



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

4 май 2023 година *

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 273 — Неиздаване на фискална касова бележка — Харта на основните права на Европейския съюз — Член 50 — Принцип *ne bis in idem* — Кумулиране на административни санкции с наказателноправен характер за едно и също деяние — Член 49, параграф 3 — Пропорционалност на наказанията — Член 47 — Право на ефективни правни средства за защита — Обхват на съдебния контрол върху предварителното изпълнение на санкция“

По дело C-97/21

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Административен съд — Благоевград (България) с акт от 12 февруари 2021 г., постъпил в Съда на 16 февруари 2021 г., в рамките на производство по дело

MV – 98

срещу

Началник на отдел „Оперативни дейности“ — гр. София в главна дирекция „Фискален контрол“ при Централно управление на Национална агенция за приходите,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: Ал. Арабаджиев, председател на състава, P. G. Xuereb, T. von Danwitz (докладчик), A. Kumin и I. Ziemele, съдии,

генерален адвокат: M. Campos Sánchez-Bordona,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за българското правителство, от М. Георгиева и Л. Захариева, в качеството на представители,
- за полското правителство, от В. Majczyna, в качеството на представител,

* Език на производството: български.

– за Европейската комисия, от Д. Драмбозова, С. Giolito и J. Jokubauskaitė, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), както и на член 47, член 49, параграф 3 и член 50 от Хартата на основните права на Европейския съюз (наричана по-нататък „Хартата“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между MV – 98 и Началника на отдел „Оперативни дейности“ — гр. София в главна дирекция „Фискален контрол“ при Централно управление на Национална агенция за приходите (България) относно наложена мярка запечатване на търговски обект, в който MV – 98 е извършил продажба на кутия цигари, без да издаде фискална касова бележка.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съгласно член 2, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС на облагане с данък върху добавената стойност (ДДС) подлежи възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.
- 4 Член 273 от тази директива гласи:

„Държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, при спазване на условието за равнопоставено третиране между вътрешни сделки и сделки, извършвани между държави членки от данъчнозадължени лица[,] и при условие че такива задължения не пораждат в търговията между държавите членки [...] формалности, свързани с преминаването на границите.

Възможността за избор по първа алинея не може да се използва за налагане на допълнителни задължения към тези, установени в глава 3“.

Българското право

Закон за ДДС

- 5 Съгласно член 118, алинея 1 от Закона за данък върху добавената стойност от 21 юли 2006 г. (ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г., стр. 8) в редакцията му, приложима към фактите по главното производство (наричан по-нататък „Законът за ДДС“):

„Всяко регистрирано и нерегистрирано по този закон лице е длъжно да регистрира и отчита извършените от него доставки/продажби в търговски обект чрез издаване на фискална касова бележка от фискално устройство (фискален бон) или чрез издаване на касова бележка от интегрирана автоматизирана система за управление на търговската дейност (системен бон), независимо от това дали е поискан друг данъчен документ. Получателят е длъжен да получи фискалния или системен бон и да ги съхранява до напускането на обекта“.

- 6 В член 185, алинеи 1 и 2 от този закон се предвижда следното:

„(1) На лице, което не издаде документ по чл. 118, ал. 1, се налага глоба — за физическите лица, които не са търговци, в размер от 100 до 500 лв., или имуществена санкция — за юридическите лица и едноличните търговци, в размер от 500 до 2000 лв.

(2) Извън случаите по ал. 1 на лице, което извърши или допусне извършването на нарушение по чл. 118 или на нормативен акт по неговото прилагане, се налага глоба — за физическите лица, които не са търговци, в размер от 300 до 1000 лв., или имуществена санкция — за юридическите лица и едноличните търговци, в размер от 3000 до 10 000 лв. Когато нарушението не води до неотразяване на приходи, се налагат санкциите по ал. 1“.

- 7 Член 186 от посочения закон гласи:

„(1) Принудителната административна мярка запечатване на обект за срок до 30 дни, независимо от предвидените глоби или имуществени санкции, се прилага на лице, което:

1. не спази реда или начина за:

а) издаване на съответен документ за продажба, издаден по установения ред за доставка/продажба;

[...].

(3) Принудителната административна мярка по ал. 1 се прилага с мотивирана заповед на органа по приходите или от оправомощено от него длъжностно лице.

(4) Обжалването на заповедта по ал. 3 се извършва по реда на Административнопроцесуалния кодекс“.

