen v prejšnjem odstavku, ne obstaja kot možnost za individualizacijo denarnih sankcij v upravnoprekrškovnih zadevah, se zdi še toliko resnejše ob upoštevanju dejstva, da postopkovni predpisi ZANN senatu, ki obravnava zadevo, ne omogočajo, da bi določilo denarno sankcijo pod najnižjim zakonsko določenim zneskom, pri čemer ta najnižji znesek niti nima nepomembne nominalne vrednosti. V konkretnem primeru lahko te okoliščine pripeljejo do tega, da se naloži skupno 85 denarnih sankcij, od katerih vsaka znaša najmanj 500,00 BGN in katerih učinek celotne sankcije znaša 42.500,00 BGN, kar je znesek, ki bi zagotovo prispeval k insolventnosti kršitelja, namesto da bi imel zanj svarilni in popravitni učinek.

- 43 Po mnenju senata se predvidena sankcija v višini 500,00 BGN zdi ob primerjalni analizi nesorazmerno visoka glede na znesek utajenega DDV, ki, kot je navedeno zgoraj, znaša 2,70 BGN. Navedeni skupni znesek sankcije za vseh 85 prekrškov se zdi nesorazmerno visok tudi glede na skupni znesek neregistriranega DDV iz vseh 85 prekrškov, ki znaša 268,02 BGN.
- 44 Po drugi strani pa tudi to, da se represivne sankcije katere koli vrste in v kakršni koli višini ne bi v nobenem primeru izrekale zaradi neznatnosti vsakega posameznega prekrška, ne bi prispevalo k doseganju učinkov in izpolnjevanju nalog, ki jih državam članicam nalagata člen 325 PDEU in člen 273 Direktive 2006/112, zlasti ker gre v obravnavani zadevi za trajno in trdovratno nezakonito dejavnost, pri kateri je bilo dokazano, da je obstajala vsak dan v obdobju vsaj enega meseca.
- 45 Iz zgoraj navedenih razlogov se predložitveno sodišče sprašuje, ali pravni red, kot je nacionalni, ki za prekrške, katerih škodljivi učinek na finančne interese Unije je stokrat manjši od predvidene sankcije, določa visoko spodnjo mejo sankcije, ne da bi dovolil izreči sankcijo, ki bi bila nižja od najnižje zakonsko predvidene, ali celotno sankcijo z zgornjo mejo vrste in višine sankcije za vse prekrške, ki jih je gospodarski subjekt storil, preden je bil prvič obsojen s pravnomočnim upravnim prekrškovnim aktom ali pravnomočnim sodnim aktom, krši načelo sorazmernosti v smislu člena 49(3) Listine.
- 46 Končno, če bi spoštovano Sodišče zavzelo nasprotno stališče, in sicer da prisilni upravni ukrep, odrejen za vseh 85 prekrškov, pomeni „obsodbo“ v širšem smislu, torej da se ta prisilni upravni ukrep šteje za kazen v smislu sodbe v zadevi C-97/21 in da ni nobene individualizacije glede na vsak storjeni prekršek, se predložitveno sodišče sprašuje, ali to ni v neposrednem nasprotju z načelom sorazmernosti kazni glede na storjene prekrške, ki je zapisano v členu 49(3) Listine in v skladu s katerim kazen ne sme biti nesorazmerna s kaznivim dejanjem – okoliščina, ki je ne moreta presojeti niti obravnavni senat niti kršitelj sam v zvezi z nepravo sankcijo, prisilnim upravnim ukrepom, odrejenim za skupno 85 prekrškov. Ker v zvezi z vsakim posameznim prekrškom, za katerega je predvidena ta celotna nepravna sankcija v obliki prisilnega upravnega ukrepa, ni bil zagotovljen mehanizem obrambe, je senat ugotovil, da je kršen tudi člen 47(1) Listine, saj tako predvideni postopki tožeči stranki ne zagotavljajo pravice do učinkovitega pravnega sredstva in poštenega sojenja.