

Анонимизиран текст

C-605/23 - 1

Дело C-605/23

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

4 октомври 2023 г.

Запитваща юрисдикция:

Административен съд Благоевград (България)

Дата на акта за преюдициално запитване:

21 септември 2023 г.

Жалбоподател:

„Ати-19“ ЕООД

Ответник:

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

Вписано в регистъра на Съда под № <u>1269804</u>
Люксембург, дата: <u>04.10.2023</u>
За Секретар, по пълномощие
Факс / E-mail: <u>/</u>
Подадено на: <u>05.10.23</u>
Радостина Стефанова-Камиклева Администратор

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

[OMISSIS]

[OMISSIS] административно дело № 20237030700894/2023 г [OMISSIS]:

Производството е по реда на член 166, алинеи 2 и 3 от Административнопроцесуалния кодекс (наричан по-нататък „АПК“).

Образувано е по искане в молба от 19.09.2023 г., подадена от еднолично дружество с ограничена отговорност „Ати-19“ — Благоевград — жалбоподател в главното производство, образувано по негова жалба срещу Заповед № ФК- С2341-0127640 от 30.08.2023 г., издадена от началник на отдел „Оперативни дейности“ — град София в главна дирекция „Фискален

контрол“ при Централно управление на Национална агенция за приходите — град София.

I. Страни в производството

- 1 Жалбоподател: еднолично дружество с ограничена отговорност „Ати-19“ (наричано по-нататък „Ати-19“ ЕООД“ и за краткост — „дружеството“), [OMISSIS].
- 2 Ответник: началник на отдел „Оперативни дейности“ — град София в главна дирекция „Фискален контрол“ при Централно управление на Национална агенция за приходите (наричано по-нататък „ЦУ на НАП“) [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 — член 2, алинея 1 от Закона за Националната агенция за приходите.

II. Предмет на главното производство

- 3 Главното производство пред Административен съд Благоевград е образувано по жалба на „Ати-19“ ЕООД срещу Заповед за налагане на принудителна административна мярка № ФК-С2341-0127640 от 30.08.2023 г., издадена от началник на отдел „Оперативни дейности“ — град София в главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП. Със заповедта е постановено „запечатване“ на търговски обект за срок от 14 дни — „шкембеджийница“, находящ се в град Благоевград, [OMISSIS] стопанисван от „Ати-19“ ЕООД, 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. Предмет на производството по член 166, алинеи 2 и 3 от АПК

- 4 В хода на главното производство, на 19.09.2023 г. оспорващото дружество „Ати-19“ ЕООД е подало молба до съда по член 166, алинея 2 от АПК, с искане съдът да спре предварителното изпълнение на обжалваната Заповед № ФК-С2341-0127640 от 30.08.2023 г., допуснато с разпореждане на издалия я орган.
- 5 Произнасянето на съда по това искане с определение е окончателно съгласно член 188, алинея 2 от ЗДДС.

IV. Фактите в главното производство

- 6 Жалбоподателят в производството пред Административен съд Благоевград е еднолично дружество с ограничена отговорност с фирмено наименование „Ати-19“, регистрирано по Търговския закон на Република България и вписано в търговския регистър на Агенция по вписванията, със седалище и адрес на управление: град Благоевград, [OMISSIS] Република България.
- 7 Дружеството е с основен предмет на дейност покупка на стоки или други вещи с цел препродажба в първоначален, преработен или обработен вид; продажба на стоки от собствено производство; лизинг; търговско представителство и посредничество; комисионни спедиционни и превозни сделки в страната и чужбина; складови сделки; лицензионни сделки; стоков контрол; сделки с интелектуална собственост; хотелиерски, ресторантьорски, туристически, рекламни, програмни, импресарски услуги; покупка на недвижими имоти, с цел препродажба; строеж и/или обзавеждане на недвижими имоти, с цел продажба; търговия с алкохол, цигари и всяка друга дейност, незабранена от закона [OMISSIS].
- 8 На 03.08.2023 г. инспектори по приходите в главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП извършили проверка в търговски обект по смисъла на параграф 1, точка 41 от Допълнителните разпоредби на ЗДДС, находящ се в град Благоевград, [OMISSIS], стопанисван от „Ати-19“ ЕООД.
- 9 При проверката на 03.08.2023 г. е извършена контролна покупка на стоки — храна и напитки на обща стойност 14,80 лева (BGN), заплатени в брой от инспектор по приходите [OMISSIS]. За плащането в брой на сумата от 14,80 лева не била издадена фискална касова бележка от фискално устройство с ИН: 02843273, регистрирано в приходната администрация, монтирано и въведено в експлоатация в търговския обект [OMISSIS] в Благоевград. Плащането е прието от работник в търговския обект.
- 10 След легитимацията на извършилите контролната покупка инспектори по приходите от фискалното устройство в търговския обект е отпечатан дневен финансов отчет за 03.08.2023 г., според който дневният оборот от извършени продажби в обекта за деня е 327,80 лева. Установената фактическа наличност на паричните средства в касата на търговския обект е в размер на 573,55 лева, за което е съставен опис на налични пари в каса към Протокол за извършена проверка в обекта № 0127640 от 03.08.2023 г.
- 11 Като доказателство за резултатите от извършената на 03.08.2023 г. проверка в търговския обект на дружеството [OMISSIS] в Благоевград е съставен Протокол № 0127640 от 03.08.2023 г.
- 12 На 08.08.2023 г. е съставен Акт за установяване на административно нарушение № F719922/08.08.2023 г., с който срещу дружеството е образувано административнонаказателно производство по реда на Закона за административните нарушения и наказания (наричан по-нататък „ЗАНН“) за

