



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

4. mai 2023 *

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 273 – Kassakviitungi väljastamata jätmine – Euroopa Liidu põhiõiguste harta – Artikkel 50 – *Ne bis in idem*'i põhimõte – Ühe ja sama teo eest kriminaalõiguslikku laadi halduskaristuste kumuleerimine – Artikli 49 lõige 3 – Karistuste proportsionaalsus – Artikkel 47 – Õigus tõhusale õiguskaitsevahendile – Karistuse esialgset täitmist puudutava kohtuliku läbivaatamise ulatus

Kohtuasjas C-97/21,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Administrativen sad – Blagoevgradi (Blagoevgradi halduskohus, Bulgaaria) 12. veebruari 2021. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 16. veebruaril 2021, menetluses

MV – 98

versus

Nachalnik na otdel „Operativni deynosti“ – Sofia v Glavna direktsia „Fiskalen kontrol“ pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Arabadjiev, kohtunikud P. G. Xuereb, T. von Danwitz (ettekandja), A. Kumin ja I. Ziemele,

kohtujurist: M. Campos Sánchez-Bordona,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Bulgaaria valitsus, esindajad: M. Georgieva ja L. Zaharieva,
- Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,
- Euroopa Komisjon, esindajad: D. Drambozova, C. Giolito ja J. Jokubauskaitė,

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklit 273 ning Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“) artiklit 47, artikli 49 lõiget 3 ja artiklit 50.
- 2 Taotlus on esitatud äriühingu MV – 98 ja Nachalnik na otdel „Operativni deynosti“ – Sofia v Glavna direksia „Fiskalen kontrol“ pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (riigi maksuameti keskbüroo maksukontrolli peadirektsiooni operatiivtegevuse talituse Sofia osakonna juhataja) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab sellise äriruumi pitseerimist, kus MV – 98 oli müünud sigaretipaki sellekohast kassakviitungit väljastamata.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a kohaselt maksustatakse käibemaksuga kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.
- 4 Selle direktiivi artiklis 273 on sätestatud:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.

Esimeses lõigus sisalduvat võimalust ei või kasutada selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks 3. peatükis sätestatud kohustustele.“

Bulgaaria õigus

Käibemaksuseadus

- 5 21. juuli 2006. aasta käibemaksuseaduse (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr 63, 4.8.2006, lk 8) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „käibemaksuseadus“) artikli 118 lõikes 1 on sätestatud:

„Iga isik, kes on käesoleva seaduse tähenduses registreeritud või registreerimata, on kohustatud registreerima äriruumides tehtud tarned ja müügitehingud ning pidama nende üle arvestust, väljastades kassakviitungi kassaaparaadi abil (kassatšekk) või ühtsest automaatselt majandustegevuse

haldamise süsteemist (süsteemitsëkk), olenemata sellest, kas muu maksudokument on nõutav või mitte. Adressaadil tuleb võtta kassatsëkk või süsteemitsëkk ja see säilitada kuni ruumist lahkumiseni.“

6 Selle seaduse artikli 185 lõigetes 1 ja 2 on ette nähtud:

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

(2) Isikule, kes rikub või võimaldab rikkuda artiklit 118 või selle rakendussätteid, välja arvatud lõikes 1 loetletud juhtudel, määratakse juhul, kui ta on füüsiline isik, mitte ettevõtja, rahatrahv summas 300–1000 leevi, või juhul, kui ta on juriidiline isik või füüsilisest isikust ettevõtja, rahaline karistus summas 3000 – 10 000 leevi.

Kui rikkumine ei too kaasa tulu deklareerimata jätmist, rakendatakse lõikes 1 sätestatud karistust.“

7 Nimetatud seaduse artiklis 186 on sätestatud:

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

1. ei järgi

a) tarne/müügitehingu kohta asjaomase kassakviitungi väljastamise menetlust vastavalt kehtivale korrale.

[...]

(3) Lõike 1 kohast haldussunnimeedet kohaldatakse maksuhalduri või selle talituse volitatud ametniku põhjendatud korraldusega.

(4) Lõikes 3 nimetatud korralduse peale võib esitada vaide haldusmenetluse seadustikus ette nähtud korras.“

8 Selle seaduse artikli 187 lõiked 1 ja 4 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Artikli 186 lõike 1 kohase haldussunnimeetme kohaldamise korral keelatakse ka sisenemine isiku äriruumi või äriruumidesse ning nendes ruumides või ladudes olev kaup kõrvaldatakse selle isiku või tema esindaja poolt. Meedet kohaldatakse ruumile või ruumidele, kus rikkumised tuvastati, sealhulgas juhul, kui ruumi või ruume haldab pitseerimise ajal kolmas isik, kui kolmas isik teab, et ruumi pitseeritakse. Riigi maksuamet avaldab oma veebilehel pitseeritavate äriruumide nimekirjad ja nende asukoha. Loetakse, et isik on ruumide pitseerimisest teadlik, kui pitseerimise teade on ruumidele püsivalt kinnitatud või kui maksuameti veebisaidil avaldatakse teave pitseerimisele kuuluvate äriruumide ja nende asukoha kohta.

[...]

