Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZA-BORDONY
przedstawiona w dniu 13 lutego 2025 r.[1]

Sprawa C-605/23

„Ati-19” EOOD
przeciwko
Nachalnik na otdel „Operativni deynosti” – Sofia v Glavna direktsia „Fiskalen kontrol” pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Administrativen sad – Blagoevgrad (sąd administracyjny w Błagojewgradzie, Bułgaria)]

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 273 – Karta praw podstawowych Unii Europejskiej – Artykuł 47 akapit pierwszy – Prawo do skutecznego środka prawnego – Środek administracyjny polegający na zamknięciu lokalu – Wniosek o zawieszenie – Kontrola sądowa ograniczona do oceny szkód spowodowanych wykonaniem środka

1. Przedmiotem sporu leżącego u podstaw niniejszego odesłania prejudycjalnego jest wniosek o zawieszenie zarządzenia tymczasowego wykonania zaplombowania obiektu handlowego zarządzonego przez bułgarski organ skarbowy[2] w związku z nieprawidłowościami stwierdzonymi w poborze podatku od wartości dodanej (VAT).

2. Decyzję o zaplombowaniu obiektu handlowego z wyżej wskazanych powodów można w skrócie opisać jako środek mający na celu zapewnienie prawidłowego poboru VAT i zapobieżenie oszustwom podatkowym (art. 273 dyrektywy 2006/112/WE[3]).

3. Chociaż organ skarbowy oprócz zarządzenia zaplombowania nałożył na spółkę będącą właścicielem obiektu handlowego karę pieniężną, to postępowanie prowadzone przed sądem odsyłającym nie dotyczy tej kary.

4. Sąd ten zasadniczo zmierza do ustalenia, czy przepis krajowy dotyczący środków odwoławczych od tymczasowego wykonania środka administracyjnego w postaci zaplombowania jest zgodny z prawem zapewnionym przez art. 47 akapit pierwszy Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „Kartą”).

[1] Język oryginału: hiszpański.

[2] Stroną przeciwną w odwołaniu wniesionym do sądu odsyłającego jest Nachalnik na otdel Operativni deynosti – grad Sofia v Glavna direktsia Fiskalen kontrol pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (naczelnik wydziału działalności operacyjnej dla miasta Sofia, w głównej dyrekcji kontroli podatkowej przy centralnym zarządzie narodowej agencji przychodów skarbowych i z tytułu składek zabezpieczenia społecznego, Bułgaria).

[3] Dyrektywy Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1; zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

I. Ramy prawne

A. Prawo Unii. Dyrektywa VAT

5. Na podstawie art. 2 ust. 1 lit. a) opodatkowaniu VAT podlega „odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze".

6. Artykuł 273 stanowi:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3".

B. Prawo krajowe

1. Ustawa o VAT[4]

7. Artykuł 118 ust. 1, w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności postępowania, stanowi:

„Każda osoba, niezależnie od tego, czy jest zarejestrowana w rozumieniu niniejszej ustawy, czy też nie, jest zobowiązana do ewidencjonowania i rozliczenia na piśmie dostaw i sprzedaży dokonanych przez nią w lokalu handlowym poprzez wystawienie paragonu fiskalnego wyprodukowanego przez kasę fiskalną (paragon fiskalny) lub paragonu fiskalnego wyprodukowanego przez zintegrowany system automatycznego zarządzania przedsiębiorstwem (paragon systemowy), niezależnie od tego, czy zażądano innego dokumentu podatkowego. Odbiorca musi otrzymać paragon fiskalny lub paragon systemowy i zachować go do momentu opuszczenia lokalu".

8. Artykuł 185 ust. 1 i 2 przewiduje:

„(1) Zaniechanie wydania dokumentu potwierdzającego, o którym mowa w art. 118 ust. 1, podlega w przypadku osób fizycznych niebędących przedsiębiorcami grzywnie w wysokości od 100 do 500 bułgarskich lewów [(BGN)], a dla osób prawnych i przedsiębiorców indywidualnych – karze pieniężnej w wysokości od 500 do 2000 BGN.

(2) Z wyjątkiem przypadków, o których mowa w ust. 1, każdy, kto popełnia naruszenie lub zezwala na popełnienie naruszenia, o którym mowa w art. 118 lub w akcie normatywnym wykonującym ten artykuł, podlega grzywnie w wysokości od 300 do 1000 BGN w przypadku osób fizycznych niebędących przedsiębiorcami lub karze pieniężnej w wysokości od 3000 do 10 000

[4] Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (ustawa o podatku od wartości dodanej) z dnia 21 lipca 2006 r. (DV nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r., s. 8; zwana dalej „ustawą o VAT").

BGN w przypadku osób prawnych i przedsiębiorców indywidualnych. W przypadku gdy naruszenie nie skutkuje nieujawnieniem dochodów podatkowych, nakładane są sankcje przewidziane w ust. 1”.

9. Artykuł 186 brzmi:

„(1) Środek przymusu administracyjnego polegający na zaplombowaniu lokalu na okres do 30 dni, niezależnie od przewidzianych grzywien lub kar pieniężnych, stosuje się wobec osoby, która:

1. nie dokonuje

a) wydania odpowiedniego dowodu sprzedaży zgodnie z art. 118;

[…]

(3) Środek przymusu administracyjnego, o którym mowa w ust. 1, stosowany jest w drodze uzasadnionego zarządzenia organu ds. poboru podatku lub upoważnionego przezeń urzędnika.

(4) Na zarządzenie, o którym mowa w ust. 3, przysługuje środek zaskarżenia zgodnie z procedurą przewidzianą w kodeksie postępowania administracyjnego”.

10. Zgodnie z art. 187 ust. 1 i 4:

„(1) W przypadku zastosowania środka przymusu administracyjnego, o którym mowa w art. 186 ust. 1, dostęp do lokalu lub pomieszczeń danej osoby jest również zakazany, a mienie znajdujące się w tych pomieszczeniach i należących do nich składach zostaje usunięte przez tę osobę lub jej pełnomocnika. […]

[…]

(4) Na wniosek sprawcy naruszenia, i pod warunkiem że udowodni on, iż zapłacił grzywnę lub karę pieniężną w pełnej wysokości, organ uchyla nałożony przez siebie środek przymusu administracyjnego. Zdjęcie plomb jest uzależnione od obowiązku współpracy ze strony sprawcy naruszenia. W przypadku recydywy nie zezwala się na zdjęcie plomb z lokalu przed upływem miesiąca od jego zaplombowania”.

11. Artykuł 188[5] brzmi:

„(1) Środek przymusu administracyjnego, o którym mowa w art. 186 ust. 1, podlega tymczasowemu wykonaniu na warunkach określonych w art. 60 ust. 1–7 kodeksu postępowania administracyjnego.

(2) Od orzeczenia sądu nie przysługuje żaden środek zaskarżenia”.

[5] W brzmieniu mającym zastosowanie do sprawy, zmienionym i opublikowanym w DV nr 100 z dnia 20 grudnia 2019 r.

12. Artykuł 193 stanowi:

„(1) Ustawa o naruszeniach i karach administracyjnych reguluje stwierdzanie naruszeń niniejszej ustawy i aktów normatywnych wykonujących tę ustawę, wydawanie i wykonywanie decyzji nakładających kary administracyjne, a także skargi, których przedmiotem mogą być te decyzje.

(2) Stwierdzenia naruszenia dokonują organy ds. poboru podatków, a decyzje o nałożeniu kar administracyjnych są wydawane przez dyrektora wykonawczego krajowej agencji przychodów skarbowych lub upoważnionego przez niego w tym celu urzędnika”.