- това, че на 03.08.2023 г. при контролна покупка от орган по приходите в търговски обект в град Благоевград, [OMISSIS], стопанисван от „Ати-19“ ЕООД, на храни и напитки на обща стойност 14,80 лева, заплатени в брой, не бил издаден фискален бон от монтираното и въведено в експлоатация в търговския обект фискално устройство с ИН: DT 398727. Деянието е административно нарушение по член 118, алинея 1 от ЗДДС.
- 13 Въз основа на Акт за установяване на административно нарушение № F719922/08.08.2023 г. началникът на отдел „Оперативни дейности“ — град София в главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП е издал Наказателно постановление № 722176-F719922 от 29.08.2023 г., с което на основание член 185, алинея 1 от ЗДДС е наложил на „Ати-19“ ЕООД имуществена санкция в размер на 1 000 (хиляда) лева за извършеното на 03.08.2023 г. административно нарушение по член 118, алинея 1 от ЗДДС (описано в точка 12).
 - 14 На 30.08.2023 г. началникът на отдел „Оперативни дейности“ — град 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 от ЗДДС, оспорената в главното производство Заповед за налагане на принудителна административна мярка № ФК-С2341-0127640/30.08.2023 г. (наричана по-нататък „заповедта“), с която е разпоредил „запечатване“ на търговския обект [OMISSIS] в Благоевград за срок от 14 дни и „забрана за достъп до него“.
 - 15 Заповедта е връчена на дружеството чрез законния представител на 06.09.2023 г., като с разписката за връчването ѝ е определена дата за запечатване на търговския обект - 21.09.2023 г.
 - 16 На 14.09.2023 г. дружеството е подало чрез ЦУ на НАП, главна дирекция „Фискален контрол“, до Административен съд Благоевград жалба срещу Заповед № ФК-С2341-0127640/30.08.2023 г., в петитума на която е отправило искане по член 60 от АПК за отмяна на разпореждането за предварителното ѝ изпълнение.
 - 17 С Определение № 1579 от 18.09.2023 г. съдът е оставил искането за отмяна на разпореждането за предварително изпълнение на заповедта без разглеждане поради пропускане на срока по член 60, алинея 5 от АПК за отправянето му.
 - 18 На 19.09.2023 г. дружеството е подало до съда молба по член 166, алинея 2 от АПК за спиране на предварителното изпълнение на Заповед № ФК-С2341-0127640/30.08.2023 г. — предмет на разглеждане в настоящото производство.

V. Становища на страните

- 19 В молбата си по чл. 166, ал. 2 от АПК от 19.09.2023 г. „Ати-19“ ЕООД се позовава на отсъствието на мотиви и на предпоставки по член 60, алинея 1 от АПК за допускане на предварително изпълнение на Заповед № ФК-С2341- 0127640/30.08.2023 г. Конкретният случай на неиздадена фискална касова бележка за продажбата на 03.08.2023 г. на стоки на обща стойност 14,80 лева не създава опасност за живота или здравето на гражданите, не засяга особено важни държавни или обществени интереси, нито изпълнението на запечатването на търговския обект след влизане в сила на заповедта би било осуетено, сериозно затруднено или би довело до значителна или трудно поправима вреда.
- 20 В жалбата си срещу самата заповед дружеството е изтъкнало, че запечатването на стопанисвания от него търговски обект ще нанесе големи материални щети за дейността му. Становището е обосновано с обстоятелството, че нарушението по член 118, алинея 1 от ЗДДС е единствено в дейността на дружеството.
- 21 Началникът на отдел „Оперативни дейности“ — град София в главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП не е изразил становище с изпратената административна преписка.

VI. Приложимо вътрешно право

- 22 Търговски закон [OMISSIS]

Член 1 на този закон гласи:

„(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 в първоначален, преработен или обработен вид;
2. [OMISSIS] продажба на стоки от собствено производство;
3. [OMISSIS] покупка на ценни книги с цел да ги продаде;
4. [OMISSIS] търговско представителство и посредничество;
5. [OMISSIS] комисионни, спедиционни и превозни сделки;
6. [OMISSIS] застрахователни сделки;
7. [OMISSIS] банкови и валутни сделки;
8. [OMISSIS] менителници, записи на заповед и чекове;

9. [OMISSIS] складови сделки;
10. [OMISSIS] лицензионни сделки;
11. [OMISSIS] стоков контрол;
12. [OMISSIS] сделки с интелектуална собственост;
13. [OMISSIS] хотелиерски, туристически, рекламни, информационни, програмни, импресарски или други услуги;
14. [OMISSIS] покупка, строеж или обзавеждане на недвижими имоти с цел продажба;
15. [OMISSIS] лизинг.

(2) Търговци са:

1. търговските дружества;
2. кооперациите с изключение на жилищностроителните кооперации.

(3) За търговец се смята и всяко лице, образувало предприятие, което по предмет и обем изисква неговите дела да се водят по търговски начин даже ако дейността му не е посочена в ал. 1“.

