

**Zadeva C-97/21****Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)  
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

16. februar 2021

**Predložitevno sodišče:**Administrativen sad Blagoevgrad (upravno sodišče v Blagoevgradu,  
Bolgarija)**Datum predložitvene odločbe:**

12. februar 2021

**Tožeča stranka:**

MV – 98

**Tožena stranka:**

Nachalnik na oddel „Operativni deynosti“ – grad Sofia v Glavna direktsia „Fiskalen kontrol“ pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (vodja oddelka za operativne dejavnosti v Sofiji v generalnem direktoratu za davčni nadzor pri centralni upravi nacionalne agencije za javne prihodke)

**Predmet postopka v glavni stvari**

Tožba proti odredbi prisilnih upravnih ukrepov, ki so jo izdali davčni organi na podlagi Zakon za danaka varhu dobavenata stojnost (zakon o davku na dodano vrednost), in sicer so odredili „zapečatenje poslovnih prostorov“, ki jih upravlja trgovec, za 14 dni in „prepoved dostopa do njih“.

**Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe**

Predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU v zvezi z razlago členov 47(1), 49(3), 50 in 52(1) Listine Evropske unije o temeljnih pravicah in člena 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost

## Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je treba 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 ne nasprotujeta nacionalni ureditvi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki dovoljuje kumulacijo upravnega postopka za odreditev prisilnega upravnega ukrepa in upravnega postopka za naložitev premoženjske sankcije proti isti osebi zaradi dejanja, ki je v tem, da se prodaja blaga ni registrirala in ni bila evidentirana z izdajo potrdila o prodaji?

1.1. Če je odgovor na to vprašanje pritrdilen, ali je treba člen 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost in člen 52(1) Listine Evropske unije o temeljnih pravicah razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki določa, da se upravni postopek za odreditev prisilnega upravnega ukrepa in upravni postopek za naložitev premoženjske sankcije proti isti osebi zaradi dejanja, ki je v tem, da se prodaja blaga ni registrirala in ni bila evidentirana z izdajo potrdila o prodaji, lahko kumulirata, če se upošteva, da ta ureditev organom, ki so pristojni za izvedbo obeh postopkov, in sodiščem ne nalaga hkrati obveznosti, da zagotovijo učinkovito uporabo načela sorazmernosti z vidika skupne teže vseh kumuliranih ukrepov glede na težo konkretnega prekrška?

2. Ali je treba, če se ne pritrdi uporabi členov 50 in 52(1) Listine v obravnavanem primeru, 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 potem razlagati tako, da nasprotujeta nacionalnemu predpisu, kot je člen 186(1) ZDDS (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (zakon o davku na dodano vrednost)), ki določa, da se proti isti osebi zaradi dejanja, ki je v tem, da se prodaja blaga ni registrirala in ni bila evidentirana z izdajo potrdila o prodaji, poleg naložitve premoženjske sankcije v skladu s členom 185(2) ZDDS odredi še prisilni upravni ukrep „zapečatenja poslovnih prostorov“ za največ 30 dni?

3. Ali je treba člen 47(1) Listine Evropske unije o temeljnih pravicah razlagati tako, da ne nasprotuje ukrepom, ki jih je nacionalni zakonodajalec sprejel za zagotavljanje interesa iz člena 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kot je začasna izvršitev prisilnega upravnega ukrepa „zapečatenja poslovnih prostorov“ za največ 30 dni, da bi se zaščitil domneven javni interes, če je sodno varstvo v nasprotju s tem omejeno na presojo primerljivega zasebnega interesa?

## Zakonodaja in sodna praksa Unije

Listina Evropske unije o temeljnih pravicah – členi 47(1), 49(3), 50, 51(1) in (2) ter 52(1);

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost – člen 2(1), člen 273;

Sodba Sodišča z dne 21. septembra 1989, Hoechst/Komisija, 46/87 in 227/88, EU:C:1989:337;

Sodba Sodišča z dne 22. oktobra 2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603;

Sodba Sodišča z dne 5. junija 2012, Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319;

Sodba Sodišča z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105;

Sodba Sodišča z dne 27. maja 2014, Spasic, C-129/14, EU:C:2014:586;

Sodba Sodišča z dne 5. aprila 2017, Orsi in Baldetti, C-217/15 in C-350/15, EU:C:2017:264;

Sodba Sodišča z dne 20. marca 2018, Garlsson Real Estate in drugi, C-537/16, EU:C:2018:193;

Sodba Sodišča z dne 20. marca 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197;

Sodba Sodišča z dne 31. maja 2018, Zheng, C-190/17, EU:C:2018:357;

Sodba Splošnega sodišča z dne 26. oktobra 2017, Marine Harvest/Komisija, T-704/14, EU:T:2017:753.

