Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
esitatud 13. veebruaril 2025 [1]

Kohtuasi C-733/23

„Beach and bar management“ EOOD
versus
Nachalnik na otdel „Operativni deynosti“ – Burgas

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Administrativen sad – Burgas (Burgase halduskohus, Bulgaaria))

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 273 – Euroopa Liidu põhiõiguste harta – Artikkel 50 – *Ne bis in idem*'i põhimõte – Kassakviitungi väljastamise kohustuse rikkumine – Äriruumi pitseerimine – Sama rikkumise eest määratud sanktsioonide kumuleerumine – Proportsionaalsuse põhimõte

1. Käesoleva eelotsusetaotluse aluseks olevas kohtuasjas arutletakse 85 rahalise karistuse seaduslikkuse üle, mille Bulgaaria maksuhaldur määras äriühingule käibemaksu käsitlevate liikmesriigi õigusnormide sama paljude rikkumiste eest.

2. Vaidlustatud rahalised karistused võib abstraktselt võttes liigitada meetmeteks, mille eesmärk on tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine ja maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmine (direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 273). [2]

3. Maksuhaldur andis lisaks rahaliste karistuste määramisele samuti korralduse pitseerida äriruum, kus rikkumised toime pandi. Erinevalt kohtuasjast Ati-19 [3] ei esitata käesolevas eelotsusetaotluses ühtegi eelotsuse küsimust pitseerimise meetme kui sellise kohta.

4. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib kokkuvõttes teada, kas Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“) artikliga 50 on kooskõlas selline liikmesriigi õigusnorm, mille kohaselt võib määrata rahalised karistused rikkumiste eest, mille suhtes on juba kohaldatud pitseerimise meedet, mis on täitmisele pööratud.

[1] Algkeel: hispaania.

[2] Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“).

[3] Mille kohta esitan oma ettepaneku samal kuupäeval (C-605/23).

I. Õigusraamistik

A. Liidu õigus. Käibemaksudirektiiv

5. Vastavalt artikli 2 lõike 1 punktile a maksustatakse käibemaksuga „kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

6. 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.“

B. Riigisisene õigus

1. Käibemaksuseadus[4]

7. Artikli 118 lõike 1 põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis on märgitud:

„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 automaatsest majandustegevuse haldamise süsteemist (süsteemitšekk), olenemata sellest, kas muu maksudokument on nõutav või mitte. Adressaadil tuleb võtta kassatšekk või süsteemitšekk ja see säilitada kuni ruumist lahkumiseni.“

8. 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.“

[4] 21. juuli 2006. aasta käibemaksuseadus (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost) (DV nr 63, 4.8.2006, lk 8; edaspidi „käibemaksuseadus“).

9. Käibemaksuseaduse artikkel 186 näeb ette:

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

1. ei järgi

a) asjaomase kassakviitungi väljastamise nõuet vastavalt artiklile 118;

[…]

(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.“

10. Artikli 187 lõigete 1 ja 4 kohaselt:

„(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. […]

[…]

(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.“

11. Artikkel 188[5] näeb ette:

„(1) Artikli 186 lõike 1 kohane haldussunnimeede on esialgu täidetav halduskohtumenetluse seadustiku artikli 60 lõigetes 1–7 sätestatud tingimustel.

(2) Kohtu määrus ei kuulu edasikaebamisele.“

12. Artiklis 193 on märgitud:

„(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) Rikkumisi tuvastavad maksuhaldurid ja halduskaristuse määramise otsused võtab vastu riigi maksuameti peadirektor või tema volitatud ametnik.“

[5] Kohtuasjale kohaldatavas redaktsioonis, mida on muudetud ja mis on avaldatud *DVs* nr 100, 20.12.2019.

2. Halduskohtumenetluse seadustik[6]

13. Artikli 6 lõike 5 kohtuasja asjaolude ajal kehtinud redaktsiooni kohaselt peavad haldusasutused hoiduma selliste aktide vastuvõtmisest ja tegevusest, mis võivad tekitada taotletava eesmärgi suhtes ilmselgelt ebaproportsionaalset kahju.

