

Asia C-97/21**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

16.2.2021

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin:Administrativen sad Blagoevgrad (Blagoevgradin
hallintotuomioistuin, Bulgaria)**Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

12.2.2021

Kantaja:

MV – 98

Vastaaja:

Nachalnik na otdel "Operativni deynosti" – grad Sofia v glavna direktsia "Fiskalen kontrol" pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (kansallisen keskusverohallinnon verovalvonnan pääosasto, Sofian kaupungin operatiivisten toimintojen osaston johtaja)

Pääasian kohde

Kanne koskee veroviranomaisten arvonlisäverolain (Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost) nojalla antamaa määräystä hallinnollisista pakkokeinoista, jotka koskevat elinkeinonharjoittajan hallinnoimien "toimitilojen sulkemista" 14 päiväksi ja "niihin pääsyn epäämistä".

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

SEUT 267 artiklaan perustuva ennakkoratkaisupyyntö koskee Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklan ensimmäisen kohdan, 49 artiklan 3 kohdan, 50 artiklan ja 52 artiklan 1 kohdan sekä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 273 artiklan tulkintaa.

Ennakkoratkaisukysymykset

1. Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 273 artiklaa ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan 50 artiklaa tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa sallitaan se, että samaan henkilöön voidaan soveltaa päällekkäin hallinnollista menettelyä hallinnollisen pakkokeinon määrittämiseksi ja hallinnollista seuraamusmenettelyä varallisuusseuraamuksen määrittämiseksi samasta teosta, eli siitä, ettei tavaroiden myyntiä ole rekisteröity eikä tallennettu antamalla myynnistä tosite?

1.1. Jos edelliseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 273 artiklaa ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa sallitaan se, että samaan henkilöön voidaan soveltaa hallinnollista menettelyä hallinnollisen pakkokeinon määrittämiseksi ja hallinnollista seuraamusmenettelyä varallisuusseuraamuksen määrittämiseksi samasta teosta, eli siitä, ettei tavaroiden myyntiä ole rekisteröity eikä tallennettu antamalla myynnistä tosite, kun otetaan huomioon, että kyseisellä lainsäädännöllä ei samanaikaisesti velvoiteta näiden menettelyjen täytäntöönpanosta vastaavia viranomaisia ja tuomioistuimia varmistamaan suhteellisuusperiaatteen tehokasta soveltamista, siltä osin kuin kyse on kaikkien päällekkäisten toimenpiteiden kokonaisuuden ankaruudesta suhteessa konkreettisen rikkomuksen vakavuuteen?

2. Jos käsiteltävässä asiassa ei sovelleta perusoikeuskirjan 50 artiklaa eikä 52 artiklan 1 kohtaa, onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 273 artiklaa ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan 49 artiklan 3 kohtaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, ZDDS) 186 §:n 1 momentin kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jossa säädetään, että samalle henkilölle voidaan määrätä samasta teosta, eli siitä, ettei tavaroiden myyntiä ole rekisteröity eikä tallennettu antamalla myynnistä tosite, sekä arvonlisäverolain 185 §:n 2 momentissa tarkoitettu varallisuusseuraamus että hallinnollinen pakkokeino, joka koskee ”toimitilojen sulkemista” enintään 30 päiväksi?

3. Onko Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklan ensimmäistä kohtaa tulkittava siten, että se ei ole esteenä toimenpiteille, jotka kansallinen lainsäätäjä on ottanut käyttöön yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 273 artiklassa tarkoitettua edun turvaamiseksi, kuten hallinnollisen pakkokeinon väliaikaiselle täytäntöönpanolle, joka liittyy ”toimitilojen sulkemiseen” enintään 30 päiväksi oletetun yleisen edun suojelemiseksi, jos tuomioistuimen sitä vastaan tarjoama oikeussuoja rajoittuu vastaavanlaisen vastakkaisen yksityisen edun arviointiin?

