

Predmet C-733/23**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

1. prosinca 2023.

Sud koji je uputio zahtjev:

Administrativen sad Burgas (Bugarska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

21. studenoga 2023.

Žalitelj u kasacijskom postupku:

„Beach and bar management” EOOD

Druga stranka u kasacijskom postupku:

Načelnik na odjel „Operativni dejnosti” Burgas

Predmet glavnog postupka

Žalba u kasacijskom postupku koju je podnijelo društvo „Beach and bar management” protiv odluke Rajonenog sada Burgas (Općinski sud u Burgasu, Bugarska) kojom se potvrđuje odluka druge stranke u kasacijskom postupku o izricanju novčane kazne žalitelju u kasacijskom postupku zbog poreznog prekršaja.

Usklađenost kumuliranja prisilnih upravnih mjera i novčanih kazni izrečenih istoj osobi za isti prekršaj u različitim postupcima s člankom 50. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja).

Usklađenost upravne sankcije u obliku „novčane kazne” s velikom donjom granicom, a bez predviđene postupovne mogućnosti da sud odredi iznos ispod donje granice ili blažu vrstu sankcije s člankom 49. stavkom 3. Povelje.

Usklađenost određivanja jedinstvene prisilne upravne mjere za više prekršaja kao i dopuštenosti njezina privremenog izvršenja prije nego što postane pravomoćna, bez postupovne mogućnosti da sud ili sâm prekršitelj preispita njezinu

proporcionalnosti s obzirom na težinu svakog pojedinog upravnog prekršaja, s člankom 47. stavkom 1. i člankom 49. stavkom 3. Povelje.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Zahtjev za prethodnu odluku temelji se na članku 267. stavku 1. točki (b) UFEU-a.

Prethodna pitanja

1. Treba li članak 325. Ugovora o funkcioniranju Europske unije, 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 se njima dopušta nacionalno zakonodavstvo kojim se omogućuje određivanje jedinstvene mjere („pečaćenje poslovnog prostora i zabrana pristupa tom prostoru”) zbog višestrukih povreda poreznih obveza ako je njezina isključiva svrha smanjiti štetne učinke, uključujući opseg štete prouzročene financijskim interesima Europske unije, ali isključujući kažnjavanje prekršitelja, a da se pritom tom mjerom ne ograničava mogućnost da se protiv potonjeg za svaku od tih povreda poreznih obveza provedu zasebni postupci represivne prirode u kojima se treba izreći mjera u obliku novčane kazne, pri čemu je nacionalni sud dužan u svakom pojedinačnom slučaju ispitati i utvrditi koji se od ta dva cilja želi postići prethodno određenom jedinstvenom prisilnom upravnom mjerom „pečaćenje poslovnog prostora i zabrana pristupa tom prostoru” – preventivno-zaštitni ili represivni?
2. Treba li članak 325. Ugovora o funkcioniranju Europske unije, 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 sustav sankcija poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, kojim se, neovisno o vrsti i težini prekršaja, utvrđuje znatna donja granica novčane kazne, bez predviđene mogućnosti izricanja sankcije ispod zakonskog minimuma ili njezine zamjene blažom kaznom?
3. Treba li članak 325. Ugovora o funkcioniranju Europske unije, članak 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost te članak 47. stavak 1., članak 48. stavak 1. i članak 49. stavak 3. Povelje Europske unije o temeljnim pravima tumačiti na način da se njima ne dopušta nacionalno zakonodavstvo kojim se omogućuje određivanje jedinstvene mjere („pečaćenje poslovnog prostora i zabrana pristupa tom prostoru”) zbog višestrukih povreda poreznih obveza kao i njezino privremeno izvršenje, prije njezine pravomoćnosti, pri čemu se sudu ili sâmom prekršitelju ne omogućuje da preispita njezinu

proporcionalnosti s obzirom na težinu svakog pojedinog upravnog prekršaja?

Odredbe prava Unije i sudska praksa

UFEU, članak 325. stavci 1. i 2.

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112), članak 273.

Povelja Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja), članak 47. stavak 1., članak 49. stavak 3. i članak 50.

