

Анонимизиран текст

C-97/21 - 1

Дело C-97/21

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

16 февруари 2021 г.

Запитваща юрисдикция:

Административен съд - Благоевград (България)

Дата на акта за преюдициално запитване:

12 февруари 2021 г.

Жалбоподател:

MV - 98

Ответник:

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

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

[OMISSIS] 12.02.2021 г. град Благоевград

[OMISSIS]

Производството е по реда на член 145 и следващите от Административнопроцесуалния кодекс, във връзка с член 186, алинея 4 от Закона за данък върху добавената стойност.

[OMISSIS]

Производството по член 145 и следващите от Административнопроцесуалния кодекс (наричан по-нататък „АПК“) е редовен способ за защита на граждани и организации срещу индивидуални

административни актове, издадени от административни органи по смисъла на параграф 1, точка 1 от Допълнителните разпоредби на АПК (органът, който принадлежи към системата на изпълнителната власт, както и всеки носител на административни правомощия, овластен въз основа на закон, включително лицата, осъществяващи публични функции, и организациите, предоставящи обществени услуги). Решението на Административен съд - Благоевград в това производство не е окончателно и подлежи на обжалване пред Върховен административен съд на Република България.

I. Страни в главното производство

- 1 Жалбоподател: MV - 98 (наричан по-нататък „MV - 98“), [OMISSIS] със седалище [OMISSIS] гр. Гоце Делчев, област Благоевград [OMISSIS].
- 2 Ответник: началник на отдел „Оперативни дейности“ - гр. София в главна **[ориг. 2]** дирекция „Фискален контрол“ при Централно управление на Национална агенция за приходите (наричано по-нататък „ЦУ на НАП“) - гр. София [OMISSIS].

Национална агенция за приходите е специализиран държавен орган към министъра на финансите за установяване, обезпечаване и събиране на публични вземания и определени със закон частни държавни вземания [OMISSIS].

II. Предмет на главното производство

- 3 Главното производство пред Административен съд - Благоевград е образувано по жалба срещу Заповед за налагане на принудителна административна мярка [OMISSIS] [от] 21.10.2019 г., издадена от началник на отдел „Оперативни дейности“ - гр. София в главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, с която е постановено „запечатване на обект“ за срок от 14 дни - „лавка“ в гр. Гоце Делчев, стопанисван от MV - 98, и „забрана за достъп до него“, на основание член 186, алинея 1, точка 1, буква „а“ и член 187, алинея 1 от Закона за данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ЗДДС“).

III. Фактите по главното производство

- 4 Жалбоподателят в производството пред Административен съд - Благоевград е едноличен търговец с фирмено наименование „MV - 98“, регистрирано по Търговския закон на Република България и вписано в търговския регистър [OMISSIS].
- 5 Едноличният търговец е с основен предмет на дейност покупка на стоки или други вещи с цел продажба [OMISSIS].

- 6 Едноличен собственик и законен представител на едноличния търговец е [OMISSIS] гражданин на Република България, [OMISSIS] живущ в гр. Гоце Делчев, Република България.
- 7 На 09.10.2019 г. инспектори по приходите в главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП извършили проверка в търговски обект [OMISSIS], находящ се в гр. Гоце Делчев, [OMISSIS] стопанисван от MV - 98.
- 8 При проверката на 09.10.2019 г. е извършена контролна покупка на стока — 1 кутия цигари на стойност 5.20 лева, заплатени в брой от инспектор по приходите [OMISSIS] преди легитимацията му. За плащането в брой на сумата от 5.20 лева [ориг. 3] не била издадена фискална касова бележка от фискално устройство [OMISSIS]. Плащането е прието от управителя на едноличния търговец и продавач в търговския обект [OMISSIS].
- 9 След легитимацията на извършените контролната покупка инспектори по приходите от фискалното устройство в търговския обект е отпечатан дневен финансов отчет за 09.10.2019 г. с отразени извършени продажби за деня, с общ оборот 141,20 лева. Установена е фактическа наличност на паричните средства в касата за фискалното устройство общо 166,40 лева [OMISSIS].
- 10 От разликата между сумата на отчетените за деня продажби в дневния финансов отчет за 09.10.2019 г. и фактическата наличност на парични средства в касата инспекторите по приходите потвърдили, че продажбата на 1 кутия цигари на стойност 5,20 лева, заплатени в брой, не е регистрирана и отчетена чрез издаване на фискална касова бележка от фискалното устройство в търговския обект.
- 11 За резултатите от извършената на 09.10.2019 г. проверка е съставен протокол [OMISSIS].
- 12 На 09.10.2019 г. е съставен Акт за установяване на административно нарушение [OMISSIS].

С акта срещу MV - 98 е образувано административнонаказателно производство по реда на Закона за административните нарушения и наказания (наричан по-нататък „ЗАНН“) [OMISSIS] за това, че на 09.10.2019 г. при контролна покупка [OMISSIS] на 1 кутия цигари на стойност 5,20 лева, заплатени в брой, не бил издаден фискален бон [OMISSIS] — административно нарушение по член 118, алинея 1 ЗДДС.
- 13 На 21.10.2019 г. началник на отдел „Оперативни дейности“ - гр. София в главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП е издал на основание член 186, алинея 1, точка 1, буква „а“ и член 187, алинея 1 ЗДДС Заповед за налагане на принудителна административна мярка [OMISSIS] „запечатване на обект“ за срок от 14 дни [OMISSIS] и „забрана за достъп до него“.

Фактическото основание за издаване на заповедта е неизпълненото от MV - 98 задължение по член 118, алинея 1 ЗДДС [OMISSIS] [ориг. 4] [OMISSIS].

- 14 Със заповедта за прилагане на принудителна административна мярка по член 186, алинея 1, точка 1, буква „а“ ЗДДС органът по приходи е допуснал с разпореждане предварителното ѝ изпълнение [OMISSIS] с мотиви, че е „наложително с цел да се защитят особено важни държавни интереси, а именно интересът на държавния бюджет за законосъобразно регистриране и отчитане на продажбите чрез фискално устройство в проверения търговски обект от задълженото лице, респективно за правилното определяне на реализираните от същия доходи и размера на неговите публични задължения“.
- 15 Заповед[та] за налагане на принудителна административна мярка [OMISSIS] [от] 21.10.2019 г. [OMISSIS] е обжалвана пред Административен съд - Благоевград, като пред настоящия съдебен състав делото е при повторно разглеждане, след като е върнато от Върховен административен съд с решение [OMISSIS] от 16 ноември 2020 г., [OMISSIS] с което е отменено първоначално постановеното от друг съдебен състав на Административен съд - Благоевград решение [OMISSIS] от 2.03.2020 г.

IV. Становища на страните

- 16 MV - 98 се позовава в жалбата си на противоречие на приложената с оспорената заповед принудителна административна мярка „запечатване на обект“ за срок от 14 дни и „забрана за достъп до него“ с целите по член 22 от Закона за административните нарушения и наказания (наричан по-нататък „ЗАНН“) — да [се] предотврати или преустанови извършването на административни нарушения, изразяващи се в неиздаване на фискална касова бележка за извършена продажба на стоки. Становището е обосновано с незначителната стойност на продажбата [OMISSIS] и с обстоятелството, че нарушението по член 118, алинея 1 ЗДДС е първо за едноличния търговец.
- 17 Началникът на отдел „Оперативни дейности“ - гр. София в главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП изтъква, че при установеното нарушение в дейността на едноличния търговец [OMISSIS] разпоредбата на член 186, алинея 1, точка 1, буква „а“ ЗДДС предвижда кумулативно прилагането на принудителна административна мярка от вида на приложената със [з]аповед[та] [OMISSIS] [от] 21.10.2019 г.

V. Приложимо вътрешно право

- 18 Търговски закон [OMISSIS]

Член 1 на този закон гласи: [ориг. 5]

„(1) [OMISSIS] Търговец по смисъла на този закон е всяко физическо или юридическо лице, което по занятие извършва някоя от следните сделки:

1. покупка на стоки или други вещи с цел да ги препродаде [OMISSIS]
[OMISSIS]

Член 56 на този закон гласи:

„Като едноличен търговец може да се регистрира всяко дееспособно физическо лице с местожителство в страната“.

19 **Закон за данък върху добавената стойност** [OMISSIS]

Член 1 на този закон гласи:

„Този закон урежда облагането с данък върху добавената стойност (ДДС)“.

