

Kohtuasi C-97/21**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

16. veebruar 2021

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Administrativen sad Blagoevgrad (Blagoevgradi halduskohus, Bulgaaria)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

12. veebruar 2021

Kaebaja:

MV – 98

Vastustaja:

Nachalnik na otdel „Operativni deynosti“ – grad Sofia v glavna direktsia „Fiskalen kontrol“ pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (riigi maksuameti keskbiroo maksukontrolli peadirektsiooni operatiivtegevuse talituse Sofia osakonna juhataja)

Põhikohtuasja ese

Kaebus, mis on esitatud maksuasutuste otsuse peale kohaldada käibemaksuseaduse (Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost) alusel haldussunnimeetmeid, mis seisnevad ettevõtja äriruumide pitseerimises 14 päevaks ja neisse sisenemise keelu kehtestamises

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, millega palutakse tõlgendada Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikli 47 esimest lõiku, artikli 49 lõiget 3, artiklit 50 ja artikli 52 lõiget 1 ning nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 273

Eelotsuse küsimused

1. Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 273 ja Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklit 50 tuleb tõlgendada nii, et viidatud sätetega ei ole vastuolus põhikohtuasjas kõne all olevad riigisisised õigusnormid, mille kohaselt võib sama isiku suhtes teo eest, mis seisneb selles, et kauba müügi kohta ei ole väljastatud kassakviitungit, mistõttu on kõnealune müük jäetud registreerimata ega kajastu raamatupidamisarvestuses, kumulatiivselt algatada haldussunnimeetme kohaldamiseks haldusmenetluse ja rahalise sanktsiooni määramiseks maksuõigusrikkumise menetluse?

1.1. Kas juhul, kui eelmisele küsimusele vastatakse jaatavalt, tuleb nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 273 ja Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikli 52 lõiget 1 tõlgendada nii, et viidatud sätetega ei ole vastuolus põhikohtuasjas kõne all olevad riigisisised õigusnormid, mille kohaselt võib sama isiku suhtes teo eest, mis seisneb selles, et kauba müügi kohta ei ole väljastatud kassakviitungit, mistõttu on kõnealune müügitehing jäetud registreerimata ega kajastu raamatupidamisarvestuses, kumulatiivselt algatada haldussunnimeetme rakendamiseks haldusmenetluse ja rahalise sanktsiooni määramiseks maksuõigusrikkumise menetluse, kui võtta arvesse seda, et kõnealused õigusnormid ei pane mõlema menetluse algatamise pädevusega asutustele ja kohtutele ühel ajal kohustust tagada proportsionaalsuse põhimõtte tõhus kohaldamine, arvestades kõikide kumuleeritud meetmete kogumi raskuse ja konkreetse rikkumise raskuse suhet?

2. Kas juhul, kui harta artikkel 50 ja artikli 52 lõige 1 ei ole käesolevas asjas kohaldatavad, tuleb nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 273 ja Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikli 49 lõiget 3 tõlgendada nii, et viidatud sätetega ei ole vastuolus käibemaksuseaduse (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost; edaspidi „ZDDS“) artikli 186 lõige 1, mille kohaselt võib teo eest, mis seisneb selles, et kauba müügi kohta ei ole väljastatud kassakviitungit, mistõttu on kõnealune müügitehing jäetud registreerimata ega kajastu raamatupidamisarvestuses, kohaldada sama isiku suhtes lisaks ZDDS artikli 185 lõikes 2 ette nähtud rahalise sanktsiooni määramisele haldussunnimeedet, nimelt äriruumide pitseerimist kuni 30 päevaks?

3. Kas Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikli 47 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus meetmed, mille on liikmesriigi seadusandja kehtestanud eeldatava avaliku huvi kaitseks nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 273 alusel, näiteks äriruumide pitseerimises kuni 30 päevaks seisneva haldussunnimeetme esialgse täitmise otsus, kui kohtulik õiguskaitse piirdub sellele vastanduva võrreldava erahuvi hindamisega?

