Zbiór Orzeczeń

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

Sprawa C-733/23

„Beach and bar management" EOOD
przeciwko
Nachalnik na otdel „Operativni deynosti" – Burgas

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

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 273 – Karta praw podstawowych Unii Europejskiej – Artykuł 50 – Zasada ne bis in idem – Niewykonanie obowiązku wydania paragonu fiskalnego – Zaplombowanie lokalu – Kumulacja sankcji za to samo naruszenie – Zasada proporcjonalności

1. Spór leżący u podstaw niniejszego odesłania prejudycjalnego dotyczy zgodności z prawem 85 kar pieniężnych nałożonych przez bułgarski organ podatkowy na pewną spółkę z powodu takiej samej liczby naruszeń przepisów krajowych dotyczących podatku od wartości dodanej (VAT).

2. Sporne kary pieniężne można in abstracto uznać za środki mające na celu zapewnienie prawidłowego poboru VAT i zapobieżenie oszustwom podatkowym (art. 273 dyrektywy 2006/112/WE)[2].

3. Organ skarbowy oprócz nałożenia na przedsiębiorstwo tych kar zarządził zaplombowanie lokalu handlowego, w którym doszło do popełnienia naruszeń. W odróżnieniu od sprawy Ati-19[3] niniejsze odesłanie nie zawiera żadnego pytania prejudycjalnego dotyczącego środka polegającego na zaplombowaniu jako takiego.

4. Sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy przepis krajowy umożliwiający nałożenie kar pieniężnych za naruszenia będące przedmiotem wykonanego już środka polegającego na zaplombowaniu jest zgodny z art. 50 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „Kartą").

[1] Język oryginału: hiszpański.

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

[3] W której przedstawiam moją opinię z tego samego dnia (C-605/23).

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 ustawy o VAT 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. 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. […]”.

3. Ustawa o naruszeniach i karach administracyjnych[7]

17. Zgodnie z art. 22 można stosować środki przymusu administracyjnego w celu zapobiegania naruszeniom administracyjnym i spowodowania ich zaprzestania oraz w celu unikania i usuwania ich szkodliwych skutków.

18. Artykuł 27 ust. 1, 2, 4 i 5 przewiduje:

„(1) Karę administracyjną ustala się zgodnie z przepisami niniejszej ustawy w granicach przewidzianych dla popełnionego naruszenia.

(2) Przy ustalaniu kary uwzględnia się wagę naruszenia, przyczyny jego popełnienia oraz inne okoliczności łagodzące i obciążające, a także sytuację finansową sprawcy.

[…]

(4) Z wyjątkiem przypadków przewidzianych w art. 15 ust. 2 kary za naruszenie nie mogą być zastąpione łagodniejszymi karami.

(5) Niedopuszczalne jest również ustalenie kary poniżej kary minimalnej, niezależnie od tego, czy jest to grzywna, czy czasowe pozbawienie prawa do wykonywania określonego zawodu lub działalności, z wyjątkiem przypadków przewidzianych w ustawie”.

19. Zgodnie z art. 59 decyzja o nałożeniu kary administracyjnej może zostać zaskarżona do Rayonen sad (sądu rejonowego, Bułgaria) w terminie 14 dni od jej doręczenia.

II. Okoliczności faktyczne, postępowanie główne i pytania prejudycjalne

20. „Beach and bar management” EOOD (zwana dalej „Beach and bar”) jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, która prowadzi lokal handlowy (bar i restaurację).

[7] Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (ustawa o naruszeniach i karach administracyjnych) (DV nr 92 z dnia 28 listopada 1969 r.), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym.

21. W dniu 4 sierpnia 2022 r. bułgarski organ podatkowy [8] przeprowadził kontrolę w lokalu handlowym Beach and bar, w toku której:

– ustalono istnienie dwóch terminali płatniczych oraz 85 wydruków z terminalu płatniczego dotyczących zaakceptowanych płatności dokonanych kartami debetowymi i kredytowymi w okresie od dnia 25 czerwca 2022 r. do dnia 26 lipca 2022 r.;

– stwierdzono, że spółka nie wydała paragonów fiskalnych w odniesieniu do tych 85 płatności.