Член 2, точка 1 на този закон, озаглавен „Обект на облагане“, предвижда:

„С данък върху добавената стойност се облагат: **[ориг. 6]**

1. всяка възмездна облагаема доставка на стока или услуга“.

Член 3, алинеи 1 и 2 на този закон, озаглавен „Данъчно задължени лица“, гласи:

„(1) Данъчно задължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея.

(2) [OMISSIS] Независима икономическа дейност е дейността на производители, търговци и лица, предоставящи услуги [OMISSIS]

[OMISSIS]

Член 118, алине[я] 1 [OMISSIS] на този закон, озаглавен „Касови бележки и подаване на данни“, в редакцията му, в сила към датата на настъпване на фактите в главното производство [OMISSIS], гласи:

„(1) 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 **[ориг. 7]** системния бон и да ги съхранява до напускането на обекта.

[OMISSIS]

[...]

[OMISSIS]

[...]“

Член 185, алинеи 1, 2, 4 и 5 на този закон, Глава двадесет и шеста, озаглавена „Принудителни административни мерки и административнонаказателни разпоредби“, в редакцията му, в сила към датата на настъпване на фактите в главното производство [OMISSIS], предвижда:

„(1) На лице, което не издаде документ по чл. 118, ал. 1, се налага глоба — за **[ориг. 8]** 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.

[...]

(4) При повторно нарушение по ал. 1 размерът на глобата е от 200 до 1000 лв., а на имуществената санкция — от 1000 до 4000 лв.

(5) При повторно нарушение по ал. 2 размерът на глобата е от 600 до 2000 лв., а на имуществената санкция — от 6000 до 20 000 лв. Когато нарушението не води до неотразяване на приходи, се прилагат санкциите по ал. 4.

[...]“.

Член 186 на този закон, в редакцията му, в сила към датата на настъпване на фактите в главното производство (ДВ, бр. 98 от 2018 г., в сила от 1.01.2019 г.), предвижда:

„(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

6

[...]

(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“.

Член 186, алинея 1, точка 1, буква „а“ на този закон, в редакцията му, в сила към момента, предвижда:

„(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. (изм.-ДВ, бр. 104 от 2020 г., в сила от 12.12.2020 г.) не:

а) (изм. - ДВ, бр. 104 от 2020 г., в сила от 12.12.2020 г.) издаде съответен документ **[ориг. 9]** за продажба по чл. 118“.

Член 187 на този закон, в редакцията му, в сила към датата на настъпване на фактите в главното производство, гласи:

„(1) [OMISSIS] 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.

[OMISSIS]

Член 188 на този закон, в редакцията му, в сила към датата на настъпване на фактите в главното производство [OMISSIS], предвижда:

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

Член 193, алинеи 1 и 2 от този закон, в редакцията му, в сила към датата на настъпване на фактите в главното производство [OMISSIS] [ориг. 10] [OMISSIS], гласи:

„(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“.

[OMISSIS]

„§ 1. За целите на този закон:

[...]

40. [OMISSIS] „Фискално устройство“ е устройство за регистриране и отчитане продажби на стоки или услуги чрез издаване на фискални касови бележки и за съхраняване на данни за регистрираните обороти във фискална памет. [OMISSIS]

[OMISSIS]

Параграф 1a от Допълнителните разпоредби на този закон гласи:

„§ 1a. [OMISSIS] Този закон въвежда разпоредбите на:

1. Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 г. за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на мястото на доставка на услуги (ОВ, L 44 /11 от 20 февруари 2008 г.).

2. Директива 2008/117/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 г. за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност с цел борба с данъчните измами, свързани с вътреобщностните сделки [ориг. 11] (ОВ, L 14 /7 от 20 януари 2009 г.).

3. [OMISSIS] Директива 2009/162/ЕС на Съвета от 22 декември 2009 г. за изменение на различни разпоредби от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ, L 10/14 от 15 януари 2010 г.).

4. [OMISSIS] Директива 2009/69/ЕО на Съвета от 25 юни 2009 г. за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност по отношение на избягване на данъци при внос (ОВ, L 175/12 от 4 юли 2009 г.).

5. [OMISSIS] Директива 2009/132/ЕО на Съвета от 19 октомври 2009 г. за определяне приложното поле на член 143, букви б) и в) от Директива 2006/112/ЕО по отношение на освобождаването от данък добавена стойност при окончателен внос на някои стоки (ОВ, L 292/5 от 10 ноември 2009 г.).

6. [OMISSIS] Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 г. за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност по отношение на правилата за фактуриране (ОВ, L 189/1 от 22 юли 2010 г.).

7. [OMISSIS] Директива 2013/43/ЕС на Съвета от 22 юли 2013 г. за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност по отношение на незадължително и временно прилагане на механизма за обратно начисляване във връзка с доставки на някои стоки и услуги, при които съществува риск от измами (ОВ, L 201/4 от 26 юли 2013 г.).

[...]

9. [OMISSIS] Директива (ЕС) 2016/856 на Съвета от 25 май 2016 г. за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност по отношение на срока на задължението за прилагане на минималната стандартна данъчна ставка (ОВ, L 142/12 от 31 май 2016 г.).

[...]

12. [OMISSIS] Директива (ЕС) 2018/912 на Съвета от 22 юни 2018 г. за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност по отношение на задължението за спазване на минимален размер на стандартната данъчна ставка (ОВ, L 162/1 от 27 юни 2018 г.).

13. [OMISSIS] Директива (ЕС) 2018/2057 на Съвета от 20 декември 2018 г. за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност по отношение на временното прилагане на общ механизъм за обратно начисляване за доставките на стоки и услуги на стойност над определен праг (ОВ, L 329/3 от 27 декември 2018 г.).

14. [OMISSIS] Директива (ЕС) 2018/1695 на Съвета от 6 ноември 2018 г. за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност по отношение на срока на прилагане на незадължителния механизъм за обратно начисляване във връзка с **[ориг. 12]** доставките на някои стоки и услуги, при които съществува риск от измами, и на механизма за бързо реагиране срещу измамите с ДДС (ОВ, L 282/5 от 12 ноември 2018 г.).

[...]

18. [OMISSIS] Директива (ЕС) 2019/1995 на Съвета от 21 ноември 2019 г. за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на разпоредбите, отнасящи се до дистанционните продажби на стоки и някои вътрешни доставки на стоки (ОВ, L 310/1 от 2 декември 2019 г.).

19 [OMISSIS] Директива (ЕС) 2020/1756 на Съвета от 20 ноември 2020 г. за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност по отношение на идентифицирането на данъчно задължените лица в Северна Ирландия (ОВ, L 396/1 от 25 ноември 2020 г.)“.

- 20 **Наредба № Н-18 от 13.12.2006 г. за регистриране и отчитане чрез фискални устройства на продажбите в търговските обекти, изискванията към софтуерите за управлението им и изисквания към лицата, които извършват продажби чрез електронен магазин**, издадена от министъра на финансите [OMISSIS].

[OMISSIS] [ориг. 13]

Член 3, алинея 1 от тази наредба, в редакцията му, в сила към датата на настъпване на фактите в главното производство [OMISSIS], гласи:

„(1) Всяко лице е длъжно да регистрира и отчита извършваните от него продажби на стоки или услуги във или от търговски обект чрез издаване на фискална касова бележка [OMISSIS], освен когато плащането се извършва чрез внасяне на пари в наличност по платежна сметка, кредитен превод, директен дебит или наличен паричен превод, извършен чрез доставчик на платежна услуга [OMISSIS] или чрез пощенски паричен превод, извършен чрез лицензиран пощенски оператор за извършване на пощенски парични преводи [OMISSIS]“.

[OMISSIS]

[...]

[OMISSIS]

Параграф 1, точка 6 от Допълнителните разпоредби на тази наредба, гласи:

„§ 1. По смисъла на тази наредба:

[...]

6. „контролна покупка“ е тази, която се извършва от или под контрола и наблюдението на органите на НАП и се документира с протокол за проверка; чрез контролната покупка се констатира спазването от лицата по чл. 3 изискванията по тази наредба за регистриране на продажби на стоки или услуги с изискуемия документ за конкретния случай“. [ориг. 14]

- 21 **Административнопроцесуален кодекс** [OMISSIS]

10

Член 6 от този кодекс, озаглавен „Съразмерност“, гласи:

„(1) Административните органи упражняват правомощията си по разумен начин, добросъвестно и справедливо.

(2) Административният акт и неговото изпълнение не могат да засягат права и законни интереси в по-голяма степен от най-необходимото за целта, за която актът се издава.

