Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZ-BORDONE
od 13. veljače 2025.[1]

Predmet C-733/23

„Beach and bar management” EOOD
protiv
Načalnik na otdel „Operativni dejnosti” – Burgas

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Administrativen sad – Burgas (Upravni sud u Burgasu, Bugarska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 273. – Povelja Europske unije o temeljnim pravima – Članak 50. – Načelo *ne bis in idem* – Neispunjenje obveze izdavanja fiskalnog računa – Pečaćenje poslovnog prostora – Kumuliranje sankcija za isti prekršaj – Načelo proporcionalnosti”

1. Spor koji je doveo do zahtjeva za prethodnu odluku odnosi se na zakonitost 85 novčanih sankcija koje je bugarsko porezno tijelo izreklo društvu zbog istog broja povreda nacionalnih propisa o porezu na dodanu vrijednost (PDV).

2. Sporne novčane sankcije mogu se apstraktno kvalificirati kao mjere čiji je cilj osigurati pravilnu naplatu PDV-a i spriječiti utaju (članak 273. Direktive 2006/112/EZ)[2].

3. Osim što je poduzetniku izreklo te kazne, porezno tijelo naložilo je pečaćenje poslovnog prostora u kojem su počinjene povrede. Suprotno onomu što je slučaj u predmetu Ati-19[3], u zahtjevu za prethodnu odluku u ovom predmetu ne postavlja se prethodno pitanje o mjeri pečaćenja kao takvoj.

4. Ukratko, sud koji je uputio zahtjev želi doznati je li u skladu s člankom 50. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja) nacionalni propis kojim se dopušta izricanje novčanih sankcija za povrede zbog kojih je već izvršena mjera pečaćenja.

[1] Izvorni jezik: španjolski

[2] Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)

[3] U kojem svoje mišljenje iznosim na isti datum (C-605/23).

I. Pravni okvir

A. Pravo Unije: Direktiva o PDV-u

5. U skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (a), PDV-u podliježe „isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje”.

6. Člankom 273. određuje se:

„Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštivanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.

Mogućnost predviđena prvim stavkom ne može se upotrebljavati za određivanje dodatnih obveza izdavanja računa, koje su veće od onih propisanih u poglavlju 3.”

B. Nacionalno pravo

1. Zakon o PDV-u[4]

7. U članku 118. stavku 1., u verziji koja se primjenjuje na činjenice iz glavnog postupka, navodi se:

„Svaka registrirana ili neregistrirana osoba dužna je na temelju ovog zakona u pisanom obliku registrirati i evidentirati isporuke i prodaje koje je izvršila u poslovnim prostorima izdavanjem fiskalnog računa koji je generirao porezni uređaj (račun blagajne) ili računa izrađenog integriranim automatskim sustavom za upravljanje trgovačkom djelatnosti (račun sustava), i to neovisno o tome je li zatražen drugi porezni dokument. Primatelj mora dobiti račun blagajne ili račun sustava i zadržati ga do napuštanja poslovnog prostora.”

8. Člankom 185. stavcima 1. i 2. propisuje se:

„(1) Za neizdavanje dokumenta iz članka 118. stavka 1. fizičke osobe koje nisu trgovci kažnjavaju se novčanom kaznom od 100 do 500 bugarskih leva [(BGN)], a pravne osobe i trgovci pojedinci novčanom sankcijom od 500 do 2000 BGN.

(2) Osim u slučajevima iz stavka 1., osobi koja počini ili dopusti povredu članka 118. ili odredbe za njegovu provedbu, izreći će se, ako je fizička osoba, a ne trgovac, novčana kazna u iznosu od 300 do 1000 BGN ili, ako je pravna osoba ili trgovac pojedinac, novčana sankcija u iznosu od 3000 do 10 000 BGN. Ako povreda ne utječe na porezne prihode, izriču se kazne propisane u stavku 1.”