Член 113 на този закон гласи:

„Дружество с ограничена отговорност може да се образува от едно или повече лица, които отговарят за задълженията на дружеството с дяловата си вноска в капитала на дружеството“.

23 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:

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, включително в областта на минното дело и селското стопанство, както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус. Независима икономическа дейност е и всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него“.

Член 5, алинеи 1 и 2 на този закон, озаглавен „Стока“, предвижда:

„(1) Стока по смисъла на този закон е всяка движима и недвижима вещ, включително електрическа енергия, газ, вода, топлинна или хладилна енергия и други подобни, както и стандартният софтуер.

(2) Не са стока по смисъла на ал. 1 парите в обращение и чуждестранната валута, използвани като платежно средство“.

Член 6, алинея 1 на този закон, озаглавен „Доставка на стока“, предвижда:

„(1) [OMISSIS] Доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или на друго вещно право върху стоката, както и на всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик.

[...]

Член 118, алинеи 1, 2, 3 и 4 на този закон, озаглавен „Касови бележки и подаване на данни“, 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 системен бон и да ги съхранява до напускането на обекта.

(2) Фискалните устройства и интегрираните автоматизирани системи за управление на търговската дейност задължително имат техническа възможност за установяване на дистанционна връзка, чрез която да подават данни към Националната агенция за приходите. Техническите изисквания, редът и начинът за изграждането и осъществяването на дистанционната връзка се определят с наредбата по ал. 4, като се съгласуват с Българския институт по метрология.

(3) [OMISSIS] Фискалният и системен бон са хартиени документи, регистриращи продажба/доставка на стока или услуга в търговски обект, по

която се плаща в брой, с чек, с ваучер, с банкова кредитна или дебитна карта или с други заместващи парите платежни средства, издадени от въведено в експлоатация фискално устройство от одобрен тип или от одобрена интегрирана автоматизирана система за управление на търговската дейност. В случаите на продажби на услуги с развлекателен характер или на стоки чрез фискални устройства, вградени в автомати за самообслужване, с електрическо захранване фискалният бон, регистриращ продажбата, може да се визуализира само на дисплей, без да се издава хартиен документ по ред и начин, определени с наредбата по ал. 4. В случаите на продажби на стоки или услуги чрез електронен магазин фискалният/системният бон, регистриращ продажбата, може да се генерира в електронен вид и автоматично да се предостави на електронен адрес на получателя, без да се издава хартиен документ, по ред и по начин, определени с наредбата по ал. 4.

[...]

(4) Министърът на финансите издава наредба, с която се определят:

1. условията, редът и начинът за одобряване или отмяна на типа, за въвеждане/извеждане във/от експлоатация, регистрация/дерегистрация, отчитане, съхраняване на документи, издавани от/във връзка с фискално устройство и интегрирана автоматизирана система за управление на търговската дейност;

[...]

4. издаването на фискални касови бележки от фискално устройство и касови бележки от интегрирана автоматизирана система за управление на търговската дейност и задължителните реквизити, които трябва да съдържат;

5. видът на подаваните данни, формата и сроковете на подаването им;

[...]“.

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 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, алинея 1, точка 1, буква „а“ на този закон, в редакцията му, в сила към датата на настъпване на фактите в главното производство, предвижда:

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

1. [OMISSIS] не:

а) [OMISSIS] издаде съответен документ за продажба по чл. 118;

[...]

(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 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.

(2) Когато отстраняването е свързано със значителни затруднения за органите по приходите и/или със значителни разходи за лицето, постановилият запечатването орган може да разпореди стоките в обекта или обектите да бъдат оставени на отговорно пазене от лицето. Разпореждането не се отнася за стоките — предмет на нарушението по чл. 186, ал. 1, т. 2.

(3) В случаите по ал. 1, когато стоките не са отстранени от лицето в указания срок, органът по приходите ги отстранява, като ги разполага пред обекта, без задължение да ги пази, и не носи отговорност за тяхното повреждане, похабяване или загуба, което е за сметка на лицето.

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

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

„(1) [OMISSIS] Принудителната административна мярка по чл. 186, ал. 1 подлежи на предварително изпълнение при условията на чл. 60, ал. 1—7 от Административнопроцесуалния кодекс.

(2) [OMISSIS] Определението на съда не подлежи на обжалване“.

Член 193, алинеи 1 и 2 от този закон, в редакцията му, в сила към датата на настъпване на фактите в главното производство [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“.

Параграф 1, точки 40 и 41 от Допълнителните разпоредби на този закон, гласи:

„§ 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. Фискални устройства са:

- а) електронните касови апарати с фискална памет (ЕКАФП);
- б) фискалните принтери (ФПр);
- в) електронните системи с фискална памет (ЕСФП) за отчитане на оборотите от продажби на течни горива чрез одобрени по смисъла на Закона за измерванията средства за измерване на разход;
- г) фискалните устройства, вградени в автомати на самообслужване (ФУВАС).

41. „Търговски обект“ е всяко място, помещение или съоръжение (например: маси, сергии и други подобни) на открито или под навеси, във или от което се извършват продажби на стоки или услуги, независимо че помещението или съоръжението може да служи същевременно и за други цели (например: офис, жилище или други подобни), да е част от притежаван недвижим имот (например: гараж, мазе, стая или други подобни) или да е производствен склад или превозно средство, от което се извършват продажби“.

