Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
представено на 13 февруари 2025 година [1]

Дело C-733/23

„Бийч енд бар мениджмънт“ ЕООД
срещу
Началник на отдел „Оперативни дейности“ — Бургас

(Преюдициално запитване, отправено от Административен съд Бургас, България)

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 273 — Харта на основните права на Европейския съюз — Член 50 — Принцип ne bis in idem — Неизпълнение на задължението за издаване на фискална касова бележка — Запечатване на обект — Кумулиране на наказания за едно и също нарушение — Принцип на пропорционалност“

1. Предмет на спора в производството, по което е отправено настоящото преюдициално запитване, е законосъобразността на осемдесет и пет имуществени санкции, наложени от българските данъчни органи на търговско дружество за същия брой нарушения на националната правна уредба относно данъка върху добавената стойност (ДДС).

2. Спорните имуществени санкции принципно могат да бъдат квалифицирани като мерки за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане (член 273 от Директива 2006/112/ЕО [2]).

3. Освен посочените санкции, българският данъчен орган е наложил мярка запечатване на търговския обект, в който са извършени нарушенията. За разлика от случая по дело Ати-91 [3], в настоящото запитване не се поставят въпроси относно мярката запечатване, разглеждана самостоятелно.

4. Запитващата юрисдикция иска да установи, най-общо, дали е съвместима с член 50 от Хартата на основните права на Европейския съюз (наричана по-нататък „Хартата“) национална правна уредба, която допуска налагането на имуществени санкции за нарушения, за които е наложена и изпълнена мярка запечатване.

[1] Език на оригиналния текст: испански.

[2] Директива на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7; наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

[3] По което представям заключение със същата дата (C-605/23).

I. Правна уредба

A. Правото на Съюза. Директивата за ДДС

5. Съгласно член 2, параграф 1, буква а), на облагане с ДДС подлежи „възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

6. Член 273 предвижда:

„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“.

Б. Националното право

1. Закон за ДДС[4]

7. Член 118, алинея 1, в редакцията, приложима към фактите по спора в главното производство, гласи:

„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 системния бон и да ги съхранява до напускането на обекта“.

8. Член 185, алинеи 1 и 2 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] Закон за данък върху добавената стойност от 21 юли 2006 г. (ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г., стр. 8, наричан по-нататък „Законът за ДДС“).

9. Член 186 от Закона за ДДС гласи:

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

1. не:

а) 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“.

10. Съгласно член 187, алинеи 1 и 4:

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

[…]

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

11. Член 188[5] гласи:

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

(2) Определението на съда не подлежи на обжалване“.

12. Член 193 предвижда:

„(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“.

[5] В редакцията му, приложима към фактите, изменена и обнародвана в ДВ, бр. 100 от 20 декември 2019 г.

2. Административнопроцесуален кодекс[6]

13. Съгласно член 6, алинея 5, в редакцията, приложима към фактите по спора, административните органи трябва да се въздържат от актове и действия, които могат да причинят вреди, явно несъизмерими с преследваната цел.

14. Член 60 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) Разпореждането за предварително изпълнение се мотивира.

[…]

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

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

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

(8) Определението на съда подлежи на обжалване“.

15. Съгласно член 128, алинея 1, точка 1, на административните съдилища са подведомствени всички дела по искания по-специално за изменение или отмяна на административни актове.

16. Член 166 гласи:

„(1) Оспорването спира изпълнението на административния акт.

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

[6] ДВ, бр. 30 от 11 април 2006 г.; наричан по-нататък „АПК“.

3. Закон за административните нарушения и наказания[7]

17. Съгласно член 22 за предотвратяване и преустановяване на административните нарушения, както и за предотвратяване и отстраняване на вредните последици от тях могат да се прилагат принудителни административни мерки.

18. Член 27, алинеи 1, 2, 4 и 5 предвижда:

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

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

[…]

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

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

19. Съгласно член 59 наказателните постановления подлежат на обжалване или протестиране пред районния съд в 14-дневен срок от връчването им.

