



## Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

zo 4. mája 2023 \*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 273 – Nevydanie daňového pokladničného dokladu – Charta základných práv Európskej únie – Článok 50 – Zásada *ne bis in idem* – Kumulácia správnych sankcií trestnoprávnej povahy pri jednom skutku – Článok 49 ods. 3 – Proporcionalita trestov – Článok 47 – Právo na účinný prostriedok nápravy – Rozsah súdneho preskúmania týkajúceho sa predbežného výkonu sankcie“

Vo veci C-97/21,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Administrativen съд – Blagoevgrad (Správny súd Blagoevgrad, Bulharsko) z 12. februára 2021 a doručený Súdnemu dvoru 16. februára 2021, ktorý súvisí s konaním:

**MV – 98**

proti

**Načalnik na otdel „Operativni dejnosti“ – Sofia v glavna direkcija „Fiskalen kontrol“ pri Centralno upravlenie na Nacionalna agencija za prihodite,**

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Arabadžiev, sudcovia P. G. Xuereb, T. von Danwitz (spravodajca), A. Kumin a I. Ziemele,

generálny advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- bulharská vláda, v zastúpení: M. Georgieva a L. Zacharieva, splnomocnené zástupkyne,
- poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, splnomocnený zástupca,

\* Jazyk konania: bulharčina.

– Európska komisia, v zastúpení: D. Drambozova, C. Giolito a J. Jokubauskaitė, splnomocení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

### **Rozsudok**

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“), ako aj článku 47, článku 49 ods. 3 a článku 50 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou MV – 98 na jednej strane a Načalník na oddel „Operativni dejnosti“ – Sofia v glavna direkcija „Fiskalen kontrol“ pri Centralno upravlenie na Nacionalna agencija za prichodite (vedúci oddelenia „Operatívne činnosti“ – mesto Sofia, generálneho riaditeľstva „Daňová kontrola“ ústrednej správy Národnej agentúry pre verejné príjmy, Bulharsko) na druhej strane vo veci opatrenia spočívajúceho v zapečatení obchodného priestoru, v ktorom MV – 98 predala jedno balenie cigariet, pričom nevydala daňový pokladničný doklad.

### **Právny rámec**

#### ***Právo Únie***

- 3 Podľa článku 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH podlieha dani z pridanej hodnoty (DPH) podlieha poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.
- 4 Článok 273 tejto smernice 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.“

## **Bulharské právo**

### *Zákon o DPH*

- 5 Článok 118 ods. 1 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), v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej (ďalej len „zákon o DPH“), stanovuje:

„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. Prijemca musí dostať pokladničný blok alebo systémový blok a uchovať si ho, až kým neopustí priestor obchodu.“

- 6 Článok 185 ods. 1 a 2 tohto zákona 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 2 000 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 1 000 BGN, pokiaľ ide o fyzické osoby, ktoré nie sú predajcovia, alebo peňažný trest vo výške od 3 000 do 10 000 BGN, pokiaľ ide o právnické osoby a individuálnych predajcov.

Ak delikt nemá za následok neuvedenie daňových príjmov, uložia sa sankcie uvedené v odseku 1.“

- 7 Článok 186 uvedeného zákona uvádza:

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

(1) nekoná v súlade s postupom

a) vydania príslušného dokladu o predaji v súlade s postupom stanoveným pre dodanie/predaj.

...

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

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

- 8 Článok 187 ods. 1 a 4 tej istej smernice znie:

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

Opatrenie sa vzťahuje na priestor alebo priestory, v ktorých boli zistené porušenia, vrátane prípadu správy priestoru alebo priestorov treťou osobou v čase zapečatenia, ak táto tretia osoba vie, že priestor bude zapečatený. Národná agentúra pre verejné príjmy uverejňuje na svojej internetovej stránke zoznamy obchodných priestorov, ktoré majú byť zapečatené, a miesto kde sa nachádzajú. Predpokladá sa, že osoba vie o zapečatení priestoru, ak je oznámenie o zapečatení trvalo umiestnené na priestoroch alebo ak sú informácie o obchodných priestoroch, ktoré sa majú zapečatiť, a o tom, kde sa nachádzajú, uverejnené na internetovej stránke daňového úradu.

...

