GENERALINIO ADVOKATO
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA IŠVADA,
pateikta 2025 m. vasario 13 d.[1]

Byla C-733/23

Beach and bar management EOOD
prieš
Nachalnik na otdel „Operativni deynosti“ – Burgas

(*Administrativen sad – Burgas* (Burgaso administracinis teismas, Bulgarija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Procesas dėl prejudicinio sprendimo priėmimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 273 straipsnis – Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartija – 50 straipsnis – *Ne bis in idem* principas – Pareigos išduoti kasos kvitą neįvykdymas – Patalpų plombavimas – Sankcijų už tą patį nusižengimą kumuliacija – Proporcingumo principas“

1. Byloje, kurioje pateiktas šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą, nagrinėjama, ar 85 piniginės sankcijos, Bulgarijos mokesčių administratoriaus skirtos bendrovei už nacionalinės teisės aktų, susijusių su pridėtinės vertės mokesčiu (PVM), pažeidimus, yra teisėtos.

2. Nagrinėjamos piniginės sankcijos apskritai gali būti laikomos priemonėmis, kuriomis siekiama užtikrinti tinkamą PVM surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui (Direktyvos 2006/112/EB[2] 273 straipsnis).

3. Mokesčių administratorius ne tik skyrė įmonei minėtas sankcijas, bet ir nurodė užplombuoti komercines patalpas, kuriose buvo padaryti nusižengimai. Kitaip nei byloje *Ati-19*[3], šiame prašyme priimti prejudicinį sprendimą nepateikta jokio prejudicinio klausimo dėl pačios plombavimo priemonės.

4. Iš esmės prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos leidžiama skirti pinigines sankcijas už nusižengimus, dėl kurių jau įgyvendinta plombavimo priemonė, atitinka Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos (toliau – Chartija) 50 straipsnį.

[1] Originalo kalba: ispanų.

[2] 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva).

[3] Toje byloje (C-605/23) savo išvadą pateikiau tą pačią dieną.

I. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė. PVM direktyva

5. Pagal 2 straipsnio 1 dalies a punktą „prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“, yra PVM objektas.

6. 273 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų-faktūrų išrašymu susijusias prievoles be tų, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

B. Nacionalinė teisė

1. PVM įstatymas[4]

7. Šios bylos faktinėms aplinkybėms taikomos redakcijos 118 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„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 aparatu (fiskalinis kvitas), arba kasos kvitą, išduotą naudojant integruotą automatinę verslo valdymo sistemą (sisteminį kvitą), neatsižvelgiant į tai, ar prašoma pateikti kokį nors kitą mokestinį dokumentą. Gavėjas turi gauti kasos kvitą arba sisteminį kvitą ir jį saugoti tol, kol išvyksta iš patalpos.“

8. 185 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Asmeniui, kuris neišdavė kvito pagal 118 straipsnio 1 dalį, skiriama 100–500 Bulgarijos levų [BGN] bauda, kai jis yra fizinis asmuo ir ne verslininkas, arba 500–2 000 BGN dydžio piniginė 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 BGN bauda, kai jis yra fizinis asmuo ir ne verslininkas, arba 3 000–10 000 BGN dydžio piniginė sankcija, kai jis yra juridinis asmuo arba individualus prekybininkas. Kai pažeidimas nėra pajamų nenurodymo priežastis, skiriamos sankcijos pagal 1 dalį.“

[4] 2006 m. liepos 21 d. Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) (DV, Nr. 63, 2006 m. rugpjūčio 4 d., p. 8; toliau – PVM įstatymas).

9. PVM įstatymo 186 straipsnyje numatyta:

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

1. neišduoda:

a) atitinkamo pardavimo kvito pagal 118 straipsnį;

<…>

3. 1 dalyje numatyta administracinė prievartos priemonė taikoma pagal motyvuotą pajamų tarnybos ar jos pareigūno įsakymą.