II. Фактите, спорът и преюдициалните въпроси

20. „Бийч енд бар мениджмънт“ ЕООД (наричано по-нататък „Бийч енд бар“) е дружество с ограничена отговорност, което стопанисва търговски обект (бар и ресторант).

21. На 4 август 2022 г. българските данъчни органи[8] извършват проверка в търговския обект на Бийч енд бар, в рамките на която:

– установяват наличието на два броя ПОС терминални устройства в обекта, както и 85 броя бележки от ПОС терминал за приети плащания с дебитни и кредитни карти за периода от 25.6.2022 г. до 26.7.2022 г.,

– констатират, че дружеството не е издало нито една фискална касова бележка за тези 85 продажби.

22. На 12 август 2022 г. данъчният орган издава заповед, с която налага принудителната административна мярка запечатване на търговския обект и забрана на достъпа до него за срок от 14 дни. С нарочно разпореждане е допуснато предварителното изпълнение на двете мерки.

[7] ДВ, бр. 92 от 28 ноември 1969 г., в редакцията, приложима към фактите по спора.

[8] Проверката е извършена от Главна дирекция „Фискален контрол“.

23. Мярката запечатване и допускането на предварителното ѝ изпълнение са оспорени пред Административен съд Бургас в две отделни производства, но жалбите са отхвърлени.

24. Данъчният орган, приемайки фактите за доказани, издава 85 наказателни постановления[9]. С всяко от тях на Бийч енд бар е наложена имуществена санкция в размер на 500 BGN (около 250 евро), при което общият размер на санкцията за всички 85 нарушения възлиза на 42 500 BGN (около 21 250 евро).

25. Сумата на нерегистрирания ДДС (поради неиздаването на фискални касови бележки за осемдесет и петте платежни операции) възлиза на 268,02 BGN (около 134 евро).

26. Осемдесет и петте наказателни постановления са обжалвани пред Районен съд Бургас в отделни производства, които приключват с решения, с които жалбите са отхвърлени.

27. Решенията на първоинстанционния съд са обжалвани пред Административен съд Бургас, който отправя до Съда три преюдициални въпроса, от които възпроизвеждам само първия:

„1) Дали чл. 325 [ДФЕС], член 273 от [Директивата за ДДС] и член 50 от Хартата […] трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба, съгласно която за множество нарушения на данъчни задължения може да бъде наложена една обща мярка „запечатване на търговски обект и забрана достъпа до него“, когато целта на същата е единствено да ограничи негативния ефект от нарушението, включително размера на претърпените вреди за финансовите интереси на Европейския съюз, но не и да наказва нарушителя, без тази мярка да ограничава възможността спрямо същия нарушител да бъдат проведени отделни самостоятелни санкционни производства за всяко от тези нарушения на данъчни задължения, в които на данъчнозадълженото лице да бъде наложена мярка имуществена санкция, като е задължение на националния съдия да изследва и определи във всеки конкретен случай коя от двете цели преследва наложената по-рано обща принудителна административна мярка „запечатване на търговски обект и забрана на достъпа до него“ — предпазно-ограничителна или санкционна?“.

III. Производството пред Съда

28. Преюдициалното запитване постъпва в Съда на 1 декември 2023 г.

29. Писмени становища представят Бийч енд бар, българското правителство и Европейската комисия.

30. Съдът е счел, че провеждането на съдебно заседание не е необходимо.

31. По указания на Съда настоящото заключение ще обхване само първия преюдициален въпрос.

[9] Към момента на провеждане на съдебното заседание в производството по обжалване на наказателните постановления, съдебните актове, постановени в производствата по оспорване на запечатването и неговото изпълнение, са влезли в сила.

IV. Анализ

A. По допустимостта

32. Както вече бе посочено, пред запитващата юрисдикция са образувани производства по осемдесет и пет жалби, подадени от Бийч енд бар срещу наказателните постановления за същия брой нарушения на Закона за ДДС. За тези нарушения е наложена и мярка запечатване на търговския обект (и забрана за достъп до него) за срок от четиринадесет дни.

