Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
M. CAMPOSA SÁNCHEZ-BORDONE,
predstavljeni 13. februarja 2025 [1]

Zadeva C-733/23

„Beach and bar management“ EOOD
proti
Nachalnik na otdel „Operativni deynosti“ – Burgas

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Administrativen sad – Burgas (upravno sodišče v Burgasu, Bolgarija))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 273 – Listina Evropske unije o temeljnih pravicah – Člen 50 – Načelo *ne bis in idem* – Opustitev obveznosti izdaje računa – Zapečatenje poslovnega prostora – Kumulacija sankcij za isto kršitev – Načelo sorazmernosti“

1. Spor, ki je podlaga za ta predlog za sprejetje predhodne odločbe, se nanaša na zakonitost 85 denarnih kazni, ki jih je bolgarski davčni organ naložil družbi zaradi prav toliko kršitev nacionalne zakonodaje o davku na dodano vrednost (DDV).

2. Sporne denarne kazni je mogoče abstraktno opredeliti kot ukrep za pravilno pobiranje DDV in preprečevanje utaj (člen 273 Direktive 2006/112/ES). [2]

3. Poleg naložitve navedenih kaznih podjetju je davčni organ odredil zapečatenje poslovnega prostora, v katerem so bile storjene kršitve. Za razliko od zadeve Ati-19 [3] se v tem predlogu za sprejetje predhodne odločbe ne postavlja vprašanje za predhodno odločanje o ukrepu zapečatenja kot takem.

4. Predložitveno sodišče želi v bistvu izvedeti, ali je nacionalna ureditev, ki omogoča naložitev denarnih kazni za kršitve, ki so bile predmet že izvršenega ukrepa zapečatenja, združljiva s členom 50 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina).

[1] Jezik izvirnika: španščina.

[2] Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1; v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

[3] V kateri sem istega dne predstavil sklepne predloge (C-605/23).

I. Pravni okvir

A. Pravo Unije. Direktiva o DDV

5. Na podlagi člena 2(1)(a) so predmet DDV „dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.

6. Člen 273 določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3.“

B. Nacionalno pravo

1. Zakon o DDV[4]

7. Člen 118(1) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v sporu, določa:

„Vsaka oseba, ki je registrirana ali ni registrirana po tem zakonu, mora registrirati in evidentirati dobave in prodaje, ki jih je opravila v poslovnem prostoru, tako da izda potrdilo iz davčne blagajne prek naprave za beleženje (davčni račun) ali potrdilo iz integriranega sistema za avtomatsko vodenje poslovne dejavnosti (sistemski račun), in to ne glede na to, ali se zaprosi za drugo davčno dokazilo ali ne. Prejemnik mora davčni račun ali sistemski račun prejeti in ga hraniti, dokler ne zapusti prostora“.

8. Člen 185(1) in (2) določa:

„(1) Osebi, ki ne izda nobenega računa v skladu s členom 118(1), se fizični osebi, ki ni trgovec, naloži globa od 100 do 500 bolgarskih levov [(BGN)], pravni osebi ali samostojnemu trgovcu pa denarna sankcija v višini od 500 do 2.000 BGN.

(2) Razen v primerih iz odstavka 1 se osebi, ki stori ali dopušča kršitev člena 118 ali določbe za izvajanje tega člena – če gre za fizično osebo, ki ni trgovec – naloži globa od 300 do 1.000 levov (BGN) oziroma – če gre za pravno osebo ali samostojnega trgovca – denarna sankcija v višini od 3.000 do 10.000 BGN. Če kršitev ne povzroči, da se prihodki ne prijavijo, se naložijo sankcije iz odstavka 1.“

[4] Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (zakon o davku na dodano vrednost) z dne 21. julija 2006 (DV št. 63 z dne 4. avgusta 2006, str. 8; v nadaljevanju: zakon o DDV).