2. Kodeks postępowania administracyjnego [6]

13. Zgodnie z art. 6 ust. 5, w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych postępowania, organy administracyjne powinny powstrzymać się od działań i zachowań, które mogłyby spowodować szkody oczywiście nieproporcjonalne w stosunku do zamierzonego celu.

14. Artykuł 60 stanowi:

„(1) Akt administracyjny zawiera zarządzenie o jego tymczasowym wykonaniu, jeżeli wymaga tego życie lub zdrowie obywateli, w celu ochrony szczególnie ważnych interesów państwowych lub publicznych, jeżeli wykonanie decyzji może być wstrzymane lub znacznie utrudnione lub jeżeli zwłoka w wykonaniu może spowodować poważną lub trudną do naprawienia szkodę, lub na wniosek jednej ze stron – w celu ochrony jednego z jej szczególnie ważnych interesów. W tym ostatnim przypadku organ administracyjny wymaga odpowiedniego zabezpieczenia.

(2) Zarządzenie o tymczasowym wykonaniu zawiera uzasadnienie.

[…]

(5) Na zarządzenie zezwalające na tymczasowe wykonanie lub odmawiające tymczasowego wykonania przysługuje za pośrednictwem organu administracyjnego skarga do sądu w terminie trzech dni od doręczenia zarządzenia, niezależnie od tego, czy akt administracyjny został zaskarżony.

(6) Skarga jest rozpoznawana w możliwie najkrótszym terminie na posiedzeniu niejawnym, bez doręczenia stronom odpisów skargi. Skarga nie powoduje zawieszenia tymczasowego wykonania, ale sąd może zawiesić tymczasowe wykonanie do czasu wydania ostatecznego rozstrzygnięcia w przedmiocie skargi.

(7) Uchylając zaskarżone zarządzenie, sąd orzeka co do istoty. W przypadku uchylenia tymczasowego wykonania organ administracyjny przywraca stan sprzed wykonania.

(8) Postanowienie sądu podlega zaskarżeniu”.

15. Zgodnie z art. 128 ust. 1 pkt 1 sądy administracyjne są właściwe w sprawach między innymi o zmianę lub stwierdzenie nieważności aktów administracyjnych.

[6] Administrativnoprotsetsualen kodeks (kodeks postępowania administracyjnego) (DV nr 30 z dnia 11 kwietnia 2006 r.; zwany dalej „kpa”).

16. Zgodnie z art. 146 podstawami skargi na akty administracyjne są: a) brak właściwości; b) naruszenie wymogów proceduralnych; c) istotne naruszenie zasad postępowania administracyjnego; d) naruszenie przepisów prawa materialnego; e) niezgodność z celem ustawy.

17. Artykuł 166 brzmi:

„(1) Skarga zawiesza wykonanie aktu administracyjnego.

(2) Na każdym etapie postępowania, aż do uprawomocnienia się wyroku, sąd może na wniosek skarżącego zawiesić tymczasowe wykonanie, na które zezwolono prawomocnym zarządzeniem organu, który wydał akt, o którym mowa w art. 60 ust. 1, jeżeli tymczasowe wykonanie może wyrządzić skarżącemu poważną lub trudną do naprawienia szkodę. […]”.

II. Okoliczności faktyczne, postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

18. „Ati-19” EOOD jest jednoosobową spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, która prowadzi obiekt handlowy w mieście Błagojewgrad (Bułgaria).

19. W dniu 3 sierpnia 2023 r. bułgarski organ skarbowy przeprowadził kontrolę w obiekcie handlowym Ati-19, w toku której:

– przed wylegitymowaniem się inspektorzy dokonali zakupu o wartości 14,80 BGN (około 8 EUR), przy czym nie wydano im żadnego paragonu fiskalnego z kasy fiskalnej;

– stwierdzono, że dobowy rejestr fiskalny wykazywał kwotę 327,80 BGN (około 167 EUR), gdy tymczasem w kasie znajdowało się w sumie 573,55 BGN (około 293 EUR).

20. Decyzją z dnia 8 sierpnia 2023 r. wszczęto postępowanie administracyjnokarne przeciwko Ati-19.

21. W dniu 29 sierpnia 2023 r. organ skarbowy nałożył na Ati-19 karę pieniężną w wysokości 1000 BGN (około 500 EUR).

22. W dniu 30 sierpnia 2023 r. organ skarbowy zarządził zaplombowanie obiektu handlowego oraz zakazał dostępu do niego przez okres 14 dni.

23. Nakaz zaplombowania został doręczony Ati-19 w dniu 6 września 2023 r. Na potwierdzeniu odbioru jako datę wykonania zaplombowania wskazano dzień 21 września 2023 r.

24. W dniu 14 września 2023 r. Ati-19 zaskarżyła zarządzenie wykonania zaplombowania do Administrativen sad Blagoevgrad (sądu administracyjnego w Błagojewgradzie, Bułgaria) zgodnie z art. 60 ust. 5 kpa.

25. W dniu 18 września 2023 r. sąd uznał skargę Ati-19 za wniesioną po terminie, gdyż nie została ona wniesiona w terminie 3 dni od dnia doręczenia zarządzenia.

26. W dniu 19 września 2023 r. Ati-19 zwróciła się do tego samego sądu na podstawie art. 166 ust. 2 kpa o zawieszenie wykonania zaplombowania obiektu.

27. W tym kontekście Administrativen sad Blagoevgrad (sąd administracyjny w Błagojewgradzie) kieruje do Trybunału następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 47 akapit pierwszy Karty […] 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 [VAT], w ramach którego to uregulowania zakres kontroli sądu jest ograniczony do zaistnienia wyrządzonej szkody?”.

III. Postępowanie przed Trybunałem

28. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym został złożony do Trybunału w dniu 4 października 2023 r.

29. Uwagi na piśmie złożyły rząd bułgarski i Komisja Europejska.

30. W odpowiedzi na wezwanie Trybunału sąd odsyłający potwierdził w piśmie, które wpłynęło do Trybunału w dniu 28 grudnia 2023 r., że w dniu 20 grudnia 2023 r. zarządzenie zaplombowania nie zostało jeszcze wykonane.

31. Trybunał nie uznał za konieczne przeprowadzenia rozprawy jawnej.

IV. Analiza

A. Dopuszczalność

32. Rząd bułgarski podnosi podwójny zarzut niedopuszczalności odesłania prejudycjalnego:

– z jednej strony zaprzecza istnieniu zarządzenia tymczasowego wykonania środka w postaci zaplombowania [7];

– z drugiej strony twierdzi, że skoro zaplombowanie nie zostało wykonane, to postępowanie mające na celu uzyskanie zawieszenia jego wykonania jest bezprzedmiotowe [8].

33. Oba te zarzuty należy moim zdaniem oddalić.

34. W odniesieniu do zarzutu pierwszego, postępowanie prowadzone przed sądem odsyłającym ma na celu zawieszenie tymczasowego wykonania zaplombowania obiektu handlowego. Do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy zarządzenie wykonania istnieje i jaka jest jego treść.

[7] Zdaniem rządu bułgarskiego potwierdzenie odbioru zarządzenia zaplombowania potwierdza jedynie datę jego doręczenia, nie wskazując, że zarządzono jego tymczasowe wykonanie.

[8] Punkt 47 uwag na piśmie rządu bułgarskiego.

35. Trybunał musi opierać się na opisie okoliczności faktycznych przekazanym przez sąd odsyłający. Sąd ten wyraźnie stwierdza, że poprzez przyjęcie środka w postaci zaplombowania zatwierdzono jego tymczasowe wykonanie, „co stanowi część treści nakazu". Ponadto w kolejnym piśmie skierowanym do Trybunału sąd odsyłający podkreślił, że tymczasowe wykonanie zaplombowania zostało zatwierdzone przez właściwy organ administracyjny [9].