(3) Когато с административния акт се засягат права или се създават задължения за граждани или за организации, прилагат се онези мерки, които са по-благоприятни за тях, ако и по този начин се постига целта на закона.

(4) От две или повече законосъобразни възможности органът е длъжен при спазване на ал. 1, 2 и 3 да избере тази възможност, която е осъществима най-икономично и е най-благоприятна за държавата и обществото.

(5) Административните органи трябва да се въздържат от актове и действия, които могат да причинят вреди, явно несъизмерими с преследваната цел“.

Член 57, алинеи 1, 4 и 5 от този кодекс, озаглавен „Срокове за издаване на индивидуалния административен акт“, гласи:

„(1) Административният акт се издава до 14 дни от датата на започване на производството.

[...]

(4) [OMISSIS] Незабавно, но не по-късно от 7 дни, се решават преписките, които могат да бъдат разгледани на основата на доказателства, представени заедно с искането или предложението за започване на производството, или от друг административен орган, при който те са налични, или на основата на общоизвестни факти, служебно известни факти или законови презумпции. [OMISSIS]

(5) [OMISSIS] Извън случаите по ал. 4 или когато е необходимо да се даде възможност на други граждани или организации да се защитят, актът се издава до един месец от започване на производството“.

Член 60 от този кодекс, озаглавен „Предварително изпълнение“, предвижда:

„(1) В административния акт се включва разпореждане за предварителното му [ориг. 15] 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 случаи административният орган изисква съответната гаранция.

- (2) [OMISSIS] Разпореждането за предварително изпълнение се мотивира.
- (3) [OMISSIS] Предварително изпълнение може да бъде допуснато и след постановяването на акта.
- (4) [OMISSIS] Повторно искане на страна по ал. 1 може да се прави само въз основа на нови обстоятелства.
- (5) [OMISSIS] 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) [OMISSIS] 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) [OMISSIS] Когато отмени обжалваното разпореждане, съдът решава въпроса по същество. Ако предварителното изпълнение бъде отменено, административният орган възстановява положението, съществувало преди изпълнението.
- (8) [OMISSIS] Определението на съда подлежи на обжалване“.

Член 90, алинея 1 от този кодекс, озаглавен „Забрана за изпълнение на акта“, гласи:

„(1) Административните актове не се изпълняват, преди да са изтекли сроковете за тяхното оспорване, а при подадена жалба или протест — до решаването на спора от съответния орган“.

Член 128, алинея 1, точка 1 от този кодекс, озаглавен „Подведомственост“, предвижда:

„(1) На административните съдилища са подведомствени всички дела по искания за:

1. [OMISSIS] издаване, изменение, отмяна или обявяване на [ориг. 16] нищожност на административни актове [OMISSIS]“.

[OMISSIS]

Член 132, алинея 1 от този кодекс, озаглавен „Родова подсъдност“, гласи:

„(1) На административните съдилища са подсъдни всички административни дела с изключение на тези, подсъдни на Върховния административен съд“.

Член 145, алинея 1 от този кодекс, озаглавен „Предмет на оспорване“, предвижда:

(1) Административните актове могат да се оспорват пред съда по отношение на тяхната законосъобразност“.

Член 146 от този кодекс, озаглавен „Основания за оспорване“, гласи:

„Основанията за оспорване на административните актове са:

1. липса на компетентност;
2. неспазване на установената форма;
3. съществено нарушение на административнопроизводствени правила;
4. противоречие с материалноправни разпоредби;
5. несъответствие с целта на закона“.

[OMISSIS]

Член 166 от този кодекс, озаглавен „Спиране изпълнението на административния акт“, гласи:

„(1) Оспорването спира изпълнението на административния акт.

(2) [OMISSIS] 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. Изпълнението може да се спре само въз основа на нови обстоятелства.

(3) [OMISSIS] Искането по ал. 2 се разглежда в закрито заседание. Съдът се произнася незабавно с определение, което може да бъде обжалвано с частна жалба в 7-дневен срок от съобщаването му.

[OMISSIS] [ориг. 17] [OMISSIS]

Член 172, алинея 2 от този кодекс, озаглавен „Решение по делото“, предвижда:

„(2) Съдът може да обяви нищожността на оспорения административен акт, да го отмени изцяло или отчасти, да го измени или да отхвърли оспорването“.

Член 268 от този кодекс, озаглавен „Изпълнителни основания“, предвижда:

„Изпълнителни основания по този кодекс са влезлите в сила или подлежащи на предварително изпълнение:

1. индивидуални или общи административни актове;
2. решения, определения и разпореждания на административните съдилища;

[OMISSIS]

22 **Закон за административните нарушения и наказания** [OMISSIS]

Член 16 от този закон, в редакцията му, в сила към датата на настъпване на фактите в главното производство [OMISSIS], гласи:

„Лишаването от право да се упражнява определена професия или дейност се изразява във временна забрана за нарушителя да упражнява професия или дейност, във връзка с която е извършил нарушението. Продължителността на това наказание не може да бъде по-малка от един месец и повече от две години [OMISSIS]“.

Член 22 от този закон гласи:

„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“.

Член 27, алинеи 1, 2, 3, 4 и 5 от този закон, в редакцията му, в сила към датата на настъпване на фактите в главното производство [OMISSIS], гласи:

„(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,

(3) Смекчаващите обстоятелства обуславят налагането на по-леко наказание, а отегчаващите — на по-тежко наказание. **[ориг. 18]**

(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“.

Член 34, алинея 3 от този закон предвижда:

„(3) Образованото административнонаказателно производство се прекратява, ако не е издадено наказателно постановление в шестмесечен срок от съставянето на акта“.

Член 36, алинея 1 от този закон гласи:

„(1) Административнонаказателно производство се образува със съставяне на акт за установяване на извършеното административно нарушение“.

Член 42 от този закон, в редакцията му, в сила към датата на настъпване на фактите в главното производство [OMISSIS], гласи:

„Актът за установяване на административното нарушение трябва да съдържа:

1. собственото, бащиното и фамилното име на съставителя и длъжността му;
2. датата на съставяне на акта;
3. датата и мястото на извършване на нарушението;
4. описание на нарушението и обстоятелствата, при които е било извършено;
5. законните разпоредби, които са нарушени;
6. собственото, бащиното и фамилното име и възрастта на нарушителя, точния му адрес и местоработата, единен граждански номер;
7. имената и точните адреси на свидетелите, единен граждански номер;
8. обясненията или възраженията на нарушителя, ако е направил такива;
9. имената и точните адреси на лицата, които са претърпели имуществени вреди от нарушението, единен граждански номер;
10. опис на писмените материали и на иззетите вещи, ако има такива, и кому са поверени за пазене“.

Член 44, алинея 1 от този закон, в редакцията му, в сила към датата на настъпване на фактите в главното производство [OMISSIS], предвижда:

(1) Освен възраженията при съставяне на акта в тридневен срок от подписването му нарушителят може да направи и писмени възражения по него“.

Член 53, алинея 1 от този закон, в редакцията му, в сила към датата на настъпване на фактите в главното производство [OMISSIS], гласи:

„(1) Когато се установи, че нарушителят е извършил деянието виновно, ако няма **[ориг. 19]** основание за прилагането на чл. 28 и 29, наказващият орган издава наказателно постановление, с което налага на нарушителя съответно административно наказание“.

Член 59, алинеи 1 и 2 от този закон, в редакцията му, в сила към датата на настъпване на фактите в главното производство [OMISSIS], предвижда:

„(1) Наказателното постановление и електронният фиш подлежат на обжалване пред районния съд, в района на който е извършено или довършено нарушението, а за нарушенията, извършени в чужбина — пред Софийския районен съд.

(2) Нарушителят и поискалият обезщетение могат да обжалват постановлението в седемдневен срок от връчването му, а прокурорът може да подаде протест срещу него в двуседмичен срок от издаването му.[OMISSIS]

Член 63, алинея 1 от този закон, в редакцията му, в сила към датата на настъпване на фактите в главното производство [OMISSIS], гласи:

„(1) Районният съд в състав само от съдия разглежда делото по същество и се произнася с решение, с което може да потвърди, да измени или отмени наказателното постановление или електронния фиш. Решението подлежи на касационно обжалване пред административния съд на основанията, предвидени в Наказателно-процесуалния кодекс, и по реда на глава дванадесета от Административнопроцесуалния кодекс“.

