

**Sprawa C-733/23****Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

1 grudnia 2023 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Administratiwen syd Burgas (Bułgaria)

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

21 listopada 2023 r.

**Strona skarżąca:**

„Beach and bar management” EOOD

**Strona przeciwna:**

Naczelnik na oddział „Operatiwni dejnosti Burgas (szef wydziału „Działalność operacyjna” w mieście Burgas)

**Przedmiot postępowania głównego**

Postępowanie kasacyjne w przedmiocie skargi wniesionej przez spółkę „Beach and bar management” EOOD na orzeczenie Rajonen syd Burgas (sądu rejonowego w Burgas) utrzymujące w mocy wydane przez stronę przeciwną postanowienie o nałożeniu na stronę skarżącą kary pieniężnej za naruszenie podatkowe.

Zgodność kumulacji przymusowych środków administracyjnych i kar pieniężnych nałożonych za to samo naruszenie na tę samą osobę w ramach różnych postępowań z art. 50 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą”).

Zgodność administracyjnej „kary pieniężnej” z wysokim dolnym progiem – bez przewidzenia możliwości proceduralnej określenia przez sąd kary w niższej wysokości lub kary łagodniejszego rodzaju – z art. 49 ust. 3 karty.

Zgodność nałożenia jednego ogólnego przymusowego środka administracyjnego za liczne naruszenia, a także zezwolenia na jego tymczasowe wykonanie przed jego uprawomocnieniem się, bez przewidzenia możliwości proceduralnej kontroli jego proporcjonalności do wagi każdego odrębnego naruszenia administracyjnego, zarówno przez sąd, jak i przez samego sprawcę, z postanowieniami art. 47 akapit pierwszy i art. 49 ust. 3 karty.

### **Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego**

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

### **Pytania prejudycjalne**

- 1) Czy art. 325 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, art. 273 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz art. 50 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej należy interpretować w ten sposób, że dopuszczają one przepis krajowy, zgodnie z którym za liczne naruszenia zobowiązań podatkowych można nałożyć jeden ogólny środek polegający na „zapłombowaniu lokalu handlowego i zakazie dostępu do niego”, jeżeli celem tego środka jest jedynie ograniczenie negatywnego skutku naruszenia, w tym wysokości szkód wyrządzonych interesom finansowym Unii Europejskiej, lecz nie ukaranie sprawcy, przy czym środek ten nie ogranicza możliwości prowadzenia przeciwko sprawcy odrębnych niezależnych postępowań karnych w odniesieniu do każdego z tych naruszeń zobowiązań podatkowych, w ramach których na podatnika nakłada się środek w postaci kary pieniężnej, przy czym obowiązkiem sądu krajowego jest weryfikacja i określenie w każdym konkretnym wypadku, który z dwóch celów jest realizowany przez nałożony wcześniej ogólny przymusowy środek administracyjny polegający na „zapłombowaniu lokalu handlowego i zakazie dostępu do niego” – cel ochronno-ograniczający czy też cel karny?
- 2) Czy art. 325 TFUE, art. 273 dyrektywy 2006/112/WE i art. 49 ust. 3 karty należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie systemowi kar takiemu jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, w ramach którego – niezależnie od charakteru i wagi naruszeń – przewidziano wysoką dolną granicę kary pieniężnej, bez przewidzenia możliwości nałożenia kary niższej niż kara minimalna przewidziana w ustawie lub zastąpienia jej łagodniejszą karą?
- 3) Czy art. 325 TFUE, art. 273 dyrektywy 2006/112/WE, art. 47 akapit pierwszy, art. 48 ust. 1 i art. 49 ust. 3 karty należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisowi krajowemu, zgodnie z którym za liczne naruszenia zobowiązań podatkowych można nałożyć, a także wykonać tymczasowo – przed jego uprawomocnieniem się, jeden

ogólny środek polegający na „zaplombowaniu lokalu handlowego i zakazie dostępu do niego”, bez umożliwienia sądowi i samemu sprawcy dokonania oceny proporcjonalności tego środka w stosunku do wagi każdego odrębnego naruszenia administracyjnego?

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

Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej: art. 325 ust. 1 i 2;

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. 49 ust. 3, art. 50;

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 4 maja 2023 r. w sprawie C-97/21, ECLI:EU:C:2023:371.