[...]“.

Параграф 1а от Допълнителните разпоредби на този закон гласи:

„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 (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.).
8. [OMISSIS] Директива 2013/61/ЕС на Съвета от 17 декември 2013 г. за изменение на директиви 2006/112/ЕО и 2008/118/ЕО по отношение на френските най-отдалечени региони, и по-специално Майот (ОВ, L 353/5 от 28 декември 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.).
10. [OMISSIS] Директива (ЕС) 2016/1065 на Съвета от 27 юни 2016 г. за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на данъчното третиране на ваучери (ОВ, L 177/9 от 1 юли 2016 г.).
11. [OMISSIS] Директива (ЕС) 2017/2455 на Съвета от 5 декември 2017 г. за изменение на Директива 2006/112/ЕО и Директива 2009/132/ЕО по отношение на някои задължения, свързани с данъка върху добавената стойност, приложими при доставките на услуги и дистанционните продажби на стоки (ОВ, L 348/7 от 29 декември 2017 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 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.).
15. [OMISSIS] Директива (ЕС) 2018/1910 на Съвета от 4 декември 2018 г. за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на хармонизирането и опростяването на някои правила от системата на данъка върху добавената стойност за данъчно облагане на търговията между държавите членки (ОВ, L 311/3 от 7 декември 2018 г.).
16. [OMISSIS] Директива (ЕС) 2018/1713 на Съвета от 6 ноември 2018 г. за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на ставките на данъка върху добавената стойност за книги, вестници и периодични издания (ОВ, L 286/20 от 14 ноември 2018 г.).
17. [OMISSIS] Директива (ЕС) 2019/475 на Съвета от 18 февруари 2019 г. за изменение на директиви 2006/112/ЕО и 2008/118/ЕО по отношение на включването на община Кампионе д'Италия и на италианските води на езерото Лугано в митническата територия на Съюза и в териториалния обхват на Директива 2008/118/ЕО (ОВ, L 83/42 от 25 март 2019 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. [OMISSIS] Директива (ЕС) 2020/2020 на Съвета от 7 декември 2020 г. за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на временни мерки във връзка с данъка върху добавената стойност, приложим за ваксини срещу COVID-19 и медицински изделия за инвитро диагностика на COVID-19 в отговор на пандемията от COVID-19 (ОВ, L 419/1 от 11 декември 2020 г.).
21. [OMISSIS] Директива (ЕС) 2019/2235 на Съвета от 16 декември 2019 г. за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност и Директива 2008/118/ЕО относно общия режим на облагане с акциз по отношение на отбранителните дейности в рамките на Съюза (ОВ, L 336/10 от 30 декември 2019 г.).
22. [OMISSIS] Директива (ЕС) 2021/1159 на Съвета от 13 юли 2021 г. за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на временните освобождавания при внос и някои доставки в отговор на пандемията от COVID-19 (ОВ, L 250/1 от 15 юли 2021 г.).
23. [OMISSIS] Директива (ЕС) 2022/542 на Съвета от 5 април 2022 г. за изменение на директиви 2006/112/ЕО и (ЕС) 2020/285 по отношение на ставките на данъка върху добавената стойност (ОВ, L 107/1 от 6 април 2022 г.).
24. [OMISSIS] Директива (ЕС) 2020/284 на Съвета от 18 февруари 2020 г. за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на въвеждането на определени изисквания за доставчиците на платежни услуги (ОВ, L 62/7 от 2 март 2020 г.).
25. [OMISSIS] Директива (ЕС) 2022/890 на Съвета от 3 юни 2022 г. за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на удължаването на срока на прилагане на незадължителния механизъм за обратно начисляване във връзка с доставките на някои стоки и услуги, при които съществува риск от измами, и на механизма за бързо реагиране срещу измамите с ДДС (ОВ, L 155/1 от 8 юни 2022 г.).
- 24 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].**

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

„(1) [OMISSIS] 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 от ФУ или касова бележка от ИАСУТД, 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 по смисъла на Закона за платежните услуги и платежните системи, или чрез пощенски паричен превод, извършен чрез лицензиран пощенски оператор за извършване на пощенски парични преводи по смисъла на Закона за пощенските услуги. Когато плащането се извършва чрез пощенски паричен превод, на клиента се предоставя хартиен или в електронен вид документ, съдържащ най-малко информацията по чл. 26, ал. 1, т. 1, 4, 7 и 8“.

Член 25, алинея 1, точка 1 и алинеи 6 и 9 от тази наредба, в редакцията му, в сила към датата на настъпване на фактите в главното производство [OMISSIS], предвижда:

„(1) Независимо от документирането с първичен счетоводен документ задължително се издава фискална касова бележка от ФУ или касова бележка от ИАСУТД за всяка продажба на лицата:

1. по чл. 3, ал. 1 — за всяко плащане с изключение на случаите, когато плащането се извършва чрез внасяне на пари в наличност по платежна сметка, кредитен превод, директен дебит, чрез наличен паричен превод или пощенски паричен превод по чл. 3, ал. 1;

[...]