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.“

9 Podľa článku 188 zákona o DPH:

„Správne donucovacie opatrenie uvedené v článku 186 ods. 1 podlieha predbežnému výkonu za podmienok stanovených v Správnom poriadku.“

10 Článok 193 tohto zákona uvádza:

„1. Zákon o správnych deliktoch a správnych sankciách upravuje zistenie porušenia 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 vyhotoví oddelenie pre príjmy a rozhodnutia o uložení správnych sankcií prijíma výkonný riaditeľ Národnej agentúry pre verejné príjmy alebo úradník, ktorý bol na to splnomocnený.“

*Správny poriadok*

11 Podľa článku 6 ods. 5 Administrativnoprocesualen kodex (Správny poriadok) (DV č. 30 z 11. apríla 2006), v znení uplatniteľnom na skutkový stav vo veci samej, sa správne orgány musia zdržať prijímania aktov a konaní, ktoré by mohli spôsobiť zjavne neprimeranú ujmu vo vzťahu k sledovanému cieľu.

12 Článok 60 tohto poriadku stanovuje:

„Správny akt obsahuje uznesenie 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 napravitelnú 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. Uznesenie o predbežnom výkone rozhodnutia musí byť odôvodnené.

...

5. Proti uzneseniu o povolení alebo zamietnutí predbežného výkonu možno podať žalobu prostredníctvom správneho orgánu na súde do troch dní od doručenia uznesenia bez ohľadu na to, či proti správneho aktu je alebo nie je podaná žaloba.
6. Žalobu preskúma čo najskôr poradný senát bez doručenia kópií žaloby účastníkom konania. Žaloba nemá odkladný účinok na predbežný výkon rozhodnutia, ale súd môže odložiť predbežný výkon až do právoplatného rozhodnutia o žalobe.
7. Ak súd zruší napadnuté uznesenie, rozhodne vo veci samej. Ak sa predbežný výkon zruší, správny orgán obnoví situáciu, ktorá existovala pred výkonom.
8. Proti uzneseniu súdu možno podať odvolanie.“
- 13 Podľa článku 128 ods. 1 bodu 1 uvedeného poriadku majú správne sudy právomoc rozhodovať vo veciach, v ktorých sa navrhuje najmä zmena alebo zrušenie správnych aktov.
- 14 Článok 166 toho istého poriadku s názvom „Pozastavenie výkonu správneho aktu“ v odsekoch 1 a 2 stanovuje:
- „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 uznesením orgánu, ktorý vydal akt uvedený v článku 60 ods. 1, ak predbežný výkon môže žalobcovi spôsobiť vážnu alebo ťažko napravitelnú ujmu. ...“

*Zákon o správnych deliktoch a správnych sankciách*

- 15 Podľa článku 22 Zákon za administratívne narušenia i nakazania (zákon správnych deliktoch a správnych sankciách) (DV č. 92 z 28. novembra 1969), v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej (ďalej len „zákon o správnych deliktoch a správnych sankciách“), možno uplatniť správne donucovacie opatrenia s cieľom zabrániť správny deliktom a zastaviť ich, ako aj zabrániť ich škodlivým dôsledkom a odstrániť ich.
- 16 Článok 27 ods. 1, 2, 4 a 5 tohto zákona 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 páchatela.
- ...
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.“

- 17 V súlade s článkom 59 uvedeného zákona možno proti rozhodnutiu o uložení správnej sankcie podať žalobu na Rajonen säd (okresný súd) v lehote jedného týždňa od jeho oznámenia.