36. W odniesieniu do zarzutu drugiego, wszystko wskazuje na to, że zaplombowanie nie zostało wykonane kilka miesięcy po złożeniu wniosku o wydanie orzeczenia prejudycjalnego. Nie wynika z tego jednak (rzekomy) brak przedmiotu postępowania krajowego, a w konsekwencji – samego odesłania.

37. W istocie fakt, że nie doszło do wykonania zarządzenia, nie czyni bezprzedmiotowym postępowania przed sądem odsyłającym, który ma rozstrzygnąć właśnie o tym, czy należy zawiesić tymczasowe wykonanie. Dopóki środek polegający na zaplombowaniu nie stanie się niemożliwy do wykonania, istnieje możliwość jego wykonania, a w przypadku materializacji tej możliwości naruszy ona interesy osoby, przeciwko której środek ten zostanie skierowany. Osoba ta jest zatem uprawniona do wystąpienia do sądu odsyłającego o postanowienie o zawieszeniu zarządzenia tymczasowego wykonania zaplombowania, a sąd ten jest właściwy do rozstrzygnięcia w tym zakresie (w stosownym przypadku poprzedzając je odesłaniem prejudycjalnym, jeśli uzna je za zasadne) w ramach postępowania krajowego, w którym ma wydać orzeczenie.

B. Wpływ wyroku Trybunału z dnia 4 maja 2023 r., MV – 98 [10], na niniejszą sprawę

38. Sąd odsyłający powołał się na wyrok MV – 98, wydany przez Trybunał w odpowiedzi na inne odesłanie prejudycjalne przedłożone przez ten sam sąd w roku 2021.

39. W sprawie MV – 98 stan faktyczny był podobny do stanu faktycznego w niniejszej sprawie: podczas kontroli obiektu handlowego bułgarski organ skarbowy stwierdził, że MV – 98 nie zarejestrował sprzedaży towaru ani nie wystawił paragonu fiskalnego związanego z tą sprzedażą.

40. W związku z powyższym organ skarbowy:

– zgodnie z art. 185 ustawy o VAT nałożył na MV – 98 karę pieniężną;

– na podstawie art. 186 tej ustawy zastosował środek przymusu administracyjnego w postaci zaplombowania odnośnego lokalu przez okres 14 dni;

– w drodze zarządzenia wydanego na podstawie art. 60 kpa „[zezwolono na] tymczasowe wykonanie [tego środka], bowiem ów organ uznał, że to tymczasowe wykonanie było niezbędne dla ochrony interesów państwa, a w szczególności interesów skarbu państwa" [11].

41. W wyroku MV – 98 Trybunał zajął się wyłącznie wykładnią art. 273 dyrektywy VAT i art. 50 Karty w celu dokonania oceny, czy zasada ne bis in idem ma zastosowanie do kumulacji kary pieniężnej i środka w postaci zaplombowania obiektu.

[9] Odpowiednio, pkt 44 postanowienia odsyłającego i pkt 3 pisma sądu odsyłającego, które wpłynęło do Trybunału w dniu 28 grudnia 2023 r.

[10] Wyrok C-97/21 (EU:C:2023:371; zwany dalej „wyrokiem MV – 98").

[11] Wyrok MV – 98, pkt 20.

42. W istocie Trybunał nie zajął się trzecim pytaniem prejudycjalnym w sprawie MV – 98 [12], które dotyczyło relacji między art. 47 Karty a przepisami krajowymi dotyczącymi tymczasowego wykonania zaplombowania obiektów handlowych. Treść tego pytania, na które nie udzielono odpowiedzi, była analogiczna do treści jedynego pytania zadanego w niniejszej sprawie.

43. Chociaż wyrok MV – 98, co pragnę powtórzyć, nie rozstrzygnął w przedmiocie systemu tymczasowego wykonania zaplombowania, to jest on pomocny w niniejszej sprawie: dał sądowi odsyłającemu możliwość zakwalifikowania zaplombowania jako sankcji o charakterze karnym. Taka kwalifikacja może mieć wpływ na sposób postępowania wobec obecnie rozstrzyganej kwestii.

C. Stosowanie Karty

44. Przepisy Karty, zgodnie z jej art. 51 ust. 1, mają zastosowanie do państw członkowskich wyłącznie w zakresie, w jakim te stosują prawo Unii [13].

45. Z art. 2 i 273 dyrektywy VAT w związku z art. 4 ust. 3 TUE i art. 325 ust. 1 TFUE wynika, że państwa członkowskie są zobowiązane do podjęcia wszelkich legislacyjnych i administracyjnych kroków mogących zapewnić pełny pobór VAT na swoim terytorium i zwalczanie przestępczości podatkowej [14].

46. Artykuł 325 TFUE „zobowiązuje państwa członkowskie do zwalczania nielegalnych działań naruszających interesy finansowe Unii za pomocą odstraszających i skutecznych środków, a w szczególności do stosowania takich samych środków w celu zwalczania przestępczości powodującej naruszenie interesów finansowych Unii, jakie stosują one w celu zwalczania przestępczości powodującej naruszenie ich własnych interesów” [15].

47. Przepisy krajowe, których dotyczy odesłanie prejudycjalne, w zakresie, w jakim mają one na celu zapewnienie prawidłowego poboru VAT i zapobieganie przestępczości podatkowej, są zgodne co do zasady z obowiązkami wynikającymi z prawa Unii.

48. Z tej perspektywy środek administracyjny polegający na zaplombowaniu obiektu, w którym stwierdzono naruszenia ustawy o VAT, wdraża art. 2 i 273 dyrektywy VAT, a co za tym idzie, prawo Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 Karty.

49. Nałożenie tego środka polegającego na zaplombowaniu musi zatem odbywać się z poszanowaniem prawa podstawowego gwarantowanego w art. 47 akapit pierwszy Karty. W związku z tym konieczne jest przeprowadzenie oceny co do istoty odesłania prejudycjalnego, ograniczonej do wykładni tego przepisu.

[12] Trybunał nie mógł wydać orzeczenia w przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego w sprawie MV – 98, gdyż nie zostały spełnione wymogi określone w art. 94 lit. c) regulaminu postępowania. Wyrok MV – 98, pkt 65–70.

[13] Zobacz w szczególności wyrok z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 17).

[14] Wyrok z dnia 13 października 2022 r., Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika (C-1/21, EU:C:2022:788, pkt 60 i przytoczone tam orzecznictwo).

[15] Wyrok z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 26).

D. Co do istoty

1. Określenie ram sporu

50. Środek polegający na zaplombowaniu obiektu handlowego został zastosowany w oparciu o art. 186 ust. 1 ustawy o VAT. Na podstawie art. 188 ust. 1 tej ustawy podlegał on tymczasowemu wykonaniu zgodnie z przepisami kpa.

51. Zgodnie z postanowieniem odsyłającym orzecznictwo krajowe nie jest jednolite w kwestii konieczności uzasadnienia w każdym przypadku istnienia interesu publicznego uzasadniającego tymczasowe wykonanie. Jak się wydaje, niektóre sądy bułgarskie uważają, że taki interes należy zawsze domniemywać [16].

