

**Sag C-97/21****Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

16. februar 2021

**Forelæggende ret:**

Administrativen sad Blagoevgrad (forvaltningsdomstolen i Blagoevgrad, Bulgarien)

**Afgørelse af:**

12. februar 2021

**Sagsøger:**

MV – 98

**Sagsøgt:**

Nachalnik na otdel »Operativni deynosti« – grad Sofia v glavna direksia »Fiskalen kontrol« pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (leder af byen Sofias afdeling »operative aktiviteter« i generaldirektoratet »afgiftstilsyn« under centraladministrationen ved det nationale agentur for skatte- og afgiftsindtægter)

**Hovedsagens genstand**

Søgsmål til prøvelse af en anordning udstedt af afgiftsmyndighederne i henhold til Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (momsloven), nemlig »forsegling af forretningslokaler«, som forvaltes af en erhvervsdrivende, i en periode på 14 dage og »forbud mod adgang dertil«

**Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen**

Anmodning i henhold til artikel 267 TEUF om fortolkning af artikel 47, stk. 1, artikel 49, stk. 3, artikel 50 og artikel 52, stk. 1, i Den Europæiske Unions charter

om grundlæggende rettigheder samt artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

### Præjudicielle spørgsmål

1. Skal artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem og artikel 50 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter en administrativ procedure for anordning af en administrativ tvangsforanstaltning og en administrativ straffeprocedure for pålæggelse af en økonomisk sanktion på grund af en gerning, som består i ikke at have registreret salget af varer og ikke have noteret det ved udstedelse af et bilag for salget, mod samme person kan kumuleres?

1.1. Såfremt dette spørgsmål besvares bekræftende, skal artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem og artikel 52, stk. 1, i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder da fortolkes således, at de er til hinder for en national bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter en administrativ procedure for anordning af en administrativ tvangsforanstaltning og en administrativ straffeprocedure for pålæggelse af en økonomisk sanktion på grund af en gerning, som består i ikke at have registreret salget af varer og ikke have noteret det ved udstedelse af et bilag for salget, mod samme person kan kumuleres, når denne bestemmelse ikke samtidig pålægger de myndigheder, som har kompetence til at gennemføre begge procedurer, at sikre effektiv anvendelse af proportionalitetsprincippet med hensyn til den samlede strengthed af alle de kumulerede foranstaltninger i forhold til den konkrete overtrædelses grovhed?

2. Såfremt at chartrets artikel 50 og artikel 52, stk. 1, ikke finder anvendelse i den foreliggende sag, skal artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem og artikel 49, stk. 3, i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder da fortolkes således; at de er til hinder for en national bestemmelse som artikel 186, stk. 1, i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lov om merværdiafgift, herefter »momsloven«), som for en gerning, der består i ikke at have registreret salg af varer og ikke have noteret salget ved udstedelse af et bilag for salget, mod samme person foruden pålæggelsen af en økonomisk sanktion i henhold til momslovens artikel 185, stk. 2, fastsætter anordning af den administrative tvangsforanstaltning »forsegling af forretningslokaler« i en periode på op til 30 dage?

3. Skal artikel 47, stk. 1, i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder fortolkes således, at den ikke er til hinder for foranstaltninger, som er indført af den nationale lovgiver for at sikre interesserne i henhold til artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, såsom den foreløbige eksigibilitet af den administrative

tvangsforanstaltning »forsegling af forretningslokaler« i en periode på 30 dage til beskyttelse af en formodet offentlig interesse, hvis retsbeskyttelsen ved domstolene derimod er begrænset til bedømmelsen af en modsatrettet sammenlignelig privat interesse?