4. 3 dalyje nurodytas įsakymas gali būti skundžiamas Administracinio proceso kodekse nustatyta tvarka.“

10. 187 straipsnio 1 ir 4 dalyse nurodyta:

„1. Tais atvejais, kai taikoma 186 straipsnio 1 dalyje numatyta administracinė prievartos priemonė, taip pat draudžiama patekti į asmens komercinę (-es) patalpą (-as), o tose patalpose ir jose esančiuose sandėliuose esantį turtą pasiima asmuo arba jo įgaliotas atstovas. <…>

<…>

4. Pažeidėjo prašymu ir su sąlyga, kad jis pateikia visos baudos ar piniginės sankcijos sumokėjimo įrodymus, institucija nutraukia savo paskirtą administracinę prievartos priemonę. Plombų nuėmimas siejamas su pažeidėjo pareiga bendradarbiauti. Pakartotinio pažeidimo atveju patalpos plombos negali būti nuimtos, kol nesibaigė vienas mėnuo nuo jos užplombavimo.“

11. 188 straipsnyje [5] nustatyta:

„1. 186 straipsnio 1 dalyje nurodyta administracinė prievartos priemonė laikinai vykdoma pagal Administracinio proceso kodekso 60 straipsnio 1–7 dalių nuostatas.

2. Teismo sprendimas neskundžiamas.“

12. 193 straipsnyje numatyta:

„1. Administracinių nusižengimų ir sankcijų įstatymas reglamentuoja šio įstatymo ir jį įgyvendinančių norminių aktų pažeidimų nustatymą, sprendimų, kuriais skiriamos administracinės sankcijos, priėmimą ir vykdymą, taip pat šių sprendimų apskundimą.

2. Pažeidimus nustato pajamų tarnybos, o sprendimus, kuriais skiriamos administracinės sankcijos, priima Nacionalinės pajamų agentūros vykdomasis direktorius arba šiuo tikslu jo įgaliotas pareigūnas.“

[5] Byloje taikoma redakcija su pakeitimais, paskelbta DV, Nr. 100, 2019 m. gruodžio 20 d.

2. Administracinio proceso kodeksas[6]

13. Pagal bylos faktinėms aplinkybėms taikomos redakcijos 6 straipsnio 5 dalį administracinės institucijos turi susilaikyti nuo veiksmų ar elgesio, kurie gali sukelti žalą, akivaizdžiai neproporcingą siekiamam tikslui.

14. 60 straipsnyje nurodyta:

„1. Administracinis aktas apima įsakymą dėl jo laikino vykdymo, kai to reikia dėl piliečių gyvybės ar sveikatos, siekiant apsaugoti ypač svarbius valstybės ar visuomenės interesus, kai sprendimo įvykdymas gali būti atidėtas ar labai apsunkintas arba kai delsimas įvykdyti sprendimą gali sukelti didelę ar sunkiai atitaisomą žalą, arba vienos iš šalių prašymu – siekiant apsaugoti vieną iš jos ypač svarbių interesų. Šiuo atveju administracinė institucija reikalauja atitinkamos garantijos.

2. Įsakymas dėl laikino vykdymo turi būti motyvuotas.

<…>

5. Įsakymas, kuriuo leidžiama arba atsisakoma leisti laikinai vykdyti sprendimą, gali būti skundžiamas per administracinę instituciją teismui per tris dienas nuo pranešimo apie įsakymą, neatsižvelgiant į tai, ar administracinis aktas buvo apskųstas.

6. Skundas kuo skubiau išnagrinėjamas uždarame posėdyje, neišsiuntus jo kopijų šalims. Skundas nesustabdo laikino vykdymo, tačiau teismas gali sustabdyti laikiną vykdymą, kol priims galutinį sprendimą dėl skundo.

7. Panaikinęs skundžiamą įsakymą, teismas priima sprendimą dėl esmės. Jeigu laikinas vykdymas panaikinamas, administracinė institucija atkuria iki įvykdymo buvusią padėtį.

8. Teismo nutartis gali būti skundžiama.“

15. Pagal 128 straipsnio 1 dalies 1 punktą administraciniai teismai turi jurisdikciją nagrinėti bylas dėl, be kita ko, administracinių aktų pakeitimo arba panaikinimo.

16. 166 straipsnyje nustatyta:

„1. Pateikus skundą administracinio akto vykdymas sustabdomas.

2. Kiekviename proceso etape iki tol, kol teismo sprendimas tampa galutinis, teismas pareiškėjo prašymu gali sustabdyti laikiną vykdymą, kuris leidžiamas 60 straipsnio 1 dalyje nurodytą aktą priėmusios institucijos galutiniu įsakymu, jeigu laikinas vykdymas gali padaryti didelę arba sunkiai atitaisomą žalą pareiškėjui. <…>“

[6] Administrativnoprotsetsualen kodeks (Administracinio proceso kodeksas) (DV, Nr. 30, 2006 m. balandžio 11 d.; toliau – CPA).