Liidu õigusnormid ja kohtupraktika

Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikli 47 esimene lõik, artikli 49 lõige 3, artikkel 50, artikli 51 lõiked 1 ja 2, artikli 52 lõige 1;

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõige 1, artikkel 273;

Euroopa Kohtu 21. septembri 1989. aasta otsus Hoechst vs. komisjon (46/87 ja 227/88, EU:C:1989:337);

Euroopa Kohtu 22. oktoobri 2002. aasta otsus Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603);

Euroopa Kohtu 5. juuni 2012. aasta otsus Bonda (C-489/10, EU:C:2012:319);

Euroopa Kohtu 26. veebruari 2013. aasta otsus Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105);

Euroopa Kohtu 27. mai 2014. aasta otsus Spasic (C-129/14, EU:C:2014:586);

Euroopa Kohtu 5. aprilli 2017. aasta otsus Orsi ja Baldetti (C-217/15 ja C-350/15, EU:C:2017:264);

Euroopa Kohtu 20. märtsi 2018. aasta otsus Garlsson Real Estate jt (C-537/16, EU:C:2018:193);

Euroopa Kohtu 20. märtsi 2018. aasta otsus Menci (C-524/15, EU:C:2018:197);

Euroopa Kohtu 31. mai 2018. aasta otsus Zheng (C-190/17, EU:C:2018:357);

Üldkohtu 26. oktoobri 2017. aasta otsus Marine Harvest vs. komisjon (T-704/14, EU:T:2017:753).

Riigisisised õigusnormid

Halduskohtumenetluse seadustik (Administrativnoprotsesualen kodeks) – artikkel 6, artikli 57 lõiked 1, 4 ja 5, artikkel 60, artikli 90 lõige 1, artikli 128 lõike 1 punkt 1, artikli 132 lõige 1, artikli 145 lõige 1, artikkel 146, artikli 166 lõiked 1, 2 ja 3, artikli 172 lõige 2, artikli 268 punktid 1 ja 2;

Maksu- ja sotsiaalkindlustusajade menetluse seadustik (Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks, edaspidi „DOPK“) – artikli 50 lõige 1;

Äriseadustik (Targovski zakon) – artikli 1 lõike 1 punkt 1, artikkel 56;

Haldusrikkumiste ja haldussanktsioonide seaduse (Zakon za administrativnite narushenia i nakazania) – artiklid 16, 22, 27, artikli 34 lõige 3, artikli 36 lõige 1,

artikkel 42, artikli 44 lõige 1, artikli 53 lõige 1, artikli 59 lõiked 1 ja 2, artikli 63 lõige 1;

Käibemaksuseadus (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost) – artikkel 1, artikli 2 punkt 1, artikli 3 lõiked 1 ja 2, artikli 118 lõige 1, artikli 185 lõiked 1, 2, 4 ja 5, artikli 186 lõike 1 punkti 1 alapunkt a, lõiked 3 ja 4, artikli 187 lõige 1, artikkel 188, artikli 193 lõiked 1 ja 2 ning lisasätete (Dopolnitelni razporedbi) § 1 punkt 40 ja § 1a:

– Artikli 118 lõige 1 põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis:

„(1) Iga isik, kes on käesoleva seaduse kohaselt registreeritud või registreerimata, on kohustatud registreerima äriruumides tehtud tarned/müügitehingud ja pidama nende üle arvestust, väljastades kassaaparaadi abil kassakviitungi [...]“

– Artikli 185 lõiked 1 ja 2 põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis:

„(1) Isikule, kes ei väljasta artikli 118 lõikes 1 ette nähtud kassakviitungit, määratakse juhul, kui ta on füüsiline isik, mitte ettevõtja, rahatrahv summas 100–500 leevi (BGN), või juhul, kui ta on juriidiline isik või füüsilisest isikust ettevõtja, rahaline sanktsioon summas 500–2000 leevi.

(2) Isikule, kes rikub või lubab rikkuda artiklit 118 või selle rakendussätteid muul viisil kui lõikes 1 loetletud, määratakse juhul, kui ta on füüsiline isik, mitte ettevõtja, rahatrahv summas 300–1000 leevi, või juhul, kui ta on juriidiline isik või füüsilisest isikust ettevõtja, rahaline sanktsioon summas 3000–10 000 leevi. Kui rikkumine ei too kaasa tulu deklareerimata jätmist, rakendatakse lõikes 1 sätestatud karistusi.“

– Artikli 186 lõike 1 punkti 1 alapunkt a põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis:

„(1) Haldussunnimeedet, mis seisneb äriruumide pitseerimises kuni 30 päevaks, kohaldatakse olenemata määratud rahatrahvidest ja rahalistest sanktsioonidest isiku suhtes, kes:

1. rikub korda või jätab tegemata järgmise:

a) tarne/müügitehingu kohta asjaomase kassakviitungi väljastamine vastavalt kehtivale korrale;

[...]“

– Artikli 187 lõige 1 põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis:

„(1) Artikli 186 lõike 1 kohase haldussunnimeetme kohaldamise korral keelatakse ka sisenemine isiku äriruumi või äriruumidesse [...]“

– Artikkel 188 põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis:

„Artikli 186 lõike 1 kohane haldussunnimeede on esialgu täidetav halduskohtumenetluse seadustikus (Administrativnoprotsesualen kodeks) sätestatud tingimustel.“;

13. detsembri 2006. aasta määrus N-18, mis reguleerib äriruumides tehtavate müügitehingute registreerimist ja nende üle arvestuse pidamist kassaaparaatide abil, nõudeid kasutatavale tarkvarale ja nõudeid kaupu veebipoodide kaudu müüvatele isikutele (Naredba N° N-18 ot 13.12.2006 za registrirane i otchitane chrez fiskalni ustroystva na prodazhbite v targovskite obekti, iziskvaniata kam softuerite za upravlenieto im i iziskvania kam litsata, koito izvarshvat prodazhbi chrez elektronen magazin) – Lisasätete (Dopalnitelni razporedbi) artikli 3 lõige 1 ning § 1 punkt 6

Asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Kaebaja on äriseadustiku (Targovski zakon) alusel registreeritud ja äriregistrisse kantud füüsilisest isikust ettevõtja, kelle asukoht on Gotse Delchev, Bulgaaria. Tema põhitegevus on kaupade ost ja müük.
- 2 Riigi maksuameti (Natsionalna agentsia po prihodite) inspektorid korraldasid 9. oktoobril 2019 kaebaja äriruumis kontrolli.
- 3 Kontrolli käigus tehti kontrollost, see tähendab, et enne enda esitlemist ostsid maksuinspektorid paki sigarettide hinnaga 5,20 leevi (ligikaudu 2,66 eurot), mille eest nad tasusid sularahas. Kaebaja võttis raha vastu, kuid ei registreerinud ostu kassaaparaadiga ega väljastanud kassakviitungit.
- 4 Maksuinspektorid tuvastasid, et kassaaparaadiga registreeritud andmete kohaselt oli samal päeval müüdud kaupu ühtekokku 141,20 leevi (ligikaudu 72,20 eurot) eest, kuid tegelikult oli kassas 166,40 leevi (ligikaudu 85,08 eurot). Maksuinspektorite hinnangul kinnitab ka nimetatud kahe summa vahe, et nende ostetud sigarettide müük jäeti kassaaparaadiga registreerimata ja selle kohta ei väljastatud äriruumis kassakviitungit.
- 5 Samal päeval tehti haldusrikkumise tuvastamise otsus, millega algatati kaebaja suhtes haldusrikkumiste ja haldussanktsioonide seaduse (Zakon za administrativnite narushenia i nakazani, edaspidi „ZANN“) sätete alusel maksuõigusrikkumise menetlus, kuna kaebaja oli toime pannud haldusrikkumise, nimelt rikkunud käibemaksuseaduse (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, edaspidi „ZDDS“) artikli 118 lõiget 1. Viidatud sätte rikkumise eest määratakse vastavalt ZDDS artikli 185 lõikele 2 rahaline sanktsioon, kusjuures sama seaduse artikli 186 lõike 1 punkti 1 alapunkt a näeb lisaks ette haldussunnimeetme kohaldamise.

- 6 Vastustaja tegi 21. oktoobril 2019 otsuse, millega kohaldas ZDSS artikli 186 lõike 1 punkti 1 alapunkti a ja artikli 187 lõike 1 alusel haldussunnimeedet, mis seisneb äriruumide pitseerimises 14 päevaks ja neisse sisenemise keelu kehtestamises.
- 7 Sama otsusega nähti ette ka meetme esialgne täitmine, kuna vastustaja leidis, et see on „vajalik, et kaitsta eriti tähtsaid riiklikke huve, nimelt riigieelarvest tulenevat huvi selle vastu, et maksukohustuslane registreeriks kontrollitud äriruumis tehtud müügittehingud nõuetekohaselt ja peaks nende üle kassaaparaadi abil arvestust, samuti selle vastu, et maksukohustuslane teeks õigesti kindlaks oma tulu ja riigile maksudena tasuda tuleva summa suuruse“.
- 8 Kaebaja vaidlustas otsuse eelotsusetaotluse esitanud kohtus.

