

**Mål C-733/23****Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för mottagande:**

1 december 2023

**Domstol som begär förhandsavgörande:**

Administrativen sad Burgas (Bulgarien)

**Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:**

21 november 2023

**Klagande:**

”Beach and bar management” EOOD

**Motpart:**

Nachalnik na otdel ”Operativni deynosti” Burgas

**Saken i det nationella målet**

”Beach and bar management” har överklagat ett avgörande från Rayonen sad Burgas, genom vilket nämnda domstol bekräftade ett bötesföreläggande från motparten, genom vilket företaget ålades en sanktionsavgift på grund av en överträdelse av skattelagstiftningen.

Frågan huruvida en kumulering av administrativa tvångsåtgärder och finansiella sanktioner, vilka ålagts en och samma person för samma överträdelse i olika förfaranden, är förenlig med artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (stadgan).

Frågan huruvida en administrativ sanktion i form av en sanktionsavgift med en hög lägsta nivå är förenlig med artikel 49.3 i stadgan, varvid domstolen inte har någon processuell möjlighet att fastställa ett belopp som understiger den nedre gränsen eller en mindre ingripande typ av sanktion.

Frågan huruvida föreläggandet av den övergripande administrativa tvångsåtgärden för upprepade överträdelser samt interimistisk verkställighet av åtgärden innan

den har vunnit laga kraft är förenligt med artikel 47 första stycket och artikel 49.3 i stadgan, om det inte föreligger någon processuell möjlighet för domstolen eller för den som begått intrånget att pröva huruvida åtgärden är proportionerlig vad gäller varje enskild administrativ överträdelses allvar.

### **Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande**

Begäran om förhandsavgörande hänskjuts i enlighet med artikel 267 första stycket b FEUF.

### **Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande**

- 1) Ska artikel 325 i fördraget om Europeiska unionens arbetsätt, artikel 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, och artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna tolkas så, att de tillåter en nationell lagstiftning enligt vilken en övergripande åtgärd (”försegling av en affärslokal och förbud mot att beträda lokalen”) kan föreläggas vid upprepade åsidosättanden av skattemässiga skyldigheter om åtgärden uteslutande har som syfte att begränsa de negativa effekterna, inbegripet omfattningen av skadan i samband med Europeiska unionens finansiella intressen, men inte har som syfte att bestraffa lagöverträdaren, utan att denna åtgärd begränsar möjligheten att genomföra självständiga förfaranden med repressiv karaktär mot sistnämnda person för vart och ett av dessa åsidosättanden av skatterättsliga skyldigheter, i vilka den beskattningsbara personen ska åläggas en finansiell sanktion, varvid den nationella domstolen är skyldig att pröva och fastställa, i varje enskilt fall, vilka av de båda målen, ett förebyggande och begränsande eller ett repressivt, som eftersträvas med den övergripande administrativa tvångsåtgärden ”försegling av en affärslokal och förbud mot att beträda lokalen” som förelagts tidigare?
- 2) Ska artikel 325 i fördraget om Europeiska unionens arbetsätt, artikel 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, och artikel 49.3 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna tolkas så, att de inte tillåter en sanktionsbestämmelse såsom den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken det för sanktionen fastställs en betydlig nedre gräns i form av en finansiell sanktion, oberoende av överträdelsens art och allvar, utan att det finns någon möjlighet för domstolen att ålägga en sanktion som understiger den lagstadgade lägre gränsen eller ändra straffet till en mindre ingripande åtgärd?
- 3) Ska artikel 325 i fördraget om Europeiska unionens arbetsätt, artikel 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, och artiklarna 47 första stycket, 48.1 och 49.3 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna tolkas så, att

de inte tillåter en nationell lagstiftning, enligt vilken en övergripande åtgärd ("försegling av en affärslokal och förbud mot att beträda lokalen") kan föreläggas vid upprepade åsidosättanden av skatterättsliga skyldigheter och verkställas interimistiskt – innan den vinner laga kraft – utan att domstolen och lagöverträdaren själva bereds möjlighet att pröva huruvida åtgärden är proportionerlig med avseende på allvaret hos varje enskild administrativ överträdelse?