- 8 Член 187, алинеи 1 и 4 от същия закон е формулиран по следния начин:

„(1) При прилагане на принудителната административна мярка по чл. 186, ал. 1 се забранява и достъпът до обекта или обектите на лицето, а наличните стоки в тези обекти и прилежащите към тях складове се отстраняват от лицето или от упълномощено от него

лице. Мярката се прилага за обекта или обектите, където са установени нарушенията, включително когато към момента на запечатване обектът или обектите се стопанисват от трето лице, ако това трето лице знае, че обектът ще бъде запечатан. Националната агенция за приходите оповестява на своята интернет страница списъци на подлежащите на запечатване търговски обекти и тяхното местонахождение. Счита се, че лицето знае, когато на обекта е поставено трайно закрепено съобщение за запечатването и/или информацията за подлежащия на запечатване търговски обект и неговото местонахождение е оповестена на интернет страницата на приходната администрация.

[...]

(4) Принудителната административна мярка се прекратява от органа, който я е приложил, по молба на административнонаказаното лице и след като бъде доказано от него, че глобата или имуществена санкция е заплатена изцяло. Отпечатването се извършва при задължение за съдействие от страна на лицето. При повторно нарушение не се разрешава отпечатване на обекта преди изтичането на един месец от запечатването му“.

9 Съгласно член 188 от Закона за ДДС:

„Принудителната административна мярка по чл. 186, ал. 1 подлежи на предварително изпълнение при условията на Административнопроцесуалния кодекс“.

10 В член 193 от този закон се предвижда следното:

„(1) Установяването на нарушенията на този закон и на нормативните актове по прилагането му, издаването, обжалването и изпълнението на наказателните постановления се извършват по реда на Закона за административните нарушения и наказания.

(2) Актовете за нарушение се съставят от органите по приходите, а наказателните постановления се издават от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите или от оправомощено от него длъжностно лице“.

Административнопроцесуален кодекс

11 Съгласно член 6, алинея 5 от Административнопроцесуалния кодекс (ДВ, бр. 30 от 11 април 2006 г.) в редакцията му, приложима към фактите по главното производство, административните органи трябва да се въздържат от актове и действия, които могат да причинят вреди, явно несъизмерими с преследваната цел.

12 Член 60 от този кодекс гласи:

„(1) В административния акт се включва разпореждане за предварителното му изпълнение, когато това се налага, за да се осигури животът или здравето на гражданите, да се защитят особено важни държавни или обществени интереси, при опасност, че може да бъде осуетено или сериозно затруднено изпълнението на акта или ако от закъснението на изпълнението може да последва значителна или трудно поправима вреда, или по искане на някоя от страните — в защита на особено важен неин интерес. В последния случай административният орган изисква съответната гаранция.

(2) Разпореждането за предварително изпълнение се мотивира.

[...]

(5) Разпореждането, с което се допуска или се отказва предварително изпълнение, може да се обжалва чрез административния орган пред съда в тридневен срок от съобщаването му, независимо дали административният акт е бил оспорен.

(6) Жалбата се разглежда незабавно в закрито заседание, като преписи от нея не се връчват на страните. Тя не спира допуснатото предварително изпълнение, но съдът може да го спре до окончателното ѝ решаване.

(7) Когато отмени обжалваното разпореждане, съдът решава въпроса по същество. Ако предварителното изпълнение бъде отменено, административният орган възстановява положението, съществувало преди изпълнението.

(8) Определението на съда подлежи на обжалване“.

13 По силата на член 128, алинея 1, точка 1 от посочения кодекс на административните съдилища са подведомствени всички дела по искания по-специално за изменение или отмяна на административни актове.

14 В член 166 („Спиране изпълнението на административния акт“), алинеи 1 и 2 от същия кодекс се предвижда следното:

„(1) Оспорването спира изпълнението на административния акт.

(2) При всяко положение на делото до влизането в сила на решението по искане на оспорващия съдът може да спре предварителното изпълнение, допуснато с влязло в сила разпореждане на органа, издал акта по чл. 60, ал. 1, ако то би могло да причини на оспорващия значителна или трудно поправима вреда. [...]“.

Закон за административните нарушения и наказания

15 Съгласно член 22 от Закона за административните нарушения и наказания (ДВ, бр. 92 от 28 ноември 1969 г.) в редакцията му, приложима към фактите по главното производство, за предотвратяване и преустановяване на административните нарушения, както и за предотвратяване и отстраняване на вредните последици от тях могат да се прилагат принудителни административни мерки.

16 В член 27, алинеи 1, 2, 4 и 5 от този закон се предвижда следното:

„(1) Административното наказание се определя съобразно с разпоредбите на този закон в границите на наказанието, предвидено за извършеното нарушение.

