

Vec C-733/23

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

1. december 2023

Vnútroštátny súd:

Administrativen săd Burgas

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

21. november 2023

Navrhovateľka kasačného opravného prostriedku:

„Beach and bar management“ EOOD

Odporca v konaní o kasačnom opravnom prostriedku:

Načalnik na otdel „Operativni dejnosti“ Burgas

Predmet konania

Konanie o kasačnom opravnom prostriedku na základe kasačnej sťažnosti spoločnosti „Beach and bar management“ proti rozhodnutiu Rajonen sãd Burgas (Okresný súd Burgas, Bulharsko), ktorým bolo potvrdené oznámenie o uložení pokuty vydané odporcom, ktorým bola navrhovateľke uložená pokuta za porušenie daňových predpisov.

Zlučiteľnosť kumulácie správnych donucovacích opatrení a peňažných sankcií uložených tej istej osobe za to isté protiprávne konanie v rôznych konaniach s článkom 50 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“).

Zlučiteľnosť správnej sankcie vo forme „peňažnej pokuty“ s vysokou dolnou hranicou, pričom súd nemá procesnú možnosť stanoviť sumu pod dolnou hranicou alebo miernejší druh sankcie, s článkom 49 ods. 3 Charty.

Zlučiteľnosť nariadenia správneho donucovacieho opatrenia v prípade viacerých porušení a prípustnosť jeho predbežného výkonu pred nadobudnutím právoplatnosti bez toho, aby mal súd alebo samotný porušovateľ procesnú možnosť preskúmať jeho primeranosť vo vzťahu k závažnosti jednotlivých správnych deliktov, s článkom 47 ods. 1 a článkom 49 ods. 3 Charty.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol podaný na základe článku 267 ods. 1 písm. b) ZFEÚ.

Prejudiciálne otázky

1. Majú sa článok 325 Zmluvy o fungovaní Európskej únie, článok 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a článok 50 Charty základných práv Európskej únie vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave, na základe ktorej možno nariadiť celkové opatrenie („zapečatenie obchodného priestoru a zákaz vstupu do neho“) v prípade viacnásobného porušenia daňových povinností, ak je cieľom tohto opatrenia výlučne obmedziť nepriaznivé dôsledky, vrátane rozsahu poškodenia finančných záujmov Európskej únie, nie však potrestať porušovateľa, bez toho, aby toto opatrenie obmedzovalo možnosť viesť voči nemu samostatné konanie represívnej povahy za každé z týchto porušení daňových povinností, v ktorom má byť zdaniteľnej osobe uložené opatrenie vo forme peňažnej sankcie, pričom vnútroštátny súd je povinný v každom jednotlivom prípade preskúmať a určiť, ktorý z dvoch cieľov sledovaných predtým nariadeným celkovým správnym donucovacím

- opatrením „zapečatenie obchodného priestoru a zákaz vstupu do neho“ je preventívno-obmedzujúci alebo represívny?
2. Majú sa článok 325 Zmluvy o fungovaní Európskej únie, článok 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a článok 49 ods. 3 Charty základných práv Európskej únie vykladať v tom zmysle, že nepripúšťajú taký systém sankcií, o aký ide vo veci samej, ktorý stanovuje značnú dolnú hranicu sankcie vo forme peňažnej sankcie, bez ohľadu na povahu a závažnosť protiprávneho konania, pričom nestanovuje možnosť uloženia sankcie nižšej ako je zákonom stanovená dolná hranica alebo možnosť nahradenia sankcie miernejšou?
 3. Majú sa článok 325 Zmluvy o fungovaní Európskej únie, článok 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a článok 47 ods. 1, článok 48 ods. 1 a článok 49 ods. 3 Charty základných práv Európskej únie vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, na základe ktorej možno nariadiť a – pred nadobudnutím právoplatnosti – predbežne vykonať celkové opatrenie („zapečatenie obchodného priestoru a zákaz vstupu do neho“) za viacnásobné porušenie daňových povinností bez toho, aby súd a samotný porušovateľ mali možnosť preskúmať jeho proporcionalitu vo vzťahu k závažnosti každého jednotlivého správneho deliktu?