22. W dniu 12 sierpnia 2022 r. organ podatkowy zarządził zaplombowanie i zakaz dostępu do lokalu handlowego na okres 14 dni. W osobnej decyzji zezwolono na tymczasowe wykonanie obu środków.

23. Środek polegający na zaplombowaniu i zezwolenie na jego tymczasowe wykonanie zostały bezskutecznie zaskarżone w ramach dwóch postępowań przed Administrativen sad – Burgas (sądem administracyjnym w Burgas, Bułgaria).

24. Organ administracyjny, uznając okoliczności faktyczne za wykazane, wydał 85 decyzji o nałożeniu kary [9]. W każdej z nich nałożył na Beach and bar karę pieniężną w kwocie 500 BGN (ok. 250 EUR), a tym samym łączna kwota kar wyniosła 42 500 BGN (ok. 21 250 EUR).

25. Kwota VAT, którego nie zarejestrowano (z powodu niewystawienia paragonów fiskalnych w odniesieniu do 85 płatności), wynosi 268,02 BGN (ok. 134 EUR).

26. Wszystkie 85 postanowień o nałożeniu kary zostało zaskarżonych przed Rayonen sad – Burgas (sądem rejonowym w Burgas) w odrębnych postępowaniach, które zakończyły się wyrokami oddalającymi skargi.

27. Wyroki sądu pierwszej instancji zostały zaskarżone przed Administrativen sad – Burgas (sądem administracyjnym w Burgas), który przedstawił Trybunałowi trzy pytania prejudycjalne, z których przytaczam tylko pierwsze:

„1) Czy art. 325 [TFUE], art. 273 dyrektywy [VAT] oraz art. 50 Karty […] 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 »zaplombowaniu 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 »zaplombowaniu lokalu handlowego i zakazie dostępu do niego« – cel ochronno-ograniczający czy też cel karny?”.

[8] Operację przeprowadziła Glavna direktsia „Fiskalen kontrol” (dyrekcja główna kontroli podatkowej).

[9] Orzeczenia sądu wydane w postępowaniach dotyczących zaplombowania i wykonania go były już prawomocne w momencie rozpatrywania sprawy w postępowaniu odwoławczym dotyczącym kar pieniężnych.

III. Postępowanie przed Trybunałem

28. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym został złożony do Trybunału w dniu 1 grudnia 2023 r.

29. Uwagi na piśmie złożyli Beach and bar, rząd bułgarski i Komisja Europejska.

30. Trybunał nie uznał za konieczne przeprowadzenia rozprawy jawnej.

31. Zgodnie z zaleceniem Trybunału ograniczę niniejszą opinię do pierwszego z pytań prejudycjalnych.

IV. Analiza

A. Dopuszczalność

32. Jak już stwierdzono, sąd odsyłający ma wiedzę o 85 karach pieniężnych nałożonych na Beach and bar za tyle samo naruszeń ustawy o VAT. Naruszenia te doprowadziły również do nałożenia środka polegającego na zaplombowaniu lokalu handlowego (i do zakazu dostępu do niego) na okres 14 dni.

33. Kiedy postępowanie przeciwko karom pieniężnym dotarło do etapu ustnego, środek polegający na zaplombowaniu został już wykonany, a Beach and bar bezskutecznie próbował go zaskarżyć w odrębnym postępowaniu.

34. W tym kontekście rząd bułgarski uważa, że pierwsze pytanie prejudycjalne jest niedopuszczalne, gdyż postępowanie stanowiące podstawę odesłania dotyczy wyłącznie kar pieniężnych i może zostać rozstrzygnięte bez konieczności ustalania zgodności z prawem Unii przepisów krajowych, które pozwoliły na przyjęcie już wykonanego środka polegającego na zaplombowaniu, niezależnego od postępowania głównego.

35. Komisja podziela pogląd rządu bułgarskiego, proponuje jednak przeformułowanie pytania, które umożliwiłoby Trybunałowi orzeczenie co do istoty sprawy [10].

36. Moim zdaniem niewłaściwe jest, aby Trybunał, odpowiadając sądowi odsyłającemu, orzekał w przedmiocie zgodności z prawem Unii przepisów krajowych dotyczących zaplombowania lokalu handlowego [11], podczas gdy w postępowaniu głównym ów środek polegający na zaplombowaniu nie został zaskarżony.

