Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
prednesené 13. februára 2025[1]

Vec C-733/23

„Beach and bar management“ EOOD
proti
Načalnik na otdel „Operativni dejnosti“ – Burgas

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Administrativen săd – Burgas (Správny súd Burgas, Bulharsko)]

„Prejudiciálne konanie – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 273 – Charta základných práv Európskej únie – Článok 50 – Zásada *ne bis in idem* – Nesplnenie povinnosť vystaviť pokladničný doklad – Zapečatenie obchodného priestoru – Uloženie viacerých sankcií za ten istý delikt – Zásada proporcionality“

1. Predmetom sporu, v ktorom bol podaný prejednávaný návrh na začatie prejudiciálneho konania, je zákonnosť 85 peňažných sankcií, ktoré bulharských daňový úrad uložil jednej spoločnosti za 85 porušení vnútroštátnych právnych predpisov týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty (DPH).

2. Sporné peňažné sankcie možno abstraktne kvalifikovať ako opatrenia, ktorých cieľom je riadny výber DPH a predchádzanie podvodom (článok 273 smernice 2006/112/ES[2]).

3. Daňový orgán okrem toho, že uložil tejto spoločnosti uvedené sankcie, nariadil zapečatenie obchodného priestoru, v ktorom došlo k porušeniam. Na rozdiel od situácie, ktorá je predmetom veci Ati-19[3], v prejednávanom návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa nekladie žiadna prejudiciálna otázka týkajúca sa opatrenia spočívajúceho v zapečatení ako takého.

4. Vnútroštátny súd sa v podstate pýta, či je vnútroštátna právna úprava, ktorá povoľuje uloženie peňažných sankcií za porušenia, ktoré boli predmetom už vykonaného opatrenia spočívajúceho v zapečatení, zlučiteľná s článkom 50 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“).

[1] Jazyk prednesu: španielčina.

[2] Smernica Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1; ďalej len „smernica o DPH“).

[3] V ktorej prednášam návrhy v ten istý deň (C-605/23).

I. Právny rámec

A. Právo Únie. Smernica o DPH

5. Podľa článku 2 ods. 1 písm. a) DPH podlieha „dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“.

6. Článok 273 stanovuje:

„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

Možnosť ustanovená v prvom pododseku sa nesmie použiť na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3.“

B. Vnútroštátne právo

1. Zákon o DPH[4]

7. V článku 118 ods. 1, v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti sporu, sa uvádza:

„Každá osoba, ktorá je alebo nie je zaregistrovaná na účely tohto zákona, je povinná zaregistrovať a písomne zúčtovať dodávky a predaje, ktoré uskutočnila v obchodných priestoroch, a to vystavením daňového pokladničného dokladu vyhotoveného registračným zariadením (pokladničný blok) alebo pokladničného dokladu vyhotoveného integrovaným automatizovaným systémom riadenia podniku (systémový blok), a to či už je alebo nie je potrebné predložiť iný daňový doklad. Príjemca musí dostať pokladničný blok alebo systémový blok a uchovať si ho dovtedy, kým neopustí obchodné priestory.“

8. Článok 185 ods. 1 a 2 stanovuje:

„1. Za nevydanie dokladu uvedeného v článku 118 ods. 1 sa uloží fyzickým osobám, ktoré nie sú predajcovia, pokuta od 100 do 500 bulharských levov [BGN], právnickým osobám a individuálnym predajcom peňažná sankcia vo výške 500 až 2000 BGN.

2. Okrem prípadov uvedených v odseku 1 sa každému, kto spácha alebo umožní spáchať delikt uvedený v článku 118 alebo v právnom predpise k tomuto článku, uloží pokuta od 300 do 1000 BGN, pokiaľ ide o fyzické osoby, ktoré nie sú predajcovia, alebo peňažný trest vo výške od 3000 do 10000 BGN, pokiaľ ide o právnické osoby a individuálnych predajcov. Ak delikt nemá za následok neuvedenie daňových príjmov, uložia sa sankcie uvedené v odseku 1.“

[4] Zakon za danăk vărchu dobavenata stojnost (zákon o dani z pridanej hodnoty) z 21. júla 2006 (DV č. 63 zo 4. augusta 2006, s. 8; ďalej len „zákon o DPH“).

