

Mål C-97/21**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

16 februari 2021

Domstol som begär förhandsavgörande:

Administrativen sad Blagoevgrad (Bulgarien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

12 februari 2021

Klagande:

MV – 98

Motpart:

Nachalnik na otdel "Operativni deynosti" – grad Sofia v glavna direktsia "Fiskalen kontrol" pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (chefen för avdelningen "operativ verksamhet" – Sofia vid generaldirektoratet "skattekontroll" vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning)

Saken i det nationella målet

Talan mot ett föreläggande om administrativa tvångsåtgärder enligt Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (mervärdesskattelagen), närmare bestämt "försegling av affärslokaler" som förvaltas av en näringsidkare under 14 dagar i förening med "tillträdesförbud"

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Begäran enligt artikel 267 FEUF om tolkning av artikel 47.1, artikel 49.3, artikel 50 och artikel 52.1 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, och av artikel 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

1. Ska 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 på så sätt att de inte utgör hinder för nationell lagstiftning såsom den som avses i det nationella målet, i vilken det föreskrivs att för en och samma person kumulativt såväl ett administrativt förfarande för att vidta administrativa tvångsåtgärder som ett administrativt förfarande av straffrättslig karaktär för påförande av straffavgifter får genomföras på grund av en gärning som består i att försäljning av varor inte registrerades och att inget kvitto utfärdades för att registrera försäljningen?

1.1. Om denna fråga besvaras jakande: Ska artikel 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt och artikel 52.1 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna tolkas på så sätt att de utgör hinder för nationell lagstiftning såsom den som avses i det nationella målet, i vilken det föreskrivs att för en och samma person kumulativt såväl ett administrativt förfarande för att vidta administrativa tvångsåtgärder som ett administrativt förfarande av straffrättslig karaktär för påförande av straffavgifter får genomföras på grund av en gärning som består i att försäljning av varor inte registrerades och att inget kvitto utfärdades för att registrera försäljningen, om man tar hänsyn till att denna lagstiftning inte samtidigt förpliktar myndigheterna som ansvarar för genomförandet av respektive förfarande att säkerställa en faktisk tillämpning av proportionalitetsprincipen vad gäller de kumulerade åtgärdernas samlade stränghet i förhållande till den konkreta överträdelsens allvar?

2. Om artiklarna 50 och 52.1 i stadgan inte är tillämpliga i det aktuella målet: Ska 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 i sådana fall tolkas på så sätt att de utgör hinder för en nationell bestämmelse såsom artikel 186.1 ZDDS [Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (mervärdesskattelagen)], i vilken det föreskrivs att det, på grund av en gärning som består i att försäljning av varor inte registrerades och att inget kvitto utfärdades för att registrera försäljningen, utöver påförande av en straffavgift enligt artikel 185.2 ZDDS, även ska meddelas ett föreläggande om den administrativa tvångsåtgärden ”försegling av affärslokaler” i upp till 30 dagar mot samma person?

3. Ska artikel 47.1 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna tolkas på så sätt att den inte utgör hinder för åtgärder som den nationella lagstiftaren infört för att säkerställa intressen som avses artikel 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, såsom omedelbar verkställighet av den administrativa tvångsåtgärden ”försegling av affärslokaler” i upp till 30 dagar i syfte att skydda ett allmänt intresse som presumeras, om det rättsliga skyddet som kan åberopas

inför domstol mot dessa åtgärder är begränsat till en prövning som består i en avvägning mot ett jämförbart privat intresse?

