

Predmet C-97/21**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

16. veljače 2021.

Sud koji je uputio zahtjev:Administrativen sad Blagoevgrad (Upravni sud u Blagoevgradu,
Bugarska)**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

12. veljače 2021.

Tužitelj:

MV – 98

Tuženik:

Načelnik na odjel „Operativni dejnosti” – grad Sofia v Glavna
direkcia „Fiskalen kontrol” pri Centralno upravlenie na Nacionalna
agencia za prihodite (načelnik odjela „Operativni poslovi” u Gradu
Sofiji u Glavnoj upravi za porezni nadzor pri Središnjoj upravi
Nacionalne agencije za javne prihode)

Predmet glavnog postupka

Tužba podnesena protiv prisilnih upravnih mjera koje su porezna tijela odredila na temelju Zakona za danaka varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost), odnosno „pečačenja poslovnih prostora” kojima upravlja trgovac u trajanju od 14 dana i „zabrane pristupa tim prostorima”

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Zahtjev u skladu s člankom 267. UFEU-a za tumačenje članka 47. stavka 1., članka 49. stavka 3., članka 50. i članka 52. stavka 1. Povelje Europske unije o temeljnim pravima te članka 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

Prethodna pitanja

1. Treba li članak 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost i članak 50. Povelje Europske unije o temeljnim pravima tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, a kojim se omogućuje da se protiv iste osobe kumuliraju upravni postupak radi određivanja prisilne upravne mjere i upravno-kazneni postupak radi izricanja imovinske sankcije zbog djela koje se sastoji u tome da se prodaja robe nije registrirala i nije evidentirala izdavanjem potvrde o prodaji?

1.1. Ako se na navedeno pitanje odgovori potvrdno, treba li onda članak 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost i članak 52. stavak 1. Povelje Europske unije o temeljnim pravima tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, a kojim se omogućuje da se protiv iste osobe kumuliraju upravni postupak radi određivanja prisilne upravne mjere i upravno-kazneni postupak radi izricanja imovinske sankcije zbog djela koje se sastoji u tome da se prodaja robe nije registrirala i nije evidentirala izdavanjem potvrde o prodaji, ako se uzme u obzir da se tim propisom tijelima koja su nadležna za provođenje obaju postupaka i sudovima istodobno ne nalaže obveza osiguravanja učinkovite primjene načela proporcionalnosti s obzirom na ukupnu težinu svih kumuliranih mjera u odnosu na težinu konkretne povrede?

2. Ako se ne potvrdi primjenjivost članka 50. i članka 52. stavka 1. Povelje u predmetnom slučaju, treba li onda članak 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost i članak 49. stavak 3. Povelje Europske unije o temeljnim pravima tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis poput članka 186. stavka 1. ZDDS-a (Zakon za danak varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost)), a kojim se zbog djela koje se sastoji u tome da se prodaja robe nije registrirala i nije evidentirala izdavanjem potvrde o prodaji, pored izricanja imovinske sankcije na temelju članka 185. stavka 2. ZDDS-a, predviđa određivanje istoj osobi prisilne upravne mjere „pečaćenje poslovnih prostora” u trajanju do 30 dana?

3. Treba li članak 47. stavak 1. Povelje Europske unije o temeljnim pravima tumačiti na način da mu se ne protive mjere koje je uveo nacionalni zakonodavac radi osiguravanja interesa u skladu s člankom 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, poput privremenog izvršenja prisilne upravne mjere „pečaćenje poslovnih prostora” u trajanju do 30 dana u svrhu zaštite pretpostavljenog javnog interesa, ako je sudska zaštita nasuprot tomu ograničena na ocjenu suprotstavljenog usporedivog privatnog interesa?