Unionin säännöstö ja oikeuskäytäntö

Euroopan unionin perusoikeuskirja – 47 artiklan ensimmäinen kohta, 49 artiklan 3 kohta, 50 artikla, 51 artiklan 1 ja 2 kohta, 52 artiklan 1 kohta;

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY – 2 artiklan 1 kohta, 273 artikla;

Unionin tuomioistuimen tuomio 21.9.1989, Hoechst v. komissio (46/87 ja 227/88, EU:C:1989:337;

Unionin tuomioistuimen tuomio 22.10.2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603;

Unionin tuomioistuimen tuomio 5.6.2012, Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319;

Unionin tuomioistuimen tuomio 26.2.2013, Åkerberg Fransson C-617/10, EU:C:2013:105;

Unionin tuomioistuimen tuomio 27.5.2014, Spasic, C-129/14, EU:C:2014:586;

Unionin tuomioistuimen tuomio 5.4.2017, Orsi ja Baldetti, C-217/15 ja C-350/15, EU:C:2017:264;

Unionin tuomioistuimen tuomio 20.3.2018, Garlsson Real Estate ym. C-537/16, EU:C:2018:193;

Unionin tuomioistuimen tuomio 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197;

Unionin tuomioistuimen tuomio 31.5.2018, Zheng, C-190/17, EU:C:2018:357;

Unionin yleisen tuomioistuimen tuomio 26.10.2017, Marine Harvest v. komissio, T-704/14, EU:T:2017:753.

Kansalliset oikeussäännöt

Hallintomenettelylaki (Administrativnoprotsesualen kodeks) – 6 §, 57 §:n 1, 4 ja 5 momentti, 60 §, 90 §:n 1 momentti, 128 §:n 1 momentin 1 kohta, 132 §:n 1 momentti, 145 §:n 1 momentti, 146 §, 166 §:n 1, 2 j 3 momentti, 172 §:n 2 momentti, 268 §:n 1 ja 2 kohta;

Verotus- ja sosiaaliturvamenettelystä annettu laki (Danachno-osiguritelten protsesualen kodeks) – 50 §:n 1 momentti;

Kauppalaki (Targovski zakon) – 1 §:n 1 momentin 1 kohta, 56 §;

Hallinnollisista rikkomuksista ja seuraamuksista annettu laki (Zakon za administrativnite narushenia i nakazania) – 16, 22 ja 27 §, 34 §:n 3 momentti, 36

§:n 1 momentti, 42 §, 44 §:n 1 momentti, 53 §:n 1 momentti, 59 §:n 1 ja 2 momentti, 63 §:n 1 momentti;

Arvonlisäverolaki (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost) – 1 §, 2 §:n 1 kohta, 3 §:n 1 ja 2 momentti, 118 §:n 1 momentti, 185 §:n 1, 2, 4 ja 5 momentti, 186 §:n 1 momentin 1 kohdan a alakohta sekä 3 ja 4 momentti, 187 §:n 1 momentti, 188 §, 193 §:n 1 ja 2 momentti sekä lisäsäännösten (Dopalnitelni razporedbi) 1 §:n 40 kohta ja 1a §:

– 118 §:n 1 momentti, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin:

”(1) Kaikki tämän lain mukaisesti rekisteröidyt tai rekisteröimättömät henkilöt ovat velvollisia rekisteröimään ja tallentamaan toimitiloissaan tekemänsä luovutukset/myynnit antamalla verokuitin fiskaalisella tallennuslaitteella –.”

– 185 §:n 1 ja 2 momentti, sellaisina kuin niitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin:

”(1) Henkilölle, joka ei anna 118 §:n 1 momentissa tarkoitettua tositetta, määrätään, jos hän on luonnollinen henkilö ja muu kuin elinkeinonharjoittaja, 100–500 levin (BGN) suuruinen sakko tai, jos hän on oikeushenkilö tai yksityinen elinkeinonharjoittaja, 500–2 000 levin (BGN) suuruinen varallisuusseuraamus.