Uvedené právne predpisy Únie a judikatúra

ZFEÚ, článok 325 ods. 1 a 2

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica 2006/112“), článok 273

Charta základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“), článok 47 ods. 1, článok 49 ods. 3, článok 50

Rozsudok Súdneho dvora zo 4. mája 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371

Vnútroštátne právne predpisy

Zakon za danäk varchu dobavenata stojnost (zákon o dani z pridanej hodnoty, Bulharsko, ďalej len „zákon o DPH“)

NAREDBA № N-18 ot 13.12.2006 za registrirane i otchitane chrez fiskalni ustrojstva na prodažbite v targovskite obekti, iziskvanjata kam softuerite za upravlenieto im i iziskvania kam licata, koito izvaršvat prodažbi chrez elektronen magazin (nariadenie č. N-18 z 13. decembra 2006 o registrácii a evidencii tržieb v obchodnom priestore prostredníctvom fiškálnych registračných zariadení,

požiadavkách na obslužný softvér a požiadavkách na osoby uskutočňujúce predaj prostredníctvom internetových obchodov, Bulharsko, ďalej len „nariadenie č. N-18)

Zakon za administrativnite narušenia i nakazania (zákon o správnych deliktoch a správnych sankciách, Bulharsko, ďalej len „ZSDSS“)

Danáčno-osiguritelen procesualen kodex (daňový poriadok a poriadok sociálneho zabezpečenia, Bulharsko, ďalej len „DPPSZ“)

Krátke zhrnutie skutkového stavu a konania

- 1 Navrhovateľka kasačného opravného prostriedku je právnickou osobou, ktorá prevádzkuje obchodné priestory, konkrétne bar a reštauráciu.
- 2 Dňa 4. augusta 2022 vykonali daňoví kontrolóri hlavná direkcija „Fiskalen kontrol“ (generálne riaditeľstvo „Daňová kontrola“, Bulharsko) o 15:15 hod. kontrolu v obchodnom priestore navrhovateľky kasačného opravného prostriedku. Z vykonanej kontroly bola vyhotovená zápisnica, v ktorej sa konštatovalo, že v obchodnom priestore sa nachádzali dve čítačky platobných kariet a osemdesiatpäť potvrdení z čítačiek platobných kariet o prijatých platbách debetnými a kreditnými kartami za obdobie od 25. júna 2022 do 26. júla 2022 v celkovej výške 2978 bulharských levov [BGN]. V súvislosti s týmito osemdesiatimi piatimi platobnými transakciami bolo zistené, že z fiškálnych registračných zariadení prítomných v reštaurácii neboli vydané žiadne fiškálne pokladničné doklady.
- 3 Správny orgán dospel k záveru, že v dôsledku zistených nedostatkov v období od 25. júna 2022 do 26. júla 2022 došlo k osemdesiatim piatim porušeniam článku 118 ods. 1 zákona o DPH v spojení s článkom 25 ods. 1 bodom 1 nariadenia č. N-18, ktoré spočívali v nevydaní pokladničných dokladov za osemdesiatpäť tržieb. Toto ustanovenie stanovuje povinnosť každého obchodníka registrovať a evidovať všetky tržby uskutočnené v obchodnom priestore vydaním pokladničného dokladu pomocou fiškálneho registračného zariadenia.
- 4 Správny orgán vydal 12. augusta 2022 nariadenie, ktorým uložil správne donucovacie opatrenie „zapečatenie obchodného priestoru“ na obdobie štrnástich dní a „zákaz vstupu do neho“ na rovnaké obdobie. V nariadení správneho donucovacieho opatrenia správny orgán povolil predbežný výkon samostatným príkazom.
- 5 Uznesenie o správnom donucovacom opatrení (zapoved za nalagane na prinuditelna administrativna mjarka, PAM) z 12. augusta 2022 a nariadenie obsiahnuté v tomto uznesení, ktorým správny orgán povolil jeho predbežný výkon, boli napadnuté na Administrativen säd Burgas (Správny súd Burgas, Bulharsko) v dvoch samostatných konaniach a žaloby boli zamietnuté.