33. Към момента на провеждане на производствата, по които се обжалват наказателните постановления, мярката запечатване, която Бийч енд бар безуспешно е оспорило в отделно производство, вече е изпълнена.

34. В този контекст българското правителство счита, че първият преюдициален въпрос е недопустим, тъй като спорът, който стои в основата на преюдициалното запитване, се отнася единствено до имуществените санкции, като същият може да бъде разрешен, без да е необходимо да се проверява съвместимостта с правото на Съюза на националните разпоредби, въз основа на които е наложена вече изпълнената мярка запечатване, която не е предмет на главното производство.

35. Комисията споделя становището на българското правителство, но предлага въпросът да бъде преформулиран по начин, който да позволи на Съда да се произнесе по същество [10].

36. Според мен при предоставянето на отговор на запитващата юрисдикция Съдът не следва да се произнася по съвместимостта с правото на Съюза на националната правна уредба на мярката запечатване на търговски обект [11], при положение че тази мярка не е предмет на спора в главното производство.

37. Всъщност, въпросът на запитващата юрисдикция е насочен не толкова към установяване съвместимостта с правото на Съюза на правните разпоредби, регламентиращи запечатването, а тази на спорните имуществени санкции. В този смисъл предложението на Комисията за преформулиране на въпроса е основателно.

38. Следователно трябва да се провери не дали мярката запечатване на търговски обект е съвместима с правото на Съюза, а дали това право допуска налагането на имуществена санкция на същото лице и за същите нарушения, за които тази мярка е наложена.

[10] Точки 30—32 от писменото становище на Комисията. В тях Комисията предлага да бъде преформулиран в смисъл, дали правото на Съюза допуска налагането на имуществена санкция за факти като разглежданите, предвид обстоятелството, че за нарушението, за което е наложена тази санкция, вече има наложена административна мярка „запечатване“.

[11] Именно тази съвместимост е предмет на дело C-605/23, Ати-19.

Б. По същество

1. Релевантност на решение от 4 май 2023 г., MV — 98 [12]

39. В решение MV — 98 Съдът вече се е произнесъл относно съвместимостта на приложената в разглеждания случай правна уредба с член 50 от Хартата.

40. Фактите по дело MV — 98 са сходни с тези по настоящото дело (с изключенията, които по-нататък ще посоча): в рамките на извършена проверка на търговски обект българските данъчни органи установяват, че MV — 98 не е регистрирало продажбата на дадена стока и не е издало фискална касова бележка за тази продажба.

41. Въз основа на тези факти данъчните органи, най-общо:

– на основание член 185 от Закона за ДДС налагат на MV — 98 имуществена санкция,

– на основание член 186 от същия закон прилагат административна мярка запечатване на обекта за срок от четиринадесет дни,

– с разпореждане на основание член 60 от АПК допускат предварително изпълнение на посочената мярка.

42. В този случай е следвало „по същество […] да се установи дали член 273 от Директивата за ДДС и член 50 от Хартата трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която за едно и също неизпълнение на данъчно задължение и след провеждане на отделни и самостоятелни производства на данъчнозадължено лице може да бъде наложена мярка имуществена санкция и мярка запечатване на търговски обект, които подлежат на обжалване пред различни съдилища“ [13].

43. Съдът е съсредоточил анализа си най-вече върху „наказателноправния характер на разглежданите в главното производство мерки“ (т. 38—49 от решение MV — 98) като задължително условие за преценката за приложимостта на член 50 от Хартата.

44. Въз основа на анализа на трите критерия, относими за тази преценка по отношение на мярката запечатване, Съдът достига до следните изводи:

– Обстоятелството, че във вътрешното право тази мярка е квалифицирана като административна, не съставлява пречка за установяването на наказателноправния ѝ характер (т. 38—41 от решение MV — 98).