9. Člen 186 zakona o DDV določa:

„(1) Prisilni upravni ukrep zapečatenja poslovnih prostorov za največ 30 dni se ne glede na predvidene globe in denarne sankcije naloži osebi, ki:

1. opusti

(a) izdajo ustreznega računa v skladu s členom 118;

[…]

(3) Prisilni upravni ukrep iz odstavka 1 se izvede z obrazloženo odredbo službe za prihodke ali uradnika, ki ga ta služba pooblasti.

(4) Zoper odredbo iz odstavka 3 je mogoče vložiti pritožbo po postopku, določenem v zakoniku o upravnem postopku.“

10. Člen 187(1) in (4) določa:

„(1) V primeru odreditve prisilnega upravnega ukrepa iz člena 186(1) se prepove tudi dostop do poslovnega prostora ali poslovnih prostorov osebe, premoženje v teh prostorih in v pripadajočih skladiščih pa odstrani oseba ali njen pooblaščenec. […]

[…]

(4) Na zahtevo kršitelja in pod pogojem, da ta dokaže plačilo celotne globe ali denarne kazni, organ naloženi prisilni upravni ukrep odpravi. Za odpečatenje velja obveznost sodelovanja kršitelja. V primeru ponovitve kršitve odpečatenje prostora ni dovoljeno pred iztekom enomesečnega roka po njegovem zapečatenju“.

11. Člen 188 [5] določa:

„(1) Prisilni upravni ukrep iz člena 186(1) se izvrši v skladu s pogoji, določenimi v členu 60, od (1) do (7), zakonika o upravnem postopku.

(2) Zoper odločitev sodišča ni pravnega sredstva.“

12. Člen 193 določa:

„(1) Zakon o upravnih prekrških in sankcijah ureja ugotavljanje kršitev tega zakona in pravnih aktov za njegovo izvajanje, sprejetje in izvršitev odločb o naložitvi upravnih sankcij ter pravna sredstva, ki se lahko vložijo zoper te odločbe.

(2) Ugotovitve o kršitvah pripravijo službe za prihodke, odločitve o naložitvi upravnih sankcij pa sprejme izvršni direktor nacionalne agencije za javne prihodke ali uradnik, ki ga je ta za to pooblastil“.

[5] V različici, ki se uporablja v obravnavani zadevi, spremenjeni in objavljeni v DV št. 100 z dne 20. decembra 2019.

2. Zakonik o upravnem postopku [6]

13. Na podlagi člena 6(5) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v sporu, se morajo upravni organi vzdržati dejanj in ravnanj, ki bi lahko povzročila škodo, ki je očitno nesorazmerna z zastavljenim ciljem.

14. Člen 60 določa:

„(1) Upravni akt vsebuje odredbo o njegovi začasni izvršitvi, kadar se to zahteva zaradi varovanja življenja ali zdravja državljanov, da bi se zaščitili posebno pomembni interesi države ali javnosti, kadar obstaja tveganje, da bo izvršitev odločbe odložena ali znatno otežena, če je verjetno, da bo zaradi zamude pri izvršitvi nastala resna ali težko popravljiva škoda, ali na zahtevo ene od strank – zaradi zaščite interesa, ki je zanjo posebej pomemben. V zadnjenavedenem primeru upravni organ zahteva ustrezno varščino.

(2) Odredba o začasni izvršitvi mora biti obrazložena.

[…]

(5) Zoper odredbo o dovolitvi ali zavrnitvi začasne izvršitve se lahko prek upravnega organa v treh dneh od vročitve odredbe vloži pritožba na sodišče, ne glede na to, ali je bila zoper upravni akt vložena pritožba.

(6) Pritožba se čim prej preuči na nejavni seji, ne da bi bila strankam vročena kopija pritožbe. Pritožba ne odloži začasne izvršitve, vendar lahko sodišče začasno izvršitev odloži do končne odločitve o pravnem sredstvu.

(7) Če sodišče odpravi izpodbijano odredbo, vsebinsko odloči o zadevi. Če se začasna izvršitev odpravi, upravni organ ponovno vzpostavi stanje pred izvršitvijo.

(8) Zoper odredbo sodišča se lahko vloži pritožba“.