### **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

- 18 MV – 98, ktorej hlavnou činnosťou je nákup a ďalší predaj tovaru, ako sú cigarety, prevádzkuje na tento účel obchodný priestor v Goce Delčev (Bulharsko).
- 19 Dňa 9. októbra 2019 pri kontrole vykonanej v tomto priestore bulharský daňový úrad konštatoval, že MV – 98 nezaregistrovala predaj jedného balenia cigariet v hodnote 5,20 BGN (približne 2,60 eura) a nevydala daňový pokladničný doklad vzťahujúci sa na tento predaj. Za tento správny delikt bola vyhotovená zápisnica podľa článku 118 ods. 1 zákona o DPH.
- 20 Daňový úrad na jednej strane v súlade s článkom 185 zákona o DPH uložil spoločnosti MV – 98 peňažnú sankciu a na druhej strane na základe článku 186 toho istého zákona prijal správne donucovacie opatrenie spočívajúce v zapečatení dotknutých priestorov na dobu 14 dní. Toto posledné uvedené opatrenie bolo spojené s predbežným vykonávacím povolením vydaným uznesením na základe článku 60 Správneho poriadku, keďže tento správny orgán dospel k záveru, že tento predbežný výkon je nevyhnutný na ochranu záujmov štátu a najmä záujmov štátnej pokladnice.
- 21 MV – 98 podala proti opatreniu spočívajúcemu v zapečatení žalobu na vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, s tvrdením, že toto opatrenie bolo neprimerané vzhľadom na minimálnu hodnotu dotknutého predaja a na skutočnosť, že išlo o jej prvé porušenie článku 118 ods. 1 zákona o DPH.
- 22 Po tom, čo vnútroštátny súd konštatoval, že zákon o DPH preberá ustanovenia smernice o DPH a vykonáva právo Únie, si kladie otázku v súvislosti so súladom systému zavedeného článkom 185 a článkom 186 uvedeného zákona s článkom 50 Charty.
- 23 V tejto súvislosti vnútroštátny súd uvádza, že v prípade porušenia článku 118 ods. 1 zákona o DPH tento zákon v článku 185 stanovuje nielen uloženie peňažnej sankcie, ale aj povinnosť uložiť z dôvodu tých istých skutkov donucovacie opatrenie spočívajúce v zapečatení dotknutých priestorov. Tento súd dodáva, že tak peňažná sankcia, ako aj zapečatenie majú trestnoprávnu povahu v zmysle článku 50 Charty a judikatúry Súdneho dvora, najmä rozsudku z 5. júna 2012, Bonda (C-489/10, EU:C:2012:319). Värhoven administrativen säd (Najvyšší správny súd, Bulharsko) navyše tiež priznal zapečateniu represívny charakter.
- 24 Peňažná sankcia a zapečatenie sa však ukladajú na základe odlišných a samostatných konaní. Okrem toho, hoci tieto dve opatrenia možno napadnúť žalobou, patria do právomoci rôznych súdov, a to okresného súdu, pokiaľ ide o peňažnú sankciu, a správneho súdu, pokiaľ ide o zapečatenie. Vnútroštátny súd v tejto súvislosti uvádza, že bulharské procesné pravidlá nestanovujú možnosť prerušiť konanie až do ukončenia druhého konania, takže neexistuje koordinačný mechanizmus umožňujúci zaručiť dodržanie požiadavky proporcionality vo vzťahu k závažnosti spáchaného deliktu. Systém zavedený článkami 185 a 186 zákona o DPH tak nezodpovedá kritériám stanoveným v judikatúre Súdneho dvora, najmä v rozsudku z 20. marca 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197).

- 25 Napokon sa vnútroštátny súd pýta, či súdne preskúmanie uznesenia o predbežnom výkone opatrenia spočívajúceho v zapečatení spĺňa požiadavky článku 47 Charty. V tejto súvislosti vysvetľuje, že súd, ktorý rozhoduje o žalobe proti takémuto uzneseniu, nemôže opätovne preskúmať skutkové okolnosti, ktoré sa považujú za preukázané, pokiaľ sú uvedené v zápisnici vyhotovenej daňovým úradom v nadväznosti na kontrolu uskutočnenú v obchodnom priestore. Súdom, ktorému bola vec predložená, tak môže len pristúpiť k zváženiu medzi ochranou záujmov štátu a rizikom vážnej alebo ťažko napravitelnej ujmy pre dotknutú osobu.
- 26 V tomto kontexte Administrativen sad – Blagoevgrad (Správny súd Blagoevgrad, Bulharsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa článok 273 [smernice o DPH] a článok 50 [Charty] vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide v konaní vo veci samej, podľa ktorej sa správne konanie o nariadenie správneho donucovacieho opatrenia a správne konanie trestnoprávnej povahy o uloženie peňažnej sankcie za ten istý skutok spočívajúci v nezaregistrovaní predaja tovaru a v jeho nezaúčtovaní vydaním dokladu o predaji, môžu voči tej istej osobe kumulovať?

V prípade kladnej odpovede, majú sa článok 273 smernice [o DPH] a článok 52 ods. 1 [Charty] vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide v konaní vo veci samej, podľa ktorej sa správne konanie o nariadenie správneho donucovacieho opatrenia a správne konanie trestnoprávnej povahy o uloženie peňažnej sankcie za jediný skutok spočívajúci v tom, že predaj tovaru nebol nezaregistrovaný a zúčtovaný na základe vydania dokladu o predaji, môžu voči tej istej osobe kumulovať, zatiaľ čo táto právna úprava orgánom príslušným viesť obe konania a súdom neukladá povinnosť zaručiť účinné uplatnenie zásady primeranosti s prihliadnutím na prísnosť všetkých kumulovaných opatrení vo vzťahu k závažnosti konkrétneho deliktu?

