

**Sprawa C-605/23****Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

4 października 2023 r.

**Sąd odsyłający:**

Administratiwen syd Błagojewgrad (Bułgaria)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

21 września 2023 r.

**Strona skarżąca:**

„Ati-19” EOOD

**Strona przeciwna:**

Naczalnik na otdel „Operatiwni dejnosti” Sofija w glawna direkcija „Fiskalen kontrol” pri Centralno upravlenie na Nacionalna agencija za prichodite (naczelnik wydzialu „Dzialalnosc operacyjna” – miasto Sofia, w glownej dyrekcji „Kontroli podatkowej” przy centralnym zarzadzaniu narodowej agencji przychodow skarbowych i z tytulou skladek zabezpieczenia spolecznego)

**Przedmiot postępowania głównego**

Postępowanie główne wszczęto na podstawie skargi wniesionej przez spółkę „Ati-19” EOOD na wydany w dniu 30.8.2023 r. przez stronę przeciwną nakaz dotyczący nałożenia przymusowego środka administracyjnego. W nakazie tym nakazano „zapłombowanie” przez okres 14 dni zarządzanego przez spółkę „Ati-19” EOOD obiektu handlowego i nałożono „zakaz dostępu do niego”, na podstawie art. 186 ust. 1 pkt 1 lit. a) i art. 187 ust. 1 Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ustawy o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ZDDS”).

W toku postępowania głównego, w dniu 19.9.2023 r., spółka „Ati-19” EOOD złożyła do sądu wniosek na podstawie art. 166 ust. 2 APK, wnosząc o zawieszenie

przez sąd tymczasowego wykonania zaskarżonego nakazu z dnia 30.8.2023 r., które to tymczasowe wykonanie dopuścił postanowieniem organ wydający nakaz.

### **Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożono na podstawie art. 267 akapit pierwszy lit. b) TFUE.

### **Pytanie prejudycjalne**

Czy art. 47 akapit pierwszy Karty praw podstawowych Unii Europejskiej należy interpretować w ten sposób, że dopuszcza on uregulowanie krajowe dotyczące ochrony przed tymczasowym wykonaniem środków wprowadzonych przez ustawodawcę krajowego w celu zabezpieczenia interesu, o którym mowa w art. 273 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w ramach którego to uregulowania zakres kontroli sądu jest ograniczony do zaistnienia wyrządzonej szkody?

### **Przepisy i orzecznictwo Unii Europejskiej**

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej: art. 273;

Karta praw podstawowych Unii Europejskiej: art. 47 akapit pierwszy, art. 51 ust. 1 i 2, art. 52 ust. 1.

### **Przepisy prawa krajowego**

Tyrgowski zakon (ustawa – prawo handlowe, zwana dalej „TZ”);

Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ZDDS);

Naredba nr H-18 z dnia 13.12.2006 R. za registrirane i otcitane czrez fiskalni ustrojstwa na prodazbite w tyrgowskite obekti, iziskwanijata kym softuerite za uprawnienieto im i iziskwanija kym licata, koito izwyrshwat prodazbi czrez elektronen magazin (rozporzadzenie dotyczące rejestrowania i naliczania poprzez kasy fiskalne sprzedaży w obiektach handlowych, wymogów odnoszących się do programów komputerowych zarządzających nimi oraz wymogów odnoszących się do osób, które dokonują sprzedaży w sklepach elektronicznych);

Administratiwnoprosesualen kodeks (kodeks postępowania administracyjnego, zwany dalej „APK”).