Zakonodavstvo i sudska praksa Unije

Povelja Europske unije o temeljnim pravima – članak 47. stavak 1., članak 49. stavak 3., članak 50., članak 51. stavci 1. i 2., članak 52. stavak 1.;

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost – članak 2. stavak 1., članak 273.;

Presuda Suda od 21. rujna 1989., Hoechst/Komisija, 46/87 i 227/88, EU:C:1989:337;

Presuda Suda od 22. listopada 2002., Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603;

Presuda Suda od 5. lipnja 2012., Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319;

Presuda Suda od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105;

Presuda Suda od 27. svibnja 2014., Spasic, C-129/14, EU:C:2014:586;

Presuda Suda od 5. travnja 2017., Orsi i Baldetti, C-217/15 i C-350/15, EU:C:2017:264;

Presuda Suda od 20. ožujka 2018., Garlsson Real Estate i dr., C-537/16, EU:C:2018:193;

Presuda Suda od 20. ožujka 2018., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197;

Presuda Suda od 31. svibnja 2018., Zheng, C-190/17, EU:C:2018:357;

Presuda Općeg suda od 26. listopada 2017., Marine Harvest/Komisija, T-704/14, EU:T:2017:753

Nacionalno zakonodavstvo

Administrativnoprocesualen kodeks (Zakonik o upravnim sporovima) – članak 6., članak 57. stavci 1., 4. i 5., članak 60., članak 90. stavak 1., članak 128. stavak 1. točka 1., članak 132. stavak 1., članak 145. stavak 1., članak 146., članak 166. stavci 1., 2. i 3., članak 172. stavak 2., članak 268. točke 1. i 2.;

Danačno-osiguitelen procesualen kodeks (Zakonik o postupku u području poreza i doprinosa za socijalno osiguranje) – članak 50. stavak 1.;

Targovski zakon (Zakon o trgovini) – članak 1. stavak 1. točka 1., članak 56.;

Zakon za administrativnite narušenja i nakazanja (Zakon o upravnim prekršajima i upravnim sankcijama) – članci 16., 22. i 27., članak 34. stavak 3., članak 36.

stavak 1., članak 42., članak 44. stavak 1., članak 53. stavak 1., članak 59. stavci 1. i 2., članak 63. stavak 1.;

Zakon za danak varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) – članak 1., članak 2. točka 1., članak 3. stavci 1. i 2., članak 118. stavak 1., članak 185. stavci 1., 2., 4. i 5., članak 186. stavak 1. točka 1. podtočka (a), članak 186. stavci 3. i 4., članak 187. stavak 1., članak 188., članak 193. stavci 1. i 2. te članak 1. točka 40. i članak 1.a Dopalnitelni rasporedbi (dodatne odredbe):

– članak 118. stavak 1., u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku:

„(1) Svaka osoba registrirana ili neregistrirana na temelju ovog zakona dužna je registrirati i evidentirati isporuke/prodaje koje je izvršila u poslovnim prostorijama izdavanjem fiskalne potvrde pomoću fiskalnog uređaja za registraciju (fiskalni bon).”

– članak 185. stavci 1. i 2., u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku:

„(1) Osobi koja ne izda potvrdu iz članka 118. stavka 1. izreći će se, ako je fizička osoba, a ne trgovac, novčana kazna u iznosu od 100 do 500 leva (BGN) ili, ako je pravna osoba ili trgovac pojedinac, imovinska sankcija u iznosu od 500 do 2000 leva (BGN).

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

– članak 186. stavak 1. točka 1. podtočka (a), u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku:

„(1) Neovisno o propisanim novčanim kaznama i imovinskim sankcijama, prisilna upravna mjera pečaćenja poslovnih prostora u trajanju do 30 dana odredit će se osobi koja:

1. ne poštuje postupak ili način u pogledu:

(a) izdavanja odgovarajuće potvrde o prodaji u skladu s formalnostima predviđenima za isporuke/prodaje;

[...]”

– članak 187. stavak 1., u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku:

„(1) U slučaju određivanja prisilne upravne mjere na temelju članka 186. stavka 1. zabranit će se i pristup poslovnom prostoru ili poslovnim prostorima osobe [...]”.