15. Na podlagi člena 128(1), točka 1, so upravna sodišča pristojna za odločanje o zadevah, v katerih se med drugim zahteva sprememba ali odprava upravnih aktov.

16. Člen 166 določa:

„(1) Pritožba odloži izvršitev upravnega akta.

(2) Sodišče lahko na vsaki stopnji postopka do pravnomočnosti sodbe na predlog tožeče stranke začasno izvršitev, dovoljeno z dokončno odredbo organa, ki je izdal akt iz člena 60(1), odloži, če bi začasna izvršitev tožeči stranki lahko povzročila resno ali težko popravljivo škodo. […]“

[6] Administrativnoprotsetsualen kodeks (zakonik o upravnem postopku) (DV št. 30 z dne 11. aprila 2006; v nadaljevanju: APK).

3. Zakon o upravnih prekrških in kaznih [7]

17. V smislu člena 22 se lahko prisilni upravni ukrepi uporabijo, da se preprečijo upravne kršitve in zagotovi njihova odprava ter da se preprečijo in odpravijo njihove škodljive posledice.

18. Člen 27(1), (2), (4) in (5) določa:

„(1) Upravna sankcija se določi v skladu z določbami tega zakona v mejah, določenih za storjeno kršitev.

(2) Pri določitvi sankcije se upoštevajo resnost kršitve, razlogi za storitev kršitve in druge olajševalne ali obteževalne okoliščine ter premoženjsko stanje storilca.

[…]

(4) Razen v primerih iz člena 15(2) kazni za kršitve ni mogoče nadomestiti z milejšimi kaznimi.

(5) Prav tako ni dovoljeno določiti kazni pod najnižjo predpisano kaznijo, naj gre za globo ali začasen odvzem pravice do opravljanja poklica ali določene dejavnosti, razen v primerih, določenih z zakonom“.

19. V skladu s členom 59 se je zoper odločbo o upravni sankciji mogoče pritožiti pri Rayonen sad (okrajno sodišče, Bolgarija) v 14 dneh od njene vročitve.

II. Dejansko stanje, spor in vprašanja za predhodno odločanje

20. „Beach and bar management“ EOOD (v nadaljevanju: Beach and bar) je družba z omejeno odgovornostjo, ki upravlja poslovni prostor (bar in restavracija).

21. Bolgarska davčna uprava [8] je 4. avgusta 2022 opravila nadzor v poslovnem prostoru družbe Beach and bar, v katerem:

– je ugotovila obstoj dveh čitalcev kartic in 85 dokazil v zvezi s plačili z debetnimi in kreditnimi karticami za obdobje od 25. junija 2022 do 26. julija 2022;

– je ugotovila, da družba za teh 85 transakcij ni izdala nobenega potrdila iz davčne blagajne.

22. Davčni organ je 12. avgusta 2022 odredil zapečatenje in prepoved dostopa do poslovnega prostora za obdobje 14 dni. Začasna izvršitev teh dveh ukrepov je bila odobrena z ločeno odločbo.

23. Ukrep zapečatenja in odobritev njegove začasne izvršitve sta bila neuspešno izpodbijana v okviru dveh sporov pred Administrativen sad – Burgas (upravno sodišče v Burgasu, Bolgarija).

[7] Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (zakon o upravnih prekrških in kaznih) (DV št. 92 z dne 28. novembra 1969) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v sporu.

[8] Nadzor je opravila Glavna direktsia „Fiskalen kontrol“ (glavni direktorat za davčni nadzor).

24. Upravni organ je ob upoštevanju ugotovljenih dejstev sprejel 85 odločb o naložitvi sankcij.[9] V vsaki od teh odločb je družbi Beach and bar izrekel denarno kazen v višini 500 BGN (približno 250 EUR), tako da je celotna sankcija za 85 kršitev znašala 42.500 BGN (približno 21.250 EUR).

25. Znesek DDV, ki ni bil registriran (ker davčna blagajna za 85 plačilnih transakcij ni izdala davčnih potrdil), znaša 268,02 BGN (približno 134 EUR).