Anförda unionsbestämmelser och anförd praxis från EU-domstolen

Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna – artikel 47.1, artikel 49.3, artikel 50, artikel 51.1 och 2, artikel 52.1;

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt – artikel 2.1, artikel 273;

EU-domstolens dom av den 21 september 1989, Hoechst/kommissionen, 46/87 och 227/88, EU:C:1989:337;

EU-domstolens dom av den 22 oktober 2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603;

EU-domstolens dom av den 5 juni 2012, Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319;

EU-domstolens dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105;

EU-domstolens dom av den 27 maj 2014, Spasic, C-129/14, EU:C:2014:586;

EU-domstolens dom av den 5 april 2017, Orsi och Baldetti, C-217/15 och C-350/15, EU:C:2017:264;

EU-domstolens dom av den 20 mars 2018, Garlsson Real Estate m.fl., C-537/16, EU:C:2018:193;

EU-domstolens dom av den 20 mars 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197;

EU-domstolens dom av den 31 maj 2018, Zheng, C-190/17, EU:C:2018:357;

EU-domstolens dom av den 26 oktober 2017, Marine Harvest/kommissionen, T-704/14, EU:T:2017:753.

Anförda nationella bestämmelser

Administrativnoprotsesualen kodeks (förvaltningsprocesslagen) – artikel 6, artikel 57.1, 4 och 5, artikel 60, artikel 90.1, artikel 128.1 led 1, artikel 132.1, artikel 145.1, artikel 146, artikel 166.1, 2 och 3, artikel 172.2, artikel 268 punkterna 1 och 2;

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (skatte- och socialförsäkringsprocesslagen) – artikel 50.1;

Targovski zakon (handelslagen) – artikel 1.1 led 1, artikel 56;

Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (lag om administrativa överträdelser och administrativa straffavgifter) – artiklarna 16, 22 och 27, artikel 34.3, artikel 36.1, artikel 42, artikel 44.1, artikel 53.1, artikel 59.1 och 2, artikel 63.1;

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (mervärdesskattelagen) – artikel 1, artikel 2 led 1, artikel 3.1 och 2, artikel 118.1, artikel 185.1, 2, 4 och 5, artikel 186.1 led 1 a, artikel 186.3 och 4, artikel 187.1, artikel 188, artikel 193.1 och 2, samt 1 § led 40 och 1a § i Dopolnitelni razporedbi (tillägsbestämmelser):

– Artikel 118.1 i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet:

”(1) Varje person som är en registrerad person eller inte är en registrerad person enligt denna lag är skyldig att registrera och bokföra de leveranser/försäljningar som genomförs i deras affärslokaler genom att utfärda ... ett kassakvitto med hjälp av en av skattemyndigheten godkänd registreringsanordning (kvitto).

– Artikel 185.1 och 2 i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet:

”(1) En person som inte utfärdar ett kvitto i enlighet med artikel 118.1 ska, om det är fråga om en fysisk person som inte är en näringsidkare, åläggas böter till ett belopp på minst 100 och högst 500 leva (BGN), eller, om det är fråga om en juridisk person eller en enmansföretagare, en straffavgift på minst 500 och högst 2 000 leva (BGN).

(2) Med undantag för de fall som avses i punkt 1 ska en person som begår eller tillåter en överträdelse mot artikel 118 eller en bestämmelse för dess genomförande, om det är fråga om en fysisk person som inte är en näringsidkare, åläggas böter till ett belopp på minst 300 och högst 1 000 leva (BGN), eller, om det är fråga om en juridisk person eller en enmansföretagare, en straffavgift på minst 3 000 och högst 10 000 leva (BGN). Om överträdelsen innebär att intäkter inte redovisas tillämpas påföljderna enligt punkt 1.”

– Artikel 186.1 led 1 a i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet:

”(1) Den administrativa tvångsåtgärden försegling av affärslokalerna i upp till 30 dagar tillämpas oberoende av de böter och straffavgifter som utdöms mot en person, som

1. inte iakttar förfarandet eller det föreskrivna tillvägagångssättet vad gäller följande:

a) utfärdande av ett motsvarande styrkande dokument i enlighet med de formföreskrifter som fastställts för leverans/försäljning,

...”

- Artikel 187.1 i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet:

”(1) Om ett föreläggande om en administrativ tvångsåtgärd enligt artikel 186.1 meddelas innebär det även att den berörda personen inte får beträda affärslokalen eller affärslokalerna...”