2. Ak sa v prejednávanej veci nepotvrdí uplatniteľnosť [článku] 50 a [článku] 52 ods. 1 [Charty], majú sa článok 273 [smernice o DPH] a článok 49 ods. 3 Charty vykladať v tom zmysle, že nepovoľujú vnútroštátnu právnu úpravu, akou je ustanovenie článok 186 ods. 1 [zákona o DPH], ktorý okrem uloženia peňažnej sankcie podľa článku 185 ods. 2 [tohto zákona] stanovuje uplatnenie správneho donucovacieho opatrenia „zapečatenia obchodného priestoru“ na dobu najviac 30 dní voči tej istej osobe za ten istý skutok spočívajúci v nezaregistrovaní predaja tovaru a jeho nezúčtovaní na základe vydania dokladu o predaji?
3. Má sa článok 47 ods. 1 [Charty] vykladať v tom zmysle, že nepovoľuje opatrenia, ktoré vnútroštátny zákonodarcu prijal na účely ochrany záujmu uvedeného v článku 273 [smernice o DPH], ako je predbežná vykonateľnosť správneho donucovacieho opatrenia „zapečatenie obchodného priestoru“ na dobu najviac 30 dní na účely ochrany údajného verejného záujmu, ak sa súdna právna ochrana pred predbežným výkonom obmedzuje len na posúdenie namietaného porovnateľného súkromného záujmu?“

## O prejudiciálnych otázkach

### O prvej otázke

- 27 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, 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.

### *O prípustnosti*

- 28 Komisia tvrdí, že prvá otázka je neprípustná z dôvodu, že návrh na začatie prejudiciálneho konania nespĺňa požiadavky uvedené v článku 94 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora, keďže pokiaľ ide o peňažnú sankciu uloženú žalobkyni vo veci samej, vnútroštátny súd dostatočne presne nestanovil právny a skutkový rámec sporu vo veci samej.
- 29 Podľa článku 94 písm. a) a b) rokovacieho poriadku musí návrh na začatie prejudiciálneho konania obsahovať „stručné zhrnutie predmetu sporu, ako aj relevantné skutočnosti, ktoré zistil vnútroštátny súd, alebo aspoň zhrnutie skutkového stavu, z ktorého prejudiciálne otázky vychádzajú“, ako aj „znenie vnútroštátnych právnych predpisov, ktoré možno v danom prípade použiť, a prípadne príslušnú vnútroštátnu judikatúru“.
- 30 Podľa judikatúry Súdneho dvora informácie obsiahnuté v návrhoch na začatie prejudiciálneho konania neslúžia iba na to, aby Súdnemu dvoru umožnili poskytnúť užitočné odpovede, ale aj na to, aby vládam členských štátov, ako aj ďalším dotknutým subjektom bola poskytnutá možnosť predložiť pripomienky v súlade s článkom 23 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie. Je potrebné dbať o to, aby bola táto možnosť zachovaná, vzhľadom na to, že podľa tohto článku sa dotknutým subjektom oznamujú len rozhodnutia o podaní návrhu na začatie prejudiciálneho konania (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. júla 2016, Ogňanov, C-614/14, EU:C:2016:514, bod 20 a citovanú judikatúru).
- 31 V prejednávanej veci návrh na začatie prejudiciálneho konania obsahuje zhrnutie predmetu sporu vo veci samej a relevantných skutkových okolností a uvádza relevantné vnútroštátne právne predpisy, vrátane ustanovení týkajúcich sa peňažnej sankcie uloženej v prípade porušenia článku 118 ods. 1 zákona o DPH.
- 32 Okrem toho z pripomienok predložených vládami členských štátov, ktoré sa zúčastňujú na prejudiciálnom konaní, ako aj Komisiou vyplýva, že informácie obsiahnuté v návrhu na začatie prejudiciálneho konania im umožnili účinne zaujať stanovisko k položenej otázke.
- 33 Za týchto okolností je prvá otázka prípustná.

### *O veci samej*

- 34 Na úvod treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry správne sankcie uložené vnútroštátnymi daňovými orgánmi v oblasti DPH predstavujú vykonanie článkov 2 a 273 smernice o DPH, a teda aj práva Únie v zmysle článku 51 ods. 1 Charty. V dôsledku toho musia tieto sankcie byť v súlade so základným právom zaručeným v článku 50 tejto smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. mája 2022, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, bod 67 a citovanú judikatúru).
- 35 V tejto súvislosti článok 50 Charty stanovuje, že „nikoho nemožno stíhať alebo potrestať v trestnom konaní za trestný čin, za ktorý už bol v rámci Únie oslobodený alebo odsúdený konečným rozsudkom v súlade so zákonom“. Zásada *ne bis in idem* tak zakazuje kumuláciu

stíhaní, ako aj sankcií trestnoprávnej povahy v zmysle tohto článku, za rovnaké skutky a voči tej istej osobe (rozsudok z 22. marca 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, bod 24 a citovaná judikatúra).