[4] Zakon za danak vrhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) od 21. srpnja 2006. (DV br. 63 od 4. kolovoza 2006., str. 8.; u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u)

9. Članak 186. Zakona o PDV-u glasi:

„(1) Prisilna upravna mjera pečaćenja poslovnog prostora u trajanju do najviše 30 dana, neovisno o predviđenim novčanim kaznama ili novčanim sankcijama, primjenjuje se na osobu koja:

1. propusti

(a) izdati odgovarajući dokaz o prodaji u skladu s člankom 118.;

[…]

(3) Prisilna upravna mjera na temelju stavka 1. primjenjuje se obrazloženim nalogom Službe za prihode ili službenika kojeg je ta služba ovlastila.

(4) Protiv naloga iz stavka 3. može se podnijeti pravni lijek u skladu s postupkom predviđenim Zakonikom o upravnom postupku."

10. U skladu s člankom 187. stavcima 1. i 4.:

„(1) U slučaju primjene prisilne upravne mjere predviđene u članku 186. stavku 1., pristup poslovnom prostoru ili poslovnim prostorima osobe također je zabranjen, a osoba ili njezin opunomoćenik uklanjaju robu koja se nalazi u tim prostorima i pripadajućim skladištima. […]

[…]

(4) Na zahtjev počinitelja povrede i pod uvjetom da podnese dokaz o plaćanju cijele novčane kazne ili novčane sankcije, tijelo ukida prisilnu upravnu mjeru koju je izreklo. Uklanjanje plombi uvjetovano je obvezom suradnje počinitelja povrede. U slučaju ponavljanja povrede skidanje plombi poslovnog prostora nije dopušteno prije isteka roka od mjesec dana nakon njegova pečaćenja."

11. Članak 188.[5] glasi:

„(1) Prisilna upravna mjera iz članka 186. stavka 1. privremeno se izvršava pod uvjetima predviđenima u članku 60. stavcima 1. do 7. Zakonika o upravnom postupku.

(2) Protiv sudske odluke nije dopušten pravni lijek."

12. U članku 193. navodi se:

„(1) Zakonom o prekršajima i upravnim sankcijama uređuje se utvrđivanje povreda ovog zakona i podzakonskih akata za njegovu provedbu, donošenje i izvršenje odluka kojima se izriču upravne sankcije kao i pravna sredstva koja se mogu podnijeti protiv tih odluka.

(2) Prekršaje utvrđuju službe za prihode, a odluke kojima se izriču upravne sankcije donosi izvršni direktor Nacionalne agencije za javne prihode ili službenik kojeg on za to ovlasti."

[5] U verziji koja se primjenjuje na ovaj slučaj, kako je izmijenjena i objavljena u DV-u br. 100 od 20. prosinca 2019.

2. Zakonik o upravnom postupku [6]

13. Na temelju članka 6. stavka 5., u verziji koja se primjenjuje na činjenice iz glavnog postupka, upravna tijela moraju se suzdržati od donošenja akata i postupanja koji mogu uzrokovati štetu koja je očito neproporcionalna s obzirom na zadani cilj.

14. U članku 60. navodi se:

„(1) Upravni akt sadržava odluku o privremenom izvršenju kada to zahtijeva zaštita života ili zdravlja građanâ, kako bi se zaštitili osobito važni interesi države ili javnosti, kada bi izvršenje odluke moglo biti onemogućeno ili znatno otežano, ili ako bi kašnjenje izvršenja moglo dovesti do teške ili teško popravljive štete ili pak na zahtjev jedne od stranaka, kako bi se zaštitio neki od njezinih interesa koji su za nju osobito važni. U potonjem slučaju upravno tijelo zahtijeva odgovarajuće jamstvo.

(2) Odluka o privremenom izvršenju mora biti obrazložena.

[…]

(5) Protiv odluke kojom se odobrava ili odbija privremeno izvršenje može se posredstvom upravnog tijela podnijeti pravni lijek sudu u roku od tri dana od dostave odluke, neovisno o tome je li upravni akt bio osporavan.

(6) Pravni lijek se razmatra na zatvorenoj sjednici što je prije moguće bez dostave njegove preslike strankama. Pravni lijek ne odgađa privremeno izvršenje, ali ga sud može odgoditi dok ne donese konačnu odluku o pravnom lijeku.

(7) U slučaju poništenja pobijane odluke, sud odlučuje o meritumu. Ako se privremeno izvršenje poništi, upravno tijelo ponovno uspostavlja stanje prije izvršenja.