9. Článok 186 zákona o DPH znie:

„1. Správne donucovacie opatrenie spočívajúce v zapečatení obchodného priestoru najviac na 30 dní, bez ohľadu na stanovené pokuty alebo peňažné sankcie, sa uloží osobe, ktorá

(1) opomenie

a) vydať príslušný doklad o predaji v súlade s článkom 118,

…

3. Správne donucovacie opatrenie podľa odseku 1 sa uplatňuje vo forme odôvodneného príkazu oddelenia pre výber daní alebo úradníka splnomocneného týmto oddelením.

4. Proti príkazu uvedenému v odseku 3 možno podať opravný prostriedok v súlade s postupom stanoveným v Správnom poriadku.“

10. Podľa článku 187 ods. 1 a 4:

„1. V prípade uplatnenia správneho donucovacieho opatrenia stanoveného v článku 186 ods. 1 sa tiež zakáže vstup do priestoru alebo do priestorov osoby a majetok nachádzajúci sa v týchto priestoroch a v priľahlých skladoch sa odstráni osobou alebo jej splnomocneným zástupcom. …

…

4. Na návrh osoby, ktorá sa dopustila deliktu, a pod podmienkou, že táto osoba predloží dôkaz o zaplatení celej pokuty alebo peňažnej sankcie, orgán zruší správne donucovacie opatrenie, ktoré uložil. Odstránenie pečate je podmienené povinnosťou spolupráce zo strany osoby, ktorá sa dopustila deliktu. Pri opakovanom porušení nie je povolené odstrániť pečať z priestoru pred uplynutím lehoty jedného mesiaca od jeho zapečatenia.“

11. Článok 188 [5] znie:

„1. Správne donucovacie opatrenie uvedené v článku 186 ods. 1 podlieha predbežnému výkonu za podmienok stanovených v článku 60 ods. 1 až 7 Správneho poriadku.

2. Proti rozhodnutiu súdu nie je prípustný opravný prostriedok.“

12. Článok 193 stanovuje:

„1. Zákon o správnych deliktoch a správnych sankciách upravuje zistenie porušení tohto zákona a jeho vykonávacích predpisov, prijímanie a výkon rozhodnutí o uložení správnych sankcií, ako aj opravné prostriedky proti týmto rozhodnutiam.

2. Zistenia o porušení vykonávajú oddelenia pre výber daní a rozhodnutia o uložení správnych sankcií prijíma výkonný riaditeľ Národnej agentúry pre verejné príjmy alebo úradník, ktorý bol na to splnomocnený.“

[5] V znení uplatniteľnom na vec, zmenenom a uverejnenom v DV č. 100 z 20. decembra 2019.

2. Správny poriadok[6]

13. Podľa článku 6 ods. 5 v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti sporu sa správne orgány musia zdržať prijímania aktov a uskutočňovania úkonov, ktoré by mohli spôsobiť zjavne neprimeranú ujmu vo vzťahu k sledovanému cieľu.

14. V článku 60 sa uvádza:

„1. Správny akt obsahuje rozhodnutie o jeho predbežnom výkone, ak si to vyžaduje život alebo zdravie občanov s cieľom chrániť osobitne dôležité záujmy štátu alebo verejnosti, ak hrozí, že výkon rozhodnutia bude zmarený alebo značne sťažený, alebo ak omeškanie s výkonom rozhodnutia môže spôsobiť vážnu alebo ťažko napraviteľnú ujmu, alebo na žiadosť niektorého z účastníkov konania na ochranu niektorého z jeho záujmov, ktoré sú pre neho osobitne dôležité. V tomto poslednom uvedenom prípade správny orgán vyžaduje zodpovedajúcu záruku.

2. Rozhodnutie o predbežnom výkone musí byť odôvodnené.

…

5. Proti rozhodnutiu o povolení alebo zamietnutí predbežného výkonu možno podať žalobu prostredníctvom správneho orgánu na súde do troch dní od doručenia rozhodnutia, bez ohľadu na to, či proti správnemu aktu je alebo nie je podaná žaloba.

6. Žaloba sa preskúma čo najskôr na neverejnom zasadnutí bez doručenia kópií žaloby účastníkom konania. Žaloba nemá odkladný účinok vo vzťahu k predbežnému výkonu rozhodnutia, ale súd môže odložiť predbežný výkon až do právoplatného rozhodnutia o žalobe.

7. Ak súd zruší napadnuté rozhodnutie, rozhodne o veci samej. Ak rozhodne o zrušení predbežného výkonu, správny orgán obnoví stav, ktorý existoval pred výkonom.