### **Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania**

- 1 Strona skarżąca jest jednoosobową spółką z ograniczoną odpowiedzialnością o nazwie „Ati-19”.
- 2 W dniu 3.8.2023 r. inspektorzy skarbowi w główna direkcija „Fiskalen kontrol” pri Centralno upravljenje na Nacionalna agencija za prichodite przeprowadzili kontrolę w obiekcie handlowym znajdującym się w mieście Błagojewgrad, zarządzanym przez spółkę „Ati-19” EOOD.
- 3 W ramach kontroli w dniu 3.8.2023 r. dokonano kontrolnego zakupu towarów – żywności i napojów o łącznej wartości 14,80 lewów (BGN), za które zapłacił gotówką inspektor skarbowy. Za zapłatę w gotówce kwoty 14,80 BGN nie wydano paragonu fiskalnego z urządzenia fiskalnego, zarejestrowanego w administracji skarbowej, zainstalowanego i uruchomionego w obiekcie handlowym. Płatność została przyjęta przez pracownika obiektu handlowego.
- 4 Po wylegitymowaniu się przez inspektorów skarbowych, którzy dokonali zakupu kontrolnego, z urządzenia fiskalnego w obiekcie handlowym wydrukowano dobowe rozliczenie finansowe za dzień 3.8.2023 r., zgodnie z którym dzienny obrót ze sprzedaży dokonanej w obiekcie handlowym w tym dniu wyniósł 327,80 BGN. Ustalony rzeczywisty stan środków pieniężnych w kasie w obiekcie handlowym wynosił 573,55 BGN, co do którego sporządzono opis znajdujących się w kasie środków pieniężnych – załączony do protokołu przeprowadzonej w obiekcie kontroli.
- 5 Jako dowód wyników kontroli przeprowadzonej w dniu 3.8.2023 r. w obiekcie handlowym spółki sporządzono protokół nr 0127640 z dnia 3.8.2023 r.
- 6 W dniu 8.8.2023 r. sporządzono akt stwierdzający popełnienie naruszenia administracyjnego, na podstawie którego przeciwko spółce wszczęto postępowanie administracyjnokarne w trybie Zakon za administratiwnite naruszenija i nakazanja (ustawy o naruszeniach i karach administracyjnych, zwanej dalej „ZANN”) w związku z tym, że w dniu 3.8.2023 r. podczas zakupu kontrolnego, przez organ skarbowy w prowadzonym przez spółkę „Ati-19” EOOD obiekcie handlowym w mieście Błagojewgrad, żywności i napojów o łącznej wartości 14,80 BGN, za które zapłacono gotówką, nie wydano paragonu fiskalnego z urządzenia fiskalnego zainstalowanego i uruchomionego w obiekcie handlowym. Czyn ten jest naruszeniem administracyjnym określonym w art. 118 ust. 1 ZDDS.
- 7 Na podstawie aktu stwierdzającego popełnienie naruszenia administracyjnego wydano postanowienie o nałożeniu kary, w którym na podstawie art. 185 ust. 1 ZDDS na spółkę „Ati-19” EOOD nałożono karę pieniężną za popełnienie w dniu 3.8.2023 r. naruszenia administracyjnego, o którym mowa w art. 118 ust. 1 ZDDS.

- 8 W dniu 30.8.2023 r. strona przeciwna wydała, na podstawie art. 186 ust. 1 pkt 1 lit. a) i art. 187 ust. 1 ZDDS, zaskarżony w postępowaniu głównym nakaz dotyczący nałożenia przymusowego środka administracyjnego (zwany dalej „nakazem”), w którym nakazała „zaplombowanie” obiektu handlowego przez okres 14 dni i „zakazanie dostępu do niego”.
- 9 Nakaz ten został doręczony spółce za pośrednictwem jej przedstawiciela prawnego w dniu 6.9.2023 r., zaś przy jego doręczeniu określono datę zaplombowania obiektu handlowego na dzień 21.9.2023 r.
- 10 W dniu 14.9.2023 r. spółka złożyła skargę na ten nakaz przed Administratiwen syd (sąd administracyjny) w mieście Błagojewgrad, w której złożyła wniosek, na podstawie art. 60 APK, o uchylenie postanowienia o tymczasowym wykonaniu nakazu.
- 11 Postanowieniem z dnia 18.9.2023 r. sąd pozostawił wniosek o uchylenie postanowienia o tymczasowym wykonaniu nakazu bez rozpoznania ze względu na uchybienie terminowi, o którym mowa w art. 60 ust. 5 APK, do złożenia tego wniosku.
- 12 W dniu 19.9.2023 r. spółka złożyła do sądu wniosek, na podstawie art. 166 ust. 2 APK, o zawieszenie tymczasowego wykonania nakazu z dnia 30.8.2023 r. – będący przedmiotem rozpoznania w niniejszym postępowaniu.

