

Byla C-97/21**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2021 m. vasario 16 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Administrativen sad Blagoevgrad (Blagojevgrado administracinis teismas, Bulgarija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2021 m. vasario 12 d.

Pareiškėjas:

MV – 98

Atsakovas:

Nachalnik na otdel „Operativni deynosti“ – grad Sofia v glavna direktzia „Fiskalen kontrol“ pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (Generalinės direkcijos „Fiskalinė kontrolė“ prie Nacionalinės pajamų agentūros centrinės administracijos Sofijos miesto skyriaus „Operatyvinė veikla“ viršininkas)

Pagrindinės bylos dalykas

Skundas dėl mokesčių institucijų pagal *Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) paskirtų administracinės prievartos priemonių, konkrečiai prekybininko administruojamų „komercinių patalpų užplombavimo“ 14 dienų ir „draudimo į jas patekti“.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Pagal SESV 267 straipsnį pateiktas prašymas išaiškinti Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 straipsnio pirmą pastraipą, 49 straipsnio 3 dalį, 50 straipsnį ir 52 straipsnio 1 dalį bei 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos

direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 273 straipsnį.

Prejudiciniai klausimai

1. Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 273 straipsnį ir Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 50 straipsnį reikia aiškinti taip, kad šiomis teisės normomis nedraudžiama tokia kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią tam pačiam asmeniui už tam tikrą veiką, konkrečiai už prekių pardavimo sandorio neužregistravimą ir neįtraukimą į apskaitą neišduodant pardavimo kvito, gali būti kumuliatyviai taikoma administracinė procedūra, per kurią paskiriama administracinės prievartos priemonė, ir administracinė baudžiamoji procedūra, per kurią paskiriama turtinė sankcija?

1.1. Jei į šį klausimą būtų atsakyta teigiamai: ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 273 straipsnį ir Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 52 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad šiomis teisės normomis draudžiama tokia kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią tam pačiam asmeniui už tam tikrą veiką, konkrečiai už prekių pardavimo sandorio neužregistravimą ir neįtraukimą į apskaitą neišduodant pardavimo kvito, gali būti kumuliatyviai taikoma administracinė procedūra, per kurią paskiriama administracinės prievartos priemonė, ir administracinė baudžiamoji procedūra, per kurią paskiriama turtinė sankcija, turint omenyje tai, kad kartu šia teisės nuostata nenustatoma pareigos institucijoms, atsakingoms už abiejų procedūrų vykdymą, ir teismams užtikrinti veiksmingą proporcingumo principo taikymą atsižvelgiant į tai, kiek bendras visų kumuliatyviai taikomų priemonių griežtumas yra proporcingas konkrečiam pažeidimo sunkumui?

2. Jei Chartijos 50 straipsnis ir 52 straipsnio 1 dalis šiuo atveju būtų netaikytini: ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 273 straipsnį ir Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 49 straipsnio 3 dalį reikia aiškinti taip, kad šiomis teisės normomis draudžiama tokia nacionalinės teisės nuostata, kaip ZDDS (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) 186 straipsnio 1 dalis, kurioje numatyta tam pačiam asmeniui už tam tikrą veiką, konkrečiai už prekių pardavimo sandorio neužregistravimą ir neįtraukimą į apskaitą neišduodant pardavimo kvito, greta turtinės sankcijos, nustatomos pagal ZDDS 185 straipsnio 2 dalį, skirti administracinės prievartos priemonę „komercinių patalpų užplombavimas“ ne ilgiau kaip 30 dienų?

3. Ar Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 straipsnio pirmą pastraipą reikia aiškinti taip, kad pagal ją nedraudžiamos priemonės, kurias nacionalinis teisės aktų leidėjas numato siekdamas užtikrinti interesą pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės

mokesčio bendros sistemos 273 straipsnį, kaip antai laikinas administracinės prievartos priemonės „komercinių patalpų užplombavimas“ ne ilgiau kaip 30 dienų vykdymas siekiant apsaugoti tariamą visuomenės interesą, kai teisminė apsauga nuo tokios priemonės paskyrimo apribojama priešpriešinio panašaus privataus intereso vertinimu?