26. 85 odločb o naložitvi sankcije se je izpodbijalo pred Rayonen sad – Burgas (okrožno sodišče v Burgasu) v ravno toliko postopkih, v katerih so bile tožbe zavrnjene.

27. Zoper sodbe sodišča prve stopnje je bila vložena pritožba pri Administrativen sad – Burgas (upravno sodišče v Burgasu), ki Sodišču postavlja tri vprašanja za predhodno odločanje, od katerih bom navedel le prvo vprašanje:

„1. Ali je treba člen 325 [PDEU], člen 273 Direktive [o DDV] in člen 50 Listine […] razlagati tako, da dopuščajo nacionalne predpise, na podlagi katerih se lahko za večkratne kršitve davčnih obveznosti odredi celotni ukrep (‚zapečatenje poslovnega prostora in prepoved dostopa do njega‘), če je edini namen tega ukrepa omejiti škodljive posledice, vključno z obsegom škode za finančne interese Evropske unije, ne pa kaznovati kršitelja, pri čemer ta ukrep ne omejuje možnosti, da se zoper kršitelja za vsako od teh kršitev davčnih obveznosti izvedejo samostojni represivni postopki, v katerih se davčnemu zavezancu izreče ukrep denarne sankcije, pri čemer mora nacionalno sodišče v vsakem posameznem primeru preveriti in ugotoviti, kateri od obeh ciljev se želi doseči s prej odrejenim celotnim prisilnim upravnim ukrepom ‚zapečatenja poslovnega prostora in prepovedi dostopa do njega‘ – preventivno-omejitveni ali represivni cilj?“

III. Postopek pred Sodiščem

28. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je sodno tajništvo Sodišča prejelo 1. decembra 2023.

29. Pisna stališča so predložile družba Beach and bar, bolgarska vlada in Evropska komisija.

30. Sodišče je menilo, da ni treba opraviti javne obravnave.

31. Na zahtevo Sodišča bom te sklepne predloge omejil na prvo od vprašanj za predhodno odločanje.

IV. Analiza

A. Dopustnost

32. Kot je bilo že ugotovljeno, predložitveno sodišče odloča o 85 denarnih kaznih, ki so bile naložene družbi Beach and bar zaradi prav toliko kršitev zakona o DDV. Zaradi teh kršitev je bil odrejen tudi ukrep zapečatenja poslovnega prostora (in prepoved dostopa do njega) za obdobje 14 dni.

[9] Sodni odločbi, izdani v sporih v zvezi z zapečatenjem in njegovo izvršitvijo, sta v trenutku obravnave v postopku izpodbijanja denarnih kazni že bili pravnomočni.

33. Ko je postopek zoper denarne kazni prišel do ustne obravnave, je bil ukrep zapečatenja, zoper katerega je družba Beach and bar neuspešno vložila tožbo v ločenem postopku, že izvršen.

34. V teh okoliščinah bolgarska vlada meni, da prvo vprašanje za predhodno odločanje ni dopustno, ker se spor, v zvezi s katerim je bil vložen predlog za sprejetje predhodne odločbe, nanaša izključno na denarne kazni in ga je mogoče rešiti, ne da bi bilo treba ugotoviti skladnost prava Unije z nacionalnimi predpisi, ki so omogočili sprejetje že izvršenega ukrepa zapečatenja, ki ni povezan s postopkom v glavni stvari.

35. Komisija se strinja z bolgarsko vlado, vendar predlaga preoblikovanje vprašanja, ki bi Sodišču omogočilo, da odloči o vsebini.[10]

36. Menim, da se Sodišču v odgovoru predložitvenemu sodišču ni treba izreči o skladnosti nacionalnih predpisov o zapečatenju poslovnega prostora[11] s pravom Unije, če se navedeni ukrep zapečatenja v sporu o glavni stvari ne izpodbija.

37. Vendar se vprašanje predložitvenega sodišča dejansko ne nanaša toliko na vprašanje skladnosti pravil, ki urejajo zapečatenje, s pravom Unije kot na sporne denarne sankcije. Predlog za preoblikovanje, ki ga predlaga Komisija, se v tem smislu lahko sprejme.