Presuda Suda od 4. svibnja 2023., MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371

Nacionalno zakonodavstvo

Zakon za danak vrhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: ZDDS)

Naredba br. N-18 ot 13.12.2006. za registrirane i otčitane čez fiskalni ustrojstva na prodazbite v trgovskite obekti, iziskvaniata kam softuerite za upravljenio im i iziskvania kam licata, koito izvaršvat prodazbi čez elektronen magazin (Uredba br. N-18 od 13. prosinca 2006. o registraciji i evidentiranju prodaja u poslovnim prostorima pomoću poreznih uređaja za registraciju, zahtjevima u pogledu operativnih softvera te zahtjevima u pogledu osoba koje prodaju putem internetskih trgovina, u daljnjem tekstu: Uredba br. (N-18)

Zakon za administrativnite narušenja i nakazanja (Zakon o upravnim prekršajima i sankcijama, u daljnjem tekstu: ZANN)

Danačno-osiguritelen procesualen kodeks (Zakonik o postupku u području poreza i doprinosa za socijalno osiguranje, u daljnjem tekstu: DOPK)

Sažet prikaz činjeničnog stanja i postupka

- 1 Žalitelj u kasacijskom postupku pravna je osoba koja upravlja poslovnim prostorom, odnosno barom s restoranom.
- 2 Porezni nspektori Glavne direkcije „Fiskalen kontrol” (Glavna uprava za porezni nadzor, Bugarska) proveli su 4. kolovoza 2022. u 15:15 nadzor u poslovnom prostoru žalitelja u kasacijskom postupku. Sastavljen je zapisnik o izvršenom nadzoru, u kojem je utvrđeno da su u poslovnom prostoru pronađena dva čitača kartica i 85 računa čitača kartica koji se odnose na plaćanja debitnim i kreditnim karticama u ukupnom iznosu od 2978 bugarskih leva koja su odobrena u razdoblju od 25. lipnja do 26. srpnja 2022. Utvrđeno je da za tih 85 platnih transakcija nisu

izdani fiskalni računi pomoću poreznih uređaja u navedenom ugostiteljskom objektu.

- 3 Upravno tijelo smatralo je da je utvrđenim propustima u razdoblju od 25. lipnja do 26. srpnja 2022., koji su se sastojali u neizdavanju računa blagajne za 85 prodaja, počinjeno 85 povreda članka 118. stavka 1. ZDDS-a u vezi s člankom 25. stavkom 1. točkom 1. Uredbe br. N-18. Tom odredbom predviđa se obveza svakog trgovca da registrira i evidentira sve prodaje izvršene u poslovnom prostoru izdavanjem fiskalnog računa pomoću poreznog uređaja.
- 4 Upravno tijelo donijelo je 12. kolovoza 2022. nalog kojim je izreklo prisilnu upravnu mjeru „pečaćenje poslovnog prostora” u trajanju od 14 dana i „zabranu pristupa tom prostoru” u jednakom trajanju. Zasebnom odlukom u nalogu o određivanju prisilne upravne mjere odobrilo je privremeno izvršenje.
- 5 Nalog o određivanju prisilne upravne mjere (*zapoved za nalagane na prinuditelna administrativna mjarka*, PAM) od 12. kolovoza 2022. i odluka sadržana u tom nalogu, kojim upravno tijelo odobrava njegovo privremeno izvršenje, pobijani su u dvama zasebnim postupcima pred Administrativnim sadom Burgas (Upravni sud u Burgasu, Bugarska). Tužbe su odbijene.
- 6 Sudske odluke donesene u tim dvama sporovima pravomoćne su u trenutku rasprave u glavnom postupku u ovom predmetu te je izvršena sankcija „pečaćenje poslovnog prostora i zabrana pristupa tom prostoru” u trajanju od 14 dana.
- 7 Smatrajući činjenice dokazanima, nadležno tijelo donijelo je na temelju 85 rješenja o utvrđenju upravnog prekršaja 85 rješenja o izricanju novčane kazne, uključujući sporno rješenje. Društvu „Beach and bar management” izrečena je za svaki od 85 prekršaja novčana kazna u najmanjem iznosu od 500,00 bugarskih leva koji je predviđen pravnim pravilom za izricanje sankcija. Tako ukupna kazna za svih 85 prekršaja iznosi 42 500,00 bugarskih leva. Ukupan iznos PDV-a koji nije evidentiran zbog neizdavanja računa blagajne za svih 85 platnih transakcija izvršenih pomoću čitača kartica iznosi 268,02 bugarskih leva.
- 8 Svih 85 rješenja o izricanju novčane kazne osporeno je pred Rajonenom sadom Burgas (Općinski sud u Burgasu, Bugarska). Pokrenuto je 85 postupaka, a Rajonen sad Burgas (Općinski sud u Burgasu) potvrdio je svako pojedino pobijano rješenje o izricanju novčane kazne. Trenutačno se svih 85 presuda Rajonenog sada Burgas (Općinski sud u Burgasu) pobija pred Administrativnom sadom Burgas (Upravni sud u Burgasu), pri čemu ti postupci nisu okončani, nego su prekinuti s obzirom na upućivanje zahtjeva za prethodnu odluku.
- 9 Prvostupanjski sud je u konkretnom sporu (što također vrijedi i za sva ostala 84 predmeta) smatrao činjenice dokazanima te je, zaključivši da je društvo počinilo prekršaj, ocijenio da je prekršajno tijelo pravilno primijenilo pravo. Izrečenom sankcijom određen je prema njegovu mišljenju najmanji iznos predviđen zakonom te je u cijelosti potvrdio rješenje o izricanju novčane kazne. Odluka je donesena prije presude Suda od 4. svibnja 2023. u predmetu C-97/21. U obrazloženju svoje