### **Przepisy prawa krajowego**

Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ustawa o podatku od wartości dodanej, zwana dalej „ZDDS”);

NAREDBA № N-18 ot 13.12.2006 g. za registrirane i otczitane czrez fiskalni ustrojstwa na prodazbite w tyrgowskite obekti, iziskwanijata kym softuerite za uprawnienieto im i iziskwanija kym licata, koito izwyrszwat prodazbi czrez elektronen magazin (rozporządzenie nr N-18 z 13.12.2006 R. w sprawie rejestrowania i zgłaszania za pośrednictwem kas fiskalnych sprzedaży w lokalach handlowych, wymogów dotyczących oprogramowania do zarządzania oraz wymogów dotyczących podmiotów dokonujących sprzedaży za pośrednictwem sklepu internetowego, zwane dalej „rozporządzeniem nr N-18”);

Zakon za administratiwnite naruszenija i nakazanija (ustawa o naruszeniach i karach administracyjnych, zwana dalej „ZANN”);

Danyczno-osiguriteln procesualen kodeks (kodeks postępowania w sprawach podatkowych i zabezpieczenia społecznego, zwany dalej „DOPK”).

### **Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i postępowania**

- 1 Strona skarżąca jest osobą prawną, która prowadzi lokal handlowy – bar i restaurację.
- 2 W dniu 4.8.2022 R., o godz. 15:15, inspektorzy ds. przychodów w dyrekcji generalnej „Fiskalen kontrol” (kontrola podatkowa) przeprowadzili kontrolę w lokalu handlowym strony skarżącej. Z przeprowadzonej kontroli sporządzono

protokół kontroli, w której toku ustalono istnienie dwóch terminali płatniczych w lokalu, a także 85 wydruków z terminalu płatniczego dotyczących zaakceptowanych płatności dokonanych kartami debetowymi i kredytowymi za okres od dnia 25.6.2022 R. do dnia 26.7.2022 R. na łączną kwotę 2978 BGN. W odniesieniu do tych 85 płatności stwierdzono, że nie wydano paragonów fiskalnych ze znajdujących się w lokalu kas fiskalnych.

- 3 Organ administracyjny wskazał, że poprzez stwierdzone zaniechania, jakich dopuszczono się w okresie od dnia 25.6.2022 R. do dnia 26.7.2022 R., polegające na niewydawaniu paragonów fiskalnych przy 85 sprzedażach, popełniono 85 naruszeń art. 118 ust. 1 ZDDS w związku z art. 25 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia nr N-18. W przepisie tym nałożono na każdy podmiot gospodarczy obowiązek rejestrowania i składania sprawozdań w odniesieniu do każdej sprzedaży dokonanej w lokalu handlowym poprzez wydanie paragonu fiskalnego z kasy fiskalnej.
- 4 Organ administracji wydał decyzję z dnia 12.8.2022 R., w której zastosował przymusowy środek administracyjny polegający na „zaplombowaniu lokalu handlowego” przez okres 14 dni i „zakazie dostępu do niego” w tym samym okresie. W decyzji o zastosowaniu przymusowego środka administracyjnego organ administracji zezwolił na jego tymczasowe wykonanie w drodze wyraźnego nakazu.
- 5 Decyzja o zastosowaniu przymusowego środka administracyjnego z dnia 12.8.2022 R., a także wydany przez organ administracji nakaz dopuszczający jego tymczasowe wykonanie, zostały zaskarżone przed Administratiwen syd Burgas w ramach dwóch odrębnych postępowań, a wniesione skargi oddalono.
- 6 Orzeczenia sądu wydane we wspomnianych dwóch sporach w momencie rozpatrywania sprawy w postępowaniu głównym są już prawomocne, zaś orzeczony środek polegający na „zaplombowaniu lokalu handlowego i zakazie dostępu do niego” przez okres 14 dni został wykonany.
- 7 Na podstawie wydanych 85 aktów stwierdzających popełnienie naruszenia administracyjnego organ nakładający karę wydał w sumie 85 postanowień o nałożeniu kary, w tym również postanowienie o nałożeniu kary rozpatrywane w niniejszej sprawie, uznając okoliczności faktyczne za wykazane. W odniesieniu do każdego z 85 naruszeń popełnionych przez spółkę „Beach and bar management” nałożono karę majątkową w minimalnej kwocie 500,00 BGN przewidzianej w przepisie karnym. Tym samym łączna kwota kar za wszystkie 85 naruszeń wynosi 42 500,00 BGN. Całkowita kwota VAT, którego nie zarejestrowano w drodze wystawienia paragonów fiskalnych w odniesieniu do wszystkich 85 płatności za pośrednictwem terminali płatniczych, wynosi 268,02 BGN.
- 8 Wszystkie – łącznie 85 – postanowienia o nałożeniu kary zostały zaskarżone przed Rajonen syd Burgas (sądem rejonowym w Burgas). Wszczęto 85 spraw,

w których Rajonen syd Burgas (sąd rejonowy w Burgas) utrzymał w mocy każde z zaskarżonych postanowień o nałożeniu kary. Obecnie wszystkie – 85 – orzeczenia wydane przez Rajonen syd Burgas są zaskarżone przed Administratiwen syd Burgas, postępowania nadal się toczą, lecz zostały zawieszono ze względu na skierowane odesłanie prejudycjalne.