- 6 Súdne rozhodnutia vo vyššie uvedených dvoch konaniach boli v čase pojednávania vo veci samej právoplatné a sankcia „zapečatenie obchodného priestoru a zákaz vstupu do neho“ na obdobie štrnástich dní bola vykonaná.
- 7 Na základe osemdesiatich piatich rozhodnutí o zistení správneho deliktu vydal orgán udeľujúci pokuty osemdesiatpäť rozhodnutí o uložení pokuty, vrátane predmetného oznámenia, pričom skutkový stav veci považoval za preukázaný. Za každý z osemdesiatich piatich priestupkov bola spoločnosti „Beach and bar management“ uložená pokuta v minimálnej výške 500,00 BGN stanovenej v sankčnom ustanovení. Celková sankcia za všetkých osemdesiatpäť priestupkov teda predstavuje 42 500,00 BGN. Celková suma DPH, ktorá v dôsledku nevydania potvrdení za všetkých osemdesiatpäť platobných transakcií uskutočnených prostredníctvom čítačiek platobných kariet nebola zaregistrovaná, predstavuje 268,02 BGN.
- 8 Proti všetkým osemdesiatim piatim pokutám bolo podané odvolanie na Rajonen säd Burgas (Okresný súd Burgas). Bolo začatých osemdesiatpäť konaní, pričom Rajonen säd Burgas (Okresný súd Burgas) potvrdil každú z napadnutých pokút. V súčasnosti je proti všetkým osemdesiatim piatim rozsudkom Rajonen säd Burgas (Okresný súd Burgas) podané odvolanie na Administrativen säd Burgas (Správny súd Burgas), pričom konanie nebolo ukončené, ale vzhľadom na podanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania je prerušené.
- 9 V konkrétnom spore (to isté však platí aj pre všetkých ostatných osemdesiatštyri prípadov) prvostupňový súd považoval skutkový stav za preukázaný a vychádzal z toho, že správny orgán správne uplatnil zákon, keď usúdil, že spoločnosť sa dopustila porušenia predpisov. Konštatoval, že sankcia bola uložená na minimálnej úrovni stanovenej zákonom a potvrdil pokutu v plnej výške. Toto rozhodnutie bolo prijaté pred rozsudkom Súdneho dvora zo 4. mája 2023 vo veci C-97/21. V odôvodnení svojho rozhodnutia súd nezohľadnil skutočnosť, že nariadením zo dňa 12. augusta 2022 a uznesením o jeho predbežnej vykonateľnosti bolo vykonané správne donucovacie opatrenie „zapečatenie obchodného priestoru a zákaz vstupu do neho“ na dobu štrnástich dní, ktoré bolo uložené za všetkých osemdesiatpäť priestupkov, a nezohľadnil ani právne účinky tohto vykonaného správneho donucovacieho opatrenia pre prebiehajúce druhostupňové konanie, ktoré sa týka preskúmania uloženej pokuty vo výške 500,00 BGN.

Krátke zhrnutie dôvodov podania

- 10 Zakon za danäk varchu dobavenata stojnost (zákon o dani z pridanej hodnoty, Bulharsko, ďalej len „zákon o DPH“) upravuje vyberanie DPH pri každom zdaniteľnom dodaní tovaru alebo poskytnutí služby za protihodnotu. Ak si zdaniteľné osoby nesplnia svoje povinnosti vyplývajúce zo zákona o DPH, zákon stanovuje dva druhy opatrení. Na jednej strane uplatňovanie správnych donucovacích opatrení (ďalej len „SDO“ a na druhej strane – správne sankcie

(predovšetkým peňažné pokuty). V súlade s rozsudkom Súdneho dvora vo veci C-97/21 sa správne donucovacie opatrenia považujú za opatrenia represívnej povahy (na účely tohto konania označované ako „mimosúdne sankcie“).

- 11 Na nariadenie, napadnutie a výkon týchto dvoch typov opatrení sa vzťahujú odlišné procesné pravidlá. Tie, ktoré sa týkajú uloženia peňažnej sankcie, sa riadia logikou a pravidlami trestného práva procesného. Uloženie tzv. mimosúdnej sankcie sa riadi pravidlami správneho práva procesného a (v prípade subsidiarity) občianskeho práva procesného.
- 12 Rozhodovací orgán si je vedomý právnych záverov Súdneho dvora Európskej únie uvedených v rozsudku zo 4. mája 2023 vo veci C-97/21, najmä v bodoch 49 a 63, a zohľadňuje ich.
- 13 Tento prípad sa riadi rovnakými právnymi zásadami, ale od vyššie uvedenej veci sa líši skutkovými okolnosťami takým spôsobom, že to u súdu, ktorému bola vec predložená, vyvoláva pochybnosti o tom, či sa tieto dva prípady majú posudzovať rovnako na účely uplatňovania práva Únie spôsobom stanoveným v rozsudku vo veci C-97/21 zo 4. mája 2023.
- 14 Pokiaľ ide o skutkové okolnosti prípadu, podstatný rozdiel spočíva v tom, že žalobkyňa vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok zo 4. mája 2023, C-97/21, namietala proti uloženiu dvoch opatrení (ktoré Súdny dvor považoval za sankcie) za jedno porušenie: 1. mimosúdna sankcia – správne donucovacie opatrenie „zapečatenie obchodného priestoru a zákaz vstupu do neho“ a 2. peňažná sankcia.
- 15 Okrem takéhoto prípadu možno mimosúdnu sankciu, správne donucovacie opatrenie „zapečatenie obchodného priestoru a zákaz vstupu do neho“, nariadiť aj za viac ako jeden priestupok, t. j. za viacero podobných priestupkov spáchaných jednou a tou istou osobou.
- 16 Prejednávaná vec sa od veci, o ktorej Súdny dvor rozhodol predtým, líši tým, že na základe vykonanej kontroly, ktorá sa týkala celého finančného obdobia jedného mesiaca, bolo zistené nie jedno, ale osemdesiatpäť jednotlivých porušení. V tomto prípade bola za všetky porušenia zistené počas kontroly uložená mimosúdna sankcia, a to správne donucovacie opatrenie „zapečatenie prevádzkového priestoru a zákaz vstupu do neho“.
- 17 Súd, ktorému bola vec predložená, v prejednávanej veci konštatoval, že správne donucovacie opatrenie „zapečatenie obchodného priestoru a zákaz vstupu do neho“ nemá represívny, ale reštriktívny charakter a jeho cieľom je obmedziť rozsah poškodenia finančných záujmov Únie spôsobeného dočasným zastavením obchodnej činnosti, ktorá v dôsledku porušení zistených kontrolórmí poškodzuje systém výpočtu DPH v dlhšom časovom období.
- 18 Tento názor vychádza predovšetkým z článku 22 ZSDSS, podľa ktorého účinok správnych donucovacích opatrení je na jednej strane odstrašujúci, obmedzujúci a zabráňujúci negatívnym dôsledkom spáchaných správnych deliktov, ale môže