14. Artiklis 60 on märgitud:

„(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 hüvitatava 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 pooltele kaebuse koopiaid kätte toimetamata. 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.“

15. Artikli 128 lõike 1 punkti 1 kohaselt on halduskohtud pädevad menetlema juhtumeid, milles palutakse haldusakte eelkõige muuta või tühistada.

16. Artiklis 166 on sätestatud:

„(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 olulist või raskesti hüvitatavat kahju. […]“.

[6] Halduskohtumenetluse seadustik (Administrativnoprotsetsualen kodeks) (DV nr 30, 11.4.2006).

3. Haldusrikkumiste ja -sanktsioonide seadus [7]

17. Artikli 22 kohaselt võib võtta haldussunnimeetmeid, et ennetada haldusrikkumisi ja need lõpetada ning et hoida ära ja kõrvaldada selliste rikkumiste kahjulikud tagajärjed.

18. 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 raskusastet, 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 – välja arvatud seaduses ette nähtud juhtudel – määrata karistust, mis on ette nähtud miinimumkaristusest väiksem, olgu siis tegemist rahatrahvi või teatud kutsealal tegutsemise õiguse ajutise äravõtmisega.“

19. Artikli 59 kohaselt võib halduskaristuse määramise otsuse peale esitada kaebuse Rayonen sadile (rajoonikohus, Bulgaaria) 14 päeva jooksul alates selle teatavakstegemisest.

II. Faktilised asjaolud, kohtuvaidlus ja eelotsuse küsimused

20. „Beach and bar management“ EOOD (edaspidi „Beach and bar“) on piiratud vastutusega äriühing, kes käitab äriruumi (baar ja restoran).

21. Bulgaaria maksuhaldur [8] viis 4. augustil 2022 äriühingu Beach and bar äriruumis läbi kontrolli, mille käigus:

– leiti äriruumist kaks kaardimakseterminali ja 85 kaardimakseterminali kviitungit deebet- ja krediitkaartidega ajavahemikul 2022. aasta 25. juunist kuni 26. juulini tehtud maksete kohta;

– tuvastati, et äriühing ei olnud väljastanud nimetatud 85 tehingu kohta ühtegi kassakviitungit.

22. Maksuhaldur andis 12. augustil 2022 äriruumi pitseerimise ja sellesse sisenemise keelu korralduse 14 päevaks. Maksuhaldur andis eraldi ettekirjutusega loa mõlema meetme esialgseks täitmiseks.

23. Pitseerimise meede ja selle esialgse täitmise luba vaidlustati Administrativen sad – Burgases (Burgase halduskohus, Bulgaaria) kahes eraldi menetluses, kusjuures kaebused jäeti rahuldamata.

[7] Haldusrikkumiste ja -sanktsioonide seadus (Zakon za administrativnite narushenia i nakazaniapodrán) (DV nr 92, 28.11.1969) kohtuasja asjaolude ajal kehtinud redaktsioonis.

[8] Toimingu tegi maksujärelevalve peadirektsioon (Glavna direktsia „Fiskalen kontrol“).

24. Kuna maksuhaldur leidis, et asjaolud on tõendatud, tegi ta 85 karistuse määramise otsust.[9] Iga otsusega määrati äriühingule Beach and bar trahv summas 500 leevi (ligikaudu 250 eurot), mis on kõigi 85 rikkumise eest kokku 42 500 leevi (ligikaudu 21 250 eurot).

25. Käibemaksu kogusumma, mis jäi registreerimata (kuna 85 maksetehingu kohta ei väljastatud kassakviitungeid), on 268,02 leevi (ligikaudu 134 eurot).

26. Kõik 85 trahviotsust vaidlustati Rayonen sad Burgases (Burgase rajoonikohus): algatati 85 menetlust, milles kõigis jäeti kaebused rahuldamata.