- 36 V prejednávanej veci je nesporné, že opatrenia, o aké ide vo veci samej, boli uložené voči tomu istému podniku, a to voči žalobkyni vo veci samej, a za ten istý skutok, a to za predaj cigariet, ktorý nebol zaregistrovaný a zúčtovaný vydaním registračného pokladničného dokladu. Okrem toho z informácií poskytnutých tak vnútroštátnym súdom, ako aj bulharskou vládou vyplýva, že tieto opatrenia boli uložené na základe odlišných a samostatných konaní.
- 37 V tomto kontexte treba na účely preukázania uplatniteľnosti článku 50 Charty ešte preskúmať, či dotknuté opatrenia, teda peňažná sankcia uložená podľa článku 185 zákona o DPH a zapečatenie obchodných priestorov žalobkyne vo veci samej, ktoré boli uložené na základe článku 186 toho istého zákona, možno kvalifikovať ako „sankcie trestnoprávnej povahy“.

– *O trestnoprávnej povahe opatrení, o aké ide vo veci samej*

- 38 Pokiaľ ide o posúdenie trestnoprávnej povahy dotknutých stíhaní a sankcií, treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora sú relevantné tri kritériá. Prvým kritériom je právna kvalifikácia porušenia vo vnútroštátnom práve, druhým je samotná povaha porušenia a tretím stupeň prísnosti sankcie, ktorá hrozí dotknutej osobe (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. marca 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, bod 25 a citovanú judikatúru).
- 39 Hoci vnútroštátnemu súdu prislúcha, aby s prihliadnutím na tieto kritériá posúdil, či dotknuté stíhanie a správne sankcie majú trestnoprávnu povahu v zmysle článku 50 Charty, Súdny dvor rozhodujúci o návrhu na začatie prejudiciálneho konania môže poskytnúť vnútroštátnemu súdu spresnenia vo svojom výklade (pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. marca 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 27 a citovanú judikatúru).
- 40 V prejednávanej veci, pokiaľ ide o prvé kritérium, z informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom vyplýva, že konania a opatrenia, o ktoré ide vo veci samej, sa vo vnútroštátnom práve považujú za správne.
- 41 Napriek tomu uplatnenie článku 50 Charty sa neobmedzuje len na stíhanie a sankcie, ktoré sú kvalifikované ako „trestné“ vnútroštátnym právom, ale vzťahuje sa – bez ohľadu na takúto kvalifikáciu vo vnútroštátnom práve – na stíhanie a sankcie, ktoré treba považovať za stíhanie a sankcie trestnoprávnej povahy na základe dvoch ďalších kritérií uvedených v bode 38 tohto rozsudku. Takáto povaha totiž môže vyplývať zo samotnej povahy predmetného porušenia a stupňa prísnosti sankcií, ktoré zaň môžu byť uložené [pozri v tomto zmysle rozsudky z 20. marca 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 30, a z 22. júna 2021, Latvijas Republikas Saeima (Pokutové body), C-439/19, EU:C:2021:504, bod 88].
- 42 Pokiaľ ide o druhé kritérium týkajúce sa samotnej povahy porušenia, predpokladá overenie, či dotknuté opatrenie sleduje najmä represívny účel bez toho, aby samotná okolnosť, že sleduje tiež preventívny účel, bola takej povahy, že by ju zbavovala jej kvalifikácie ako trestnoprávnej sankcie. Zo samotnej povahy trestnoprávnych sankcií totiž vyplýva, že smerujú tak k represii, ako aj k prevencii nezákonných konaní. Naopak, opatrenie, ktoré sa obmedzuje na náhradu škody spôsobenej dotknutým porušením, nemá trestnoprávnu povahu [pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. júna 2021, Latvijas Republikas Saeima (Pokutové body), C-439/19, EU:C:2021:504, bod 89 a citovanú judikatúru].