38. Ne gre torej za preučitev, ali je pravo Unije združljivo z ukrepom zapečatenja poslovnega prostora, temveč za ugotovitev, ali nasprotuje denarni kazni, ki je bila isti osebi naložena za ista dejanja, kot so tista, ki so privedla do tega zapečatenja.

B. Vsebinska presoja

1. Učinek sodbe z dne 4. maja 2023, MV – 98[12]

39. Sodišče se je že v sodbi MV – 98 izreklo o združljivosti nacionalne ureditve, uporabljene v obravnavani zadevi, s členom 50 Listine.

40. V zadevi MV – 98 je bilo dejansko stanje podobno dejanskemu stanju v tej zadevi (s pridržkom izjeme, ki jo bom navedel pozneje): bolgarska davčna uprava je pri nadzoru, opravljenem v nekem poslovnem prostoru, ugotovila, da družba MV – 98 ni registrirala prodaje blaga in ni izdala potrdila iz davčne blagajne v zvezi s to prodajo.

41. Na podlagi navedenega dejanskega stanja je davčna uprava, če se povzame:

– družbi MV – 98 v skladu s členom 185 zakona o DDV naložila denarno kazen;

– v skladu s členom 186 tega zakona sprejela upravni ukrep zapečatenja zadevnega prostora za obdobje 14 dni;

– s sklepom, izdanim na podlagi člena 60 APK, odobrila začasno izvršitev tega ukrepa.

[10] Točke od 30 do 32 pisnih stališč Komisije. Predlaga, naj se vprašanje preoblikuje tako, da se odloči, ali pravo Unije nasprotuje naložitvi denarne kazni za dejanja, kakršna so ta v obravnavani zadevi, saj je bila kršitev, sankcionirana z navedeno denarno kaznijo, že predmet upravnega ukrepa zapečatenja, naloženega za ista dejanja.

[11] Prav na to skladnost se nanaša zadeva C-605/23, Ati-19.

[12] Zadeva C-97/21 (EU:C:2023:371; v nadaljevanju: sodba MV – 98).

42. Takrat je šlo „v bistvu […] [za vprašanje,] ali je treba člen 273 Direktive o DDV in člen 50 Listine razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, v skladu s katero se lahko davčnemu zavezancu za isto kršitev davčne obveznosti na podlagi ločenih in samostojnih postopkov naložita ukrep denarne sankcije in ukrep zapečatenja poslovnega prostora, pri čemer je zoper navedena ukrepa mogoče vložiti pritožbo pred različnimi sodišči“. [13]

43. Sodišče je najprej opravilo analizo „kazensk[e] narav[e] ukrepov iz postopka v glavni stvari“ (točke od 38 do 49 sodbe MV – 98) kot nujnega pogoja za ugotovitev uporabe člena 50 Listine.

44. Na podlagi analize treh meril, upoštevnih za to presojo, v zvezi z ukrepom zapečatenja je ugotovilo, da:

– okoliščina, da je v nacionalnem pravu opredeljena kot upravni ukrep, ni ovira za ugotovitev njene kazenske narave (točke od 38 do 41 sodbe MV – 98);

– navedeni ukrep hkrati sledi ciljem odvračanja od kršitev na področju DDV in kaznovanja teh kršitev. Nima le preventivnega namena, kakor so trdile nekatere vlade intervenientke (točke od 42 do 44 sodbe MV – 98);

– zdi se, da ima ukrep zapečatenja visoko stopnjo strogosti (točke od 45 do 47 sodbe MV – 98).