(2) Edellä 1 momentissa tarkoitettuja tapauksia lukuun ottamatta henkilölle, joka rikkoo 118 §:ää tai sen täytäntöönpanosäännöstä tai sallii sen rikkomisen, määrätään, jos hän on luonnollinen henkilö ja muu kuin elinkeinonharjoittaja, 300–1 000 levin (BGN) suuruinen sakko tai, jos hän on oikeushenkilö tai yksityinen elinkeinonharjoittaja, 3 000–10 000 levin (BGN) suuruinen varallisuusseuraamus. Jos rikkomus ei johda tulojen ilmoittamatta jättämiseen, määrätään 1 momentissa säädetyt seuraamukset.”

– 186 §:n 1 momentin 1 kohdan a alakohta, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin:

”(1) Toimitilojen sulkemista enintään 30 päiväksi koskeva hallinnollinen pakkokeino määrätään säädetyistä sakoista ja varallisuusseuraamuksista riippumatta henkilölle, joka

1. ei noudata seuraavaa menettelyä tai toimintatapaa:

a) tarvittavan myyntitositteen antaminen luovutuksiin/myynteihin sovellettavia muodollisuuksia noudattaen;

– –”

– 187 §:n 1 momentti, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin:

”(1) Jos 186 §:n 1 momentissa tarkoitettu hallinnollinen pakkokeino määrätään, myös pääsy henkilön toimitilaan tai toimitiloihin kielletään –.”

– 188 §, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin:

”Edellä 186 §:n 1 momentissa tarkoitettu hallinnollinen pakkokeino on väliaikaisesti täytäntöönpanokelpoinen hallintomenettelylaissa (Administrativnoprotsesualen kodeks) säädettyjen edellytysten mukaisesti.”

Fiskaalisten tallennuslaitteiden avulla tehtävästä myyntien rekisteröinnistä ja tallentamisesta toimitiloissa, käyttöohjelmistoihin sovellettavista vaatimuksista sekä verkkokaupoissa ostoksia tekeviin henkilöihin sovellettavista vaatimuksista 13.12.2006 annettu asetus nro N-18 (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) – lisäsäännösten (Dopalnitelni razpredbi) 3 §:n 1 momentti ja 1 §:n 6 kohta.

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Pääasian kantaja on kauppalain (Targovski zakon) mukaisesti rekisteröity itsenäinen elinkeinonharjoittaja, joka on merkitty kaupparekisteriin ja jonka kotipaikka on Gotse Delchevin kaupungissa Bulgariassa. Sen pääasiallisena toimintana on tavaroiden osto ja myynti.
- 2 Natsionalna agentsia po prihoditin (kansallinen verovirasto) tarkastajat suorittivat 9.10.2019 tarkastuksen yhdessä kantajan hallinnoimassa toimitilassa.
- 3 Tarkastuksen yhteydessä suoritettiin ”tavaroiden tarkastusluonteinen osto” eli ennen henkilöllisyytensä paljastamista tarkastajat ostivat savukeaskin, jonka arvo oli 5,20 leviä (BGN) (noin 2,66 euroa) ja jonka he maksoivat käteisellä. Kantaja otti maksun vastaan mutta ei antanut siitä verokuittia fiskaalisella tallennuslaitteella.
- 4 Tarkastajat totesivat, että fiskaalisella tallennuslaitteella kyseisenä päivänä tallennetut myynnit olivat yhteensä 141,20 leviä (BGN) (noin 72,20 euroa), kun todellisuudessa kassassa oli 166,40 leviä (noin 85,08 euroa). Tarkastajien näkemyksen mukaan näiden kahden summan välinen ero vahvistaa myös sen, ettei heidän ostamansa savukeaskin myyntiä rekisteröity eikä siitä annettu verokuittia toimitilan fiskaalisella tallennuslaitteella.
- 5 Samana päivänä annettiin päätös, joka koski hallinnollisen rikkomuksen toteamista ja jonka nojalla aloitettiin hallinnollisista rikkomuksista ja seuraamuksista annetun lain (Zakon za administrativnite narushenia i nakazania, jäljempänä myös ZANN) säännösten mukainen hallinnollinen seuraamusmenettely kantajaa vastaan arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, jäljempänä ZDDS) 118 §:n 1 momenttia koskevan hallinnollisen rikkomuksen vuoksi. Mainitun säännöksen noudattamatta jättämisestä määrätään ZDDS:n 185 §:n 2 momentin mukainen varallisuusseuraamus, ja kyseisen lain 186 §:n 1 momentin 1 kohdan a

alakohdassa säädetään sen lisäksi myös hallinnollisen pakkokeinon määräämisestä.