3. Administracinių nusižengimų ir sankcijų įstatymas[7]

17. Pagal 22 straipsnį administracinės prievartos priemonės gali būti taikomos siekiant užkirsti kelią administraciniams nusižengimams ir juos nutraukti, taip pat užkirsti kelią jų neigiamoms pasekmėms ir jas pašalinti.

18. 27 straipsnio 1, 2, 4 ir 5 dalyse nustatyta:

„1. Administracinė sankcija nustatoma pagal šio įstatymo nuostatas, neviršijant už padarytą nusižengimą numatytų ribų.

2. Nustatant sankciją atsižvelgiama į nusižengimo sunkumą, jo padarymo motyvus ir kitas lengvinančias bei sunkinančias aplinkybes, taip pat į pažeidėjo turtinę padėtį.

<…>

4. Išskyrus 15 straipsnio 2 dalyje numatytus atvejus, už nusižengimus skiriamos sankcijos negali būti pakeistos švelnesnėmis sankcijomis.

5. Taip pat neleidžiama nustatyti mažesnės, nei numatyta minimali, sankcijos, nesvarbu, ar tai būtų bauda, ar laikinas teisės užsiimti tam tikra profesija ar vykdyti tam tikrą veiklą atėmimas.“

19. Pagal 59 straipsnį sprendimas dėl administracinės sankcijos gali būti apskųstas *Rayonen sad* (Apylinkės teismas, Bulgarija) per 14 dienų nuo pranešimo apie jį dienos.

II. Faktinės aplinkybės, byla ir prejudiciniai klausimai

20. *Beach and bar management* EOOD (toliau – *Beach and bar*) yra komercinę patalpą (barą ir restoraną) valdanti ribotos atsakomybės bendrovė.

21. 2022 m. rugpjūčio 4 d. Bulgarijos mokesčių administratorius[8] atliko patikrinimą *Beach and bar* komercinėje patalpoje, per kurį:

– konstatavo, kad yra du kortelių skaitytuvai ir 85 kortelių skaitytuvų kvitai, patvirtinantys mokėjimus debeto ir kredito kortelėmis laikotarpiu nuo 2022 m. birželio 25 d. iki 2022 m. liepos 26 d.,

– patvirtino, kad įmonė neišdavė jokių fiskalinių kasos kvitų už 85 sandorius.

22. 2022 m. rugpjūčio 12 d. mokesčių administratorius nusprendė užplombuoti komercinę patalpą ir uždrausti į ją patekti 14 dienų. Atskiru sprendimu leista laikinai vykdyti abi priemones.

23. Plombavimo priemonė ir leidimas ją laikinai vykdyti buvo nesėkmingai užginčyti atitinkamose bylose, nagrinėjamose *Administrativen sad – Burgas* (Burgaso administracinis teismas, Bulgarija).

[7] Bylos faktinėms aplinkybėms taikomos redakcijos Zakon za administrativnite narushenia i nakazaniapodrán (Administracinių nusižengimų ir sankcijų įstatymas) (DV, Nr. 92, 1969 m. lapkričio 28 d.).

[8] Operaciją vykdė *Glavna direktsia „Fiskalen kontrol“* (Mokesčių inspekcijos generalinis direktoratas).

24. Administracinė institucija, konstatavusi, kad faktinės aplinkybės yra įrodytos, priėmė 85 sprendimus skirti sankcijas[9]. Kiekvienu iš šių sprendimų ji skyrė *Beach and bar* 500 BGN (Bulgarijos levų) (apie 250 EUR) baudą, taigi bendra bauda už 85 nusižengimus siekė 42 500 BGN (apie 21 250 EUR).

25. Neregistruota PVM suma (nes nebuvo išduoti 85 mokėjimo operacijų kasos kvitai) yra 268,02 BGN (apie 134 EUR).

26. 85 sprendimai skirti sankciją buvo užginčyti *Rayonen sad – Burgas* (Burgaso apylinkės teismas) pradėtose 85 bylose; jose nuspręsta skundus atmesti.