- Artikel 188 i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet:

”En administrativ tvångsåtgärd enligt artikel 186.1 kan verkställas omedelbart om de förutsättningar som anges i Administrativnoprotsesualen kodeks (förvaltningsprocesslagen) är uppfyllda.”

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) – artikel 3.1, samt 1 § led 6 i Dopalnitelni razporedbi (tilläggsbestämmelser).

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

- 1 Klaganden, MV – 98, är en enmansföretagare som registrerats enligt Targovski zakon (handelslagen) och även registrerats i handelsregistret med säte i staden Gotse Deltjev i Bulgarien. Hans huvudsakliga verksamhet består i köp och försäljning av varor.
- 2 Den 9 oktober 2019 genomförde inspektörer från Natsionalna agentsia po prihodite (den nationella skattemyndigheten) en kontroll i en affärslokal som förvaltades av klaganden.
- 3 Vid kontrollen gjordes ett så kallat kontrollköp av varor. Det innebär att inspektörerna, innan de legitimerade sig, köpte ett paket cigaretter till ett värde av 5,20 leva (BGN) (cirka 2,66 euro) som de betalade kontant. Klaganden tog emot betalningen, men utfärdade inte något kassakvitto med en av skattemyndigheten godkänd registreringsanordning.
- 4 Inspektörerna konstaterade att försäljning till ett belopp på sammanlagt 141,20 leva (BGN) (cirka 72,20 euro) registrerats i den godkända registreringsanordningen under den aktuella dagen, men att kassan de facto innehöll 166,40 leva (BGN) (cirka 85,08 euro). Inspektörerna ansåg att skillnaden

mellan dessa två belopp bekräftade att försäljningen av cigaretterna som de köpt inte hade bokförts och att den inte registrerats genom utfärdande av ett kassakvitto med en av skattemyndigheten godkänd registreringsanordning i affärslokalen.

- 5 Samma dag meddelades ett beslut om fastställelse av att en administrativ överträdelse hade ägt rum. Genom detta beslut inleddes ett administrativt förfarande av straffrättslig karaktär enligt Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (lag om administrativa överträdelser och administrativa straffavgifter, nedan kallad ZANN) mot klaganden på grund av en administrativ överträdelse av artikel 118.1 i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (mervärdesskattelagen, nedan kallad ZDDS). Vid underlåtelse att efterleva nämnda bestämmelse åläggs en straffavgift enligt artikel 185.2 ZDDS. Artikel 186.1 led 1 a i denna lag föreskriver dessutom att ett föreläggande om en administrativ tvångsåtgärd ska meddelas.
- 6 Den 21 oktober 2019 meddelade motparten enligt artikel 186.1 led 1 a och artikel 187.1 ZDDS ett föreläggande om en administrativ tvångsåtgärd, nämligen förseglning av affärslokalerna under 14 dagar i förening med tillträdesförbud.
- 7 Genom beslutet förordnades även omedelbar verkställighet, eftersom motparten ansåg att detta var ”nödvändigt för att skydda särskilt viktiga statliga intressen, nämligen statskassans intresse av att den beskattningsbara personen registrerar och bokför försäljning i enlighet med föreskrifterna i kontrollerade affärslokaler med en av skattemyndigheten godkänd registreringsanordning, och intresset av ett korrekt fastställande av de intäkter som den skattskyldige genererar och storleken på dennes skatteskuld.”
- 8 Föreläggandet överklagades till den hänskjutande domstolen.