### **Anførte EU-retlige bestemmelser og retspraksis**

Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder, artikel 47, stk. 1, artikel 49, stk. 3, artikel 50, artikel 51, stk. 1 og 2, artikel 52, stk. 1

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem – artikel 2, stk. 1, og artikel 273

Domstolens dom af 21. september 1989, Hoechst mod Kommissionen, 46/87 og 227/88, EU:C:1989:337

Domstolens dom af 22. oktober 2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603

Domstolens dom af 5. juni 2012, Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319

Domstolens dom af 26. februar 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105

Domstolens dom af 27. maj 2014, Spasic, C-129/14, EU:C:2014:586

Domstolens dom af 5. april 2017, Orsi og Baldetti, C-217/15 og C-350/15, EU:C:2017:264

Domstolens dom af 20. marts 2018, Garlsson Real Estate m.fl., C-537/16, EU:C:2018:193

Domstolens dom af 20. marts 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197

Domstolens dom af 31. maj 2018, Zheng, C-190/17, EU:C:2018:357

Domstolens dom af 26. oktober 2017, Marine Harvest mod Kommissionen, T-704/14, EU:T:2017:753

### **Nationale retsfor skrifter**

Administrativnoprotsesualen kodeks (lov om forvaltningsretspleje) – artikel 6, artikel 57, stk. 1, 4 og 5, artikel 60, artikel 90, stk. 1, artikel 128, stk. 1, nr. 1, artikel 132, stk. 1, artikel 145, stk. 1, artikel 146, artikel 166, stk. 1, 2 og 3, artikel 172, stk. 2, artikel 268, nr. 1 og 2

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (lov om skatteproces og socialforsikringsproceduren) – artikel 50, stk. 1

Targovski zakon (handelsloven) – artikel 1, stk. 1, nr. 1, artikel 56

Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (lov om forvaltningsretlige forseelser og administrativt pålagte straffe) – artikel 16, 22, 27, artikel 34, stk. 3, artikel 36, stk. 1, artikel 42, artikel 44, stk. 1, artikel 53, stk. 1, artikel 59, stk. 1 og 2, artikel 63, stk. 1

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lov om merværdiafgift) – artikel 1, artikel 2, nr. 1, artikel 3, stk. 1 og 2, artikel 118, stk. 1, artikel 185, stk. 1, 2, 4 og 5, artikel 186, stk. 1, nr. 1, litra a, stk. 3 og 4, artikel 187, stk. 1, artikel 188, artikel 193, stk. 1 og 2, samt § 1, nr. 40, og § 1a i Dopalnitelni razporedbi (tillægsbestemmelser):

– Artikel 118, stk. 1, i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagerne:

»(1) Enhver i henhold til denne lov registreret eller ikkeregistreret person er forpligtet til at registrere og notere de leveringer/salg, som den pågældende foretager i forretningslokaler, ved udstedelse af et afgiftsmæssigt kassebilag ved hjælp af et afgiftsmæssigt registreringsapparat (afgiftsbon) [...]«

– Artikel 185, stk. 1 og 2, i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen:

»(1) En person, som ikke udsteder et bilag som omhandlet i artikel 118, stk. 1, pålægges, hvis den pågældende er en fysisk person og ikke er erhvervsdrivende, en bøde på 100-500 leva [BGN], eller, hvis den pågældende er en juridisk person eller driver selvstændig virksomhed, en økonomisk sanktion på 500-2 000 [BGN].

(2) Med undtagelse af de i stk. 1 omhandlede tilfælde pålægges en person, som begår eller tåler en overtrædelse af artikel 118 eller en bestemmelse til gennemførelse af denne, hvis den pågældende er en fysisk person og ikke er erhvervsdrivende, en bøde på 300-1 000 [BGN], eller, hvis den pågældende er en juridisk person eller driver selvstændig virksomhed, en økonomisk sanktion på 3 000-10 000 [BGN]. Hvis en overtrædelse ikke fører til manglende angivelse af indtægter, pålægges de i stk. 1 anførte sanktioner.«

– Artikel 186, stk. 1, nr. 1, litra a, i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen:

»(1) Den administrative tvangsforanstaltning forsegling af forretningslokaler i en periode på op til 30 dage anordnes uafhængigt af de fastsatte bøder og økonomiske sanktioner mod en person, som

1. ikke overholder proceduren eller fremgangsmåden med hensyn til følgende:

a) udstedelse af et tilsvarende salgsbilag i henhold til de fastlagte formelle krav til leveringer/salg

[...]«

- Artikel 187, stk. 1, i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen:

»(1) I tilfælde af anordning af den administrative tvangsforanstaltning i henhold til artikel 186, stk. 1, forbydes personen også adgang til forretningslokalet eller forretningslokalerne [...]«