8. Proti uzneseniu súdu možno podať odvolanie.“

15. Podľa článku 128 ods. 1 bodu 1 majú správne súdy právomoc rozhodovať vo veciach, v ktorých sa navrhuje najmä zmena alebo zrušenie správnych aktov.

16. Článok 166 znie:

„1. Žalobou sa odkladá výkon správneho aktu.

2. V každom štádiu konania až do nadobudnutia právoplatnosti rozsudku môže súd na návrh žalobcu nariadiť odklad predbežného výkonu povoleného právoplatným rozhodnutím orgánu, ktorý vydal akt uvedený v článku 60 ods. 1, ak predbežný výkon môže žalobcovi spôsobiť vážnu alebo ťažko napraviteľnú ujmu. …“

[6] Administrativnoprocesualen kodeks (Správny poriadok) (DV č. 30 z 11. apríla 2006, ďalej len „APK“).

3. Zákon o správnych deliktoch a správnych sankciách [7]

17. Podľa článku 22 možno prijať správne donucovacie opatrenia s cieľom zabrániť správnym deliktom a ukončiť ich, ako aj zabrániť ich škodlivým dôsledkom a odstrániť ich.

18. Článok 27 ods. 1, 2, 4 a 5 stanovuje:

„1. Správna sankcia sa stanoví v súlade s ustanoveniami tohto zákona v medziach stanovených pre spáchaný delikt.

2. Pri určovaní sankcie sa zohľadní závažnosť deliktu, dôvody jeho spáchania a ďalšie poľahčujúce a priťažujúce okolnosti, ako aj majetkové pomery páchateľa.

…

4. Okrem prípadov uvedených v článku 15 ods. 2 sankcie uložené za delikty nemožno nahradiť miernejšími sankciami.

5. Nie je dovolené ani uložiť sankciu, ktorá nedosahuje stanovenú minimálnu sankciu, či už ide o pokutu, alebo o dočasné odňatie práva vykonávať povolanie alebo určitú činnosť, okrem prípadov stanovených zákonom.“

19. V súlade s článkom 59 možno proti rozhodnutiu o uložení správnej sankcie podať žalobu na rajonen săd (okresný súd, Bulharsko) v lehote štrnástich dní od jeho oznámenia.

II. Skutkový stav, spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

20. „Beach and bar management“ EOOD (ďalej len „Beach and bar“) je spoločnosť s ručením obmedzeným, ktorá prevádzkuje obchodný priestor (bar a reštauráciu).

21. Dňa 4. augusta 2022 vykonal bulharský daňový úrad [8] kontrolu v obchodnom priestore spoločnosti Beach and bar, počas ktorej

– konštatoval, že v obchodnom priestore sa nachádzali dve čítačky platobných kariet a 85 potvrdení o prijatých platbách debetnými a kreditnými kartami za obdobie od 25. júna 2022 do 26. júla 2022,

– zistil, že spoločnosť nevydala v súvislosti s týmito 85 transakciami žiadny pokladničný doklad.

22. Dňa 12. augusta 2022 daňový úrad nariadil zapečatenie obchodného priestoru a zákaz vstupu doň na obdobie 14 dní. Samostatným rozhodnutím bol povolený predbežný výkon oboch opatrení.

23. Opatrenie spočívajúce v zapečatení a rozhodnutie o povolení jeho predbežného výkonu boli neúspešne napadnuté v konaniach vedených na Administrativen săd – Burgas (Správny súd Burgas, Bulharsko).

[7] Zakon za administrativnite narušenija i nakazanija (zákon o správnych deliktoch a správnych sankciách) (DV č. 92 z 28. novembra 1969) v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti sporu.

[8] Túto kontrolu vykonalo Glavna direkcija „Fiskalen kontrol“ (Generálne riaditeľstvo pre „Daňový dohľad“).

24. Správny orgán, ktorý sa domnieval, že skutkový stav je preukázaný, vydal 85 sankčných rozhodnutí.[9] V každom z nich uložil spoločnosti Beach and bar pokutu vo výške 500 BGN (približne 250 eur), v dôsledku čoho celková sankcia za 85 porušení dosahuje 42 500 BGN (približne 21 250 eur).

25. Suma DPH, ktorá nebola zaregistrovaná (z dôvodu nevydania daňových pokladničných dokladov týkajúcich sa 85 platobných transakcií), dosahuje 268,02 BGN (približne 134 eur).