Põhikohtuasja poolte peamised väited

- 9 Kaebaja leiab, et kohaldatud haldussunnimeede on vastuolus ZANN artikli 22 eesmärkidega, mille kohaselt on selliste meetmete kohaldamine ette nähtud selleks, et haldusrikkumisi ennetada ja nende toimepanemine lõpetada, ning selleks, et nende kahjulikke tagajärgi ennetada ja need kõrvaldada. Kaebaja tugineb kõnealuse müügitehingu väikesele väärtusele ning asjaolule, et ta rikkus ZDDSi artikli 118 lõiget 1 esimest korda.
- 10 Vastustaja märgib, et käesolevas asjas tuvastatud rikkumise puhul on vaidlustatud otsuses kindlaks määratud liiki haldussunnimeetmed koosõlas ZDSS artikli 186 lõike 1 punkti 1 alapunktiga a kohaldatavad kumulatiivselt.

Eelotsusetaotluse põhjenduste lühikokkuvõte

- 11 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb, kas haldussunnimeetme ja samale isikule sama teo eest määratud rahalise sanktsiooni kumuleerimine on koosõlas Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“) artikliga 50 ja artikli 52 lõikega 1 ning harta artikli 49 lõikes 3 sätestatud proportsionaalsuse põhimõttega.
- 12 ZDDSi-s on sõnaselgelt märgitud, et kõnealuse seadusega võetakse üle direktiivi 2006/112 sätteid. Seepärast leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et ZDDSi ja ZDSSi alusel rakendatud sanktsioonimeetmete kohaldamine tähendab liidu õiguse ülevõtmist harta artikli 51 lõike 1 tähenduses, kuna Euroopa Kohtu praktikas on märgitud, et käibemaksu valdkonnas rakendatavate haldussanktsioonidega kohaldavad liikmesriigi maksuasutused direktiivi 2006/112 artiklit 2 ja artiklit 273, seega liidu õigust, millest tulenevalt peavad nad kaitsma harta artiklis 50 sätestatud põhiõigust.
- 13 ZDDSi artikli 185 lõike 2 kohaselt kvalifitseeritakse olukord, kus maksukohustuslastest juriidilised isikud või füüsilisest isikust ettevõtjad jäta-

ZDDS artikli 118 lõikes 1 sätestatud kohustuse täitmata, haldusrikkumiseks, mille eest näeb sama säte ette rahalise sanktsiooni.