### **Zasadnicze argumenty stron w postępowaniu głównym**

- 13 Strona skarżąca powołuje się na brak uzasadnienia i przesłanek prawnych dopuszczenia tymczasowego wykonania nakazu z dnia 30.8.2023 r. Podnosi, że zaplombowanie prowadzonego przez nią obiektu handlowego wyrządziłoby jej działalności znaczną szkodę majątkową i że naruszenie, o którym mowa w art. 118 ust. 1 ZDDS, jest jedynym naruszeniem w ramach działalności spółki.
- 14 Strona przeciwna nie przedstawiła stanowiska.

### **Zwięzłe uzasadnienie odesłania prejudycjalnego**

- 15 Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost reguluje opodatkowanie podatkiem od towarów i usług każdej podlegającej opodatkowaniu odpłatnej dostawy towarów lub odpłatnego świadczenia usług. Za nieprzestrzeganie obowiązków wynikających z ustawy przez podatników w ZDDS przewidziano zastosowanie przymusowych środków administracyjnych i nałożenie kar administracyjnych.
- 16 W ZDDS przewidziano w szczególności kumulowanie różnych środków przy sankcjonowaniu tego samego czynu.
- 17 Niewykonanie obowiązku wynikającego z art. 118 ust. 1 ZDDS przez osoby prawne i osoby prowadzące jednoosobową działalność gospodarczą będące

podatnikami, dotyczącego rejestrowania i rozliczania każdej sprzedaży dokonanej w obiekcie handlowym poprzez wydanie paragonu fiskalnego z urządzenia fiskalnego (bonu fiskalnego) lub poprzez wydanie paragonu kasowego ze zintegrowanego zautomatyzowanego systemu zarządzania działalnością handlową (bonu systemowego) – niezależnie od tego, czy wymagany jest inny dokument podatkowy – zostało uznane za naruszenie administracyjne, o którym mowa w art. 118 ust. 1 ZDDS.

- 18 Naruszenie administracyjne, o którym mowa w art. 118 ust. 1 ZDDS, jest zagrożone karą pieniężną nakładaną w trybie administracyjnym przez organ skarbowy Nacjonalna agencija za prichodite (narodowej agencji przychodów skarbowych i z tytułu składek zabezpieczenia społecznego), przy czym za to samo naruszenie w ustawie (ZDDS) przewidziano również zastosowanie przymusowego środka administracyjnego, o którym mowa w art. 186 ust. 1 pkt 1 lit. a) ZDDS – a mianowicie „zaplombowanie obiektu” przez okres do 30 dni. Przy zaplombowaniu obiektu handlowego zakazuje się również dostępu do niego, zgodnie z art. 187 ust. 1 ZDDS.
- 19 Obydwa środki, „zaplombowanie” i „kara pieniężna”, mają charakter karnoprawny, a ich jednoczesne nałożenie za ten sam czyn popełniony przez tego samego przedsiębiorcę, po przeprowadzeniu odrębnych i niezależnych postępowań, które podlegają zaskarżeniu przed różnymi sądami – w zakresie, w jakim krajowe ramy prawne nie zapewniają koordynacji postępowań pozwalającej na zmniejszenie do tego, co ściśle konieczne, dodatkowego obciążenia, jakie pociąga za sobą kumulacja owych środków, i nie pozwalają na zagwarantowanie, że surowość wszystkich nałożonych sankcji będzie odpowiadać wadze danego naruszenia – stanowi niedopuszczalne ograniczenie prawa, o którym mowa w art. 50 karty (sentencja wyroku z dnia 4 maja 2023 r. w sprawie MV-98, C-97/21, ECLI:EU:C:2023:371).
- 20 Środek polegający na „zaplombowaniu” stosuje się przy wydaniu nakazu przez organ skarbowy lub upoważnionego przez niego urzędnika w postępowaniu o charakterze administracyjnym. Nakaz ten ma cechy indywidualnego aktu administracyjnego.
- 21 Co do zasady skarga na indywidualny akt administracyjny ma skutek zawieszający – wstrzymuje wykonanie aktu do czasu ostatecznego rozstrzygnięcia sporu dotyczącego jego zgodności z prawem. Wyjątkiem od tej zasady są przypadki dopuszczonego przez ustawę tymczasowego wykonania aktu oraz przypadki, w których organ wydający ten akt wydał postanowienie o jego tymczasowym wykonaniu.
- 22 Nakaz dotyczący zastosowania środka w postaci „zaplombowania”, o którym mowa w art. 186 ust. 1 ZDDS, nie podlega tymczasowemu wykonaniu – przed jego uprawomocnieniem się, w którym to przypadku stanowi on tytuł egzekucyjny z mocy prawa. Ustawodawca upoważnił jednak organ skarbowy do