26. Všetkých 85 sankčných rozhodnutí bolo napadnutých žalobami na Rajonen săd – Burgas (Okresný súd Burgas, Bulharsko) v 85 konaniach, ktoré sa skončili vydaním rozsudkov o zamietnutí žalôb.

27. Rozsudky prvostupňového súdu boli napadnuté na Administrativen săd – Burgas (Správny súd Burgas), ktorý predkladá Súdnemu dvoru tri prejudiciálne otázky, z ktorých citujem len prvú:

„1. Majú sa článok 325 [ZFEÚ], článok 273 smernice [o DPH] a článok 50 Charty… vykladať v tom zmysle, že pripúšťajú vnútroštátnu právnu úpravu, na základe ktorej možno nariadiť celkové opatrenie (‚zapečatenie obchodného priestoru a zákaz vstupu doň‘) v prípade viacnásobného porušenia daňových povinností, ak je cieľom tohto opatrenia výlučne obmedziť nepriaznivé dôsledky, vrátane rozsahu poškodenia finančných záujmov Európskej únie, nie však potrestať porušovateľa, bez toho, aby toto opatrenie obmedzovalo možnosť viesť voči nemu samostatné konanie represívnej povahy za každé z týchto porušení daňových povinností, v ktorom má byť zdaniteľnej osobe uložené opatrenie vo forme peňažnej sankcie, pričom vnútroštátny súd je povinný v každom jednotlivom prípade preskúmať a určiť, či vopred uložené celkové správne donucovacie opatrenie spočívajúce v ‚zapečatení obchodného priestoru a zákazu vstupu doň‘ má preventívno-obmedzujúci alebo represívny cieľ?“

III. Konanie na Súdnom dvore

28. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol doručený do kancelárie Súdneho dvora 1. decembra 2023.

29. Beach and bar, bulharská vláda a Európska komisia predložili písomné pripomienky.

30. Súdny dvor nepovažoval za nevyhnutné nariadiť pojednávanie.

31. Na základe pokynu Súdneho dvora sa budem v týchto návrhoch zaoberať len prvou z prejudiciálnych otázok.

[9] V čase, keď sa začalo pojednávanie v konaní o žalobách podaných proti peňažným sankciám, súdne rozhodnutia vydané v konaniach týkajúcich sa zapečatenia a jeho výkonu už boli právoplatné.

IV. Analýza

A. Prípustnosť

32. Ako už bolo uvedené, vnútroštátny súd rozhoduje o 85 peňažných sankciách, ktoré boli uložené spoločnosti Beach and bar za 85 porušení zákona o DPH. Za tieto porušenia bolo tiež uložené opatrenie spočívajúce v zapečatení obchodného priestoru (a zákaze vstupu doň) na obdobie 14 dní.

33. V čase začatia ústnej časti konania, ktorého predmetom sú peňažné sankcie, už bolo vykonané opatrenie spočívajúce v zapečatení, ktoré Beach and bar neúspešne napadla v samostatnom konaní.

34. V tomto kontexte sa bulharská vláda domnieva, že prvá prejudiciálna otázka je neprípustná, lebo spor, v ktorom bol podaný návrh na začatie prejudiciálneho konania, sa týka výlučne peňažných sankcií a možno ho rozhodnúť bez toho, aby bolo potrebné konštatovať, či sú vnútroštátne predpisy, ktoré umožnili prijať už vykonané opatrenie spočívajúce v zapečatení, ktorého sa netýka konanie vo veci samej, zlučiteľné s právom Únie.

35. Komisia súhlasí s názorom bulharskej vlády, aj keď navrhuje preformulovať otázku, aby Súdny dvor mohol rozhodnúť o veci samej. [10]

36. Podľa môjho názoru nie je opodstatnené, aby Súdny dvor v reakcii na otázku vnútroštátneho súdu rozhodol, či je vnútroštátna právna úprava týkajúca sa zapečatenia obchodného priestoru zlučiteľná s právom Únie [11], ak sa v konaní vo veci samej nenapáda také opatrenie spočívajúce v zapečatení.

37. Cieľom otázky vnútroštátneho súdu však v skutočnosti nie je objasniť súlad predpisov upravujúcich zapečatenie, ale skôr sporných peňažných sankcií s právom Únie. V tomto zmysle možno prijať návrh Komisie na preformulovanie otázky.