- 9 W niniejszej sprawie (lecz to samo dotyczy wszystkich pozostałych 84 spraw) sąd pierwszej instancji uznał, że okoliczności faktyczne są wykazane, i ocenił, że organ administracji nakładający karę prawidłowo zastosował prawo, uznając naruszenie za popełnione przez spółkę. Stwierdził, że wymierzona kara została określona w minimalnej wysokości dozwolonej przez ustawę, i utrzymał w całości w mocy postanowienie o nałożeniu kary. Orzeczenie to zapadło przed wydaniem przez Trybunał Sprawiedliwości wyroku z dnia 4 maja 2023 r. w sprawie C-97/21. Sąd nie uwzględnił w uzasadnieniu orzeczenia okoliczności, że na mocy decyzji z dnia 12.8.2022 R. i nakazu jej tymczasowego wykonania wykonano przymusowy środek administracyjny (zwany dalej „PAM”) polegający na „zapłombowaniu lokalu handlowego i zakazie dostępu do niego” przez okres 14 dni, nałożony za wszystkie 85 naruszeń, ani nie zbadał i nie uwzględnił skutku prawnego tego wykonanego PAM w ramach niniejszego, drugiego z kolei postępowania, mającego za przedmiot kontrolę nałożonej kary pieniężnej w wysokości 500,00 BGN.

### **Zwięzłe uzasadnienie odesłania prejudycjalnego**

- 10 Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost reguluje opodatkowanie podatkiem od wartości dodanej każdej odpłatnej dostawy towarów lub każdego odpłatnego świadczenia usług. W ustawie przewidziano dwa rodzaje środków dotyczących niewykonania obowiązków podatkowych wynikających z ZDDS. Po pierwsze, stosowanie przymusowych środków administracyjnych, i, po drugie, nakładanie kar administracyjnych (w niniejszej sprawie – kary pieniężnej). Zgodnie z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości wydanym w sprawie C-97/21 przymusowe środki administracyjne uznano za środki o charakterze kary (nazywane dla celów tego odesłania prejudycjalnego „karą niemajątkową”).
- 11 Różne przepisy proceduralne mają zastosowanie do nakładania, zaskarżania i wykonania tych dwóch rodzajów środków. Przepisy związane z nałożeniem kary pieniężnej są zgodne z logiką i zasadami postępowania karnego. Nałożenie tak zwanej kary niemajątkowej jest dokonywane w trybie administracyjnym, (a na warunkach subsydiarności) – również w trybie postępowania cywilnego.
- 12 Skład orzekający zapoznał się i zgadza się z wywodami prawnymi Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej zawartymi w wyroku z dnia 4 maja 2023 r. w sprawie C-97/21, w szczególności w pkt 49 i 63.
- 13 Niniejsza sprawa opiera się na tej samej podstawie prawnej, lecz pod względem faktycznym różni się od wspomnianej sprawy w taki sposób, że wzbudza wątpliwości składu orzekającego, czy należy traktować te dwa przypadki

identycznie z punktu widzenia stosowania prawa Unii w sposób wskazany w wyroku z dnia 4 maja 2023 r. w sprawie C-97/21.