(4) Rikkumise toimepanija taotlusel ja tingimusel, et viimane tõendab kogu rahatrahvi või rahalise karistuse tasumist, lõpetab ametiasutus määratud haldussunnimeetme. Pitserite

kõrvaldamine sõltub rikkuja koostöökohustuse täitmisest. Korduva rikkumise korral ei ole ruumidelt pitseri eemaldamine lubatud enne ühe kuu möödumist pitseerimisest.“

9 Käibemaksuseaduse artikkel 188 sätestab:

„Artikli 186 lõike 1 kohane haldussunnimeede on esialgu täidetav halduskohtumenetluse seadustikus sätestatud tingimustel.“

10 Selle seaduse artiklis 193 on sätestatud:

„(1) Haldusõigusrikkumiste ja -karistuste seadus reguleerib käesoleva seaduse ja selle rakendusaktide rikkumiste tuvastamist, halduskaristusi määravate otsuste vastuvõtmist ja täitmist ning nende otsuste peale esitatud kaebusi.

(2) Rikkumiste tuvastamise teevad kindlaks maksuhaldurid ja halduskaristuse määramise otsused võtab vastu riigi maksuameti peadirektor või tema volitatud ametnik.“

Haldusmenetluse seadustik

11 Haldusmenetluse seadustiku (Administrativnoprotsessualen kodeks) (DV nr°30, 11.4.2006) põhikohtuasja asjaolude ajal kehtinud redaktsiooni artikli 6 lõike 5 kohaselt peavad haldusasutused hoiduma selliste aktide vastuvõtmisest ja tegevusest, mis võivad tekitada taotletava eesmärgi suhtes ilmselgelt ebaproportsionaalset kahju.

12 Selle seadustiku artikkel 60 sätestab:

„(1) Haldusakt sisaldab korraldust selle ajutise täitmise kohta, kui seda nõuab kodanike elu või tervis, et kaitsta riigi või eriti olulisi avalikke huve, kui otsuse täitmisele pööramine võib olla ohustatud või tõsiselt takistatud või kui otsuse täitmisega viivitamine võib kaasa tuua olulise või raskesti korvatava kahju, või ühe poole taotlusel – selleks, et kaitsta riigi jaoks eriti olulisi huve. Viimasel juhul nõuab haldusasutus vastavat tagatist.

(2) Esialgne täitekorraldus peab olema põhjendatud.

[...]

(5) Ajutise täitmise lubamise või selle andmisest keeldumise määruse peale saab esitada kaebuse haldusasutuse kaudu kohtusse kolme päeva jooksul alates määruse kättetoimetamisest, olenemata sellest, kas haldusakti on vaidlustatud või mitte.

(6) Kaebus vaadatakse läbi nõukojas nii kiiresti kui võimalik ilma pooli kaebuse koopiatest teavitamata. Kaebus ei peata esialgset täitmist, kuid kohus võib ajutise täitmise peatada, kuni ta on kaebuse kohta teinud lõpliku otsuse.

(7) Vaidlustatud määruse tühistamise korral teeb kohus sisulise lahendi. Kui ajutine täitmine tühistatakse, taastab haldusasutus täitmisele eelnenud olukorra.

(8) Kohtu määruse võib edasi kaevata.“

13 Nimetatud seadustiku artikli 128 lõike 1 punkti 1 kohaselt on halduskohtud pädevad menetlema juhtumeid, milles palutakse haldusakte eelkõige muuta või tühistada.

14 Sama seadustiku artikli 166 „Haldusakti täitmise peatamine“ lõigetes 1 ja 2 on ette nähtud:

„(1) Kaebus peatab haldusakti täitmise.

(2) Kohus võib igas kohtumenetluse etapis kuni kohtuotsuse jõustumiseni kaebaja taotlusel peatada ajutise täitmise, mis on lubatud artikli 60 lõikes 1 nimetatud akti andnud asutuse lõpliku määrusega, kui ajutine täitmine võib põhjustada hagejale tõsist või raskesti korvavat kahju. [...]“.

Haldusõigusrikkumiste ja -karistuste seadus

15 Haldusõigusrikkumiste ja -karistuste seaduse (Zakon za administrativnite narushenia i nakazania, DV nr 92, 28.11.1969) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „haldusõigusrikkumiste ja -karistuste seadus“) artikli 22 kohaselt võib haldussunnimeetmeid kohaldada haldusõigusrikkumiste ärahoidmiseks ja lõpetamiseks ning nende kahjulike tagajärgede vältimiseks ja kõrvaldamiseks.

16 Selle seaduse artikli 27 lõigetes 1, 2, 4 ja 5 on sätestatud:

„(1) Halduskaristus toimepandud rikkumise eest määratakse vastavalt käesoleva seaduse sätetele ette nähtud piirides.

(2) Karistuse kindlaksmääramisel võetakse arvesse rikkumise raskust, selle toimepanemise ajendit, muid kergendavaid ja raskendavaid asjaolusid ning toimepanija varalist seisundit.

[...]

(4) Välja arvatud artikli 15 lõikes 2 nimetatud juhtudel ei või rikkumistega seotud karistusi asendada kergemate karistustega.