27. Apylinkės teismo sprendimai buvo apskųsti *Administrativen sad – Burgas* (Burgaso administracinis teismas), kuris Teisingumo Teismui pateikė tris prejudicinius klausimus; iš jų pakartoju tik pirmąjį:

„1. Ar [SESV] 325 straipsnis, [PVM] direktyvos 273 straipsnis ir <…> Chartijos 50 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad pagal juos leidžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos už daugybinius mokestinių prievolių pažeidimus gali būti skiriama bendra administracinio poveikio priemonė („komercinės patalpos užplombavimas ir draudimas į ją patekti“), jei šia priemone siekiama tik apriboti neigiamą poveikį, įskaitant žalos Europos Sąjungos finansiniams interesams mastą, o ne nubausti pažeidėją ir ja neribojama galimybė prieš tą patį pažeidėją vykdyti atskirą baudžiamąjį procesą dėl kiekvieno iš šių mokestinių prievolių pažeidimų, per kurį apmokestinamajam asmeniui būtų skirta piniginė sankcija, o nacionalinis teismas privalo kiekvienu atskiru atveju įvertinti ir nustatyti, kurio iš šių dviejų tikslų siekiama pirmiau skirta bendra administracine prievartos priemone „komercinės patalpos užplombavimas ir draudimas į ją patekti“ – prevencinio ribojamojo ar baudžiamojo?“

III. Procesas Teisingumo Teisme

28. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gavo 2023 m. gruodžio 1 d.

29. Rašytines pastabas pateikė *Beach and bar*, Bulgarijos vyriausybė ir Europos Komisija.

30. Teisingumo Teismas nusprendė, kad viešo teismo posėdžio rengti nereikia.

31. Teisingumo Teismo prašymu šioje išvadoje nagrinėsiu tik pirmąjį prejudicinį klausimą.

IV. Analizė

A. Priimtinumas

32. Kaip minėta, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nagrinėja 85 pinigines sankcijas, kurios *Beach and bar* skirtos už 85 PVM įstatymo pažeidimus. Dėl šių pažeidimų taip pat buvo pritaikyta atitinkama priemonė, pagal kurią 14 dienų užplombuotos komercinės patalpos (ir uždrausta į jas patekti).

[9] Teismo sprendimai, priimti bylose dėl plombavimo ir jo vykdymo, jau buvo galutiniai tuo metu, kai surengtas teismo posėdis procese dėl piniginių sankcijų užginčijimo.

33. Kai prasidėjo žodinė proceso dėl piniginių sankcijų dalis, plombavimo priemonė, kurią *Beach ir bar* nesėkmingai siekė užginčyti pateikusi skundą atskirame procese, jau buvo įvykdyta.

34. Šiomis aplinkybėmis Bulgarijos vyriausybė mano, kad pirmasis prejudicinis klausimas yra nepriimtinas, nes byla, kurioje pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, yra susijusi tik su piniginėmis sankcijomis ir norint ją išspręsti nereikia konstatuoti, kad nacionalinės teisės normos, leidusios patvirtinti jau įvykdytą plombavimo priemonę, nesusijusią su procesu bylą nagrinėjančiame teisme, atitinka Sąjungos teisę.

35. Komisija pritaria Bulgarijos vyriausybės nuomonei, nors siūlo performuluoti klausimą taip, kad Teisingumo Teismas galėtų priimti sprendimą dėl bylos esmės [10].

36. Manau, kad atsakydamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui Teisingumo Teismas neturi nuspręsti, ar komercinių patalpų plombavimą reglamentuojantys nacionalinės teisės aktai atitinka Sąjungos teisę [11], nes tokia plombavimo priemonė neužginčyta pagrindinėje byloje.

37. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimu iš tiesų siekiama nustatyti, ar Sąjungos teisę atitinka ne plombavimą reglamentuojančios teisės normos, o nagrinėjamos piniginės sankcijos. Šiuo klausimu galima pritarti Komisijos pasiūlymui performuluoti klausimą.

38. Taigi reikia ne nagrinėti, ar komercinių patalpų plombavimo priemonė atitinka Sąjungos teisę, o nustatyti, ar pagal šią teisę draudžiama piniginę sankciją tam pačiam asmeniui skirti už tas pačias veikas, dėl kurių buvo užplombuotos patalpos.