52. W każdym razie, zgodnie z wyjaśnieniami zawartymi w postanowieniu odsyłającym, po zarządzeniu tymczasowego wykonania indywidualnego aktu administracyjnego można bronić się przed nim na dwa sposoby:

– zaskarżając tymczasowe wykonanie, czyli wnosząc skargę na zarządzenie zezwalające na tymczasowe wykonanie (art. 60 ust. 5 kpa). W skardze tej można domagać się stwierdzenia nieważności przedmiotowego zarządzenia;

– wnosząc o zawieszenie tymczasowego wykonania aktu administracyjnego na zasadach określonych w art. 166 kpa.

53. Z postanowienia odsyłającego wynika, że skargę przewidzianą w art. 60 kpa Ati-19 złożyła po terminie. Po odrzuceniu tej skargi wniosła ona o zawieszenie tymczasowego wykonania, korzystając ze środka przewidzianego w art. 166 kpa. Zastosowanie tego środka doprowadziło do wszczęcia postępowania stanowiącego podstawę niniejszego odesłania prejudycjalnego.

54. Jak to ujął sąd odsyłający, „[t]o właśnie zakres kontroli sądowej na podstawie art. 166 ust. 2 [kpa] rodzi pytanie dotyczące […] skuteczności [skargi na zarządzenie] w świetle art. 47 akapit pierwszy Karty” [17].

55. Bardziej szczegółowo sąd odsyłający wyjaśnia, że chodzi o rozstrzygnięcie:

– „[…] 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” [18];

– „[…] czy postępowanie takie jak postępowanie prowadzone na podstawie art. 166 ust. 2–3 [kpa], które wyklucza badanie okoliczności faktycznych i ogranicza zakres kontroli sądu wyłącznie do istnienia wyrządzonej szkody, jest skutecznym środkiem ochrony prawnej w świetle art. 47 Karty” [19].

[16] Punkty 61–63 postanowienia odsyłającego.

[17] Punkt 51 postanowienia odsyłającego.

[18] Punkt 52 postanowienia odsyłającego.

[19] Punkt 67 postanowienia odsyłającego.

56. Odesłanie prejudycjalne ogranicza się do wyrażonej w powyższy sposób wątpliwości. Poza jego zakresem pozostaje zgodność z prawem Unii łącznego nałożenia środka polegającego na zaplombowaniu i kary pieniężnej.

57. Wątpliwości wyrażone przez sąd odsyłający odnoszą się zatem do ograniczeń, które art. 166 ust. 2 i 3 kpa nakłada na sądową kontrolę zarządzeń tymczasowego wykonania. W szczególności według sądu odsyłającego:

– sąd, który ma dokonać tej kontroli, nie przeprowadza badania okoliczności faktycznych, które posłużyły za podstawę wydania nakazu;

– sąd nie bierze również pod uwagę wystąpienia możliwych *zwykłych* podstaw skargi odwoławczych wymienionych w art. 146 kpa (które obejmują zarówno naruszenie wymogów proceduralnych, jak i naruszenie przepisów prawa materialnego);

– obrona w ramach art. 166 ust. 2 i 3 kpa może opierać się wyłącznie na „poważnej lub trudnej do naprawienia szkodzie", jaką tymczasowe wykonanie wyrządza adresatowi zarządzenia [20].

58. Nie jest jednak do końca jasne, które z tych ograniczeń miałoby znaczenie w postępowaniu głównym. Sąd odsyłający wydaje się koncentrować na tym, że „wyklucza [się] badanie okoliczności faktycznych" (pkt 67 postanowienia odsyłającego), które to stwierdzenie mogłoby być nieistotne w niniejszej sprawie, biorąc pod uwagę, że zgodnie z postanowieniem odsyłającym Ati-19 nie kwestionowała stanu faktycznego [21]. W kolejnych fragmentach tego postanowienia sąd odsyłający odwołuje się jednak do pozostałych ograniczeń, jakie nakłada art. 166 kpa.

59. Zdaniem sądu odsyłającego opisane przez niego przeszkody w kontroli sądowej mogą sprawić, że przepisy krajowe okażą się niezgodne z art. 47 akapit pierwszy Karty.

60. Zdaniem Komisji sporne przepisy krajowe, w zakresie, w jakim ograniczają właściwość sądów do badania istnienia i charakteru szkody poniesionej przez adresata aktu administracyjnego, są niezgodne z art. 47 akapit pierwszy Karty. Prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem, o którym mowa w tym przepisie, wymaga, aby sąd krajowy był w stanie wykonywać pełną kontrolę sądową w celu zbadania okoliczności faktycznych związanych z przyjęciem zaskarżonego aktu administracyjnego lub środka przymusu administracyjnego [22].

61. Rząd bułgarski podkreśla [23], że adresaci środka administracyjnego takiego jak zaplombowanie dysponują kilkoma środkami zaskarżenia, w ramach których mogą:

– wnieść skargę co do istoty sprawy na podstawie art. 145 i nast. kpa; wniesienie tej skargi zawiesza wykonanie zaskarżonego aktu administracyjnego zgodnie z art. 166 ust. 1 kpa;

– wnieść skargę na podstawie art. 60 kpa – jeśli wydano zarządzenie o tymczasowym wykonaniu; w ramach tego środka jego adresat można żądać stwierdzenia jego nieważności;

– wnosić o zawieszenie zarządzenia o tymczasowym wykonaniu na podstawie art. 166 ust. 2 kpa.

[20] Punkt 58 postanowienia odsyłającego.

[21] Streszczenie zarzutów Ati-19 zawarte w pkt 19 i 20 postanowienia odsyłającego nie wskazuje, że spółka ta kwestionowała prawdziwość okoliczności faktycznych stwierdzonych podczas kontroli podatkowej w obiekcie.

[22] Punkt 40 uwag Komisji.

[23] Punkt 59 uwag rządu bułgarskiego.

62. Rząd bułgarski przyznaje, że w postępowaniu prowadzonym na podstawie art. 166 ust. 2 kpa sąd nie bada zgodności z prawem zarządzenia o tymczasowym wykonaniu, lecz bada jedynie, czy wykonanie to wyrządzi adresatowi poważną lub trudną do naprawienia szkodę. Jest tak, ponieważ kpa przewiduje inne możliwości zaskarżenia (w szczególności art. 60 ust. 5) tego zarządzenia, które wiążą się z oceną jego zgodności z prawem [24].

2. Artykuł 47 akapit pierwszy Karty i zabezpieczająca ochrona sądowa

63. Artykuł 47 akapit pierwszy Karty ustanawia prawo do skutecznego środka prawnego, uwzględniając w tym postanowieniu orzecznictwo Trybunału sprzed przyjęcia samej Karty [25].

64. Z tego samego orzecznictwa wynika, że prawo do skutecznego środka prawnego obejmuje prawo do uzyskania, w stosownych przypadkach, środka zabezpieczającego (czy to zawieszenia wykonania aktu, czy też innego środka tymczasowego) w postępowaniach, w których rozstrzygane są prawa wynikające z przepisów Unii.

65. Na stosowanie art. 47 akapit pierwszy Karty, w zakresie dotyczącym jego aspektu zabezpieczającego, można spoglądać z dwóch punktów widzenia, jako na:

– zabezpieczającą ochronę sądową przed aktami instytucji Unii. Ten rodzaj ochrony sądowej, przewidziany w art. 278, 279, a także w art. 256 ust. 1 TFUE, może zostać przyznany przez Trybunał lub Sąd [26]. W przedmiocie jego wykonania zapadły liczne orzeczenia Trybunału [27];

– zabezpieczającą ochronę sądową przed aktami organów krajowych w celu ochrony praw wynikających z prawa Unii. Przyznają ją sądy krajowe zgodnie z zasadami postępowania określanymi przez każde państwo członkowskie, pod warunkiem że nie są one sprzeczne z samym art. 47 Karty.