37. Pytanie sądu odsyłającego dotyczy jednak nie tyle rozstrzygnięcia kwestii zgodności przepisów o zaplombowaniu z prawem Unii, ile zgodności z tym prawem przepisów o spornych karach pieniężnych. W tym znaczeniu można zaakceptować złożoną przez Komisję propozycję przeformułowania.

[10] Punkty 30–32 uwag na piśmie Komisji. Proponuje w nich ona przeformułowanie pytania w taki sposób, aby rozstrzygnąć, czy prawo Unii sprzeciwia się nałożeniu kary pieniężnej za czyny takie jak stanowiące przedmiot postępowania, biorąc pod uwagę, że naruszenie podlegające karze pieniężnej było już przedmiotem środka administracyjnego polegającego na zaplombowaniu, nałożonego w związku z popełnieniem tych samych czynów.

[11] Zgodności tej dotyczy właśnie sprawa C-605/23, Ati-19.

38. Nie chodzi zatem o zbadanie, czy prawo Unii jest zgodne ze środkiem polegającym na zaplombowaniu lokalu handlowego, lecz o ustalenie, czy stoi ono na przeszkodzie nałożeniu kary pieniężnej na tę samą osobę za te same czyny, które stanowiły podstawę zaplombowania.

B. Co do istoty

1. Wpływ wyroku z dnia 4 maja 2023 r. MV – 98 [12]

39. W wyroku MV – 98 Trybunał wypowiedział się już w przedmiocie zgodności przepisów krajowych zastosowanych w tej sprawie z art. 50 Karty.

40. W sprawie MV – 98 stan faktyczny był podobny (z wyjątkiem, który wskażę poniżej) do stanu faktycznego w niniejszej sprawie: w toku kontroli przeprowadzonej w lokalu handlowym bułgarski organ podatkowy stwierdził, że MV – 98 nie zarejestrowała sprzedaży towaru ani nie wystawiła paragonu fiskalnego związanego z tą sprzedażą.

41. W związku z powyższym organ podatkowy:

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

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

– w drodze zarządzenia wydanego na podstawie art. 60 kpa zezwolił na tymczasowe wykonanie tego środka.

42. W tamtym przypadku chodziło o ustalenie, czy w istocie „art. 273 dyrektywy VAT i art. 50 Karty należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których na podatnika za to samo naruszenie obowiązku podatkowego i w wyniku odrębnych i niezależnych postępowań może zostać nałożona kara pieniężna i środek w postaci zaplombowania lokalu handlowego, przy czym środki te podlegają zaskarżeniu do różnych sądów” [13].

43. Trybunał zajął się w pierwszej kolejności analizą „karnego charakteru środków rozpatrywanych w postępowaniu głównym” (pkt 38–49 wyroku MV – 98) jako niezbędnej przesłanki warunkującej stosowanie art. 50 Karty.

44. Analiza trzech kryteriów istotnych dla dokonania tej oceny w zakresie dotyczącym środka polegającego na zaplombowaniu doprowadziła Trybunał do następujących wniosków:

– okoliczność, że w prawie krajowym środek ten jest kwalifikowany jako środek administracyjny, nie stoi na przeszkodzie uznaniu jego charakteru karnego (pkt 38–41 wyroku MV – 98);

– celem omawianego środka jest zarówno odstraszanie, jak i karanie naruszeń w dziedzinie VAT. Nie ma on celu wyłącznie zabezpieczającego, jak twierdziły niektóre z rządów uczestniczących w postępowaniu w charakterze interwenientów (pkt 42–44 wyroku MV – 98);

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

[13] Wyrok MV – 98, pkt 27.

– środek polegający na zaplombowaniu wydaje się wykazywać wysoki stopień surowości (pkt 45–47 wyroku MV – 98).

45. W tym kontekście Trybunał stwierdził, że „jeżeli – jak wynika z informacji przekazanych przez sąd odsyłający – środki rozpatrywane w postępowaniu głównym należy zakwalifikować jako sankcje o charakterze karnym, [to] należy uznać, że kumulacja tych sankcji prowadzi do ograniczenia prawa podstawowego zagwarantowanego w art. 50 Karty” [14].