B. Dėl esmės

1. 2023 m. gegužės 4 d. Sprendimo „MV-98“ [12] poveikis

39. Teisingumo Teismas Sprendime *MV-98* jau pateikė išvadas dėl toje byloje taikytų nacionalinės teisės normų atitikties Chartijos 50 straipsniui.

40. Byloje *MV-98* susiklosčiusios faktinės aplinkybės buvo panašios į nagrinėjamąsias šioje byloje (išskyrus išimtį, kurią nurodysiu toliau): tikrindamas komercines patalpas Bulgarijos mokesčių administratorius konstatavo, kad įmonė *MV-98* neužregistravo prekės pardavimo ir neišdavė su šiuo pardavimu susijusio fiskalinio kasos kvito.

41. Iš esmės remdamasis šiomis aplinkybėmis mokesčių administratorius:

– pagal PVM įstatymo 185 straipsnį skyrė *MV-98* piniginę sankciją,

– pagal to paties įstatymo 186 straipsnį pritaikė administracinę priemonę – patalpų užplombavimą 14 dienų laikotarpiui,

[10] Komisijos rašytinių pastabų 30–32 punktai. Juose Komisija siūlo performuluoti klausimą taip, kad būtų nuspręsta, ar pagal Sąjungos teisę draudžiama piniginę sankciją skirti už tokias veikas, kokios nagrinėjamos šioje byloje, atsižvelgiant į tai, kad dėl nusižengimo, už kurį skirta piniginė sankcija, jau buvo taikyta dėl tų pačių veikų nustatyta administracinė plombavimo priemonė.

[11] Būtent tokia atitiktis nagrinėjama byloje *Ati-19*, C-605/23.

[12] Byla C-97/21 (EU:C:2023:371; toliau – Sprendimas MV-98).

– pagal CPA 60 straipsnį priimtu įsakymu jis leido laikinai vykdyti šią priemonę.

42. Toje byloje iš esmės buvo siekiama išsiaiškinti, ar „<…> PVM direktyvos 273 straipsnis ir Chartijos 50 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias mokesčių mokėtojui už tą patį mokestinės prievolės pažeidimą, pasibaigus atskiroms ir savarankiškoms procedūroms, gali būti skirta piniginė sankcija ir priemonė užplombuoti komercines patalpas ir šios priemonės gali būti skundžiamos skirtingiems teismams“ [13].

43. Teisingumo Teismas visų pirma analizavo „pagrindinėje byloje nagrinėjamų priemonių baudžiam[ąjį] pobūd[į]“ (Sprendimo *MV-98* 38–49 punktai), kaip esminę sąlygą siekiant nustatyti, ar taikytinas Chartijos 50 straipsnis.

44. Išnagrinėjęs tris šiam vertinimui svarbius kriterijus, susijusius su plombavimo priemone, jis padarė išvadą, kad:

– aplinkybė, jog pagal nacionalinę teisę priemonė laikoma administracine, netrukdo pripažinti jos baudžiamojo pobūdžio (Sprendimo *MV-98* 38–41 punktai),

– šia priemone siekiama ir atgrasymo, ir baudimo už nusižengimus PVM srityje tikslų. Jos tikslas nėra vien apsauginis, kaip teigė kai kurios į bylą įstojusios vyriausybės (Sprendimo *MV-98* 42–44 punktai),

– atrodo, kad plombavimo priemonė yra labai griežta (Sprendimo *MV-98* 45–47 punktai).

45. Tokiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas pažymėjo, kad „jeigu, kaip matyti iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktos informacijos, pagrindinėje byloje nagrinėjamos priemonės turi būti kvalifikuojamos kaip baudžiamosios sankcijos, reikėtų manyti, kad šių sankcijų kumuliacija lemia Chartijos 50 straipsnyje užtikrinamos pagrindinės teisės apribojimą“ [14].

46. Paskesniuose Sprendime *MV-98* pateiktuose Teisingumo Teismo argumentuose daugiausia dėmesio skirta pagal Chartijos 50 straipsnį užtikrinamos pagrindinės teisės apribojimo galimam pateisinimui.