### **Nacionalna zakonodaja**

Administrativnoprotsesualen kodeks (zakonik o upravnem postopku) – členi 6, 57(1), (4) in (5), 60, 90(1), 128(1), točka 1, 132(1), 145(1), 146, 166(1), (2) in (3), 172(2), 268, točki 1 in 2;

Danachno-osiguritelni protsesualen kodeks (zakon o davčnem postopku in postopku na področju socialne varnosti) – člen 50(1);

Targovski zakon (trgovinski zakon) – člen 1(1), točka 1, člen 56;

Zakon za administrativne narushenia i nakazania (zakon o upravnih prekrških in kaznih) – členi 16, 22, 27, 34(3), 36(1), 42, 44(1), 53(1), 59(1) in (2) ter 63(1);

Zakon za danak varhu dobavenata stoinost (zakon o davku na dodano vrednost) – členi 1, 2, točka 1, 3(1) in (2), 118(1), 185(1), (2), (4) in (5), 186(1), točka 1(a), (3) in (4), 187(1), 188, 193(1) in (2) ter § 1, točka 40, in § 1a Dopalnitelni razporedbi (dodatne določbe):

- Člen 118(1) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, določa:

„1. Vsaka oseba, ki je registrirana ali ni registrirana po tem zakonu, mora registrirati in evidentirati dobave/prodaje, ki jih je opravila v poslovnih prostorih, tako da izda potrdilo iz davčne blagajne prek naprave za beleženje (davčni račun) [...]“

- Člen 185(1) in (2) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, določa:

„1. Osebi, ki ne izda nobenega računa v skladu s členom 118(1), se ji, če je fizična oseba in ne trgovec, naloži globa od 100 do 500 levov (BGN) oziroma, če je pravna oseba ali samostojni trgovec, premoženjska sankcija v višini od 500 do 2000 levov (BGN).

2. Razen v primerih iz odstavka 1 se osebi, ki stori ali dopušča kršitev člena 118 ali določbe za izvajanje tega člena, če je fizična oseba in ne trgovec, naloži globa od 300 do 1000 levov (BGN) oziroma, če je pravna oseba ali samostojni trgovec, premoženjska sankcija v višini od 3000 do 10.000 levov (BGN). Če kršitev ne povzroči, da se prihodki ne prijavijo, se naložijo sankcije iz odstavka 1.“

- Člen 186(1), točka 1(a), v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, določa:

„1. Prisilni upravni ukrep zapečatenja poslovnih prostorov za največ 30 dni se ne glede na predvidene globe in premoženjske sankcije naloži osebi, ki:

(1) ne upošteva postopka ali načina v zvezi z naslednjim:

(a) izdajo ustreznega računa v skladu s formalnostmi za dobave/prodaje;

[...]“

- Člen 187(1) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, določa:

„1. V primeru odreditve prisilnega upravnega ukrepa iz člena 186(1) se prepove tudi dostop do poslovnega prostora ali poslovnih prostorov osebe [...]“

- Člen 188 v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, določa:

„Prisilni upravni ukrep iz člena 186(1) je začasno izvršljiv pod pogoji, ki jih določa Administrativnoprocesualen kodeks (zakon o upravnem postopku).“

Naredba N° N-18 ot 13.12.2006 za registrirane i otchitane chrez fiskalni ustroystva na prodazhbite v targovskite obekti, iziskvaniata kam softuerite za

upravljenieto im i iziskvanja 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) – člen 3(1) in §1, točka 6, Dopolnitelni razporedbi (dodatne določbe).