Sąjungos teisės nuostatos ir jurisprudencija

Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 straipsnio pirma pastraipa, 49 straipsnio 3 dalis, 50 straipsnis, 51 straipsnio 1 ir 2 dalys ir 52 straipsnio 1 dalis

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalis ir 273 straipsnis

1989 m. rugsėjo 21 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Hoechst / Komisija*, 46/87 ir 227/88, EU:C:1989:337

2002 m. spalio 22 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Roquette Frères*, C-94/00, EU:C:2002:603

2012 m. birželio 5 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Bonda*, C-489/10, EU:C:2012:319

2013 m. vasario 26 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105

2014 m. gegužės 27 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Spasic*, C-129/14, EU:C:2014:586

2017 m. balandžio 5 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Orsi ir Baldetti*, C-217/15 ir C-350/15, EU:C:2017:264

2018 m. kovo 20 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Garlsson Real Estate ir kt.*, C-537/16, EU:C:2018:193

2018 m. kovo 20 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197

2018 m. gegužės 31 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Zheng*, C-190/17, EU:C:2018:357

2017 m. spalio 26 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Marine Harvest / Komisija*, T-704/14, EU:T:2017:753

Nacionalinės teisės nuostatos

Administrativnoprotsesualen kodeks (Administracinio proceso kodeksas) 6 straipsnis, 57 straipsnio 1, 4 ir 5 dalys, 60 straipsnis, 90 straipsnio 1 dalis, 128 straipsnio 1 dalies 1 punktas, 132 straipsnio 1 dalis, 145 straipsnio 1 dalis, 146 straipsnis, 166 straipsnio 1, 2 ir 3 dalys, 172 straipsnio 2 dalis, 268 straipsnio 1 ir 2 punktai

Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (Mokesčių ir socialinio draudimo proceso kodeksas) 50 straipsnio 1 dalis

Targovski zakon (Prekybos įstatymas) 1 straipsnio 1 dalies 1 punktas, 56 straipsnis

Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (Administracinių pažeidimų ir bausmių įstatymas) 16, 22 ir 27 straipsniai, 34 straipsnio 3 dalis, 36 straipsnio 1 dalis, 42 straipsnis, 44 straipsnio 1 dalis, 53 straipsnio 1 dalis, 59 straipsnio 1 ir 2 dalys, 63 straipsnio 1 dalis

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) 1 straipsnis, 2 straipsnio 1 punktas, 3 straipsnio 1 ir 2 dalys, 118 straipsnio 1 dalis, 185 straipsnio 1, 2, 4 ir 5 dalys, 186 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunktis, 3 ir 4 dalys, 187 straipsnio 1 dalis, 188 straipsnis, 193 straipsnio 1 ir 2 dalys bei *Dopapnitelni razporedbi* (Papildomos nuostatos) 1 straipsnio 40 punktas ir 1a straipsnis:

– Pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikomos redakcijos 118 straipsnio 1 dalis:

„1. Kiekvienas pagal šį įstatymą registruotas arba neregistruotas asmuo privalo savo komercinėse patalpose įvykdytus tiekimo ar pardavimo sandorius užregistruoti ir įtraukti į apskaitą išduodamas fiskalinį kasos kvitą, atspausdintą fiskaliniu apskaitos prietaisu (fiskalinis kvitas) <...>.“

– Pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikomos redakcijos 185 straipsnio 1 ir 2 dalys:

„1. Asmeniui, kuris neišdavė kvito pagal 118 straipsnio 1 dalį, skiriama 100–500 levų (BGN) bauda, kai jis yra fizinis asmuo ir ne verslininkas, arba 500–2 000 levų (BGN) dydžio turtinė sankcija, kai jis yra juridinis asmuo arba individualus prekybininkas.