mať aj represívny charakter, ako uviedol Súdny dvor vo svojom rozsudku vo veci C-97/21.

- 19 V tomto prípade osemdesiatpäť predajov uskutočnených v priebehu jedného mesiaca nebolo zaregistrovaných vo fiškálnom registračnom zariadení. Podľa vnútroštátneho práva predstavuje každé opomenutie samostatné protiprávne konanie. Za všetky zistené priestupky bola uložená úhrnná mimosúdna sankcia, a to správne donucovacie opatrenie „zapečatenie obchodného priestoru a zákaz vstupu do neho“ na dobu štrnástich dní, bez toho, aby sa podrobne skúmal každý z osemdesiatich piatich priestupkov vrátane ich príslušnej závažnosti a ich vzťahu k zodpovedajúcemu pomeru úhrnnej mimosúdnej sankcie vo forme správneho donucovacieho opatrenia. To znamená, že zákon neukladá povinnosť individualizácie pomeru výšky sankcie vo vzťahu k závažnosti jednotlivých porušení a v tomto už skončenom konaní nebola vykonaná.
- 20 Samotná mimosúdna sankcia, a síce správne donucovacie opatrenie, bola vykonaná. Z formálneho hľadiska sa preto pri zohľadnení toho, čo Súdny dvor rozhodol vo veci C-97/21, zdá byť dôvodné domnievať sa, že porušovateľ už bol za rovnaké porušenie sankcionovaný a že v prípade neexistencie zákonného mechanizmu na koordináciu už uloženej mimosúdnej sankcie a pokuty, o ktorú ide vo veci samej, už súd porušovateľa nebude opätovne sankcionovať. Podľa vnútroštátneho súdu by takéto riešenie otázky v prejednávanej veci, ktorá sa týka uloženia správneho donucovacieho opatrenia za celkovo osemdesiatpäť jednotlivých porušení, porušovalo článok 325 ZFEÚ a článok 273 smernice 2006/112, keďže sankcia uložená za každé jednotlivé porušenie nie je individualizovaná, čo obmedzuje možnosť preskúmať jej zákonnosť, odôvodnenosť a primeranosť. To tiež znemožňuje overiť, či takto nariadené opatrenia majú odstrašujúci charakter v súlade s článkom 325 a či poskytujú účinnú ochranu na zabezpečenie riadneho výberu dane a na predchádzanie daňovým podvodom v zmysle článku 273 smernice 2006/112.
- 21 Podľa názoru súdu, ktorému bola vec predložená, nie je na dosiahnutie týchto základných cieľov vhodná mimosúdna sankcia, a síce správne donucovacie opatrenie, keďže má dve podoby a jeho hlavný charakter nie je represívny, ale obmedzujúci a len v niektorých prípadoch plní aj represívne funkcie.
- 22 S cieľom odôvodniť svoj názor chce súd, ktorému bola vec predložená, z procesného hľadiska vysvetliť mechanizmus a rozsah preskúmania, ktoré sa uskutočňuje podľa vnútroštátneho práva v súvislosti s nariadením, ktorým sa ukladá mimosúdna sankcia, teda správne donucovacie opatrenie.
- 23 Na rozdiel od konania o napadnutí pravej sankcie, ktoré sa riadi výlučne pravidlami trestného práva procesného, kde je potrebné preukázať subjekt a objekt trestného činu, subjektívne a objektívne znaky trestného činu, zákonnosť druhu sankcie a výšku sankcie, súdny prieskum pri napadnutí mimosúdnej sankcie, správneho donucovacieho opatrenia, zahŕňa tieto skutočnosti: Bol príkaz na správne donucovacie opatrenie vydaný príslušným orgánom? Bol prijatý