wydania postanowienia o tymczasowym wykonaniu nakazu w trybie i na warunkach określonych w ustawie. Sytuacja taka zaistniała w niniejszej sprawie.

- 23 Wydając nakaz z dnia 30.8.2023 r. dotyczący „zaplombowania” prowadzonego przez spółkę „Ati-19” EOOD obiektu handlowego, organ skarbowy dopuścił jego tymczasowe wykonanie poprzez zawarcie w jego treści postanowienia o tymczasowym wykonaniu.
- 24 W potwierdzeniu doręczenia nakazu wskazano datę zaplombowania obiektu handlowego – 21.9.2023 r., która poprzedza uprawomocnienie się nakazu, ponieważ spółka wykonała przysługujące jej prawo do zaskarżenia nakazu poprzez wniesienie skargi do sądu. W uzasadnieniu organ nie wskazał jednoznacznie, że nakaz zostanie wykonany poprzez zaplombowanie obiektu handlowego po upływie terminu na zaskarżenie nakazu lub, w przypadku wniesienia skargi – po wydaniu przez sąd ostatecznego orzeczenia w sprawie skargi. Ponadto wyznaczył jednak termin na usunięcie towarów z obiektu i przyległych do niego magazynów, licząc od dnia doręczenia nakazu. W istocie poprzez wyznaczenie daty zaplombowania obiektu na dzień 21.9.2023 r., w kontekście toczącego się postępowania sądowego, organ skarbowy zarządził tymczasowe wykonanie nakazu, co skutkuje powstaniem interesu prawnego spółki we wniesieniu do sądu wniosku w trybie art. 166 ust. 2 APK (zawieszenie tymczasowego wykonania).
- 25 Tymczasowe wykonanie, dopuszczone postanowieniem, stanowi odstępstwo od zasady wykonywania aktów administracyjnych po ich uprawomocnieniu się, a także uchyla zakaz ich wykonywania do chwili upływu terminu ich zaskarżenia w trybie administracyjnym lub sądowym, odpowiednio – w przypadku wniesienia skargi lub sprzeciwu – do chwili rozstrzygnięcia sporu przez właściwy nadrzędny organ administracji lub sąd. Celem tymczasowego wykonania nakazu jest ochrona życia lub zdrowia obywateli, ochrona szczególnie ważnych interesów publicznych lub społecznych, zapewnienie prawidłowego przeprowadzenia postępowania egzekucyjnego lub ochrona szczególnie ważnego interesu strony postępowania w sprawie wydania indywidualnego aktu administracyjnego (art. 60 ust. 1 APK).
- 26 Istnieją dwa sposoby obrony przed tymczasowym wykonaniem indywidualnych aktów administracyjnych – zaskarżenie postanowienia dopuszczającego do tymczasowego wykonania wraz z wnioskiem o uchylenie tego postanowienia przez sąd oraz wniosek o zawieszenie tymczasowego wykonania po uprawomocnieniu się postanowienia. W tym drugim przypadku wniosek o zawieszenie tymczasowego wykonania nakazu jest dopuszczalny w każdym stanie sprawy wszczętej w przedmiocie jego zaskarżenia.
- 27 Zawarte w nakazie zaskarżonym w postępowaniu głównym postanowienie dotyczące wykonania nakazu poprzez zaplombowanie obiektu handlowego w dniu 21 września 2023 r. uprawomocniło się. Zgodnie z art. 60 ust. 5 APK postanowienie to można zaskarżyć w terminie 3 dni od dnia jego doręczenia, natomiast w niniejszej sprawie nakaz doręczono spółce za pośrednictwem jej

przedstawiciela prawnego w dniu 6.9.2023 r., zaś skarga na niego wraz z wnioskiem, w trybie art. 60 ust. 5 APK, o uchylenie postanowienia została wniesiona w dniu 14.9.2023 r. Jako przedstawiony po terminie, wniosek ten został pozostawiony bez rozpatrzenia postanowieniem sądu z dnia 18.9.2023 r.