## **Unionsbestämmelser och praxis från EU-domstolen**

Artikel 325.1 och 325.2 FEUF

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), artikel 273

Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan), artiklarna 47 första stycket, 49.3 och 50

EU-domstolens dom av den 4 maj 2023, MV– 98, C-97/21, EU:C:2023:371

## **Nationella bestämmelser**

Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (mervärdesskattelagen, nedan kallad ZDDS)

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 (förordning nr N-18 av den 13 december 2006 om registrering och bokföring av försäljning i affärslokaler med en av skattemyndigheten godkänd registreringsanordning och om krav på operativsystem, samt krav på personer som bedriver försäljning via internet, nedan kallad förordning nr N-18)

Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (lag om administrativa överträdelser och administrativa straffavgifter, nedan kallad ZANN)

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (lag om förfarandet vid uttag av skatter och sociala avgifter, nedan kallad DOPK)

## **Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet**

- 1 Klaganden, "Beach and bar management" EOOD (nedan kallat företaget) är en juridisk person som driver en affärslokal, närmare bestämt en bar med en restaurang.

- 2 Den 4 augusti 2022 klockan 15:15 genomförde inspektörer från glavna direksia ”Fiskalen kontrol” (generaldirektoratet för skattekontroll) en kontroll av företagets affärslokal. Ett protokoll upprättades efter prövningen, vid vilken fastställdes att det fanns två kortläsare i affärslokalen samt 85 kvitton från kortläsarna på godkända betalningar med betal- och kreditkort för perioden mellan den 25 juni 2022 och den 26 juli 2022 på sammanlagt 2 978 BGN. I samband med dessa 85 betalningstransaktioner konstaterades att inga kassakvitton för skatteändamål hade utfärdats från de av skattemyndigheten godkända registreringsanordningar som fanns tillgängliga i lokalen.
- 3 Förvaltningsmyndigheten utgick från att de försummelser som konstaterats för perioden mellan den 25 juni 2022 och den 26 juli 2022, vilka resulterade i en underlåtenhet att utfärda kassakvitton för de 85 försäljningstransaktionerna, motsvarade 85 överträdelser av artikel 118.1 ZDDS jämförd med artikel 25.1.1 i förordning nr N-18. Enligt denna bestämmelse föreskrivs en skyldighet för varje näringsidkare att registrera och dokumentera alla försäljningstransaktioner genom att utfärda ett kassakvitto för skatteändamål med hjälp av en av skattemyndigheten godkänd registreringsanordning.
- 4 Den 12 augusti 2022 utfärdade förvaltningsmyndigheten ett föreläggande genom vilket den administrativa tvångsåtgärden ”försegling av en affärslokal” och ett ”förbud mot att beträda lokalen” ålades för en period på fjorton dagar. I föreläggandet avseende den administrativa tvångsåtgärden beviljade förvaltningsmyndigheten omedelbar verkställighet genom ett särskilt beslut.
- 5 Föreläggandet om den administrativa tvångsåtgärden (zapoved za nalagane na prinuditelna administrativna myarka, PAM) av den 12 augusti 2022 samt beslutet i föreläggandet genom vilket förvaltningsmyndigheten godkände den omedelbara verkställigheten överklagades till Administrativen sad Burgas i två separata förfaranden som båda ogillades.
- 6 Domstolsbesluten i nämnda båda förfaranden har vunnit laga kraft vid förhandlingen i förevarande mål och sanktionen ”försegling av en affärslokal och förbud mot att beträda lokalen” har verkställts under en period på 14 dagar.
- 7 På grundval av de 85 beslut som antagits för att fastställa en administrativ överträdelse meddelade den aktuella myndigheten 85 bötesförelägganden, däribland även det omtvistade beslutet, och ansåg att omständigheterna var styrkta. För var och en av de 85 överträdelserna ålades ”Beach and bar management” en sanktionsavgift som motsvarade det minimibelopp på 500,00 BGN som föreskrevs i sanktionsbestämmelsen. Följaktligen uppgår den totala sanktionen för alla 85 överträdelserna till 42 500,00 BGN. Genom underlåtenheten att utfärda kassakvitton för alla 85 transaktioner som genomförts via kortläsarna uppgår den totala mervärdesskatt som inte har registrerats till 268,02 BGN.