v zákonom stanovenej právnej forme? Bolo konanie o jeho uložení vedené tak, aby neobmedzilo možnosť žalobcu predložiť všetky svoje tvrdenia a zhromaždiť všetky dôkazy, ktoré považuje za relevantné, bez toho, aby bolo obmedzené jeho právo na obhajobu? Sú skutkové dôvody vydania napadnutého nariadenia pravdivé a zodpovedajú právnym dôvodom jeho vydania v ňom uvedeným? Je nariadené správne donucovacie opatrenie primerané a odôvodnené z hľadiska jeho výšky? Prvky objektívnej a subjektívnej stránky priestupku sa neposudzujú.

- 24 Treba tiež poznamenať, že súd nemá možnosť skrátiť alebo predĺžiť dobu, na ktorú bola uložená mimosúdna sankcia, teda správne donucovacie opatrenie. V prípade, že rozhodujúci orgán považuje opatrenie za neprimerané, jeho jedinou možnosťou je zrušiť nariadenie ako celok, ale nemôže ho upraviť/individualizovať podľa závažnosti porušenia (porušení).
- 25 Ďalej je nevyhnutné poznamenať, že aj keď súd považuje nariadené opatrenie za spravodlivé a primerané, je možné ho zrušiť, napríklad z dôvodu, že neboli splnené formálne požiadavky na jeho vydanie, hoci porušovateľ aj priestupok boli preukázané.
- 26 Na jednej strane to vyvoláva obavy senátu, či takéto zrušenie nariadeného správneho donucovacieho opatrenia možno považovať za oslobodzujúci rozsudok v zmysle článku 50 Charty, ktorý by bránil vykonaniu druhého sankčného konania pri neexistencii mechanizmu koordinácie mimosúdnej sankcie, správneho donucovacieho opatrenia a finančných sankcií stanovených z dôvodu, že trestné konanie nebolo riadne vedené v súlade so všetkými zárukami a štandardmi.
- 27 Po druhé, súd má pochybnosti aj o tom, či uloženie tejto celkovej mimosúdnej sankcie, správneho donucovacieho opatrenia, za početné porušenia rozpočtovej disciplíny vyššie uvedeným spôsobom bez uplatnenia individuálneho prístupu ku každému z osemdesiatich piatich spáchaných porušení, možno považovať za prvé odsúdenie v zmysle článku 50 Charty, ak trest za každé porušenie nebol riadne individualizovaný a neboli dodržané všetky normy stanovené v trestnom konaní na ochranu páchatel'a, ako napríklad z dôvodu možnosti predbežného výkonu správneho donucovacieho opatrenia, čo je v priamom rozpore s prezumpciou nevinny zakotvenou v článku 48 ods. 1 Charty.
- 28 Vo veci, ktorá je predmetom tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania, je potrebné posúdiť zákonnosť konania, ktoré viedlo k uloženiu peňažnej sankcie porušovateľovi. Keďže prebiehalo pomalšie ako správne konanie o uložení mimosúdnej sankcie, teda správneho donucovacieho opatrenia, ide o chronologicky druhé konanie proti obchodníkovi. Vnútroštátnemu súdu preto prináleží overiť, či prvá mimosúdna sankcia, správne donucovacie opatrenie „zapečatenie obchodného priestoru a zákaz vstupu do neho na štrnásť dní“, predstavuje „odsúdenie“ v zmysle Charty, teda či bolo vedené trestné konanie v širšom zmysle, či bolo uložené opatrenie trestnej povahy a či bolo uložené za ten istý skutok. Toto overenie svojou povahou predstavuje uplatnenie testu „Engel“, ktorý je algoritmom stanoveným Európskym súdom pre ľudské práva vo

veci Engel a i. v. Holandsko, ktorý je v judikatúre ESLP pevne zakotvený a Súdny dvor ho vo svojich rozhodnutiach plne prijal a rozvinul (Bonda, C-489/10, bod 37, Hans Åkerberg Fransson, C-617/10 a ďalšie).