(2) При определяне на наказанието се вземат предвид тежестта на нарушението, подбудите за неговото извършване и другите смекчаващи и отегчаващи вината обстоятелства, както и имотното състояние на нарушителя.

[...]

(4) Заменяването на предвидените за нарушенията наказания с по-леки по вид не се допуска освен в случаите, предвидени в чл. 15, алинея 2.

(5) Не се допуска също така определяне на наказание под предвидения най-нисък размер на наказанията глоба и временно лишаване от право да се упражнява определена професия или дейност“.

- 17 Съгласно член 59 от посочения закон наказателното постановление подлежи на обжалване пред районния съд в седемдневен срок от връчването му.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 18 MV – 98, чийто основен предмет на дейност е покупката и препродажбата на стоки, включително цигари, стопанисва за тази цел търговски обект в Гоце Делчев (България).
- 19 На 9 октомври 2019 г. при проверка, извършена в този търговски обект, българските данъчни органи установяват, че MV – 98 не е регистрирал продажбата на кутия цигари на стойност 5,20 български лева (BGN) (около 2,60 евро) и не е издал фискална касова бележка за тази продажба. Ето защо е съставен акт за установяване на административно нарушение по член 118, алинея 1 от Закона за ДДС.
- 20 От една страна, в съответствие с член 185 от Закона за ДДС данъчните органи налагат на MV – 98 имуществена санкция, а от друга страна, на основание член 186 от същия закон прилагат спрямо него принудителна административна мярка запечатване на посочения обект за срок от 14 дни. Предварителното изпълнение на последната мярка е допуснато с разпореждане по член 60 от Административнопроцесуалния кодекс, тъй като според тези органи предварителното изпълнение е наложително с цел да се защитят държавните интереси, и по-специално интересите на държавния бюджет.
- 21 MV – 98 обжалва пред запитващата юрисдикция мярката запечатване, като твърди, че тя е непропорционална с оглед на незначителната стойност на продажбата, за която му се търси отговорност, и на обстоятелството, че това е първото му нарушение по член 118, алинея 1 от Закона за ДДС.
- 22 След като установява, че Законът за ДДС транспонира разпоредбите на Директивата за ДДС и представлява прилагане на правото на Съюза, у запитващата юрисдикция възникват съмнения дали режимът, установен с членове 185 и 186 от посочения закон, съответства на член 50 от Хартата.
- 23 В това отношение запитващата юрисдикция отбелязва, че при нарушение по член 118, алинея 1 от Закона за ДДС в последния се предвижда не само налагане на имуществена санкция (в член 185), но и задължение за прилагане на принудителна мярка запечатване на съответния обект за същото деяние (в член 186). Тази юрисдикция добавя, че както имуществената санкция, така и запечатването имат наказателноправен характер по смисъла на член 50 от Хартата и на практиката на Съда, и по-специално на решение от 5 юни 2012 г., Bonda (C-489/10, EU:C:2012:319). Освен това тя посочва, че Върховният административен съд (България) също е признал, че запечатването има санкционен характер.

- 24 Запитващата юрисдикция отбелязва, че имуществената санкция и мярката запечатване се налагат в отделни и самостоятелни производства. Освен това според нея, макар да подлежат на обжалване, тези две мерки са от компетентността на различни съдилища, а именно районния съд за имуществената санкция и административния съд за запечатването. В това отношение запитващата юрисдикция посочва, че в българските процесуални норми не се предвижда възможност за спиране на едното производство до приключването на другото, така че не съществува механизъм за координиране, позволяващ да се гарантира спазването на изискването за пропорционалност спрямо тежестта на извършеното нарушение. Така според нея установеният в членове 185 и 186 от Закона за ДДС режим не отговаря на критериите, изведени в практиката на Съда, и по-специално в решение от 20 март 2018 г., *Menci* (C-524/15, EU:C:2018:197).
- 25 Накрая, запитващата юрисдикция иска да се установи дали съдебният контрол, който може да бъде упражнен върху разпореждането за предварително изпълнение на мярка запечатване, отговаря на изискванията по член 47 от Хартата. В това отношение тя обяснява, че съдът, сезиран с жалба срещу такова разпореждане, не може да преразглежда фактите, тъй като те се считат за установени, щом като фигурират в съставения от данъчния орган протокол за извършената проверка в търговския обект. Така според запитващата юрисдикция сезираният съд може само да претегли защитата на държавните интереси спрямо опасността от значителна или трудно поправима вреда за съответното лице.
- 26 При това положение Административен съд — Благоевград (България) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Следва ли член 273 от [Директивата за ДДС] и член 50 от [Хартата] да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба като тази в главното производство, по силата на която могат да се кумулират административно производство за прилагане на принудителна административна мярка и административнонаказателно производство за налагане на имуществена санкция за едно деяние срещу същото лице, изразяващо се в нерегистриране и отчитане на продажба на стоки чрез издаване на документ за продажбата?