odluke prvostupanjski sud nije uzeo u obzir ni okolnost da je nalogom od 12. kolovoza 2022. i odlukom o njegovom privremenom izvršenju izvršena prisilna upravna mjera „pečaćenje poslovnog prostora i zabrana pristupa tom prostoru” u trajanju od 14 dana, koja je izrečena za svih 85 prekršaja, ni pravni učinak te izvršene prisilne upravne mjere na drugostupanjski postupak u tijeku, koji se odnosi na preispitivanje izrečene novčane kazne u iznosu od 500,00 bugarskih leva.

Kratak pregled obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 10 Zakonom za danak varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: ZDDS) uređuje se naplata PDV-a na svaku oporezivu isporuku robe ili pružanje usluga uz naknadu. U slučaju da porezni obveznici ne ispunjavaju obveze koje proizlaze iz ZDDS-a zakonom su predviđene dvije vrste mjera. S jedne strane, propisana je primjena prisilnih upravnih mjera (skraćeno: PAM), a s druge strane, upravnih sankcija (u predmetnom slučaju novčana kazna). U skladu s presudom Suda u predmetu C-97/21, smatra se da su prisilne upravne mjere represivne prirode (za potrebe ovog pregleda nazivaju se „neprave sankcije”).
- 11 Na određivanje, osporavanje i izvršenje tih dviju vrsta mjera primjenjuju se različita postupovna pravila. Ona povezana s izricanjem novčane kazne temelje se na logici i pravilima kaznenog postupovnog prava. Određivanje takozvane neprave sankcije uređeno je pravilima upravnog postupka i (u slučaju postojanja supsidijarnosti) građanskog postupovnog prava.
- 12 Ovo sudbeno vijeće upoznato je s pravnim zaključcima Suda Europske unije navedenima u presudi od 4. svibnja 2023. u predmetu C-97/21, posebice u točkama 49. i 63., te ih uzima u obzir.
- 13 Ovaj predmet temelji se na istim pravnim osnovama, ali se s obzirom na činjenično stanje od prethodno navedenog predmeta razlikuje na način da sudsko vijeće pred kojim je pokrenut ovaj postupak dvoji o tome treba li u pogledu primjene prava Unije u obama slučajevima postupati na način jednak onom u presudi od 4. svibnja 2023. u predmetu C-97/21.
- 14 Što se tiče činjeničnog stanja, ključna je razlika je u tome što je tužitelj u glavnom postupku u kojem je donesena presuda od 4. svibnja 2023. u predmetu C-97/21 osporavao određivanje dviju mjera (koje je Sud smatrao sankcijama) za isključivo jedan prekršaj: kao prvo, neprave sankcije, to jest prisilne upravne mjere „pečaćenje poslovnog prostora i zabrana pristupa tom prostoru” te, kao drugo, novčane kazne.
- 15 Osim u takvom slučaju, neprava sankcija, odnosno prisilna upravna mjera „pečaćenje poslovnog prostora i zabrana pristupa tom prostoru” može se izreći i za više prekršaja, to jest za više istovrsnih prekršaja koje je počinila ista osoba.