47. Išdėstęs šiuos argumentus Teisingumo Teismas konstatavo, kad „PVM direktyvos 273 straipsnis ir Chartijos 50 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias mokesčių mokėtojui už tą patį mokestinės prievolės pažeidimą, pasibaigus atskiroms ir savarankiškoms procedūroms, gali būti skirta piniginė sankcija ir priemonė užplombuoti komercines patalpas ir šios priemonės gali būti skundžiamos skirtingiems teismams, tiek, kiek šiomis teisės nuostatomis neužtikrinamas procedūrų koordinavimas, kad iki to, kas griežtai būtina, būtų sumažinta papildoma našta, atsirandanti dėl šių priemonių kumuliacijos, ir neleidžiama užtikrinti, kad visų paskirtų sankcijų griežtumas atitiktų atitinkamo pažeidimo sunkumą“ [15].

[13] Sprendimo *MV-98* 27 punktas.

[14] Sprendimo *MV-98* 49 punktas.

[15] Sprendimo *MV-98* 63 punktas.

2. Nagrinėjamos bylos ir bylos „MV-98“ skirtumai

48. Kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, ši byla skiriasi nuo tos, kurioje priimtas Sprendimas *MV-98*, vienu labai konkrečiu aspektu: toje byloje buvo padarytas vienas nusižengimas, dėl kurio taikyta plombavimo priemonė ir skirta piniginė sankcija, o dabar yra 85 nusižengimai ir tiek pat piniginių sankcijų, nors dėl jų visų taikyta tik viena plombavimo priemonė [16].

49. Dėl šio skirtumo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo klausia, kokia yra Sprendime *MV-98* jo pateiktų išvadų dėl plombavimo priemonės baudžiamojo pobūdžio apimtis. Tiksliau jis klausia, ar ši priemonė turi prevencinį, ar represinį tikslą, kaip veiksnį, lemiantį, kad priemonė laikoma baudžiamojo pobūdžio priemone.

50. Iš esmės prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad:

– be šio konkretaus skirtumo, nagrinėjamoje byloje įvykdytos ir kitos sąlygos, būtinos siekiant konstatuoti, kad egzistuoja pagal Chartijos 50 straipsnį draudžiama persekiojimo ir sankcijų kumuliacija, būtent veikų tapatumas ir sankcijų tapatumas,

– vis dėlto tai, kad dėl mokesčių srityje padarytų visų 85 nusižengimų buvo pritaikyta viena priemonė – patalpų plombavimas, kelia abejonių, ar ši priemonė yra *baudžiamojo pobūdžio* [17].

51. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ne itin aiškiai nurodo, kad plombavimo priemonė nėra individualizuota, o tai reiškia, kad tikslas apriboti Sąjungos interesams padarytos žalos mastą (taigi prevencinis aspektas) yra svarbesnis už priemonės represinį pobūdį [18]. Jeigu tai reikštų, kad plombavimas nėra tikra *baudžiamoji sankcija*, viena iš Chartijos 50 straipsnio taikymui būtinų sąlygų nebūtų įvykdyta.

3. Mano vertinimas

52. Manau, kad atsakymą į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teiginį, nekylant didelių aiškinimo sunkumų, galima rasti Sprendime *MV-98* ir ankstesnėje Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, visų pirma Sprendime *Menci* [19].

53. Iš tiesų „sankcija, kuria siekiama represinio tikslo, yra baudžiamojo pobūdžio, kaip tai suprantama pagal Chartijos 50 straipsnį, ir <…> vienintelė aplinkybė, jog ja siekiama ir prevencijos tikslo, negali panaikinti jos kvalifikavimo kaip baudžiamosios sankcijos“ [20].

54. Kaip nustatyta Sprendime *MV-98*, remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo perduota informacija „<…> iš Administracinių nusižengimų ir sankcijų įstatymo 22 straipsnio [matyti, kad plombavimo priemone] siekiama nutraukti padarytus

[16] Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 32 punktas.

[17] Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 43 punktas.

[18] Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 47 punkte pažymima: „Apskritai visos šioje byloje nurodytos aplinkybės gali sudaryti įspūdį, kad tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kurioje administracinė prievartos priemonė buvo skirta už iš viso 85 nusižengimus, neindividualizavus už kiekvieną konkretų nusižengimą skirtos priemonės apimties, apsauginė administracinės prievartos priemonės, pagal kurią atliekama tik pradinė neregistruotos ir į apskaitą neįtrauktos PVM sumos patikra, funkcija ne tik yra svarbesnė už represinį priemonės pobūdį, bet praktiškai yra vienintelė administracinės prievartos priemonės forma, atsižvelgiant į konkrečias pagrindinės bylos aplinkybes, ir ja siekiama tik apriboti Sąjungos finansiniams interesams padarytos žalos mastą.“

[19] 2018 m. kovo 20 d. Sprendimas *Menci* (C-524/15, EU:C:2018:197; toliau – Sprendimas *Menci*).