При утвърдителен отговор, следва ли член 273 от [Директивата за ДДС] и член 52, параграф 1 от [Хартата] да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба като тази в главното производство, по силата на която могат да се кумулират административно производство за прилагане на принудителна административна мярка и административнонаказателно производство за налагане на имуществена санкция за едно деяние срещу същото лице, изразяващо се в нерегистриране и отчитане на продажба на стоки чрез издаване на документ за продажбата, при положение че не установява същевременно задължение за компетентните за провеждане на двете производства органи и за съдилищата да следят за ефективно прилагане на принципа на пропорционалност с оглед на общата тежест на кумулираните мерки спрямо тежестта на конкретното нарушение?

2) Ако приложимостта на член 50 и член 52, параграф 1 от Хартата не бъде потвърдена в настоящия случай, следва ли член 273 от [Директивата за ДДС] и член 49, параграф 3 от [Хартата] да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба като тази на член 186, алинея 1 от [Закона за ДДС], която за едно деяние спрямо същото лице, изразяващо се в нерегистриране и отчитане на продажба на стоки чрез издаване на

документ за продажбата, предвижда, наред с налагането на имуществена санкция по член 185, алинея 2 от [от този закон], прилагане на принудителна административна мярка „запечатване на обект“ за срок до 30 дни?

- 3) Следва ли член 47, параграф 1 от [Хартата] да се тълкува в смисъл, че допуска мерки, въведени от националния законодател, за да гарантират интереса по член 273 от [Директивата за ДДС], като предварителното изпълнение на принудителна административна мярка „запечатване на обект“ за срок до 30 дни в защита на презюмиран публичен интерес, спрямо което защитата пред съд е сведена до преценка за насрещен съпоставим частен интерес?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 27 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 273 от Директивата за ДДС и член 50 от Хартата трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която за едно и също неизпълнение на данъчно задължение и след провеждане на отделни и самостоятелни производства на данъчнозадължено лице може да бъде наложена мярка имуществена санкция и мярка запечатване на търговски обект, които подлежат на обжалване пред различни съдилища.

По допустимостта

- 28 Комисията твърди, че първият въпрос е недопустим поради несъответствието на преюдициалното запитване на изискванията по член 94 от Процедурния правилник на Съда, тъй като, що се отнася до наложената на жалбоподателя в главното производство имуществена санкция, запитващата юрисдикция не е представила достатъчно точно правния и фактическия контекст на спора в главното производство.
- 29 Съгласно член 94, букви а) и б) от Процедурния правилник преюдициалното запитване трябва да съдържа „кратко изложение на предмета на спора и на релевантните факти, така както са установени от запитващата юрисдикция, или поне изложение на фактите, на които се основават въпросите“, и трябва да „възпроизвежда съдържанието на приложимите в случая национални разпоредби и ако е необходимо — релевантната национална съдебна практика“.
- 30 Съгласно практиката на Съда съдържащите се в актовете за преюдициално запитване сведения служат не само за да се позволи на Съда да даде полезни отговори, но и за да се даде възможност на правителствата на държавите членки, както и на другите заинтересовани субекти, да представят становища в съответствие с член 23 от Статута на Съда на Европейския съюз. Трябва да се следи тази възможност да се зачита, тъй като по силата на същия член на заинтересованите субекти се съобщават само актовете за преюдициално запитване (вж. в този смисъл решение от 5 юли 2016 г., Огнянов, C-614/14, EU:C:2016:514, т. 20 и цитираната съдебна практика).

- 31 В случая преюдициалното запитване съдържа изложение на предмета на спора в главното производство и на релевантните факти и възпроизвежда релевантните национални разпоредби, включително отнасящите се до имуществената санкция, която се налага при нарушение по член 118, алинея 1 от Закона за ДДС.
- 32 Освен това, видно от становищата, представени от правителствата на участващите в преюдициалното производство държави членки, както и от Комисията, съдържащите се в преюдициалното запитване сведения са им позволили надлежно да изразят позиция по поставения въпрос.
- 33 При това положение първият въпрос е допустим.