45. V tem kontekstu je Sodišče ugotovilo, da „[č]e je treba […], kot je razvidno iz navedb predložitvenega sodišča, ukrepe iz postopka v glavni stvari opredeliti kot sankcije kazenske narave, bi bilo treba šteti, da kumulacija teh sankcij pomeni omejitev temeljne pravice, zagotovljene s členom 50 Listine“. [14]

46. Nadaljnje razlogovanje Sodišča v sodbi MV – 98 se je osredotočilo na morebitno upravičenost omejitve temeljne pravice, zagotovljene s členom 50 Listine

47. Na koncu tega razlogovanja je Sodišče razsodilo, da „je treba člen 273 Direktive o DDV in člen 50 Listine razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, v skladu s katero se lahko davčnemu zavezancu za isto kršitev davčne obveznosti ter po ločenih in samostojnih postopkih naložita ukrep denarne sankcije in ukrep zapečatenja poslovnega prostora, pri čemer je zoper navedena ukrepa mogoče vložiti pravno sredstvo pred različnimi sodišči, ker navedena ureditev ne zagotavlja usklajevanja postopkov, ki omogoča, da se dodatno breme, ki ga pomeni kumulacija navedenih ukrepov, zmanjša na nujno potrebno, in ne zagotavlja, da teža naloženih sankcij ustreza teži kršitve“. [15]

2. Razlika med obravnavano zadevo in zadevo MV – 98

48. Kot opozarja predložitveno sodišče, se obravnavana zadeva razlikuje od zadeve, ki je bila obravnavana v sodbi MV – 98, glede točno določenega vprašanja: takrat je šlo za eno kršitev, za katero sta bila sprejeta ukrep zapečatenja in denarna kazen, medtem ko je spornih kršitev v obravnavani zadevi 85 in prav toliko je naloženih denarnih sankcij, čeprav je bil za vse njih odrejen le en ukrep zapečatenja. [16]

[13] Sodba MV – 98, točka 27.

[14] Sodba MV – 98, točka 49.

[15] Sodba MV – 98, točka 63.

[16] Točka 32 predložitvene odločbe.

49. Zaradi te razlike predložitveno sodišče sprašuje Sodišče o obsegu tega, kar je Sodišče v sodbi MV – 98 navedlo v zvezi s kazensko naravo ukrepa zapečatenja. Natančneje, glede preventivnega ali represivnega cilja tega ukrepa kot odločilnega dejavnika za tako opredelitev.

50. Predložitveno sodišče v bistvu meni:

– če se ta konkretna razlika obravnava abstraktno, so v obravnavani zadevi izpolnjeni drugi pogoji, potrebni za ugotovitev obstoja kumulacije postopkov in sankcij, ki je prepovedana s členom 50 Listine, in sicer: za ista dejanja in iste sankcije;

– vendar sprejetje enega samega ukrepa zapečatenja poslovnega prostora za vseh 85 davčnih kršitev vzbuja dvom o *kazenski naravi* navedenega ukrepa.[17]

51. Predložitveno sodišče z besedami, ki niso preveč jasne, navaja, da bi glede na to, da ukrep zapečatenja ni individualiziran, to pomenilo, da poleg tega, da je represiven, prevlada namen omejiti obseg povzročene škode na interese Unije (in s tem njegova preventivna razsežnost).[18] Če bi se predpostavljalo, da zapečatenje ni prava *sankcija kazenske narave*, ne bi bil izpolnjen eden od pogojev, potrebnih za uporabo člena 50 Listine.

3. Moja presoja

52. Menim, da je odgovor na ta pristop predložitvenega sodišča brez večjih razlagalnih težav mogoče najti v sodbi MV – 98 in v prejšnji sodni praksi Sodišča, zlasti v sodbi Menci.[19]

53. Namreč, „sankcija, ki ima represivni cilj, [ima] kazensko naravo v smislu člena 50 Listine in […] ji zgolj okoliščina, da sledi tudi preventivnemu cilju, ne more odvzeti opredelitve kot kazenska sankcija“.[20]

54. Kakor je bilo navedeno v sodbi MV – 98 na podlagi informacij, ki jih je predložilo predložitveno sodišče, „[…] iz člena 22 zakona o upravnih prekrških in sankcijah, [je razvidno, da] je namen ukrepa [zapečatenja] prenehanje storjenih upravnih kršitev in preprečitev nastanka novih kršitev s tem, da se zadevnemu trgovcu prepreči izkoriščanje njegovega poslovnega prostora. V zvezi s tem predložitveno sodišče pojasnjuje, da ima ukrep zapečatenja tako preventivni kot represivni namen, saj je njegov namen tudi odvračanje zadevnih oseb od kršitve obveznosti iz člena 118(1) zakona o DDV“.[21]