- 14 Jeśli chodzi o stan faktyczny, zasadnicza różnica polega na tym, że strona skarżąca w postępowaniu głównym, w którym Trybunał Sprawiedliwości wydał wyrok z dnia 4 maja 2023 r. w sprawie C-97/21, kwestionowała nałożenie dwóch środków (uznanych przez TSUE za kary) za jedno naruszenie: 1. kary niemajątkowej – PAM polegającego na „zaplombowaniu lokalu handlowego i zakazie dostępu do niego”; 2. kary pieniężnej.
- 15 Poza tym przypadkiem, często kara niemajątkowa w formie PAM polegającego na „zaplombowaniu lokalu handlowego i zakazie dostępu do niego” może być nałożona również za więcej niż jedno, to znaczy za liczne naruszenia jednego rodzaju popełnione przez tę samą osobę.
- 16 Niniejsza sprawa różni się od przypadku badanego wcześniej przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej tym, że po przeprowadzeniu kontroli obejmującej cały miesięczny okres finansowy ustalono popełnienie nie jednego naruszenia, lecz 85 odrębnych naruszeń. W takim przypadku kara niemajątkowa w formie PAM polegającego na „zaplombowaniu lokalu handlowego i zakazie dostępu do niego” została nałożona ogólnie za popełnienie wszystkich naruszeń stwierdzonych podczas kontroli.
- 17 W tym wypadku sąd odsyłający jest zdania, że PAM polegający na „zaplombowaniu lokalu handlowego i zakazie dostępu do niego” nie ma charakteru karnego, lecz charakter ograniczający, i ma na celu ograniczenie wysokości szkód wyrządzonych interesom finansowym Unii Europejskiej poprzez tymczasowe wstrzymanie prowadzenia działalności gospodarczej, która poprzez naruszenia stwierdzone przez inspektorów kontrolujących w znacznym okresie czasu wyrządza szkody w systemie rozliczania podatku VAT.
- 18 Stanowisko to opiera się, po pierwsze, na art. 22 ZANN, zgodnie z którym skutek PAM ma charakter zarówno odstraszający, ograniczający, „zapobiegający szkodliwym skutkom popełnionych naruszeń administracyjnych”, i, po drugie, na tym że może on być również karny, jak stwierdził to Trybunał Sprawiedliwości w wyroku wydanym w sprawie C-97/21.
- 19 W niniejszej sprawie liczba transakcji sprzedaży niezarejestrowanych za pomocą kasy fiskalnej wyniosła 85 w ciągu jednego miesiąca. Każde takie zaniechanie zgodnie z prawem krajowym stanowi odrębne naruszenie. Za wszystkie stwierdzone naruszenia określono jedną ogólną karę niemajątkową – PAM polegający na „zaplombowaniu lokalu handlowego i zakazie dostępu do niego” przez okres 14 dni, bez szczegółowego zbadania każdego z tych 85 naruszeń, w tym jego wagi i wzajemnej relacji z odpowiednią częścią łącznej kwoty kary niemajątkowej – PAM. To jest ustawa nie wymaga dokonania indywidualizacji części kwoty kary w stosunku do wagi każdego odrębnego naruszenia, a także nie była ona dokonywana w tym wcześniej zakończonym postępowaniu.

- 20 Sama kara niemajątkowa – PAM – została również wykonana. Z tego względu z formalnego punktu widzenia uzasadnione wydaje się uznanie – przy uwzględnieniu przez sąd odsyłający wyroku wydanego przez Trybunał Sprawiedliwości w sprawie C-97/21 – że sprawca został już ukarany za to samo naruszenie i, w braku ustawowego mechanizmu koordynacji między nałożoną już karą niemajątkową a karą pieniężną rozpatrywaną w postępowaniu głównym, nienakładanie przez sąd powtórnie kary na sprawcę. Tymczasem zdaniem sądu odsyłającego takie rozstrzygnięcie kwestii dotyczącej nałożenia PAM za łącznie 85 odrębnych naruszeń w niniejszym wypadku byłoby sprzeczne z art. 325 TFUE i art. 273 dyrektywy 2006/112, ponieważ brakuje indywidualizacji kary wymierzonej za każde odrębne naruszenie, co uniemożliwia kontrolę jej zgodności z prawem, zasadności i sprawiedliwości, a tym samym nie można sprawdzić, czy środki przyjęte zgodnie z art. 325 TFUE mają rzeczywiście odstrasżający skutek i zapewniają skuteczną ochronę w celu zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym w rozumieniu art. 273 dyrektywy 2006/112.
- 21 Zdaniem tutejszego sądu ta kara niemajątkowa – PAM – nie jest w stanie osiągnąć tych zasadniczych celów, ponieważ ma ona podwójny charakter, a jej główny cel nie jest karny, lecz ograniczający, i jedynie w niektórych przypadkach pełni również funkcje kary.
- 22 Na poparcie swojego stanowiska sąd odsyłający pragnie wyjaśnić z proceduralnego punktu widzenia mechanizm i zakres kontroli sprawowanej zgodnie z prawem krajowym nad decyzją, na mocy której nałożono karę niemajątkową w formie PAM.
- 23 W odróżnieniu od postępowania dotyczącego zaskarżenia kary majątkowej, które toczy się w całości w trybie postępowania karnego, w którym należy wykazać: podmiot i przedmiot przestępstwa, stronę podmiotową i przedmiotową czynu, zgodność z prawem rodzaju i wymiaru kary, przy zaskarżeniu kary niemajątkowej – PAM – kontrola sądu obejmuje następujące okoliczności: czy decyzja, na mocy której nałożono PAM, została wydana przez właściwy organ; czy wydano ją w wymaganej przez prawo formie prawnej; czy procedura jej wydania była przestrzegana w sposób, który nie ogranicza możliwości przedstawienia przez stronę skarżącą wszystkich jej argumentów i gromadzenia wszystkich dowodów, które uzna za istotne, bez ograniczania jej prawa do obrony; czy okoliczności faktyczne, które doprowadziły do wydania zaskarżonej decyzji, rzeczywiście zaistniały i odpowiadają podstawom prawnym wskazanym w zaskarżonej decyzji; czy nałożony PAM jest proporcjonalny i uzasadniony[?] Nie dokonuje się oceny elementów podmiotowej i przedmiotowej strony czynu.
- 24 Ponadto należy również zauważyć, że w ramach kontroli nieprawidłowo nałożonej kary niemajątkowej – PAM – sąd nie ma możliwości skrócenia lub wydłużenia terminu, na jaki nałożono PAM. W przypadku uznania środka za nieproporcjonalny sąd odsyłający może jedynie uchylić środek w całości, lecz nie