66. W niniejszym odesłaniu prejudycjalnym należy uwzględnić drugą z wyżej wymienionych perspektyw, gdyż przedmiotem sporu jest zawieszenie aktu administracyjnego (zarządzenie wykonania zaplombowania obiektu handlowego) wydanego w ramach ustawodawstwa mającego na celu zwalczanie oszustw podatkowych w zakresie VAT, co powoduje, że spór ten wchodzi w zakres prawa Unii.

[24] Punkt 68 uwag rządu bułgarskiego.

[25] Wyrok z dnia 13 marca 2007 r., Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163, pkt 37): „zasada skutecznej ochrony sądowej jest zasadą ogólną prawa wspólnotowego wynikającą ze wspólnych tradycji konstytucyjnych państw członkowskich […], *potwierdzoną* również w art. 47 Karty […]”. Wyróżnienie moje.

[26] Bez uszczerbku dla uprawnienia sądów krajowych do zawieszenia wykonania aktu administracyjnego wydanego na podstawie rozporządzenia, o którym mowa w wyroku z dnia 21 lutego 1991 r., Zuckerfabrik Süderdithmarschen i Zuckerfabrik Soest (C-143/88 i C-92/89, EU:C:1991:65, pkt 1 sentencji).

[27] Zobacz między innymi postanowienie wiceprezesa Trybunału z dnia 27 marca 2024 r., Komisja/Amazon Services Europe [C-639/23 P(R), EU:C:2024:277, pkt 66]: „sąd orzekający w przedmiocie środków tymczasowych może wydać postanowienie o zawieszeniu wykonania i innych środkach tymczasowych, jeśli uprawdopodobniono z faktycznego i prawnego punktu widzenia konieczność zastosowania takich środków (fumus boni iuris) i wykazano ich pilny charakter, w tym znaczeniu, że ich ustanowienie i zapewnienie skuteczności przed wydaniem orzeczenia co do istoty skargi jest niezbędne w celu uniknięcia poważnej i nieodwracalnej szkody dla interesów strony, która o nie wnosi. […] Sąd orzekający w przedmiocie środków tymczasowych dokonuje także, w odpowiednim przypadku, wyważenia wchodzących w grę interesów”.

67. W odniesieniu do uprawnień sądów krajowych do udzielania tymczasowej ochrony sądowej Trybunał stwierdził, że:

– co do zasady „sąd krajowy rozpatrujący spór, który podlega prawu Unii, winien mieć możliwość zarządzenia środków tymczasowych w celu zapewnienia całkowitej skuteczności przyszłemu orzeczeniu w przedmiocie istnienia uprawnień dochodzonych na podstawie prawa Unii” [28];

– „zasadę skutecznej ochrony sądowej uprawnień podmiotów prawa mających źródło w prawie wspólnotowym należy interpretować w ten sposób, że wymaga ona istnienia w porządku prawnym państwa członkowskiego możliwości skorzystania ze środków tymczasowych polegających na zawieszeniu stosowania przepisów krajowych do czasu wydania przez właściwy sąd rozstrzygnięcia w przedmiocie ich zgodności z prawem wspólnotowym, jeżeli ich zastosowanie jest konieczne w celu zapewnienia całkowitej skuteczności przyszłemu orzeczeniu w przedmiocie istnienia uprawnień dochodzonych na podstawie prawa wspólnotowego” [29].

68. Te stwierdzenia Trybunału mają zastosowanie do postępowań wszczętych przed sądami krajowymi, w których zaskarżony jest konkretny akt prawny lub kwestionowana jest ważność przepisu krajowego z uwagi na sprzeczność jednego lub drugiego z prawem Unii.

69. Przepisy państw członkowskich muszą zatem przewidywać procedury dające ich sądom możliwość zarządzenia w stosownych przypadkach zawieszenia wykonania aktu administracyjnego, którego zaskarżenie opiera się na jego zarzucanej niezgodności z prawem Unii mającym zastosowanie w danym sporze.

70. Z uwagi na powyższe założenia system tymczasowej ochrony sądowej przewidziany w kpa, rozpatrywany jako całość, wydaje się spełniać wymogi art. 47 akapit pierwszy Karty, gdyż zapewnia skarżącym możliwość wnoszenia o zawieszenie zaskarżonych aktów. Możliwość ta obejmuje również nakazy tymczasowego wykonania środków takich jak zaplombowanie obiektu handlowego.

71. Do sądu odsyłającego należy dokonanie wykładni prawa krajowego, a tym samym ustalenie, czy art. 166 ust. 2 kpa stosuje się w oderwaniu od pozostałych środków zaskarżenia, które zdaniem rządu bułgarskiego mogłyby umożliwiać zawieszenie zarządzenia tymczasowego wykonania zaplombowania.

72. W szczególności sąd ten będzie musiał ocenić, czy w ramach mechanizmu proceduralnego przewidzianego w art. 60 kpa adresaci zarządzenia tymczasowego wykonania są w stanie skutecznie je zaskarżyć, podnosząc zarzuty podważające zgodność z prawem tego aktu administracyjnego. Rozważania poczynione w tym zakresie przez sąd odsyłający w pkt 60 postanowienia odsyłającego [30] nie pozwalają na jednoznaczne wyjaśnienie tej kwestii.

[28] Wyrok z dnia 14 maja 2020 r., Országos Idegenrendészeti Főigazgatóság Dél-alföldi Regionális Igazgatóság (C-924/19 PPU i C-925/19 PPU, EU:C:2020:367, pkt 297), w którym powołano się na wyroki: z dnia 19 czerwca 1990 r., Factortame i in. (C-213/89, EU:C:1990:257, pkt 21); z dnia 15 stycznia 2013 r., Križan i in. (C-416/10, EU:C:2013:8, pkt 107).

[29] Wyrok z dnia 13 marca 2007 r., Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163, pkt 77 i pkt 2 sentencji).

[30] „Zakres kontroli sądu na podstawie art. 60 ust. 5–7 [kpa] dotyczącej zarządzenia o tymczasowym wykonaniu na podstawie art. 188 ust. 1 [ustawy o VAT] nie różni się zasadniczo od zakresu kontroli przeprowadzanej na podstawie art. 166 ust. 2 [kpa]. Jeżeli występują różnice, *polegają one na szerszym zakresie kontroli sądowej na podstawie art. 60 ust. 5 [kpa]*, w ramach której sąd może skontrolować dokonaną przez organ ocenę istnienia przesłanek określonych w art. 60 ust. 1 [kpa] (wydanie zarządzenia o tymczasowym wykonaniu). Przepis art. 188 ust. 1 [ustawy o VAT] nie jest jednak interpretowany i stosowany w sposób jednoznaczny”. Wyróżnienie moje.

73. Rząd bułgarski ze swej strony utrzymuje, że „ogół okoliczności podlegających ocenie sądu na podstawie art. 60 ust. 1 kpa umożliwia dokonanie kompleksowej kontroli, a jednocześnie zindywidualizowane podejście do przedmiotowej sprawy”[31]. Podobnie podkreśla on, że rozpatrując skargę o stwierdzenie nieważności zarządzenia tymczasowego wykonania na podstawie art. 60 kpa, sąd „bada dopuszczalność i podstawy skargi, warunki formalne i materialne wyrażenia woli organu administracji, który wydał zarządzenie […], i czy zostały spełnione warunki zarządzenia tymczasowego wykonania […]”[32].

74. Gdyby przyjąć stanowisko rządu bułgarskiego, jego porządek prawny umożliwiałby skarżącemu odpowiednią ścieżkę proceduralną, dzięki której sąd mógłby sprawować nieograniczoną kontrolę ważności zarządzenia tymczasowego wykonania[33].