- 16 Ovaj predmet razlikuje se od onog u kojem je Sud prethodno donio svoju odluku po tome što prema provedenom nadzoru, koji se odnosio na cjelokupno financijsko razdoblje od mjesec dana, nije utvrđen samo jedan prekršaj, nego 85 pojedinačnih prekršaja. U ovom slučaju prisilna upravna mjera „pečaćenje poslovnog prostora i zabrana pristupa tom prostoru” izrečena je kao jedinstvena nepravna sankcija za sve prekršaje utvrđene prilikom nadzora.
- 17 Sudsko vijeće pred kojim je pokrenut ovaj postupak smatra da prisilna upravna mjera „pečaćenje poslovnog prostora i zabrana pristupa tom prostoru” u predmetnom slučaju nije represivne, nego ograničavajuće prirode, čija je svrha smanjiti opseg štete prouzročene financijskim interesima Unije privremenim prestankom poslovne aktivnosti kojom se zbog prekršaja koje su utvrdili inspektori nanosi dugotrajna šteta sustavu oporezivanja PDV-om.
- 18 To se stajalište ponajprije temelji na članku 22. ZANN-a, prema kojem prisilne upravne mjere imaju, s jedne strane, odvratajući i ograničavajući učinak te se njima izbjegavaju negativne posljedice počinjenih upravnih prekršaja, a s druge strane, također mogu imati represivan učinak, kao što je to Sud utvrdio u svojoj presudi u predmetu C-97/21.
- 19 U predmetnom slučaju 85 prodaja obavljenih tijekom mjesec dana nije evidentirano poreznim uređajem. U skladu s nacionalnim pravom, svaki propust predstavlja zasebni prekršaj. Za sve utvrđene prekršaje određena je jedinstvena nepravna sankcija, odnosno prisilna upravna mjera „pečaćenje poslovnog prostora i zabrana pristupa tom prostoru” u trajanju od 14 dana, bez pojedinačnog ispitivanja svih 85 prekršaja, uključujući njihovu težinu i njihov razmjerni udio u jedinstvenoj sankciji u obliku prisilne upravne mjere. To znači da individualiziranje razmjernog udjela težine svakog pojedinog prekršaja u visini sankcije nije propisano zakonom niti je provedeno u tom postupku koji je već okončan.
- 20 Izvršena je sama nepravna sankcija, odnosno prisilna upravna mjera. Stoga se s formalnog stajališta, uzimajući u obzir ono što je Sud utvrdio u predmetu C-97/21, čini osnovanim smatrati da je prekršitelj već bio kažnjen za istu prekršaj i da ga sud ne sankcionira ponovno ako ne postoji zakonom uređen mehanizam usklađivanja već određene nepravne sankcije i novčane kazne o kojoj je riječ u glavnom postupku. U ovom predmetu, koji se odnosi na određivanje jedinstvene prisilne upravne mjere za 85 pojedinačnih prekršaja, takvo rješenje bilo bi prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev u suprotnosti s člankom 325. UFEU-a i člankom 273. Direktive 2006/112 s obzirom na to da sankcija izrečena za svaki pojedini prekršaj nije individualizirana te da se time ograničava mogućnost preispitivanja njezine zakonitosti, opravdanosti i proporcionalnosti. Zbog toga se također ne može ispitati djeluju li tako naložene mjere kao sredstvo za odvratanje i pružaju li djelotvornu zaštitu u skladu s člankom 325. kako bi se osigurala pravilna naplata PDV-a i spriječila utaja u smislu članka 273. Direktive 2006/112.