46. Dalsza argumentacja Trybunału w wyroku MV – 98 skupiła się na ewentualnym uzasadnieniu ograniczenia prawa podstawowego zagwarantowanego w art. 50 Karty.

47. Na zakończenie tych rozważań Trybunał stwierdził, że „art. 273 dyrektywy VAT i art. 50 Karty należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których za to samo naruszenie obowiązku podatkowego i w wyniku odrębnych i niezależnych postępowań na podatnika mogą zostać nałożone kara pieniężna i środek w postaci zaplombowania lokalu handlowego, przy czym środki te podlegają zaskarżeniu do różnych sądów, w zakresie, w jakim wspomniane przepisy nie zapewniają koordynacji procedur pozwalającej na zmniejszenie do tego, co ściśle konieczne, dodatkowego obciążenia, jakie pociąga za sobą kumulacja owych środków, i nie pozwalają na zagwarantowanie, że surowość nałożonych sankcji będzie odpowiadać wadze danego naruszenia” [15].

2. Różnica pomiędzy niniejszą sprawą a sprawą MV – 98

48. Jak zauważa sąd odsyłający, niniejsza sprawa różni się od sprawy będącej przedmiotem wyroku MV – 98 pod jednym bardzo konkretnym względem: w tamtej sprawie chodziło o pojedyncze naruszenie, które skutkowało zastosowaniem środka polegającego na zaplombowaniu i nałożeniem kary pieniężnej, gdy tymczasem obecnie mamy do czynienia z 85 spornymi naruszeniami i z tą samą liczbą nałożonych kar pieniężnych, chociaż z jednym tylko środkiem, polegającym na zaplombowaniu i zarządzonym za wszystkie te naruszenia [16].

49. Różnica ta skłoniła sąd odsyłający do skierowania do Trybunału pytania o zakres jego stwierdzeń zawartych w wyroku MV – 98 dotyczących karnego charakteru środka polegającego na zaplombowaniu. Dokładniej rzecz biorąc: o cel prewencyjny i represyjny tego środka jako czynnika decydującego o takiej kwalifikacji.

50. Podsumowując, zdaniem sądu odsyłającego:

– pomijając tę konkretną różnicę, w niniejszej sprawie występują pozostałe warunki konieczne do stwierdzenia istnienia kumulacji postępowań i sankcji zakazanej przez art. 50 Karty, a mianowicie tożsamość czynów i tożsamość sankcji;

– jednak fakt, że wobec wszystkich 85 naruszeń podatkowych zastosowano jeden środek polegający na zaplombowaniu lokalu, budzi wątpliwości co do *karnego charakteru* tego środka [17].

[14] Wyrok MV – 98, pkt 49.

[15] Wyrok MV – 98, pkt 63.

[16] Punkt 32 postanowienia odsyłającego.

[17] Punkt 43 postanowienia odsyłającego.

51. W sposób niezbyt jasny sąd odsyłający wskazuje, że skoro środek polegający na zaplombowaniu nie ma charakteru indywidualnego, okoliczność ta oznaczałaby, że nad jego charakterem represyjnym przeważa cel w postaci ograniczenia wysokości szkód wyrządzonych interesom finansowym Unii (a zatem wymiar prewencyjny tego środka) [18]. Gdyby oznaczało to, że zaplombowanie nie stanowi prawdziwej *sankcji o charakterze karnym*, to jeden z warunków koniecznych do zastosowania art. 50 Karty nie byłby spełniony.

3. Moja ocena

52. Uważam, że odpowiedź na takie pytanie sąd odsyłający może odnaleźć bez większych trudności interpretacyjnych w wyroku MV – 98 i we wcześniejszym orzecznictwie Trybunału, w szczególności w wyroku Menci [19].

53. W istocie „sankcja o celu represyjnym wykazuje charakter karny w rozumieniu art. 50 Karty, oraz […] sama okoliczność, iż służy ona również celowi prewencyjnemu, nie może pozbawić jej kwalifikacji jako sankcja o charakterze karnym” [20].