(8) Protiv sudske odluke može se podnijeti pravni lijek.”

15. Na temelju članka 128. stavka 1. točke 1., upravni sudovi nadležni su za odlučivanje u predmetima u kojima se nastoji, među ostalim, ishoditi izmjena ili poništenje upravnih akata.

16. Članak 166. glasi:

„(1) Podnošenjem tužbe odgađa se izvršenje upravnog akta.

(2) U svakom stadiju postupka sve do pravomoćnosti presude sud može, na tužiteljev zahtjev, odgoditi privremeno izvršenje odobreno konačnom odlukom tijela koje je donijelo akt iz članka 60. stavka 1., ako bi privremeno izvršenje moglo tužitelju prouzročiti tešku ili teško popravljivu štetu. […].”

[6] Administrativnoprocesecualen kodeks (DV br. 30 od 11. travnja 2006.; u daljnjem tekstu: APK)

3. Zakon o upravnim prekršajima i sankcijama [7]

17. U skladu s člankom 22., radi sprečavanja i prestanka upravnih prekršaja te sprečavanja i uklanjanja njihovih štetnih posljedica mogu se primijeniti prisilne upravne mjere.

18. Člankom 27. stavcima 1., 2., 4. i 5. utvrđuje se:

„(1) Upravna sankcija određuje se u skladu s odredbama ovog zakona u granicama propisanima za počinjeni prekršaj.

(2) Prilikom određivanja sankcije uzimaju se u obzir težina prekršaja, razlozi njegova počinjenja i druge olakotne i otegotne okolnosti, kao i imovinska situacija počinitelja.

[…]

(4) Osim u slučajevima propisanima u članku 15. stavku 2., sankcije predviđene za prekršaje ne smiju se zamijeniti blažim sankcijama.

(5) Nije dopušteno ni određivanje kazne ispod minimalne propisane sankcije, bilo da je riječ o novčanoj kazni ili privremenom oduzimanju prava na obavljanje određene profesije ili djelatnosti, osim u slučajevima predviđenima zakonom.”

19. U skladu s člankom 59., upravna odluka o kazni može se pobijati pred Rajonenim sadom (Općinski sud, Bugarska) u roku od 14 dana od njezine dostave.

II. Činjenice, spor i prethodna pitanja

20. „Beach and bar management” EOOD (u daljnjem tekstu: Beach and bar) društvo je s ograničenom odgovornosti koje se koristi poslovnim prostorom (bar i restoran).

21. Bugarska porezna uprava [8] provela je 4. kolovoza 2022. nadzor u poslovnom prostoru društva Beach and bar, tijekom kojeg:

– Pronađena su dva čitača kartica i 85 računa koji se odnose na plaćanja debitnim i kreditnim karticama u razdoblju od 25. lipnja 2022. do 26. srpnja 2022.

– Utvrđeno je da poduzetnik za tih 85 transakcija nije izdao nijedan fiskalni račun.

22. Porezno tijelo naložilo je 12. kolovoza 2022. pečaćenje poslovnog prostora i zabranu pristupa tom prostoru u trajanju od 14 dana. Zasebnom odlukom odobreno je privremeno izvršenje obiju mjera.

23. Mjera pečaćenja i odobrenje njezina privremenog izvršenja neuspješno su pobijani u dvama postupcima pred Administrativenim sadom – Burgas (Upravni sud u Burgasu, Bugarska).

[7] Zakon za administrativnite narušenia i nakazania (DV br. 92 od 28. studenoga 1969.), u verziji koja se primjenjuje na činjenice iz glavnog postupka.

[8] Nadzor je provela Glavna direkcia „Fiskalen kontrol” (Glavna uprava za porezni nadzor, Bugarska).

24. Budući da je činjenice smatralo dokazanima, upravno tijelo donijelo je 85 rješenja o izricanju kazni[9]. U svakom od njih izreklo je društvu Beach and bar novčanu kaznu u iznosu od 500 bugarskih leva (otprilike 250 eura), tako da je ukupna kazna za 85 prekršaja iznosila 42 500 bugarskih leva (otprilike 21 250 eura).