- 21 Prema mišljenju suda pred kojim je pokrenut ovaj postupak nepravna sankcija, odnosno prisilna upravna mjera nije prikladna za postizanje tih temeljnih ciljeva jer ima dva aspekta i u biti nije represivna nego ograničavajuća, a samo u određenim slučajevima ima i represivnu svrhu.
- 22 Kako bi potkrijepio svoje stajalište, ovaj sud želi u postupovnom smislu pojasniti mehanizam i opseg preispitivanja koje se prema nacionalnom pravu provodi u pogledu naloga kojim je izrečena nepravna sankcija, odnosno prisilna upravna mjera.
- 23 Za razliku od postupka kojim se osporava prava sankcija, a koji je u cijelosti uređen pravilima kaznenog postupovnog prava, u kojem se dokazuju počinitelj i predmet kaznenog djela, subjektivni i objektivni elementi kaznenog djela, zakonitost vrste kazne i visina kazne, sudsko preispitivanje u slučaju osporavanja nepravne sankcije, to jest prisilne upravne mjere, obuhvaća sljedeće elemente. Je li nalog kojim se određuje prisilna upravna mjera donijelo nadležno tijelo? Je li donesen u obliku propisanom zakonom? Je li se postupak njegova donošenja poštovao na način kojim se ne ograničava tužiteljeva mogućnost da iznese sve svoje argumente i prikupi sve dokaze koje smatra relevantnima, bez ograničavanja njegova prava na obranu? Jesu li činjenični razlozi za donošenje pobijanog naloga stvarni i odgovaraju li navedenim pravnim razlozima za njegovo donošenje? Je li određena prisilna upravna mjera proporcionalna i opravdana s obzirom na svoju visinu? Ne ocjenjuju se elementi objektivnih i subjektivnih elemenata prekršaja.
- 24 Dodatno valja također napomenuti da sud prilikom preispitivanja određene nepravne sankcije, odnosno prisilne upravne mjere nema mogućnost skraćivanja ili produljenja njezina određenog trajanja. Ako sudsko vijeće smatra da je mjera neproporcionalna, može ju jedino ukinuti u cijelosti, ali ju ne može prilagoditi/individualizirati s obzirom na težinu prekršaja.
- 25 Nadalje, važno je napomenuti da se, čak i ako sud smatra da određena mjera sama po sebi pravična i proporcionalna, nalog može proglasiti ništavim, primjerice zato što nisu bili ispunjeni formalni uvjeti za njegovo donošenje iako su počinitelj i prekršaj bili utvrđeni.
- 26 Zbog toga sudsko vijeće, s jedne strane, smatra upitnim može li se takvo ukidanje određene prisilne upravne mjere ocijeniti kao oslobođenje u smislu članka 50. Povelje, čime bi se onemogućila provedba drugog postupka sankcioniranja u slučaju nepostojanja mehanizma usklađivanja nepravne sankcije, prisilne upravne mjere i propisanih novčanih kazni zbog kaznenog postupka provedenog nepravilno i bez poštovanje svih jamstava i standarda.
- 27 S druge strane, ovaj sud također dvoji o tome može li se određivanje te nepravne jedinstvene sankcije, odnosno prisilne upravne mjere, za više prekršaja protiv proračunske discipline na prethodno opisan način, bez primjene pojedinačnog pristupa na svako od 85 počinjenih prekršaja, smatrati prvom osuđujućom odlukom u smislu članka 50. Povelje ako se kazna za svaki pojedini prekršaj nije

pravilno individualizirala i ako se nisu poštovali svi utvrđeni standardi zaštite počinitelja u kaznenom postupku, na primjer zbog mogućnosti privremenog izvršenja prisilne upravne mjere, čime se izravno povređuje pretpostavka nedužnosti iz članka 48. stavka 1. Povelje.

- 28 U slučaju na koji se odnosi ovaj zahtjev za prethodnu odluku valja ocijeniti zakonitost postupka u kojem je počinitelju izrečena novčana kazna. S obzirom na njegov sporiji tijek od upravnog postupka određivanja nepravne sankcije, odnosno prisilne upravne mjere, riječ je o, kronološki gledajući, drugom postupku protiv trgovca. Stoga je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri predstavlja li prva nepravna sankcija, to jest prisilna upravna mjera „pečaćenje poslovnog prostora i zabrana pristupa tom prostoru u trajanju od 14 dana”, „osudu” u smislu Povelje, odnosno je li proveden kazneni postupak u širem smislu, je li određena mjera kaznene prirode i je li potonja određena za ista djela s činjeničnog stajališta. To ispitivanje prema svojoj prirodi predstavlja primjenu testa „Engel”, to jest algoritma koji je ESLJP utvrdio u predmetu Engel i drugi protiv Nizozemske, a koji je ustaljen u sudskoj praksi ESLJP-a te koji je Sud u potpunosti preuzeo i razvio u svojim presudama (Bonda, C-489/10, t. 37., Hans Åkerberg Fransson, C-617/10 i dr.).
- 29 U slučaju primjene navedenog testa sud koji je uputio zahtjev dvoji ponajprije o tome je li u prvom predmetu (u kojem je određena nepravna sankcija, odnosno prisilna upravna mjera) proveden postupak koji prema svojoj prirodi predstavlja kazneni postupak u širem smislu s obzirom na to da je ta mjera određena kao jedinstvena mjera za svih 85 utvrđenih prekršaja. Potonja nije individualne prirode, odnosno nije određena za određeni prekršaj među tih 85 prekršaja (kao, primjerice, u slučaju koji je Sud ispitao u predmetu C-97/21) i s pravnog stajališta ne predstavlja kumuliranje 85 pojedinačnih nepravih sankcija u obliku prisilnih upravnih mjera. Ako se ta nepravna sankcija, odnosno prisilna upravna mjera smatra sankcijom u smislu predmeta C-97/21, ona ne bi bila individualizirana u pogledu svakog pojedinačnog prekršaja koji je počinjen. Time bi se izravno povrijedilo načelo proporcionalnosti, utvrđeno člankom 49. stavkom 3. Povelje, prema kojem strogost kazne ne smije biti nerazmjerna kaznenom djelu, što je okolnost koju ni sud pred kojim je pokrenut ovaj postupak ni sâm počinitelj ne mogu ocijeniti u pogledu predmetne nepravne sankcije, odnosno prisilne upravne mjere, koja je određena za ukupno 85 prekršaja.
- 30 Naime, nacionalnim pravom uopće se ne predviđa postupovna mogućnost kumuliranja upravnih sankcija. Naprotiv, u skladu s člankom 18. ZANN-a, za svaki prekršaj izriče se posebna sankcija.
- 31 Konačno, ta nepravna sankcija, odnosno prisilna upravna mjera ne uvrštava se u određenu evidenciju izrečenih kazni niti se uzima u obzir prilikom ocjene ponovljenog ili sustavnog počinjenja djela, kao što je to slučaj s kaznama za kaznena djela ili novčanim kaznama izrečenima u prekršajnim postupcima poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku.