- 8 Samtliga 85 bötesförelägganden överklagades till Rayonen sad Burgas. Lika många förfaranden inleddes och Rayonen sad Burgas fastställde varje enskilt bötesföreläggande. För närvarande har alla 85 domarna från Rayonen sad Burgas överklagats till Administrativen sad Burgas. Dessa förfaranden har ännu inte avslutats, utan har vilandeförklarats på grund av begäran om förhandsavgörande.
- 9 I det konkreta målet (detsamma gäller emellertid för alla de andra 84 målen) fann domstolen i första instans att omständigheterna var styrkta samt att förvaltningsmyndigheten hade tillämpat lagstiftningen på ett korrekt sätt när den fastställde att företaget hade begått överträdelsen. Nämnda domstol slog fast att den påförda sanktionen hade fastställts till det minimibelopp som föreskrevs i lag och bekräftade bötesföreläggandet i dess helhet. Denna dom meddelades före EU-domstolens dom av den 4 maj 2023 i mål C-97/21. I motiveringen till domen beaktades inte att den administrativa tvångsåtgärden ”försegling av en affärslokal och förbud mot att beträda lokalen” påförts för alla 85 överträdelserna och verkstälts under en period på 14 dagar genom föreläggandet av den 12 augusti 2022 och beslutet om interimistisk verkställighet. Vidare beaktades inte heller den rättsverkan som denna verkställda administrativa tvångsåtgärd har på det aktuella förfarandet i andra instans, i vilket det ålagda sanktionsbeloppet på 500,00 BGN ska prövas.

### **Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs**

- 10 I Zakon za danaka varhu dobavenata stoinost (mervärdesskattelagen, nedan kallad ZDDS) regleras påförande av mervärdesskatt på varje beskattningsbar leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster mot ersättning. Vid en underlåtenhet från den beskattningsbara personens sida att fullgöra de skyldigheter som följer av ZDDS föreskrivs två olika typer av åtgärder enligt lag, nämligen administrativa tvångsåtgärder och administrativa sanktioner (i förevarande mål sanktionsavgifter). I enlighet med EU-domstolens dom i mål C-97/21 betraktas administrativa tvångsåtgärder som åtgärder med repressiv karaktär (och betecknas därför som ”oäkta sanktioner” i detta mål).
- 11 Vad gäller åläggande, överklagande och verkställighet av dessa båda typer av åtgärder är olika förfaranderegler tillämpliga. De åtgärder som är kopplade till åläggandet av finansiella sanktioner följer systematiken och bestämmelserna i straffprocessrätten. Åläggandet av så kallade oäkta sanktioner grundas på reglerna för administrativa förfaranden och (om vid subsidiaritet) reglerna inom civilprocessrätten.
- 12 Den hänskjutande domstolen känner till och iakttar om de rättsliga slutsatser som EU-domstolen har dragit i sin dom av den 4 maj 2023 i mål C-97/21, vilka särskilt anges i punkterna 49 och 63.
- 13 I förevarande mål är samma rättsliga grunder tillämpliga, men de faktiska omständigheterna skiljer sig emellertid från ovannämnda mål, vilket gör att den hänskjutande domstolen anser att det är osäkert huruvida de båda målen ska

behandlas lika med avseende på den tillämpning av unionsrätten som fastställts i domen av den 4 maj 2023 i mål C-97/21.

- 14 Den huvudsakliga skillnaden när det gäller de faktiska omständigheterna är att klaganden i det nationella mål i vilket domen av den 4 maj 2023 i mål C-97/21 meddelades har invänt mot att två åtgärder (som EU-domstolen har ansett utgör sanktioner) har förelagts för en enda överträdelse, nämligen 1. en oäkta sanktion – den administrativa tvångsåtgärden ”försegling av en affärslokal och förbud mot att beträda lokalen” – samt 2. en finansiell sanktion.
- 15 Förutom i ett sådant fall kan den oäkta sanktionen, som består i den administrativa tvångsåtgärden ”försegling av en affärslokal och förbud mot att beträda lokalen”, även åläggas för flera överträdelser, det vill säga för flera likartade överträdelser som begåtts av en och samma person.
- 16 Förevarande mål skiljer sig från det mål som EU-domstolen redan avgjort genom att det vid den genomförda prövningen som omfattade en budgetperiod på en månad konstaterades att det inte förelåg en, utan 85 enskilda överträdelser. I detta fall meddelades den oäkta sanktionen, den administrativa tvångsåtgärden ”försegling av en affärslokal och förbud mot att beträda lokalen”, för alla överträdelser som fastställts vid kontrollen.
- 17 I förevarande mål finner den hänskjutande domstolen att den administrativa tvångsåtgärden ”försegling av en affärslokal och förbud mot att beträda lokalen” har en begränsande, och inte någon restriktiv, karaktär. Vidare har den som syfte att begränsa omfattningen av skadan i samband med unionens finansiella intressen genom att affärsverksamheten tillfälligt upphör, på grund av att de överträdelser som kontrollanterna fastställt skadar mervärdesskattesystemet under längre tid.
- 18 Denna uppfattning grundas huvudsakligen på artikel 22 ZANN, enligt vilken administrativa tvångsåtgärder dels har avskräckande och begränsande effekter, dels även kan var repressiva, såsom EU-domstolen har fastställt i sin dom i mål C-97/21.
- 19 I förevarande mål har 85 transaktioner, vilka genomfördes inom en månad, inte registrerats med en av skattemyndigheten godkänd registreringsanordning. Enligt nationell rätt utgör varje underlåtenhet en separat överträdelse. För alla konstaterade överträdelser ålades en oäkta gemensam sanktion, nämligen den administrativa tvångsåtgärden ”försegling av en affärslokal och förbud mot att beträda lokalen” för en period på fjorton dagar. Därvid gjordes inte någon närmare prövning av var och en av den 85 överträdelserna, inbegripet deras respektive allvar och hur de förhåller sig till den motsvarande andelen av den oäkta, gemensamma sanktionen i form av den administrativa tvångsåtgärden. Detta innebär att det inte föreligger något lagstadgat krav på att andelen ska individualiseras vad gäller sanktionens omfattning i förhållande till varje enskild överträdelse och att detta inte heller har gjorts i detta förfarande som redan har avslutats.