54. Jak wskazano w wyroku MV – 98 na podstawie informacji przekazanych przez sąd odsyłający, „[…] art. 22 ustawy o naruszeniach i karach administracyjnych [wskazuje, że środek w postaci zaplombowania] ma na celu spowodowanie zaprzestania popełniania naruszeń administracyjnych i zapobieganie pojawianiu się nowych naruszeń poprzez uniemożliwienie danemu przedsiębiorcy prowadzenia jego lokalu handlowego. W tym względzie sąd odsyłający wyjaśnia, że środek w postaci zaplombowania ma cel jednocześnie prewencyjny i represyjny, ponieważ zmierza on również do odstraszenia zainteresowanych osób od naruszania obowiązku przewidzianego w art. 118 ust. 1 ustawy o VAT” [21].

55. W świetle tego założenia konsekwencje, jakie z niego wyprowadził Trybunał w wyroku MV – 98, można rozszerzyć na sprawę taką jak niniejsza: rozważania dotyczące stosowania art. 50 Karty w przypadku, gdy *jedyny środek polegający na zaplombowaniu* wraz z *pojedynczą karą pieniężną*, odnoszące się razem do *pojedynczego naruszenia*, mają zastosowanie także w przypadku, gdy drugim członem równania jest nie jedna, lecz 85 kar pieniężnych.

56. Sąd odsyłający nie wyklucza, że sporny środek polegający na zaplombowaniu ma charakter represyjny. Uważa jednak, że ze względu na jego ogólny i niezindywidualizowany charakter funkcja prewencyjna bierze górę nad represyjną do tego stopnia, że zaciera się jego charakter karny.

[18] Punkt 47 postanowienia odsyłającego: „Wszystkie te okoliczności dotyczące niniejszej sprawy, oceniane w sposób złożony, mogą sprawiać 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 VAT w granicach tego, co zostało pierwotnie stwierdzone, nie wykracza po prostu 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”.

[19] Wyrok z dnia 20 marca 2018 r., Menci (C-524/15, zwany dalej „wyrokiem Menci”, EU:C:2018:197).

[20] Wyrok Menci, pkt 31. Podobnie wyrok MV – 98, pkt 42.

[21] Wyrok MV – 98, pkt 44.

57. Moim zdaniem, jak stwierdziłem w opinii w sprawie Menci, „trudno byłoby zaprzeczyć, że przepisy sankcjonujące w prawnopodatkowym porządku zmierzają jednocześnie do ukarania podatników, których oszustwa zostały wykryte, i służą ostrzeganiu lub prewencji względem pozostałych, tak aby nie stanowiły one pokusy niepłacenia ich podatków” [22].

58. W każdym razie według Trybunału „[z] samej natury sankcji karnych wynika […], że zmierzają one zarówno do represji, jak i do zapobiegania bezprawnym zachowaniom” [23].

59. Logicznie rzecz biorąc, zaplombowanie lokalu uniemożliwia prowadzenie działalności gospodarczej i pociąga za sobą pozbawienie dochodów jego adresata. Gdy, tak jak w tym przypadku, środek ten nie jest stosowany ze względów o charakterze zdrowotnym lub podobnych [24], lecz jedynie w wyniku popełnienia naruszeń podatkowych, represyjny (i dotkliwy) element tego środka wydaje mi się niezaprzeczalny [25].

60. Z tej perspektywy funkcja represyjna środka takiego jak zaplombowanie lokalu nie zależy od jego związku z większą czy mniejszą liczbą naruszeń, za popełnienie których ma być *wymierzona kara* w postaci tego środka. Zgadzam się w tej ocenie z Komisją, dla której istnienie celu represyjnego nie zależy od tego, czy stosuje się go wobec jednego czy kilku skumulowanych naruszeń [26].

61. Jeśli podążymy za logiką, która wydaje się leżeć u podstaw postanowienia sądu odsyłającego, to środek polegający na zaplombowaniu przewidziany w art. 186 ustawy o VAT miałby charakter represyjny, a zatem charakter materialnie karny, jedynie gdyby został nałożony za każde z 85 spornych naruszeń, co może skutkować łącznie 2550 dniami zamknięcia lokalu handlowego.