(3) Фискалната касова бележка в случаите по ал. 1 се издава при извършване на плащането. Лицата по чл. 3 са длъжни едновременно с получаване на плащането да предоставят на клиента издадената фискална касова бележка. При продажби по чл. 3, ал. 8 фискалната касова бележка се визуализира на контролния дисплей на ФУВАС.

[...]

(9) Фискалната касова бележка от ФУ или касовата бележка от ИАСУТД се издават в един екземпляр за клиента. Копие на всяка отпечатана/генерирана в електронен вид бележка се съхранява на контролна лента на електронен носител (КЛЕН). Данни от всяка фискална касова бележка се предават автоматично от ФУ/ИАСУТД по дистанционната връзка към НАП съгласно приложение № 17.

[...]“.

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 за регистриране на продажби на стоки или услуги с изискуемия документ за конкретния случай.

[...]“.

25 Административнопроцесуален кодекс [OMISSIS]

Член 21 от този кодекс, озаглавен „Определение на индивидуален административен акт“, гласи:

„(1) [OMISSIS] Индивидуален административен акт е изричното волеизявление или изразеното с действие или бездействие волеизявление на административен орган или на друг овластен със закон за това орган или организация, лицата, осъществяващи публични функции, и организациите, предоставящи обществени услуги, с което се създават права или задължения или непосредствено се засягат права, свободи или законни интереси на отделни граждани или организации, както и отказът да се издаде такъв акт.

[...]“.

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

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

(2) [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 закон, 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 нищожност на административни актове и административни договори.

[...]“.

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“.

Член 149 от този кодекс, озаглавен „Срокове за оспорване“, гласи:

„(1) Административните актове могат да се оспорят в 14-дневен срок от съобщаването им.

[...]“.

Член 164 от този кодекс, озаглавен „Състав на административния съд“, гласи:

„Административният съд разглежда делото в състав от един съдия“.

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.

(4) [OMISSIS] Допуснатото предварително изпълнение на административен акт по силата на отделен закон, когато не се предвижда изрична забрана за съдебен контрол, може по искане на оспорващия да бъде спряно от съда при условията на ал. 2“.

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;
 3. споразумения пред административните органи или пред съда;
 4. [OMISSIS] административни договори“.
- 26 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.

[...]“.

VII. Приложимо право на ЕС

- 27 **Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данък върху добавената стойност**

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“.

- 28 **Харта на основните права на Европейския 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 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 Договорите компетенции 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“.

VIII. Мотиви за отправяне на преюдициалното запитване

- 29 Предмет на преюдициалното запитване
- 30 Ефективност на вътрешноправните средства за защита срещу предварително изпълнение на административен акт.
- 31 Допустимост
- 32 Съгласно разясненията по член 51 от Хартата, които трябва да се вземат предвид при нейното тълкуване, съгласно член 6, параграф 1, алинея 3 от ДЕС и член 52, параграф 7 от Хартата, 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.
- 33 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., *Akerberg Fransson* (С-617/10, ЕУ:С:2013:105, т. 19). Още повече, когато целта на националните правни норми е транспонирането на

директивите на ЕС в националното право (т. 16—31 от цитираното решение).

34 Националният законодател изрично е посочил, че ЗДДС въвежда разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данък 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. В практиката на Съда на Европейския съюз е прието, че налагането на административни наказания от националните данъчни органи в областта на ДДС представлява прилагане на членове 2 и 273 от Директива 2006/112 и следователно на правото на Съюза — решения от 26 февруари 2013 г., Akerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, т. 27) и от 5 април 2017 г., Orsi и Baldetti (C- 217/15 и C-350/15, EU:C:2017:264, т. 16).

35 Относимост на преюдициалните въпроси

36 Законът за данък върху добавената стойност урежда облагането с данък върху добавената стойност на всяка възмездна облагаема доставка на стока или услуга. За неизпълнение на произтичащи от закона задължения от данъчнозадължените лица ЗДДС предвижда прилагане на принудителни административни мерки и налагане на административни наказания.

37 По-конкретно ЗДДС кумулира различни мерки при санкциониране на едно и също деяние.

38 Неизпълнението на задължението по член 118, алинея 1 от ЗДДС от юридически лица и еднолични търговци, които са данъчнозадължени лица по смисъла на член 3, алинея 1 ЗДДС и член 3, алинея 1 от Наредба № Н-18 от 13.12.2006 г., да регистрират и отчетат всяка извършена продажба 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, е обявено за административно нарушение по член 118, алинея 1 от ЗДДС.

39 Административното нарушение по член 118, алинея 1 от ЗДДС е санкционирано с имуществена санкция в размерите по член 185, алинеи 1 и 2 от ЗДДС, налагана по административен ред от орган по приходите на НАП, съгласно член 193 от ЗДДС, като за същото 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. При запечатване на търговския обект се забранява и достъпът до него, съгласно член 187, алинея 1 от ЗДДС.

40 И двете мерки — „запечатване“ и „имуществена санкция“, са с наказателноправен характер и едновременното им налагане за едно и също

деяние, извършено от същия търговец, след провеждане на отделни и самостоятелни производства, които подлежат на обжалване пред различни съдилища, доколкото националната правна уредба не осигурява координиране на производствата, позволяващо да се сведе до стриктно необходимото допълнителната тежест от кумулирането на посочените мерки, и не позволява да се гарантира, че тежестта на всички наложени санкции съответства на тежестта на разглежданото нарушение, съставлява недопустимо ограничение на правото по член 50 от Хартата (диспозитива на решение от 4 май 2023 г. по дело MV-98, C-97/21, ECLI:EU:C:2023:371).