- 6 Vastaaaja määräsi 21.10.2019 ZDDS:n 186 §:n 1 momentin 1 kohdan a alakohdan ja 187 §:n 1 momentin nojalla hallinnollisesta pakkokeinosta, tarkemmin sanottuna toimitilojen sulkemisesta 14 päiväksi ja pääsyn epäämisestä toimitiloihin.
- 7 Samalla määrättiin myös väliaikaisesta täytäntöönpanosta, koska vastaaaja katsoi, että se oli ”välttämätöntä, jotta voidaan suojella erityisen merkittäviä valtiollisia etuja, toisin sanoen julkisen talouden etua, joka liittyy siihen, että verovelvollinen rekisteröi ja tallentaa myynnit asianmukaisesti valvotussa toimitilassa käyttämällä fiskaalista tallennuslaitetta ja että verovelvollisen saamat tulot ja sen julkisten velkojen määrä määritetään oikein”.
- 8 Tästä määräyksestä nostettiin kanne ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa.

Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut

- 9 Kantaja katsoo, että määrätty hallinnollinen pakkokeino on ZANN:n 22 §:n tavoitteiden vastainen, sillä sen mukaan tällaisia toimenpiteitä sovelletaan hallinnollisten rikkomusten estämiseksi ja lopettamiseksi sekä niiden haitallisten seurausten ehkäisemiseksi ja poistamiseksi. Kantaja vetoaa kyseessä olevan myynnin vähäiseen arvoon sekä siihen, että hän rikkoi ZDDS:n 118 §:n 1 momenttia ensimmäistä kertaa.
- 10 Vastaaajan mukaan ZDDS:n 186 §:n 1 momentin 1 kohdan a alakohdassa säädetään todetun rikkomisen osalta riidanalaisessa määräyksessä vahvistettujen kaltaisten hallinnollisten pakkokeinojen päällekkäisestä soveltamisesta.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyyntöjen perusteluista

- 11 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma siitä, onko hallinnollisen pakkokeinon ja varallisuusseuraamuksen päällekkäinen soveltaminen samaa henkilöä vastaan saman teon vuoksi Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 50 artiklan ja 52 artiklan 1 kohdan sekä perusoikeuskirjan 49 artiklan 3 kohdassa vahvistetun suhteellisuusperiaatteen mukaista.
- 12 ZDDS:ssä vahvistetaan nimenomaisesti, että kyseisellä lailla pannaan täytäntöön direktiivin 2006/112 säännökset. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo näin ollen, että ZDDS:n soveltaminen, ZDDS:ssä säädetyt seuraamustoimenpiteet mukaan lukien, merkitsee perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua unionin oikeuden soveltamista, koska unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on vahvistettu, että silloin, kun kansalliset veroviranomaiset määräävät

hallinnollisia seuraamuksia arvonlisäverotuksen alalla, kyse on direktiivin 2006/112 2 ja 273 artiklan ja siten unionin oikeuden soveltamisesta, ja perusoikeuskirjan 50 artiklassa taattua perusoikeutta on siten kunnioitettava.