może go skorygować/zindywidualizować w zależności od wagi naruszenia/naruszeń.

- 25 Następnie należy również zauważyć, że nawet jeśli sąd uzna zastosowany środek za słuszny i proporcjonalny sam w sobie, można stwierdzić nieważność decyzji, na przykład ze względu na niespełnienie wymogów formalnych, którym podlega jej wydanie, nawet jeśli sprawca naruszenia i naruszenie zostały wykazane.
- 26 Powyższe skłania sąd odsyłający do powzięcia wątpliwości, po pierwsze, czy takie stwierdzenie nieważności nałożonego PAM można uznać za orzeczenie uniewinniające (uniewinnienie) w rozumieniu art. 50 karty, co stanowiłoby przeszkodę dla przeprowadzenia drugiego postępowania karnego w braku mechanizmu koordynacji kary niemajątkowej – PAM – i przewidzianych kar pieniężnych, ze względu na nieprawidłowo przeprowadzone, z zastrzeżeniem poszanowania wszystkich gwarancji i standardów, postępowanie karne.
- 27 Po drugie, sąd powziął również wątpliwości również co do tego, czy nałożenie tej ogólnej kary niemajątkowej – PAM – w opisany powyżej sposób, za liczne naruszenia dyscypliny finansowej bez stosowania indywidualnego podejścia do każdego z tych 85 naruszeń można uznać za pierwsze skazanie w rozumieniu art. 50 karty, w braku odpowiedniej indywidualizacji kary za każde odrębne naruszenie i w przypadku nieprzestrzegania wszystkich standardów ochrony sprawcy ustanowionych w ramach postępowania karnego, takich jak możliwość tymczasowego wykonania PAM, która jest bezpośrednio sprzeczna z zasadą niewinności ustanowioną w art. 48 ust. 1 karty.
- 28 W niniejszej sprawie, będącej przedmiotem niniejszego odesłania prejudycjalnego, oceniono zgodność z prawem postępowania, które doprowadziło do nałożenia kary pieniężnej na sprawcę. W zakresie, w jakim rozwinęło się ono w sposób bardziej powolny niż postępowanie administracyjne w sprawie nałożenia kary niemajątkowej – PAM – jawi się ono chronologicznie jako drugie przeciwko przedsiębiorcy. Z tego powodu do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy pierwsza kara niemajątkowa – PAM – polegająca na „zaplombowaniu lokalu handlowego i zakazie dostępu do niego przez 14 dni” stanowi „skazanie” w rozumieniu karty, to jest, czy przeprowadzono postępowanie karne sensu largo, czy zastosowano środek o charakterze karnym i czy został on nałożony za ten sam czyn pod względem faktycznym. Badanie to stanowi ze swej natury przeprowadzenie testu „Engel”, stanowiącego algorytm ustanowiony przez ETPC w sprawie Engel i in. przeciwko Niderlandom, potwierdzonego w orzecznictwie ETPC, przyjętego w całości i dorozwiniętego w orzeczeniach Trybunału Sprawiedliwości (Bonda, C-489/10, pkt 37; Hans kerberg Fransson, C-617/10 i in.).
- 29 Przy przeprowadzeniu tego testu sąd odsyłający zastanawia się w pierwszej kolejności, czy w pierwszej sprawie (w której nałożono karę niemajątkową – PAM) przeprowadzono postępowanie o charakterze karnym sensu largo, ponieważ środek ten został zastosowany w sposób ogólny w odniesieniu do



wszystkich 85 stwierdzonych naruszeń. Środek ten nie ma charakteru indywidualnego, to znaczy nie ma zastosowania do konkretnego naruszenia spośród tych 85 (jak miało to miejsce na przykład w sprawie C-97/21) i, w rozumieniu ustawy, nie stanowi kumulacji 85 odrębnych kar niemajątkowych – PAM. Jeśli ta kara niemajątkowa – PAM, zostanie uznana za karę w rozumieniu wyroku C-97/21, będzie brakować jej indywidualizacji w odniesieniu do każdego z popełnionych naruszeń odrębnie. Okoliczność ta jest bezpośrednio sprzeczna z zasadą proporcjonalności ustanowioną w art. 49 ust. 3 karty, która wymaga, aby kary nie były nieproporcjonalnie surowe w stosunku do czynu zabronionego pod groźbą kary – której to okoliczności ani sąd odsyłający, ani sam sprawca naruszenia nie mogą ocenić w stosunku do wskazanej kary niemajątkowej – PAM, nałożonej za łącznie 85 naruszeń.