[OMISSIS]

23 Данъчно-осигурителен процесуален кодекс [OMISSIS]

Член 50, алинея 1 от този кодекс предвижда:

(1) Протоколът, съставен по установения ред и форма от орган по приходите или служител при изпълнение на правомощията му, е доказателство за извършените от и пред него действия и изявления и установените факти и обстоятелства.

VI. Приложимо право на ЕС [ориг. 20]

24 Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност

Член 2, параграф 1 от тази директива определя кои сделки подлежат на облагане с ДДС.

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 на 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“.

25 Харта на основните права на Европейски съюз (наричана по-нататък „Хартата“)

Член 47, параграф 1 от Хартата, озаглавен „Право на ефективни правни средства за защита и на справедлив съдебен процес“, гласи:

„1. Всеки, чиито права и свободи, гарантирани от правото на Съюза, са били нарушени, има право на ефективни правни средства за защита пред съд в съответствие с предвидените в настоящия член условия“.

Член 49, параграф 3 от Хартата, озаглавен „Принципи на законност и пропорционалност на престъплението и наказанието“, предвижда:

„3. Тежестта на наказанията не трябва да бъде несъразмерна спрямо престъплението“.

Член 50 от Хартата, озаглавен „Право на всеки да не бъде съден или наказван два пъти за едно и също престъпление“, гласи:

„Никой 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“.

Член 51, параграф 1 и 2 от Хартата, озаглавен „Приложно поле“, предвижда:

„1. Разпоредбите на настоящата харта се отнасят за институциите, органите, службите и агенциите на Съюза при зачитане на принципа на

субсидиарност, както и за държавите членки, единствено когато те прилагат правото на Съюза. В този смисъл те зачитат правата, спазват принципите и насърчават тяхното прилагане в съответствие със своите компетенции и при зачитане на предоставените в [ориг. 21] Договорите компетенциите на Съюза.

2. Настоящата харта не разширява приложното поле на правото на Съюза извън компетенциите на Съюза, не създава никакви нови компетенции или задачи за Съюза и не променя компетенциите и задачите, определени в Договорите“.

Член 52, параграф 1 от Хартата, озаглавен „Обхват и тълкуване на правата и принципите“, гласи:

„1. Всяко ограничаване на упражняването на правата и свободите, признати от настоящата Харта, трябва да бъде предвидено в закон и да зачита основното съдържание на същите права и свободи. При спазване на принципа на пропорционалност ограничения 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“.

VII. Мотиви за отправяне на преюдициалното запитване

26 Предмет на преюдициалното запитване

Съвместимост на кумулирането на принудителни административни мерки и санкции за едно деяние срещу същото лице с член 50, член 52, параграф 1 от Хартата и с изискването за пропорционалност по член 49, параграф 3 от Хартата. Ефективност на вътрешноправните средства за защита.

27 Допустимост

Съгласно разясненията по член 51 от Хартата, които съгласно член 6, параграф 1, алинея трета от ДЕС и член 52, параграф 7 от Хартата трябва да се вземат предвид при нейното тълкуване, „задължението да се зачитат основните права, определени в рамките на Съюза, обвързва държавите членки единствено когато те действат в приложното поле на правото на Съюза“.

От практиката на Съда на Европейския съюз следва, че под „прилагане правото на Съюза“ по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата се разбират всички случаи, при които се прилага правото на Съюза — решение от 26 февруари 2013 г., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), т. 19. Още повече, когато целта на националните правни норми е транспонирането на директивите на ЕС в националното право, макар разглежданите национални

правни норми да не са приети, за да се транспонира Директива 2006/112/ЕО — т. 16—31 от посоченото решение.

Националният законодател изрично е посочил, че ЗДДС въвежда разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност — параграф 1а от Допълнителните разпоредби на ЗДДС. Следователно прилагането на ЗДДС представлява прилагане на правото на Съюза по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата, включително прилагането на санкционните мерки по ЗДДС, доколкото в практиката на Съда на Европейския съюз е прието, че налагането на административни наказания от националните [ориг. 22] данъчни органи в областта на ДДС представлява прилагане на членове 2 и 273 от Директива 2006/112 и следователно на правото на Съюза, поради което следва да са съобразени с основното право, гарантирано в член 50 от Хартата — решение от 26 февруари 2013 г., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), т. 27 и решение от 5 април 2017 г., Orsi и Baldetti (C-217/15 и C-350/15, EU: C:2017:264), т. 16.

28 Относимост на преюдициалните въпроси

- 29 Законът за данък върху добавената стойност урежда облагането с данък върху добавената стойност на всяка възмездна облагаема доставка на стока или услуга, като за неизпълнение на произтичащи от закона задължения от данъчнозадължените лица предвижда прилагане на принудителни административни мерки и налагане на административни наказания.
- 30 По-конкретно ЗДДС кумулира различни по вид мерки (принудителни административни мерки и административни наказания) при санкциониране на едно деяние — укриване на суми, подлежащи на облагане с данък, поради неиздаване на документ за извършена продажба на стоки (фискална касова бележка от фискално устройство).
- 31 Неизпълнението на задължението по член 118, алинея 1 ЗДДС от юридически лица и еднолични търговци, които са данъчнозадължени лица [OMISSIS] е обявено за административно нарушение — член 185, алинея 2 ЗДДС.
- 32 Неизпълнението на задължението по член 118, алинея 1 ЗДДС е санкционирано с имуществена санкция по член 185, алинея 2 ЗДДС, налагана по административен ред от орган в структурата на изпълнителната власт — орган по приходите на НАП [OMISSIS].
- 33 Същевременно, за неизпълненото задължение по член 118, алинея 1 ЗДДС законът (ЗДДС) предвижда прилагане и на принудителна административна мярка по член 186, алинея 1, точка 1, буква „а“ ЗДДС — „запечатване на обект“ за срок до 30 дни. Мярката се прилага, независимо от предвидените глоба или имуществена санкция [OMISSIS].

[OMISSIS]

При прилагането на принудителната административна мярка по член 186, алинея 1 ЗДДС се забранява и достъпът до обекта на лицето, съгласно член 187, алинея 1 ЗДДС.

- 34 Мярката по член 186, алинея 1 ЗДДС се прилага с издаването на заповед от орган по приходите или оправомощено от него длъжностно лице в **[ориг. 23]** административно по характера си производство (член 186, алинея 3 ЗДДС).
- 35 И двете мерки — имуществена санкция по член 185, алинея 2 ЗДДС и принудителна административна мярка по член 186, алинея 1, точка 1, буква „а“ ЗДДС, имат за основание едно и също фактическо деяние — неспазване на реда за издаване на съответен документ за продажба — издаване на фискална касова бележка от фискално устройство (фискален бон) при извършване на плащането. Фактическото деяние е неизпълненото задължение по член 118, алинея 1 ЗДДС [OMISSIS].
- 36 Имуствената санкция е квалифицирана от националния закон като административнонаказателна (член 83 ЗАНН), а принудителната административна мярка по член 186, алинея 1 ЗДДС като административна.
- 37 Двете разпоредби — на член 185, алинея 2 и на член 186, алинея 1 ЗДДС, са насочени към всяко лице, регистрирано или нерегистрирано по ЗДДС — адресат на задължението по член 118, алинея 1 ЗДДС.
- 38 Разпоредбата на член 185, алинея 2 ЗДДС санкционира неизпълнението на задължение за издаване на документ за продажба на стока (член 118, алинея 1 ЗДДС) като административно нарушение и се прилага към всички случаи, независимо от стойността на продажбата. Аналогично — мярката по член 186, алинея 1 ЗДДС се прилага към всички случаи на нарушение по член 118, алинея 1 ЗДДС, независимо от стойността на продажбата. Едновременното им прилагане е предвидено в закона във всички случаи на неизпълнение на задължение по член 118, алинея 1 ЗДДС.
- 39 И двете производства — по налагане на имуществена санкция за нарушение по член 118, алинея 1 ЗДДС и за прилагане на принудителна административна мярка „запечатване на обект“ за срок до 30 дни с основание нарушение по член 118, алинея 1 ЗДДС, протичат пред органи в структурата на Национална агенция по приходите, но по различен процесуален ред.
- 40 Производството за установяване и наказване на извършено нарушение по член 118, алинея 1 ЗДДС се образува по реда на Закона за административните нарушения и наказания (ЗАНН), съгласно член 193, алинея 1 ЗДДС. Началото му се поставя със съставянето на акт за установяване на административно нарушение по член 36, алинея 1 ЗАНН, съставен от орган по приходите на НАП, и завършва с издаване на

наказателно постановление за налагане на имуществена санкция по член 185, алинея 2 ЗДДС, издадено от изпълнителния директор на НАП или от оправомощено от него длъжностно лице (член 193, алинея 2 ЗДДС).