- 13 Jos oikeushenkilöt ja yksityiset elinkeinonharjoittajat, jotka ovat verovelvollisia, eivät noudata ZDDS:n 118 §:n 1 momentissa säädettyä velvoitetta, se merkitsee ZDDS:n 185 §:n 2 momentin mukaan hallinnollista rikkomusta, josta määrätään kyseisen säännöksen mukainen varallisuusseuraamus.
- 14 ZDDS:n 118 §:n 1 momentissa vahvistetun velvoitteen noudattamatta jättämisen yhteydessä kyseisessä laissa säädetään samanaikaisesti myös ZDDS:n 186 §:n 1 momentin 1 kohdan a alakohdan mukaisen hallinnollisen pakkokeinon määräämisestä eli toimitilojen sulkemisesta enintään 30 päiväksi. Toimenpidettä sovelletaan säädetystä varallisuusseuraamuksesta riippumatta, ja jos toimenpide määrätään, henkilöltä kielletään myös pääsy toimitilaan.
- 15 Nämä kaksi toimenpidettä, eli ZDDS:n 185 §:n 2 momentissa tarkoitettu varallisuusseuraamus ja ZDDS:n 186 §:n 1 momentin 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu hallinnollinen pakkokeino, määrätään samasta tosiasiallisesta teosta, eli tässä siitä, että fisikaalisella tallennuslaitteella tulostetun verokuitin muodossa olevan myyntitositteen antamista koskevia vaatimuksia ei ole noudatettu.
- 16 ZDDS:n 185 §:n 2 momentissa säädetään, että tavaroiden myyntitositteen antamista koskevan velvoitteen noudattamatta jättäminen on hallinnollinen rikkomus, josta on määrättävä seuraamus, ja tämä koskee kaikkia tapauksia myynnin arvosta riippumatta. Myös ZDDS:n 186 §:n 1 momentissa säädettyä toimenpidettä sovelletaan kaikkiin tapauksiin, joissa on rikottu ZDDS:n 118 §:n 1 momenttia, myynnin arvosta riippumatta. Laissa säädetään niiden samanaikaisesta soveltamisesta kaikissa tapauksissa, joissa ZDDS:n 118 §:n 1 momentissa vahvistettua velvoitetta ei ole noudatettu.
- 17 Natsionalna agentsia po prihoditen (kansallinen verovirasto) alaiset yksiköt noudattavat molempia menettelyjä, eli menettelyä varallisuusseuraamuksen määräämiseksi ja menettelyä toimitilojen sulkemista koskevan hallinnollisen pakkokeinon määräämiseksi, mutta ne perustuvat erilaisiin menettelysääntöihin.
- 18 Menettely ZDDS:n 118 §:n 1 momentin rikkomisen toteamiseksi ja sitä koskevan seuraamuksen määräämiseksi pannaan vireille hallinnollisista rikkomuksista ja seuraamuksista annetun lain (Zakon za administrativnite narushenia i nakazania) mukaisesti. Menettely käynnistyy, kun hallinnollisen rikkomuksen toteava päätös annetaan, ja päättyy ZDDS:n 185 §:n 2 momentin mukaisen varallisuusseuraamuksen määräämistä koskevan päätöksen antamiseen.
- 19 ZDDS:n 185 §:n 2 momentissa tarkoitettu varallisuusseuraamus määrätään rikosoikeudellisessa menettelyssä. Pääasian kohteena olevassa tapauksessa se on pantu vireille yksityistä elinkeinonharjoittajaa vastaan hallinnollisen rikkomuksen toteavalla päätöksellä. ZDDS:n 185 §:n 2 momentissa tarkoitettua varallisuusseuraamuksen määräämistä koskeva päätös on luonteeltaan rankaiseva.