### **Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka**

- 1 Tožeča stranka je samostojni trgovec, registriran v skladu s Targovski zakon (trgovinski zakon) in vpisan v poslovni register ter ima sedež v mestu Gotse Delchev v Bolgariji. Njegova glavna dejavnost je nakup in prodaja blaga.
- 2 Inšpektorji Natsionalna agentsia po prihodite (nacionalna agencija za javne prihodke) so 9. oktobra 2019 opravili pregled v poslovnih prostorih, ki jih je upravljala tožeča stranka.
- 3 Inšpektorji so pri tem pregledu izvedli „kontrolni nakup blaga“, kar pomeni, da so, preden so se legitimirali, kupili škatlico cigaret v vrednosti 5,20 levov (BGN) (približno 2,66 EUR), ki so jo plačali z gotovino. Tožeča stranka je to plačilo sprejela, vendar ni izdala nobenega računa prek davčne blagajne.
- 4 Inšpektorji so ugotovili, da je bila z davčno blagajno na ta dan evidentirana prodaja v skupnem znesku 141,20 levov (BGN) (približno 72,20 EUR), v blagajni pa je dejansko bilo 166,40 levov (BGN) (približno 85,08 EUR). Po mnenju inšpektorjev razlika med tema zneskoma potrjuje tudi, da prodaja škatlice za cigarete, ki so jo kupili, ni bila registrirana in evidentirana z izdajo računa iz davčne blagajne v poslovnem prostoru.
- 5 Istega dne je bila izdana odločba o ugotovitvi upravnega prekrška, s katero je bil proti tožeči stranki uveden upravni postopek v skladu z določbami Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (zakon o upravnih prekrških in kaznih, v nadaljevanju: ZANN) zaradi upravne kršitve člena 118(1) Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (zakon o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: ZDDS). Neupoštevanje navedene določbe se kaznuje s premoženjsko sankcijo iz člena 185(2) ZDDS, pri čemer člen 186(1), točka 1(a), tega zakona določa tudi odreditev prisilnega upravnega ukrepa.
- 6 Tožena stranka je 21. oktobra 2019 v skladu s členom 186(1), točka 1(a), in členom 187(1) ZDDS odredila prisilni upravni ukrep, in sicer „zapečatenje poslovnih prostorov“ za 14 dni in „prepoved dostopa“.
- 7 Z odredbo je bila odrejena tudi začasna izvršitev, saj je tožena stranka menila, da je ta „potrebna zaradi varstva še posebej pomembnih državnih interesov, in sicer interesa državnega proračuna, da davčni zavezanec v skladu s predpisi registrira in evidentira prodaje v poslovnih prostorih, ki so bili predmet nadzora, prek davčne

blagajne oziroma da se pravilno določijo prihodki tega davčnega zavezanca in višina njegovih javnih dolgov“.

- 8 Ta odredba se izpodbija pred predložitvenim sodiščem.

### **Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari**

- 9 Tožeča stranka meni, da je odrejen prisilni upravni ukrep v nasprotju s cilji člena 22 ZANN, ki določa uporabo takih ukrepov za preprečevanje in odpravo upravnih prekrškov ter preprečevanje in odpravo njihovih škodljivih posledic. Tožeča stranka se sklicuje na majhno vrednost sporne prodaje in dejstvo, da je prvič kršila člen 118(1) ZDDS.
- 10 Tožena stranka trdi, da člen 186(1), točka 1(a), ZDDS za ugotovljeno kršitev določa kumulativno uporabo prisilnih upravnih ukrepov, kakršni so določeni v izpodbijani odredbi.

### **Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe**

- 11 Predložitveno sodišče dvomi o združljivosti kumulacije prisilnega upravnega ukrepa in premoženjske sankcije za isto dejanje zoper isto osebo s členom 50 in členom 52(1) Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina) ter načelom sorazmernosti iz člena 49(3) Listine.
- 12 V ZDDS je izrecno določeno, da se s tem zakonom prenašajo določbe Direktive 2006/112. Zato predložitveno sodišče meni, da pomeni uporaba ZDDS, vključno s sankcijami v skladu z ZDDS, izvajanje prava Unije v smislu člena 51(1) Listine, saj je v sodni praksi Sodišča priznано, da naložitev upravnih sankcij s strani nacionalnih davčnih organov na področju DDV pomeni uporabo člena 2 in člena 273 Direktive 2006/112 in torej prava Unije, tako da morajo varovati temeljno pravico, zagotovljeno s členom 50 Listine.
- 13 To, da pravne osebe in samostojni trgovci, ki so davčni zavezanci, ne izpolnijo obveznosti iz člena 118(1) ZDDS, je v členu 185(2) ZDDS opredeljeno kot upravni prekršek, za katerega je določena premoženjska sankcija v skladu s to določbo.
- 14 Hkrati ta zakon v primeru neizpolnitve obveznosti iz člena 118(1) ZDDS določa tudi odreditev prisilnega upravnega ukrepa v skladu s členom 186(1), točka 1(a), ZDDS, in sicer „zapečatenje poslovnih prostorov“ za največ 30 dni. Ukrep se uporablja neodvisno od predvidene premoženjske sankcije, če pa se ta ukrep odredi, se osebi prepove tudi dostop do poslovnega prostora.
- 15 Oba ukrepa, namreč premoženjska sankcija, določena v členu 185(2) ZDDS, in prisilni upravni ukrep iz člena 186(1), točka 1(a), ZDDS, se odredita za isto