Parternas huvudargument

- 9 Klaganden anser att den beslutade administrativa tvångsåtgärden motverkar de målsättningar som eftersträvas med artikel 22 ZANN, vilken föreskriver att sådana åtgärder ska tillämpas för att hindra och få administrativa överträdelser att upphöra, samt förebygga och undanröja deras negativa följder. Klaganden har åberopat omständigheten att den aktuella försäljningen var av ringa värde, samt att det är första gången han begått en överträdelse mot artikel 118.1 ZDDS.
- 10 Motparten har gjort gällande att artikel 186.1 led 1 ZDDS med avseende på den aktuella överträdelsen föreskriver att administrativa tvångsåtgärder ska tillämpas kumulativt på just det sätt som gjorts i det överklagade föreläggandet.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 11 Den hänskjutande domstolen är osäker på om kumuleringen av en administrativ tvångsåtgärd med en straffavgift när de avser samma person på grund av en och

samma gärning är förenlig med artikel 50 och artikel 52.1 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan) och med proportionalitetsprincipen enligt artikel 49.3 i stadgan.

- 12 I ZDDS anges uttryckligen att denna lag genomför bestämmelserna i direktiv 2006/112. Mot denna bakgrund anser den hänskjutande domstolen att tillämpningen av ZDDS, även vad gäller påföljderna som föreskrivs enligt ZDDS, utgör en tillämpning av unionsrätten i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan, eftersom EU-domstolen i sin praxis har fastslagit att en nationell skattemyndighets påförande av administrativa sanktioner på mervärdesskattens område utgör en tillämpning av artikel 2 och artikel 273 i direktiv 2006/112 och således utgör en tillämpning av unionsrätten, vilket innebär att denna myndighet måste säkerställa att den grundläggande rättigheten som garanteras av artikel 50 i stadgan iakttas.
- 13 Artikel 185.2 ZDDS föreskriver att en beskattningsbar person som är en juridisk person eller enmansföretagare som underlåter att iaktta skyldigheten enligt artikel 118.1 ZDDS begår en administrativ överträdelse och att en straffavgift ska påföras.
- 14 Samtidigt föreskriver denna lag att en underlåtelse att iaktta skyldigheten enligt artikel 118.1 ZDDS även innebär att ett föreläggande om en administrativ tvångsåtgärd enligt artikel 186.1 led 1 a ZDDS ska meddelas, nämligen försegling av affärslokaler i upp till 30 dagar. Denna åtgärd ska vidtas oberoende av om en straffavgift påförs och innebär även att den berörda personen förbjuds tillträde till affärslokalen.
- 15 Båda åtgärderna – straffavgiften enligt 185.2 ZDDS och den administrativa tvångsåtgärden enligt artikel 186.1 led 1 a ZDDS – vidtas på grund av en och samma faktiska gärning, nämligen underlåtelserna att iaktta föreskrifterna om utfärdande av ett motsvarande styrkande dokument i form av ett kassakvitto från en av skattemyndigheten godkänd registreringsanordning.
- 16 Artikel 185.2 ZDDS föreskriver en påföljd för en administrativ överträdelse som består i underlåtelse att efterleva skyldigheten att utfärda ett kvitto på försäljning av varor och som gäller under alla omständigheter, oavsett transaktionens värde. På motsvarande sätt ska åtgärden enligt artikel 186.1 ZDDS tillämpas i samtliga fall där en överträdelse mot artikel 118.1 ZDDS har styrkts, oavsett transaktionens värde. Lagen föreskriver att båda åtgärderna ska tillämpas samtidigt i samtliga fall där en person underlåtit att iaktta skyldigheten enligt artikel 118.1 ZDDS.
- 17 Båda förfarandena, det vill säga förfarandet för påförande av en straffavgift och förfarandet för att vidta den administrativa tvångsåtgärden försegling av affärslokaler, inleds av organ inom Natsionalna agentsia po prihodite (den nationella skattemyndigheten), men olika förfaranderegler gäller för respektive förfarande.