- 20 ZDDS:n 185 §:n 2 momentissa tarkoitettu varallisuusseuraamus ei rajoitu ainoastaan rikkomisesta aiheutuneen vahingon (arvonlisäveron maksamatta jättäminen 5,20 levin [BGN] arvoisen savukeaskin tallentamattomasta myynnistä) korvaamiseen, vaan sen tarkoituksena on seuraamusten määrääminen ZDDS:n 118 §:n 1 momentissa säädetyn velvoitteen täyttämättä jättämisestä rikkomisen vakavuuden perusteella.
- 21 ZDDS:n 186 §:n 1 momentissa tarkoitettua hallinnollista pakkokeinoa sovelletaan hallinnollisessa menettelyssä, mutta se on luonteeltaan rankaiseva. Toimenpiteellä ei pyritä turvaamaan toista menettelyä (esimerkiksi verovelkojen toteamiseksi), vaan sillä rangaistaan ZDDS:n 118 §:n 1 momentissa säädetyn velvoitteen noudattamatta jättämisestä. Kun otetaan huomioon seuraukset yksityisen elinkeinonharjoittajan taloudelliselle toiminnalle (toimitilassa harjoitettavan toiminnan keskeytyminen), ZDDS:n 186 §:n 1 momentissa tarkoitettulla toimenpiteellä on paitsi ehkäisevä myös varoittava vaikutus, eli sillä pyritään estämään se, että myyntitositteet jätetään antamatta, jotta liikevaihto saadaan näyttämään pienemmältä.
- 22 Nyt käsiteltävässä asiassa tarkasteltavien erimuotoisten kansallisten pakkotoimien päällekkäisyys ja se, että niillä rangaistaan samasta teosta aineellisesta ja oikeudellisesta näkökulmasta eikä teon yksittäisten seikkojen perusteella ja että niillä tavoitellaan yhteisiä eikä toisiaan täydentäviä päämääriä, herättää epäilyksiä siitä, onko kansallinen lainsäädäntö unionin oikeudessa vahvistettujen periaatteiden ja erityisesti perusoikeuskirjan 50 artiklan mukainen.
- 23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma erityisesti siitä, kuuluuko ZDDS:n 186 §:n 1 momentissa tarkoitettun hallinnollisen pakkokeinon ja ZDDS:n 185 §:n 2 momentissa tarkoitettun varallisuusseuraamuksen päällekkäinen soveltaminen perusoikeuskirjan 50 artiklan soveltamisalaan ja onko se perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohdassa vahvistetun suhteellisuusperiaatteen mukaista.
- 24 Unionin tuomioistuin on täsmentänyt, että seuraamusten päällekkäisyyteen on ”liitettävä sääntöjä, joilla voidaan taata, että määrättyjen seuraamusten kokonaisuuden ankaruus vastaa kyseisen rikkomisen vakavuutta – –. Mainituissa säännöissä on säädettävä, että toimivaltaisten viranomaisten on toista seuraamusta määrättäessä huolehdittava siitä, että määrättyjen seuraamusten kokonaisuuden ankaruus ei ylitä todetun rikkomisen vakavuutta” (tuomio 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, 55 kohta). Kansallisessa lainsäädännössä sallituilla hallinnollisilla toimenpiteillä tai rankaisutoimenpiteillä ei myöskään saada ylittää rajoja, jotka johtuvat siitä, mikä on tarpeellista kyseisellä lainsäädännöllä hyväksyttävästi tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseksi (tuomio 31.5.2018, Zheng, C-190/17, EU:C:2018:357, 41 ja 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 25 Kansallisessa lainsäädännössä ei säädetä ZDDS:n 185 §:n 2 momentissa tarkoitettun varallisuusseuraamuksen ja ZDDS:n 186 §:n 1 momentissa tarkoitettun hallinnollisen pakkokeinon päällekkäisyyden rajoittamisesta sellaisen myynnin

arvon (pääasiassa 5,20 lev [BGN]) perusteella, jota ei ole rekisteröity antamalla verokuittia, ja/tai maksamatta jätetyn arvonlisäveron määrän perusteella. Näiden molempien toimenpiteiden soveltamisesta vastuussa olevien veroviranomaisten toimivallan käyttö on sidottua harkintaa. Kyseisessä laissa edellytetään, että jos ZDDS:n 118 §:n 1 momenttia todetaan rikutun, viranomaisten on määrättävä ZDDS:n 185 §:n 2 momentin varallisuusseuraamuksen lisäksi ja siitä riippumatta myös ZDDS:n 186 §:n 1 momentissa tarkoitettu hallinnollinen pakkokeino.