38. Nie je teda potrebné preskúmať, či je s právom Únie zlučiteľné opatrenie spočívajúce v zapečatení obchodného priestoru, ale je potrebné určiť, či právo Únie bráni peňažnej sankcii uloženej tej istej osobe za ten istý skutok, za ktorý bolo uložené toto opatrenie spočívajúce v zapečatení.

B. O veci samej

1. Vplyv rozsudku zo 4. mája 2023, MV – 98 [12]

39. Súdny dvor v rozsudku MV – 98 už rozhodol o zlučiteľnosti vnútroštátnej právnej úpravy uplatnenej v tomto prípade s článkom 50 Charty.

[10] Body 30 až 32 písomných pripomienok Komisie. Komisia v nich navrhuje preformulovať otázku tak, aby sa rozhodlo, či právu Únie odporuje uloženie peňažnej sankcie za skutok, akým je posudzovaný skutok, vzhľadom na to, že delikt, za ktorý bola uložená táto peňažná sankcia, už bol predmetom správneho opatrenia spočívajúceho v zabezpečení, ktoré bolo uložené za ten istý skutok.

[11] Tejto zlučiteľnosti sa týka práve vec C-605/23, Ati-19.

[12] Vec C-97/21 (EU:C:2023:371, ďalej len „rozsudok MV – 98“).

40. Predmetom veci MV – 98 bol podobný skutkový stav (s výhradou výnimky, ktorú uvediem nižšie) ako v prejednávanej veci: počas kontroly vykonanej v obchodnom priestore bulharský daňový úrad konštatoval, že MV – 98 nezaregistrovala predaj tovaru a nevydala daňový pokladničný doklad vzťahujúci sa na tento predaj.

41. Na základe uvedeného skutkového stavu daňový úrad v podstate:

– v súlade s článkom 185 zákona o DPH uložil spoločnosti MV – 98 peňažnú sankciu,

– na základe článku 186 toho istého zákona prijal správne donucovacie opatrenie spočívajúce v zapečatení priestorov na dobu 14 dní,

– rozhodnutím vydaným na základe článku 60 APK povolil predbežný výkon tohto opatrenia.

42. V uvedenej veci bolo potrebné v podstate určiť, „… či sa majú článok 273 smernice o DPH a článok 50 Charty vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej zdaniteľnej osobe možno za to isté nesplnenie daňovej povinnosti a po skončení odlišných a samostatných konaní uložiť opatrenie spočívajúce v peňažnej sankcii a opatrenie spočívajúce v zapečatení obchodného priestoru, pričom uvedené opatrenia možno napadnúť žalobou na odlišných súdoch“ [13].

43. Súdny dvor sa zaoberal predovšetkým analýzou „trestnoprávnej povahy opatrení, o aké ide vo veci samej“ (body 38 až 49 rozsudku MV – 98) ako nevyhnutnej podmienky na rozhodnutie o tom, či sa uplatní článok 50 Charty.

44. Na základe rozboru troch kritérií relevantných pre uvedené posúdenie, pokiaľ ide o opatrenie spočívajúce v zapečatení, dospel k záveru, že

– okolnosť, že toto opatrenie sa vo vnútroštátnom práve považuje za správne opatrenie, nebráni uznaniu jeho trestnoprávnej povahy (body 38 až 41 rozsudku MV – 98),

– uvedené opatrenie sleduje súčasne ciele spočívajúce v odrádzaní od porušení v oblasti DPH a ich potláčaní. Nemá len ochranný účel, ako to uviedli niektoré z vlád, ktoré vstúpili do konania (body 42 až 44 rozsudku MV – 98),

– zdá sa, že opatrenie spočívajúce v zapečatení vykazuje vysoký stupeň prísnosti (body 45 až 47 rozsudku MV – 98).

45. Súdny dvor v tomto kontexte konštatoval, že „ako vyplýva z informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom, ak sa opatrenia dotknuté vo veci samej majú kvalifikovať ako sankcie trestnoprávnej povahy, je nutné konštatovať, že kumulácia týchto sankcií spôsobuje obmedzenie základného práva zaručeného v článku 50 Charty“ [14].

46. Ďalšie úvahy Súdneho dvora v rozsudku MV – 98 boli zamerané na prípadné odôvodnenie obmedzenia základného práva zaručeného v článku 50 Charty.

[13] Rozsudok MV – 98, bod 27.

[14] Rozsudok MV – 98, bod 49.