(5) Samuti ei ole lubatud määrata karistust, mis on ette nähtud miinimumkaristusest väiksem, olgu siis tegemist rahatrahvi või teatud kutsealal tegutsemise õiguse ajutise äravõtmisega.“

17 Selle seaduse artikli 59 kohaselt võib halduskaristuse määramise otsuse peale esitada kaebuse Rayonen sadile (rajoonikohus) ühe nädala jooksul alates selle teatavakstegemisest.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

18 MV – 98, kelle põhitegevus on selliste kaupade ost ja edasimüümine nagu sigaretid, kasutab selleks Gotse Delchevis (Bulgaaria) asuvat äriruumi.

19 Selles äriruumis läbi viidud kontrolli käigus tuvastas Bulgaaria maksuhaldur 9. oktoobril 2019, et MV – 98 ei olnud registreerinud 5,2 leevi (ligikaudu 2,6 eurot) väärtuses sigaretipaki müüki ega väljastanud selle müügiga seoses kassakviitungit. Selle alusel koostati käibemaksuseaduse artikli 118 lõike 1 kohane haldusõigusrikkumise tuvastamise akt.

- 20 Maksuhaldur määras esiteks vastavalt käibemaksuseaduse artiklile 185 MV – 98-le rahatrahvi ja rakendas teiseks sama seaduse artikli 186 alusel haldussunnimeedet kõnealuse ruumi pitseerimiseks 14 päevaks. Viimati nimetatud meetmega kaasnes haldusmenetluse seadustiku artikli 60 alusel määrusega antud luba ajutiseks täitmiseks, kuna see ametiasutus leidis, et selline ajutine täitmine on riigi ja eelkõige riigikassa huvide kaitsmiseks hädavajalik.
- 21 MV – 98 esitas pitseerimise meetme peale kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, väites, et see meede oli ebaproportsionaalne, arvestades süüks arvatud müügi väikest väärtust ja asjaolu, et tegemist oli käibemaksuseaduse artikli 118 lõike 1 esmakordse rikkumisega.
- 22 Olles tuvastanud, et käibemaksudirektiivi sätted on üle võetud käibemaksuseadusega ja see kujutab endast liidu õiguse rakendamist, tekkis eelotsusetaotluse esitanud kohtul küsimus, kas selle seaduse artiklitega 185 ja 186 kehtestatud kord on kooskõlas harta artikliga 50.
- 23 Sellega seoses märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et käibemaksuseaduse artikli 118 lõike 1 rikkumise korral ei ole seaduse artiklis 185 ette nähtud mitte ainult rahalise karistuse määramine, vaid ka artiklis 186 kohustus määrata samade asjaolude tõttu tõkendina asjaomase ruumi pitseerimine. See kohus lisab, et nii rahaline karistus kui ka pitseerimine on olemuselt kriminaalõiguslikud harta artikli 50 ja Euroopa Kohtu praktika, eelkõige 5. juuni 2012. aasta kohtuotsuse Bonda (C-489/10, EU:C:2012:319) tähenduses. Lisaks tunnistas ka Varhoven administrativen sad (Bulgaaria kõrgeim halduskohus), et pitseerimine on olemuselt sunnimeede.
- 24 Rahaline karistus ja pitseerimine määratakse aga eraldiseisvate ja autonoomsete menetluste tulemusel. Lisaks, kui nende kahe meetme peale saab edasi kaevata, kuuluvad need eri kohtute, nimelt rahalise karistuse määrava rajoonikohtu ja pitseerimise määrava halduskohtu pädevusse. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib sellega seoses, et Bulgaaria menetlusnormid ei näe ette võimalust peatada üks menetlus kuni teise menetluse lõpetamiseni, mistõttu ei ole olemas koordineerimismehhanismi, mis võimaldaks tagada proportsionaalsuse nõude täitmise võrreldes toime pandud süüteo raskusega. Seega ei vasta käibemaksuseaduse artiklitega 185 ja 186 kehtestatud kord Euroopa Kohtu praktikast, eelkõige 20. märtsi 2018. aasta kohtuotsusest Menci (C-524/15, EU:C:2018:197) tuletatud kriteeriumidele.
- 25 Lõpuks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas kohtulik kontroll, mida võib teostada pitseerimise meetme ajutise täitmise määruse üle, vastab harta artikli 47 nõuetele. Ta selgitab sellega seoses, et kohus, kellele on esitatud selle määruse peale kaebus, ei või uuesti läbi vaadata faktilisi asjaolusid, kuna need loetakse tõendatuks, kui need on kantud äriruumides läbiviidud kontrolli kohta maksuhalduri koostatud protokollis. Seega saab asja menetlev kohus üksnes kaaluda riigi huvide kaitset ja asjaomasele isikule tõsise või raskesti korvatava kahju tekkimise ohtu.
- 26 Neil asjaoludel otsustas Administrativen sad – Blagoevgrad (Blagoevgradi halduskohus, Bulgaaria) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas [käibemaksudirektiivi] artiklit 273 ja [harta] artiklit 50 tuleb tõlgendada nii, et viidatud sätetega ei ole vastuolus põhikohtuasjas kõne all olevad riigisisised õigusnormid, mille kohaselt võib sama isiku suhtes teo eest, mis seisneb selles, et kauba müügi kohta ei ole väljastatud kassakviitungit, mistõttu on kõnealune müük jäetud registreerimata ega kajastu raamatupidamisarvestuses, kumulatiivselt algatada haldussunnimeetme kohaldamiseks haldusmenetluse ja rahalise karistuse määramiseks haldusõigusrikkumise menetluse?