dejanje, in sicer za neizpolnjevanje zahtev v zvezi z izdajo ustreznega potrdila o prodaji v obliki računa iz davčne blagajne.

- 16 Člen 185(2) ZDDS sankcionira neizpolnitev obveznosti izdaje potrdila o prodaji blaga kot upravni prekršek in velja v vseh primerih ne glede na vrednost prodaje. Prav tako se ukrep iz člena 186(1) ZDDS uporablja tudi za vse primere kršitve člena 118(1) ZDDS ne glede na vrednost prodaje. Njuna hkratna uporaba je z zakonom določena za vse primere neizpolnitve obveznosti iz člena 118(1) ZDDS.
- 17 Oba postopka, torej naložitev premoženjske sankcije in odreditev prisilnega upravnega ukrepa „zapečatenja poslovnih prostorov“, vodijo službe v okviru Nacionalna agencija po prihodite (nacionalna agencija za javne prihodke), vendar se vodita v skladu z različnimi postopkovnimi pravili.
- 18 Postopek za ugotovitev in sankcioniranje kršitve člena 118(1) ZDDS se začne v skladu z Zakonom za administrativne narushenia i nakazania (zakon o upravnih prekrških in kaznih). Začne se s sprejetjem odločbe o ugotovitvi upravnega prekrška in se konča s sprejetjem odločbe o naložitvi premoženjske sankcije na podlagi člena 185(2) ZDDS.
- 19 Premoženjska sankcija iz člena 185(2) ZDDS se naloži v okviru postopka, ki je kazenskopravne narave. V primeru, ki je predmet postopka v glavni stvari, se je začel zoper samostojnega trgovca z izdano odločbo o ugotovitvi upravnega prekrška. Odločba, s katero se naloži premoženjska sankcija iz člena 185(2) ZDDS, je odločba, ki ima kaznovalno naravo.
- 20 Premoženjska sankcija iz člena 185(2) ZDDS ni omejena na povračilo škode, povzročene s prekrškom (v obliki neplačanega davka na dodano vrednost za prodajo škatlice cigaret v vrednosti 5,20 leva (BGN), ki ni bila evidentirana), temveč je njen namen kaznovati neizpolnitev obveznosti iz člena 118(1) ZDDS glede na njeno težo.
- 21 Prisilni upravni ukrep iz člena 186(1) ZDDS se uporabi v upravnem postopku, vendar ima naravo sankcije. Namen tega ukrepa ni zavarovanje drugega postopka (na primer ugotovitev davčnih dolgov), temveč kaznovati neizpolnitev obveznosti iz člena 118(1) ZDDS. Glede na posledice, ki jih ima za gospodarsko dejavnost samostojnega trgovca (ustavitev dejavnosti v poslovnem prostoru), ima ukrep iz člena 186(1) ZDDS ne le preventiven, ampak tudi odvračilen učinek, in sicer da prepreči zmanjšanje prometa zaradi neizdajanja potrdil o prodaji.
- 22 Prav kumulacija različnih oblik državnih prisilnih ukrepov v obravnavanem primeru, ki so predmet postopka v glavni stvari in s katerimi se z dejanskega in pravnega vidika kaznuje isto dejanje, ne pa posamezni vidiki tega, ter ki uresničujejo skupne, ne pa dopolnjujoče cilje, vzbujajo dvom o združljivosti nacionalnega prava z načeli prava Unije in zlasti s členom 50 Listine.
- 23 Predložitveno sodišče zlasti dvomi o tem, ali kumulacija prisilnega upravnega ukrepa iz člena 186(1) ZDDS s premoženjsko sankcijo iz člena 185(2) ZDDS

spada na področje uporabe člena 50 Listine in ali je v skladu z načelom sorazmernosti iz člena 52(1) Listine.