47. Po týchto úvahách Súdny dvor rozhodol, že „článok 273 smernice o DPH a článok 50 Charty sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej zdaniteľnej osobe možno za to isté nesplnenie daňovej povinnosti a po skončení odlišných a samostatných konaní uložiť opatrenie spočívajúce v peňažnej sankcii a opatrenie spočívajúce v zapečatení obchodného priestoru, pričom uvedené opatrenia možno napadnúť žalobou na odlišných súdoch, keďže uvedená právna úprava nezaručuje koordináciu konaní, aby bolo možné znížiť dodatočné zaťaženie spojené s kumuláciou uvedených opatrení na to najnevyhnutnejšie, a neumožňuje zaručiť, že prísnosť všetkých uložených sankcií zodpovedá závažnosti dotknutého porušenia“ [15].

2. Rozdiel medzi prejednávanou vecou a vecou MV – 98

48. Ako poznamenáva vnútroštátny súd, prejednávaná vec sa odlišuje od veci posudzovanej v rozsudku MV – 98 vo veľmi konkrétnom aspekte: vtedy išlo o jediný delikt, ktorý viedol k uloženiu opatrenia spočívajúceho v zapečatení a peňažnej sankcie, zatiaľ čo teraz ide o 85 deliktov a 85 uložených peňažných sankcií, aj keď za všetky tieto delikty bolo uložené len jedno opatrenie spočívajúce v zapečatení. [16]

49. Vnútroštátny súd sa na základe tohto rozdielu pýta Súdny dvor na dosah konštatovaní týkajúcich sa trestnoprávnej povahy opatrenia spočívajúceho v zapečatení, ktoré Súdny dvor uviedol v rozsudku MV – 98, konkrétnejšie preventívneho alebo represívneho účelu tohto opatrenia ako rozhodujúceho faktora pre takú kvalifikáciu.

50. Podľa názoru vnútroštátneho súdu v podstate:

– odhliadnuc od uvedeného konkrétneho rozdielu, v tejto veci sú splnené ostatné podmienky potrebné na konštatovanie existencie kumulácie konaní a sankcií, ktoré zakazuje článok 50 Charty, a to totožnosť skutku a totožnosť sankcií,

– skutočnosť, že za všetkých 85 daňových deliktov bolo uložené jediné opatrenie spočívajúce v zapečatení obchodného priestoru, však vyvoláva pochybnosti o *trestnoprávnej povahe* tohto opatrenia. [17]

51. Vnútroštátny súd nie príliš jednoznačne uvádza, že vzhľadom na to, že opatrenie spočívajúce v zapečatení nie je individualizované, táto okolnosť znamená, že nad jeho represívnym charakterom prevažuje cieľ obmedziť rozsah poškodenia záujmov Únie (a teda jeho preventívny rozmer). [18] Ak by to znamenalo, že zapečatenie nie je skutočnou *sankciou trestnoprávnej povahy*, nebola by splnená jedna z podmienok potrebných na uplatnenie článku 50 Charty.

[15] Rozsudok MV – 98, bod 63.

[16] Bod 32 rozhodnutia vnútroštátneho súdu.

[17] Bod 43 rozhodnutia vnútroštátneho súdu.

[18] Bod 47 rozhodnutia vnútroštátneho súdu: „Všetky vyššie uvedené okolnosti prejednávanej veci môžu v celkovom pohľade vyvolať dojem, že v takom prípade, ako je prípad vo veci samej, v ktorom bolo nariadené správne donucovacie opatrenie za celkovo 85 deliktov bez toho, aby bolo opatrenie nariadené za každý delikt individualizované, nie je splnená ochranná funkcia správneho donucovacieho opatrenia, ktorá obmedzuje výšku neregistrovanej a nezúčtovanej DPH na pôvodné zistenia, automaticky neprevažuje nad jej represívnou povahou, ale v praxi predstavuje jedinú formu správneho donucovacieho opatrenia vo veci samej, ktorá je osobitne stanovená a zameraná výlučne na obmedzenie rozsahu poškodenia finančných záujmov Únie.“

3. Moje posúdenie

52. Domnievam sa, že odpoveď na toto stanovisko vnútroštátneho súdu možno nájsť bez príliš veľkých výkladových ťažkostí v rozsudku MV – 98 a v skoršej judikatúre Súdneho dvora, najmä v rozsudku Menci [19].

53. Totiž „sankcia, ktorá má represívny účel, má trestnoprávnu povahu v zmysle článku 50 Charty a… samotná okolnosť, že plní tiež preventívny cieľ, nie je takej povahy, aby ju zbavovala jej kvalifikácie trestnoprávnej sankcie“ [20].