- 41 Мярката „запечатване“ по член 186, алинея 1 от ЗДДС се прилага с издаването на заповед от орган по приходите или оправомощено от него длъжностно лице в административно по характера си производство (член 186, алинея 3 от ЗДДС). Заповедта е с характеристиките на индивидуален административен акт по смисъла на член 21, алинея 1 от АПК.
- 42 Принципно жалбата срещу индивидуален административен акт има суспензивен ефект — спира изпълнението на акта до окончателното разрешаване на спора за неговата законосъобразност — член 166, алинея 1 от АПК. Изключение от това правило са случаите на допуснато от закона предварително изпълнение на акта и случаите на издадено разпореждане за предварително изпълнение на акта от органа, който го е издал.
- 43 Заповедта за прилагане на мярка „запечатване“ по член 186, алинея 1 от ЗДДС не подлежи на предварително изпълнение — преди влизането ѝ в сила, в който случай е изпълнително основание съгласно член 268, точка 1 от АПК, по силата на закона. Законодателят обаче овластил органа по приходи с издаване на разпореждане за предварителното ѝ изпълнение по реда и при условията на член 60, алинея 1—7 от АПК — член 188, алинея 1 от ЗДДС. Разглежданият случай е именно такъв.
- 44 С издаването на Заповед № ФК-С2341-0127640 от 30.08.2023 г. за „запечатване“ на стопанисвания от „Ати-19“ ЕООД търговски обект органът по приходите е допуснал нейното предварително изпълнение с включено в съдържанието ѝ разпореждане по член 60, алинея 1 от АПК.
- 45 Независимо от неспазената форма на разпореждането и записа в мотивите на заповедта: „Няма предпоставки и не се налага предварително изпълнение на наложената принудителна административна мярка „запечатване на търговски обект“ (страница 7 на заповедта), с разписката за връчване на заповедта е посочена дата за запечатване на търговския обект — 21.09.2023 г., която предхожда влизането ѝ в сила, след като дружеството е упражнило правото си на оспорване с подадената пред съда жалба. В мотивите органът не е посочил недвусмислено, че заповедта ще бъде изпълнена чрез запечатване на търговския обект след като изтече срокът за нейното обжалване или при подадена жалба — след окончателното произнасяне на съда по нея. Не само, но е определил срок за отстраняване на

стоките в обекта и прилежащи към него складове, считан от датата на връчване на заповедта (абзац 8 на страница 7 на заповедта). Всъщност с посочването на дата за запечатване на обекта на 21.09.2023 г., при висящо съдебно производство, органът по приходите е разпоредил предварително изпълнение на заповедта, което поражда правния интерес на дружеството да сезира съда с искане по реда на член 166, алинея 2 от АПК.

- 46** Предварителното изпълнение, допуснато с разпореждане по член 60, алинея 1 от АПК, във връзка с член 188, алинея 1 от ЗДДС, е отклонение от правилото за изпълнение на административни актове след влизането им в сила (член 268 АПК) и преодолява забраната за тяхното изпълнение до изтичане на срока за тяхното оспорване по административен (член 90, алинея 1 от АПК) или по съдебен ред (член 166, алинея 1 АПК), респективно — при постъпила жалба или протест — до решаване на спора от съответния по-горестоящ административен орган или съд. Предварителното изпълнение служи да защити живота или здравето на гражданите, да защити особено важни държавни или обществени интереси, за да осигури успешния изход на изпълнителния процес или в защита на особено важен интерес на страна в производството по издаване на индивидуалния административен акт.
- 47** Способите за защита срещу предварителното изпълнение на индивидуални административни актове са две — оспорване на разпореждането за неговото допускане с искане за отмяната му от съда по реда на чл. 60, алинея 5—7 от АПК и искане за спиране на предварителното изпълнение след влизане в сила на разпореждането по реда и при условията на член 166, алинея 2—3 от АПК. Във втория случай искането за спиране на предварителното изпълнение на заповедта е допустимо при всяко положение на делото, образувано по нейното оспорване.
- 48** Съдържащото се в оспорената в главното производство заповед разпореждане за нейното изпълнение чрез запечатване на търговския обект на 21.09.2023 г, е влязло в сила. Съгласно член 60, алинея 5 от АПК разпореждането може да се обжалва в 3-дневен срок от съобщаването му, докато в случая заповедта е съобщена на дружеството чрез законния представител на 06.09.2023 г., а жалбата срещу нея с искане по член 60, алинея 5 от АПК за отмяна на разпореждането е подадена на 14.09.2023 г. Като просрочено, това искане е оставено без разглеждане с определение на съда от 18.09.2023 г.
- 49** След влизане в сила на разпореждането за запечатването на обекта на 21.09.2023 г., защитата срещу изпълнението, докато трае съдебното производство по обжалване на самата заповед, е възможна само по реда и при условията на член 166, алинея 2—3 от АПК.
- 50** Подадената срещу заповедта жалба е постъпила в срока по член 149, алинея 1 от АПК и изхожда от стопанисващото търговския обект дружество — с право на жалба съгласно член 147, алинея 1 от АПК, с оглед което молбата

от 19.09.2023 г. по член 166, алинея 2—3 от АПК е също допустима и съдът дължи произнасяне по нея.