2. Išskyrus 1 dalyje numatytus atvejus, asmeniui, kuris pažeidė arba leido pažeisti 118 straipsnį arba jo įgyvendinimo nuostatą, skiriama 300–1 000 levų (BGN) bauda, kai jis yra fizinis asmuo ir ne verslininkas, arba 3 000–10 000 [10 000] levų (BGN) dydžio turtinė sankcija, kai jis yra juridinis asmuo arba individualus prekybininkas. Kai pažeidimas nelemia pajamų nenurodymo, skiriamos sankcijos pagal 1 dalį.“

- Pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikomos redakcijos 186 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunktis:

„1. Administracinės prievartos priemonė – komercinių patalpų užplombavimas ne ilgiau kaip 30 dienų, – neatsižvelgiant į numatytas baudas ir turtines sankcijas, skiriama asmeniui, kuris:

1) nesilaiko procedūros arba tvarkos, susijusios su:

a) atitinkamo pardavimo kvito išdavimu pagal nustatytus tiekimo ar pardavimo formalumus;

<...>“

- Pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikomos redakcijos 187 straipsnio 1 dalis:

„1. Jei paskiriama administracinės prievartos priemonė pagal 186 straipsnio 1 dalį, taip pat nustatomas draudimas patekti į to asmens komercinę patalpą ar komercines patalpas <...>.“

- Pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikomos redakcijos 188 straipsnis:

„Pagal 186 straipsnio 1 dalį paskirta administracinės prievartos priemonė *Administrativnoprotsesualen kodeks* (Administracinio proceso kodeksas) nustatytais sąlygomis yra laikinai vykdytina.“

Naredba N° N-18 ot 13.12.2006 za registrirane i otchitane chrez fiskalni ustroystva na prodazhbite v targovskite obekti, iziskvaniata kam softuerite za upravlenieto im i iziskvania kam litsata, koito izvarshvat prodazhbi chrez elektronen magazin (2006 m. gruodžio 13 d. Nutarimas Nr. N-18 dėl pardavimo sandorių registravimo ir įtraukimo į apskaitą fiskaliniais apskaitos prietaisais komercinėse patalpose, dėl reikalavimų sisteminei programinei įrangai ir dėl reikalavimų internetinę prekybą vykdančioms asmenims) 3 straipsnio 1 dalis bei *Dopalnitelni razporedbi* (Papildomos nuostatos) 1 straipsnio 6 punktas

Faktinių aplinkybių ir proceso santrauka

- 1 Pareiškėjas yra individualus prekybininkas, registruotas pagal *Targovski zakon* (Prekybos įstatymas) ir įregistruotas ūkio subjektų registre, jo buveinė yra Goce Delčevo mieste, Bulgarijoje. Pagrindinė pareiškėjo veikla – prekių pirkimas ir pardavimas.
- 2 2019 m. spalio 9 d. *Natsionalna agentsia po prihodite* (Nacionalinė pajamų agentūra) inspektoriai atliko patikrinimą pareiškėjo administruojamoje komercinėje patalpoje.