- 24 Sodišče je pojasnilo, da morajo kumulacijo sankcij „[...] spremljati pravila, s katerimi se zagotavlja, da strogost vseh naloženih sankcij ustreza teži zadevnega kaznivega dejanja [...] Ta pravila morajo določati obveznost pristojnih organov, da v primeru naložitve druge sankcije skrbijo za to, da strogost vseh naloženih sankcij ne presega teže ugotovljenega kaznivega dejanja“ (sodba z dne 20. marca 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, točka 55). Poleg tega upravni ali represivni ukrepi, ki jih dovoljuje nacionalna zakonodaja, ne smejo presegati tega, kar je primerno in potrebno za uresničitev ciljev, ki jim legitimno sledi ta zakonodaja (sodba z dne 31. maja 2018, Zheng, C-190/17, EU:C:2018:357, točki 41 in 42 ter tam navedena sodna praksa).
- 25 Nacionalno pravo ne določa, da bi bila kumulacija premoženjske sankcije iz člena 185(2) ZDDS in prisilnega upravnega ukrepa iz člena 186(1) ZDDS omejena z vrednostjo prodaje, ki ni bila evidentirana z izdajo davčnega računa (5,20 levov (BGN) v postopku v glavni stvari), in/ali zneskom neplačanega davka na dodano vrednost. Izvajanje tega pooblastila s strani pristojnih davčnih organov, ki so pristojni za uporabo obeh ukrepov, je vezana odločba. Ta zakon tem organom nalaga, da v primeru ugotovitve kršitve člena 118(1) ZDDS odredijo prisilni upravni ukrep iz člena 186(1) ZDDS, poleg in neodvisno od naložitve premoženjske sankcije na podlagi člena 185(2) ZDDS.
- 26 Postopkovna zakona (ZANN in Administrativnoprotsesualen kodeks (zakonik o upravnem postopku)), po katerih se ravnata postopka, ki sta med seboj neodvisna – in sicer naložitev premoženjske sankcije in odreditev prisilnega upravnega ukrepa –, ne določata možnosti prekinitve enega postopka, dokler se drugi ne konča.
- 27 V teh okoliščinah ni izključeno, da se odreditev ukrepa iz člena 186(1) ZDDS izvrši pred koncem upravnega prekrškovnega postopka, s katerim se naloži premoženjska sankcija v skladu s členom 185(2) ZDDS. To je zaradi, prvič, zakonsko predvidene možnosti, da se dovoli začasna izvršitev odredbe o ukrepu, in drugič, različnega trajanja obeh, med seboj neodvisnih postopkov. V skladu z nacionalnim pravom je rok za končanje upravnega prekrškovnega postopka z izdajo odločbe o sankciji 6 mesecev od sprejetja odločbe, medtem ko je rok za izdajo odredbe prisilnega upravnega ukrepa od 14 dni do enega meseca.
- 28 Poleg tega različni postopki izdaje odločbe o naložitvi sankcije na podlagi člena 185(2) ZDDS (upravni prekrškovni postopek) in odločbe o odreditvi upravnega prisilnega ukrepa na podlagi člena 186(1) ZDDS (upravni postopek) zahtevajo ločene pritožbene postopke zoper ti odločbi.
- 29 Za tožbe zoper odločbe o naložitvi premoženjske sankcije v skladu s členom 185(2) ZDDS je pristojno Rajonen sad (okrajno sodišče), medtem ko je za



odločanje o tožbah zoper odreditev prisilnih upravnih ukrepov v skladu s členom 186(1) ZDDS pristojno Administrativen sad (upravno sodišče).