- 29 Pri uplatnení uvedeného testu má vnútroštátny súd predovšetkým pochybnosti o tom, či v prvom prípade (v ktorom bola uložená mimosúdna sankcia, teda správne donucovacie opatrenie) prebehlo konanie, ktoré svojou povahou predstavuje trestné konanie v širšom zmysle, keďže toto opatrenie bolo uložené v súvislosti so všetkými osemdesiatimi piatimi zistenými priestupkami. Toto nemá individuálnu povahu, t. j. neukladá sa za konkrétny priestupok spomedzi týchto osemdesiatich piatich (ako napríklad vo veci, ktorú skúmal Súdny dvor vo veci C-97/21) a z právneho hľadiska nepredstavuje kumuláciu osemdesiatich piatich individuálnych mimosúdnych sankcií vo forme správnych donucovacích opatrení. Ak by sa táto mimosúdna sankcia, správne donucovacie opatrenie, považovala za sankciu v zmysle rozsudku vo veci C-97/21, nebola by individualizovaná vo vzťahu ku každému spáchanému porušeniu. To by priamo viedlo k porušeniu zásady proporcionality stanovenej v článku 49 ods. 3 Charty, podľa ktorej sankcia nesmie byť neprimeraná priestupku – čo je okolnosť, ktorú nemôže posúdiť ani súd, ktorému bola vec predložená, ani samotný porušovateľ vo vzťahu k predmetnej mimosúdnej sankcii, teda k správne donucovaciemu opatreniu, ktoré bolo uložené za celkovo osemdesiatpäť priestupkov.
- 30 Vnútroštátne právo totiž nestanovuje žiadnu procesnú možnosť kumulácie správnych sankcií. Naopak, podľa článku 18 ZSDSS sa za každý priestupok ukladá samostatná sankcia.
- 31 Napokon, táto mimosúdna sankcia, správne donucovacie opatrenie, nie je uvedená v osobitnom zozname uložených sankcií, ani sa nezohľadňuje pri posudzovaní opakovaného alebo systematického páchania trestných činov, ako je to v prípade sankcií za trestné činy alebo peňažných sankcií uložených v rámci správnych trestných konaní, ako sú konania vo veci samej.
- 32 Všetky vyššie uvedené okolnosti prejednávanej veci môžu v celkovom pohľade vyvolať dojem, že v takom prípade, ako je prípad vo veci samej, v ktorom bolo nariadené správne donucovacie opatrenie za celkovo osemdesiatpäť porušení bez toho, aby bolo opatrenie nariadené za každý priestupok individualizované, nie je splnená ochranná funkcia správneho donucovacieho opatrenia, ktorá obmedzuje výšku neregistrovanej a nezúčtovanej DPH na pôvodné zistenia, neprevažuje len nad jej represívnu povahou, ale v praxi predstavuje jedinú formu správneho donucovacieho opatrenia vo veci samej, ktorá je osobitne stanovená a zameraná výlučne na obmedzenie rozsahu poškodenia finančných záujmov Únie.
- 33 Súd, ktorému bola vec predložená, sa domnieva, že v takomto prípade vnútroštátne súdy majú a mali by mať právomoc posúdiť, aká forma dvojitej povahy opatrenia bola uplatnená v každom jednotlivom prípade. Táto procesná možnosť je plne v súlade s usmerneniami, ktoré vnútroštátnym súdom poskytol Súdny dvor vo svojom rozsudku vo veci Hans Åkerberg Fransson C-617/10.