- 14 Ühtlasi näeb sama seadus ZDDS artikli 118 lõikes 1 sätestatud kohustuse täitmata jätmise korral ette ka ZDDS artikli 186 lõike 1 punkti 1 alapunkti a kohase haldussunnimeetme, nimelt äriruumide pitseerimise kuni 30 päevaks. Meede on kohaldatav olenemata määratud rahalisest sanktsioonist ja selle rakendamise korral kehtestatakse isiku suhtes ka äriruumi sisenemise keeld.
- 15 Mõlemad meetmed – ZDDS artikli 185 lõike 2 kohane rahaline sanktsioon ja ZDDS artikli 186 lõike 1 punkti 1 alapunkti a kohane haldussunnimeede määratakse sama teo eest, nimelt selle eest, et täitmata on jäetud nõue registreerida müügitehing kassaaparaadiga ning kassakviitungi näol väljastada müügitehingut tõendav dokument.
- 16 ZDDS artikli 185 lõige 2 näeb ette sanktsiooni selle eest, et haldusrikkumist toime pannes rikutakse kohustust väljastada kaupade müüki tõendav dokument, ja on kohaldatav igas olukorras, olenemata müügitehingu summast. Samamoodi on ZDDS artikli 186 lõike 1 kohane meede kohaldatav ZDDS artikli 118 lõike 1 iga rikkumise korral, olenemata müügitehingu väärtusest. Seaduse kohaselt on selle sätte samaaegne kohaldamine ette nähtud ZDDS artikli 118 lõikes 1 sätestatud kohustuse iga rikkumise korral.
- 17 Mõlema menetluse, st rahalise sanktsiooni määramise menetluse ja äriruumide pitseerimises seisneva haldussunnimeetme kohaldamise menetluse algatavad riigi maksuameti (Natsionalna agentsia po prihodite) talitused, kuid nende aluseks on erinevad menetlusnormid.
- 18 ZDDS artikli 118 lõike 1 rikkumise tuvastamise ja rikkumise eest sanktsioonide kohaldamise menetlus algatatakse haldusrikkumiste ja haldussanktsioonide seaduse (Zakon za administrativnite narushenia i nakazani, edaspidi „ZANN“) alusel. See algab haldusrikkumise tuvastamise otsuse tegemisega ja lõpeb ZDDS artikli 185 lõike 2 alusel rahalise sanktsiooni otsuse tegemisega.
- 19 ZDDS artikli 185 lõike 2 kohane rahaline sanktsioon määratakse karistusõiguslikku laadi menetluses. Põhikohtuasja aluseks olevas asjas algatati see füüsilisest isikust ettevõtja suhtes otsusega, millega tuvastati haldusrikkumise toimepanek. Otsus, millega määratakse ZDDS artikli 185 lõike 2 kohane rahaline sanktsioon, on karistusõiguslikku laadi otsus.
- 20 ZDDS artikli 185 lõike 2 kohane rahaline sanktsioon ei piirdu sellega, et hüvitatakse rikkumisega tekitatud kahju (mis seisneb selles, et 5,20 leevi maksnud sigarettide müügi registreerimata jätmise tõttu jäi tasumata sigarettide müügilt tasuta tulnud käibemaks), vaid selle eesmärk on rikkumise raskust arvestades kohaldada sanktsioone ZDDS artikli 118 lõikes 1 sätestatud kohustuse täitmata jätmise eest.

- 21 ZDDS artikli 186 lõike 1 kohast haldussunnimeedet kohaldatakse haldusmenetluses, kuid oma laadilt on see sanktsioon. Meetme eesmärk ei ole tagada mõni muu menetlus (näiteks tasumata jäänud maksu tuvastamine), vaid sellega määratakse sanktsioon ZDDS artikli 118 lõikes 1 sätestatud kohustuse täitmata jätmise eest. Arvestades tagajärgi füüsilisest isikust ettevõtja majandustegevusele (tegevuse peatamine äriruumis), on ZDDS artikli 186 lõike 1 kohasel meetmel lisaks ennetavale mõjule ka hoiatav mõju, nimelt soovitakse ära hoida, et müügitehingut tõendava dokumendi väljastamata jätmisega näitab ettevõtja käivet tegelikust väiksemana.
- 22 Just seetõttu, et käesolevas asjas on kumulatiivselt kohaldatavad eri liiki riigisisised sunnimeetmed, mis on põhikohtuasja esemeks ja millega määratakse sanktsioonid faktilisest ja õiguslikust aspektist ühe ja sama teo eest ning mitte selle teo üksikute osade eest ning mis järgivad ühiseid ja mitte üksikeist täiendavaid eesmärke, tekivad kahtlused riigisisese õiguse kooskõlas liidu õiguse põhimõtete ja eelkõige harta artikliga 50.
- 23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb eelkõige selles, kas ZDDS artikli 186 lõike 1 kohase haldussunnimeetme ja ZDDS artikli 185 lõike 2 kohase rahalise sanktsiooni kumuleerimine kuulub harta artikli 50 kohaldamisalasse ja on vastavuses harta artikli 52 lõikes 1 sätestatud proportsionaalsuse põhimõttega.
- 24 Euroopa Kohus on märkinud, et sanktsioonide kumuleerimise suhtes peavad „[...] kehtima õigusnormid, mis võimaldavad tagada, et määratud karistuste kogumi raskus vastaks süüteo raskusele [...]. Nendes normides peab olema ette nähtud pädevate asutuste kohustus teise karistuse määramise korral jälgida, et määratud karistuste kogumi raskus ei ületaks tuvastatud süüteo raskust“ (20. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 55). Peale selle ei tohi riigisiseste õigusnormide kohaselt lubatud haldus- ja karistusmeetmed minna kaugemale sellest, mis on asjaomase õigusnormiga seatud legitiimsete eesmärkide saavutamiseks vajalik (31. mai 2018. aasta kohtuotsus Zheng, C-190/17, EU:C:2018:357, punktid 41 ja 42 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 25 Riigisisene õigus ei näe ette, et ZDDS artikli 185 lõike 2 kohase rahalise sanktsiooni ja ZDDS artikli 186 lõike 1 kohase haldussunnimeetme kumuleerimist piiratakse selle müügitehingu väärtusega (5,20 leevi põhikohtuasjas), mis jäi kassakviitungi väljastamata jätmise tõttu registreerimata, ja/või tasumata jäänud käibemaksu summaga. Kõnealust pädevust kasutades teevad maksuasutused, kelle pädevuses on mõlema meetme rakendamine, seatud otsuse. Seadus paneb nendele asutustele kohustuse kohaldada ZDDS artikli 118 lõike 1 rikkumise korral lisaks ZDDS artikli 185 lõike 2 kohasele rahalisele sanktsioonile ja sellest sanktsioonist sõltumatult ka artikli 186 lõike 1 kohast haldussunnimeedet.
- 26 Menetlusseadused (ZANN ja halduskohtumenetluse seadustik (Administrativnoprotsesualen kodeks)), mille alusel kaks teineteisest sõltumatut menetlust – rahalise sanktsiooni määramise ja haldussunnimeetme kohaldamise