75. Jeśli, jak wskazano w postanowieniu odsyłającym, ocena powinna opierać się wyłącznie na art. 166 ust. 2 kpa, rozpatrywanym w oderwaniu od innych przepisów, to dosłowne brzmienie tego przepisu ogranicza możliwość zawieszenia do wystąpienia „poważnej lub trudnej do naprawienia szkody”.

76. Jednak nawet z tej *odosobnionej* perspektywy nie wykluczam, że art. 166 ust. 2 kpa dopuszcza wykładnię, zgodnie z którą sąd może zbadać szkodę, o której mowa w tym przepisie, uwzględniając w tej ocenie czynniki o innym charakterze. W szczególności gdy zgłaszane są poważne wady w zarządzeniu wykonania (jak oczywisty brak właściwości organu, który go wydał, lub oczywiste przeinaczenie jego podstawy faktycznej), trudno mi przyjąć, że sąd *przymknie oczy* na te zarzuty.

77. W ramach tej oceny sąd będzie mógł również zbadać, czy zostało spełnione kryterium ogólne zawarte w art. 6 ust. 5 samego kpa, zgodnie z którym akt administracyjny nie może powodować szkody oczywiście nieproporcjonalnej w stosunku do zamierzonego celu.

78. Powyższe należy stosować tym bardziej, jeżeli, jak wydaje się to wynikać z interpretacji wyroku MV – 98 dokonanej przez sąd odsyłający, zarządzenie tymczasowego wykonania zostało wydane w związku z aktem (środkiem polegającym na zaplombowaniu lokalu), który w istocie stanowi sankcję administracyjną o charakterze karnym.

79. W tej sytuacji sama możliwość wykonania aktu nakładającego sankcję o charakterze karnym wydanego przez organ oczywiście niewłaściwy lub w oparciu o nieistniejący lub w oczywisty sposób przeinaczony stan faktyczny sama w sobie spowodowałaby, że osoba podlegająca temu aktowi poniosłaby na tyle poważną *szkodę*, że sąd nie mógłby powstrzymać się od wydania orzeczenia w tym zakresie.

80. Aby ocenić odpowiednie znaczenie sprzecznych interesów, należy uwzględnić, w odniesieniu do interesu organu, czy celem tymczasowego wykonania jest jedynie prewencja ogólna, bezzwłoczna i skuteczna represja, czy też uniknięcie dalszych szkód. W odniesieniu do interesu

[31] Uwagi rządu bułgarskiego, pkt 22.

[32] Uwagi rządu bułgarskiego, pkt 65.

[33] Jest inaczej, jeśli ktoś decyduje się na tę ścieżkę proceduralną po terminie. Jak już zostało wyjaśnione, w postanowieniu odsyłającym wskazano, że Ati-19 skorzystała z tego mechanizmu za późno, co było powodem odrzucenia jej żądania. Termin na wniesienie skargi przewidziany w art. 60 ust. 5 kpa (trzy dni) mógłby okazać się przesadnie krótki, jednak w tej kwestii w postanowieniu odsyłającym nie podniesiono żadnych wątpliwości.

adresata środka chodzi o rozmiar szkody powstałej w wyniku tymczasowego wykonania i oczywiście o możliwość jej skutecznego naprawienia. Ale także, co szczególnie istotne, o wiarygodność powodów jego sprzeciwu wobec wykonania.

81. Jedynie gdyby sąd odsyłający uznał, że taka całościowa wykładnia art. 166 ust. 2 kpa nie jest możliwa, ponieważ sprowadzałaby się ona do wykładni contra legem, należałoby rozpatrzyć zgodność tego przepisu z art. 47 akapit pierwszy Karty. Innymi słowy, należałoby rozstrzygnąć, czy to postanowienie Karty pozwala na to, by skuteczny środek prawny o charakterze zabezpieczającym był zapewniany przez sąd, który nie może brać pod uwagę innych okoliczności (poza szkodą), które negatywnie i w oczywisty sposób wpływają na zgodność samego aktu z prawem Unii.

82. Z zastrzeżeniami, które wskazałem, uważam, że skuteczność środka prawnego wymagana na mocy art. 47 akapit pierwszy Karty byłaby podawana w wątpliwość, gdyby wykładnia przepisu krajowego, jako całości, w zakresie, w jakim wprowadza on w życie prawo Unii:

– ograniczała sądową kontrolę administracyjnej działalności nakładającej sankcje o charakterze w istocie karnym (w ramach postępowania, w którym wnosi się o zawieszenie tymczasowego wykonania zaplombowania obiektu handlowego) jedynie do wyważenia istnienia poważnych lub trudnych do naprawienia szkód, i

– jednocześnie wykluczała jakąkolwiek możliwość dokonania przez sąd oceny – w celu wyrobienia sobie przekonania – czy wniosek o zawieszenie jest na pierwszy rzut oka uzasadniony pod względem faktycznym i prawnym na podstawie wiarygodnych argumentów.

83. Wyważenie interesu władzy publicznej i wnoszącego o środki zabezpieczające jest nieodłącznie związane z udzielaniem tych środków. Należy przy tym oczywiście uwzględnić poważne lub trudne do naprawienia szkody, jakie adresat tego aktu mógłby ponieść wskutek natychmiastowego wykonania aktu administracyjnego o charakterze sankcjonującym. Sąd może również ocenić, czy mimo wszystko istnieje nadrzędny interes publiczny uzasadniający takie tymczasowe wykonanie, jako że wniosek adresata decyzji o zastosowanie środka zabezpieczającego powstaje nie w próżni, lecz w opozycji do tego interesu, związanego z celami, którym służą wszelkie działania organów administracji.

84. Interes publiczny nie jest jednak ani bezwarunkowy, ani bezwzględny, i w stosownych przypadkach należy go pogodzić z interesem adresata decyzji przy poszanowaniu jego praw i uzasadnionych interesów.

85. Jednakże w celu poszanowania skuteczności prawa do środka prawnego w obszarach regulowanych przez prawo Unii uważam, że pozostawienie do rozpoznania przez sąd jedynie oceny szkody, jaką może spowodować tymczasowe wykonanie aktu administracyjnego o charakterze materialnokarnym, może nie być wystarczające.

86. W istocie, podejmując decyzję o zasadności zawieszenia wykonania, właściwy sąd musi być w stanie ocenić inne potencjalnie istotne elementy, które, podnoszone przez wnoszącego o zawieszenie i niewymagające wyczerpującego badania (co jest typowe dla późniejszego postępowania w przedmiocie zgodności aktu z prawem), na pierwszy rzut oka ujawniają wady nie do pogodzenia ze zgodnością tego aktu administracyjnego z prawem Unii.

87. W przeciwnym razie zabezpieczający środek prawny ustanowiony w art. 47 Karty byłby pozbawiony skuteczności: sąd byłby *zobowiązany* do potwierdzenia zasadności tymczasowego wykonania aktu o charakterze sankcjonującym, nie mogąc przy tym dokonać oceny, na etapie zawieszenia wykonania, że jest on oczywiście sprzeczny z prawem Unii. Uważam, że w tych okolicznościach prawo do skutecznego środka prawnego uległoby (częściowemu) umniejszeniu, co uniemożliwiłoby rozwinięcie jego pełnego potencjału.

88. Tymi rozważaniami nie zamierzam podważać wspólnych dla wielu państw członkowskich przepisów, które ograniczają kognicję sądu w ramach szczególnych mechanizmów proceduralnych, takich jak te odnoszące się do udzielania zabezpieczenia. Uważam po prostu, że ograniczenia te nie mogą rozciągać się tak daleko, by pozbawiać sąd, który dokonuje kontroli zgodności działania organów administracji z prawem Unii, jednego z istotnych elementów jego funkcji.