25. Iznos PDV-a koji nije evidentiran (zbog neizdavanja fiskalnih računa za 85 platnih transakcija) iznosi 268,02 bugarskih leva (otprilike 134 eura).

26. Svih 85 rješenja o izricanju kazni bilo je pobijano pred Rajonenim sadom – Burgas (Općinski sud u Burgasu, Bugarska) u jednako toliko postupaka, a u svakom od njih donesene su presude o odbijanju tužbi.

27. Prvostupanjske presude pobijane su pred Administrativenim sadom – Burgas (Upravni sud u Burgasu), koji Sudu upućuje tri prethodna pitanja, od kojih navodim samo prvo:

„1. Treba li članak 325. [UFEU-a], članak 273. Direktive [o PDV-u] i članak 50. Povelje […] tumačiti na način da se njima dopušta nacionalno zakonodavstvo kojim se omogućuje određivanje jedinstvene mjere (‚pečaćenje poslovnog prostora i zabrana pristupa tom prostoru') zbog višestrukih povreda poreznih obveza ako je njezina isključiva svrha smanjiti štetne učinke, uključujući opseg štete prouzročene financijskim interesima Europske unije, ali isključujući kažnjavanje prekršitelja, a da se pritom tom mjerom ne ograničava mogućnost da se protiv potonjeg za svaku od tih povreda poreznih obveza provedu zasebni postupci represivne prirode u kojima se treba izreći mjera u obliku novčane kazne, pri čemu je nacionalni sud dužan u svakom pojedinačnom slučaju ispitati i utvrditi koji se od ta dva cilja želi postići prethodno određenom jedinstvenom prisilnom upravnom mjerom ‚pečaćenje poslovnog prostora i zabrana pristupa tom prostoru' – preventivno-zaštitni ili represivni?"

III. Postupak pred Sudom

28. Tajništvo Suda zaprimilo je zahtjev za prethodnu odluku 1. prosinca 2023.

29. Društvo Beach and bar, bugarska vlada i Europska komisija podnijeli su pisana očitovanja.

30. Sud je odlučio da nije potrebno održati raspravu.

31. U skladu s uputom Suda, ovo će se mišljenje odnositi samo na prvo prethodno pitanje.

IV. Analiza

A. Dopuštenost

32. Kao što je to već utvrđeno, sud koji je uputio zahtjev odlučuje o 85 novčanih sankcija izrečenih društvu Beach and bar zbog jednakog broja povreda Zakona o PDV-u. Te su povrede dovele i do određivanja mjere pečaćenja poslovnog prostora (i zabrane pristupa tom prostoru) u trajanju od 14 dana.

[9] Sudske odluke donesene u sporovima o pečaćenju i njegovu izvršenju već su bile pravomoćne u trenutku održavanja rasprave u postupku osporavanja novčanih sankcija.

33. Kad je postupak protiv novčanih sankcija ušao u svoju usmenu fazu, mjera pečaćenja protiv koje je društvo Beach and bar neuspješno podnijelo pravni lijek u zasebnom postupku već je bila izvršena.

34. U tim okolnostima, bugarska vlada smatra da je prvo prethodno pitanje nedopušteno jer se spor u okviru kojeg je upućen zahtjev za prethodnu odluku odnosi isključivo na novčane sankcije i može ga se riješiti a da nije pritom potrebno utvrditi jesu li u skladu s pravom Unije nacionalna pravna pravila koja su omogućila donošenje mjere pečaćenja koja je već izvršena i koja nije povezana s glavnim postupkom.

35. Komisija se slaže s mišljenjem bugarske vlade, ali predlaže preoblikovanje pitanja kako bi se Sudu omogućilo da odluči o meritumu [10].

36. Prema mojem mišljenju, nije primjereno da Sud u okviru odgovora sudu koji je uputio zahtjev odlučuje o usklađenosti s pravom Unije nacionalnog propisa kojim se uređuje pečaćenje poslovnog prostora [11], s obzirom na to da se ta mjera pečaćenja ne osporava u glavnom postupku.