[20] Sprendimo *Menci* 31 punktas. Tai nurodyta ir Sprendimo *MV-98* 42 punkte.

administracinius nusižengimus ir užkirsti kelią naujiems nusižengimams, neleidžiant atitinkamam prekybininkui eksploatuoti savo komercinių patalpų. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikslina, kad užplombavimo priemone siekiama ir prevencinio, ir baudžiamojo tikslo, nes ja taip pat siekiama atgrasyti atitinkamus asmenis nuo PVM įstatymo 118 straipsnio 1 dalyje numatytos pareigos pažeidimo“ [21].

55. Atsižvelgiant į tai, išvadas, kurias Teisingumo Teismas padarė Sprendime *MV-98*, galima taikyti ir nagrinėjamoje byloje: motyvai dėl Chartijos 50 straipsnio taikymo, kai kartu su *viena plombavimo priemone* skiriama *viena piniginė sankcija*, abi susijusios su *vienu nusižengimu*, taikomi ir tuo atveju, kai sankcija yra ne viena, o 85 piniginės sankcijos.

56. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neatmeta galimybės, kad nagrinėjama plombavimo priemonė turi represinį turinį. Vis dėlto jis mano, kad atsižvelgiant į tai, jog priemonė yra visuotinė ir neindividualizuota, prevencinė funkcija yra svarbesnė už represinę tokiu mastu, kad jos baudžiamasis pobūdis išnyksta.

57. Mano nuomone, kaip pažymėjau išvadoje byloje *Menci*, „sunku paneigti, kad normos, kuriomis skiriamos sankcijos mokesčių sistemoje, vienu metu skirtos ir nubausti mokesčių mokėtojus, kurių sukčiavimas buvo nustatytas, ir naudoti kaip įspėjimą ar prevenciją kitiems mokesčių mokėtojams, kad jiems nekiltų pagundos nemokėti mokesčių“ [22].

58. Bet kuriuo atveju Teisingumo Teismas mano, kad „baudžiamosios sankcijos jau vien dėl savo pobūdžio skirtos ir nubausti už neteisėtus veiksmus, ir jų prevencijai užtikrinti“ [23].

59. Logiška, kad užplombavus patalpas užkertamas kelias vykdyti komercinę veiklą ir atitinkamas asmuo netenka pajamų. Jeigu, kaip šiuo atveju, tokia priemonė taikoma ne dėl sveikatos ar panašių priežasčių [24], o vien dėl to, kad padaryta nusižengimų mokesčių srityje, manau, kad represinis (ir baudžiamasis) šios priemonės elementas yra neginčijamas [25].

60. Šiuo požiūriu priemonės, kaip antai patalpų plombavimo, represinė funkcija nepriklauso nuo to, ar pažeidimų, už kuriuos siekiama *nubausti* taikant tą priemonę, yra daugiau, ar mažiau. Toks mano vertinimas sutampa su Komisijos: ji mano, kad represinio tikslo buvimas nepriklauso nuo aplinkybės, ar priemonė taikoma vienam, ar keliems kumuliatyviems pažeidimams [26].

61. Vadovaujantis logika, kuria, atrodo, pagrįstas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo požiūris, PVM įstatymo 186 straipsnyje numatyta plombavimo priemonė būtų represinio pobūdžio, taigi iš esmės baudžiamojo pobūdžio, tik tuo atveju, jei ji būtų skirta už kiekvieną iš 85 ginčijamų pažeidimų, o bendras komercinių patalpų užplombavimo dienų skaičius siektų iki 2 550 dienų.

[21] Sprendimo *MV-98* 44 punktas.

[22] Išvados byloje *Menci* (C-524/15, EU:C:2017:667) 113 punktas. Paskui pridūriau (99 išnaša), kad „[a]kademiniai ginčai (kartais filosofiniai) apie baudų pagrindą, pateisinimą ir tikslą ar tikslus trunka jau ištisus amžius, pateikiama skirtingų teorijų, o kai kuriose iš jų akcentuojami atlygintinumo elementai, kitose – prevencinis (bendroji arba specialioji prevencija) arba bauginimo poveikis“.