- 41 Имуствената санкция по член 185, алинея 2 ЗДДС се налага в наказателно по естеството си производство, което в случая на главното производство е образувано срещу едноличния търговец със съставения акт за установяване на административно нарушение по член 118, алинея 1 ЗДДС. Наказателното постановление, с което се налага имуществената санкция по член 185, алинея 2 ЗДДС, е акт с наказателен характер. **[ориг. 24]**
- 42 Имуствената санкция по член 185, алинея 2 ЗДДС не се свежда до поправяне на нанесената с нарушението вреда (невнесеният ДДС от неотчетената продажба на 1 кутия цигари на стойност 5,20 лв.), а цели, с оглед тежестта ѝ, да се накаже несъблюдаването на задължението по член 118, алинея 1 ЗДДС.
- 43 Принудителната административна мярка по член 186, алинея 1 ЗДДС се прилага в административно по характер производство според националното право, но има санкционен характер. Мярката не обезпечава друго производство (например за установяване на данъчни задължения), а санкционира неизпълнение на задължението по член 118, алинея 1 ЗДДС. Предвид последиците за стопанската дейност на едноличния търговец (преустановяване на дейността в обекта), мярката по член 186, алинея 1 ЗДДС има не просто превантивен, а възпиращ ефект — да възпре укриването на оборот чрез издаване на документ за продажба по член 118, алинея 1 ЗДДС. Още повече — с оглед действието по преустановяване на дейността от търговеца в обекта, спрямо който е приложена мярката, и при положение че обектът е единствен за осъществяване на дейността на търговеца — принудителната административна мярка по член 186, алинея 1 от ЗДДС може да бъде приравнена на административното наказание „лишаване от право да се упражнява определена професия или дейност“ по член 16 ЗАНН (временна забрана за упражняване на професия или дейност, във връзка с която е извършено нарушението), налагано на физически лица за извършени от тях административни нарушения.
- 44 Санкционният характер на мярката по член 186, алинея 1 ЗДДС се признава от органите по приходите — в мотивите на оспорената [з]аповед [OMISSIS] [от] 21.10.2019 г. [OMISSIS], както и нейният възпиращ ефект („[...] ако не бъде наложена ПАМ [принудителна административна мярка — бел. моя], то съществува възможност от извършване на ново нарушение (индиректно до ново отклонение от данъчно облагане) [...]“ [OMISSIS]).

Върховният административен съд на Република България (наричан по-нататък „ВАС“) също е акцентирал в практиката си върху санкционния характер на мярката по член 186, алинея 1 ЗДДС и дисциплиниращия ѝ ефект (в решение [OMISSIS] от 3.12.2020 г. [OMISSIS] ВАС [OMISSIS] е

посочил: „Санкционният характер на принудителната административна мярка по чл. 186, ал. 1 ЗДДС има за цел да дисциплинира търговците при осъществяване на тяхната стопанска дейност“.).

- 45 Основните цели при прилагане на принудителната административна мярка по член 186, алинея 1 ЗДДС, както и при налагане на имуществената санкция по член 185, алинея 2 ЗДДС, са наказание и възпиране, които са признати за характерни особености на наказателните санкции (решение от 9 октомври 2003 г., *Ezeh and Connors v. the United Kingdom* [GC] — № 39665/98 и 40086/98, ECHR, § 102 и 105).
- 46 Що се отнася до степента на тежест на мярката, тя се определя в зависимост от максималното потенциално наказание, което съответният закон предвижда. Действително наложеното наказание е относимо за определянето, но то не може да намали значението на това, което е заложено първоначално (решение от 9 октомври 2003 г., *Ezeh and Connors v. the United Kingdom* [GC] — № 39665/98 и 40086/98, [ориг. 25] ECHR, § 120). Затова е без значение конкретната по размер имуществена санкция, която ще бъде наложена за конкретното нарушение.

За наказателноправния характер на една имуществена санкция, която се изразява в заплащане на определена парична сума, може да се съди от нейния размер (решение от 11 януари 2007 г., *Mamidakis v. Greece* — № 3533/04, § 20 и 21, ECHR) — в случая на имуществената санкция в главното производство — с максимален размер до 10 000 лева, а при повторност — до 20 000 лева.

- 47 Именно кумулирането на определени като различни по вид от националния закон мерки на държавна принуда в случая на главното производство, които санкционират едно и също от фактическа и правна страна деяние, а не отделни негови аспекти, и които преследват общи, а не допълващи се цели, поражда съмнение за съответствие на националния закон с принципите на правото на Европейския съюз — член 50 от Хартата, с оглед разширителното тълкуване от Съда на понятието „санкция“: „Безспорно принципът *ne bis in idem* се прилага в производствата по налагане на глоби, попадащи в обхвата на конкурентното право, при това **независимо дали естеството на тези глоби е квалифицирано като наказателно, или не**“ (решение на Общия съд от 26 октомври 2017 г., T-704/14, ECLI:EU:T:2017:753, т. 312).
- 48 По-конкретно, дали кумулирането на принудителната административна мярка по член 186, алинея 1 ЗДДС с имуществена санкция по член 185, алинея 2 ЗДДС попада в приложното поле на член 50 от Хартата и съответства ли на изискването за пропорционалност по член 52, параграф 1 от Хартата.

- 49 В практиката си Европейският съд по правата на човека (наричан по-нататък „ЕСПЧ“) тълкува разширително понятието „наказателна процедура“ по смисъла член 4, параграф 1 от Протокол № 7 към Европейската конвенция за защита на правата на човека и основните свободи (наричана по-нататък „ЕКПЧ“), за да се обхванат не само производствата, които могат да приключат с налагането на санкции, които националният законодател определя като спадащи към наказателната сфера, но и тези, които, макар да са квалифицирани като административни, данъчни или дисциплинарни, имат главно наказателноправен характер. Критериите за това тълкуване, установени в решение на ЕСПЧ от 8 юни 1976 г., *Engel and Others v. the Netherlands* - № 5100/71, 5101/71, 5354/72, 5370/72, ECHR, § 82, са възприети и от Съда на Европейския съюз в решение от 5 юни 2012 г. *Bonda* (C-489/10, EU:C:2012:319), т. 37—43.
- 50 В същото време кумулирането на санкции в националното законодателство само по себе си може да не представлява нарушение на член 50 от Хартата — решение от 27 май 2014 г., *Spasic* (C-129/14 PPU, EU: C:2014:586), а кумулирането на производства и санкции, когато има за цел да гарантира събирането на целия дължим ДДС, е обосновано, когато тези производства и санкции са насочени, в преследване на споменатата цел, към постигането на взаимнодопълващи се цели, които евентуално са свързани с различни аспекти на едно и също разглеждано неправомерно деяние — решение от 20 март 2018 г., *Menci* (C-524/15, EU:C:2018:197). **[ориг. 26]**
- 51 По-нататък Съдът на Европейския съюз е пояснил, че кумулирането на санкции „[...] трябва да се извършва по правила, които позволяват да се гарантира, че общата тежест на всички наложени санкции съответства на тежестта на съответното престъпление [...]. Тези правила трябва да предвиждат задължение за компетентните органи да следят, в случай на налагане на второ наказание, за това общата тежест на всички наложени санкции да не надхвърля тежестта на съответното престъпление“ — решение от 20 март 2018 г., *Menci* (C-524/15, EU:C:2018:197), т. 55. Освен това административните или санкционните мерки, предвидени в националното законодателство, не трябва да надхвърлят границите на необходимото за постигането на легитимно преследваните с това законодателство цели — решение от 31 май 2018 г., *Zheng*, C-190/17 (EU:C:2018:357), т. 41 и 42 и цитираната съдебна практика.
- 52 В своята практика ЕСПЧ също отбелязва, че „[...] държавите следва да имат възможност да избират правните способности за справяне с общественоопасни деяния (като неспазване на правилата за движение по пътищата или неплащане/укриване на данъци) чрез различни процедури, оформящи едно цяло, така че да се отговори на различни аспекти на въпросното деяние, при условие, че натрупващите се процедури не представляват прекомерна тежест за съответния индивид“. Според ЕСПЧ паралелните производства не са изключени при налагането на данъчни санкции в административни производства и осъждане и налагане на наказание за данъчни измами в

наказателни производства, но с оглед текста „достатъчно тясна връзка [...] по същество и във времето“, е заключил в някои случаи, че кумулирането им нарушава член 4 от Протокол № 1 към Конвенцията (решение от 20 май 2014 г., *Glantz v. Finland* — № 37394/11, ECHR, § 57, решение от 20 май 2014 г., *Nykänen v. Finland* — № 11828/11, ECHR, § 47, решение от 27 ноември 2014 г., *Lucky Dev v. Sweden* — № 7356/10, ECHR, § 58).