По същество

- 34 В самото начало следва да се припомни, че според постоянната съдебна практика административните санкции, налагани от националните данъчни органи в областта на ДДС, представляват прилагане на членове 2 и 273 от Директивата за ДДС и следователно на правото на Съюза по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата. Затова те трябва да са съобразени с основното право, гарантирано в член 50 от същата (вж. в този смисъл решение от 5 май 2022 г., BV, C-570/20, EU:C:2022:348, т. 26 и цитираната съдебна практика).
- 35 В това отношение член 50 от Хартата гласи, че „[н]икой не може да бъде подложен на наказателно преследване или наказван за престъпление, за което вече е бил оправдан или осъден на територията на Съюза с окончателно съдебно решение в съответствие със закона“. Така принципът ne bis in idem забранява кумулирането както на процедури за търсене на отговорност, така и на санкции, които имат наказателноправен характер по смисъла на този член, за същото деяние и срещу същото лице (решение от 22 март 2022 г., bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, т. 24 и цитираната съдебна практика).
- 36 В случая е безспорно, че разглежданите в главното производство мерки са наложени на едно и също предприятие, а именно на жалбоподателя в главното производство, и за едно и също деяние, а именно продажба на цигари, която не е регистрирана и отчетена чрез издаване на фискална касова бележка. Освен това от сведенията, предоставени както от запитващата юрисдикция, така и от българското правителство, е видно, че тези мерки са наложени в отделни и самостоятелни производства.
- 37 В този контекст, за да се установи приложимостта на член 50 от Хартата, следва да се провери дали съответните мерки, тоест имуществената санкция, наложена по силата на член 185 от Закона за ДДС, и запечатването на търговския обект на жалбоподателя в главното производство, извършено на основание член 186 от същия закон, могат да се квалифицират като „санкции, които имат наказателноправен характер“.

– По наказателноправния характер на разглежданите в главното производство мерки

- 38 Що се отнася до преценката на наказателноправния характер на разглежданите процедури за търсене на отговорност и санкции, следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда релевантни са три критерия. Първият критерий е правната квалификация на нарушението във вътрешното право, вторият — самото естество на

нарушението, а третият — степента на тежест на санкцията, която може да бъде наложена на съответното лице (вж. в този смисъл решение от 22 март 2022 г., *bpost*, C-117/10, EU:C:2022:202, т. 25 и цитираната съдебна практика).

- 39 Макар в светлината на тези критерии именно запитващата юрисдикция да трябва да прецени дали съответните процедури за търсене на отговорност и административни санкции имат наказателноправен характер по смисъла на член 50 от Хартата, когато Съдът се произнася по преюдициално запитване, той все пак може да направи уточнения, за да насочи тази юрисдикция при тълкуването ѝ (вж. в този смисъл решение от 20 март 2018 г., *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, т. 27 и цитираната съдебна практика).
- 40 В случая, що се отнася до първия критерий, от предоставените от запитващата юрисдикция данни е видно, че производствата и мерките, разглеждани в главното производство, са квалифицирани като административни във вътрешното право.
- 41 Член 50 от Хартата обаче се прилага не само към процедури за търсене на отговорност и санкции, квалифицирани от националното право като „наказателни“, но и към процедури за търсене на отговорност и санкции, за които, независимо от тази квалификация по националното право, трябва да се счете, въз основа на другите два критерия, посочени в точка 38 от настоящото решение, че са с наказателноправен характер. Всъщност този характер може да произтича от самото естество на въпросното нарушение и от степента на тежест на санкциите, до които то може да доведе (вж. в този смисъл решения от 20 март 2018 г., *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, т. 30 и от 22 юни 2021 г., *Latvijas Republikas Saeima* (Точки за пътнотранспортни нарушения), C-439/19, EU:C:2021:504, т. 88).
- 42 Що се отнася до втория критерий, свързан със самото естество на нарушението, той предполага да се провери дали разглежданата мярка преследва по-специално репресивна цел, без преследването от нея и на превантивна цел да може само по себе си да я лиши от квалификацията ѝ като наказателноправна санкция. Всъщност присъщи за наказателноправните санкции са както репресията, така и превенцията на противоправните деяния. Мярка, която се свежда само до поправяне на вредата, причинена със съответното нарушение, обаче няма наказателноправен характер (вж. в този смисъл решение от 22 юни 2021 г., *Latvijas Republikas Saeima* (Точки за пътнотранспортни нарушения), C-439/19, EU:C:2021:504, т. 89 и цитираната съдебна практика).
- 43 В случая от акта за преюдициално запитване е видно, че и двете разглеждани в главното производство мерки преследват цели за възпиране и наказване на нарушенията в областта на ДДС.
- 44 Макар в писмените си становища българското и полското правителство да твърдят, че целта на мярката запечатване е обезпечителна, а не репресивна, следва все пак да се отбележи, че съгласно предоставените от запитващата юрисдикция сведения тази мярка няма за цел нито да позволи събирането на данъчни вземания или на доказателства, нито да възпрепятства укриването на последните. Както е видно от член 22 от Закона за административните нарушения и наказания, целта на посочената мярка е преустановяване на извършваните административни нарушения и предотвратяване на нови нарушения, като се попречи на съответния търговец да използва търговския си обект. В това отношение запитващата юрисдикция уточнява, че мярката запечатване преследва