- 43 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že obe opatrenia, o ktoré ide vo veci samej, sledujú odradzujúci cieľ a represívny cieľ spočívajúci v potláčaní porušení v oblasti DPH.
- 44 Hoci bulharská a poľská vláda vo svojich písomných pripomienkach tvrdili, že účel opatrenia spočívajúceho v zapečatení je ochranný a nie represívny, treba uviesť, že podľa informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom cieľom tohto opatrenia nie je umožniť vymáhanie daňových pohľadávok alebo získavanie dôkazov, ani zabrániť ich zatajeniu. Ako o tom svedčí článok 22 zákona o správnych deliktoch a správnych sankciách, cieľom uvedeného opatrenia 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.
- 45 Pokiaľ ide o tretie kritérium, a to stupeň prísnosti opatrení, o aké ide vo veci samej, treba konštatovať, ako uviedla Komisia vo svojich písomných pripomienkach, že sa zdá, že uvedené opatrenia vykazujú vysoký stupeň prísnosti.
- 46 V tejto súvislosti treba spresniť, že stupeň prísnosti sa posudzuje v závislosti od maximálneho trestu stanoveného príslušnými právnymi predpismi (pozri v tomto zmysle rozsudok ESLP z 9. októbra 2003, Ezech a Connors v. Spojené kráľovstvo, CE:ECHR:2003:1009JUD003966598, § 120).
- 47 Zapečatenie na dobu, ktorá môže trvať až 30 dní, by pritom mohlo byť najmä pre individuálneho obchodníka, ktorý disponuje len jedným obchodným priestorom, kvalifikované ako prísne, najmä pokiaľ mu bráni vo výkone jeho činnosti, čím ho tak zbavuje jeho príjmov.
- 48 Pokiaľ ide o peňažnú sankciu, skutočnosť, že jej výška za prvé porušenie nemôže byť nižšia ako 500 BGN (približne 250 eur) a môže dosahovať až 2 000 BGN (približne 1 000 eur), ako aj pomer medzi nezaplatenou DPH z predaja jedného balenia cigariet dotknutého vo veci samej, teda sumou nižšou ako 1 BGN (približne 0,50 eura), a uloženou sankciou, ktorá podľa údajov bulharskej vlády predstavuje 500 BGN (približne 250 eur), svedčia o prísnej povahe uvedenej sankcie.
- 49 V tomto kontexte, 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.
- *O prípadnom odôvodnení obmedzenia základného práva zaručeného v článku 50 Charty*
- 50 Podľa ustálenej judikatúry možno obmedzenie základného práva zaručeného článkom 50 Charty odôvodniť na základe jej článku 52 ods. 1 (rozsudok z 22. marca 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, bod 140 a citovaná judikatúra).
- 51 Podľa článku 52 ods. 1 prvej vety Charty akékoľvek obmedzenie výkonu práv a slobôd uznaných v tejto Charte musí byť ustanovené zákonom a rešpektovať podstatu týchto práv a týchto slobôd. Podľa druhej vety uvedeného odseku, za predpokladu dodržiavania zásady proporcionality možno

tieto práva a slobody obmedziť len vtedy, ak je to nevyhnutné a skutočne to zodpovedá cieľom všeobecného záujmu, ktoré sú uznané Úniou, alebo ak je to potrebné na ochranu práv a slobôd iných.