- 30 W istocie taka możliwość proceduralna kumulacji kar administracyjnych nie została w ogóle przewidziana w ustawodawstwie krajowym. Przeciwnie, zgodnie z art. 18 ZANN za każde naruszenie nakłada się i odbywa odrębną karę.
- 31 Wreszcie, ta kara niemajątkowa – PAM, w dalszym ciągu nie jest również włączana w żadnym specjalnym rejestrze orzeczonych kar, ani nie jest brana pod uwagę w ramach oceny istnienia powrotu do naruszenia lub powtarzalności naruszeń, tak jak ma to miejsce w przypadku kar wymierzonych za przestępstwa lub kar pieniężnych nałożonych w ramach postępowań administracyjno-karnych takich jak postępowanie główne.
- 32 Wszystkie te okoliczności dotyczące niniejszej sprawy, oceniane w sposób złożony, mogą wywołać wrażenie, że w przypadku takim jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, w którym PAM został nałożony łącznie za 85 naruszeń, bez zindywidualizowania kwoty środka nałożonego za każde z nich, funkcja zabezpieczająca PAM, która ogranicza kwotę niezarejestrowanego i niezafakturowanego podatku VAT w granicach tego, co zostało pierwotnie stwierdzone, nie po prostu wykracza poza jej charakter karny, lecz w praktyce jest jedynym przejawem PAM w ramach przedstawionej specyfiki postępowania głównego i ma na celu jedynie ograniczenie wysokości skutków szkodliwych dla interesów finansowych Unii Europejskiej.
- 33 Sąd odsyłający jest zdania, że w takim przypadku sądy krajowe dysponują i powinny stosować właściwość do oceny, jaki przejaw podwójnego charakteru środka zastosowano w każdym konkretnym przypadku. Ta możliwość proceduralna jest w pełni zgodna ze wskazówkami Trybunału Sprawiedliwości udzielonymi sądom krajowym w sprawie Hans Akerberg Fransson – C-617/10.
- 34 Trybunał nie zakwestionował zawartego w wyroku C-97/21 stwierdzenia wysokiej wagi kary niemajątkowej – PAM, w stosunku do naruszenia, którego dotyczyło postępowanie główne stanowiące przedmiot wyroku z dnia 4 maja 2023 r. w sprawie C-97/21. Tymczasem, jeżeli ten sam środek dotyczy jednak 85 odrębnych naruszeń dotyczących oszustw w zakresie rejestrowania sprzedaży i naliczania VAT, to jest dotyczy ciągłego i powtarzającego się zachowania

stwierzonego przez urzędników jako trwającego co najmniej jeden miesiąc, to zdaniem sądu odsyłającego środek ten nie wydaje się nierozsądnie ciężki i nieproporcjonalny do tego stopnia, by był zrównany z karą w zakresie jego charakteru, lecz raczej, jak wspomniano powyżej, ma na celu ograniczenie kwoty ogólnej szkody poniesionej przez budżet Unii Europejskiej w wyniku stwierdzonych licznych naruszeń administracyjnych, które popełniono.