едновременно превантивна и репресивна цел, тъй като е насочена също към възпиране на съответните лица от допускане на неизпълнение на задължението по член 118, алинея 1 от Закона за ДДС.

- 45 Що се отнася до третия критерий, а именно степента на тежест на разглежданите в главното производство мерки, налага се изводът, както отбелязва Комисията в писменото си становище, че всяка от посочените мерки, изглежда, е с висока степен на тежест.
- 46 В това отношение следва да се уточни, че степента на тежест се преценява в зависимост от максималното наказание, предвидено в релевантните разпоредби (вж. в този смисъл решение на ЕСПЧ от 9 октомври 2003 г., *Ezeh и Connors* с/у Обединеното кралство, CE:ECHR:2003:1009JUD003966598, § 120).
- 47 Запечатването за период, чиято продължителност може да достигне 30 дни, впрочем би могло да се квалифицира като тежко особено за едноличен търговец, който разполага само с един търговски обект, тъй като по-специално му пречи да упражнява дейността си и съответно го лишава от доходите му.
- 48 Що се отнася до имуществената санкция, за това, че е тежка, свидетелстват както невъзможността размерът ѝ за първо нарушение да бъде под 500 BGN (около 250 евро) и възможността да достигне 2 000 BGN (около 1 000 евро), така и съотношението между неплатения ДДС за разглежданата в главното производство продажба на кутия цигари, а именно сума под 1 BGN (около 0,50 евро), и наложената санкция, която според данните на българското правителство е в размер на 500 BGN (около 250 евро).
- 49 В този контекст, ако, както следва от сведенията на запитващата юрисдикция, разглежданите в главното производство мерки трябва да се квалифицират като санкции с наказателноправен характер, би следвало да се приеме, че кумулирането на тези санкции води до ограничаване на основното право, гарантирано в член 50 от Хартата.

– По евентуалната обосновка на ограничаването на основното право, гарантирано в член 50 от Хартата

- 50 Съгласно постоянната практика на Съда ограничение на основното право, гарантирано от член 50 от Хартата, може да бъде обосновано с член 52, параграф 1 от Хартата (решение от 22 март 2022 г., *bpost*, C-117/20, EU:C:2022:202, т. 40 и цитираната съдебна практика).
- 51 В съответствие с член 52, параграф 1, първо изречение от Хартата всяко ограничаване на упражняването на правата и свободите, признати от нея, трябва да бъде предвидено в закон и да зачита основното съдържание на същите права и свободи. Съгласно второто изречение от същия параграф при спазване на принципа на пропорционалност ограничения на посочените права и свободи могат да бъдат налагани само ако са необходими и ако действително отговарят на признати от Съюза цели от общ интерес или на необходимостта да се защитят правата и свободите на други хора.
- 52 В случая, на първо място, що се отнася до условието всяко ограничаване на упражняването на правата и свободите, признати от Хартата, да бъде предвидено в закон, посоченото условие е изпълнено, тъй като в Закона за ДДС изрично се предвижда кумулативното налагане на имуществена санкция и запечатване на съответния търговски обект при нарушение на член 118, алинея 1 от него.