55. Na podlagi te premise se zdi, da je mogoče posledice, ki jih je Sodišče iz tega izpeljalo v sodbi MV – 98, prenesti na primer, kakršen je obravnavani: preudarki v zvezi z uporabo člena 50 Listine, kadar je *en sam ukrep zapečatenja* spremljal *eno samo denarno sankcijo*, ki se oba nanašata *na posamezno kršitev*, veljajo tudi, če na drugi strani enačbe ni ena, temveč 85 denarnih sankcij.

[17] Točka 43 predložitvene odločbe.

[18] Točka 47 predložitvene odločbe: „V celoti gledano lahko vse predstavljene okoliščine te zadeve ustvarijo vtis, da v primeru, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, v katerem je bil prisilni upravni ukrep odrejen za skupno 85 prekrškov, ne da bi bil obseg ukrepa, odrejenega za vsak prekršek posebej, individualiziran, zaščitna funkcija prisilnega upravnega ukrepa, ki omejuje znesek neregistriranega in neobračunanega DDV na prvotne ugotovitve, ne prevlada le nad njegovo represivno naravo, temveč je praktično edina oblika prisilnega upravnega ukrepa v konkretno predstavljenem postopku v glavni stvari in je namenjena izključno omejitvi obsega škode za finančne interese Unije“.

[19] Sodba z dne 20. marca 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197; v nadaljevanju: sodba Menci).

[20] Sodba Menci, točka 31. V istem smislu sodba MV – 98, točka 42.

[21] Sodba MV – 98, točka 44.

56. Predložitveno sodišče ne izključuje, da ima sporni ukrep zapečatenja represivno vsebino. Vendar naj bi ob upoštevanju tega, da je preventivna funkcija splošna in ne individualizirana, tako prevladala nad represivno funkcijo, tako da ne bi več imela kazenske narave.

57. Po mojem mnenju, kakor sem navedel v sklepnih predlogih v zadevi Menci, „pa bi bilo [težko] zanikati, da so pravila, s katerimi so določene sankcije na področju davkov obenem namenjena kaznovanju davčnih zavezancev, katerih goljufije so bile odkrite, ter svarjenju ali odvračanju drugih, da ne bi podlegli skušnjavi izogniti se plačilu dolgovanih davkov“. [22]

58. Sodišče vsekakor meni, da je „[ž]e sama narava kazenskih sankcij […] taka, da so te namenjene tako represiji kot prevenciji nezakonitih ravnanj“. [23]

59. Zapečatenje poslovnega prostora, logično, preprečuje opravljanje gospodarske dejavnosti in povzroči, da zadevna oseba izgubi dohodek. Če se ta ukrep, kakor je to v obravnavani zadevi, ne sprejme iz zdravstvenih ali podobnih razlogov, [24] temveč zgolj zaradi storitve davčnih kršitev, se mi zdi, da represivnega (in kaznovalnega) sestavnega dela ukrepa ni mogoče zanikati. [25]

60. S tega vidika represivna funkcija ukrepa, kakršno je zapečatenje poslovnega prostora, ni odvisna od njegove povezave z večjim ali manjšim številom kršitev, ki se želijo z njim *sankcionirati*. V zvezi s to presojo se strinjam s Komisijo, za katero obstoj represivnega namena ni odvisen od tega, ali se uporablja za eno ali več kumuliranih kršitev. [26]

61. Če bi sledili logiki, na kateri se zdi, da temelji pristop predložitvenega sodišča, bi imel ukrep zapečatenja iz člena 186 zakona o DDV le represivno naravo in s tem materialno kazensko naravo, če bi bil naložen za vsako od 85 spornih kršitev, tako da bi lahko privedel do 2.550 dni zaprtja poslovnega prostora.