- 32 Sve izložene okolnosti predmetnog slučaja, promatrane u cjelini, mogu upućivati na to da u slučaju poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, u kojem je prisilna upravna mjera određena za ukupno 85 prekršaja, bez individualiziranja visine mjere određene za svaki pojedini prekršaji, zaštitna uloga prisilne upravne mjere, kojom se iznos neregistriranog i neobračunanog PDV-a ograničava na prvotna utvrđenja, ne samo da ima prednost pred njezinom represivnom prirodom, nego u praksi predstavlja jedini oblik prisilne upravne mjere u konkretno opisanom glavnom predmetu te da je njezina isključiva svrha smanjiti opseg štete prouzročene financijskim interesima Unije.
- 33 Sudsko vijeće pred kojim se vodi ovaj postupak smatra da su nacionalni sudovi nadležni u takvom slučaju i da bi trebali izvršavati svoju nadležnost kako bi ocijenili koji je oblik dvojake prirode mjere primijenjen u svakom pojedinačnom slučaju. Ta postupovna mogućnost u potpunosti je u skladu sa smjernicama koje je Sud pružio nacionalnim sudovima u presudi u predmetu C-617/10, Hans Åkerberg Fransson.
- 34 Taj sud ne dovodi u pitanje razmatranja navedena u presudi u predmetu C-97/21 u pogledu velikog stupnja težine nepravne sankcije, odnosno prisilne upravne mjere s obzirom na prekršaj za koji je izrečena u glavnom postupku na koji se odnosi presuda od 4. svibnja 2023. u predmetu C-97/21. Međutim, ako se odnosi na 85 pojedinačnih prekršaja povezanih s neregistriranjem prodaja i nenaplaćivanjem PDV-a, odnosno na dugotrajno i ustrajno ponašanje koje je prema utvrđenjima službenikâ trajalo najmanje mjesec dana, ta se mjera prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev ne čini tako pretjerano teškom i neproporcionalnom da bi se smatrala represivnom mjerom, nego se njome, kao što je to prethodno navedeno, smanjuje opseg štete koja je utvrđenim brojnim upravnim prekršajima prouzročena poreznim prihodima Europske unije.
- 35 Ako Sud prihvati navedeno stajalište i složi se s mišljenjem suda koji je uputio zahtjev prema kojem nepravna sankcija, koja je u obliku prisilne upravne mjere određena za svih 85 upravnih prekršaja, bez individualiziranja težine svakog pojedinačnog prekršaja i visina prisilne upravne mjere za svaki pojedinačni prekršaj, ne predstavlja „osudu” u širem smislu, valja s obzirom na načelo *ne bis in idem* smatrati da ne postoje postupovne prepreke za sud koji je uputio zahtjev da provede prekršajni postupak koji je pred njim pokrenut kao drugi po redu i da izrekne novčanu kaznu ako utvrdi da je društvo počinilo predmetni prekršaj.
- 36 U tom smislu sud koji je uputio zahtjev pita treba li članak 325. UFEU-a, članak 273. Direktive 2006/112/EZ i članak 50. Povelje tumačiti na način da se njima dopušta nacionalno zakonodavstvo kojim se omogućuje određivanje jedinstvene mjere („pečaćenje poslovnog prostora i zabrana pristupa tom prostoru”) zbog višestrukih povreda poreznih obveza ako je njezina isključiva svrha smanjiti štetne učinke, uključujući opseg štete prouzročene financijskim interesima Europske unije, ali ne i kazniti prekršitelja, pri čemu se tom mjerom ne ograničava mogućnost da se protiv potonjeg za svaku od tih povreda provede zaseban postupak represivne prirode u kojem se protiv poreznog obveznika treba izreći