- 3 Per patikrinimą buvo atliktas „kontrolinis prekių pirkimas“, t. y. prieš atskleisdami savo tapatybę inspektoriai nusipirko pakelį cigarečių už 5,20 levų (BGN) (apie 2,66 EUR) grynaisiais. Pareiškėjas pinigus paėmė, tačiau fiskalinio kasos kvito, atspausdinamo fiskaliniu apskaitos prietaisu, neišdavė.
- 4 Inspektoriai konstatavo, kad tą dieną fiskaliniu apskaitos prietaisu buvo užfiksuoti iš viso 141,20 levų (BGN) (apie 72,20 EUR) vertės pardavimo sandoriai, o kasoje faktiškai buvo 166,40 levų (BGN) (apie 85,08 EUR). Inspektorių manymu, šių sumų skirtumas taip pat patvirtina, kad pakelio cigarečių, kurį jie įsigijo, pardavimo sandoris nebuvo užregistruotas ir įtrauktas į apskaitą, išduodant fiskalinį kasos kvitą, atspausdinamą fiskaliniu apskaitos prietaisu komercinėje patalpoje.
- 5 Tą pačią dieną buvo priimtas sprendimas dėl administracinio pažeidimo konstatavimo ir šiuo sprendimu pagal *Zakon za administrativnite narushenia i nakazania* (Administracinių pažeidimų ir bausmių įstatymas, toliau taip pat – ZANN) nuostatas prieš pareiškėją pradėta administracinė baudžiamoji procedūra dėl *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Pridėtinės vertės mokestis, toliau – ZDDS) 118 straipsnio 1 dalies administracinio pažeidimo. Pagal ZDDS 185 straipsnio 2 dalį už minėtos nuostatos nesilaikymą taikoma turtinė sankcija, o šio įstatymo 186 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunktyje numatyta skirti dar ir administracinės prievartos priemonę.
- 6 2019 m. spalio 21 d. atsakovas pagal ZDDS 186 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunktį ir 187 straipsnio 1 dalį paskyrė administracinės prievartos priemonę – „komercinių patalpų užplombavimą“ 14 dienų ir „draudimą į jas patekti“.
- 7 Paskiriant priemonę kartu buvo paskirtas jos laikinas vykdymas, nes atsakovas nusprendė, jog tai „yra reikalinga, siekiant apsaugoti ypač svarbius valstybės interesus, konkrečiai su valstybės biudžetu susijusį interesą, kad apmokestinamasis asmuo nustatyta tvarka užregistruotų ir fiskaliniu apskaitos prietaisu įtrauktų į apskaitą pardavimo sandorius tikrintoje komercinėje patalpoje ir kad būtų teisingai apskaičiuotos šio apmokestinamojo asmens pajamos ir skolos valstybei dydis“.
- 8 Minėtos priemonės paskyrimas buvo apskūstas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 9 Pareiškėjas laikosi nuomonės, jog paskirta administracinės prievartos priemonė prieštarauja ZANN 22 straipsnyje nustatytiems tokios priemonės taikymo tikslams – administracinių pažeidimų prevencijai ir nutraukimui bei jų neigiamų pasekmių prevencijai ir pašalinimui. Pareiškėjas remiasi aplinkybe, kad nagrinėjamo pardavimo sandorio vertė buvo nedidelė ir kad jis ZDDS 118 straipsnio 1 dalį pažeidė pirmą kartą.

- 10 Atsakovas nurodo, kad ZDDS 186 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunktyje numatyta už konstatuotą pažeidimą kumuliatyviai taikyti skundžiamame sprendime nustatyto pobūdžio administracinės prievartos priemonės.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų santrauka