– Посочената мярка преследва едновременно целите за възпиране и наказване на нарушенията в областта на ДДС. Същата няма чисто обезпечителна цел, каквото е твърдението на някои от правителствата, взели участие по делото (т. 42—44 от решение MV — 98).

– Мярката запечатване, изглежда, разкрива висока степен на тежест (т. 45—47 от решение MV — 98).

[12] Дело C-97/21 (EU:C:2023:371), наричано по-нататък „решение MV — 98“.

[13] Решение MV — 98, точка 27.

45. В този контекст Съдът приема, че „ако, както следва от сведенията на запитващата юрисдикция, разглежданите в главното производство мерки трябва да се квалифицират като санкции с наказателноправен характер, би следвало да се приеме, че кумулирането на тези санкции води до ограничаване на основното право, гарантирано в член 50 от Хартата“ [14].

46. Този извод на Съда в решение MV — 98 е във връзка с преценката за евентуалната обоснованост на ограничаването на основното право, гарантирано в член 50 от Хартата.

47. Въз основа на тази преценка Съдът постановява, че „член 273 от Директивата за ДДС и член 50 от Хартата трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която за едно и също неизпълнение на данъчно задължение и след провеждане на отделни и самостоятелни производства на данъчнозадължено лице може да бъде наложена мярка имуществена санкция и мярка запечатване на търговски обект, които подлежат на обжалване пред различни съдилища, доколкото посочената правна уредба не осигурява координиране на производствата, позволяващо да се сведе до стриктно необходимото допълнителната тежест от кумулирането на посочените мерки, и не позволява да се гарантира, че тежестта на всички наложени санкции съответства на тежестта на разглежданото нарушение“ [15].

2. Различия между настоящото дело и дело MV — 98

48. Както запитващата юрисдикция отбелязва, настоящият случай се различава от този по дело MV — 98 в едно конкретно отношение: в случая по последното става въпрос за едно-единствено нарушение, за което са наложени мярка запечатване и имуществена санкция, докато в настоящия случай спорните нарушения са осемдесет и пет, също толкова са наложените имуществени санкции, а мярката запечатване е наложена общо за всички нарушения [16].

49. Тази разлика кара запитващата юрисдикция да сезира Съда с въпроса относно приложението на възприетото в решение MV — 98 относно наказателноправния характер на мярката запечатване. По-конкретно, въпросът се отнася до превантивната или репресивна цел на тази мярка, като определящ фактор за нейната квалификация.

50. По-специално, според запитващата юрисдикция:

– Извън посочената конкретна разлика, в разглеждания случай са изпълнени останалите условия за установяване наличието на кумулиране на производства и санкции, което член 50 от Хартата забранява, а именно: идентичност на фактите и идентичност на санкциите.

– Въпреки това обстоятелството, че за всички 85 нарушения е наложена една обща мярка запечатване на обекта, поражда съмнение относно *наказателноправния характер* на тази мярка [17].

[14] Решение MV — 98, точка 49.

[15] Решение MV — 98, точка 63.

[16] Точка 32 от акта за преюдициално запитване.

[17] Точка 43 от акта за преюдициално запитване.

51. Запитващата юрисдикция излага неособено ясното твърдение, че доколкото мярката запечатване не е индивидуализирана, това би могло да означава, че нейната цел за ограничаване на размера на щетите, нанесени на финансовите интереси на Европейския съюз (и следователно превантивната ѝ функция) надделява над санкционния ѝ характер [18]. Ако от това следва, че запечатването не представлява същинска санкция с наказателноправен характер, едно от условията за прилагане на член 50 от Хартата няма да бъде изпълнено.

3. Моето становище

52. Според мен отговорът на въпроса на запитващата юрисдикция може да бъде открит без особени тълкувателни затруднения в решение MV — 98, както и в предходната практика на Съда, по-конкретно, в решение Menci [19].

53. Всъщност „санкция, която има репресивна цел, е с наказателноправен характер по смисъла на член 50 от Хартата и единствено обстоятелството, че тя преследва и превантивна цел, не може да я лиши от квалификацията ѝ като наказателноправна санкция“ [20].