54. Ako bolo zdôraznené v rozsudku MV – 98 na základe informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom, „… článok 22 zákona o správnych deliktoch a správnych sankciách [svedčí o tom, že cieľom opatrenia spočívajúceho v zapečatení] je dosiahnuť ukončenie páchaných správnych deliktov a zabrániť vzniku nových porušení tým, že sa dotknutému obchodníkovi zabráni prevádzkovať jeho obchodné priestory. V tejto súvislosti vnútroštátny súd spresňuje, že opatrenie spočívajúce v zapečatení má súčasne preventívny a represívny účel, keďže jeho cieľom je tiež odradiť dotknuté osoby od neplnenia povinnosti stanovenej v článku 118 ods. 1 zákona o DPH“ [21].

55. Vychádzajúc z tohto predpokladu, dôsledky, ktoré z neho vyvodil Súdny dvor v rozsudku MV – 98, možno uplatniť aj na prípad, o aký ide v prejednávanej veci: úvahy týkajúce sa uplatnenia článku 50 Charty v prípade, ak popri *jedinom opatrení spočívajúcom v zapečatení* bola uložená *jediná peňažná sankcia*, pričom toto opatrenie aj táto sankcia sa týkali *jedného porušenia*, platia aj pre prípad, že druhou premennou v rovnici nebude jedna, ale 85 peňažných sankcií.

56. Vnútroštátny súd nevylučuje, že sporné opatrenie spočívajúce v zapečatení má represívny obsah. Domnieva sa však, že vzhľadom na jeho celkový a neindividualizovaný charakter preventívna funkcia prevažuje nad represívnou do takej miery, že spôsobuje zánik jeho trestnoprávnej povahy.

57. Podľa môjho názoru, ako som uviedol v návrhoch vo veci Menci, „ťažko… možno poprieť, že sankčné ustanovenia daňovej povahy majú trestať daňovníkov, v prípade ktorých sa zistilo, že sa dopustili podvodu, a zároveň slúžiť ako upozornenie alebo výstraha pre ostatných daňovníkov s cieľom zabrániť tomu, aby podľahli pokušeniu neplatiť dane“ [22].

58. Podľa Súdneho dvora v každom prípade „zo samotnej povahy trestnoprávnych sankcií… vyplýva, že smerujú tak k represii, ako aj k prevencii nezákonných konaní“ [23].

[19] Rozsudok z 20. marca 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197; ďalej len „rozsudok Menci“).

[20] Rozsudok Menci, bod 31. V tom istom zmysle rozsudok MV – 98, bod 42.

[21] Rozsudok MV – 98, bod 44.

[22] Návrhy vo veci Menci (C-524/15, EU:C:2017:667, bod 113). V uvedenej veci som ďalej uviedol (poznámka pod čiarou 99), že „akademická (a niekedy aj filozofická) diskusia o základe, opodstatnení a účele alebo účeloch trestov prebieha už stáročia, pričom sa objavujú rozličné teórie a niektoré z nich kladú dôraz na represívne prvky trestov a iné na ich prevenčné účinky (generálna alebo špeciálna prevencia) alebo odstrašujúce účinky“.

[23] Rozsudok MV – 98, bod 42.

59. Zapečatenie obchodného priestoru logicky bráni výkonu obchodnej činnosti a má za následok, že dotknutá osoba je zbavená svojich príjmov. Ak – ako je to v tomto prípade – sa toto opatrenie neprijme zo zdravotných alebo podobných dôvodov,[24] ale len v dôsledku spáchania daňových deliktov, domnievam sa, že represívna (a sankčná) zložka tohto opatrenia je nespochybniteľná.[25]

60. Z tohto hľadiska represívna funkcia opatrenia, akým je zapečatenie obchodného priestoru, nezávisí od toho, či toto opatrenie zodpovedá väčšiemu či menšiemu počtu deliktov, ktoré sa ním majú *sankcionovať*. Pokiaľ ide o tento záver, súhlasím s Komisiou, podľa ktorej existencia represívneho cieľa nezávisí od toho, či sa uplatní na jeden alebo viacero kumulovaných deliktov.[26]

61. Ak by sme sa riadili logikou, na ktorej je podľa všetkého založené stanovisko vnútroštátneho súdu, opatrenie spočívajúce v zapečatení stanovené v článku 186 zákona o DPH by malo represívny charakter, a teda z vecného hľadiska trestnoprávnu povahu len vtedy, ak by bolo uložené za každý zo sporných 85 deliktov, a tak by mohlo viesť k uzavretiu obchodného priestoru celkovo až na 2 550 dní.