3. Poziom ochrony wymagany przez Europejski Trybunał Praw Człowieka w odniesieniu do tymczasowej ochrony zabezpieczającej

89. Zgodnie z art. 52 ust. 3 Karty znaczenie i zakres praw w niej przyznanych, które odpowiadają prawom zagwarantowanym w europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności (EKPC), „są takie same jak [znaczenie i zakres] praw przyznanych przez tę konwencję. Niniejsze postanowienie nie stanowi przeszkody, aby prawo Unii przyznawało szerszą ochronę".

90. Stosowanie tego przepisu determinuje konieczność uwzględnienia, w celu dokonania wykładni art. 47 akapit pierwszy Karty, który odpowiada art. 13 EKPC [34], orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (zwanego dalej „ETPC").

91. Sąd odsyłający odwołuje się do dwóch wyroków ETPC, w których co prawda przyznano, że zasada nieograniczonego prawa orzekania może dopuszczać pewne odstępstwa [35], to jednak stwierdza się, że skarga złożona do sądu powinna dawać mu możliwość przeprowadzenia określonej weryfikacji zarówno faktów, jak i procedury, w ramach której dokonano ustaleń faktycznych [36].

92. Komisja przychyla się do tego stanowiska, twierdząc, że zgodnie z ETPC EKPC nie sprzeciwia się nałożeniu „kary" przez organ administracyjny w postępowaniu administracyjnym, chociaż konieczna jest późniejsza kontrola przez sąd wykonujący nieograniczone prawo orzekania [37].

93. W tym kontekście Komisja uważa, że chociaż w przypadku środków wykonalnych w sposób tymczasowy w momencie ich podjęcia można dopuścić system słabszych gwarancji, to konieczne jest, aby późniejsza kontrola obejmowała ocenę stanu faktycznego.

[34] Zobacz wyjaśnienia dotyczące Karty praw podstawowych sporządzone w ramach uprawnień Prezydium Konwentu, który opracował Kartę (Dz.U. 2007, C 303, s. 17). Nawiązuje do nich, w związku z art. 47 akapit pierwszy Karty i z art. 13 EKPC, wyrok z dnia 29 marca 2022 r., Getin Noble Bank (C-132/20, EU:C:2022:235, pkt 116).

[35] Wyrok ETPC z dnia 21 czerwca 2016 r. w sprawie Al-Dulimi i Montana Management Inc. przeciwko Szwajcarii (CE:ECHR:2016:0621JUD000580908, § 130).

[36] Wyrok ETPC z dnia 20 października 2015 r. w sprawie Fazia Ali przeciwko Zjednoczonemu Królestwu (CE:ECHR:2015:1020JUD004037810, §§ 83, 84).

[37] Punkt 35 uwag Komisji, z powołaniem się między innymi na wyrok ETPC z dnia 11 lipca 2023 r. w sprawie European Air Transport Leipzig Gmbh przeciwko Belgii (CE:ECHR:2023:0711JUD000126913, § 49).

94. Moim zdaniem, przytaczając orzecznictwo ETPC, należy ustalić, czy odnosi się ono do uprawnień sądowych w zakresie kontroli (ponownego zbadania) działalności administracyjnej w ogólności, czy też do kontroli szczególnej, którą w ramach zabezpieczenia przeprowadzają sądy rozpatrujące skargi stron na zarządzenia o tymczasowym wykonaniu aktu administracyjnego.

95. Jeśli chodzi o wyroki ETPC powołane przez sąd odsyłający i przez Komisję:

– wyrok w sprawie Al-Dulimi i Montana Management Inc. przeciwko Szwajcarii [38] został wydany w celu rozstrzygnięcia, czy sąd Konfederacji Szwajcarskiej zastosował się do wymogów art. 6 ust. 1 EKPC podczas rozpatrywania skargi przeciwko konfiskacie mienia nakazanej przez organy tego państwa w wykonaniu rezolucji Rady Bezpieczeństwa ONZ. W wyroku tym nie ma odniesień do zakresu środków zabezpieczających;

– w wyroku w sprawie Fazia Ali przeciwko Zjednoczonemu Królestwu [39] zaprzeczono, jakoby doszło do naruszenia art. 6 ust. 1 EKPC w sprawie, w której skarżący twierdził, że brak możliwości dostępu do niezawisłego i bezstronnego sądu w celu kontroli stanu faktycznego stanowił naruszenie tego przepisu. Również w tym przypadku wyrok ETPC nie zawiera orzeczenia w przedmiocie zakresu środków zabezpieczających. Zawarte w nim rozważania na temat kontroli w ramach wykonywania nieograniczonego prawa orzekania mają charakter ogólny, podlegający zmianom w zależności od sprawy;

– wyrok w sprawie European Air Transport Leipzig Gmbh przeciwko Belgii [40] dotyczy ewentualnego naruszenia art. 6 ust. 1 EKPC, ponieważ sąd krajowy nie przeprowadził kontroli w ramach nieograniczonego prawa orzekania, badając kary pieniężne nałożone na pewną spółkę. ETPC, który nie stwierdził popełnienia tego naruszenia, przypomina, że gdy „kara" zostanie nałożona w postępowaniu administracyjnym przez organ, który sam w sobie nie spełnia wymogów z tego artykułu, decyzja ta musi podlegać późniejszej kontroli sądowej w ramach nieograniczonego prawa orzekania. Również w tym wyroku nie ma odniesień do problemów wynikających ze środków zabezpieczających;

– wyrok z dnia 3 lipca 2008 r. w sprawie Družstevní záložna Pria i in. przeciwko Republice Czeskiej [41] powtarza, że do naruszenia prawa ustanowionego w art. 6 ust. 1 EKPC dochodzi, gdy skarżący nie może zakwestionować przed sądem ustaleń faktycznych zawartych w decyzji wydanej przez organ administracji w wykonywaniu jego dyskrecjonalnych uprawnień [42]. Takie stwierdzenie o charakterze ogólnym nie odnosi się jednak do zakresu środków zabezpieczających użytych do wstrzymania nakazu tymczasowego wykonania aktu administracyjnego.

[38] Wyrok ETPC z dnia 21 czerwca 2016 r. w sprawie Al-Dulimi i Montana Management Inc. przeciwko Szwajcarii (CE:ECHR:2016:0621JUD000580908, §§ 128–130). W wyroku tym ETPC stwierdza, że co do zasady art. 6 ust. 1 EKPC wymaga istnienia środka prawnego w ramach nieograniczonego prawa orzekania (czyli środka, w ramach którego sąd może orzec odnośnie do wszystkich podniesionych kwestii prawnych i faktycznych), chociaż prawo to nie jest bezwzględne, a „zasada nieograniczonego prawa orzekania była kilkakrotnie ograniczana przez orzecznictwo ETPC", co skutkowało mniej rygorystyczną wykładnią, w szczególności w niektórych sprawach dotyczących prawa administracyjnego.

[39] Wyrok ETPC z dnia 20 października 2015 r. w sprawie Fazia Ali przeciwko Zjednoczonemu Królestwu (CE:ECHR:2015:1020JUD004037810).

[40] Wyrok ETPC z dnia 11 lipca 2023 r. w sprawie European Air Transport Leipzig Gmbh przeciwko Belgii (CE:ECHR:2023:0711JUD000126913).

[41] Wyrok ETPC z dnia 3 lipca 2008 r. w sprawie Družstevní záložna Pria i in. przeciwko Republice Czeskiej (CE:ECHR:2008:0731JUD007203401).