- 34 Súd nespochybňuje úvahy uvedené v rozsudku zo 4. mája 2023 vo veci C-97/21 týkajúce sa vysokého stupňa závažnosti mimosúdnej sankcie, teda správneho donucovacieho opatrenia, vo vzťahu k porušeniu, za ktoré bola uložená vo veci samej, ktoré sú predmetom rozsudku zo 4. mája 2023 vo veci C-97/21. Ak sa však toto opatrenie týka osemdesiatich piatich jednotlivých priestupkov týkajúcich sa vyhýbania sa registrácii tržieb a výberu DPH, t. j. sústavného a vytrvalého konania, ktoré podľa zistení úradníkov trvalo najmenej jeden mesiac, toto opatrenie sa podľa vnútroštátneho súdu nezdá byť príliš prísne a neprimerané, aby ho bolo možné prirovnať k opatreniu represívnej povahy, ale skôr, ako už bolo uvedené, má obmedziť rozsah celkovej škody spôsobenej štátnej pokladnici Únie početnými zistenými správnymi deliktmi.
- 35 Ak by sa Súdny dvor stotožnil s vyššie uvedeným stanoviskom a s názorom vnútroštátneho súdu, že mimosúdna sankcia uložená za všetkých osemdesiatpäť správnych deliktov vo forme správneho donucovacieho opatrenia, v ktorom závažnosť každého porušenia a rozsah správneho donucovacieho opatrenia neboli individualizované pre každé porušenie, nepredstavuje „odsúdenie“ v širšom zmysle, je potrebné konštatovať, že s ohľadom na zásadu *ne bis in idem* neexistujú žiadne procesné prekážky, ktoré by bránili vnútroštátnemu súdu prejednať správne trestné konanie, ktoré mu bolo predložené v druhom stupni a uložiť peňažnú sankciu, ak zistí, že spoločnosť spáchala predmetný priestupok.
- 36 V tejto súvislosti sa vnútroštátny súd pýta, či sa článok 325 ZFEÚ, článok 273 smernice 2006/112 a článok 50 Charty majú vykladať v tom zmysle, že povoľujú vnútroštátnu právnu úpravu, na základe ktorej možno v prípade viacnásobného porušenia daňových povinností nariadiť celkové správne donucovacie opatrenie „zapečatenie prevádzkového priestoru a zákaz vstupu do neho“, ak je cieľom tohto opatrenia výlučne obmedziť nepriaznivé účinky vrátane rozsahu poškodenia finančných záujmov Únie, ale nie sankcionovať porušovateľa, pričom toto opatrenie neobmedzuje možnosť viesť samostatné konanie represívnej povahy za každé z týchto porušení voči tomu istému porušovateľovi, v ktorom sa má daňovému subjektu uložiť sankcia vo forme „peňažnej sankcie“, pričom vnútroštátny súd je povinný v každom jednotlivom prípade preskúmať a určiť, ktorý z dvoch cieľov sa sleduje nariadenou úhrnnou mimosúdnou sankciou, správnym donucovacím opatrením „zapečatenie obchodného priestoru a zákaz vstupu do neho“ – preventívno-obmedzujúci alebo represívny.
- 37 Ak to Súdny dvor potvrdí v prípade, o aký ide vo veci samej, vnútroštátny súd musí preskúmať podstatu správno-trestného sporu. V tomto prípade musí súd, ktorému bola vec predložená, preskúmať zákonnosť sankcie uloženej správnym orgánom činným v trestnom konaní (ak súd zistí, že bol spáchaný priestupok).
- 38 Už v odôvodnení rozsudku zo 4. mája 2023 vo veci C-97/21 sa uvádza, že peňažná sankcia stanovená za predmetné porušenie je príliš prísna – bod 48 rozsudku. Pokiaľ však v danom prípade ide o skutočnosť, že predaj v hodnote 30,00 BGN nebol zaregistrovaný, a teda nebola vybraná DPH vo výške 9 % hodnoty predaja, t. j. 2,70 BGN, pre súd, ktorému bola vec predložená, je

relevantná minimálna výška peňažnej sankcie stanovená zákonom. Tá je v prípade právnických osôb stanovená na 500,00 BGN.

- 39 Na jednej strane je potrebné uviesť, že skutková podstata porušenia sa naplní aj samotným opomenutím, a to „nevydaním pokladničného dokladu“, ktoré nie je spojené s rozsahom poškodenia finančných záujmov Európskej únie. Na druhej strane výška nepriznanej a nezaplanej DPH je jedným zo základných referenčných bodov pri posudzovaní prísnosti sankcie, keďže určuje výšku uniknutej a nevybratej DPH pri plnení povinnosti vyplývajúcej z článku 325 ZFEÚ a článku 273 smernice 2006/112, ktoré umožňujú využiť všetky prostriedky na úrovni štátu na jej výber a obmedziť škodlivé účinky akejkoľvek nezákonnej činnosti, ktorá má vplyv na finančné záujmy Únie.
- 40 Okrem uvedeného je potrebné pripomenúť, že článok 18 ZSDSS ukladá správnomu orgánu povinnosť uložiť za každý priestupok samostatnú sankciu, ktorá sa musí vykonať samostatne. To znamená, že zákon nezohľadňuje celkový účinok série sankcií, ktoré možno uložiť porušovateľovi. V tomto zmysle nie je ustanovený žiadny právny inštitút „kumulácie“ trestov, ako je to v prípade trestného konania.
- 41 V kontexte toho, čo bolo uvedené v predchádzajúcom bode, súd považuje z hľadiska článku 49 ods. 3 Charty za neprimerané, že takýto právny inštitút kumulácie trestov je stanovený pre účely trestného konania, ktoré postihuje závažnejšie protiprávne činy, konkrétne trestné činy, ale nie pre priestupky nižšej závažnosti, ktoré sa prejednávajú postupom upraveným v ZSDSS, ako je to v tomto prípade. To so sebou prináša riziko uloženia sankcie, ktorá je svojou povahou a výškou neprimeraná úrovni poškodenia finančných záujmov Únie bez možnosti vykonať úplné a reálne posúdenie závažnosti sankcie vo vzťahu ku konkrétnemu priestupku. To je tiež v rozpore s článkom 47 ods. 1 Charty, keďže porušovateľ nemá k dispozícii účinný prostriedok nápravy, ktorým by mohol dosiahnuť primeranú sankciu za kumulatívny nepriaznivý účinok všetkých osemdesiatich piatich správnych deliktov.
- 42 Skutočnosť, že právny inštitút uvedený v predchádzajúcom odseku neexistuje ako možnosť individualizácie peňažných sankcií v správno-právnych trestných veciach, sa javí ako ešte závažnejšia vzhľadom na to, že procesné pravidlá ZSDSS neumožňujú súdu, ktorému bola vec predložená, stanoviť peňažnú sankciu pod zákonom stanovenú minimálnu sumu, pričom táto minimálna suma má zároveň aj nemalú nominálnu hodnotu. V konkrétnom prípade môžu tieto okolnosti viesť k uloženiu celkovo osemdesiatich piatich peňažných sankcií, z ktorých každá predstavuje najmenej 500,00 BGN s celkovým sankčným účinkom 42 500,00 BGN, čo je suma, ktorá by určite prispela k platobnej neschopnosti porušovateľa, namiesto toho, aby na neho mala odstrašujúci a výchovný účinok.
- 43 Podľa názoru senátu sa navrhovaná sankcia vo výške 500,00 BGN javí v porovnávacej analýze ako neprimerane vysoká vzhľadom na uniknutú DPH, ktorá, ako už bolo uvedené, predstavuje 2,70 BGN. Uvedená celková výška