- 18 Förfarandet för att fastställa och straffa en överträdelse av artikel 118.1 ZDDS inleds enligt Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (lag om administrativa överträdelser och administrativa straffavgifter). Förfarandet inleds genom ett beslut om fastställelse av en administrativ överträdelse och avslutas genom ett beslut om påförande av en straffavgift enligt artikel 185.2 ZDDS.
- 19 Straffavgiften enligt artikel 185.2 ZDDS beslutas i ett förfarande av straffrättslig karaktär. Under omständigheterna i målet vid den nationella domstolen inleddes detta förfarande mot enmansföretagaren genom beslutet om fastställelse av en administrativ överträdelse. Beslutet om påförande av en straffavgift enligt artikel 185.2 ZDDS utgör ett strafföreläggande.
- 20 Straffavgiften enligt artikel 185.2 ZDDS är inte begränsad till att avhjälpa skadan som orsakats av överträdelsen (i form av obetald mervärdesskatt för den oregistrerade försäljningen av ett cigarettpaket till ett värde på 5,20 leva (BGN)), utan syftar till att bestraffa underlåtenheten att iaktta skyldigheten enligt artikel 118.1 ZDDS i proportion till överträdelsens allvar.
- 21 Beslutet om en administrativ tvångsåtgärd enligt artikel 186.1 ZDDS meddelas visserligen inom ramen för ett administrativt förfarande, men åtgärden har ändå straffrättslig karaktär. Åtgärden är inte en säkerhetsåtgärd som vidtas för genomförandet av ett annat förfarande (exempelvis för fastställelse av skatteskulder), utan utgör ett straff för underlåtenheten att iaktta skyldigheten enligt artikel 118.1 ZDDS. Med hänsyn till följderna som denna åtgärd för enmansföretagarens ekonomiska verksamhet (verksamheten i affärslokalen upphör) har åtgärden enligt artikel 186.1 ZDDS inte endast en förebyggande utan även en avskräckande effekt. Den syftar närmare bestämt till att avskräcka från att dölja transaktioner genom att underlåta att utfärda kvitton.
- 22 Just kumuleringen av olika former av statliga tvångsåtgärder under omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, där dessa avser en och samma gärning i materiellt och rättsligt hänseende, och inte syftar till att straffa enskilda element av gärningen, och inte heller syftar till att uppnå gemensamma målsättningar som inte kompletterar varandra, gör att det framstår som tveksamt om den nationella lagstiftningen är förenlig med principerna i unionsrätten och i synnerhet artikel 50 i stadgan.
- 23 Den hänskjutande domstolen anser bland annat att det är oklart huruvida kumuleringen av den administrativa tvångsåtgärden enligt artikel 186.1 ZDDS och straffavgiften enligt artikel 185.2 ZDDS omfattas av tillämpningsområdet för artikel 50 i stadgan och huruvida de är förenliga med proportionalitetsprincipen enligt artikel 52.1 i stadgan.
- 24 EU-domstolen har klargjort att det om påföljder kumuleras ”...också [måste] finnas bestämmelser som säkerställer att strängheten i de samlade påföljderna motsvarar den berörda överträdelsens allvar. ... De bestämmelserna måste föreskriva en skyldighet för de behöriga myndigheterna att, för det fall en andra

påföljd åläggs, se till att strängheten i de samlade påföljderna inte överstiger vad den konstaterade överträdelsens allvar motiverar” (dom av den 20 mars 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 55). Dessutom får de administrativa eller repressiva åtgärder som tillåts enligt nationell lagstiftning inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de legitima mål som eftersträvas med lagstiftningen i fråga (dom av den 31 maj 2018, Zheng, C-190/17, EU:C:2018:357, punkterna 41 och 42 och där angiven rättspraxis).