[42] Wyrok ETPC z dnia 3 lipca 2008 r. w sprawie Družstevní záložna Pria i in. przeciwko Republice Czeskiej (CE:ECHR:2008:0731JUD007203401, § 111).

96. Przydatność tych orzeczeń w niniejszej sprawie jest zatem ograniczona, ponieważ nie odnoszą się one do tego, co jest w niej w istocie przedmiotem sporu. To, że system prawny jako całość powinien dawać zainteresowanym stronom możliwość wniesienia odwołania od aktów administracyjnych rozpatrywanego w ramach nieograniczonego prawa orzekania obejmującego rozstrzyganie przez sąd wszystkich kwestii merytorycznych, nie oznacza, że EKPC wymaga dokonywania tej pełnej kontroli zawsze i co do zasady, w ramach wszystkich środków procesowych o szczególnym charakterze, takich jak te dotyczące środków zabezpieczających.

97. Należy również zauważyć, iż w przytoczonych wyżej wyrokach ETPC stwierdził, że prawo dostępu do sądu nie jest bezwzględne [43] i że w zakresie sądowej kontroli działalności administracyjnej art. 6 EKPC nie zapewnia dostępu do sądu takiej instancji, która umożliwia zastąpienie podejścia administracyjnego podejściem sądowym [44].

98. W każdym razie doktryna ETPC zawarta w przytoczonych wyrokach nie wymaga przeprowadzenia pełnej kontroli sądowej okoliczności faktycznych ustalonych przez organ administracyjny, wymaga natomiast „określonej weryfikacji" tych okoliczności i procedury, w ramach której dokonano tych ustaleń.

99. Dokonując oceny, czy kontrola sądowa jest wystarczająca, ETPC uważa, że oprócz uwzględnienia uprawnień sądu należy brać pod uwagę również czynniki takie jak cel aktu administracyjnego, gwarancje procesowe i przedmiot sporu między organem administracji a adresatem decyzji [45].

100. Bardziej istotny dla kwestii będącej przedmiotem sporu w niniejszej sprawie jest za to wyrok ETPC z dnia 5 lutego 2002 r. w sprawie Čonka przeciwko Belgii [46], w którym orzeczono odnośnie do wymogów art. 13 EKPC w kontekście skargi na zatrzymanie i wydalenie na Słowację obywateli tego kraju ubiegających się o azyl w Belgii.

101. W wyroku tym ETPC zajął się wpływem art. 13 EKPC na wykonanie aktów wydanych przez organy krajowe. W szczególności, biorąc pod uwagę, że wydaleni twierdzili, iż nie mieli żadnej możliwości odwołania się zgodnie z wymogami art. 13 EKPC, ETPC sprawdził, czy tak jak twierdził rząd belgijski, mechanizmy zaskarżenia, zwykłego zawieszenia i niezwłocznego zawieszenia przed Conseil d'État (radą stanu, Belgia) spełniały te wymogi.

102. Skupiając spór wokół tego, ETPC podkreślił, że środek odwoławczy, do którego odnosi się art. 13 EKPC, musi być skuteczny, i dodał on, że za taki uważa się środek, który umożliwia zablokowanie wykonania środków sprzecznych z EKPC, których skutki są potencjalnie nieodwracalne. W związku z tym art. 13 EKPC sprzeciwia się wykonaniu takich środków jeszcze przed zbadaniem przez organy krajowe ich zgodności z EKPC. W każdym razie, jak dodał ETPC, państwa będące stronami EKPC posiadają pewien zakres uznania w zakresie sposobu, w jaki wypełniają obowiązki nałożone na nie przez ten przepis [47].

[43] Wyrok ETPC z dnia 21 czerwca 2016 r. w sprawie Al-Dulimi i Montana Management Inc. przeciwko Szwajcarii (CE:ECHR:2016:0621JUD000580908, § 129).

[44] Wyrok ETPC z dnia 20 października 2015 r. w sprawie Fazia Ali przeciwko Zjednoczonemu Królestwu (CE:ECHR:2015:1020JUD004037810, § 77).

[45] Wyrok ETPC z dnia 20 października 2015 r. w sprawie Fazia Ali przeciwko Zjednoczonemu Królestwu (CE:ECHR:2015:1020JUD004037810, § 78).

[46] Wyrok ETPC z dnia 5 lutego 2002 r. w sprawie Čonka przeciwko Belgii (CE:ECHR:2002:0205JUD005156499).

[47] Wyrok ETPC z dnia 5 lutego 2002 r. w sprawie Čonka przeciwko Belgii (CE:ECHR:2002:0205JUD005156499, § 79).

103. Zastosowanie wyroku Čonka przeciwko Belgii w przypadku takim jak ten, który stanowi podstawę niniejszego odesłania prejudycjalnego, mogłoby co najwyżej doprowadzić do tego, że w prawie bułgarskim istniałby skuteczny środek zaskarżenia umożliwiający zawieszenie decyzji administracyjnych, których skutki mogłyby być nieodwracalne. Przyjmując, że ta nieodwracalność istnieje w przypadku zaplombowania obiektów handlowych na czas określony (co jest kwestią dyskusyjną), należy wskazać, że zarządzenie wykonania tego środka jest zgodnie z kpa zaskarżalne na opisanych wyżej zasadach.

104. Podsumowując, trudno mi jest wyobrazić sobie, że w *dziedzinie tak szczególnej jak ta, która jest przedmiotem niniejszego odesłania prejudycjalnego*, byłoby możliwe znalezienie wyraźnej linii orzecznictwa ETPC, która pozwoliłaby wytyczyć wykładnię art. 47 akapit pierwszy Karty przez Trybunał.

105. Wreszcie, gdyby przyjąć rozwiązanie, którego bronię w odniesieniu do stosowania art. 47 akapit pierwszy Karty, poziom ochrony przyznany na podstawie tego przepisu przez prawo Unii stałby się szerszy niż ten przewidziany w art. 6 i 13 EKPC, zgodnie z ich wykładnią dokonaną przez ETPC.

V. Wnioski

106. W świetle powyższego proponuję Trybunałowi, aby odpowiedział Administrativen sad – Blagoevgrad (sądowi administracyjnemu w Błagojewgradzie, Bułgaria) w następujący sposób:

Artykuł 47 akapit pierwszy Karty praw podstawowych Unii Europejskiej w związku z art. 273 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

należy interpretować w ten sposób, że:

zasadniczo nie sprzeciwia się on uregulowaniu prawa państwa członkowskiego, które jako całość umożliwia sądowi zawieszenie zarządzenia tymczasowego wykonania środka administracyjnego polegającego na zaplombowaniu obiektu handlowego wydanego po stwierdzeniu nieprawidłowości mających wpływ na podatek od wartości dodanej (VAT), jeżeli takie tymczasowe wykonanie mogłoby wyrządzić skarżącemu poważną lub trudną do naprawienia szkodę.

Sprzeciwia się on jednak temu, by zakres kontroli sądowej stosowania tego uregulowania krajowego w postępowaniu, w ramach którego wnosi się o zawieszenie zarządzenia tymczasowego wykonania, był ograniczony jedynie do istnienia poważnych lub trudnych do naprawienia szkód, z wyłączeniem jakiejkolwiek możliwości dokonania przez sąd oceny – w celu wyrobienia sobie przekonania – czy wniosek o zawieszenie jest uzasadniony pod względem faktycznym i prawnym na podstawie wiarygodnych argumentów, które na pierwszy rzut oka ujawniają wady nie do pogodzenia ze zgodnością tego aktu administracyjnego z prawem Unii.