Kas jaatava vastuse korral tuleb [käibemaksudirektiivi] artiklit 273 ja [harta] artikli 52 lõiget 1 tõlgendada nii, et viidatud sätetega ei ole vastuolus põhikohtuasjas kõne all olevad riigisisised õigusnormid, mille kohaselt võib sama isiku suhtes teo eest, mis seisneb selles, et kauba müügi kohta ei ole väljastatud kassakviitungit, mistõttu on kõnealune müügitehing jäetud registreerimata ega kajastu raamatupidamisarvestuses, kumulatiivselt algatada haldussunnimeetme rakendamiseks haldusmenetluse ja rahalise karistuse määramiseks haldusõigusrikkumise menetluse, kui võtta arvesse seda, et kõnealused õigusnormid ei pane mõlema menetluse algatamise pädevusega asutustele ja kohtutele ühel ajal kohustust tagada proportsionaalsuse põhimõtte tõhus kohaldamine, arvestades kõikide kumuleeritud meetmete kogumi raskuse ja konkreetse rikkumise raskuse suhet?

2. Kas juhul, kui [harta] artikkel 50 ja artikli 52 punkt 1 ei ole käesolevas asjas kohaldatavad, tuleb [käibemaksudirektiivi] artiklit 273 ja harta artikli 49 lõiget 3 tõlgendada nii, et viidatud sätetega on vastuolus [käibemaksuseaduse] artikli 186 lõige 1, mille kohaselt võib teo eest, mis seisneb selles, et kauba müügi kohta ei ole väljastatud kassakviitungit, mistõttu on kõnealune müügitehing jäetud registreerimata ega kajastu raamatupidamisarvestuses, kohaldada sama isiku suhtes lisaks [selle seaduse] artikli 185 lõikes 2 ette nähtud rahalise karistuse määramisele haldussunnimeedet, nimelt äriruumide pitseerimist kuni 30 päevaks?
3. Kas [harta] artikli 47 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus meetmed, mille on liikmesriigi seadusandja kehtestanud [käibemaksudirektiivi] artiklis 273 sätestatud huvi tagamiseks, nagu eeldatava avaliku huvi kaitsmiseks äriruumide pitseerimises kuni 30 päevaks seisneva haldussunnimeetme esialgse täitmise otsus, kui kohtulik õiguskaitses piirdub sellele vastanduva võrreldava erahuvi hindamisega?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

27. Esimese küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 273 ja harta artiklit 50 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisised õigusnormid, mille kohaselt võib maksumaksja suhtes kohaldada maksukohustuse rikkumises seisneva süüteo eest ning eraldiseisvate ja autonoomsete menetluste tulemusel rahalise karistuse ja äriruumide pitseerimise meedet, mida saab edasi kaevata erinevatele kohtutele.

Vastuvõetavus

28. Komisjon väidab, et esimene küsimus on vastuvõetamatu, sest eelotsusetaotlus ei vasta Euroopa Kohtu kodukorra artiklis 94 sätestatud nõuetele, kuna põhikohtuasja kaebajale määratud rahalise karistuse osas ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus piisavalt täpselt tuvastanud põhikohtuasja õiguslikku ja faktilist raamistikku.
29. Kodukorra artikli 94 punktide a ja b kohaselt peab eelotsusetaotlus sisaldama „lühikäsitte[t] vaidluse esimest ja asjasse puutuvatest faktilistest asjaoludest, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on need välja selgitanud, või vähemalt ülevaade[t] faktilistest andmetest, millel eelotsuse küsimused põhinevad“, ning „ülevaade[t] kohaldamisele kuuluvatest siseriiklikest õigusnormidest ja vajaduse korral asjakohasest siseriiklikust kohtupraktikast“.

- 30 Kohtupraktika kohaselt ei võimalda eelotsusetaotluses esitatud teave mitte üksnes Euroopa Kohtul kasulikku vastust anda, vaid annab ka liikmesriikide valitsustele ja teistele huvitatud isikutele võimaluse esitada Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 23 alusel oma seisukohad. Tuleb kontrollida, et see võimalus oleks tagatud, võttes arvesse, et viidatud artikli alusel toimetatakse huvitatud isikutele kätte üksnes eelotsusetaotlused (vt selle kohta 5. juuli 2016. aasta kohtuotsus Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 31 Käesoleval juhul sisaldab eelotsusetaotlus ülevaadet põhikohtuasja esemest ja asjakohastest faktilistest asjaoludest ning selles on esitatud asjakohased riigisisised õigusnormid, sealhulgas need, mis puudutavad käibemaksuseaduse artikli 118 lõike 1 rikkumise korral määratavat rahalist karistust.
- 32 Lisaks nähtub eelotsusemenetluses osalenud liikmesriikide valitsuste ja komisjoni seisukohtadest, et eelotsusetaotluses sisalduv teave võimaldas neil esitatud küsimuses tõhusalt seisukohta anda.
- 33 Neil asjaoludel on esimene küsimus vastuvõetav.