- 25 I den nationella lagstiftningen föreskrivs ingen begränsning avseende kumulering av en straffavgift enligt artikel 185.2 ZDDS med en administrativ tvångsåtgärd enligt artikel 186.1 ZDDS beroende på värdet av försäljningen som inte registrerats genom utfärdande av ett kassakvitto (5,20 leva (BGN) i det nationella målet) och/eller det obetalda mervärdesskattebeloppet. Skattemyndigheten är ansvarig för tillämpningen av båda åtgärderna, men den har ingen befogenhet att företa en skönsässig bedömning härvid. Enligt lagstiftningen är myndigheterna, om de fastställer en överträdelse av artikel 118.1 ZDDS, skyldiga att besluta om en administrativ tvångsåtgärd enligt artikel 186.2 ZDDS utöver och oavsett om en straffavgift enligt artikel 185.2 ZDDS har ålagts.
- 26 Processlagarna (ZANN och Administrativnoprotsesualen kodeks (förvaltningsprocesslagen)) som innehåller reglerna för båda dessa förfaranden – förfarandet för påförande av straffavgifter och förfarandet för att vidta administrativa tvångsåtgärder – vilka är oberoende av varandra, ger ingen möjlighet att förklara det ena förfarandet vilande fram till dess att det andra förfarandet avslutats.
- 27 Det är under dessa omständigheter inte uteslutet att beslutet att vidta en åtgärd enligt artikel 186.1 ZDDS verkställs innan det administrativa förfarandet av straffrättslig karaktär för påförande av straffavgifter enligt artikel 185.2 ZDDS avslutas. Detta beror å ena sidan på den lagstadgade möjligheten att tillåta omedelbar verkställighet av föreläggandet om en administrativ tvångsåtgärd, och å andra sidan på att handläggningstiderna för dessa två oberoende förfaranden är olika långa. Enligt den nationella lagstiftningen är tidsfristen för att avsluta ett administrativt förfarande av straffrättslig karaktär som utmynnar i en brottmålsdom sex månader från tidpunkten då ett beslut meddelas, medan tidsfristen för att meddela ett föreläggande om en administrativ tvångsåtgärd är minst 14 dagar och högst en månad.
- 28 Dessutom har de olika förfarandena för att meddela ett beslut om åläggande av en påföljd enligt artikel 185.2 ZDDS (administrativt förfarande av straffrättslig karaktär) och för att meddela ett föreläggande om en administrativ tvångsåtgärd enligt artikel 186.1 ZDDS (administrativt förfarande) till följd att även förfarandena för rättsskydd mot dessa beslut är olika.
- 29 Rayonen sad (distriktsdomstol) är behörig för överklaganden som gäller brottmålsdomar om påförande av en straffavgift enligt artikel 185.2 ZDDS, medan

Administrativen sad (förvaltningsdomstol) är behörig för överklaganden av förelägganden om administrativa tvångsåtgärder enligt artikel 186.1 ZDDS.