- 11 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių, ar kumuliatyvus administracinės prievartos priemonės ir turtinės sankcijos taikymas tam pačiam asmeniui už tą pačią veiką yra suderinamas su Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos (toliau – Chartija) 50 straipsniu ir 52 straipsnio 1 dalimi bei su proporcingumo principu pagal Chartijos 49 straipsnio 3 dalį.
- 12 ZDDS aiškiai nurodyta, kad šiuo įstatymu į nacionalinę teisę perkeliama Direktyvos 2006/112 nuostatos. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas laikosi nuomonės, jog ZDDS, įskaitant ZDDS numatytas sankcijas, taikymas yra Sąjungos teisės įgyvendinimas, kaip tai suprantama pagal Chartijos 51 straipsnio 1 dalį, nes Teisingumo Teismo jurisprudencijoje pripažinta, kad, kai nacionalinės mokesčių institucijos nustato administracines sankcijas pridėtinės vertės mokesčio srityje, tai reiškia, kad taikomi Direktyvos 2006/112 2 ir 273 straipsniai, taigi – Sąjungos teisė, todėl turi būti užtikrinama Chartijos 50 straipsnyje garantuojama pagrindinė teisė.
- 13 Tai, kad juridiniai asmenys ir individualūs prekybininkai, kurie yra apmokestinamieji asmenys, neįvykdo pareigos pagal ZDDS 118 straipsnio 1 dalį, ZDDS 185 straipsnio 2 dalyje kvalifikuojama kaip administracinis pažeidimas ir pagal šią nuostatą už tai skiriama turtinė sankcija.
- 14 Kartu šiame įstatyme numatyta už pareigos pagal ZDDS 118 straipsnio 1 dalį neįvykdymą skirti ir administracinės prievartos priemonę pagal ZDDS 186 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunktį – „komercinių patalpų užplombavimą“ ne ilgiau kaip 30 dienų. Ši priemonė taikoma neatsižvelgiant į numatytą turtinę sankciją ir, kai ji paskiriama, tam asmeniui taip pat draudžiama patekti į komercinę patalpą.
- 15 Abi priemonės – turtinė sankcija pagal ZDDS 185 straipsnio 2 dalį ir administracinės prievartos priemonė pagal ZDDS 186 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunktį – skiriamos už tą patį faktinį veiksmą, konkrečiai už reikalavimo išduoti atitinkamą pardavimo sandorį patvirtinantį dokumentą, t. y. fiskaliniu apskaitos prietaisu išduodamą fiskalinį kasos kvitą, nesilaikymą.
- 16 Pagal ZDDS 185 straipsnio 2 dalį sankcija už pareigos išduoti prekių pardavimo kvitą neįvykdymą nustatoma kaip už administracinį pažeidimą ir taikoma visais atvejais, neatsižvelgiant į pardavimo sandorio vertę. Priemonė pagal ZDDS 186 straipsnio 1 dalį taip pat taikoma visais ZDDS 118 straipsnio 1 dalies pažeidimo atvejais, neatsižvelgiant į pardavimo sandorio vertę. Įstatyme numatyta jas taikyti kartu visais iš ZDDS 118 straipsnio 1 dalies kylančios pareigos neįvykdymo atvejais.