Sisulised küsimused

- 34 Kõigepealt tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kujutavad liikmesriigi maksuhalduri määratud halduskaristused käibemaksuvaldkonnas endast käibemaksudirektiivi artiklite 2 ja 273 rakendamist ja seega liidu õiguse rakendamist harta artikli 51 lõike 1 tähenduses. Seetõttu peavad need järgima harta artikliga 50 tagatud põhiõigust (vt selle kohta 5. mai 2022. aasta kohtuotsus BV, C-570/20, EU:C:2022:348, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 35 Harta artiklis 50 on sätestatud, et „[k]edagi ei tohi uuesti kohtu alla anda ega karistada kuriteo eest, milles ta on liidu territooriumil seaduse järgi juba lõplikult õigeks või süüdi mõistetud“. Seega keelab *ne bis in idem*'i põhimõte samadel asjaoludel ja sama isiku suhtes kumuleerida nii menetlusi kui ka sanktsioone, mis on selle artikli tähenduses kriminaalõiguslikku laadi (22. märtsi 2022. aasta kohtuotsus bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 36 Käesoleval juhul on selge, et põhikohtuasjas kõne all olevad meetmed kehtestati ühele ja samale ettevõtjale, see tähendab põhikohtuasja kaebajale, sama teo, s.o sigarettide müügi eest, mida ei olnud registreeritud ja mille kohta ei ole väljastatud kassakviitungit. Lisaks nähtub nii eelotsusetaotluse esitanud kohtu kui ka Bulgaaria valitsuse esitatud teabest, et need meetmed kehtestati eraldiseisvate ja autonoomsete menetluste tulemusel.
- 37 Sellega seoses tuleb harta artikli 50 kohaldatavuse tuvastamiseks lisaks analüüsida, kas asjaomaseid meetmeid ehk käibemaksuseaduse artikli 185 alusel määratud rahalist karistust ja sama seaduse artikli 186 alusel määratud põhikohtuasja kaebaja äriruumide pitseerimist võib pidada „kriminaalõiguslikku laadi karistusteks“.

– Põhikohtuasjas kõne all olevate meetmete kriminaalõiguslik laad

- 38 Mis puudutab asjaomaste menetluste ja sanktsioonide kriminaalõigusliku laadi hindamist, siis tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on asjakohased kolm kriteeriumi. Esimene kriteerium on rikkumise õiguslik kvalifitseerimine riigisiseses õiguses, teine

on rikkumise laad ning kolmas on selle karistuse raskus, mis võidakse isikule määrata (vt selle kohta 22. märtsi 2022. aasta kohtuotsus *bpost*, C-117/20, EU:C:2022:202, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 39 Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on neid kriteeriume arvestades hinnata, kas põhikohtuasjas kõne all olevad kriminaal- ja väärteomenetlused ning kriminaal- ja väärteokaristused on harta artikli 50 tähenduses kriminaalõiguslikku laadi, võib Euroopa Kohus eelotsusetaotlust lahendades siiski teha täpsustusi, mille eesmärk on juhendada liikmesriigi kohut tema tõlgenduse andmisel (vt selle kohta 20. märtsi 2018. aasta kohtuotsus *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 40 Käesoleval juhul esimese kriteeriumi puhul nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu selgitustest, et põhikohtuasjas kõne all olevad menetlused ja meetmed on riigisiseses õiguses kvalifitseeritud halduslikeks.
- 41 Harta artikli 50 kohaldamine ei piirdu aga ainult menetluste ja karistustega, mis on liikmesriigi õiguses kvalifitseeritud „kriminaalõiguslikuks“, vaid see artikkel hõlmab – sõltumata riigisisese õiguses antud kvalifikatsioonist – menetlusi ja karistusi, mida tuleb käesoleva kohtuotsuse punktis 38 nimetatud kahe ülejäänud kriteeriumi põhjal pidada kriminaalõiguslikuks. Nimelt võib selline laad tuleneda kõnealuse rikkumise laadist endast ja nende sanktsioonide rangusastmest, mille rikkumised võivad kaasa tuua (vt selle kohta 20. märtsi 2018. aasta kohtuotsus *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 30, ja 22. juuni 2021. aasta kohtuotsus *Latvijas Republikas Saeima* (karistuspunktid), C-439/19, EU:C:2021:504, punkt 88).
- 42 Teise kriteeriumi puhul, mis puudutab rikkumise laadi ennast, tuleb kontrollida, kas kõnealusel sanktsioonil on nimelt karistuslik eesmärk, ilma et ainult asjaolu, et see täidab ka preventiivset eesmärki, ei takista selle kvalifitseerimist kriminaalkaristuseks. Nimelt tuleneb kriminaalkaristuste olemusest endast, et nende eesmärk on nii õigusvastaste tegude eest karistamine kui ka selliste tegude ennetamine. Seevastu meede, millega üksnes heastatakse asjaomase süüteoga tekitatud kahju, ei ole karistusõiguslik (vt selle kohta 22. juuni 2021. aasta kohtuotsus *Latvijas Republikas Saeima* (karistuspunktid), C-439/19, EU:C:2021:504, punkt 89 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 43 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et mõlemad põhikohtuasjas kõne all olevad meetmed taotleavad käibemaksualaste süütegude eest hoiatavat ja nende eest karistavat eesmärki.
- 44 Kuigi Bulgaaria ja Poola valitsus väitsid oma kirjalikes seisukohtades, et pitseerimismeetme eesmärk oli hoiatav, mitte repressiivne, tuleb siiski märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud teabe kohaselt ei ole selle meetme eesmärk maksunõuete sissenõudmise või tõendite kogumise võimaldamine ega nende varjamise takistamine. Nagu annab tunnistust haldusõigusrikkumiste ja -karistuste seaduse artikkel 22, on selle meetme eesmärk lõpetada toimepandud väärteod ja hoida ära uute rikkumiste toimepanemine, takistades asjaomasel ettevõtjal oma äriruumi kasutada. Sellega seoses täpsustab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et pitseerimismeetme eesmärk on ühtaegu nii preventiivne kui ka repressiivne, kuna selle eesmärk on ka hoiatada asjaomaseid isikuid käibemaksuseaduse artikli 118 lõikes 1 ette nähtud kohustuse rikkumise eest.
- 45 Mis puudutab kolmandat kriteeriumi, nimelt põhikohtuasjas kõne all olevate meetmete rangust, siis tuleb tõdeda, nagu märkis komisjon oma kirjalikes seisukohtades, et need meetmed näivad olevat väga ranged.