kazna u obliku „novčane kazne”, i pri čemu je nacionalni sud dužan u svakom pojedinačnom slučaju ispitati i utvrditi koja je svrha određene jedinstvene nepravne sankcije, odnosno prisilne upravne mjere „pečaćenje poslovnog prostora i zabrana pristupa tom prostoru” – preventivno-ograničavajuća ili represivna.

- 37 Ako Sud u slučaju kao što je onaj u glavnom postupku odgovori potvrdno na to pitanje, ovaj sud mora meritorno ispitati upravno - prekršajni spor. U tom slučaju sudsko vijeće mora ispitati zakonitost sankcije koju je izreklo prekršajno tijelo (ako utvrdi da je prekršaj počinjen).
- 38 U obrazloženju presude od 4. svibnja 2023. u predmetu C-97/21 već je navedeno da je novčana kazna predviđena za predmetni prekršaj pretjerano stroga – t. 48. presude. Međutim, budući da je u predmetnom slučaju riječ o tome da nije registrirana prodaja u iznosu od 30,00 bugarskih leva i da, slijedom toga, PDV nije naplaćen u iznosu od 9 % prodajne vrijednosti, to jest u iznosu od 2,70 bugarskih leva, najmanji iznos novčane kazne koji je predviđen zakonom relevantan je za sudsko vijeće pred kojim se vodi ovaj postupak. U slučaju pravnih osoba, riječ je o iznosu od 500,00 bugarskih leva.
- 39 S jedne strane, valja napomenuti da je riječ o prekršaju koji je počinjen samo u obliku nečinjenja, odnosno „neizdavanjem računa blagajne”, što nije povezano s opsegom štete prouzročene financijskim interesima Europske unije. S druge strane, upravo iznos neobračunanog i nenaplaćenog PDV-a predstavlja jedno od ključnih polazišta za ocjenu strogosti kazne s obzirom na to da određuje iznos utajenog i nenaplaćenog PDV-a prilikom ispunjavanja obveze koja proizlazi iz članka 325. UFEU-a i članka 273. Direktive 2006/112, kojima se na nacionalnoj razini dopuštaju sva sredstva radi naplate PDV-a i ograničavanje štetnih učinaka svih nezakonitih aktivnosti koje ugrožavaju financijske interese Unije.
- 40 Osim prethodno navedenog valja podsjetiti na članak 18. ZANN-a, kojim se prekršajno tijelo obvezuje da za svaki prekršaj izrekne zasebnu kaznu, koja se izvršava odvojeno. To znači da se zakonom ne uzima u obzir ukupan učinak više sankcija koje se mogu izreći počinitelju. U tom smislu nije predviđen pravni institut poput „kumuliranja” kazni, kao što je to slučaj u kaznenom postupku.
- 41 U vezi s razmatranjima navedenim u prethodnom odlomku sudskom vijeću se s obzirom na članak 49. stavak 3. Povelje čini nerazmjerno predviđanje takvog pravnog instituta kumuliranja kazni u svrhu kaznenog progona kojim se sankcioniraju teže nezakonite radnje, odnosno kaznena djela, ali ne za povrede manjeg intenziteta, u vezi s kojima se vodi postupak predviđen ZANN-om, kao u predmetnom slučaju. Zbog toga postoji opasnost od izricanja neproporcionalne kazne u pogledu njezine prirode i visine, koja se određuje s obzirom na ozbiljnost štete prouzročene financijskim interesima Unije, a da se pritom ne može provesti potpuna i realistična ocjena strogosti kazne u odnosu na konkretan prekršaj. To je također u suprotnosti s člankom 47. stavkom 1. Povelje jer počinitelju nije dostupan djelotvoran pravni lijek kojim bi mogao ishoditi odgovarajuću sankciju za kumulativni negativni učinak svih 85 upravnih prekršaja.