menetlus – algatatakse, ei näe ette võimalust oodata enne ühe menetluse jätkamist ära teise menetluse tulemus.

- 27 Sellises olukorras ei ole välistatud, et ZDDS artikli 186 lõike 1 kohase haldussunnimeetme kohaldamise otsus täidetakse enne seda, kui on lõpule jõudnud maksuõigusrikkumise menetlus ZDDS artikli 185 lõike 2 kohase rahalise sanktsiooni määramiseks. See tuleneb ühelt poolt seadusega ette nähtud võimalusest lubada meetme kohaldamise otsus esialgu täita ja teiselt poolt mõlema teineteisest sõltumatu menetluse erinevast kestusest. Riigisisese õiguse kohaselt peab maksuõigusrikkumise menetlus, milles tehakse rahalise sanktsiooni määramise otsus, lõpule jõudma 6 kuu jooksul alates otsuse tegemisest, samal ajal kui haldussunnimeetme kohaldamise otsus tuleb teha 14 päeva kuni ühe kuu jooksul.
- 28 Peale selle toovad erinevad menetlused ZDDS artikli 185 lõike 2 kohase sanktsiooni määramise otsuse tegemiseks (maksuõigusrikkumise menetlus) ja ZDDS artikli 186 lõike 1 kohase haldussunnimeetme kohaldamise otsuse tegemiseks (haldusmenetlus) kaasa erineva korra õiguskaitse kasutamiseks nende otsuste vastu.
- 29 ZDDS artikli 185 lõike 2 kohase rahalise sanktsiooni määramise otsuste peale esitatud kaebusi vaatab läbi Rayonen sad (rajoonikohus), ZDDS artikli 186 lõike 1 kohaste haldussunnimeetmete kohaldamise otsuste peale esitatud kaebuste läbivaatamiseks on pädev Administrativen sad (halduskohus).
- 30 Kahe eraldi kohtumenetluse raames saavad Rayonen sad (rajoonikohus) ja Administrativen sad (halduskohus) – siiski teineteisest sõltumatult – hinnata rahalise sanktsiooni või haldussunnimeetme proportsionaalsust. ZDDS artikli 185 lõike 2 kohase rahalise sanktsiooni proportsionaalsuse hindamisel peab Rayonen sad (rajoonikohus) aluseks võtma ettenähtud miinimumsumma ega saa konkreetses olukorras määrata sanktsiooni, mille summa on ettenähtud miinimumist madalam. ZDDS artikli 186 lõike 1 kohase haldussunnimeetme proportsionaalsust saab hinnata vaid selle kestuse aspektist, kuna selle meetme kohaldamine on iseenesest imperatiivne.
- 31 Kuna mõlemad kohtumenetlused kulgevad paralleelselt ja teineteisest sõltumatult ning eri aegadel, siis ei ole välistatud, et tegu hinnatakse erinevalt. Tuleb kõne alla, et Administrativen sad (halduskohus) jätab ZDDS artikli 186 lõike 1 kohase haldussunnimeetme kohaldamata, samal ajal kui Rayonen sad (rajoonikohus) tühistab rahalise sanktsiooni otsuse vaidlustamise menetluses ZDDS artikli 185 lõike 2 kohaselt määratud rahalise sanktsiooni, kuna ta leiab, et ZDDS artikli 118 lõike 1 rikkumist ei ole toime pandud või tõendatud.
- 32 Seepärast on eelotsusetaotluse esitanud kohtul kahtlused, kas ZDDS artikli 185 lõike 2 kohase rahalise sanktsiooni ja ZDDS artikli 186 lõike 1 punkti 1 alapunkti a kohase haldussunnimeetme samaaegne kohaldamine samale isikule sama teo eest on kooskõlas harta artikli 52 lõikes 1 sätestatud proportsionaalsuse