37. Međutim, pitanje suda koji je uputio zahtjev zapravo se ne odnosi na to jesu li u skladu s pravom Unije pravna pravila kojima se uređuje pečaćenje, nego je li to slučaj sa spornim novčanim sankcijama. U tom se smislu može prihvatiti prijedlog preoblikovanja koji predlaže Komisija.

38. Stoga nije potrebno ispitati je li mjera pečaćenja poslovnog prostora u skladu s pravom Unije, nego utvrditi protivi li mu se novčana sankcija izrečena istoj osobi za ista djela koja su dovela do tog pečaćenja.

B. Meritum

1. Utjecaj presude od 4. svibnja 2023., MV–98 [12]

39. Sud je u presudi MV–98 već odlučio o usklađenosti nacionalnog propisa koji se primjenjuje u ovom slučaju s člankom 50. Povelje.

40. Činjenice u predmetu MV–98 bile su slične (osim iznimke koju ću navesti u nastavku) onima u ovom predmetu: prilikom nadzora provedenog u poslovnom prostoru bugarska porezna uprava utvrdila je da društvo MV–98 nije registriralo prodaju određene robe niti je izdalo fiskalni račun za tu prodaju.

41. Ukratko, porezna je uprava na temelju tih činjenica:

– U skladu s člankom 185. Zakona o PDV-u, društvu MV–98 izrekla novčanu sankciju.

– U skladu s člankom 186. tog zakona, donijela upravnu mjeru pečaćenja poslovnog prostora u trajanju od 14 dana.

[10] Točke 30. do 32. Komisijinih pisanih očitovanja. U njima predlaže da se pitanje preoblikuje kako bi se odlučilo je li pravu Unije protivno izricanje novčane sankcije za djela poput onih o kojima je ovdje riječ, s obzirom na to da je prekršaj koji se sankcionirao tom novčanom sankcijom već bio predmet upravne mjere pečaćenja koja je naložena zbog istih djela.

[11] Upravo se na tu usklađenost odnosi predmet C-605/23, Ati-19.

[12] Predmet C-97/21 (EU:C:2023:371; u daljnjem tekstu: presuda MV–98)

– Odlukom donesenom na temelju članka 60. APK-a, odobrila privremeno izvršenje te mjere.

42. U tom je slučaju trebalo utvrditi „[…] u biti […] treba li članak 273. Direktive o PDV-u i članak 50. Povelje tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis na temelju kojeg se poreznom obvezniku zbog iste povrede porezne obveze i po okončanju različitih i samostalnih postupaka može izreći mjera novčane sankcije i mjera pečaćenja poslovnog prostora jer se pravni lijek protiv navedenih mjera može podnijeti pred različitim sudovima” [13].

43. Sud je najprije razmotrio analizu „kaznen[e] narav[i] mjera o kojima je riječ u glavnom postupku” (točke 38. do 49. presude MV–98) kao nužan uvjet za utvrđivanje primjenjivosti članka 50. Povelje.

44. Analiza triju kriterija relevantnih za tu ocjenu, u pogledu mjere pečaćenja, dovela ga je do sljedećih zaključaka:

– Okolnost da se ta mjera u nacionalnom pravu kvalificira kao upravna mjera nije prepreka priznavanju njezine kaznene prirode (točke 38. do 41. presude MV–98).

– Navedenom mjerom istodobno se nastoje postići ciljevi odvraćanja od počinjenja kažnjivih djela u području PDV-a i njihova suzbijanja. Ta mjera nema samo zaštitnu svrhu, kao što su to istaknule neke od vlada koje su sudjelovale u postupku (točke 42. do 44. presude MV–98).

– Čini se da je mjera pečaćenja jako stroga (točke 45. do 47. presude MV–98).

45. U tim okolnostima, Sud je utvrdio da „ako, kao što to proizlazi iz navoda suda koji je uputio zahtjev, s obzirom na to da mjere o kojima je riječ u glavnom postupku treba kvalificirati sankcijama kaznene naravi, valja smatrati da kumuliranje tih sankcija dovodi do ograničenja temeljnog prava zajamčenog u članku 50. Povelje” [14].