53 В националния закон правомощието за кумулиране на имуществената санкция по член 185, алинея 2 ЗДДС с принудителна административна мярка по член 186, алинея 1 ЗДДС не е ограничено от стойността на нерегистрираната с издаване на фискална касова бележка продажба (5,20 лева в случая на главното производство) и/или от размера на невнесения ДДС. Упражняването на това правомощие от органите по приходите, които са компетентните органи за прилагане и на двете мерки (член 186, алинея 3 и член 193 ЗДДС), е при обвързана компетентност — законът задължава органите по приходите при констатирано нарушение по член 118, алинея 1 ЗДДС да приложат принудителна административна мярка по член 186, алинея 1 ЗДДС, наред и независимо от налагането на имуществена санкция по член 185, алинея 2 ЗДДС.

54 Същевременно законът не е обвързал прилагането на мярката по член 186, алинея 1, точка 1, буква „а“ ЗДДС с приключване на административнонаказателното производство, образувано за нарушението по член 118, алинея 1 ЗДДС.

В този смисъл е изразено становище и в съдебната практика — например в решение [OMISSIS] от 1.12.2020 г. на ВАС [OMISSIS] е посочено: „Производството по налагане на ПАМ и административнонаказателното производство са самостоятелни производства и не е налице преюдициалност на **[ориг. 27]** административнонаказателното производство спрямо това за налагане на принудителна административна мярка“.

55 Процесуалните закони (ЗАНН и АПК), по които се развиват двете независими едно от друго производства — за налагане на имуществена санкция и за прилагане на принудителна административна мярка, не предвиждат възможност за спиране на едното производство до приключване на другото.

В този смисъл в решение [OMISSIS] от 14.12.2020 г. на ВАС [OMISSIS] съдът е посочил: „Основанието за прилагане на ПАМ [принудителна административна мярка — бел. моя] не е обвързано с административнонаказателното производство, като чл. 186, ал. 1 ЗДДС предвижда, че ПАМ [принудителна административна мярка — бел. моя] се налага независимо от предвидените глоби или имуществени санкции. Действително нормата на чл. 187, ал. 4 от ЗДДС обуславя прекратяването на принудителната административна мярка със заплащането на глобата или имуществена санкция, но тази корелация е неотнормирана към преценката за

законосъобразността на оспорената заповед за налагане на ПАМ [принудителна административна мярка — бел. моя]“.

- 56 Не е изключено при това положение заповедта за приложената мярка по член 186, алинея 1 ЗДДС да бъде изпълнена преди приключване на административнонаказателното производство за налагане на имуществена санкция по член 185, алинея 2 ЗДДС — от една страна, поради предвидената законова възможност за допускане на предварително изпълнение на заповедта (независимо от възможността за нейното оспорване пред съд) за прилагане на мярката по член 186, алинея 1 ЗДДС (член 188 ЗДДС — в редакцията му, в сила към настъпването на фактите в главното производство), и от друга страна — поради различната продължителност във времето на двете независими едно от друго производства. Сроктът за приключване на административнонаказателното производство с издаване на наказателно постановление е 6-месечен от съставянето на акта, съгласно член 34, алинея 3 ЗАНН, докато срокът за издаване на заповед по член 186, алинея 3 ЗДДС е общият по АПК — от 14 дни до един месец, съгласно член 57, алинея 1 и 5 АПК.
- 57 По-нататък, различният ред за издаване на актовете за налагане на наказание за нарушение по член 118, алинея 1 ЗДДС (административнонаказателно производство) и за прилагане на принудителна административна мярка по член 186, алинея 1 ЗДДС (административно производство) обуславя различен ред за правна защита срещу тези актове.
- 58 Жалбите срещу издадено наказателно постановление за налагане на имуществена санкция по член 185, алинея 2 ЗДДС и срещу заповед за прилагане на мярка по член 186, алинея 1 ЗДДС са подсъдни на различни съдилища — районен съд (член 63, алинея 1 ЗАНН), съответно — административен съд (член 128, алинея 1 и член 132, алинея 1 АПК).
- 59 В рамките на двете съдебни производства — по обжалване на наказателно постановление и обжалване на заповед за прилагане на принудителна административна мярка — районният съд, съответно административният съд, са овластени с преценка за пропорционалност на санкцията (член 27 ЗАНН)/ **[ориг. 28]** принудителната административна мярка (член 146, точка 5, във връзка с член 6 АПК), но независими една от друга. Въпросът за пропорционалността на наказанието (имуществена санкция) не е въпрос, относим към пропорционалност на принудителната административна мярка и обратно.

Още повече — при преценка на пропорционалността на санкцията по член 185, алинея 2 ЗДДС районният съд е обвързан от минималния предвиден размер, под който не би могъл да я определи в зависимост от конкретните обстоятелства (член 27, алинея 5 ЗАНН).

Преценката за пропорционалност на принудителната административна мярка по член 186, алинея 1 ЗДДС е възможна в рамките на нейната продължителност, доколкото прилагането ѝ е императивно [OMISSIS] — в този смисъл е решение [OMISSIS] от 1.12.2020 г. на ВАС [OMISSIS]: „[...] след като е констатирано нарушение на реда за отчитане на продажбите в търговския обект органът по приходите по чл. 186, ал. 1, т. 3 от ЗДДС действа в условията на обвързана компетентност и няма възможност на преценка дали да наложи предвидената в закона принудителна административна мярка или не“. Също в решение [OMISSIS] от 27.01.2021 г. на ВАС [OMISSIS]: „[...] при установено по съответния ред неспазване на задължението за отчитане на продажбите чрез издаване на ФКБ [OMISSIS] административният орган, при условията на обвързана компетентност, налага на търговеца ПАМ — „запечатване на обект и забрана за достъп до него“. И още — „Органът съобразява продължителността на срока на мярката с оглед на всички факти и обстоятелства в конкретния случай, т.е. при определяне на продължителността на срока органът действа при условията на оперативна самостоятелност, което следва и от използвания в чл. 186, ал. 1 израз „до 30 дни“ (посоченото решение на ВАС).

Същевременно, според становище в практиката на Върховния административен съд, при контрола за пропорционалност на продължителността на принудителната административна мярка по член 186, алинея 1 ЗДДС съдът не би могъл да измени определената от органа по приходите нейна продължителност.

В посочения смисъл в решение [OMISSIS] от 13.06.2019 г. [OMISSIS] ВАС [OMISSIS] е посочил, че „[...] законът не предоставя на съда [OMISSIS] правомощие да се произнесе вместо органа по приходите, като измени административния акт и определи по-кратък срок на наложената принудителна мярка [...]“. Аналогично в решение [OMISSIS] от 8.04.2019 г. на ВАС [OMISSIS] е прието, че първоинстанционният съд неправилно „[...] е преценил възможността си на основание чл. 172, ал. 2 от АПК да измени издадения административен акт по отношение на продължителността на срока и това е така поради следното: при упражняване на правомощията си за неговото определяне, административният орган действа при условията на оперативна самостоятелност“. В същия смисъл в решение [OMISSIS] от 4.12.2019 г. на ВАС [OMISSIS] е посочено: „Противно на изложеното в заключението на прокурора законът не предоставя на съда правомощие да се произнесе вместо органа по приходите, като измени административния акт и определи по-кратък срок на наложената принудителна мярка“. **[ориг. 29]**

- 60 Не е изключено също, доколкото двете съдебни производства (пред административен съд и пред районен съд) протичат паралелно и независимо едно от друго и по различно време, преценката за деянието — основание на двете мерки, да е различна.

В съдебното производство по обжалване на заповедта е възможно административният съд да отхвърли жалба срещу принудителна административна мярка по член 186, алинея 1 ЗДДС, с оглед обвързващата доказателствена сила на протокола по член 50 ДОПК, въз основа на който е издадена заповедта, и на акта за установяване на административно нарушение по член 118, алинея 1 ЗДДС, а в рамките на съдебното производство по обжалване на наказателното постановление районният съд да отмени наложената имуществена санкция по член 185, алинея 2 ЗДДС по преценка, че нарушение по член 118, алинея 1 ЗДДС не е извършено и/или доказано.