- Artikel 188, i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen:

»Den administrative tvangsforanstaltning i henhold til artikel 186, stk. 1, er foreløbigt eksigibel i henhold til betingelserne i Administrativnoprotsesualen kodeks (lov om forvaltningsretspleje).«

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 (bekendtgørelse nr. N-18 af 13. december 2006 om registrering og notering af salg i forretningslokaler ved hjælp af afgiftsmæssige registreringsapparater, kravene til den operative software samt kravene til personer, som foretager salg via onlineshops) – artikel 3, stk. 1, samt § 1, nr. 6, i Dopolnitelni razporedbi (tillægsbestemmelser).

### **Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen**

- 1 Sagsøgeren er en selvstændig erhvervsdrivende, som er registreret i henhold til Targovski zakon (handelsloven) og registreret i handelsregistret, med hjemsted i byen Gotse Delchev, Bulgarien. Hans hovedaktivitet er køb og salg af varer.
- 2 Den 9. oktober 2019 gennemførte inspektører fra Natsionalna agentsia za prihodite (det nationale agentur for skatte- og afgiftsindtægter) en kontrol i et forretningslokale, som forvaltes af sagsøgeren.
- 3 Ved kontrollen blev der foretaget et »kontrolkøb af varer«, idet inspektørerne, før de viste deres legitimation, købte en pakke cigaretter til en værdi af 5,20 [BGN] (ca. 2,66 EUR), som de betalte kontant. Sagsøgeren modtog betalingen, men udstedte ikke et afgiftsmæssigt kassebilag ved hjælp af et afgiftsmæssigt registreringsapparat.
- 4 Inspektørerne konstaterede, at det afgiftsmæssige registreringsapparat denne dag registrerede foretagne salg på i alt 141,20 [BGN] (ca. 72,20 EUR), mens der i kassen faktisk var 166,40 [BGN] (ca. 85,08 EUR). Efter inspektørernes opfattelse bekræfter forskellen mellem disse to beløb også, at salget af de cigaretter, som de købte, ikke blev registreret og ikke blev noteret ved udstedelse af et

afgiftsmæssigt kassebilag ved hjælp af et afgiftsmæssigt registreringsapparat i forretningslokalet.

- 5 Samme dag blev der udstedt en afgørelse om konstatering af en overtrædelse af administrative bestemmelser, hvorved der blev indledt en administrativ straffeprocedure mod sagsøgeren i henhold til bestemmelserne i Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (lov om forvaltningsretlige forseelser og administrativt pålagte straffe, herefter »lov om forvaltningsretlige forseelser«) på grund af en administrativ overtrædelse af artikel 118, stk. 1, i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lov om merværdiafgift, herefter »momsloven«). Manglende overholdelse af den nævnte bestemmelse straffes med en økonomisk sanktion i henhold til momslovens artikel 185, stk. 2, idet denne lovs artikel 186, stk. 1, nr. 1, litra a, derudover også fastsætter anordning af en administrativ tvangsforanstaltning.
- 6 Den 21. oktober 2019 anordnede sagsøgte i henhold til momslovens artikel 186, stk. 1, nr. 1, litra a, og artikel 187, stk. 1, en administrativ tvangsforanstaltning, nemlig »forsegling af forretningslokaler« i en periode på 14 dage og »forbud mod adgang hertil«.
- 7 Sammen med anordningen blev der også anordnet foreløbig eksigibilitet, da sagsøgte fandt, at »dette er nødvendigt for at støtte særligt vigtige statslige interesser, nemlig statsbudgettets interesse i den afgiftspligtige persons korrekte registrering og notering af salgene i det kontrollerede forretningslokale ved hjælp af et afgiftsmæssigt registreringsapparat henholdsvis i korrekt fastsættelse af de indtægter, sidstnævnte har opnået, og størrelsen af hans gæld til det offentlige«.
- 8 Anordningen blev indbragt for den forelæggende ret.