- 28 Po uprawomocnieniu się postanowienia o zaplombowaniu obiektu w dniu 21.9.2023 r. obrona przed egzekucją – w trakcie trwania postępowania sądowego dotyczącego zaskarżenia samego nakazu – jest możliwa wyłącznie w trybie i na warunkach określonych w art. 166 ust. 2–3 APK (zawieszenie tymczasowego wykonania).
- 29 Skarga na nakaz została złożona w terminie i pochodzi od spółki prowadzącej obiekt handlowy – spółki uprawnionej, wobec czego wniosek z dnia 19.9.2023 r. na podstawie art. 166 ust. 2–3 APK również jest dopuszczalny i sąd powinien orzec w tym przedmiocie.
- 30 To właśnie zakres kontroli sądowej na podstawie art. 166 ust. 2 APK rodzi pytanie dotyczące jej skuteczności w świetle art. 47 akapit pierwszy karty.
- 31 Niewątpliwie postanowienie dotyczące zaplombowania obiektu w dniu 21.9.2023 r. opiera się na przepisach ustawy. Artykuł 188 ust. 1 ZDDS umożliwia organowi skarbowemu dopuszczenie tymczasowego wykonania nakazu. Pytanie brzmi, czy ochrona sądowa przed tym wykonaniem – przed wydaniem przez sąd orzeczenia w przedmiocie zgodności z prawem samego nakazu zaplombowania obiektu – stwarza wystarczające gwarancje ochrony przed arbitralną i nieproporcjonalną ingerencją w sferę działalności spółki.
- 32 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej „[...] ochrona przed arbitralną lub nieproporcjonalną ingerencją organów publicznych w sferę prywatną osób fizycznych lub prawnych jest ogólną zasadą prawa Unii” (wyroki: z dnia 21 września 1989 r., Hoechst/Komisja, 46/87 i 227/88, EU:C:1989:337, pkt 19; z dnia 22 października 2002 r., Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, pkt 27).
- 33 W postępowaniu prowadzonym na podstawie art. 166 ust. 2–3 APK, a także w postępowaniu prowadzonym na podstawie art. 60 ust. 5 APK okoliczności faktyczne związane z naruszeniem określonym w art. 118 ust. 1 ZDDS uznano za ustalone na podstawie protokołu sporządzonego z wyników kontroli przeprowadzonej w obiekcie handlowym przez organy skarbowe oraz aktu stwierdzającego popełnienie naruszenia administracyjnego.
- 34 Protokół sporządzony w określonym trybie i w określonej formie przez organ skarbowy lub urzędnika w ramach wykonywania jego uprawnień stanowi dowód dokonanych przez niego i przed nim czynności i oświadczeń oraz stwierdzonych faktów i okoliczności.
- 35 W orzecznictwie dotyczącym zaskarżenia nakazu, takiego jak zaskarżony w postępowaniu głównym przed tutejszym sądem, wydany akt stwierdzający

popęlnienie naruszenia administracyjnego, o którym mowa w art. 118 ust. 1 ZDDS, jest uznawany za „oficjalny dokument urzędowy o materialnej mocy dowodowej” co do faktów związanych z naruszeniem, który skutkuje odwróceniem ciężaru dowodu. Zgodnie z orzecznictwem akt stwierdzający popęlnienie naruszenia administracyjnego ma materialną moc dowodową, w związku z czym skutkuje odwróceniem ciężaru dowodu – dopóki nie zostanie wykazane coś przeciwnego, domniemywa się, że fakty, które są przedmiotem stwierdzeń dokonanych w tym akcie, zaistniały w sposób wskazany w tym akcie.