[23] Sprendimo *MV-98* 42 punktas.

[24] Be to, Teisingumo Teismas pripažino, kad užplombavimas iki 30 dienų galinčiam trukti laikotarpiui (toje byloje, kaip ir dabar, jis truko 14 dienų) yra *griežta* priemonė. Sprendimo *MV-98* 47 punktas.

[25] Neatmetu galimybės, kad užplombuoti komercines ar pramonines patalpas gali būti nurodyta išimtinai vien prevenciniais pagrindais, pavyzdžiui, dėl neišvengiamo ir didelio pavojaus visuomenės sveikatai. Tokiais atvejais, visiškai nesusijusiais su baudžiamuoju aspektu, trūktų bet kokiai sankcijai būdingo represinio elemento.

[26] Komisijos rašytinių pastabų 43 punktas.

62. Nemanau, kad šiai akivaizdžiai neproporcingai išvadai reikia pritarti. Žinoma, toks užplombavimas būtų daug griežtesnė priemonė, vertinant pagal jo represinį pobūdį, nes komercinės patalpos būtų uždarytos ilgam. Vis dėlto tas pats represinis pobūdis išlieka ir tuo atveju, jeigu dėl plombavimo, net jei jis ne toks griežtas, atitinkamas subjektas patiria žalos, nes keturiolika dienų negali vykdyti komercinės veiklos, įskaitant su tuo susijusius ekonominius nuostolius [27].

63. Laikausi nuomonės, kad *prevencinis* plombavimo priemonės aspektas tokiais atvejais, kaip nagrinėjamas šioje byloje, nėra toks svarbus, kad nusvertų ir taip susilpnintų *represinį* aspektą.

64. Šiuo atveju mokesčių administratorius nustatė, kad egzistuoja nusižengimų *sutaptis*, siekdamas taikyti tik vieną, o ne aštuoniasdešimt penkias komercinių patalpų plombavimo priemones. Galbūt jis galėjo būti griežtesnis ir (vieną) uždarymo laikotarpį pailginti iki PVM įstatymo 186 straipsnio 1 dalyje numatyto maksimalaus 30 dienų laikotarpio, tačiau pareiga priimti sprendimą šiuo klausimu tenka tik mokesčių administratoriui.

65. Galiausiai Sprendime *MV-98* Teisingumo Teismo pateikta išvada, kad už vieną nusižengimą mokesčių srityje nustatyta 14 dienų plombavimo priemonė iš esmės yra baudžiamojo pobūdžio, gali būti visapusiškai taikoma, kai ši priemonė nustatyta kartu dėl visų 85 kumuliacinių nusižengimų.

66. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip, kad administracinė priemonė – komercinių patalpų plombavimas ir draudimas į jas patekti 14 dienų – išlaiko savo represinį pobūdį, nesvarbu, ar ji taikoma dėl vieno PVM įstatymo pažeidimo, ar dėl to, kad per tam tikrą laikotarpį buvo padaryti 85 šio įstatymo pažeidimai, vertinami kaip visuma.

V. Išvada

67. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti *Administrativen sad – Burgas* (Burgaso administracinis teismas, Bulgarija):

SESV 325 straipsnis ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 273 straipsnis, taip pat Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 50 straipsnis

turi būti aiškinami taip:

motyvai, kuriais remdamasis Teisingumo Teismas priėmė 2023 m. gegužės 24 d. Sprendimą *MV-98* (C-97/21, EU:C:2023:371), taikytini ir tuo atveju, kai nacionalinis mokesčių administratorius dėl vienas po kito padarytų nusižengimų – neįvykdytų su pridėtinės vertės mokesčiu susijusių prievolių – mokesčių mokėtojui skiria 85 piniginės sankcijas, taip pat nustato komercinės patalpos plombavimo ir draudimo į ją patekti 14 dienų priemonę, atsižvelgdamas į visus padarytus nusižengimus mokesčių srityje.

[27] Kaip pažymėjo Komisija, administracinis komercinių patalpų uždarymas net ir trumpam laikotarpiui gali būti griežtesnė sankcija prekybininkui nei bauda (jos rašytinių pastabų 46 punktas).