#### **De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter**

- 9 Sagsøgeren er af den opfattelse, at den anordnede administrative tvangsforanstaltning er i strid med målene i artikel 22 i lov om forvaltningsretlige forseelser, hvorefter anvendelsen af sådanne foranstaltninger har til formål at forebygge administrative overtrædelser og bringe dem til ophør samt at forebygge og afhjælpe deres skadelige følger. Sagsøgeren påberåber sig det omtvistede salgs ringe værdi samt den omstændighed, at det er første gang, han overtræder momslovens artikel 118, stk. 1.
- 10 Sagsøgte anfører, at momslovens artikel 186, stk. 1, nr. 1, litra a, med hensyn til den konstaterede overtrædelse fastsætter kumulativ anvendelse af administrative tvangsforanstaltninger af den art, der er fastsat i den anfægtede anordning.

### Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 11 Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt kumulationen af en administrativ tvangsforanstaltning med en økonomisk sanktion mod samme person for samme gerning er forenelig med artikel 50 og artikel 52, stk. 1, i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«) samt proportionalitetsprincippet i henhold til chartrets artikel 49, stk.3.
- 12 I momsloven anføres udtrykkeligt, at denne lov tjener til gennemførelse af bestemmelserne i direktiv 2006/112. Derfor er den forelæggende ret af den opfattelse, at anvendelsen af momsloven, herunder sanktionsforanstaltningerne i henhold til momsloven, udgør en gennemførelse af EU-retten som omhandlet i chartrets artikel 51, stk. 1, da det anerkendes i Domstolens praksis, at de nationale afgiftsmyndigheders pålæggelse af administrative sanktioner på momsområdet udgør en anvendelse af artikel 2 og artikel 273 i direktiv 2006/112 og dermed af EU-retten, og at de derfor skal overholde den grundlæggende rettighed, som garanteres ved chartrets artikel 50.
- 13 Manglende opfyldelse af forpligtelsen i henhold til momslovens artikel 118, stk. 1, ved juridiske personer og selvstændigt erhvervsdrivende, som er afgiftspligtige personer, erklæres i momslovens artikel 185, stk. 2, for en administrativ overtrædelse og sanktioneres med en økonomisk sanktion i henhold til denne bestemmelse.
- 14 Samtidig fastsætter denne lov i tilfælde af manglende opfyldelse af forpligtelsen i henhold til momslovens artikel 118, stk. 1, også anordning af en administrativ tvangsforanstaltning i henhold til momslovens artikel 186, stk. 1, nr. 1, litra a, nemlig »forsegling af forretningslokaler« i en periode på op til 30 dage. Foranstaltningen anvendes uafhængigt af den fastsatte økonomisk sanktion, og i tilfælde af, at den anordnes, nægtes personen også adgang til forretningslokalet.
- 15 De to foranstaltninger – den økonomiske sanktion i henhold til momslovens artikel 185, stk. 2, og den administrative tvangsforanstaltning i henhold til momslovens artikel 186, stk. 1, nr. 1, litra a – anordnes for den samme faktiske gerning, nemlig den manglende overholdelse af bestemmelserne om udstedelse af et salgsbilag i form af et afgiftsmæssigt kassebilag ved hjælp af et afgiftsmæssigt registreringsapparat.
- 16 Momslovens artikel 185, stk. 2, sanktionerer manglende opfyldelse af forpligtelsen til at udstede et bilag for salget af varer som en administrativ overtrædelse og gælder for alle tilfælde, uanset salgets værdi. Ligeledes gælder også foranstaltningen i henhold til momslovens artikel 186, stk. 1, for alle tilfælde af overtrædelse af momslovens artikel 118, stk. 1, uanset salgets værdi. Foranstaltningernes samtidige anvendelse er i loven fastsat for alle tilfælde af manglende opfyldelse af forpligtelsen i henhold til momslovens artikel 118, stk. 1.
- 17 Begge procedurer, dvs. proceduren for pålæggelse af en økonomisk sanktion og proceduren for anordning af den administrative tvangsforanstaltning »forsegling

af forretningslokaler«, gennemføres af instanser i Natsionalna agentsia za prihodites (det nationale agentur for skatte- og afgiftsindtægter) struktur, men følger forskellige procesregler.