Зачитането на действието на решението на районния съд, постановено по подадена жалба срещу наказателно постановление за наложена имуществена санкция по член 185, алинея 2 ЗДДС, е възможно само при положение че производството по неговото обжалване се развие и приключи до приключване на съдебното производство по обжалване на заповед за прилагане на принудителна административна мярка по член 186, алинея 1 ЗДДС — положение, което не е обезпечено от процесуалните закони, по които се развиват двете съдебни производства (например чрез правило за спиране на едното съдебно производство до приключване на другото съдебно производство).

В този смисъл в решение [OMISSIS] от 25.06.2020 г. на ВАС [OMISSIS] е посочено: „Неоснователно е позоваването на ответника на обстоятелството, че за извършеното нарушение не е издадено наказателно постановление. Нормата на чл. 187, ал. 4 ЗДДС предвижда прекратяване на мярката от органа, който я е наложил, при заплащане на наложената за нарушението глоба или имуществена санкция [...]. Следователно издаването на наказателното постановление и изпълнението на наложената административна санкция, не са част от материалноправните предпоставки за прилагане на мярката по чл. 186, ал. 1 ЗДДС. [...] В действителност, когато в производството пред първоинстанционния съд или пред касационната инстанция се представи влязло в сила съдебно решение, с което наказателното постановление за това нарушение е отменено, защото се приема, че такова не е извършено, тогава съдът, разглеждащ жалбата срещу ПАМ [принудителната административна мярка — бел. е моя], съответно касационната инстанция, следва да се съобрази с решението, с което е отменено наказателното постановление. Такава свързаност не е налице, ако не е издадено наказателно постановление, или е отхвърлена жалба срещу него, или когато наказателното постановление е отменено от компетентен съд на процесуално основание, а не по същество“.

- 61 Ето защо възникват и съмнения, дали едновременното налагане на наказание по член 185, алинея 2 ЗДДС и прилагане на принудителна административна мярка по член 186, алинея 1, точка 1, буква „а“ ЗДДС за едно деяние срещу същото лице е в съответствие с принципа за пропорционалност по член 52, параграф 1 от Хартата, доколкото контролът на съдилищата в отделните

производства не обезпечава **[ориг. 30]** изискването за пропорционалност на общата тежест на двете мерки спрямо тежестта на конкретното административно нарушение по член 118, алинея 1 ЗДДС.

- 62 Алтернативно — при положение че приложението на член 50 и член 52 от Хартата не обхващат кумулирането на принудителна административна мярка по член 186, алинея 1 ЗДДС и на имуществена санкция по член 185, алинея 2 ЗДДС за едно деяние срещу същото лице (нарушение по член 118, алинея 1 ЗДДС) — дали прилагането на принудителната административна мярка по член 186, алинея 1 ЗДДС, наред и независимо от налагането на имуществена санкция по член 185, алинея 2 ЗДДС за едно деяние срещу същото лице, е пропорционално от гледна точка на член 49, параграф 3 от Хартата.
- 63 С оглед възприетото от Съда на Европейския съюз широко тълкуване на понятието „престъпление“ по член 49, параграф 3 от Хартата (решение от 5 юни 2012 г., *Bonda*, C-489/10, EU:C:2012:319, т. 37, решение от 26 февруари 2013 г., *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, т. 35, решение от 20 март 2018 г., *Garlsson Real Estate* и др., C-537/16, EU:C:2018:193, т. 28), в случая на главното производство член 49, параграф 3 от Хартата изглежда приложим.
- 64 Изискването за съразмерност на санкциите е разгледано като относимо към административните санкции и в практиката на ЕСПЧ по член 1 от Първи допълнителен протокол към ЕКПЧ (решение от 11 януари 2007 г., *Mamidakis v. Greece* — № 35533/04, ECHR, § 47 и 48, решение от 6 ноември 2008 г., *Ismayilov v. Russia* — № 30352/03, ECHR, § 38, решение от 26 февруари 2009 г., *Grifhorst v. France* — № 28336/02, ECHR, § 94—106).
- 65 Отделно, спорът по главното производство се отнася до приложена принудителна административна мярка по член 186, алинея 1 ЗДДС, санкционираща неизпълнение на задължение по член 118, алинея 1 ЗДДС, който закон прилага правото на Европейския съюз по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата и поражда въпрос по член 47, параграф 1 от Хартата — за ефективността на съдебната защита срещу допуснатото ѝ предварително изпълнение.
- 66 Съгласно практиката на Съда на Европейския съюз „[...] защитата срещу произволна или непропорционална намеса на публичната власт в частната сфера на физически или юридически лица е общ принцип на правото на Съюза“ (решение от 21 септември 1989 г., *Hoechst/Commission*, 46/87 и 227/88, EU:C: 1989:337, т. 19 и решение от 22 октомври 2002 г., *Roquette Frères*, C-94/00, EU:C:2002:603, т. 27).
- 67 В случая на главното производство органът по приходите е допуснал предварително изпълнение на заповедта за прилагане на принудителната административна мярка по член 186, алинея 1 ЗДДС — с включено в

съдържанието ѝ разпореждане по член 60, алинея 1 АПК на основание член 188 ЗДДС.

- 68 Съгласно разпоредбата на член 188 ЗДДС, в редакцията на закона, в сила към датата на настъпване на фактите в главното производство, принудителната административна мярка по член 186, алинея 1 ЗДДС подлежи на предварително изпълнение при условията на Административнопроцесуалния кодекс — с разпореждане на органа по приходи по член 60, алинея 1 АПК за допускане на **[ориг. 31]** предварителното ѝ изпълнение.
- 69 Разпореждането по член 60, алинея 1 АПК е отклонение от правилото за изпълнение на административни актове след влизането им в сила (член 268 АПК), като преодолява забраната за тяхното изпълнение до изтичане на срока за тяхното оспорване (член 90, алинея 1 и член 166, алинея 1 АПК), респективно — при постъпила жалба или протест — до решаване на спора от съответния орган.
- 70 Защитата срещу разпореждането по член 60, алинея 1 АПК за предварително изпълнение на принудителна мярка по член 186, алинея 1 ЗДДС се осъществява само пред съд (административен съд) — чрез отделна жалба срещу разпореждането за допускане на предварително изпълнение, подадена до административния съд по реда на член 60, алинея 5 АПК, а след влизането в сила на разпореждането — с жалбата срещу самата заповед, съединена с искане за спиране на предварителното ѝ изпълнение от административния съд по реда и основанията на член 166, алинеи 2 и 3 АПК. Искането за спиране на изпълнението на заповедта е допустимо при всяко положение на делото, образувано по нейното оспорване.
- 71 В производствата по реда на член 60, алинея 5 АПК и на член 166, алинеи 2 и 3 АПК административният съд не провежда „разследване“ за фактите от хипотезата на член 186, алинея 1, точка 1, буква „а“ ЗДДС, които същевременно са елементи от състава на нарушението по член 118, алинея 1 ЗДДС. Фактите се считат установени със съставения протокол за извършената проверка в обекта от органите по приходи и със съставения акт за установяване на административно нарушение.

Съгласно член 50, алинея 1 ДОПК протоколът, съставен по установения ред и форма от орган по приходите или служител при изпълнение на правомощията му, е доказателство за извършените от и пред него действия и изявления и установените факти и обстоятелства — в този смисъл в решение [OMISSIS] от 27.01.2021 г. на ВАС [OMISSIS]: „[...] с протоколите се установява фактът на извършеното нарушение с неговите особености относно време, място и т.н. [...]“, в решение [OMISSIS] от 21.12.2020 г. на ВАС [OMISSIS]: „[...] съставените протоколи по реда на чл. 50 от ДОПК (Данъчно-осигурителен процесуален кодекс — бел. е моя) имат доказателствена сила за описаните в тях факти“, в решение [OMISSIS] от

9.11.2020 г. на ВАС [OMISSIS]: „[...] нарушение на разпоредбата на чл. 118, ал. 1 във вр. с чл. 3 от Наредбата е установено от органите по приходите при извършена проверка, обстоятелствата от която са отразени в протокол [от] 22.03.2019 г., който по аргумент от чл. 50, ал. 1 ДОПК се ползва с материална доказателствена сила за извършените от органите по приходите действия и за установените факти и обстоятелства“.