- 20 Den oäkta sanktionen, nämligen den administrativa tvångsåtgärden, har redan verkställts. Således förefaller det i formellt hänseende vara motiverat att domstolen inte ålägger en ytterligare sanktion, med beaktande av EU-domstolens slutsatser i mål C-97/21, samt mot bakgrund av att den som begått överträdelsen redan har ålagts en sanktion och att det saknas en lagstadgad mekanism för att samordna den redan ålagda oäkta sanktionen och den sanktionsavgift som är aktuell i det nationella målet. Enligt den hänskjutande domstolen skulle en sådan lösning i förevarande fall, vilket avser åläggandet av en administrativ tvångsåtgärd för sammanlagt 85 enskilda överträdelser, strida mot artikel 325 FEUF och artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, eftersom den sanktion som ålagts för varje enskild överträdelse inte är individualiserad och detta begränsar möjligheten att kontrollera huruvida den är lagenlig, motiverad och lämplig. Därigenom är det inte heller möjligt att kontrollera huruvida de åtgärder som förordnats på detta sätt är avskräckande i enlighet med artikel 325 och ger ett effektivt skydd för att säkerställa en riktig uppbörd av skatten och för förebyggande av bedrägeri i den mening som avses i artikel 273 i mervärdesskattedirektivet.
- 21 Enligt den hänskjutande domstolen lämpar sig en oäkta sanktion, närmare bestämt den administrativa tvångsåtgärden, inte för att uppnå dessa grundläggande mål, eftersom den fyller två syften och dess huvudsakliga karaktär inte är repressiv, utan begränsande och de repressiva funktionerna endast fullgörs i vissa fall.
- 22 För att motivera sin uppfattning vill den hänskjutande domstolen redogöra för mekanismens processuella aspekter och den kontroll som enligt nationell rätt ska göras i samband med beslutet att ålägga den oäkta sanktionen, det vill säga en administrativ tvångsåtgärd.
- 23 I förfarandet för överklagande av en äkta sanktion, vilket i sin helhet regleras enligt straffprocesslagstiftningen, ska gärningens subjekt och objekt, gärningens subjektiva och objektiva aspekter styrkas, samt lagenligheten av strafftypen och straffskalan styrkas. Däremot omfattar domstolsprövningen vid ett överklagande av en oäkta sanktion, en administrativ tvångsåtgärd, följande: Har föreläggandet av en administrativ sanktion meddelats av en behörig myndighet? Har det meddelats i den rättsliga form som föreskrivs enligt lag? Har förfarandet för att meddela föreläggandet iakttagits på ett sådant sätt att klagandens möjlighet att lägga fram alla sina argument och samla in all bevisning som denne anser är relevant inte har begränsats, utan att klagandens rätt till försvar har begränsats. Är de faktiska skälen för att meddela det överklagade föreläggandet faktiskt uppfyllda och motsvarar dessa de rättsliga skäl som anges för meddelandet? Är den vidtagna administrativa tvångsåtgärden proportionerlig och dess omfattning motiverad? Delar av överträdelsens objektiva och subjektiva aspekter bedöms inte.
- 24 I kompletterande syfte ska det påpekas att den nationella domstolen, vid kontrollen av den påförda oäkta sanktionen, det vill säga en administrativ tvångsåtgärd, inte har någon möjlighet att förkorta eller förlänga den meddelade löptiden. Om domstolen anser att åtgärden är oproportionerlig har den endast

möjlighet att upphäva hela åtgärden, men kan inte anpassa/individualisera den i överensstämmelse med överträdelsens eller överträdelsernas allvar.