- 35 Na wypadek gdyby Trybunał podzielił stanowisko wyrażone powyżej i uwzględnił stanowisko sądu odsyłającego, zgodnie z którym nałożona w ten sposób za wszystkie 85 naruszeń administracyjnych ogólna kara niemajątkowa – PAM, bez indywidualizacji wagi każdego z nich i bez indywidualizacji ciężaru PAM w odniesieniu do każdego z nich, nie stanowi „skazania” sensu largo, przy uwzględnieniu zasady *ne bis in idem*, należy uznać, że dla sądu odsyłającego nie istnieją przeszkody proceduralne do zbadania drugiego z kolei toczącego się przed nim postępowania administracyjnego o charakterze karnym i do nałożenia kary pieniężnej na wypadek, gdyby stwierdził on, że spółka jest sprawcą spornego naruszenia.
- 36 W tym względzie sąd odsyłający zastanawia się nad kwestią, czy art. 325 TFUE, art. 273 dyrektywy 2006/112 i art. 50 karty należy interpretować w ten sposób, że dopuszczają one przepis krajowy, na mocy którego za liczne przypadki niewykonania zobowiązań podatkowych można nałożyć jeden ogólny środek, PAM, polegający na „zaplombowaniu lokalu handlowego i zakazie dostępu do niego”, jeżeli środek ten ma jedynie na celu ograniczenie negatywnych skutków, w tym zakresu szkody poniesionej w odniesieniu do interesów finansowych Unii Europejskiej, lecz nie ukaranie sprawcy naruszenia, przy czym środek ten nie ogranicza możliwości poddania tego sprawcy odrębnemu postępowaniu w sprawie nałożenia kary za każde z tych naruszeń, w ramach którego na podatnika zostaje nałożona „kara pieniężna”, przy czym do sądu krajowego należy zbadanie i ustalenie w każdym konkretnym przypadku, który z dwóch celów realizuje nałożona ogólna kara niemajątkowa – PAM, polegająca na „zaplombowaniu lokalu handlowego i zakazie dostępu do niego” – cel ochronno-ograniczający czy też cel karny.
- 37 W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej przez Trybunał Sprawiedliwości, w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym, do sądu odsyłającego należy zbadanie co do istoty sporu administracyjno-karnego. W takim przypadku ocena składu orzekającego powinna być uzależniona (w przypadku stwierdzenia popełnienia naruszenia) od zgodności z prawem kary nałożonej przez organ administracyjno-karny.
- 38 Już w uzasadnieniu przedstawionym przez Trybunał w wyroku z dnia 4 maja 2023 r. w sprawie C-97/21 kara pieniężna przewidziana za rozpatrywane przestępstwo została uznana za bardzo „surową” – pkt 48 wyroku. Jednakże w zakresie, w jakim niniejsza sprawa dotyczy przypadku, w którym nie zarejestrowano sprzedaży o wartości 30,00 BGN, i odpowiednio nie naliczono VAT w wysokości 9 % wartości sprzedaży, czyli 2,70 BGN, znaczenie dla składu

orzekającego ma minimalna kwota kary pieniężnej przewidziana w ustawie. Wynosi ona 500,00 BGN dla osób prawnych.

- 39 Z jednej strony należy wyjaśnić, że chodzi o przewidziane naruszenie poprzez proste zachowanie, wyrażające się w formie beczynności – „niewydania paragonu fiskalnego”, które nie jest związane z wysokością szkody wyrządzonej interesom finansowym Unii Europejskiej. Jednakże z drugiej strony to właśnie kwota VAT, której nie zadeklarowano i nie zapłacono, stanowi jeden z głównych punktów oceny stopnia surowości kary, ponieważ określa wartość VAT, którego nie zapłacono i nie naliczono, zgodnie z wymogiem określonym w art. 325 TFUE i art. 273 dyrektywy 2006/112, dopuszczającymi wszelkie środki na poziomie państwa w celu poboru VAT i ograniczenia szkodliwych skutków wszelkiej nielegalnej działalności naruszającej interesy finansowe Unii.
- 40 W tym kontekście należy przypomnieć art. 18 ZANN, w którym zobowiązano organ administracyjno-karny do nałożenia odrębnej kary za każde naruszenie, która to kara powinna być wykonana odrębnie. To jest w ustawie nie uwzględniono ogólnego skutku całego szeregu kar, które można nałożyć na jednego sprawcę. W tym rozumieniu nie przewidziano „kumulacji” kar, która to instytucja istnieje w ramach postępowania karnego.
- 41 W świetle tego, co przedstawiono w powyższym ustępie, z punktu widzenia art. 49 ust. 3 karty nieproporcjonalny dla składu orzekającego wydaje się sam fakt, iż taka instytucja kumulacji kar jest przewidziana dla celów wymiaru sprawiedliwości w sprawach karnych, w ramach którego sankcjonuje się poważniejszą nielegalną działalność – czyli popełnianie przestępstw, bez przewidzenia takiej instytucji prawnej w odniesieniu do przypadków naruszeń o niższej intensywności, które mogą być badane na podstawie ZANN, jak ma to miejsce w niniejszej sprawie. Okoliczność ta stwarza ryzyko określenia kary nieproporcjonalnej w zakresie jej rodzaju i wymiaru, jeśli oceni się tę karę w odniesieniu do wysokości szkody wyrządzonej interesom finansowym Unii – bez możliwości dokonania pełnej i skutecznej oceny wagi wspomnianej kary w stosunku do danego naruszenia. Okoliczność ta jest również sprzeczna z art. 47 akapit pierwszy, ponieważ nie przyznaje sprawcy naruszenia skutecznego środka prawnego, za pomocą którego otrzymałby on sprawiedliwą karę za kumulatywny negatywny skutek wynikający z wszystkich 85 naruszeń administracyjnych.
- 42 Brak wskazanej w poprzednim ustępie instytucji prawnej umożliwiającej indywidualizację kary pieniężnej w sprawach administracyjno-karnych, wydaje się tym poważniejszy, że przepisy proceduralne ZANN nie pozwalają składowi orzekającemu rozpatrującemu sprawę na ustalenie kary pieniężnej w kwocie niższej niż minimalna kara przewidziana w ustawie, podczas gdy jednocześnie ta kwota minimalna nie jest nieznaczna, jeśli chodzi o jej wartość nominalną. Te okoliczności, w niniejszej sytuacji, stwarzają ryzyko nałożenia łącznie 85 kar pieniężnych, każdej o wartości nie niższej niż 500,00 BGN, których łączny skutek karny wynosi 42 500,00 BGN, która to kwota categorycznie przyczyniłaby się