- 46 Siinkohal tasub täpsustada, et raskusastet hinnatakse asjaomastes sätetes ette nähtud maksimumkaristuse alusel (vt selle kohta EIK 9. oktoobri 2003. aasta kohtuotsus Ezeh ja Connors vs. Ühendkuningriik, CE:ECHR:2003:1009JUD003966598, punkt 120).
- 47 Pitseerimist ajavahemikus, mis võib ulatuda 30 päevani, võib eelkõige füüsilisest isikust ettevõtja puhul, kellel on ainult üks äriruum, pidada rangeks, eriti kuna see takistab ettevõtjal majandustegevust teostada ja jätab ta seega ilma oma tulust.
- 48 Mis puudutab rahalist karistust, siis asjaolu, et selle summa esimese rikkumise eest ei või olla väiksem kui 500 Bulgaaria leevi (ligikaudu 250 eurot) ja võib ulatuda kuni 2000 Bulgaaria leevini (ligikaudu 1000 eurot), ning põhikohtuasjas kõne all oleva sigaretipaki müügilt tasumata jäetud käibemaksu, mis on alla 1 Bulgaari leevi (ligikaudu 0,5 eurot), ja määratud karistuse vaheline suhe, mis Bulgaaria valitsuse andmetel on 500 Bulgaaria leevi (ligikaudu 250 eurot), annavad tunnistust selle karistuse rangest laadist.
- 49 Selles kontekstis tuleb märkida, et kuigi põhikohtuasjas kõne all olevad meetmed tuleb kvalifitseerida kriminaalõiguslikeks karistusteks – nagu nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu selgitustest –, tuleb asuda seisukohale, et nende karistuste kumuleerimine toob kaasa harta artikliga 50 tagatud põhiõiguse piiramise.
- *Harta artikliga 50 tagatud põhiõiguse piiramise võimalik põhjendus*
- 50 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt võib harta artikliga 50 tagatud põhiõiguse piiramine olla põhjendatud harta artikli 52 lõike 1 alusel (22. märtsi 2022. aasta kohtuotsus bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 51 Harta artikli 52 lõike 1 esimese lause kohaselt tohib hartaga tunnustatud õiguste ja vabaduste teostamist piirata ainult seadusega ning arvestades nimetatud õiguste ja vabaduste olemust. Selle punkti teisest lausest ilmneb, et proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt võib nendele õigustele ja vabadustele piiranguid seada üksnes juhul, kui need on vajalikud ning vastavad tegelikult liidu tunnustatud üldist huvi teenivatele eesmärkidele või kui on vaja kaitsta teiste isikute õigusi ja vabadusi.
- 52 Mis käesoleval juhul puudutab esiteks tingimust, et hartaga tunnustatud õiguste ja vabaduste teostamist tohib piirata ainult seadusega, siis see tingimus on täidetud, kuna käibemaksuseaduses on selle artikli 118 lõike 1 rikkumise eest sõnaselgelt ette nähtud, et rahatrahvi ja asjaomase äriruumi pitseerimist kohaldatakse kumuleerivalt.
- 53 Mis puudutab teiseks harta artikliga 50 tagatud põhiõiguse sisu järgimist, siis nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et sellise kumuleerimise suhtes peavad kehtima ammendavalt kehtestatud tingimused, mis tagavad, et artikliga 50 tagatud õigust kui sellist ei seata kahtluse alla (vt selle kohta 20. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 43).
- 54 Sellega seoses tuleb tõdeda, et automaatset kumuleerimist, mille suhtes ei kehti ükski ammendavalt kehtestatud tingimus, ei saa pidada selle õiguse põhisisuga arvestavaks.
- 55 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu ja Bulgaaria valitsuse esitatud andmetest, et käibemaksuseaduse artiklis 185 ja artiklis 186 ette nähtud kahe meetme kumuleerimine näib olevat automaatne, kuna maksuhaldur on juhul, kui on toime pandud üks ja sama selle seaduse artikli 118 lõike 1 rikkumine, kohustatud süsteemselt kohaldama mõlemat