- 36 Kontrola sądowa w postępowaniu prowadzonym na podstawie art. 166 ust. 2 i 3 APK nie obejmuje przesłanek wydania nakazu „zaplombowania” obiektu handlowego na podstawie art. 186 ust. 1 pkt 1 lit. a) ZDDS – sąd nie przeprowadza „badania” okoliczności faktycznych, które posłużyły za podstawę wydania nakazu. Zgodnie z orzecznictwem, chociaż przepis art. 166 ust. 2 APK „[...] ma znaczenie dla zabezpieczenia prawa do zaskarżenia [...]”, sąd nie przeprowadza oceny prawdopodobnej zasadności lub braku zasadności zaskarżenia samego nakazu na podstawach określonych w art. 146 APK. Ochrona określona w art. 166 ust. 2 APK może być oparta jedynie na „poważnej lub trudnej do naprawienia szkodzie”, która wynikłaby dla adresata nakazu z jego tymczasowego wykonania.
- 37 Przeglądowi nie podlegają również warunki wydania postanowienia o tymczasowym wykonaniu na podstawie art. 188 ust. 1 ZDDS, zgodnie z warunkami określonymi w art. 60 ust. 1 APK, w szczególności w ramach ochrony „ważnego interesu publicznego” – interesu fiskalnego państwa. Zakresem kontroli nie są również objęte naruszenia proceduralne przy wydaniu postanowienia. Po upływie terminu na złożenie wniosku do sądu o uchylenie postanowienia uznaje się to postanowienie za wydane zgodnie z prawem.
- 38 Zakres kontroli sądu na podstawie art. 60 ust. 5–7 APK, dotyczącej postanowienia o tymczasowym wykonaniu nakazu na podstawie art. 188 ust. 1 ZDDS, nie różni się zasadniczo od zakresu kontroli przeprowadzanej na podstawie art. 166 ust. 2 APK. Jeżeli występują różnice, polegają one na szerszym zakresie kontroli sądowej na podstawie art. 60 ust. 5 APK, w ramach której sąd może skontrolować dokonaną przez organ ocenę istnienia przesłanek określonych w art. 60 ust. 1 APK (wydanie postanowienia o tymczasowym wykonaniu). Przepis art. 188 ust. 1 ZDDS nie jest jednak interpretowany i stosowany w sposób jednoznaczny.
- 39 W niektórych przypadkach art. 188 ZDDS jest interpretowany jako domniemanie ochrony „ważnego interesu publicznego”. W swoim postanowieniu Wyrchowen administratiwen syd (najwyższy sąd administracyjny) wskazał, że „[...] Ustawa przewidująca tymczasowe wykonanie ma na celu ochronę odpowiednich ważnych interesów publicznych lub społecznych lub zapobieżenie innym skutkom w zakresie stosowania do przypadków wyliczonych w ogólnym przepisie art. 60 APK, to jest w przypadkach dopuszczenia tymczasowego wykonania na mocy ustawy, ocena jego konieczności jest dokonywana przez ustawodawcę” i nie podlega kontroli.