- 51 Именно обхватът на съдебния контрол по член 166 алинея 2 от АПК поражда въпрос за ефективността ѝ по член 47, параграф 1 от Хартата.
- 52 Несъмнено разпореждането за запечатване на обекта на 21.09.2023 г. се основава на закона. Разпоредбата на член 188, алинея 1 от ЗДДС позволява на органа по приходите да допусне предварително изпълнение на заповедта. Въпросът е дали съдебната защита срещу това изпълнение преди произнасянето на съда по законосъобразността на самата заповед за запечатване на обекта създава достатъчно гаранции срещу произволна и непропорционална намеса в сферата на дейност на дружеството.
- 53 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).
- 54 В производство по член 166, алинея 2—3 от АПК, също и в това по член 60, алинея 5 от АПК, фактите на нарушението по член 118, алинея 1 от ЗДДС се считат установени със съставения протокол за резултатите от извършената проверка в търговския обект от органите по приходи и със съставения акт за установяване на нарушението.
- 55 Съгласно член 50, алинея 1 от 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 за установените факти и обстоятелства.
- 56 В няколко свои решения Върховният административен съд е тълкувал разпоредбата на член 50, алинея 1 от ДОПК в този смисъл. В Решение № 15811 от 21.12.2020 г., постановено по адм. д. № 7889/2020 г., VIII о., съдът е посочил, че „[...] съставените протоколи по реда на чл. 50 от ДОПК имат доказателствена сила за описаните в тях факти [...]“. Аналогично в Решение № 13805 от 9.11.2020 г., постановено по адм. д. № 7102/2020 г., VIII о., е постановил, че нарушение на разпоредбата на член 118, алинея 1 от ЗДДС е „[...] установено от органите по приходите при извършена проверка, обстоятелствата от която са отразени в протокол [...], който по аргумент от член 50, алинея 1 от ДОПК се ползва с материална доказателствена сила [...] за установените факти и обстоятелства“.
- 57 В съдебната практика по оспорване на заповед, като оспорената в главното производство пред настоящия съд, съставеният акт за установяване на административното нарушение по член 118, алинея 1 от ЗДДС (в производството Акт за установяване на административно нарушение № 24

F719922/08.08.2023 г.) е оценяван като „официален удостоверителен документ с материална доказателствена сила“ за фактите на нарушението, който размества доказателствената тежест. В този смисъл са Решение № 6517 от 2.05.2019 г. на Върховен административен съд (наричан по-нататък „ВАС“) по адм. д. № 1615/2019 г., VIII о., Определение № 10193 от 26.07.2018 г. на ВАС по адм. д. № 9331/2018 г., I о. В цитираното в определението от 26.07.2018 г. Решение № 384 от 13.01.2014 г. на ВАС по адм. д. № 13259/2013 г., VII о., съдът е подчертал, че 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“.

- 58** От гледна точка на изложеното в точки 56 до 58 и на закона, съдебният контрол в производството по член 166, алинеи 2 и 3 от АПК не се простира върху условията за издаване на заповед за „запечатване“ на търговски обект по член 186, алинея 1, точка 1, буква „а“ от ЗДДС — съдът не извършва „разследване“ на фактите, послужили като основание за издаване на заповедта, Също, въпреки че разпоредбата на член 166, алинея 2 от АПК „[...] е съотносима към обезпечаване на правото на оспорване [...]“ (от мотивите на Тълкувателно решение № 5 от 08.09.2009 г. на Върховен административен — Общо събрание на колегиите по тълкувателно дело № 1 от 2009 г.), съдът не извършва преценка за вероятна основателност или неоснователност на оспорването на самата заповед на основанията по член 146 от АПК. Защитата по член 166, алинея 2 от АПК може да бъде основана само на „значителна или трудно поправима вреда“, която би настъпила за адресата от нейното предварително изпълнение.
- 59** На преразглеждане не подлежат и условията за издаване на разпореждането за предварително изпълнение по член 188, алинея 1 от ЗДДС при условията на член 60, алинея 1 от АПК, в частност в защита на „важен държавен интерес“ — фискалния интерес на държавата (мотивите на страници 4 до 7 на заповедта). Не са в обхвата на контрола и процедурни нарушения при издаване на разпореждането. След изтичането на срока по член 60, алинея 5 от АПК за сезиране на съда с искане за отмяна на разпореждането, последното се счита за законосъобразно издадено.
- 60** Обхватът на съдебния контрол по член 60, алинея 5—7 от АПК срещу разпореждане за предварително изпълнение по член 188, алинея 1 от ЗДДС не се отличава съществено от този по член 166, алинея 2 от АПК. Ако съществуват разлики, те са в по-широкия обхват на съдебния контрол по член 60, алинея 5 от АПК, в рамките на който съдът може да преразгледа преценката на органа за наличието на предпоставки по член 60, алинея 1 от АПК. Разпоредбата на член 188, алинея 1 от ЗДДС обаче не се тълкува и прилага еднозначно.