- 52 V prejednávanej veci, pokiaľ ide v prvom rade o podmienku, podľa ktorej akékoľvek obmedzenie výkonu práv a slobôd uznaných v Charte musí byť stanovené zákonom, uvedená podmienka je splnená, pokiaľ zákon o DPH v prípade porušenia článku 118 ods. 1 tohto zákona výslovne stanovuje kumulované uplatnenie peňažnej sankcie a zapečatenia dotknutého obchodného priestoru.
- 53 Pokiaľ ide v druhom rade o rešpektovanie podstaty základného práva zaručeného v článku 50 Charty, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že takáto kumulácia musí v zásade podliehať taxatívne stanoveným podmienkam, čím sa zabezpečí, že právo zaručené v tomto článku 50 nebude ako také spochybnené (pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. marca 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 43).
- 54 V tejto súvislosti treba konštatovať, že automatickú kumuláciu, ktorá nepodlieha žiadnej taxatívne stanovenej podmienke, nemožno považovať za kumuláciu, ktorá rešpektuje podstatu tohto práva.
- 55 V prejednávanej veci z informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom a bulharskou vládou vyplýva, že kumulácia dvoch opatrení stanovených jednak v článku 185 a jednak v článku 186 zákona o DPH má zrejme automatickú povahu, keďže daňový úrad je povinný v prípade, že došlo k jednému a tomu istému porušeniu článku 118 ods. 1 tohto zákona, systematicky uplatňovať jedno aj druhé z týchto opatrení. Zdá sa teda, že takáto kumulácia nepodlieha „taxatívne stanoveným podmienkam“ v zmysle judikatúry uvedenej v bode 53 tohto rozsudku, a preto sa nezdá, že by vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej obsahovala rámec nevyhnutný na zabezpečenie rešpektovania podstaty práva stanoveného v článku 50 Charty.
- 56 Pokiaľ ide v treťom rade o dodržiavanie zásady proporcionality, je potrebné pripomenúť, že táto zásada vyžaduje, aby kumulácia stíhaní a sankcií stanovených vnútroštátnou právnou úpravou, ako je právna úprava v konaní vo veci samej, nešla nad rámec toho, čo je primerané a potrebné na uskutočnenie legitímnych cieľov sledovaných touto právnou úpravou, pričom ak existuje možnosť rozhodnúť sa medzi viacerými primeranými opatreniami, je potrebné sa prikloniť k najmenej obmedzujúcemu a spôsobené nevýhody nesmú byť neprimerané sledovaným cieľom (rozsudok z 5. mája 2022, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, bod 34 a citovaná judikatúra).
- 57 V tejto súvislosti Súdny dvor spresnil, že takáto vnútroštátna právna úprava musí v prvom rade stanoviť jasné a presné pravidlá umožňujúce osobe podliehajúcej súdnej právomoci predvídať, ktoré úkony a opomenutia môžu byť predmetom takejto kumulácie stíhaní a sankcií, ďalej musí zabezpečiť koordináciu jednotlivých konaní, aby bolo dodatočné zaťaženie vyplývajúce z kumulácie nezávisle vedených konaní trestnej povahy obmedzené na to, čo je prísne nevyhnutné, a napokon musí umožňovať zabezpečiť, že prísnosť všetkých uložených sankcií bude zodpovedať závažnosti dotknutého porušenia (rozsudok z 5. mája 2022, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, bod 36 a citovaná judikatúra).
- 58 Hoci je v prejednávanej veci nesporné, že opatrenia dotknuté vo veci samej majú za cieľ zabezpečiť riadny výber DPH a predchádzať podvodom, pričom ide o ciele všeobecného záujmu uvedené v článku 273 smernice o DPH, a že dotknuté ustanovenia zákona o DPH sú primerané na dosiahnutie týchto cieľov a sú zároveň dostatočne jasné a presné, prináleží vnútroštátnemu súdu

preskúmať, či uvedené ustanovenia zaručujú koordináciu postupov umožňujúcich jednak znížiť dodatočné zaťaženie spojené s kumuláciou uložených opatrení na nevyhnutné minimum a jednak zabezpečiť, aby prísnosť všetkých týchto opatrení zodpovedala závažnosti dotknutého porušenia.

- 59 Pokiaľ totiž ide o koordináciu konaní, treba uviesť, že hoci je daňový úrad povinný na základe článku 6 ods. 5 správneho poriadku a článku 27 ods. 2 zákona o správnych deliktoch a sankciách rešpektovať zásadu proporcionality pri uplatňovaní sankcií uvedených v článkoch 185 a 186 zákona o DPH, vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej mu nedovoľuje, ani aby sa vyhol povinnosti uložiť jednu alebo druhú z týchto sankcií, vzhľadom na automatickú povahu kumulácie uvedenej v bode 55 tohto rozsudku, ani aby prerušil jedno z konaní až do skončenia druhého konania. Z informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom vyplýva, že ani táto právna úprava neumožňuje tomuto správnomu orgánu vykonať celkové posúdenie proporcionality kumulovaných sankcií.
- 60 Okrem toho, hoci článok 187 ods. 4 zákona o DPH umožňuje osobe, ktorá sa dopustila deliktu, predčasne zrušiť opatrenie spočívajúce v zapečatení tak, že dobrovoľne zaplatí sumu požadovanú na základe uloženej peňažnej sankcie, nič neukladá daňovému úradu povinnosť uložiť takúto sankciu počas výkon zapečatenia. V prejednávanej veci bola v konaní vo veci samej peňažná sankcia uložená až niekoľko mesiacov po vykonaní zapečatenia, ktoré teda mohlo medzičasom vyčerpať všetky svoje účinky.
- 61 Napokon, ak proti opatreniam uvedeným v článkoch 185 a 186 zákona o DPH možno podať žalobu, treba ich podať na odlišné súdy, a to na okresný súd v prípade peňažnej sankcie a na správny súd v prípade zapečatenia. Vnútroštátny súd pritom v podstate spresňuje, že vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej nestanovuje postup zabezpečujúci potrebnú koordináciu medzi týmito žalobami alebo medzi týmito súdmi a že tieto súdy musia vykonať samostatné posúdenie primeranosti opatrení, ktoré sú im predložené.
- 62 Pokiaľ ide o otázku, či ustanovenia dotknuté vo veci samej, umožňujú zabezpečiť, aby prísnosť všetkých uložených opatrení zodpovedala závažnosti dotknutého porušenia, treba pripomenúť, že v prejednávanej veci sa zdá, že každé z opatrení uložených žalobkyňi vo veci samej má vo svojej podstate vysoký stupeň prísnosti, ako vyplýva z bodov 47 a 48 tohto rozsudku. V dôsledku toho sa zdá, že kumulatívny účinok týchto opatrení môže presahovať závažnosť porušenia, ktorého sa dopustila žalobkyňa vo veci samej, a byť v rozpore s požiadavkami zásady proporcionality, ktoré sú pripomenuté v bodoch 56 a 57 tohto rozsudku, čo musí overiť vnútroštátny súd.
- 63 Na prvú otázku treba teda odpovedať tak, 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.