- 25 Vidare är det viktigt att påpeka att föreläggandet kan ogiltigförklaras även om den nationella domstolen finner att den vidtagna åtgärden i sig är rättvis och proportionerlig, exempelvis för att de formella villkoren för att anta det inte är uppfyllda, fastän överträdelsen har fastställts samt vem som har begått den.
- 26 Mot denna bakgrund anser den hänskjutande domstolen att det är osäkert huruvida ett sådant upphävande av den ålagda administrativa tvångsåtgärden kan anses utgöra ett frikännande i den mening som avses i artikel 50 i stadgan. Detta skulle i så fall nämligen förhindra genomförandet av ett andra sanktionsförfarande i avsaknad en mekanism för att samordna den oäkta sanktionen, det vill säga en administrativ tvångsåtgärd, och de föreskrivna finansiella sanktionerna på grund av ett straffrättsligt förfarande som inte genomförts i vederbörlig ordning med beaktande av alla garantier och standarder..
- 27 Vidare anser den hänskjutande domstolen att det är osäkert huruvida åläggandet av denna sammantagna sanktion, en administrativ tvångsåtgärd, på grund av ett stort antal överträdelser mot budgetdisciplinen i enlighet med vad som angetts ovan, utan någon individuell behandling av var och en av de 85 överträdelserna, kan anses utgöra en första dom i den mening som avses i artikel 50 i stadgan om straffet för varje enskild överträdelse inte vederbörligen har individualiserats och samtliga standarder som fastställs i brottmålsförfarandet för att skydda gärningsmannen inte har iakttagits, såsom exempelvis på grund av möjligheten till interimistisk verkställighet av den administrativa tvångsåtgärden, vilken direkt strider mot oskuldspresumtionen i artikel 48.1 i stadgan.
- 28 I det fall som ligger till grund för förevarande begäran om förhandsavgörande ska bedömas huruvida det förfarande som har utmynnat i åläggandet av en finansiell sanktion gentemot lagöverträdaren är lagenligt. Eftersom handläggningen av detta förfarande har tagit längre tid än det administrativa förfarandet för att ålägga en oäkta sanktion, det vill säga den administrativa tvångsåtgärden, kan detta förfarande i kronologiskt hänseende betecknas som det andra förfarandet gentemot näringsidkaren. Således ankommer det på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida den första oäkta sanktionen, det vill säga den administrativa tvångsåtgärden ”försegling av en affärslokal och förbud mot att beträda lokalen”, utgör en ”fällande dom” i den mening som avses i stadgan, alltså huruvida ett brottmålsförfarande i vidare bemärkelse har genomförts, huruvida en åtgärd av straffrättslig karaktär har vidtagits och huruvida den i faktiskt hänseende har ålagts för samma gärning. Denna prövning motsvarar till sin natur det test som Europadomstolen genomförde i målet Engel m.fl./Nederländerna, där nämnda domstol fastställde en algoritm som den sedan har bekräftat i sin praxis och EU-domstolen sedan har tillämpat och vidareutvecklat i sin praxis (Bonda, C-489/10, punkt 37, Hans Åkerberg Fransson, C-617/10 m.fl.).