62. Domnievam sa, že uvedený záver, ktorý je jednoznačne neprimeraný, nemožno akceptovať. Zapečatenie nariadené za uvedených podmienok by samozrejme bolo oveľa prísnejšie z hľadiska jeho represívneho charakteru, lebo by malo za následok uzavretie obchodného priestoru na celé roky. Ten istý represívny charakter však stále existuje, ak zapečatenie – hoci je zjavne menej prísne – spôsobuje dotknutej osobe škodu spojenú s tým, že nemôže vykonávať svoju obchodnú činnosť počas 14 dní, v dôsledku čoho jej vzniknú hospodárske straty.[27]

63. Podľa môjho názoru *preventívny* aspekt opatrenia spočívajúceho v zapečatení v prípadoch, ako je prejednávaný prípad, nie je taký významný, aby prevážil nad *represívnym* aspektom a spôsobil jeho zánik.

64. V tomto prípade daňový úrad považoval za preukázané, že došlo k *súbehu* deliktov, a na základe toho uložil jedno, a nie 85 opatrení spočívajúcich v zapečatení obchodného priestoru. Možno mohol uložiť najprísnejšiu sankciu a predĺžiť (jediné) obdobie uzavretia na maximálnu dobu 30 dní, ktorú povoľuje článok 186 ods. 1 zákona o DPH, ale posúdenie tejto otázky prináleží len jemu.

65. Aby som to zhrnul, konštatovania, ktoré Súdny dvor uviedol v rozsudku MV – 98 v súvislosti s tým, že opatrenie spočívajúce v zapečatení na obdobie 14 dní, ktoré bolo nariadené v reakcii na jediný daňový delikt, má z vecného hľadiska trestnoprávny charakter, možno v celom rozsahu uplatniť, ak sa toto opatrenie uloží spoločne za celkovo 85 kumulovaných deliktov.

[24] Nevylučujem, že zapečatenie obchodných alebo priemyselných priestorov možno nariadiť výlučne z preventívnych dôvodov, napríklad v závislosti od existencie bezprostredných a závažných rizík pre verejné zdravie. V týchto prípadoch, ktoré nijako nesúvisia so sankcionovaním, by chýbal represívny prvok, ktorým sa vyznačuje každá sankcia.

[25] Súdny dvor tiež uznal, že opatrenie spočívajúce v zapečatení, ktoré možno uložiť až na 30 dní a ktoré bolo vtedy – tak ako v tomto prípade – uložené na 14 dní, je *prísne*. Rozsudok MV – 98, bod 47.

[26] Bod 43 písomných pripomienok Komisie.

[27] Ako poznamenala Komisia, administratívne zatvorenie obchodného priestoru, dokonca aj na krátke obdobie, môže predstavovať pre obchodníka prísnejšiu sankciu, než je peňažná pokuta (bod 46 jej písomných pripomienok).

66. So zreteľom na vyššie uvedené treba na prvú prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že správne opatrenie spočívajúce v zapečatení obchodného priestoru a zákaze vstupu doň na obdobie 14 dní má stále represívny charakter tak v prípade, ak sa uloží v reakcii na jediné porušenie zákona o DPH, ako aj v prípade, ak sa uloží na základe spáchania 85 porušení tohto zákona počas určitého obdobia, ktoré sa posudzujú ako celok.

V. Návrh

67. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku, ktorú mu položil Administrativen săd – Burgas (Správny súd Burgas, Bulharsko), takto:

Článok 325 ZFEÚ, článok 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a článok 50 Charty základných práv Európskej únie

sa majú vykladať v tom zmysle, že:

úvahy, na základe ktorých Súdny dvor vydal rozsudok z 24. mája 2023, MV – 98 (C-97/21, EU:C:2023:371), možno uplatniť aj na prípad, v ktorom vnútroštátny daňový orgán okrem toho, že nariadi opatrenie spočívajúce v zapečatení obchodného priestoru a zákaze vstupu doň na obdobie 14 dní, uloží daňovníkovi 85 peňažných sankcií za postupné nesplnenie jeho povinností týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty z dôvodu všetkých spáchaných daňových deliktov.