- 18 Proceduren for konstatering og sanktionering af en overtrædelse af momslovens artikel 118, stk. 1, indledes i henhold til Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (lov om forvaltningsretlige forseelser og administrativt pålagte straffe). Den begynder med vedtagelse af en afgørelse om konstatering af en administrativ overtrædelse og ender med vedtagelse af en afgørelse om pålæggelse af en økonomisk sanktion i henhold til momslovens artikel 185, stk. 2.
- 19 Den økonomiske sanktion i henhold til momslovens artikel 185, stk. 2, pålægges i en procedure, som har strafferetlig karakter. I det i hovedsagen omhandlede tilfælde blev proceduren mod den selvstændigt erhvervsdrivende indledt med den vedtagne afgørelse om konstatering af en administrativ overtrædelse. Afgørelsen, hvormed den økonomiske sanktion i henhold til momslovens artikel 185, stk. 2, pålægges, er en afgørelse med karakter af straf.
- 20 Den økonomiske sanktion i henhold til momslovens artikel 185, stk. 2, er ikke begrænset til genopretning af det tab, der er opstået ved overtrædelsen (i form af den ikke betalte moms for det ikke registrerede salg af en pakke cigaretter til en værdi af 5,20 [BGN]), men har til formål at sanktionere den manglende opfyldelse af forpligtelsen i henhold til momslovens artikel 118, stk. 1, i betragtning af dens grovhed.
- 21 Den økonomiske sanktion i henhold til momslovens artikel 186, stk. 1, anvendes i den administrative procedure, men har karakter af sanktion. Foranstaltningen tjener ikke til at sikre en anden procedure (f.eks. om fastsættelse af skyldig afgift), men sanktionerer den manglende opfyldelse af forpligtelsen i henhold til momslovens artikel 118, stk. 1. I betragtning af følgerne for den selvstændigt erhvervsdrivendes økonomiske aktivitet (indstilling af aktiviteterne i forretningslokalet) har foranstaltningen i henhold til momslovens artikel 186, stk. 1, ikke kun en forebyggende, men også en afskrækkende virkning, nemlig at afholde fra at reducere omsætningen gennem manglende udstedelse af salgsbilag.
- 22 Netop kumulationen af forskellige former for statslige tvangsforanstaltninger i den foreliggende sag, som er genstand for hovedsagen, og som sanktionerer samme gerning i materiel og retlig henseende og ikke enkelte aspekter deraf samt forfølger fælles og ikke komplementære mål, giver anledning til tvivl om, hvorvidt den nationale lovgivning er forenelig med de EU-retlige principper og navnlig med chartrets artikel 50.
- 23 Navnlig er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt kumulationen af den administrative tvangsforanstaltning i henhold til momslovens artikel 186, stk. 1, med den økonomiske sanktion i henhold til momslovens artikel 185, stk. 2, er omfattet af anvendelsesområdet for chartrets artikel 50, og om den er i



overensstemmelse med proportionalitetsprincippet i henhold til chartrets artikel 52, stk. 1.