sankcie za všetkých osemdesiatpäť priestupkov sa javí ako neprimerane vysoká aj vo vzťahu k celkovej výške neregistrovanej DPH zo všetkých osemdesiatich piatich priestupkov, ktorá predstavuje 268,02 BGN.

- 44 Na druhej strane úplná absencia uloženia represívnych sankcií akéhokoľvek druhu a výšky by tiež neprispela k dosiahnutiu účinkov a splneniu úloh, ktoré členským štátom ukladá článok 325 ZFEÚ a článok 273 smernice 2006/112 z dôvodu menej závažného charakteru každého jednotlivého porušenia, najmä preto, že v tomto prípade ide o pretrvávajúcu a sústavnú protiprávnu činnosť, ktorej každodenné pretrvávanie bolo preukázané počas obdobia najmenej jedného mesiaca.
- 45 Z uvedených dôvodov má vnútroštátny súd pochybnosti o tom, či právny systém, akým je vnútroštátny systém, ktorý stanovuje výraznú minimálnu sankciu za porušenia, ktorých negatívny vplyv na finančné záujmy Únie je stonásobne nižší ako stanovená sankcia, bez toho, aby povolil uložiť sankciu nižšiu ako zákonom stanovené minimum alebo celkovú sankciu s hornou hranicou druhu a výšky sankcie za všetky delikty, ktorých sa podnikateľ dopustil pred tým, ako bol prvýkrát odsúdený právoplatným správny alebo súdny aktom, porušuje zásadu proporcionality v zmysle článku 49 ods. 3 Charty.
- 46 Napokon, ak by sa Súdny dvor priklonil k opačnému názoru, a to že správne donucovacie opatrenie uložené za všetkých osemdesiatpäť porušení predstavuje „odsúdenie“ v širšom zmysle, t. j. že toto správne donucovacie opatrenie sa považuje za trest v zmysle rozsudku vo veci C-97/21 a že neexistuje žiadna individualizácia vo vzťahu ku každému spáchanému porušeniu, má vnútroštátny súd pochybnosti, či to nie je v priamom rozpore so zásadou proporcionality trestu vo vzťahu k spáchaným porušeniam zakotvenou v článku 49 ods. 3 Charty, podľa ktorého prísnosť trestov nesmie byť neprimeraná trestnému činu, čo je okolnosť, ktorú ani súd, ktorému bola vec predložená, ani samotný porušovateľ nemôžu posúdiť vo vzťahu k mimosúdnej sankcii, ktorou je správne donucovacie opatrenie uložené za celkovo osemdesiatpäť porušení. Absencia obranného mechanizmu vo vzťahu ku každému jednotlivému porušeniu, za ktoré je uložená táto úhrnná mimosúdna sankcia v podobe správneho donucovacieho opatrenia, vedie rozhodovací senát k záveru, že došlo aj k porušeniu článku 47 ods. 1 Charty, keďže takto stanovené postupy nezaručujú právo žalobkyne na účinný prostriedok nápravy a právo na spravodlivý proces.