54. Както се посочва в решение MV — 98, съгласно предоставените от запитващата юрисдикция сведения, „[…] видно от член 22 от Закона за административните нарушения и наказания, целта на [мярката запечатване] е преустановяване на извършваните административни нарушения и предотвратяване на нови нарушения, като се попречи на съответния търговец да използва търговския си обект. В това отношение запитващата юрисдикция уточнява, че мярката запечатване преследва едновременно превантивна и репресивна цел, тъй като е насочена също към възпиране на съответните лица от допускане на неизпълнение на задължението по член 118, алинея 1 от Закона за ДДС“ [21].

55. Изхождайки от тази предпоставка, направените въз основа на нея изводи от Съда в решение MV — 98 могат да бъдат разпространени спрямо случай като разглеждания: съображенията относно приложението на член 50 от Хартата в хипотеза, при която *една-единствена мярка запечатване* придружава *една-единствена имуществена санкция* — и двете наложени за *едно конкретно нарушение*, са валидни и в случай, при който вторият елемент от уравнението не е една, а са осемдесет и пет имуществени санкции.

56. Запитващата юрисдикция приема за възможно спорната мярка запечатване да е лишена от репресивно съдържание. Въпреки това според нея предвид общия и неиндивидуализиран характер на тази мярка, превантивният ѝ характер надделява над репресивния до степен, при която наказателноправното ѝ съдържание се заличава.

[18] Точка 47 от акта за преюдициално запитване: „Всички изложени обстоятелства относно конкретния казус, преценени комплексно могат да създадат усещане, че в случай като този в главното производство, при който ПАМ е наложена общо за 85 нарушения, без индивидуализация на размера на мярката, налагана за всяко едно от тях, обезпечителната функция на ПАМ, която ограничава размера на нерегистрирания и неотчетен ДДС в границите на първоначално установеното, не просто надделява над санкционния ѝ характер, но практически бива единствено проявление на ПАМ при изложената конкретика на главното производство и цели единствено ограничаване размера на вредните за финансовите интереси на Европейския съюз последици“.

[19] Решение от 20 март 2018 г., Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, наричано по-нататък „решение Menci“).

[20] Решение Menci, точка 31. В същия смисъл решение MV — 98, точка 42.

[21] Решение MV — 98, точка 44.

57. Според мен, както посочвам в заключението по дело Menci, „трудно може да се отрече, че санкционните норми в областта на данъчното право имат за цел едновременно да санкционират данъчнозадължените лица, чиито нарушения са били установени, и да служат като предупреждение или превенция спрямо останалите правни субекти, за да не се изкушават да избягват плащането на данъци“ [22].

58. При всички положения, както Съдът е постановил, „присъщи за наказателноправните санкции са както репресията, така и превенцията на противоправните деяния“ [23].

59. Логично, запечатването на даден обект препятства извършването на търговска дейност и предполага лишаване на засегнатото лице от приходи. Според мен, ако — както в разглеждания случай — посочената мярка не се налага от съображения от здравно или друго подобно естество [24], а в резултат на самото извършване на данъчни нарушения, наличието на репресивния (и санкционен) елемент не може да бъде отречено [25].

60. От тази гледна точка репресивната функция на мярка като запечатването на обект не зависи от съответствието ѝ с по-големия или по-малък брой нарушения, чието *санкциониране* се цели с нея. В това отношение съм съгласен с Комисията, според която наличието на репресивна цел не зависи от това дали мярката се прилага за едно, или за съвкупност от нарушения [26].

61. Ако бъде възприета логиката, която, изглежда, стои в основата на въпроса на запитващата юрисдикция, това би означавало да се приеме, че мярката запечатване, предвидена в член 186 от Закона за ДДС, ще има репресивен характер и следователно наказателноправно съдържание, само ако е наложена за всяко едно от спорните 85 нарушения поотделно, при което срокът на затваряне на търговският обект би могъл да достигне 2550 дни.