- 24 Domstolen har præciseret, at kumulation af sanktioner skal »[...] ledsages af bestemmelser, der skal sikre, at stregheden af alle de pålagte sanktioner svarer til den pågældende overtrædelses grovhed [...] Disse regler bør omfatte en forpligtelse for de kompetente myndigheder i tilfælde af indførelsen af en yderligere sanktion, til at sikre, at stregheden af alle de pålagte sanktioner ikke overstiger den fastslåede overtrædelses grovhed« (dom af 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 55). Desuden må de administrative eller repressive foranstaltninger, der er tilladt i en national lovgivning, ikke overskride grænserne for, hvad der er nødvendigt for gennemførelsen af de formål, der lovligt forfølges med denne lovgivning (dom af 31.5.2018, Zheng, C-190/17, EU:C:2018:357, præmis 41 og 42 og den deri nævnte retspraksis).
- 25 I national lovgivning findes der ingen begrænsning af kumulationen af en økonomisk sanktion i henhold til momslovens artikel 185, stk. 2, og en administrativ tvangsforanstaltning i henhold til momslovens artikel 186, stk. 1, med værdien af det salg, der ikke er registreret ved udstedelse af et afgiftsmæssigt kassebilag (5,20 [BGN] i hovedsagen) og/eller størrelsen af den ikke betalte moms. Afgiftsmyndighederne har kompetencen til at anvende de to foranstaltninger, og deres udøvelse af denne beføjelse udgør en bundet afgørelse. Loven forpligter disse myndigheder til i tilfælde af konstatering af en overtrædelse af momslovens artikel 118, stk. 1, at anordne den administrative tvangsforanstaltning i henhold til momslovens artikel 186, stk. 1, og uafhængigt af pålæggelsen af en økonomisk sanktion i henhold til momslovens artikel 185, stk. 2.
- 26 Procedurereglerne (lov om forvaltningsretlige forseelser og Administrativnoprotsesualen kodeks (lov om forvaltningsretspleje)), som gælder for de to indbyrdes uafhængige procedurer – for pålæggelse af en økonomisk sanktion og for anordning af en administrativ tvangsforanstaltning – indeholder ingen mulighed for at suspendere den ene procedure, indtil den anden procedure er afsluttet.
- 27 Under disse omstændigheder er det ikke udelukket, at anordningen af foranstaltningen i henhold til momslovens artikel 186, stk. 1, bliver fuldbyrdet, før den administrative straffeprocedure for pålæggelse af en økonomisk sanktion i henhold til momslovens artikel 185, stk. 2, er afsluttet. Dette skyldes på den ene side den i loven fastsatte mulighed for at tillade foreløbig eksigibilitet af anordningen af foranstaltningen, samt på den anden side de to indbyrdes uafhængige procedurers forskellige varighed. I henhold til national lovgivning udgør fristen for at afslutte den administrative straffeprocedure med udstedelse af en sanktionsafgørelse seks måneder fra udstedelsen af afgørelsen, mens fristen for at udstede anordningen af en administrativ tvangsforanstaltning udgør mellem 14 dage og en måned.

- 28 Derudover indebærer de forskellige procedurer til udstedelse af en afgørelse om pålæggelse af en sanktion i henhold til momslovens artikel 185, stk. 2, (administrativ straffeprocedure) og en afgørelse om anordning af en administrativ tvangsforanstaltning i henhold til momslovens artikel 186, stk. 1 (administrativ procedure) forskellige procedurer med hensyn til retsbeskyttelsen mod disse afgørelser.
- 29 Søgsmål til prøvelse af afgørelser om pålæggelse af en økonomisk sanktion i henhold til momslovens artikel 185, stk. 2, hører under Rayonen sads (kredsdomstolen) kompetence, mens søgsmål til prøvelse af administrative tvangsforanstaltninger i henhold til momslovens artikel 186, stk. 1, hører under Administrativen sads (forvaltningsdomstolen) kompetence.
- 30 I forbindelse med de to separate retssager kan Rayonen sag (kredsdomstolen) og Administrativen sad (forvaltningsdomstolen) imidlertid uafhængigt af hinanden bedømme proportionaliteten af henholdsvis den økonomiske sanktion og den administrative tvangsforanstaltning forskelligt. Ved prøvelsen af proportionaliteten af den økonomiske sanktion i henhold til momslovens artikel 185, stk. 2, er Rayonen sad (kredsdomstolen) bundet til den fastsatte mindstestørrelse og kan ikke fastsætte et lavere beløb i henhold til de konkrete omstændigheder. Bedømmelsen af proportionaliteten i den administrative tvangsforanstaltning i henhold til momslovens artikel 186, stk. 1, er kun mulig med hensyn til dens varighed, da dens anvendelse i sig selv er obligatorisk.
- 31 Da de to retssager forløber parallelt og uafhængigt af hinanden samt på forskellige tidspunkter, er det ikke udelukket, at gerningen bliver bedømt forskelligt. Det er muligt, at Administrativen sad (forvaltningsdomstolen) afviser søgsmålet til prøvelse af den administrative tvangsforanstaltning i henhold til momslovens artikel 186, stk. 1, mens Rayonen sad (kredsdomstolen) i retssagen om anfægtelse af sanktionsafgørelsen ophæver den pålagte økonomiske sanktion i henhold til momslovens artikel 185, stk. 2, idet den lægger til grund, at en overtrædelse af momslovens artikel 118, stk. 1, ikke er begået eller ikke er bevist.
- 32 Den forelæggende ret er derfor i tvivl om, hvorvidt den samtidige pålæggelse af en økonomisk sanktion i henhold til momslovens artikel 185, stk. 2, og anordning af en administrativ tvangsforanstaltning i henhold til momslovens artikel 186, stk. 1, nr. 1, litra a, for den samme gerning mod den samme person er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet i henhold til chartrets artikel 52, stk. 1, da domstolenes efterprøvelse i separate procedurer ikke sikrer, at de to foranstaltningers samlede strenghed står i et rimeligt forhold til den pågældende overtrædelses grovhed.
- 33 Såfremt anvendelsesområdet for chartrets artikel 50 og artikel 52 ikke omfatter kumulation af den administrative tvangsforanstaltning i henhold til momslovens artikel 186, stk. 1, og den økonomiske sanktion i henhold til momslovens artikel 185, stk. 2, for den samme gerning (i den foreliggende sag på grund af en overtrædelse af momslovens artikel 118, stk. 1) mod den samme person, opstår