– članak 188., u verziji koja je bila na snazi u vrijeme nastanka činjenica u glavnom postupku:

„Prisilna upravna mjera na temelju članka 186. stavka 1. privremeno je izvršna u skladu s uvjetima predviđenima Administrativnoprocesualen kodeksom (Zakonik o upravnom postupku).”

Naredba br. N-18 ot 13.12.2006. za registrirane i otčitane kroz fiskalni ustrojstva na prodajbite v trgovskite obekti, iziskvaniata kam softuerite za upravljenieto im i iziskvania kam licata, koito izvaršvat prodajbi kroz elektronen magazin (Uredba br. N-18 od 13. prosinca 2006. o registraciji i evidentiranju prodaja u poslovnim prostorima pomoću fiskalnih uređaja za registraciju, zahtjevima u pogledu operativnih softvera i zahtjevima u pogledu osoba koje prodaju putem internetskih trgovina) – članak 3. stavak 1. i članak 1. točka 6. Dopalnitelni rasporedbi (dodatne odredbe)

Kratak prikaz činjeničnog stanja i postupka

- 1 Tužitelj je trgovac pojedinac registriran u skladu s Targovskim zakonom (Zakon o trgovini) i upisan u sudski registar te ima sjedište u gradu Goce Delčevu u Bugarskoj. Njegova glavna djelatnost jest kupnja i prodaja robe.
- 2 Inspektori Nacionalne agencije po prihodite (Nacionalna agencija za javne prihode, Bugarska) izvršili su 9. listopada 2019. pretragu poslovnog prostora kojim upravlja tužitelj.
- 3 Prilikom te pretrage obavljena je „kontrolna kupnja robe”, to jest prije nego što su se legitimirali, inspektori su kupili kutiju cigareta u vrijednosti od 5,20 leva (BGN) (otprilike 2,66 eura) koju su platili u gotovini. Tužitelj je primio to plaćanje, ali nije izdao fiskalnu potvrdu pomoću fiskalnog uređaja za registraciju.
- 4 Inspektori su utvrdili da su se fiskalnim uređajem za registraciju evidentirale prodaje izvršene tog dana u ukupnom iznosu od 141,20 leva (BGN) (otprilike 72,20 eura), dok je u blagajni stvarno bilo 166,40 leva (BGN) (otprilike 85,08 eura). Inspektori su smatrali da razlika između tih dvaju iznosa također potvrđuje da se u poslovnom prostoru prodaja kutije cigareta koju su kupili nije registrirala ni evidentirala izdavanjem fiskalne potvrde pomoću fiskalnog uređaja za registraciju.
- 5 Istog je dana doneseno rješenje o utvrđivanju upravnog prekršaja kojim je protiv tužitelja pokrenut upravno-kazneni postupak u skladu s odredbama Zakona za administrativnite narušenja i nakazanja (Zakon o upravnim prekršajima i upravnim sankcijama, u daljnjem tekstu: ZANN) zbog upravnog prekršaja iz članka 118. stavka 1. Zakona za danak varhu dobavenata stojnost, (Zakon o

porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: ZDDS). Nepoštovanje navedene odredbe kažnjava se imovinskom sankcijom na temelju članka 185. stavka 2. ZDDS-a, pri čemu se člankom 186. stavkom 1. točkom 1. podtočkom (a) tog zakona uz to predviđa određivanje prisilne upravne mjere.

- 6 Tuženik je 21. listopada 2019. u skladu s člankom 186. stavkom 1. točkom 1. podtočkom (a) i člankom 187. stavkom 1. ZDDS-a odredio prisilnu upravnu mjeru, odnosno „pečaćenje poslovnih prostora” u trajanju od 14 dana i „zabranu pristupa tim prostorima”.
- 7 Naloženo je i privremeno izvršenje s obzirom na to da je tuženik smatrao da je to „nužno kako bi se zaštitili osobito važni državni interesi, to jest interes državnog proračuna u pogledu propisne registracije i evidencije prodaja u pretraženom poslovnom prostoru od strane poreznog obveznika pomoću fiskalnog uređaja za registraciju, odnosno u pogledu točnog određivanja prihoda koje je potonji ostvario i iznosa njegovih javnih dugova”.
- 8 To se rješenje osporavalo pred sudom koji je uputio zahtjev.