- 61** В едни от случаите разпоредбата на член 188 ЗДДС се тълкува като презумпция за защитен „важен държавен интерес“. В Определение № 6202 от 23.04.2019 г. на ВАС по адм. д. № 4186/2019 г., I о., съдът е посочил, че „[...] 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 (ТР № 5 от 08.09.09 г. по т.д. № 1/2009 г. на ОСК на ВАС), т.е. в случаите на допуснато предварително изпълнение по силата на закона, преценката за необходимостта му е направена от законодателя“ и не подлежи на преразглеждане.
- 62** В други от случаите съдът е приел, че разпоредбата на член 188 от ЗДДС не презюмира „важен държавен интерес“, който да налага предварително изпълнение на заповед като разглежданата в главното производство. Например в Определение № 13030 от 3.10.2019 г. на ВАС по адм. д. № 11252/2019 г., I о., съдът е посочил, че „[...] предварителното изпълнение [...] 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.“ Затова „[...] 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“.
- 63** Вследствие на законодателната редакция на член 188, алинея 1 от ЗДДС, разглеждана понякога като презумпция за важен държавен интерес от предварителното изпълнение на наложена мярка „запечатване“, и обхватът на защитата срещу разпореждането по член 60, алинея 1 от АПК е стеснен и ограничен до „значителна или трудно поправима вреда“ за адресата, какъвто е обхватът на контрола от съда по член 166, алинея 2 от АПК. Разликата между производството по член 60, алинея 5 от АПК и това по член 166, алинея 2—3 от АПК е в последиците. Отмяната на разпореждането „възстановява“ съществуващото положение (член 60, алинея 7, изречение второ), а спирането на изпълнението забранява промяната му занапред (член 166, алинея 2 от АПК) — до влизане в сила на решението по жалбата срещу заповедта. Така че производството по член 60, алинея 5—7 от АПК не предоставя по-ефективна защита.
- 64** Производството по член 166, алинея 2—3 от АПК се провежда в закрито заседание, въз основа на документи, и не позволява на съда да провери дали предварителното изпълнение на невлязлата в сила заповед е в защита на важен държавен интерес (вж. точки 55 до 60), като мярка срещу неоправдано изпълнение преди окончателното произнасяне на съда по законосъобразността ѝ. Не е изключено при това положение правните последици на заповед по член 186, алинея 1, точка 1, буква „а“ от ЗДДС, за която е допуснато предварително изпълнение, да бъдат осъществени, а впоследствие заповедта да бъде отменена от съда като незаконосъобразна.

Поради това ограниченият обхват на контрола от съда по член 166, алинея 2 от АПК поражда съмнение доколко е ефикасно средство за защита срещу предварително изпълнение на невлязъл в сила административен акта.

- 65 Правото на ефективни вътрешноправни средства за защита, по смисъла на член 47 от Хартата, тълкуван в светлината на практиката на ЕСПЧ по член 6, параграф 1 от ЕКПЧ, изисква органът, призован да преразгледа административни актове, да предоставя „достатъчен контрол“ в производството (ЕСПЧ, решение от 21 юни 2016 г., *Al-Dulimi and Montana Managment Ing. v. Switzerland*, App. no. 5809/08, ECLI:CE:ECHR:2016:0621JUD000580908, § 130).
- 66 Както е посочила Европейската комисия в писмените си бележки, представени по дело MV-98, C-97/21 (EU:C:2023:371), контролът е „достатъчен“, ако съдът има правомощието „[...] да изменя във всяко отношение, от фактическа и правна гледна точка, приетия акт. Следователно, контролът от страна на съдебния орган не може да се ограничи до проверка на „процедурната“ законосъобразност на административния акт.“ (т. 7 от писмените бележки). Дори след влизане в сила на разпореждането по член 60, алинея 1 от АПК жалбоподателят следва да разполага с възможност „[...] да извърши известна проверка както на фактите, така и на процедурата, в рамките на която са направени фактическите констатации (ЕСПЧ, решение от 20 октомври 2015 г., *Fazia Ali v. The United Kingdom*, App. no. 40378/10, ECLI:CE:ECHR:2015:1020JUD004037810, § 83 и 84).
- 67 От гледна точка на изложеното, за произнасянето на съда по молбата на дружеството от 19.09.2023 г. за спиране на предварителното изпълнение на Заповед № ФК-С2341-0127640 от 30.08.2023 г., допуснато с влязло в сила разпореждане на органа по приходи, е необходимо тълкуването на Съда на Европейския съюз дали производство като разглежданото по член 166, алинея 2—3 от АПК, което изключва проверка на фактите и ограничава обхвата на съдебния контрол само до наличието на претърпени вреди, е ефективно правно средство за защита в светлината на член 47 от Хартата.
- 68 По изложените мотиви и на основание член 267 от Договора за функционирането на Европейския съюз, съдът

ОПРЕДЕЛИ:

ОТПРАВЯ ПРЕЮДИЦИАЛНО ЗАПИТВАНЕ ДО СЪДА НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ по следния въпрос:

Следва ли член 47, параграф 1 от Хартата на основните права на Европейския съюз да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба на защитата срещу предварително изпълнение на мерки, въведени от националния законодател, за да гарантират интереса по член 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата

система на данък върху добавената стойност, в рамките на която обхватът на контрола на съда е ограничен до настъпването на претърпени вреди.

[OMISSIS]