neist meetmetest. Seega näib, et sellisele kumuleerimisele ei kehti „ammendavalt kehtestatud tingimused“ käesoleva kohtuotsuse punktis 53 viidatud kohtupraktika tähenduses, mistõttu põhikohtuasjas kõne all olevad liikmesriigi õigusnormid ei sisalda harta artiklis 50 ette nähtud õiguse põhisisu järgimise tagamiseks vajalikku raamistikku.

- 56 Kolmandaks tuleb seoses proportsionaalsuse põhimõttega märkida, et see põhimõte nõuab, et menetluste ja karistuste kumuleerimine, mis on ette nähtud riigisisestes õigusnormides, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei läheks kaugemale sellest, mis on asjaomaste õigusnormidega seatud legitiimsete eesmärkide saavutamiseks sobiv ja vajalik, ning juhul, kui on võimalik valida mitme sobiva meetme vahel, tuleb rakendada kõige vähem koormavat meetet, ning tekitatud ebamugavused ei tohi olla seatud eesmarke arvestades ülemäära suured (5. mai 2022. aasta kohtuotsus BV, C-570/20, EU:C:2022:348, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 57 Euroopa Kohus on selle kohta täpsustanud, et nendes õigusnormides peavad olema ette nähtud selged ja täpsed eeskirjad, mis võimaldavad õigussubjektil kõigepealt ette näha, millise tegevuse või tegevusetuse korral võidakse menetlusi ja karistusi sel viisil kumuleerida, seejärel tagavad menetluste koordineerimise, selleks et rangelt vajalikkuseni vähendada täiendavat koormust, mille toob kaasa selliste kriminaalõiguslikku laadi menetluste kumuleerimine, mida viiakse läbi iseseisvalt, ning lõpuks võimaldavad tagada, et määratud karistuste kogumi raskus vastaks asjaomase rikkumise raskusele (5. mai 2022. aasta kohtuotsus BV, C-570/20, EU:C:2022:348, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 58 Kuigi käesoleval juhul on selge, et põhikohtuasjas arutusel olevate meetmete eesmärk on tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine ja maksudest kõrvalehoidmise vältimine, mis on käibemaksudirektiivi artiklis 273 nimetatud üldise huvi eesmärgid, ning et käibemaksuseaduse asjaomased sätted on nende eesmärkide saavutamiseks sobivad ning samas piisavalt selged ja täpsed, tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul siiski analüüsida, kas need sätted tagavad menetluste koordineerimise, mis võimaldab nii vähendada rangelt vajalikkuseni täiendavat koormust, mille toob kaasa selliste meetmete kumuleerimine, kui ka tagada, et kõigi nende meetmete raskus vastaks asjaomase rikkumise raskusele.
- 59 Menetluste kooskõlastamisega seoses tuleb märkida, et kuigi maksuhaldur on vastavalt haldusmenetluse seadustiku artikli 6 lõikele 5 ja haldusõigusrikkumiste ja -karistuste seaduse artikli 27 lõikele 2 kohustatud käibemaksuseaduse artiklites 185 ja 186 sätestatud karistuste kohaldamisel järgima proportsionaalsuse põhimõtet, ei luba põhikohtuasjas kõne all olevad liikmesriigi õigusnormid tal siiski jätta täitmata kohustust määrata üks või teine nendest karistustest, arvestades käesoleva kohtuotsuse punktis 55 mainitud kumuleerimise automaatsust, või peatada üks menetlus kuni teise menetluse lõpetamiseni. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud teabest nähtub, et ka need õigusnormid ei võimalda maksuhalduril anda üldist hinnangut kumuleeritud karistuste proportsionaalsusele.
- 60 Lisaks, kuigi käibemaksuseaduse artikli 187 lõige 4 võimaldab rikkujal pitseerimise meede ennetähtaegselt lõpetada, tasudes rahalise karistusena nõutud summa vabatahtlikult, ei kohusta miski maksuhaldurit rahalist karistust määrama pitseerimise ajal. Käesoleval juhul määrati põhikohtuasjas rahatrahv alles mitu kuud pärast pitseerimist, mille mõju võis seega vahepeal täielikult ammenduda.
- 61 Lõpuks, kuigi käibemaksuseaduse artiklites 185 ja 186 nimetatud meetmete mõlema peale võib esitada kaebuse, tuleb need esitada eri kohtutele, nimelt tuleb rahatrahv kaevata rajoonikohtusse ja pitseerimine halduskohtusse. Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab aga sisuliselt, et

põhikohtuasjas kõne all olevates riigisisestes õigusnormides ei ole ette nähtud menetlust, mis tagaks nõutava koordineerimise nende kaebuste või kohtute vahel, ning et nimetatud kohtud peavad igäüks iseseisvalt hindama neile esitatud meetmete proportsionaalsust.