Bitni argumenti stranaka u glavnom postupku

- 9 Tužitelj smatra da je određena prisilna upravna mjera protivna ciljevima članka 22. ZANN-a, kojim se predviđa primjena takvih mjera radi sprečavanja i prestanka upravnih prekršaja te sprečavanja i otklanjanja njihovih štetnih posljedica. Poziva se na malu vrijednost sporne prodaje kao i na okolnost da je prvi put povrijedio članak 118. stavak 1. ZDDS-a.
- 10 Tuženik navodi da se u pogledu utvrđene povrede člankom 186. stavkom 1. točkom 1. podtočkom (a) ZDDS-a predviđa kumulativna primjena prisilnih upravnih mjera određenih pobijanim rješenjem.

Kratak prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 11 Sud koji je uputio zahtjev dvoji u pogledu usklađenosti kumuliranja prisilne upravne mjere i imovinske sankcije protiv iste osobe zbog istog djela s člankom 50. i člankom 52. stavkom 1. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja) te načelom proporcionalnosti u skladu s člankom 49. stavkom 3. Povelje.
- 12 U ZDDS-u se izričito navodi da se tim zakonom prenose odredbe Direktive 2006/112. Sud koji je uputio zahtjev stoga smatra da primjena ZDDS-a, uključujući sankcije na temelju ZDDS-a, predstavlja provedbu prava Unije u smislu članka 51. stavka 1. Povelje s obzirom na to da se u sudskoj praksi Suda priznaje da izricanje upravnih sankcija od strane nacionalnih poreznih tijela u području poreza na dodanu vrijednost predstavlja primjenu članaka 2. i 273.

Direktive 2006/112 i, posljedično, prava Unije, tako da se njima mora poštovati temeljno pravo zajamčeno člankom 50. Povelje.

- 13 Nepoštovanje obveze iz članka 118. stavka 1. ZDDS-a od strane pravnih osoba i trgovaca pojedinaca koji su porezni obveznici proglašava se upravnim prekršajem u članku 185. stavku 2. ZDDS-a te se u skladu s tom odredbom kažnjavaju imovinskom sankcijom.
- 14 Istodobno, tim se zakonom u slučaju nepoštovanja obveze iz članka 118. stavka 1. ZDDS-a također predviđa određivanje prisilne upravne mjere u skladu s člankom 186. stavkom 1. točkom 1. podtočkom (a) ZDDS-a, odnosno „pečaćenje poslovnih prostora” u trajanju do 30 dana. Mjera se primjenjuje neovisno o predviđenoj imovinskoj sankciji te se u slučaju njezina određivanja osobi također zabranjuje pristup poslovnom prostoru.
- 15 Te se dvije mjere, odnosno imovinska sankcija na temelju članka 185. stavka 2. ZDDS-a i prisilna upravna mjera na temelju članka 186. stavka 1. točke 1. podtočke (a) ZDDS-a, određuju zbog istog počinjenog djela, odnosno nepoštovanja pravila o izdavanju odgovarajuće potvrde o prodaji u obliku fiskalne potvrde pomoću fiskalnog uređaja za registraciju.
- 16 Člankom 185. stavkom 2. ZDDS-a sankcionira se nepoštovanje obveze izdavanja potvrde o prodaji robe kao upravni prekršaj te se primjenjuje u svim slučajevima, neovisno o vrijednosti prodaje. Isto tako, mjera na temelju članka 186. stavka 1. ZDDS-a primjenjuje se u svim slučajevima povrede članka 118. stavka 1. ZDDS-a, neovisno o vrijednosti prodaje. Njihova istodobna primjena zakonom je predviđena za sve slučajeve neispunjavanja obveze iz članka 118. stavka 1. ZDDS-a.
- 17 Oba postupka, odnosno postupak radi izricanja imovinske sankcije i postupak radi određivanja prisilne upravne mjere „pečaćenja poslovnih prostora”, vode tijela u okviru Nacionalne agencije po prihodite (Nacionalna agencija za javne prihode), ali se na njih primjenjuju različita postupovna pravila.
- 18 Postupak radi utvrđivanja i sankcioniranja povrede članka 118. stavka 1. ZDDS-a pokreće se u skladu sa Zakonom za administrativne narušenja i nakazanja (Zakon o upravnim prekršajima i sankcijama). On započinje donošenjem rješenja kojim se utvrđuje upravni prekršaj i završava donošenjem rješenja o kazni kojom se izriče imovinska sankcija na temelju članka 185. stavka 2. ZDDS-a.
- 19 Imovinska sankcija na temelju članka 185. stavka 2. ZDDS-a izriče se u okviru kaznenog postupka. U glavnom postupku pokrenut je protiv trgovca pojedinca donošenjem rješenja kojim se utvrđuje upravni prekršaj. Rješenje o kazni kojim se izriče imovinska sankcija na temelju članka 185. stavka ZDDS-a ima kazneni karakter.
- 20 Imovinska sankcija na temelju članka 185. stavka 2. ZDDS-a ne ograničava se na popravlanje štete prouzročene povredom (koja se sastoji od nenaplaćenog poreza