- 30 V okviru dveh ločenih sodnih postopkov lahko Rayonen sad (okrajno sodišče) in Administrativen sad (upravno sodišče) presojata, vsekakor neodvisno drug od drugega, sorazmernost premoženjske sankcije oziroma prisilnega upravnega ukrepa. Pri preučitvi sorazmernosti premoženjske sankcije, določene v členu 185(2) ZDDS, je Rayonen sad (okrajno sodišče) vezano na določen minimalni znesek in ga glede na konkretne okoliščine ne more znižati. Presoja sorazmernosti prisilnega upravnega ukrepa iz člena 186(1) ZDDS je mogoča le glede na njegovo trajanje, saj je njegova uporaba sama po sebi obvezna.
- 31 Ker oba postopka potekata vzporedno in neodvisno ter v različnih trenutkih, ni izključeno, da se bo dejansko stanje presojalo različno. Mogoče je, da Administrativen sad (upravno sodišče) zavrne tožbo zoper upravni prisilni ukrep iz člena 186(1) ZDDS, medtem ko Rayonen sad (okrajno sodišče) v okviru sodnega postopka izpodbijanja odločbe o sankciji razveljavi naloženo premoženjsko sankcijo iz člena 185(2) ZDDS, ker meni, da kršitev člena 118(1) ZDDS ni bila storjena ali dokazana.
- 32 Zato predložitveno sodišče dvomi, ali je hkratna naložitev premoženjske sankcije na podlagi člena 185(2) ZDDS in odreditev prisilnega upravnega ukrepa na podlagi člena 186(1), točka 1(a), ZDDS za isto dejanje zoper isto osebo v skladu z načelom sorazmernosti iz člena 52(1) Listine, ker nadzor sodišč v ločenih postopkih ne zagotavlja, da je skupna teža obeh ukrepov sorazmerna s težo zadevne kršitve.
- 33 Če področje uporabe člena 50 in člena 52 Listine ne zajema kumulacije upravnega prisilnega ukrepa, določenega v členu 186(1) ZDDS, in premoženjska sankcije iz člena 185(2) ZDDS za isto dejanje (v obravnavanem primeru zaradi kršitve člena 118(1) ZDDS) proti isti osebi, se predložitveno sodišče alternativno sprašuje, ali je odreditev prisilnega upravnega ukrepa na podlagi člena 186(1) ZDDS poleg in neodvisno od naložitve premoženjske sankcije iz člena 185(2) ZDDS zaradi istega dejanja proti isti osebi sorazmerna glede na člen 49(3) Listine. Glede na široko razlago pojma „kaznivo dejanje“ v smislu člena 49(3) Listine, ki jo je podalo Sodišče, se zdi, da se ta določba uporabi v postopku v glavni stvari.
- 34 V primeru, ki je predmet postopka v glavni stvari, je davčni organ na podlagi člena 188 ZDDS prav tako dovolil začasno izvršitev odredbe prisilnega upravnega ukrepa iz člena 186(1) ZDDS. V skladu z nacionalnim pravom ta odredba pomeni izjemo od načela izvršitve upravnih aktov po njihovi pravnomočnosti, s čimer se zaobide prepoved njihove izvršitve pred iztekom roka za vložitev pravnega sredstva.
- 35 Pravno varstvo pred odredbo se lahko zahteva samo pri Administrativen sad (upravno sodišče) v obliki posebne tožbe skupaj s predlogom za ustavitev začasne izvršitve. Administrativen sad (upravno sodišče) v okviru tega postopka ne

„ugotavlja“ dejanskega stanja. Dejansko stanje se šteje za ugotovljeno z zapisnikom nadzora, ki so ga izvedli davčni organi v poslovnem prostoru, in z izdano odločbo o ugotovitvi upravnega prekrška.

- 36 Hkrati se z določbo člena 188 ZDDS v povezavi z obsegom sodnega varstva pred začasno izvršitvijo ukrepa iz člena 186(1) ZDDS ustvarjajo pogoji za neenotno razlago s sodno prakso. V nekaterih primerih se izhaja iz tega, da sodno varstvo pred odredbo začasne izvršitve vključuje tudi preverjanje obstoja „pomembnega državnega interesa“, medtem ko se v drugih primerih domneva obstoj „pomembnega državnega interesa“, ki mu je treba nasproti postaviti primerljiv zasebni interes in ga dokazati.
- 37 Ni izključeno, da nastanejo pravne posledice odreditve prisilnega upravnega ukrepa na podlagi člena 186(1), točka 1(a), ZDDS, ki je bil razglašen za začasno izvršljiv, in da sodišče to odredbo pozneje razveljavi kot nezakonito.
- 38 Z vidika predložitvenega sodišča torej ni jasno, ali sodno varstvo pred dopustno začasno izvršitvijo odredbe prisilnega upravnega ukrepa, urejenega v nacionalnem pravu, v skladu s členom 186(1), točka 1(a), ZDDS, pomeni učinkovito pravno sredstvo glede na člen 47(1) Listine.