- 17 Abi procedūras, t. y. turtinės sankcijos ir administracinės prievartos priemonės „komercinių patalpų užplombavimas“ paskyrimo procedūras, vykdo *Natsionalna agentsia po prihodite* (Nacionalinė pajamų agentūra) struktūrai priklausančios tarnybos, tačiau pagal skirtingas procedūrinės taisykles.
- 18 Procedūra, pagal kurią konstatuojamas ZDDS 118 straipsnio 1 dalies pažeidimas ir už tai nustatoma sankcija, vykdoma pagal *Zakon za administrativnite narushenia i nakazania* (Administracinių pažeidimų ir bausmių įstatymas). Ji pradama priimant sprendimą dėl administracinio pažeidimo konstatavimo, baigiama – priimant sprendimą dėl turtinės sankcijos pagal ZDDS 185 straipsnio 2 dalį skyrimo.
- 19 Turtinė sankcija pagal ZDDS 185 straipsnio 2 dalį nustatoma taikant baudžiamojo pobūdžio procedūrą. Pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju ši procedūra prieš individualų prekybininką buvo pradėta priėmus sprendimą dėl administracinio pažeidimo konstatavimo. Sprendimas dėl turtinės sankcijos pagal ZDDS 185 straipsnio 2 dalį skyrimo, yra baudžiamojo pobūdžio.
- 20 Turtinė sankcija pagal ZDDS 185 straipsnio 2 dalį neapsiribojama dėl pažeidimo atsiradusios žalos (pasireiškiančios kaip nesumokėtas pridėtinės vertės mokestis už 5,20 levų (BGN) vertės pakelio cigarečių pardavimo sandorį, kuris nebuvo įtrauktas į apskaitą) atitaisymu, ja siekiama skirti sankciją už pareigos pagal ZDDS 118 straipsnio 1 dalį neįvykdymą atsižvelgiant į pažeidimo sunkumą.
- 21 Administracinės prievartos priemonė pagal ZDDS 186 straipsnio 1 dalį taikoma vykdant administracinę procedūrą, tačiau yra baudžiamojo pobūdžio. Priemone ne siekiama užtikrinti kitos procedūros vykdymą (pvz., nustatyti mokėtinus mokesčius), o skirti sankciją už pareigos pagal ZDDS 118 straipsnio 1 dalį neįvykdymą. Atsižvelgiant į priemonės pagal ZDDS 186 straipsnio 1 dalį pasekmes ekonominei individualaus prekybininko veiklai (sustabdoma veikla komercinėje patalpoje), jos poveikis yra ne tik prevencinis, bet ir atgrasomasis – sulaikyti asmenį nuo apyvartos mažinimo neišduodant pardavimo kvitų.
- 22 Būtent dėl to, kad šiuo atveju kumuliatyviai taikomos skirtingų formų valstybės prievartos priemonės, kurios yra pagrindinės bylos dalykas ir kuriomis baudžiama už faktiniu ir teisiniu požiūriu tą pačią veiką, o ne už atskirus jos aspektus ir siekiama bendrų, o ne vienas kitą papildančių tikslų, kyla abejonių dėl nacionalinės teisės nuostatų suderinamumo su Sąjungos teisės principais ir visų pirma Chartijos 50 straipsniu.
- 23 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas visų pirma abejoja, ar Chartijos 50 straipsnio taikymo sritis apima kumuliatyvų administracinės prievartos priemonės pagal ZDDS 186 straipsnio 1 dalį ir turtinės sankcijos pagal ZDDS 185 straipsnio 2 dalį taikymą ir ar jis atitinka proporcingumo principą pagal Chartijos 52 straipsnio 1 dalį.
- 24 Teisingumo Teismas paaiškino, kad kumuliatyviu sankcijų taikymui „turi būti taikomos taisyklės, leidžiančios užtikrinti, kad visų skirtų sankcijų griežtumas

atitiktų nagrinėjamo pažeidimo sunkumą <...>. Šiose taisyklėse kompetentingoms valdžios institucijoms turi būti nustatyta pareiga stebėti, kad tuo atveju, kai skiriama antra sankcija, visų skirtų sankcijų griežtumas neviršytų konstatuoto nusikaltimo sunkumo“ (2018 m. kovo 20 d. Sprendimo *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, 55 punktas). Be to, administracinės arba represinės priemonės, kurios yra leidžiamos pagal nacionalinės teisės nuostatas, negali viršyti to, kas yra būtina šiomis teisės nuostatomis teisėtai siekiamiems tikslams įgyvendinti (2018 m. gegužės 31 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Zheng*, C-190/17, EU:C:2018:357, 41 ir 42 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