na dodanu vrijednost na neevidentiranu prodaju kutije cigareta u vrijednosti od 5,20 leva (BGN)), nego joj je cilj sankcionirati neispunjenje obveze propisane člankom 118. stavkom 1. ZDDS-a s obzirom na njezinu težinu.

- 21 Prisilna upravna mjera na temelju članka 186. stavka 1. ZDDS-a primjenjuje se u okviru upravnog postupka, ali predstavlja sankciju. Cilj te mjere nije osigurati drugi postupak (primjerice, radi utvrđivanja poreznih dugova), nego sankcionirati neispunjenje obveze propisane člankom 118. stavkom 1. ZDDS-a. Uzimajući u obzir posljedice za gospodarsku djelatnost trgovca pojedinca (prestanak poslovanja u poslovnom prostoru), mjera na temelju članka 186. stavka 1. ZDDS-a nema samo preventivni učinak, nego i odvraćajući učinak, odnosno odvraćanje od smanjivanja prometa neizdavanjem potvrda o prodaji.
- 22 U predmetnom slučaju upravo se kumuliranjem različitih oblika prisilnih državnih mjera, na koje se odnosi glavni postupak i kojima se sankcionira isto djelo u činjeničnom i pravnom pogledu, a ne pojedini njegovi aspekti, te kojima se nastoje postići zajednički ciljevi koji se međusobno ne nadopunjavaju, dovodi u pitanje usklađenost nacionalnog prava s načelima prava Unije, a osobito s člankom 50. Povelje.
- 23 Konkretno, sud koji je uputio zahtjev dvoji o tome ulazi li kumuliranje prisilne upravne mjere na temelju članka 186. stavka 1. ZDDS-a i imovinske sankcije na temelju članka 185. stavka 2. ZDDS-a u područje primjene članka 50. Povelje i je li ta mjera u skladu s načelom proporcionalnosti iz članka 52. stavka 1. Povelje.
- 24 Sud je pojasnio da kumuliranje sankcija „[...] moraju pratiti pravila kojima se osigurava da strogost svih izrečenih sankcija odgovara težini pojedinog kažnjivog djela [...] Ta pravila moraju predviđati obvezu nadležnih tijela da u slučaju izricanja druge sankcije osiguraju da strogost svih izrečenih sankcija ne nadilazi težinu utvrđenog kažnjivog djela”(presuda od 20. ožujka 2018., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, t. 55.). Osim toga, upravne ili represivne mjere koje dopušta nacionalno zakonodavstvo ne smiju prelaziti granice onoga što je nužno za postizanje ciljeva kojima to zakonodavstvo legitimno teži (presuda od 31. svibnja 2018., Zheng, C-190/17, EU:C:2018:357, t. 41. i 42. te ondje navedena sudska praksa).
- 25 Nacionalnim pravom ne predviđa se ograničenje kumuliranja imovinske sankcije na temelju članka 185. stavka 2. ZDDS-a i prisilne upravne mjere na temelju članka 186. stavka 1. ZDDS-a s obzirom na vrijednost prodaje koja nije registrirana izdavanjem fiskalne potvrde (5,20 leva (BGN) u glavnom postupku) i/ili iznos nenaplaćenog poreza na dodanu vrijednost. Porezna tijela nadležna za primjenu tih dviju mjera izvršavaju tu ovlasti na temelju ograničene nadležnosti. Tim se zakonom ta tijela obvezuju da u slučaju utvrđenja povrede članka 118. stavka 1. ZDDS-a odrede prisilnu upravnu mjeru na temelju članka 186. stavka 1. ZDDS-a pored izricanja imovinske sankcije na temelju članka 185. stavka 2. ZDDS-a i neovisno o njemu.