62. Nie uważam, by należało zaakceptować ten ewidentnie nieproporcjonalny wniosek. Zaplombowanie lokalu na tych zasadach byłoby oczywiście o wiele bardziej surowe z perspektywy charakteru represyjnego, ponieważ oznaczałoby zamknięcie lokalu handlowego na lata. Jednakże ten sam represyjny charakter zostaje zachowany, jeśli zaplombowanie, nawet zauważalnie mniej surowe, wyrządza adresatowi szkodę związaną z niemożnością prowadzenia działalności gospodarczej przez 14 dni, wraz ze stratami finansowymi, które się z tym wiążą [27].

63. Moim zdaniem w przypadkach takich jak w niniejszej sprawie aspekt *prewencyjny* środka polegającego na zaplombowaniu nie ma zastosowania, dopóki nie przeważy on wobec aspektu *represyjnego*, osłabiając ten ostatni.

[22] Opinia w sprawie Menci (C-524/15, EU:C:2017:667, pkt 113). Dodałem wówczas (w przypisie 99), że „[d]ebata akademicka (niekiedy filozoficzna) nad podstawą, uzasadnieniem i celem lub celami kar trwa od wieków i przynosi różne teorie; niektóre z nich kładą nacisk na elementy retrybutywne, a inne na ich skutki prewencyjne (prewencja ogólna lub prewencja szczególna) lub odszkodowawcze”.

[23] Wyrok MV – 98, pkt 42.

[24] Nie wykluczam możliwości zaplombowania obiektów handlowych lub przemysłowych ze względów czysto i wyłącznie prewencyjnych, na przykład w związku z wystąpieniem bezpośredniego i poważnego zagrożenia dla zdrowia publicznego. W takich przypadkach, pozbawionych jakiegokolwiek powiązania karnego, brakowałoby elementu represyjnego, charakterystycznego dla każdej sankcji.

[25] Trybunał stwierdził równocześnie *surowy* charakter tego środka polegającego na zaplombowaniu, które chociaż mogło być nałożone na okres do 30 dni, trwało wówczas, jak i obecnie, 14 dni. Wyrok MV – 98, pkt 47.

[26] Punkt 43 uwag na piśmie Komisji.

[27] Jak zauważyła Komisja, administracyjne zamknięcie lokalu handlowego, nawet na krótki okres, może stanowić dla przedsiębiorcy sankcję surowszą niż kara pieniężna (pkt 46 jej uwag na piśmie).

64. W niniejszej sprawie organ podatkowy przyjął istnienie *zbiegu* naruszeń w celu nałożenia jednego środka polegającego na zaplombowaniu lokalu handlowego, nie zaś 85 takich środków. Być może mógł on wykazać się większą surowością, wydłużając (jedyny) okres zamknięcia do maksymalnie dopuszczalnych przez art. 186 ust. 1 ustawy o VAT 30 dni, ale jest to kwestia, która należy wyłącznie do tego organu.

65. Podsumowując, stwierdzenia Trybunału zawarte w wyroku MV – 98 w odniesieniu do materialnie karnego charakteru środka polegającego na zaplombowaniu na okres 14 dni, nałożonego za popełnienie pojedynczego naruszenia podatkowego, mają pełne zastosowanie w przypadku nałożenia tego środka łącznie za wszystkie skumulowane 85 naruszeń.

66. Mając na uwadze powyższe, na pierwsze pytanie prejudycjalne należy udzielić odpowiedzi, że środek administracyjny polegający na zaplombowaniu lokalu handlowego i zakazie dostępu do niego przez 14 dni zachowuje swój represyjny charakter niezależnie od tego, czy został on wydany w wyniku pojedynczego naruszenia ustawy o VAT, czy też w wyniku popełnienia w określonym okresie 85 naruszeń tej ustawy, rozpatrywanych łącznie.

V. Wnioski

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

Artykuł 325 TFUE, art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i art. 50 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej

należy interpretować w ten sposób, że:

stwierdzenia, na podstawie których Trybunał Sprawiedliwości wydał wyrok z dnia 24 maja 2023 r., MV – 98 (C-97/21, EU:C:2023:371), obejmują przypadek, w którym krajowy organ podatkowy nałożył na podatnika 85 kar pieniężnych za następujące po sobie niewypełnienia obowiązków dotyczących podatku od wartości dodanej, a ponadto zarządził środek polegający na zaplombowaniu lokalu handlowego i zakazie dostępu do niego na okres 14 dni z powodu wszystkich popełnionych naruszeń podatkowych.