62. Menim, da se take ugotovitve, ki je očitno nesorazmerna, ne sme sprejeti. Seveda pa bi bilo tako opredeljeno zapečatenje veliko strožje z vidika njegove represivne narave, saj bi pomenilo večletno zaprtje poslovnega prostora. Vendar se enak značaj represivnosti ohrani, če zapečatenje, čeprav je bistveno manj strogo, zadevni osebi povzroči škodo, povezano s tem, da štirinajst dni ne more opravljati svoje gospodarske dejavnosti, s finančnimi izgubami, ki jih to povzroči. [27]

63. Po mojem mnenju *preventivni* del ukrepa zapečatenja v primerih, kakršen je obravnavani, ne prevlada do te mere, da bi nadomestil *represivni* vidik in ga razvodenel.

64. Kar se je v obravnavani zadevi zgodilo, je, da je davčna uprava ugotovila obstoj *steka* kršitev, da bi naložila en sam ukrep, in ne 85 ukrepov zapečatenja poslovnega prostora. Morda bi lahko okrepila strogost ukrepa, če bi (enotno) obdobje zaprtja podaljšala do največ 30 dni, kar je dovoljeno v skladu s členom 186(1) zakona o DDV, vendar je to nekaj, kar je le v njeni pristojnosti.

[22] Sklepni predlogi v zadevi Menci (C-524/15, EU:C:2017:667), točka 113. Takrat sem dodal (v opombi 99), da „[a]kademska (in včasih filozofska) razprava o temelju, upravičenosti in cilju ali ciljih kazni traja že stoletja, pri čemer so nastale razhajajoče teorije, od katerih nekatere poudarjajo njihove povračilne, druge pa preprečevalne (splošna ali posebna preventiva) ali zastraševalne elemente“.

[23] Sodba MV – 98, točka 42.

[24] Ne izključujem možnosti, da se lahko poslovni ali industrijski prostori zapečatijo povsem in izključno preventivno, na primer zaradi obstoja neposrednih in resnih tveganj za javno zdravje. V takih primerih, v katerih ni kaznovalne konotacije, ne bi bilo represivnega elementa, ki je značilen za vsako sankcijo.

[25] Sodišče je kot *strog* opredelilo tudi ukrep zapečatenja, ki – čeprav lahko traja 30 dni – je takrat, kot v obravnavani zadevi, trajal 14 dni. Sodba MV – 98, točka 47.

[26] Točka 43 pisnih stališč Komisije.

[27] Kakor je navedla Komisija, lahko upravno zaprtje poslovnega prostora, čeprav za kratek čas, za trgovca pomeni strožjo kazen od denarne kazni (točka 46 pisnih stališč Komisije).

65. Skratka, ugotovitve Sodišča iz sodbe MV – 98 v zvezi s kazensko naravo ukrepa zapečatenja za obdobje 14 dni, sprejetega v odgovor na enkratno davčno kršitev, se v celoti uporabljajo, kadar se ta ukrep sprejme skupaj za skupno 85 kumulativnih kršitev.

66. Glede na navedeno je treba na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da upravni ukrep zapečatenja in prepovedi dostopa do poslovnih prostorov za 14 dni ohrani represivno naravo, ne glede na to, ali je bil izrečen kot odgovor na enkratno kršitev zakona o DDV ali po tem, ko je bilo v določenem obdobju storjenih 85 kršitev tega zakona, ki se jih obravnava skupaj.

V. Predlog

67. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj Administrativen sad – Burgas (upravno sodišče v Burgasu, Bolgarija) odgovori:

Člen 325 PDEU, člen 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost in člen 50 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah

je treba razlagati tako, da:

je preudarke, na podlagi katerih je Sodišče izdalo sodbo z dne 24. maja 2023, MV – 98 (C-97/21, EU:C:2023:371), mogoče prenesti na primer, v katerem nacionalni davčni organ davčnemu zavezancu naloži 85 denarnih sankcij zaradi zaporednega neizpolnjevanja obveznosti v zvezi z davkom na dodano vrednost, poleg tega pa odredi ukrep zapečatenja in prepovedi dostopa do poslovnih prostorov za 14 dni zaradi vseh storjenih davčnih kaznivih dejanj.