- 29 Vid genomförandet av nämnda test anser den hänskjutande domstolen inledningsvis att det är osäkert huruvida det i det första målet (där en oäkta sanktion, en administrativ tvångsåtgärd ålades) kan anses ha genomförts ett förfarande som till sin karaktär utgör ett brottmålsförfarande i vidare bemärkelse, eftersom denna åtgärd förelades för samtliga 85 överträdelser som konstaterades. Sistnämnda åtgärd har ingen individuell karaktär, det vill säga den åläggs inte för en viss överträdelse av dessa 85 överträdelser (vilket exempelvis var fallet i det mål som EU-domstolen prövade i mål C-97/21) och utgör i rättsligt hänseende inte någon kumulering av 85 oäkta enskilda sanktioner i form av administrativa tvångsåtgärder. Om denna oäkta sanktion, alltså en administrativ tvångsåtgärd, bedöms utgöra en sanktion i den mening som avses i mål C-97/21, är den inte individualiserad i förhållande till varje enskild överträdelse. Detta skulle innebära ett direkt åsidosättande av proportionalitetsprincipen som regleras i artikel 49.3 i stadgan, enligt vilken straffets stränghet inte bör vara oproportionerlig i förhållande till lagöverträdelsen, en omständighet som varken den hänskjutande domstolen eller lagöverträdaren själv kan bedöma i förhållande till den här aktuella oäkta sanktionen, en administrativ tvångsåtgärd, vilken ålades för sammanlagt 85 överträdelser.
- 30 I nationell lagstiftning föreskrivs i praktiken inte någon processuell möjlighet att kumulera administrativa sanktioner över huvud taget. Enligt artikel 18 ZANN åläggs tvärtom en separat sanktion för varje överträdelse.
- 31 Slutligen upptas denna oäkta sanktion, en administrativ tvångsåtgärd, varken i en viss förteckning över ålagda straff, eller beaktas vid bedömningen av en upprepad eller systematisk överträdelse, såsom är fallet när det gäller straff för brott eller finansiella sanktioner som åläggs i ett administrativt förfarande av straffrättslig karaktär såsom det här aktuella.
- 32 I ett fall som det här aktuella, där en administrativ tvångsåtgärd åläggs för sammanlagt 85 överträdelser, utan att den åtgärd som vidtas för varje enskild överträdelse individualiseras, skulle alla de angivna omständigheterna vid en sammantagen bedömning kunna ge intrycket av att den administrativa tvångsåtgärdens säkerhetsfunktion, enligt vilken beloppet för den mervärdesskatt som inte registrerats och beräknats begränsas till de ursprungliga fastställelserna, inte bara väger tyngre än dess repressiva karaktär, utan att den snarare utgör den praktiskt taget enda formen av administrativ tvångsåtgärd i det konkreta nationella målet och uteslutande har som syfte att begränsa omfattningen av skadan i samband med unionens finansiella intressen.
- 33 Den hänskjutande domstolen anser att de nationella domstolarna i ett sådant fall både är behöriga och bör utöva denna behörighet för att bedöma i vilken form åtgärdens dubbla karaktär tillämpas i varje enskilt fall. Denna processuella möjlighet är helt i linje med de hänvisningar som EU-domstolen lämnade till den nationella domstolen i mål C-617/10, Hans Åkerberg Fransson.

- 34 Den hänskjutande domstolen ifrågasätter inte de överväganden som har framförts i domen i målet C-97/21 vad gäller den oäkta sanktionens (en administrativ tvångsåtgärd) stränghet i förhållande till den överträdelse för vilken den har ålagts i det nationella mål som låg till grund för nämnda dom. Om denna åtgärd emellertid hänför sig till 85 enskilda överträdelser, vilka är kopplade till kringgående av registreringen av försäljningstransaktioner och påförandet av mervärdesskatt, det vill säga är kopplade till ett varaktigt och ihärdigt agerande, vilket enligt tjänstemännens fastställelser höll i sig minst en månad, förefaller denna åtgärd, enligt den hänskjutande domstolen, inte vara så orimligt betungande och oproportionerlig att den ska jämföras med en åtgärd med repressiv karaktär. Tvärtom har åtgärden, såsom redan angetts ovan, snarare i syfte att begränsa omfattningen från den sammanlagda skada som uppkommer för Europeiska unionens finanser genom det stora antalet administrativa överträdelser som fastställts.
- 35 Om EU-domstolen skulle godkänna ovannämnda synpunkter och dela den hänskjutande domstolens uppfattning att den oäkta sanktion som ålagts för samtliga 85 administrativa överträdelser i form av en administrativ tvångsåtgärd, i samband med vilken varje enskild överträdelse allvar och den administrativa tvångsåtgärdens omfattning inte har individualiserats, inte utgör någon ”fällande dom” i vidare bemärkelse, ska man med beaktande av principen *ne bis in idem* utgå från att det inte föreligger några processuella hinder för den hänskjutande domstolen att handlägga det administrativa förfarande av straffrättslig karaktär som anhängiggjorts senare där och ålägga en finansiell sanktion, under förutsättning att det fastställs att företaget har begått den aktuella överträdelsen.
- 36 I detta sammanhang önskar den hänskjutande domstolen ett klargörande av huruvida artikel 325 FEUF, artikel 273 i direktiv 2006/112 och artikel 50 i stadgan ska tolkas så, att en nationell lagstiftning är tillåten enligt vilken en övergripande åtgärd (”försegling av en affärslokal och förbud mot att beträda lokalen”) kan föreläggas vid upprepade åsidosättanden av skattemässiga skyldigheter om åtgärden uteslutande har i syfte att begränsa de negativa effekterna, inbegripet omfattningen av skadan i samband med Europeiska unionens finansiella intressen, men inte har som syfte att bestraffa lagöverträdaren, utan att denna åtgärd begränsar möjligheten att genomföra självständiga förfaranden med repressiv karaktär mot sistnämnda person för vart och ett av dessa åsidosättanden, i vilka den beskattningsbara personen ska åläggas en finansiell sanktion, varvid den nationella domstolen är skyldig att pröva och fastställa i varje enskilt fall vilka av de båda målen, ett förebyggande och begränsande eller ett repressivt, som eftersträvas med den övergripande oäkta sanktionen, det vill säga den administrativa tvångsåtgärden ”försegling av en affärslokal och förbud mot att beträda lokalen”, som förelagts.
- 37 Om EU-domstolen finner att denna fråga ska besvaras jakande i ett fall som det här aktuella ska den hänskjutande domstolen pröva den administrativa tvisten av straffrättslig karaktär i sak. I detta fall ska sistnämnda domstol pröva huruvida den