### ***O druhej otázke***

- 64 Vzhľadom na odpoveď na prvú otázku nie je potrebné odpovedať na druhú otázku.

### ***O tretej otázke***

- 65 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 47 ods. 1 Charty vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej je súd, na ktorý bola podaná žaloba proti povoleniu predbežného výkonu opatrenia spočívajúceho v zapečatení obchodných priestorov, čím sa vykonáva článok 273 smernice o DPH, oprávnený len posúdiť existenciu prípadného rizika vážnej alebo ťažko napravitelnej ujmy pre dotknutého platiteľa dane bez toho, aby mohol preskúmať skutkové okolnosti preukázané daňovým orgánom, ktoré odôvodňujú vydanie takéhoto opatrenia.
- 66 S cieľom zabezpečiť, aby návrh na začatie prejudiciálneho konania zodpovedal potrebe spojenej s účinným vyriešením sporu týkajúceho sa práva Únie, musí obsah takéhoto návrhu spĺňať požiadavky výslovne uvedené v článku 94 rokovacieho poriadku, teda požiadavky, ktoré má vnútroštátny súd v rámci spolupráce zavedenej článkom 267 ZFEÚ poznať a ktoré je povinný dôsledne dodržiavať (pozri v tomto zmysle uznesenie z 22. júna 2021, Mitliv Exim, C-81/20, neuverejnené, EU:C:2021:510, body 29 a 30, ako aj citovanú judikatúru).
- 67 V prejednávanej veci Komisia vyjadruje pochybnosti, pokiaľ ide o skutočnosť, že vnútroštátny súd rozhoduje o žalobe podanej proti povoleniu predbežného výkonu zapečatenia, o aké ide vo veci samej.
- 68 V tejto súvislosti z článku 60 ods. 5 správneho poriadku vyplýva, že proti uzneseniu, ktorým sa povoľuje predbežný výkon opatrenia spočívajúceho v zapečatení, musí byť podaná iná žaloba, než je žaloba podaná proti tomuto opatreniu.
- 69 Návrh na začatie prejudiciálneho konania pritom neuvádza, že vnútroštátny súd rozhoduje o takejto odlišnej žalobe, a neuvádza ani tvrdenia, ktoré mohli účastníci konania vo veci samej uviesť v tomto kontexte, najmä pokiaľ ide o údajnú potrebu pristúpiť k zváženiu záujmov štátu na jednej strane a rizika vážnej alebo ťažko napravitelnej ujmy na druhej strane pre žalobkyňu vo veci samej. Zdá sa teda, že spor vo veci samej sa týka len zákonnosti zapečatenia a nie povolenia jeho predbežného výkonu.
- 70 V dôsledku toho tretia otázka nespĺňa požiadavky článku 94 písm. c) rokovacieho poriadku, keďže vnútroštátny súd v odôvodnení, ktoré je v nej uvedené, nevysvetľuje súvislosť, ktorú chce vytvoriť medzi článkom 47 prvým odsekom Charty na jednej strane a predmetom sporu vo veci samej na druhej strane.
- 71 Za týchto podmienok je tretia otázka neprípustná.

### **O trovách**

- 72 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

**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 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.**

Podpisy