62. Не считам, че този очевидно непропорционален подход може да бъде възприет. Така наложена, мярката запечатване несъмнено би била много по-тежка от гледна точка на репресивния ѝ характер, тъй като ще доведе до затваряне на търговския обект за години. Същият този репресивен характер обаче продължава да е налице — независимо от очевидно по-ниската степен на тежест, когато запечатването причинява на засегнатото лице следващата се от невъзможността да упражнява търговската си дейност за срок 14 дни вреда със съответните икономически загуби [27].

63. Според мен в случаи като разглеждания *превантивният* аспект на мярката запечатване не надделява над *репресивния* аспект, до степен да заличи последния.

[22] Заключение по дело Menci (C-524/15, EU:C:2017:667, т. 113). Там посочвам също (бележка под линия 99), че „[а]кадемичният (а понякога философският) дебат относно основанието, обосноваността и целта или целите на наказанието продължава векове наред и включва различни теории, някои от които поставят акцент върху неговия обезщетителен характер, а други върху превантивното му действие (обща и специална превенция) или възпиращ ефект“.

[23] Решение MV — 98, точка 42.

[24] Не изключвам възможността мярката „запечатване“ на търговски или промишлени обекти да бъде налагана само и единствено с превантивна цел, например, при наличието на непосредствен и сериозен риск за общественото здраве. В подобни случаи, при които отсъства какъвто и да било наказателен елемент, присъщият на всяка санкция репресивен характер няма да бъде налице.

[25] Съдът също така е допуснал възможността мярката „запечатване“ за период, чиято продължителност може да достигне 30 дни и която в конкретния случай — както и в настоящия — е била 14 дни, да бъде квалифицирана като *тежка*. Решение MV — 98, точка 47.

[26] Точка 43 от писменото становище на Комисията.

[27] Както отбелязва Комисията, административното „затваряне на търговски обект“, дори за кратък период от време, може да се окаже за търговеца по-тежка мярка, отколкото имуществената санкция (т. 46 от писменото ѝ становище).

64. Това, което се е случило в конкретната хипотеза, е, че данъчните органи са приели за установено наличието на *съвкупност* от нарушения, за които са наложили една обща, а не осемдесет и пет мерки запечатване на търговския обект. Вероятно тези органи са можели да увеличат тежестта на мярката, определяйки (единственият) срок на затваряне до максималните тридесет дни, допустим съгласно член 186, алинея 1 от Закона за ДДС, но това е въпрос, чието решаване е единствено в техните правомощия.

65. Като цяло мотивите на Съда в решение MV — 98 по отношение на наказателноправния характер на мярката запечатване за срок от 14 дни, наложена за единично данъчно нарушение, са изцяло приложими в случаите, при които тази мярка е наложена общо за съвкупност от 85 нарушения.

66. Ето защо, отговорът, който следва да се даде на първия преюдициален въпрос, е, че административната мярка запечатване на търговски обект и забрана достъпа до него за срок от 14 дни запазва репресивния си характер, както когато се налага за единично нарушение на Закона за ДДС, така и когато се налага за извършването в определен период от време на 85 нарушения на посочения закон, разглеждани като съвкупност.

V. Заключение

67. С оглед на изложените съображения, предлагам на Съда да отговори на Административен съд Бургас, по следния начин:

„Член 325 ДФЕС, член 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност и член 50 от Хартата на основните права на Европейския съюз

трябва да се тълкуват в смисъл, че

мотивите, въз основа на които Съдът е постановил решение от 24 май 2023 г., MV — 98 (C-97/21, EU:C:2023:371), са валидни в случай, при който националният данъчен орган налага на данъчнозадълженото лице осемдесет и пет имуществени санкции за продължаващо неизпълнение на задълженията във връзка с данъка върху добавената стойност, като едновременно налага мярка запечатване на търговския обект и забрана достъпа до него за срок от четиринадесет дни общо за всички извършени нарушения“.