- põhimõttega, kuna eraldi menetlustes toimuv kohtute kontroll ei taga, et kahe meetme raskus kogumina on asjaomase rikkumise raskuse suhtes proportsionaalne.
- 33 Kui olukord, kus sama teo eest (käesolevas asjas ZDDS artikli 118 lõike 1 rikkumine) on sama isiku suhtes kumulatiivselt kohaldatav ZDDS artikli 186 lõike 1 kohane haldussunnimeede ja ZDDS artikli 185 lõike 2 kohane rahaline sanktsioon, ei kuulu harta artikli 50 ja artikli 52 kohaldamisalasse, tekib eelotsusetaotluse esitanud kohtul teise võimalusena küsimus, kas sama teo eest sama isiku suhtes lisaks ZDDS artikli 185 lõike 2 kohasele rahalisele sanktsioonile ja sellest sanktsioonist sõltumatult ZDDS artikli 186 lõike 1 kohase haldussunnimeetme kohaldamine on harta artikli 49 lõiget 3 arvestades proportsionaalne. Arvestades seda, et Euroopa Kohus on mõistet „kuritegu“ harta artikli 49 lõike 3 tähenduses tõlgendanud laialt, näib see säte olevat põhikohtuasjas kohaldatav.
- 34 Põhikohtuasja esemeks olevas asjas on maksuasutus pealegi ZDDS artiklile 188 tuginedes andnud loa ZDDS artikli 186 lõike 1 kohase haldussunnimeetme kohaldamise otsuse esialgseks täitmiseks. Riigisisese õiguse kohaselt on see otsus erand põhimõttest, mille kohaselt täidetakse haldusaktid pärast nende õigusjõustumist, ja selle otsusega rikutakse keeldu täita haldusakte enne nende vaidlustamatuks muutumist.
- 35 Selle otsuse vaidlustamiseks tuleb esitada eraldi kaebus Administrativen sadile (halduskohus) koos taotlusega peatada otsuse esialgne täitmine. Selles menetluses „ei tuvasta“ Administrativen sad (halduskohus) asjaolusid. Asjaolud on tuvastatud protokolliga, mis käsitleb maksuasutuste kontrolli äriruumis, ning haldusrikkumise tuvastamise otsusega.
- 36 Ühtlasi loob ZDDS artikli 188 säte seoses ZDDS artikli 186 lõike 1 kohase meetme esialgse täitmise vastu kasutatava kohtuliku õiguskaitse ulatusega eeldused ebahühtlaseks tõlgendamiseks kohtupraktikas. Mõnel juhul lähtutakse sellest, et kohtulik õiguskaitse otsuse esialgse täitmise vastu hõlmab ka „olulise riikliku huvi“ olemasolu kontrolli, samal ajal kui teistel juhtudel eeldatakse „olulise riikliku huvi“ olemasolu, millele tuleb vastandada võrreldav erahuvi ja tõendada selle olemasolu.
- 37 Välistatud ei ole ZDDS artikli 186 lõike 1 punkti 1 alapunkti a kohase haldussunnimeetme esialgu täidetavaks tunnistamise otsuse õiguslike tagajärgede saabumine, mistõttu kohus otsuse õigusvastasuse tõttu tühistab.
- 38 Seepärast ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates selge, kas riigisiseses õiguses sätestatud kohtulik õiguskaitse, mida saab kasutada ZDDS artikli 186 lõike 1 punkti 1 alapunkti a kohase haldussunnimeetme esialgu täidetavaks tunnistamise otsuse vaidlustamiseks, on tõhus õiguskaitsevahend harta artikli 47 esimese lõigu tähenduses.