- 62 Mis puudutab küsimust, kas põhikohtuasjas kõne all olevad sätted võimaldavad tagada, et kõigi võetud meetmete raskusaste vastab asjaomase süüteo raskusele, siis tuleb märkida, et käesoleval juhul näib põhikohtuasja kaebaja suhtes võetud iga meede olevat oma olemuselt väga range, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktides 47 ja 48. Järelikult näib, et nende meetmete kumulatiivne mõju võib ületada põhikohtuasja kaebaja toime pandud rikkumise raskusastet ja minna vastuollu proportsionaalsuse põhimõtte nõuetega, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktides 56 ja 57 ja mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.
- 63 Seega tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 273 ja harta artiklit 50 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisised õigusnormid, mille kohaselt võib maksumaksja suhtes kohaldada maksukohustuse rikkumises seisneva süüteo eest ning eraldiseisvate ja autonoomsete menetluste tulemusel nii rahalise karistuse kui ka äriruumide pitseerimise meedet, kui nende meetmete peale saab esitada kaebuse eri kohtutele ja kui nimetatud õigusnormid ei taga nende menetluste koordineerimist, mis võimaldaks vähendada rangelt vajalikkuseni täiendavat koormust, mille toob kaasa selliste meetmete kumuleerimine, ega võimalda tagada, et kõigi nende meetmete raskus vastab asjaomase rikkumise raskusele.

Teine küsimus

- 64 Esimesele eelotsuse küsimusele antud vastust arvestades ei ole teisele küsimusele vaja vastata.

Kolmas küsimus

- 65 Kolmanda küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas harta artikli 47 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisised õigusnormid, mille kohaselt on kohtul, kellele on esitatud kaebus loa peale ajutiselt rakendada äriruumi pitseerimise meedet, millega rakendatakse käibemaksudirektiivi artiklit 273, õigus hinnata üksnes seda, kas maksukohustuslase puhul võib esineda tõsise või raskesti korvatava kahju oht, ilma et kohus saaks uuesti läbi vaadata faktilisi asjaolusid, mille maksuhaldur on tuvastanud ja mis põhjendavad sellise meetme võtmist.
- 66 Selleks, et tagada, et eelotsusetaotlus vastaks liidu õigust puudutava kohtuvaidluse tõhusa lahendamisega seotud vajadusele, peab sellise taotluse sisu vastama kodukorra artiklis 94 sõnaselgelt ette nähtud nõuetele, mille puhul eeldatakse, et eelotsusetaotluse esitanud kohus on nendest ELTL artiklis 267 sätestatud koostöökohustuse raames teadlik ja et ta on kohustatud neist rangelt kinni pidama (vt selle kohta 22. juuni 2021. aasta kohtumäärus *Mitliv Exim*, C-81/20, ei avaldata, EU:C:2021:510, punktid 29 ja 30 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 67 Käesolevas asjas on komisjonil kahtlusi seoses eelotsusetaotluse esitanud kohtule esitatud kaebusega, mis puudutab põhikohtuasjas kõne all olevat äriruumi ajutise pitseerimise luba.
- 68 Sellega seoses nähtub haldusmenetluse seadustiku artikli 60 lõikest 5, et pitseerimise meetme ajutist täitmist lubava määruse peale tuleb esitada selle meetme enda peale esitatud kaebusest eraldiseisev kaebus.

- 69 Eelotsusetaotluses ei ole aga märgitud, kas eelotsusetaotluse esitanud kohtule on selline eraldiseisev kaebus esitatud, samuti ei ole selles esitatud väiteid, mida põhikohtuasja pooled oleksid võinud niisuguses kontekstis esitada, eelkõige seoses väidetava vajadusega kaaluda ühelt poolt riigi huve ja teiselt poolt põhikohtuasja kaebajale tekkida võivat tõsist või raskesti korvatavat kahju. Põhikohtuasi näib seega puudutavat üksnes pitseerimise õiguspärasust, mitte selle ajutise täitmise luba.
- 70 Järelikult ei vasta kolmas küsimus kodukorra artikli 94 punkti c nõuetele, kuna selles esitatud põhjendustes ei täpsusta eelotsusetaotluse esitanud kohus seost, mida ta soovib tuvastada ühelt poolt harta artikli 47 esimese lõigu ja teiselt poolt põhikohtuasja vaidluse eseme vahel.
- 71 Neid asjaolusid arvestades on kolmas küsimus vastuvõetamatu.

Kohtukulud

- 72 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamise seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 273 ja harta artiklit 50 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisised õigusnormid, mille kohaselt võib maksumaksja suhtes kohaldada maksukohustuse rikkumises seisneva süüteo eest ning eraldiseisvate ja autonoomsete menetluste tulemusel nii rahalise karistuse kui ka äriruumide pitseerimise meetet, kui nende meetmete peale saab esitada kaebuse eri kohtutele ja kui nimetatud õigusnormid ei taga nende menetluste koordineerimist, mis võimaldaks vähendada rangelt vajalikkuseni täiendavat koormust, mille toob kaasa selliste meetmete kumuleerimine, ega võimalda tagada, et kõigi nende meetmete raskus vastab asjaomase rikkumise raskusele.

Allkirjad