- 26 Postupovnim zakonima (ZANN i Administrativnoprocesualen kodeks (Zakonik o upravnom postupku)) kojima se uređuju dva međusobno neovisna postupka, radi izricanja imovinske sankcije i radi određivanja prisilne upravne mjere, ne predviđa se mogućnost prekida jednog od njih do okončanja drugog postupka.
- 27 U tim okolnostima nije isključeno da se mjera na temelju članka 186. stavka 1. ZDDS-a izvrši prije okončanja upravno-kaznenog postupka radi izricanja imovinske sankcije na temelju članka 185. stavka 2. ZDDS-a. Razlog tomu su, s jedne strane, mogućnost predviđena zakonom da se odobri privremeno izvršenje rješenja o mjeri kao i, s druge strane, različito trajanje tih dvaju međusobno neovisnih postupaka. U skladu s nacionalnim pravom, rok za okončanje upravno-kaznenog postupka donošenjem rješenja o kazni iznosi 6 mjeseci od donošenja rješenja, dok rok za određivanje prisilne upravne mjere iznosi 14 do mjesec dana.
- 28 Osim toga, različiti postupci radi donošenja rješenja kojim se izriče sankcija na temelju članka 185. stavka 2. ZDDS-a (upravno-kazneni postupak) i rješenja kojim se određuje prisilna upravna mjera na temelju članka 186. stavka 1. ZDDS-a (upravni postupak) podrazumijevaju različite postupke pravne zaštite protiv tih rješenja.
- 29 Za odlučivanje o tužbama protiv rješenja o kazni kojima se izriče imovinska sankcija na temelju članka 185. stavka 2. ZDDS-a nadležan je rajonen sad (općinski sud, Bugarska), dok odlučivanje o tužbama protiv prisilnih upravnih mjera na temelju članka 186. stavka 1. ZDDS-a spada u nadležnost administrativen sada (upravni sud, Bugarska).
- 30 U okviru dvaju zasebnih sudskih postupaka rajonen sad (općinski sud) i administrativen sad (upravni sud) mogu ocijeniti, ali neovisno jedan o drugome, proporcionalnost imovinske sankcije odnosno prisilne upravne mjere. Rajonen sad (općinski sud) je prilikom ispitivanja proporcionalnosti imovinske sankcije na temelju članka 185. stavka 2. ZDDS-a vezan predviđenim minimalnim iznosom i ne može ga umanjiti u skladu s konkretnim okolnostima. Ocjena proporcionalnosti prisilne upravne mjere na temelju članka 186. stavka 1. ZDDS-a moguća je samo s obzirom na njezino trajanje jer je njezina primjena sama po sebi obvezna.
- 31 Budući da su dva sudska postupka istodobno u tijeku i da su međusobno neovisni te da se odvijaju u različito vrijeme, nije isključeno da se djelo različito ocijeni. Moguće je da administrativen sad (upravni sud) odbije tužbu protiv prisilne upravne mjere na temelju članka 186. stavka 1. ZDDS-a, a da rajonen sad (općinski sud) u okviru postupka radi osporavanja rješenja o kazni ukine izrečenu imovinsku sankciju na temelju članka 185. stavka 2. ZDDS-a smatrajući da nije počinjena ili dokazana povreda članka 118. stavka 1. ZDDS-a.
- 32 Sud koji je uputio zahtjev stoga dvoji o tome je li istodobno izricanje imovinske sankcije na temelju članka 185. stavka 2. ZDDS-a i određivanje prisilne upravne mjere na temelju članka 186. stavka 1. točke (a) ZDDS-a protiv iste osobe zbog istog djela u skladu s načelom proporcionalnosti iz članka 52. stavka 1. Povelje s