raczej do osiągnięcia skutku w postaci upadłości – niż skutku odstrasającego i korygującego dla sprawcy naruszenia.

- 43 Zdaniem sądu odsyłającego w ramach analizy porównawczej przewidziana kara w wysokości 500,00 BGN wydaje się nieproporcjonalnie wysoka w stosunku do całkowitej kwoty niezapłaconego VAT, która, jak wyjaśniono, wynosi 2,70 BGN, przy czym nieproporcjonalnie wysoka wydaje się być również całkowita kwota kar skumulowana łącznie w odniesieniu do wszystkich 85 czynów, wspomniana powyżej, przy uwzględnieniu niezarejestrowanej całkowitej kwoty VAT w odniesieniu do wszystkich 85 naruszeń, która wynosi 268,02 BGN.
- 44 Z drugiej strony całkowity brak nałożenia jakiegokolwiek rodzaju i wysokości kary ze względu na niewielką wagę każdego pojedynczego naruszenia również nie przyczynia się do osiągnięcia rezultatów i zadań wyznaczonych państwom członkowskim na mocy art. 325 TFUE i art. 273 dyrektywy 2006/112, ponieważ w niniejszej sprawie chodzi o trwałą i powtarzającą się nielegalną działalność, której stałość została wykazana w ujęciu codziennym przez okres co najmniej jednego miesiąca.
- 45 Powyższe rozważania skłoniły sąd odsyłający do powzięcia wątpliwości co do tego, czy system prawny taki jak system krajowy, który przewiduje wysoki dolny próg kary za naruszenia, których negatywny wpływ na interesy finansowe Unii Europejskiej jest stokrotnie niższy od przewidzianej kary – przy czym w systemie tym nie przewidziano możliwości wymierzenia kary niższej od kary minimalnej przewidzianej w ustawie lub określenia jednej ogólnej, najcięższej w zakresie rodzaju i wysokości, kary za wszystkie popełnione przez przedsiębiorcę naruszenia, przed pierwszym prawomocnym orzeczeniem administracyjno-karnym lub sądowym – jest sprzeczny z zasadą proporcjonalności w rozumieniu art. 49 ust. 3 karty.
- 46 Wreszcie, jeśli Trybunał Sprawiedliwości przyjmie odwrotne stanowisko, a mianowicie że nałożony łącznie za wszystkie 85 naruszeń PAM stanowi „skazanie” sensu largo, to jest, jeśli ten przymusowy środek administracyjny zostanie uznany za karę w rozumieniu C-97/21 i brakuje jego indywidualizacji w odniesieniu do każdego z popełnionych naruszeń odrębnie, sąd odsyłający zastanawia się, czy ta okoliczność jest bezpośrednio sprzeczna z zasadą proporcjonalności kary, w odniesieniu do popełnionych naruszeń, o której mowa w art. 49 ust. 3 karty i która to zasada wymaga, aby waga kary nie była nieproporcjonalna w stosunku do czynu zabronionego, przy czym okoliczności tej nie mogą ocenić ani sąd odsyłający, ani sam sprawca w odniesieniu do danej kary niemajątkowej – PAM, nałożonej za łącznie 85 naruszeń. Brak mechanizmu ochrony w odniesieniu do każdego z naruszeń, za które przewidziano tę ogólną karę niemajątkową – PAM, skłonił również sąd odsyłający do stwierdzenia naruszenia art. 47 akapit pierwszy karty, ponieważ przewidziane w ten sposób procedury nie gwarantują skarżącemu prawa do skutecznego środka prawnego ani prawa do rzetelnego procesu sądowego.