sanktion som den administrativa myndigheten har ålagt är lagenlig (om domstolen fastställer att företaget har begått överträdelsen).

- 38 Redan i motiveringen till domen av den 4 maj 2023 i mål C-97/21 hänvisar EU-domstolen till strängheten från den finansiella sanktion som föreskrivs för den aktuella överträdelsen, punkt 48 i domen. Eftersom förevarande mål omfattar en situation där en försäljning på 30,00 BGN inte har registrerats och mervärdesskatt som motsvarar 9 procent av försäljningsvärdet, det vill säga 2,70 BGN, inte har påförts, är det lagstadgade minimibeloppet för den finansiella sanktionen av betydelse för den hänskjutande domstolen. Detta belopp uppgår till 500,00 BGN för juridiska personer.
- 39 Det ska inledningsvis påpekas att det inte krävs någon skada, utan enbart en underlåtenhet att utfärda ett kassakvitto, för att rekvisitet för en överträdelse ska anses vara uppfyllt, och detta är inte kopplat till omfattningen av skadan i samband med Europeiska unionens finansiella intressen. Vidare är just storleken på den mervärdesskatt som inte beräknats eller betalats en av de viktigaste referenspunkterna vid bedömningen av påföljdens allvar, eftersom den är avgörande för beräkningen av den mervärdesskatt som undanhållits och inte påförts för att fullgöra skyldigheten enligt artikel 325 FEUF och artikel 273 i mervärdesskattedirektivet. Enligt dessa bestämmelser är alla medel tillåtna på statlig nivå för dess uppbörd och för att begränsa skadeverkningarna från all olaglig verksamhet som påverkar unionens finansiella intressen.
- 40 Utöver vad som anförts ovan hänvisas även till artikel 18 ZANN, som medför en skyldighet för den administrativa myndigheten att ålägga ett särskilt, separat straff för varje överträdelse. Detta innebär att de samlade effekterna från en rad sanktioner som kan åläggas mot den som har begått överträdelsen inte beaktas enligt lagstiftningen. Således föreskrivs inte något lagstadgat instrument såsom ”kumulation” av straff, såsom är fallet inom straffrättsliga förfaranden.
- 41 I samband med resonemanget i föregående stycke anser den hänskjutande domstolen att det mot bakgrund av artikel 49.3 i stadgan är oproportionerligt att ett sådant rättsligt instrument som kumulering av straff föreskrivs inom straffrätten, där mer allvarliga olagliga handlingar sanktioneras, nämligen brott, men däremot inte för mindre allvarliga överträdelser, vilka handläggs enligt det förfarande som föreskrivs i ZANN, såsom är fallet i förevarande mål. Detta medför en risk att ett oproportionerligt straff åläggs när det gäller art och omfattning, vilket fastställs i förhållande till omfattningen av skadan i samband med unionens finansiella intressen, utan möjlighet att göra någon fullständig och realistisk bedömning av påföljdens allvar i förhållande till den konkreta överträdelsen. Detta strider även mot artikel 47 första stycket i stadgan, eftersom den som begår överträdelsen inte har tillgång till något effektivt rättsmedel genom vilket denne kan erhålla ett straff som är proportionerligt i förhållande till de sammanlagda effekter som samtliga 85 administrativa överträdelser medför.