- 25 Nacionalinės teisės aktuose nenumatyta kumuliatyvaus turtinės sankcijos pagal ZDDS 185 straipsnio 2 dalį ir administracinės prievartos priemonės pagal ZDDS 186 straipsnio 1 dalį taikymo apriboti pagal pardavimo sandorio, kuris nebuvo užregistruotas išduodant fiskalinį kasos kvitą, vertę (pagrindinėje byloje – 5,20 levų (BGN)) ir (arba) pagal nesumokėto pridėtinės vertės mokesčio dydį. Mokesčių institucijos, kurios yra atsakingos už abiejų priemonių taikymą, naudodamosi šia teise neturi diskrecijos. Jos pagal teisės aktus privalo, konstatavus ZDDS 118 straipsnio 1 dalies pažeidimą, greta turtinės sankcijos pagal ZDDS 185 straipsnio 2 dalį ir neatsižvelgdamos į ją paskirti administracinės prievartos priemonę pagal ZDDS 186 straipsnio 1 dalį.
- 26 Proceso įstatymuose (ZANN ir *Administrativnoprotsesualen kodeks* (Administracinio proceso kodeksas)), pagal kuriuos vykdomos šios dvi viena nuo kitos nepriklausomos – turtinės sankcijos nustatymo ir administracinės prievartos priemonės paskyrimo – procedūros, nenumatyta galimybės sustabdyti vienos iš jų vykdymą, kol bus baigta kita.
- 27 Tokiomis aplinkybėmis neatmestina, kad pagal ZDDS 186 straipsnio 1 dalį paskirta priemonė bus vykdoma dar nepasibaigus administracinei baudžiamajai procedūrai, pagal kurią nustatoma ZDDS 185 straipsnio 2 dalyje numatyta turtinė sankcija. Taip yra, viena vertus, dėl teisės aktuose numatytos galimybės leisti laikinai vykdyti paskirtą priemonę, kita vertus, dėl skirtingos abiejų viena nuo kitos nepriklausomų procedūrų trukmės. Pagal nacionalinės teisės aktus administracinės baudžiamosios procedūros užbaigimo priimant sprendimą dėl sankcijos skyrimo terminas yra 6 mėnesiai nuo administracinio sprendimo priėmimo, o administracinės prievartos priemonės paskyrimo terminas yra nuo 14 dienų iki vieno mėnesio.
- 28 Be to, skirtingoms procedūroms dėl sprendimo, kuriuo nustatoma sankcija pagal ZDDS 185 straipsnio 2 dalį, priėmimo (administracinė baudžiamoji procedūra) ir dėl sprendimo, kuriuo paskiriama administracinės prievartos priemonė pagal ZDDS 186 straipsnio 1 dalį, priėmimo (administracinė procedūra) taikomos ir skirtingos teisinės apsaugos nuo šių sprendimų procedūros.
- 29 Nagrinėti skundus dėl sprendimų dėl turtinės sankcijos pagal ZDDS 185 straipsnio 2 dalį skyrimo, yra kompetentingas *Rayonen sad* (apylinkės teismas), o skundus

dėl administracinės prievartos priemonių pagal ZDDS 186 straipsnio 1 dalį paskyrimo – *Administrativen sad* (administracinis teismas).