46. Kasnije rasuđivanje Suda u presudi MV–98 bilo je usredotočeno na moguće opravdanje za ograničenje temeljnog prava zajamčenog člankom 50. Povelje.

47. Na kraju tog rasuđivanja, Sud je odlučio da „članak 273. Direktive o PDV-u i članak 50. Povelje treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis na temelju kojeg se poreznom obvezniku zbog iste povrede porezne obveze i nakon različitih i samostalnih postupaka može izreći mjera novčane sankcije i mjera pečaćenja poslovnog prostora jer se žalba protiv navedenih mjera može podnijeti pred različitim sudovima, zbog toga što navedeni propis ne osigurava usklađivanje postupaka koji omogućuju da se dodatni teret kumuliranja navedenih mjera svede na ono što je krajnje nužno ni jamčenje da strogost svih izrečenih sankcija odgovara težini predmetnog kažnjivog djela” [15].

[13] Presuda MV–98, t. 27.

[14] Presuda MV–98, t. 49.

[15] Presuda MV–98, t. 63.

2. Razlika između ovog predmeta i predmeta MV–98

48. Kao što to napominje sud koji je uputio zahtjev, ovaj se predmet razlikuje od predmeta razmotrenog u presudi MV–98 po jednom vrlo konkretnom aspektu: tada je bila riječ o jedinstvenoj povredi koja je dovela do mjere pečaćenja i novčane sankcije, dok je ovdje riječ o 85 spornih prekršaja i jednakom broju izrečenih novčanih sankcija, iako je za sve njih naložena samo jedna mjera pečaćenja [16].

49. Zbog te razlike sud koji je uputio zahtjev postavlja Sudu pitanje o dosegu onoga što je iznio u presudi MV–98 u pogledu kaznene prirode mjere pečaćenja. Konkretnije, u pogledu preventivne ili represivne svrhe te mjere kao odlučujućeg čimbenika za tu kvalifikaciju.

50. Ukratko, sud koji je uputio zahtjev smatra:

– Ne uzimajući u obzir tu konkretnu razliku, u ovom su predmetu ispunjeni ostali uvjeti koji su potrebni kako bi se utvrdilo da postoji kumulacija postupaka i sankcija koja je zabranjena člankom 50. Povelje, a to su: istovjetnost činjenica i istovjetnost sankcija.

– Međutim, s obzirom na to da je za svih 85 poreznih prekršaja donesena samo jedna mjera pečaćenja poslovnog prostora, javlja se dvojba u pogledu *kaznene prirode* te mjere [17].

51. Sud koji je uputio zahtjev na prilično nejasan način ističe da, s obzirom na to da mjera pečaćenja nije individualizirana, ta okolnost podrazumijeva da svrha smanjenja opsega štete prouzročene financijskim interesima Unije (i stoga njezina preventivna dimenzija) prevladava nad njezinom represivnom prirodom [18]. Ako bi to značilo da pečaćenje nije stvarna *kaznena sankcija*, ne bi bio ispunjen jedan od uvjeta potrebnih za primjenu članka 50. Povelje.

3. Moja ocjena

52. Smatram da se odgovor na to pitanje suda koji je uputio zahtjev može pronaći, bez većih hermeneutičkih poteškoća, u presudi MV–98 i ranijoj sudskoj praksi Suda, osobito u presudi Menci [19].

53. Naime, „sankcija čija je svrha represivna ima kaznenu narav u smislu članka 50. Povelje, a sama činjenica da usto ima i preventivnu svrhu ne može joj oduzeti svojstvo kaznene sankcije” [20].

54. Kao što je to istaknuto u presudi MV–98 na temelju informacija koje je pružio sud koji je uputio zahtjev, „[…] član[ak] 22. Zakona o upravnim prekršajima i sankcijama [dokazuje da se mjerom pečaćenja] nastoji […] postići prestanak počinjenih upravnih prekršaja i spriječiti nastupanje novih onemogućavanjem predmetnog trgovca da koristi svoj poslovni prostor. U tom

[16] Točka 32. odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku

[17] Točka 43. odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku

[18] Točka 47. odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku: „[s]ve iznesene okolnosti predmetnog slučaja, promatrane u cjelini, mogu upućivati na to da u slučaju poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, u kojem je prisilna upravna mjera određena za ukupno 85 prekršaja, bez individualiziranja visine mjere određene za svaki pojedini prekršaj, zaštitna uloga prisilne upravne mjere, kojom se iznos neregistriranog i neobračunanog PDV-a ograničava na prvotna utvrđenja, ne samo da ima prednost pred njezinom represivnom prirodom, nego u praksi predstavlja jedini oblik prisilne upravne mjere u konkretno opisanom glavnom predmetu te da je njezina isključiva svrha smanjiti opseg štete prouzročene financijskim interesima Unije”.