- 42 Nepostojanje pravnog instituta navedenog u prethodnom odlomku kao mogućnosti individualiziranja novčanih kazni prekršajnim predmetima čini se još ozbiljnijim uzimajući također u obzir to da postupovna pravila ZANN-a ne omogućuju sudskom vijeću pred kojim se vodi ovaj predmet da odredi novčanu kaznu ispod minimuma predviđenog zakonom iako taj najmanji iznos istodobno nema zanemarivu nominalnu vrijednost. Zbog tih se okolnosti u konkretnom slučaju može izreći ukupno 85 novčanih kazni, svaka u iznosu od najmanje 500,00 bugarskih leva, čiji ukupan učinak kažnjavanja iznosi 42 500,00 bugarskih leva, što je iznos koji bi zasigurno više pridonio stečaju počinitelja, nego što bi na njega imao odvratajući i popravni učinak.
- 43 Sudsko vijeće smatra da se predviđena sankcija u iznosu od 500,00 bugarskih leva u okviru usporedne analize čini neproporcionalno visokom s obzirom na utajeni PDV, koji, kao što je to prethodno navedeno, iznosi 2,70 bugarskih leva. Prethodno navedeni ukupan iznos kazne za svih 85 prekršaja također se čini neproporcionalno visokim u odnosu na ukupan iznos neregistriranog PDV-a zbog svih 85 prekršaja, koji iznosi 268,02 bugarskih leva.
- 44 S druge strane, potpuno neizricanje represivnih sankcija određene vrste i razine zbog zanemarivosti svakog pojedinačnog prekršaja također ne doprinosi ostvarivanju učinaka ni izvršavanju zadaća koje su državama članicama nametnute člankom 325. UFEU-a i člankom 273. Direktive 2006/112, tim više što je u predmetnom slučaju riječ o dugotrajnoj i ustrajnoj nezakonitoj aktivnosti koja se dokazano svakodnevno nastavljala u trajanju od najmanje mjesec dana.
- 45 Zbog prethodno navedenih razloga sud koji je uputio zahtjev dvoji o tome je li nacionalni pravni poredak kojim se propisuje znatna donja granica kazne za prekršaje čiji su štetni učinci na financijske interese Unije stostruko manji od predviđene kazne, a kojim se ne omogućuje izricanje kazne ispod propisanog zakonskog minimuma ili jedinstvene kazne s gornjom granicom u pogledu vrste i visine sankcije za sve prekršaje koje je počinio trgovac prije nego što je potonji prvi put osuđen konačnom prekršajnom ili pravomoćnom sudskom odlukom, u suprotnosti s načelom proporcionalnosti u smislu članka 49. stavka 3. Povelje.
- 46 Ako bi, konačno, Sud zauzeo suprotno stajalište, prema kojem prisilna upravna mjera određena za svih 85 prekršaja predstavlja „osudu” u širem smislu, odnosno ako se ta prisilna upravna mjera smatra sankcijom u smislu presude u predmetu C-97/21, bez individualizacije u pogledu svakog pojedinačnog prekršaja koji je počinjen, sud koji je uputio zahtjev dvoji o tome je li to s obzirom na počinjene prekršaje izravno u suprotnosti s načelom proporcionalnosti kazne, koje je utvrđeno u članku 49. stavku 3. Povelje, u skladu s kojim strogost kazne ne smije biti nerazmjerna kaznenom djelu, što je okolnost koju ni sudsko vijeće pred kojim je pokrenut ovaj postupak ni sâm počinitelj ne mogu ocijeniti u pogledu neprave sankcije, odnosno prisilne upravne mjere, koja je određena za ukupno 85 prekršaja. S obzirom na nepostojanje mehanizma za obranu u pogledu svakog pojedinačnog prekršaja za koju je predviđena ta jedinstvena nepravna sankcija u obliku prisilne upravne mjere sudsko vijeće zaključuje da je članak 47. stavak 1.

Povelje također povrijeđen jer se u tako predviđenim postupcima ne jamči tužiteljevo pravo na djelotvoran pravni lijek i pravedno suđenje.

RADNI DOKUMENT