- 53 На второ място, що се отнася до зачитането на основното съдържание на основното право, гарантирано в член 50 от Хартата, от практиката на Съда следва, че такова кумулиране по принцип трябва да зависи от изчерпателно определени условия, като по този начин се подсигури непоставянето под съмнение на самото право, гарантирано в същия член 50 (вж. в този смисъл решение от 20 март 2018 г., *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, т. 43).
- 54 В това отношение се налага изводът, че автоматично кумулиране, което не зависи от никакво изчерпателно определено условие, не може да се разглежда като зачитащо основното съдържание на това право.
- 55 В случая, видно от данните, предоставени от запитващата юрисдикция и от българското правителство, кумулирането на двете мерки, предвидени съответно в член 185 и в член 186 от Закона за ДДС, изглежда, е автоматично, тъй като в хипотезата на извършване на едно и също нарушение на член 118, алинея 1 от този закон данъчният орган е длъжен систематично да прилага и едната, и другата от тези мерки. Следователно такова кумулиране сякаш не зависи от изчерпателно определени условия по смисъла на посочената в точка 53 от настоящото решение съдебна практика, поради което разглежданата в главното производство национална правна уредба не изглежда да съдържа необходимата рамка, за да се гарантира зачитането на основното съдържание на правото, предвидено в член 50 от Хартата.
- 56 На трето място, що се отнася до спазването на принципа на пропорционалност, следва да се припомни, че той изисква кумулирането на процедури за търсене на отговорност и санкции, предвидено в национална правна уредба като разглежданата в главното производство, да не превишава границите на онова, което е уместно и необходимо за постигане на легитимните цели, преследвани от тази правна уредба, като се има предвид, че когато съществува избор между няколко подходящи мерки, трябва да се прибегне до мярката, която създава най-малко ограничения, а породените от нея неудобства не трябва да са несъразмерни спрямо поставените цели (решение от 5 май 2022 г., *BV*, C-570/20, EU:C:2022:348, т. 34 и цитираната съдебна практика).
- 57 В това отношение Съдът е уточнил, че в такава национална правна уредба трябва да се предвиждат ясни и точни правила, които, най-напред, да позволяват на правния субект да предвиди кои действия и бездействия могат да бъдат предмет на такова кумулиране на процедури за търсене на отговорност и санкции, след това, да осигуряват координиране на производствата с цел да се сведе до стриктно необходимото допълнителната тежест, произтичаща от кумулирането на производства с наказателноправен характер, които се водят независимо едно от друго, и накрая, да позволяват да се гарантира, че тежестта на всички наложени санкции съответства на тежестта на разглежданото нарушение (решение от 5 май 2022 г., *BV*, C-570/20, EU:C:2022:348, т. 36 и цитираната съдебна практика).
- 58 В случая, макар да е безспорно, че мерки като разглежданите в главното производство са насочени към осигуряване на правилното събиране на ДДС и към предотвратяване на избягването на данъчно облагане, които са цели от общ интерес, посочени в член 273 от Директивата за ДДС, и че съответните разпоредби от Закона за ДДС са годни да постигнат тези цели и са едновременно достатъчно ясни и точни, запитващата юрисдикция все пак ще трябва да провери дали посочените разпоредби осигуряват координиране на производствата, позволяващо едновременно да се сведе до стриктно необходимото допълнителната тежест от кумулирането на наложените мерки и да се гарантира, че тежестта на всички тези мерки съответства на тежестта на разглежданото нарушение.

- 59 Всъщност, що се отнася до координирането на производствата, следва да се отбележи, че макар по силата съответно на член 6, алинея 5 от Административнопроцесуалния кодекс и на член 27, алинея 2 от Закона за административните нарушения и наказания данъчният орган да е длъжен да зачита принципа на пропорционалност, когато налага санкциите по членове 185 и 186 от Закона за ДДС, разглежданата в главното производство национална правна уредба все пак не му позволява нито да не изпълни задължението за налагане на едната и другата от тези санкции, като се има предвид посоченият в точка 55 от настоящото решение автоматичен характер на кумулирането, нито да спре едното производство до приключването на другото. От предоставените от запитващата юрисдикция сведения е видно, че въпросната правна уредба също така не позволява на този орган да извърши цялостна преценка на пропорционалността на кумулираните санкции.
- 60 В допълнение, макар член 187, алинея 4 от Закона за ДДС да позволява мярката запечатване да бъде прекратена преждевременно с доброволното заплащане от нарушителя на изисквания размер на имуществената санкция, нищо не задължава данъчния орган да наложи тази санкция, докато трае запечатването. В случая в главното производство имуществената санкция е наложена едва няколко месеца след извършването на запечатването, което следователно междувременно е могло да породи всички свои последици.
- 61 Накрая, макар мерките, предвидени съответно в член 185 и в член 186 от Закона за ДДС, да подлежат на обжалване, жалбите трябва да се подадат пред различни съдилища, а именно пред районния съд (за имуществената санкция) и пред административния съд (за мярката запечатване). Запитващата юрисдикция уточнява по същество, че разглежданата в главното производство национална правна уредба не предвижда производство, осигуряващо необходимото координиране между тези обжалвания или между тези съдилища, и че всеки съд трябва да извърши самостоятелна преценка на пропорционалността на разглежданите от него мерки.
- 62 Що се отнася до въпроса дали разглежданите в главното производство разпоредби позволяват да се гарантира, че тежестта на всички наложени мерки съответства на тежестта на разглежданото нарушение, следва да се припомни, че в случая всяка от наложените на жалбоподателя в главното производство мерки сама по себе си, изглежда, е с висока степен на тежест, както следва от точки 47 и 48 от настоящото решение. Ето защо изглежда, че кумулираното действие на тези мерки може да надхвърли тежестта на извършеното от жалбоподателя в главното производство нарушение и да се окаже в противоречие с изискванията на принципа на пропорционалност, припомнени в точки 56 и 57 от настоящото решение, като запитващата юрисдикция следва да провери това.
- 63 Така на първия въпрос следва да се отговори, че член 273 от Директивата за ДДС и член 50 от Хартата трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която за едно и също неизпълнение на данъчно задължение и след провеждане на отделни и самостоятелни производства на данъчнозадължено лице може да бъде наложена мярка имуществена санкция и мярка запечатване на търговски обект, които подлежат на обжалване пред различни съдилища, доколкото посочената правна уредба не осигурява координиране на производствата, позволяващо да се сведе до стриктно необходимото допълнителната тежест от кумулирането на посочените мерки, и не позволява да се гарантира, че тежестта на всички наложени санкции съответства на тежестта на разглежданото нарушение.