[19] Presuda od 20. ožujka 2018., Menci (C-524/15, EU:C:2018:197; u daljnjem tekstu: presuda Menci)

[20] Presuda Menci, t. 31. U istom smislu presuda MV–98, t. 42.

pogledu sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da mjera pečaćenja ima svrhu koja je istodobno preventivna i represivna jer se njome također nastoji odvratiti predmetne osobe od povrede obveze predviđene člankom 118. stavkom 1. Zakona o PDV-u”[21].

55. Na temelju te pretpostavke, zaključci koje je Sud iz njih izveo u presudi MV–98 mogu se primijeniti i na slučaj kao što je ovaj: razmatranja u pogledu primjene članka 50. Povelje, kada je *samo jedna mjera pečaćenja* popraćena *samo jednom novčanom sankcijom*, pri čemu se obje odnose na *pojedinačnu povredu*, vrijede i za slučaj u kojem druga stavka jednadžbe nije jedna novčana sankcija, nego njih 85.

56. Sud koji je uputio zahtjev ne isključuje mogućnost da sporna mjera pečaćenja ima represivni sadržaj. Međutim, smatra da uzimajući u obzir njezinu opću, a ne individualiziranu prirodu, preventivna funkcija nadvladava represivnu funkciju, do te mjere da poništava njezinu kaznenu prirodu.

57. Prema mojem mišljenju, kao što sam to tvrdio u mišljenju u predmetu Menci, „teško bi bilo zanijekati da propisi kažnjavanja u poreznom sustavu teže tomu da se kazne obveznici čije su prijevare otkrivene i da istodobno služe kao upozorenje drugima ili da ih spriječe u tome da odole kušnji neplaćanja poreza”[22].

58. U svakom slučaju, Sud smatra da je „u samoj […] naravi kaznenih sankcija da im je cilj kako represija tako i prevencija od nezakonitih postupanja”[23].

59. Pečaćenje poslovnog prostora logično sprečava obavljanje trgovačke djelatnosti i dovodi do gubitka prihoda izvršenika. Ako, kao u ovom slučaju, ta mjera nije donesena zbog zdravstvenih ili sličnih razloga[24], nego zbog samog počinjenja poreznih prekršaja, čini mi se da represivna (i kaznena) sastavnica mjere nije sporna[25].

60. S tog gledišta, represivna funkcija mjere kao što je pečaćenje poslovnog prostora ne ovisi o njezinoj povezanosti s većim ili manjim brojem prekršaja koji se njome nastoji *kazniti*. U pogledu te ocjene slažem se s Komisijom, koja smatra da postojanje represivne svrhe ne ovisi o tome primjenjuje li se ona na jedan ili više kumulativnih prekršaja[26].

61. Ako bi se slijedila logika na kojoj se, čini se, temelji pristup suda koji je uputio zahtjev, te bi se smatralo da je mjera pečaćenja, koja je predviđena člankom 186. Zakona o PDV-u, određena za svaki od 85 spornih prekršaja, što bi moglo dovesti do ukupnog zbroja od 2550 dana zatvaranja poslovnog prostora, ona bi bila samo represivna te bi stoga bila materijalno kaznene prirode.

[21] Presuda MV–98, t. 44.

[22] Mišljenje u predmetu Menci (C-524/15, EU:C:2017:667, t. 113.). Zatim sam dodao (bilješka 99.) da „[a]kademska rasprava (ponekad filozofska) o utemeljenosti, opravdanosti i cilju, ili ciljevima, kazni traje već stoljećima, pri čemu postoje različite teorije, od kojih neke stavljaju naglasak na njihove elemente nadoknade, a druge na njihove učinke prevencije (opća ili posebna prevencija) ili zastrašivanja”.