Актът за установяване на административно нарушение (в случая на главното производство по член 118, алинея 1 ЗДДС) не подлежи на самостоятелно оспорване — защитата срещу него се осъществява в хода на административнонаказателното производство пред компетентния орган по приходите чрез възражение по време на неговото съставяне, което се отразява в съдържанието му (член 42, точка 8 ЗАНН[OMISSIS] [ориг. 32] [OMISSIS]), или чрез писмено възражение след съставянето му до административнонаказващия орган (член 44, алинея 1 ЗАНН, в редакцията му, в сила към датата на настъпване на фактите в главното производство).

В съдебната практика по оспорване на заповед за прилагане на мярка по член 186, алинея 1 ЗДДС актът за установяване на административно нарушение по член 118, алинея 1 ЗДДС е оценен като „официален удостоверителен документ с материална доказателствена сила“ за фактите на нарушението, като размества доказателствената тежест — решение [OMISSIS] от 2.05.2019 г. на ВАС [OMISSIS], определение [OMISSIS] от 26.07.2018 г. на ВАС [OMISSIS]: „Акт за установяване на административно нарушение [...] е официален удостоверителен документ, чиято доказателствена сила не е оборена [...]“, и цитираното в него решение [OMISSIS] от 13.01.2014 г. на ВАС [OMISSIS]: „Като официален свидетелстващ документ, актът за установяване на административно нарушение се ползва с материална доказателствена сила и именно поради това, и в съответствие с чл. 179, ал. 1 ГПК във вр. с чл. 144 АПК, размества тежестта на доказване — до доказване на противното се приема, че фактите, предмет на удостоверителното изявление, са се случили така, както е посочено в него“.

- 72 Същевременно, във връзка с обхвата на съдебната защита срещу предварително изпълнение на мярката по член 186, алинея 1 ЗДДС, разпоредбата на член 188 ЗДДС създава условия за нееднозначно тълкуване в практиката.

В едни от случаите съдебната практика разглежда разпоредбата на член 188 ЗДДС като презумпция за защитен „важен държавен интерес“, в други приема, че препращането към условията по член 60, алинея 1 АПК изключва презумпцията за защитен „важен държавен интерес“. Така в едни от случаите съдебната защита срещу разпореждане за допускане на предварително изпълнение обхваща преценка за наличието или липсата на условията за допускане на предварително изпълнение по член 60, алинея 1 АПК, [OMISSIS], а в други от случаите изхожда от презюмиран „важен

държавен интерес“, на който следва да бъде противопоставен и доказан съпоставим частен интерес.

Например в определение [OMISSIS] от 23.04.2019 г. на ВАС [OMISSIS]: „Настоящият съдебен състав намира, че законосъобразно е допуснато предварителното изпълнение в защита на държавен интерес, а именно в интерес на фиска, свързан със заплащането на данъци върху действително реализираните приходи от продажби, което обяснява наличието на изрична разпоредба в ЗДДС (чл. 188), предвиждаща, че ПАМ [принудителна административна мярка — бел. е моя] по чл. 186, ал. 1 подлежи на предварително изпълнение, въпреки уточнението „при условията на АПК“. Това е така, защото и при липсата на такава норма като чл. 188, административният орган може да допусне предварително изпълнение на административния акт с оглед на някоя/някои от предпоставките по чл. 60, ал. 1 АПК. Изброените в чл. 186, ал. 1 ЗДДС нарушения, са свързани с неспазване на нормативно регламентирания ред за регистриране и отчитане на продажбите в търговските обекти. Безспорно стриктното изпълнение на задълженията за **[ориг. 33]** регистриране и отчитане на продажбите от търговците е важно с оглед гарантиране на постъпленията в бюджета, свързани с данъците върху действително реализираните приходи от продажбите и получените доходи от търговска дейност. Това е видно и от текста на чл. 186, ал. 1 ЗДДС, според който при констатиране на нарушението административният орган налага ПАМ и действа при условията на обвързана компетентност. Законът, предвидил предварително изпълнение, цели да защити съответни важни държавни или обществени интереси или да предотврати други последици в смисъла на обхвата и приложното поле на изброените в общата норма на чл. 60 от АПК [OMISSIS], т. е. в случаите на допуснато предварително изпълнение по силата на закона, преценката за необходимостта му е направена от законодателя. Вярно е обаче, че текстът на чл. 188 ЗДДС не е прецизен и създава предпоставки за противоречивото му тълкуване, което следва да бъде преодоляно *de lege ferenda*.“

Обратното в определение [OMISSIS] от 3.10.2019 г. на ВАС [OMISSIS]: „В случая ЗДДС препраща към АПК и предпоставките по чл. 60, ал. 1 АПК, като особено важният държавен интерес и настъпването на значителна или трудно поправима вреда следва да се мотивират от органа за всеки конкретен случай и негова е доказателствената тежест да установи тези факти, на които се позовава. Действително, интересът на държавния бюджет от спазване изискванията за издаване на ФБ [фискална бележка — бел. е моя], което всъщност дава възможност за правилното определяне на оборотите на данъчно задължените лица, респективно правилното определяне на реализираните от задълженото лице приходи и на размера на публичните му задължения, може да се квалифицират като особено важни държавни или обществени интереси по смисъла на чл. 60, ал. 1 АПК, но това очевидно не е дало основание на законодателя да допусне по силата, на закона предварително изпълнение на тази категория актове [...]

предварителното изпълнение в случая не произтича по силата на закона, а е следствие на волеизявление на административния орган, т. е. законът не презюмира наличието на предпоставките на чл. 60, ал. 1 АПК, само защото е извършено административно нарушение.“

Императивността на разпоредбата на член 188 ЗДДС обаче не оставя съмнение, че във всички случаи на наложена мярка по член 186, алинея 1 ЗДДС (без оглед от стойността на нерегистрираната продажба на стоки или услуги) следва да бъде издадено разпореждане за предварително изпълнение, поради което изглежда презюмира публичния интерес. Презюмираният от закона публичен интерес стеснява съдебната защита срещу разпореждането на органа по приходи до преценка за доказан съпоставим насрещен частен интерес, чието засягане от предварителното изпълнение би съставлявало трудно поправима или непоправима вреда за адресата.

- 73 В производството по реда на чл. 166, алинеи 2 и 3 АПК — за защита срещу предварително изпълнение на мярка по член 186, алинея 1, точка 1, буква „а“ ЗДДС след влизане в сила на разпореждането по член 60, алинея 1 АПК — съдебната защита е сведена до преценка за „значителни или трудно поправими вреди“ от предварителното изпълнение за адресата. След влизане в сила на разпореждането по член 60, алинея 1 АПК „важният държавен интерес“, с чиято защита е мотивирано предварителното изпълнение, е необорима презумпция. Искането за спиране на предварителното изпълнение от съда в този случай може да бъде **[ориг. 34]** основано само на съпоставими „значителни или трудно поправими вреди“ за търговеца от предварителното изпълнение на мярката по член 186, алинея 1, точка 1, буква „а“ ЗДДС.
- 74 Не е изключено при това положение правните последици на заповед за прилагане на принудителна административна мярка по член 186, алинея 1, точка 1, буква „а“ ЗДДС, за която е допуснато предварително изпълнение, да бъдат осъществени, а впоследствие заповедта да бъде отменена от съда като незаконосъобразна.
- 75 Ето защо не е очевидно дали, в светлината на член 47, параграф 1 от Хартата, уредената в националния закон съдебна защита срещу допуснато предварително изпълнение на заповед за прилагане на принудителна административна мярка по член 186, алинея 1, точка 1, буква „а“ ЗДДС е ефективно правно средство за защита.
- 76 По изложените мотиви и на основание член 267 от Договора за функционирането на Европейския съюз, съдът

О П Р Е Д Е Л И:

[OMISSIS]

ОТПРАВЯ ПРЕЮДИЦИАЛНО ЗАПИТВАНЕ ДО СЪДА НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ по следните въпроси:

1. Следва ли 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 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?

1.1. При утвърдителен отговор, следва ли член 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност и член 52, параграф 1 от Хартата на основните права на Европейския съюз 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 [ориг. 35] 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 Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност и член 49, параграф 3 от Хартата на основните права на Европейския съюз да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба като тази на член 186, алинея 1 от ЗДДС [Закон за данък върху добавената стойност], 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 ЗДДС, прилагане на принудителна административна мярка „запечатване на обект“ за срок до 30 дни?

3. Следва ли член 47, параграф 1 от Хартата на основните права на Европейския съюз да се тълкува в смисъл, че допуска мерки, въведени от националния законодател, за да гарантират интереса по член 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, 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.

СПИРА производството [OMISSIS] до произнасяне на Съда на Европейския съюз [OMISSIS]

[OMISSIS] [подпис]