- 26 Menettelylaeissa [ZANN ja Administrativnoprotsesualen kodeks [hallintomenettelylaki]], joihin molemmat toisistaan riippumattomat menettelyt – varallisuusseuraamuksen määrääminen ja hallinnollisen pakkokeinon määrääminen – perustuvat, ei säädetä mahdollisuudesta lykätä toista menettelyä siihen asti, kunnes toinen menettely on saatettu päätökseen.
- 27 Tässä tilanteessa ei ole poissuljettua, että ZDDS:n 186 §:n 1 momentissa tarkoitettua toimenpidettä koskeva määräys pannaan täytäntöön ennen kuin ZDDS:n 185 §:n 2 momentissa tarkoitettun varallisuusseuraamuksen määräämistä koskeva hallinnollinen seuraamusmenettely päättyy. Tämä johtuu yhtäältä laissa säädetystä mahdollisuudesta sallia toimenpidemääräyksen väliaikainen täytäntöönpano ja toisaalta näiden kahden toisistaan riippumattoman menettelyn erilaisesta kestosta. Kansallisen oikeuden mukaan hallinnollisen seuraamusmenettelyn, joka pitää sisällään seuraamuspäätöksen antamisen, päättämisen määräaika on kuusi kuukautta päätöksen antamisesta, kun taas hallinnollista pakkokeinoa koskevan määräyksen antamisen määräaika on 14 päivää yhteensä kuukauteen.
- 28 Lisäksi erilaiset menettelyt ZDDS:n 185 §:n 2 momentissa tarkoitettun seuraamuksen määräämistä koskevan päätöksen antamiseksi (hallinnollinen seuraamusmenettely) ja ZDDS:n 186 §:n 1 momentissa tarkoitettun hallinnollisen pakkotoimen määräämistä koskevan päätöksen antamiseksi (hallinnollinen menettely) edellyttävät erilaisia oikeussuojamenettelyjä näitä päätöksiä vastaan.
- 29 Rayonen sad (piirituomioistuin) on toimivaltainen käsittelemään ZDDS:n 185 §:n 2 momentissa tarkoitettun varallisuusseuraamuksen määräämisestä annetuista päätöksistä nostettuja kanteita, kun taas ZDDS:n 186 §:n 1 momentissa tarkoitetuista hallinnollisista pakkokeinoista annettuja määräyksiä koskevat kanteet kuuluvat Administrativen sadin (hallintotuomioistuin) toimivaltaan.
- 30 Näissä kahdessa erillisessä oikeudenkäynnissä Rayonen sad (alueellinen tuomioistuin) ja Administrativen sad (hallintotuomioistuin) voivat arvioida – toisistaan riippumatta – varallisuusseuraamuksen ja hallinnollisen pakkotoimen oikeasuhteisuutta. Kun Rayonen sad tutkii ZDDS:n 185 §:n 2 momentissa säädetyn varallisuusseuraamuksen oikeasuhteisuutta, sen on pitäydettävä säädetystä vähimmäismäärässä, eikä se voi vahvistaa sitä pienemmäksi käsiteltävän asian olosuhteiden perusteella. ZDDS:n 186 §:n 1 momentissa säädetyn hallinnollisen pakkokeinon oikeasuhteisuuden arviointi on mahdollista vain sen keston perusteella, sillä sen soveltaminen on sinänsä pakollista.