[23] Presuda MV–98, t. 42.

[24] Ne isključujem da se pečaćenje poslovnih ili industrijskih prostora može odrediti samo i isključivo u preventivne svrhe, primjerice s obzirom na postojanje neposrednih i ozbiljnih opasnosti za javno zdravlje. U takvim slučajevima, u kojima nema nikakve kaznene konotacije, nedostaje represivni element koji je svojstven svim sankcijama.

[25] Sud je također priznao *strogost* mjere pečaćenja, koja se može izreći u najduljem trajanju od 30 dana te koja je tada, kao i sada, izrečena na 14 dana. Presuda MV–98, t. 47.

[26] Točka 43. Komisijinih pisanih očitovanja

62. Smatram da ne treba prihvatiti taj zaključak koji je očito neproporcionalan. Naravno, pečaćenje odobreno pod tim uvjetima bilo bi mnogo strože s gledišta njegove represivne prirode jer bi podrazumijevalo zatvaranje poslovnog prostora na više godina. Međutim, ista ta represivna priroda postoji ako pečaćenje, iako je znatno manje strogo, izvršeniku uzrokuje štetu koja proizlazi iz nemogućnosti obavljanja trgovačke djelatnosti u trajanju od 14 dana, uz financijske gubitke koje to podrazumijeva [27].

63. Smatram da se, u slučajevima kao što je ovaj, *preventivni* aspekt mjere pečaćenja ne nameće do te mjere da nadvladava njezin *represivni* aspekt tako da ga čini nevažnim.

64. U ovom je slučaju porezna uprava utvrdila da postoji *stjecaj* povreda kako bi odredila samo jednu mjeru pečaćenja poslovnog prostora, a ne njih 85. Možda je mogla postupiti i krajnje strogo, na način da (jedinstveno) trajanje zatvaranja produlji na maksimalno razdoblje od 30 dana koje se dopušta člankom 186. stavkom 1. Zakona o PDV-u, ali je to nešto o čemu samo ona može donijeti odluku.

65. Naposljetku, utvrđenja Suda u presudi MV–98 u pogledu materijalno kaznene prirode mjere pečaćenja u trajanju od 14 dana, koja je donesena kao odgovor na pojedinačni porezni prekršaj, u potpunosti su primjenjiva kada se ta mjera zajednički donosi za ukupno 85 kumuliranih prekršaja.

66. S obzirom na prethodno navedeno, na prvo prethodno pitanje treba odgovoriti da upravna mjera pečaćenja poslovnog prostora i zabrane pristupa tom prostoru u trajanju od 14 dana zadržava represivnu prirodu, neovisno o tome je li izrečena kao odgovor na pojedinačnu povredu Zakona o PDV-u ili zbog počinjenja, tijekom određenog razdoblja, 85 povreda navedenog zakona razmatranih zajedno.

V. Zaključak

67. S obzirom na navedeno, predlažem Sudu da Administrativenom sadu – Burgas (Upravni sud u Burgasu, Bugarska) odgovori na sljedeći način:

„Članak 325. UFEU-a, članak 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost i članak 50. Povelje Europske unije o temeljnim pravima

treba tumačiti na način da se:

razmatranja na temelju kojih je Sud donio presudu od 24. svibnja 2023., MV–98 (C-97/21, EU:C:2023:371), mogu primijeniti i na slučaj u kojem nacionalno porezno tijelo poreznom obvezniku izrekne 85 novčanih sankcija zbog uzastopnog neispunjenja njegovih obveza u pogledu poreza na dodanu vrijednost, pri čemu zbog svih počinjenih poreznih prekršaja nalaže i mjeru pečaćenja poslovnog prostora i zabrane pristupa tom prostoru u trajanju od 14 dana.”

[27] Kao što je to napomenula Komisija, administrativno zatvaranje poslovnog prostora, čak i na kratko razdoblje, može dovesti do sankcije koja je za trgovca stroža od novčane kazne (točka 46. njezinih pisanih očitovanja).