- 40 W innych przypadkach sąd orzekł, że przepis art. 188 ZDDS nie ustanawia domniemania istnienia „ważnego interesu publicznego”, który wymagałby tymczasowego wykonania nakazu takiego jak rozpatrywany w postępowaniu głównym. Na przykład w postanowieniu z dnia 3.10.2019 r. Wyrchowen administratiwen syd wskazał, że „[...] tymczasowe wykonanie [...] nie wynika z mocy prawa, lecz jest konsekwencją oświadczenia woli organu administracji, to jest ustawa nie ustanawia domniemania istnienia przesłanek określonych w art. 60 ust. 1 APK, wyłącznie dlatego że popełniono naruszenie administracyjne”. Z tego względu „[...] istnienie szczególnie ważnego interesu publicznego oraz ryzyko wystąpienia poważnej lub trudnej do naprawienia szkody powinny być uzasadnione przez organ w odniesieniu do każdego konkretnego wypadku i to na tym organie spoczywa ciężar dowodu związany z wykazaniem faktów, na których się opiera”.
- 41 W związku z ustawowym brzmieniem art. 188 ust. 1 ZDDS – rozpatrywanego niekiedy jako domniemanie istnienia ważnego interesu publicznego w tymczasowym wykonaniu nałożonego środka w postaci „zaplombowania” – również zakres ochrony przed postanowieniem na podstawie art. 60 ust. 1 APK jest zawężony i ograniczony do „poważnej lub trudnej do naprawienia szkody” dla adresata, podobnie jak zakres kontroli sądu na podstawie art. 166 ust. 2 APK. Różnica między postępowaniem prowadzonym na podstawie art. 60 ust. 5 APK a postępowaniem prowadzonym na podstawie art. 166 ust. 2–3 APK jest związana z ich konsekwencjami. Uchylenie postanowienia „przywraca” stan poprzedni (art. 60 ust. 7 zdanie drugie), a zawieszenie wykonania jest związane z zakazem jego dalszej zmiany (art. 166 ust. 2 APK) – do czasu uprawomocnienia się orzeczenia w przedmiocie skargi na nakaz. W związku z tym postępowanie na podstawie art. 60 ust. 5–7 APK nie zapewnia skuteczniejszej ochrony.
- 42 Postępowanie przewidziane w art. 166 ust. 2–3 APK jest prowadzone na posiedzeniu niejawnym, na podstawie dokumentów, i nie umożliwia sądowi zbadania, czy tymczasowe wykonanie nieprawomocnego nakazu ma na celu ochronę ważnego interesu publicznego – jako środek przeciwko nieuzasadnionemu wykonaniu, przed wydaniem przez sąd ostatecznego rozstrzygnięcia w przedmiocie jego zgodności z prawem. Nie jest wykluczone, że w tej sytuacji skutki prawne nakazu określonego w art. 186 ust. 1 pkt 1 lit. a) ZDDS, co do którego dopuszczono tymczasowe wykonanie, zrealizują się – a następnie nakaz ten zostanie uchylony przez sąd jako niezgodny z prawem. W związku z tym ograniczony zakres kontroli sądowej na podstawie art. 166 ust. 2 APK budzi wątpliwości co do skuteczności środka mającego na celu ochronę przed tymczasowym wykonaniem nieprawomocnego aktu administracyjnego.
- 43 Prawo do skutecznych krajowych środków prawnych w rozumieniu art. 47 karty, interpretowanego w świetle orzecznictwa ETPC dotyczącego art. 6 ust. 1 EKPC, wymaga, aby organ wezwany do kontroli aktów administracyjnych zapewnił „wystarczającą kontrolę” w postępowaniu (ETPC, wyrok z dnia 21 czerwca 2016 r., Al-Dulimi i Montana Management Ing. przeciwko Szwajcarii, skarga nr 5809/08, ECLI:CE:ECHR:2016:0621JUD000580908, § 130).

- 44 Jak wskazała Komisja Europejska w uwagach na piśmie przedstawionych w sprawie MV-98, C-97/21 (EU:C:2023:371), kontrola jest „wystarczająca”, jeżeli sąd jest uprawniony do „[...] zmiany pod każdym względem, faktycznym i prawnym, przyjętego aktu. W związku z tym kontrola sądu nie może ograniczać się do badania »proceduralnej« zgodności z prawem aktu administracyjnego” (pkt 7 uwag na piśmie). Nawet po uprawomocnieniu się postanowienia, o którym mowa w art. 60 ust. 1 APK, skarżący powinien mieć możliwość „[...] przeprowadzenia określonej weryfikacji zarówno faktów, jak i procedury, w ramach której dokonano ustaleń faktycznych” (ETPC, wyrok z dnia 20 października 2015 r. w sprawie Fazia Ali przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, skarga nr 40378/10, ECLI:CE:ECHR:2015:1020JUD004037810, §§ 83, 84).
- 45 W związku z powyższym – dla celów wydania przez sąd rozstrzygnięcia w przedmiocie wniosku spółki z dnia 19.9.2023 r. o zawieszenie tymczasowego wykonania nakazu z dnia 30.8.2023 r., dopuszczonego prawomocnym postanowieniem organu skarbowego – konieczne jest dokonanie przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wykładni, czy postępowanie takie jak postępowanie prowadzone na podstawie art. 166 ust. 2–3 APK, które wyklucza badanie faktów i ogranicza zakres kontroli sądu wyłącznie do istnienia wyrządzonej szkody, jest skutecznym środkiem ochrony prawnej w świetle art. 47 karty.