- 30 Per tokius atskirus teismo procesus *Rayonen sad* (apylinkės teismas) ir *Administrativen sad* (administracinis teismas), nepriklausomai vienas nuo kito, gali įvertinti turtinės sankcijos ar administracinės prievartos priemonės proporcingumą. Vertindamas turtinės sankcijos pagal ZDDS 185 straipsnio 2 dalį proporcingumą *Rayonen sad* yra saistomas numatyto minimalaus dydžio ir negali jo sumažinti atsižvelgdamas į konkrečias aplinkybes. Administracinės prievartos priemonės pagal ZDDS 186 straipsnio 1 dalį proporcingumo vertinimas galimas tik trukmės aspektu, nes apskritai ją taikyti privaloma.
- 31 Abu teismo procesai vyksta lygiagrečiai, nepriklausomai vienas nuo kito ir skirtingu metu, todėl neatmestina, kad veika bus vertinama skirtingai. Įmanoma, kad *Administrativen sad* skundo dėl administracinės prievartos priemonės pagal ZDDS 186 straipsnio 1 dalį netenkins, o *Rayonen sad* teismo procese, kuriame bus nagrinėjamas skundas dėl sprendimo dėl sankcijos skyrimo, pagal ZDDS 185 straipsnio 2 dalį paskirtą turtinę sankciją panaikins, nes preziumuos, jog ZDDS 118 straipsnio 1 dalis nebuvo pažeista arba tai neįrodyta.
- 32 Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonų, ar tai, kad tam pačiam asmeniui už tą pačią veiką kartu paskiriama turtinė sankcija pagal ZDDS 185 straipsnio 2 dalį ir administracinės prievartos priemonė pagal ZDDS 186 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunktį, atitinka proporcingumo principą pagal Chartijos 52 straipsnio 1 dalį, nes peržiūra, kurią atlieka teismai atskiruose procesuose, neužtikrinama, kad bendras abiejų priemonių griežtumas būtų proporcingas atitinkamo pažeidimo sunkumui.
- 33 Jei Chartijos 50 ir 52 straipsnių taikymo sritis neapima kumuliatyvaus administracinės prievartos priemonės pagal ZDDS 186 straipsnio 1 dalį ir turtinės sankcijos pagal ZDDS 185 straipsnio 2 dalį taikymo tam pačiam asmeniui už tą pačią veiką (šiuo atveju už ZDDS 118 straipsnio 1 dalies pažeidimą), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla alternatyvus klausimas – ar tai, kad greta turtinės sankcijos pagal ZDDS 185 straipsnio 2 dalį ir neatsižvelgiant į ją tam pačiam asmeniui už tą pačią veiką paskiriama administracinės prievartos priemonė pagal ZDDS 186 straipsnio 1 dalį, yra proporcinga atsižvelgiant į Chartijos 49 straipsnio 3 dalį. Atsižvelgiant į tai, kad Teisingumo Teismas sąvoką „nusikalstama veika“, kaip ji suprantama pagal Chartijos 49 straipsnio 3 dalį, aiškina plačiai, ši nuostata pagrindinėje byloje, atrodo, yra taikytina.
- 34 Be to, pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju mokesčių institucija, remdamasi ZDDS 188 straipsniu, leido laikinai vykdyti pagal ZDDS 186 straipsnio 1 dalį paskirtą administracinės prievartos priemonę. Remiantis nacionalinės teisės aktais, šios priemonės paskyrimas yra principo, pagal kurį administraciniai aktai vykdomi jiems įsigaliojus, išimtis, todėl netaikomas draudimas juos vykdyti nepasibaigus apskundimo terminui.

- 35 Teisinė apsauga nuo tokios priemonės paskyrimo galima tik paduodant *Administrativen sad* atskirąjį skundą kartu su prašymu sustabdyti laikiną vykdymą. Per šį procesą *Administrativen sad* neatlieka faktinių aplinkybių „tyrimo“. Laikoma, kad faktinės aplinkybės užfiksuotos patikrinimo, kurį mokesčių institucijos atliko komercinėje patalpoje, protokole ir sprendime dėl administracinio pažeidimo konstatavimo.
- 36 Kartu ZDDS 188 straipsnio nuostata, siejama su teisminės apsaugos nuo laikino pagal ZDDS 186 straipsnio 1 dalį paskirtos priemonės vykdymo apimtimi, sukuria sąlygas nevienodam aiškinimui jurisprudencijoje. Kai kuriais atvejais remiamasi prielaida, kad teisminė apsauga nuo nurodymo priemonę laikinai vykdyti apima ir tyrimą, ar yra „svarbus valstybės interesas“, o kitais atvejais preziumuojama, jog „svarbus valstybės interesas“ yra ir jam turi būti priešpriešinamas ir įrodomas panašus privatus interesas.
- 37 Neatmestina, kad administracinės prievartos priemonės, kuri buvo pripažinta laikinai vykdytina, paskyrimas pagal ZDDS 186 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunktį turės teisinių pasekmių ir vėliau teismas šį paskyrimą pripažins neteisėtu ir negaliojančiu.
- 38 Todėl, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo manymu, nėra aišku, ar nacionalinės teisės aktuose nustatyta teisminė apsauga nuo leidžiamo laikino administracinės prievartos priemonės, paskirtos pagal ZDDS 186 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunktį, vykdymo yra veiksminga teisinė gynyba, kaip ji suprantama pagal Chartijos 47 straipsnio pirmą pastraipą.