- 42 Det faktum att det inte föreligger något sådant rättsligt instrument till vilket hänvisats i föregående stycke för att individualisera finansiella sanktioner i mål som gäller administrativa överträdelser, förefaller ännu allvarligare med hänsyn till att de processuella bestämmelserna i ZANN inte tillåter att den domstol vid vilken målet är anhängigt ålägger en finansiell sanktion som understiger det lagstadgade minimibeloppet, medan detta minimibelopp samtidigt har ett nominellt värde som inte är försumbart. I det konkreta fallet kan dessa omständigheter få till följd att sammanlagt 85 finansiella sanktioner åläggs, vilka samtliga minst uppgår till 500,00 BGN, och den sammanlagda påföljden uppgår till 42 500,00 BGN. Detta belopp skulle med säkerhet snarare få till följd att lagöverträdaren blir insolvent än medföra någon avskräckande verkan och få vederbörande att bättra sig.
- 43 Vid en jämförande analys anser den hänskjutande domstolen att den föreskrivna sanktionen på 500,00 BGN förefaller oproportionerligt hög i förhållande till den undandragna mervärdesskatten, vilken såsom påpekats ovan uppgår till 2,70 BGN. Även det ovannämnda totala beloppet för alla 85 överträdelser förefaller oproportionerligt högt i förhållande till det totala beloppet på 268,02 BGN för ej registrerad mervärdesskatt från alla 85 överträdelserna.
- 44 Att domstolen helt underlåter att ålägga repressiva sanktioner av något slag eller oberoende av deras belopp på grund av varje enskild överträdelsens ringa omfattning, bidrar emellertid inte heller till att uppnå de verkningar och fullgöra de uppgifter som medlemsstaterna har ålagts enligt artikel 325 FEUF och artikel 273 i mervärdesskattedirektivet. Detta gäller i än större utsträckning i förevarande fall som avser ett varaktigt och idogt agerande som har bevisats fortgå dagligen i minst en månad.
- 45 Mot denna bakgrund anser den hänskjutande domstolen att det är osäkert huruvida en sådan nationell rättsordning som den här aktuella, där det föreskrivs en betydande nedre gräns för sanktionerna för överträdelser, vars negativa effekter på unionens finansiella intressen understiger en hundradel av den föreskrivna sanktionen, utan att domstolen får fastställa en sanktion som understiger den lagstadgade lägre gränsen eller en sammanlagd sanktion med en övre gräns vad gäller sanktionens art och omfattning för samtliga överträdelser som näringsidkaren har begått innan denne för första gången döms genom en lagakraftvunnen rättsakt från en administrativ myndighet eller en domstol, strider mot proportionalitetsprincipen i den mening som avses i artikel 49.3 i stadgan.
- 46 Slutligen, för det fallet att EU-domstolen skulle vara av motsatt uppfattning och finna att den administrativa tvångsåtgärd som ålagts för samtliga 85 överträdelser utgör en ”fällande dom” i vidare bemärkelse, det vill säga om denna administrativa tvångsåtgärd skulle betraktas som en sanktion i den mening som avses i domen i mål C-97/21 och varje enskild överträdelse inte har individualiserats, anser den hänskjutande domstolen att det är osäkert huruvida detta inte kan anses stå direkt i strid med principen om att straffet ska vara proportionerligt i förhållande till överträdelserna, vilken stadgas i artikel 49.3 i

stadgan och enligt vilken straffets stränghet inte bör vara oproportionerlig i förhållande till lagöverträdelsen. Detta utgör en omständighet som varken den domstol som ska pröva målet eller lagöverträdaren själva kan bedöma med avseende på en oäkta sanktion, det vill säga en administrativ tvångsåtgärd, som ålagts för sammanlagt 85 överträdelser. Med hänsyn till att det saknas en skyddsmekanism i förhållande till varje enskild överträdelse för denna gemensamma oäkta sanktion i form av en administrativ tvångsåtgärd, anser den hänskjutande domstolen att det föreligger ett åsidosättande av artikel 47 första stycket i stadgan, eftersom klaganden inte har säkerställts någon rätt till ett effektivt rättsmedel och till en rättvis rättegång genom det föreskrivna förfarandet.

ARBETS  
DOKUMENT