- 30 Inom ramen för de båda separata domstolsförfarandena kan Rayonen sad (distriktsdomstol) och Administrativen sad (förvaltningsdomstol) – visserligen oberoende av varandra – pröva huruvida straffavgiften respektive den administrativa tvångsåtgärden är proportionerlig. Vid prövningen av om en straffavgift enligt artikel 185.2 ZDDS är proportionerlig är Rayonen sad bunden till den lägsta föreskrivna straffavgiften och kan inte sätta ned beloppet beroende på omständigheterna i det enskilda fallet. Bedömningen av huruvida den administrativa tvångsåtgärden enligt artikel 186.1 ZDDS är proportionerlig kan endast avse dess varaktighet, eftersom det inte finns något utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller dess tillämpning som sådan.
- 31 Eftersom båda förfarandena pågår parallellt och oberoende av varandra, och även vid olika tidpunkter, kan det inte uteslutas att en och samma gärning bedöms på olika sätt. Det finns en risk att Administrativen sad ogillar överklagandet av den administrativa tvångsåtgärden enligt artikel 186.1 ZDDS, medan Rayonen sad i målet om överklagande i det straffrättsliga förfarandet upphäver den påförda straffavgiften enligt artikel 185.2 ZDDS, eftersom den finner att en överträdelse av artikel 118.1 ZDDS antingen inte begåtts eller inte kunnat styrkas.
- 32 Mot denna bakgrund hyser den hänskjutande domstolen tvivel med avseende på huruvida det är förenligt med proportionalitetsprincipen enligt artikel 52.1 i stadgan att påföra en straffavgift enligt artikel 185.2 ZDDS och samtidigt vidta en administrativ tvångsåtgärd enligt artikel 186.1 led 1 a ZDDS mot samma person på grund av en och samma gärning, eftersom domstolarnas kontroll i separata förfaranden inte garanterar att strängheten i de samlade åtgärderna står i ett rimligt förhållande till den konkreta överträdelsens allvar.
- 33 Om tillämpningsområdet för artikel 50 och artikel 52 i stadgan inte omfattar kumuleringen av en administrativ tvångsåtgärd enligt artikel 186.1 ZDDS och en straffavgift enligt artikel 185.2 ZDDS på grund av en och samma gärning (i det aktuella målet en överträdelse av artikel 118.1 ZDDS) mot samma person, vill den hänskjutande domstolen i stället få ett klagörande av frågan huruvida föreläggandet om en administrativ tvångsåtgärd enligt artikel 186.1 ZDDS utöver och oberoende av påförandet av en straffavgift enligt artikel 185.2 ZDDS på mot samma person grund av en och samma gärning är proportionerlig i ljuset av artikel 49.3 i stadgan. Med hänsyn till att EU-domstolen har gjort en extensiv tolkning av begreppet lagöverträdelse i den mening som avses i artikel 49.2 i stadgan, förefaller denna bestämmelse vara tillämplig i målet vid den nationella domstolen.
- 34 I omständigheterna i målet vid den nationella domstolen har skattemyndigheten dessutom med stöd av artikel 188 ZDDS tillåtit omedelbar verkställighet av föreläggandet om administrativa tvångsåtgärder enligt artikel 186.1 ZDDS. Enligt den nationella lagstiftningen utgör ett sådant föreläggande ett undantag från principen att administrativa beslut inte får verkställas innan de vunnit laga kraft,

och således ett undantag från förbudet mot att verkställa sådana beslut innan fristen för överklagande har löpt ut.

- 35 Det är endast möjligt att få rättsligt skydd mot föreläggandet genom en separat talan som väcks vid Administrativen sad i samband med att en begäran om att omedelbar verkställighet inte får ske inges. Inom ramen för detta förfarande gör Administrativen sad ingen utredning av de faktiska omständigheterna. De faktiska omständigheterna anses fastställda genom protokollet om kontrollen som skattemyndigheten genomfört i affärslokalen, samt genom det beslut som meddelats om fastställelse av en administrativ överträdelse.
- 36 Samtidigt skapar artikel 188 ZDDS tillsammans med omfattningen av domstolsskyddet mot omedelbar verkställighet av åtgärden enligt artikel 186.1 ZDDS förutsättningar för inkonsekventa tolkningar i rättspraxis. I flera mål har det konstaterats att domstolsskyddet mot ett föreläggande om omedelbar verkställighet även omfattar en prövning av huruvida ett ”viktigt statligt intresse” föreligger, medan det i andra mål har ansetts föreligga en presumtion om att det finns ett ”viktigt statligt intresse” som ska vägas mot ett jämförbart privat intresse som måste styrkas.
- 37 Det kan inte uteslutas att rättsföljderna som ett föreläggande om en administrativ tvångsåtgärd enligt artikel 186.1 led 1 a ZDDS för vilket omedelbar verkställighet beslutats medför inträder, men att föreläggandet senare upphävs av en domstol på grund av att det är rättsstridigt.
- 38 Den hänskjutande domstolen anser således att det inte står klart huruvida det domstolsskydd mot omedelbar verkställighet av föreläggandet om en administrativ tvångsåtgärd enligt artikel 186.1 led 1 a ZDDS som regleras enligt nationell lagstiftning utgör ett effektivt rättsmedel i ljuset av artikel 47.1 i stadgan.