der for den forelæggende ret alternativt det spørgsmål, om anordningen af en administrativ tvangsforanstaltning i henhold til momslovens artikel 186, stk. 1, ved siden af og uafhængigt af pålæggelsen af en økonomisk sanktion i henhold til momslovens artikel 185, stk. 2, for den samme gerning mod den samme person er forholdsmæssig i lyset af chartrets artikel 49, stk. 3. I betragtning af den vide fortolkning af begrebet »overtrædelse« i chartret artikel 49, stk. 3, som Domstolen har lagt til grund, synes denne bestemmelse at finde anvendelse i hovedsagen.

- 34 I det tilfælde, der er genstand for hovedsagen, tillod afgiftsmyndigheden desuden på grundlag af momslovens artikel 188 foreløbig eksigibilitet af anordningen af den administrative tvangsforanstaltning i henhold til momslovens artikel 186, stk. 1. Ifølge national lovgivning udgør denne anordning en undtagelse fra princippet om, at administrative akter fuldbyrdes, når de er blevet endelige, hvorved forbuddet mod at fuldbyrde dem før udløbet af søgsmålsfristen overvindes.
- 35 Der kan kun opnås retsbeskyttelse mod anordningen ved Administrativen sad (forvaltningsdomstolen) gennem et særskilt søgsmål i tilknytning til anmodningen om indstilling af den foreløbige eksigibilitet. I denne procedure foretager Administrativen sad (forvaltningsdomstolen) ingen »efterforskning« af de faktiske omstændigheder. De faktiske omstændigheder anses for fastslået med den udarbejdede protokol over den kontrol, som afgiftsmyndighederne gennemførte i forretningslokalet, samt med den udstedte afgørelse om konstatering af en administrativ overtrædelse.
- 36 Samtidig skaber bestemmelsen i momslovens artikel 188 i forbindelse med omfanget af domstolsbeskyttelsen mod foranstaltningens foreløbige eksigibilitet i henhold til momslovens artikel 186, stk. 1, betingelserne for en uensartet fortolkning i retspraksis. I nogle tilfælde lægges det til grund, at domstolsbeskyttelsen mod anordningen af foreløbig eksigibilitet også omfatter en prøvelse af, om der foreligger en »vigtig statslig interesse«, mens det i andre tilfælde lægges til grund, at der foreligger en »vigtig statslig interesse«, som en sammenlignelig privat interesse står i modsætning til, hvilket skal bevises.
- 37 Det er ikke udelukket, at retsvirkningerne af anordningen af en administrativ tvangsforanstaltning i henhold til momslovens artikel 186, stk. 1, nr. 1, litra a, som er blevet erklæret for foreløbigt eksigibel, indtræder, og at anordningen efterfølgende ophæves af domstolen som retsstridig.
- 38 Derfor fremgår det efter den forelæggende rets synspunkt ikke klart, om den i national lovgivning fastsatte domstolsbeskyttelse mod den tilladte foreløbige eksigibilitet af anordningen af en administrativ tvangsforanstaltning i henhold til momslovens artikel 186, stk. 1, nr. 1, litra a, udgør et effektivt retsmiddel i lyset af chartrets artikel 47, stk. 1.