- 31 Koska nämä kaksi tuomioistuinmenettelyä ovat rinnakkaisia, toisistaan riippumattomia ja ne käydään eri ajankohtina, ei ole poissuljettua, että tekoa arvioidaan eri tavalla. On mahdollista, että Administrativen sad hylkää ZDDS:n 186 §:n 1 momentissa tarkoitettua hallinnollista pakkokeinoa koskevan kanteen ja että Rayonen sad kumoaa seuraamus päätöksen riitauttamista koskevassa tuomioistuinmenettelyssä ZDDS:n 185 §:n 2 momentissa tarkoitettua varallisuusseuraamuksen, koska se katsoo, ettei ZDDS:n 118 §:n 1 momenttia ole rikottu tai ettei rikkomista ole näytetty toteen.
- 32 Siksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma siitä, onko se, että samasta teosta samaa henkilöä vastaan määrätään samanaikaisesti sekä ZDDS:n 185 §:n 2 momentin mukainen varallisuusseuraamus että ZDDS:n 186 §:n 1 momentin 1 kohdan a alakohdan mukainen hallinnollinen pakkokeino, perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohdassa vahvistetun suhteellisuusperiaatteen mukaista, koska tuomioistuinten erillisissä menettelyissä tekemällä tutkinnalla ei varmisteta sitä, että näiden toimenpiteiden kokonaisuuden ankaruus on oikeassa suhteessa kyseisen rikkomisen vakavuuteen nähden.
- 33 Jos perusoikeuskirjan 50 ja 52 artiklan soveltamisala ei kata ZDDS:n 186 §:n 1 momentissa tarkoitettua hallinnollisen pakkokeinon ja ZDDS:n 185 §:n 2 momentissa säädetyn varallisuusseuraamuksen päällekkäisyyttä samasta teosta (tässä tapauksessa ZDDS:n 118 §:n 1 momentin rikkomisesta) samaa henkilöä vastaan, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee vaihtoehtoisesti sitä, onko ZDDS:n 186 §:n 1 momentissa tarkoitettua hallinnollisen pakkokeinon määrääminen ZDDS:n 185 §:n 2 momentissa tarkoitettua varallisuusseuraamuksen määräämisen ohella ja siitä riippumatta samasta teosta samalle henkilölle oikeasuhteista perusoikeuskirjan 49 artiklan 3 kohdan perusteella. Kun otetaan huomioon unionin tuomioistuimen omaksuma laaja tulkinta perusoikeuskirjan 49 artiklan 3 kohdassa tarkoitettua ”rikoksen” käsitteestä, vaikuttaa siltä, että kyseistä määräystä voidaan soveltaa pääasiassa.
- 34 Pääasian kohteena olevassa tilanteessa veroviranomainen on lisäksi sallinut ZDDS:n 188 §:n nojalla ZDDS:n 186 §:n 1 momentissa tarkoitettua hallinnollista pakkokeinoa koskevan määräyksen väliaikaisen täytäntöönpanon. Kansallisen lainsäädännön mukaan tämä määräys on poikkeus periaatteesta, jonka mukaan hallintotoimet pannaan täytäntöön niiden saatua lainvoiman, minkä vuoksi niiden täytäntöönpanoa ennen muutoksenhakuajan päättymistä koskeva kielto voidaan ohittaa.
- 35 Määräystä vastaan voi saada oikeussuojaa vain nostamalla Administrativen sadissa erillinen kanne ja esittämällä sen yhdessä väliaikaisen täytäntöönpanon lykkäämistä koskeva hakemus. Tässä menettelyssä Administrativen sad ei ”tutki” tosiseikkoja. Tosiseikat katsotaan näytetyiksi toteen veroviranomaisten toimitilassa suorittamasta tarkastuksesta laaditun pöytäkirjan ja hallinnollisen rikkomuksen toteamisesta annetun päätöksen perusteella.

- 36 ZDDS:n 188 §:n säännöksellä luodaan samanaikaisesti edellytykset sille, että oikeuskäytännössä tulkitaan epäyhtenäisesti ZDDS:n 186 §:n 1 momentissa tarkoitetun toimenpiteen väliaikaista täytäntöönpanoa vastaan annettavan oikeussuojan laajuutta. Joissakin tapauksissa lähtökohtana on, että oikeussuoja väliaikaista täytäntöönpanoa koskevaa määräystä vastaan sisältää myös sen tutkimisen, onko kyseessä ”tärkeä valtiollinen etu”, kun taas toisissa tapauksissa oletetaan, että kyse on ”tärkeästä valtiollisesta edusta”, jolle vastakkainen vastaava yksityinen etu on näytettävä toteen.
- 37 Ei ole poissuljettua, että väliaikaisesti täytäntöönpanokelpoiseksi julistetusta, ZDDS:n 186 §:n 1 momentin 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettua hallinnollista pakkokeinoa koskevasta määräyksestä syntyy oikeusvaikutuksia ja että tuomioistuin kumoaa myöhemmin kyseisen määräyksen lainvastaisena.
- 38 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen näkökulmasta ei näin ollen ole selvää, onko kansallisessa lainsäädännössä säännelty oikeussuoja ZDDS:n 186 §:n 1 momentin 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun hallinnollisen pakkokeinon väliaikaista täytäntöönpanoa koskevaa määräystä vastaan tehokas oikeussuojakeino perusoikeuskirjan 47 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitetulla tavalla.

TYÖASIAKIRJA