obzirom na to da se sudskim nadzorom u okviru zasebnih postupaka ne osigurava da ukupni teret obiju mjera bude u primjerenom odnosu s težinom predmetne povrede.

- 33 Ako u područje primjene članka 50. i 52. Povelje ne ulazi kumuliranje prisilne upravne mjere na temelju članka 186. stavka 1. ZDDS-a i imovinske sankcije na temelju članka 185. stavka 2. ZDDS-a protiv iste osobe zbog istog djela (u predmetnom slučaju zbog povrede članka 118. stavka 1. ZDDS-a), sud koji je uputio zahtjev podredno se pita je li određivanje prisilne upravne mjere na temelju članka 186. stavka 1. ZDDS-a, pored izricanja imovinske sankcije na temelju članka 185. stavka 2. ZDDS-a i neovisno o njemu, protiv iste osobe zbog istog djela proporcionalno s obzirom na članak 49. stavak 3. Povelje. S obzirom na široko tumačenje pojma „kazneno djelo” u smislu članka 49. stavka 3. Povelje koje je usvojio Sud, čini se da je ta odredba primjenjiva u glavnom postupku.
- 34 K tomu, porezno tijelo je u slučaju na koji se odnosi glavni postupak odobrila na temelju članka 188. ZDDS-a privremeno izvršenje rješenja kojim se određuje prisilna upravna mjera na temelju članka 186. stavka 1. ZDDS-a. U skladu s nacionalnim pravom, to rješenje predstavlja iznimku od načela izvršenja upravnih akata nakon njihove konačnosti, čime se zaobilazi zabrana njihova izvršenja prije isteka roka za podnošenje pravnog lijeka.
- 35 Pravna zaštita od tog rješenja može se ostvariti isključivo podnošenjem posebne tužbe administrativni sudu (upravni sud), zajedno sa zahtjevom za obustavu privremenog izvršenja. U okviru tog postupka administrativni sud (upravni sud) ne ispituje činjenice. Smatra se da su činjenice utvrđene zapisnikom o istrazi koju su u porezna tijela provela u poslovnom prostoru kao i rješenjem kojim se utvrđuje upravni prekršaj.
- 36 Istodobno, odredbom članka 188. ZDDS-a stvaraju se u vezi s opsegom sudske zaštite od privremenog izvršenja mjere na temelju članka 186. stavka 1. ZDDS-a, uvjeti za neujednačeno tumačenje u sudskoj praksi. U određenim slučajevima smatra se da sudska zaštita od rješenja o privremenom izvršenju također obuhvaća provjeru postojanja „važnog državnog interesa”, dok se u drugim slučajevima pretpostavlja postojanje tog interesa, kojemu je suprotstavljen usporediv privatni interes, koji se mora dokazati.
- 37 Nije isključeno da nastupe pravne posljedice rješenja kojim se određuje prisilna upravna mjera na temelju članka 186. stavka 1. točke (a) ZDDS-a koja je proglašena privremeno izvršivom, a da ga sud naknadno ukine kao nezakonito.
- 38 Sa stajališta suda koji je uputio zahtjev stoga nije razvidno je li sudska zaštita uređena nacionalnim pravom od odobrenog privremenog izvršenja prisilne upravne mjere na temelju članka 186. stavka 1. točke 1. podtočke (a) ZDDS-a djelotvoran pravni lijek s obzirom na članak 47. stavak 1. Povelje.