По втория въпрос

- 64 Предвид отговора на първия въпрос Съдът не следва да се произнася по втория въпрос.

По третия въпрос

- 65 С третия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 47, първа алинея от Хартата трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, по силата на която съдът, сезиран с жалба срещу разпореждане за предварително изпълнение на мярка запечатване на търговски обект, с която се прилага член 273 от Директивата за ДДС, е оправомощен само да прецени наличието на евентуална опасност от значителна или трудно поправима вреда за съответното данъчнозадължено лице, без да може да преразгледа фактите, установени от данъчния орган и обосноваващи налагането на такава мярка.
- 66 За да се гарантира, че преюдициалното запитване отговаря на необходимостта действително да се реши спор, свързан с правото на Съюза, съдържанието на такова запитване трябва да отговаря на изрично посочените в член 94 от Процедурния правилник изисквания, с които запитващата юрисдикция би следвало да е запозната в рамките на въведеното от член 267 ДФЕС сътрудничество и с които тя следва надлежно да се съобразява (вж. в този смисъл определение от 22 юни 2021 г., *Mitliv Exim*, C-81/20, непубликувано, EU:C:2021:510, т. 29 и 30 и цитираната съдебна практика).
- 67 В случая Комисията изразява съмнения дали запитващата юрисдикция е сезирана с жалба срещу разпореждането за предварително изпълнение на мярката запечатване, разглеждана в главното производство.
- 68 В това отношение, видно от член 60, алинея 5 от Административнопроцесуалния кодекс, разпореждането, с което се допуска предварително изпълнение на мярка запечатване, трябва да се обжалва по съдебен ред, независимо от обжалването на мярката.
- 69 В акта за преюдициално запитване обаче не се посочва, че запитващата юрисдикция е сезирана с такава отделна жалба, нито се излагат доводите, които страните в главното производство евентуално изтъкват в този контекст, по-специално относно твърдяната необходимост от претегляне на държавните интереси, от една страна, спрямо опасността от значителна или трудно поправима вреда за жалбоподателя в главното производство, от друга страна. Затова изглежда, че спорът в главното производство се отнася само до законосъобразността на запечатването, но не и до разпореждането за предварителното му изпълнение.
- 70 Следователно третият въпрос не отговаря на изискванията по член 94, буква в) от Процедурния правилник, тъй като в мотивите за него запитващата юрисдикция не изяснява връзката, която иска да установи между, от една страна, член 47, първа алинея от Хартата и от друга страна, предмета на спора в главното производство.
- 71 При това положение третият въпрос е недопустим.

По съдебните разноси

- 72 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноси. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

Член 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност и член 50 от Хартата на основните права на Европейския съюз трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която за едно и също неизпълнение на данъчно задължение и след провеждане на отделни и самостоятелни производства на данъчнозадължено лице може да бъде наложена мярка имуществена санкция и мярка запечатване на търговски обект, които подлежат на обжалване пред различни съдилища, доколкото посочената правна уредба не осигурява координиране на производствата, позволяващо да се сведе до стриктно необходимото допълнителната тежест от кумулирането на посочените мерки, и не позволява да се гарантира, че тежестта на всички наложени санкции съответства на тежестта на разглежданото нарушение.

Подписи