27. Esimese astme kohtu otsused on kaevatud edasi Administrativen sad – Burgasele (Burgase halduskohus), kes esitab Euroopa Kohtule kolm eelotsuse küsimust, millest toon siinkohal ära ainult esimese:

„1. Kas [ELTL] artiklit 325, [käibemaksu]direktiivi […] artiklit 273 ja […] harta artiklit 50 tuleb tõlgendada nii, et nendega on kooskõlas riigisisesed õigusnormid, mille kohaselt võib maksukohustuste korduva rikkumise korral kohaldada tervikmeedet („äriruumi pitseerimine ja sellesse sisenemise keeld“), kui selle meetmega ei soovita karistada mitte rikkumise toimepanijat, vaid üksnes piirata kahjulikke tagajärgi, sealhulgas Euroopa Liidu finantshuvidele tekitatud kahju ulatust, ilma et meede piiraks võimalust viia rikkumise toimepanija suhtes iga kõnealuse rikkumise episoodis läbi iseseisev karistusliku olemusega menetlus, mille tulemusel määratakse maksukohustuslasele rahaline sanktsioon, kusjuures liikmesriigi kohus peab igal konkreetsel juhul hindama ja kindlaks tegema, kumba eesmärki eelnevalt määratud haldussunnimeetmega „äriruumi pitseerimine ja sellesse sisenemise keeld“ taotletakse: kas ennetav-piiravat või karistuslikku?“

III. Menetlus Euroopa Kohtus

28. Eelotsusetaotlus registreeriti Euroopa Kohtus 1. detsembril 2023.

29. Kirjalikud seisukohad esitasid Beach and bar, Bulgaaria valitsus ja Euroopa Komisjon.

30. Euroopa Kohus ei pidanud kohtuistungi pidamist vajalikuks.

31. Vastavalt Euroopa Kohtu suunistele piirdub käesolev ettepanek esimese eelotsuse küsimusega.

IV. Analüüs

A. Vastuvõetavus

32. Nagu juba mainitud, arutab eelotsusetaotluse esitanud kohus 85 rahalist karistust, mis määrati äriühingule Beach and bar sama paljude käibemaksuseaduse rikkumiste eest. Nimetatud rikkumiste tõttu pitseeriti lisaks äriruum 14 päevaks (ja keelati sellesse sisenemine).

[9] Pitseerimist ja selle täitmisele pööramist käsitlevates kohtuasjades tehtud kohtumäärused olid selleks ajaks jõustunud, kui rahaliste karistuste vaidlustamise menetluses toimus istung.

33. Selleks ajaks, kui rahaliste karistuste vaidlustamise menetluses toimus istung, oli pitseerimine, mille suhtes äriühing Beach and bar oli püüdnud edutult eraldi menetluses kaebuse esitada, juba täitmisele pööratud.

34. Bulgaaria valitsus leiab selles kontekstis, et esimene eelotsuse küsimus ei ole vastuvõetav, kuna eelotsusetaotluse aluseks olev kohtuasi käsitleb ainult rahalisi karistusi ja selle lahendamiseks ei ole vaja tuvastada, kas liikmesriigi õigusnormid, mis muutsid võimalikuks juba täitmisele pööratud pitseerimise meetme võtmise, mida käesolevas menetluses ei käsitleta, vastavad liidu õigusele.

35. Komisjon jagab Bulgaaria valitsuse arvamust, aga teeb ettepaneku sõnastada küsimus ümber nii, et Euroopa Kohtul oleks võimalik teha sisuline otsus.[10]

36. Minu hinnangul ei ole kohane, et Euroopa Kohus teeb eelotsusetaotluse esitanud kohtule vastamiseks otsuse selle kohta, kas liidu õigusega on kooskõlas liikmesriigi õigusnorm, millega reguleeritakse äriruumi pitseerimist,[11] kui põhikohtuasjas pitseerimise meedet ei vaidlustata.

37. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus ei käsitle tegelikult mitte seda, kas liidu õigusega on kooskõlas pitseerimist reguleerivad õigusnormid, vaid kas seda on vaidlusalused rahalised karistused. Selles mõttes saab nõustuda komisjoni ümbersõnastamise ettepanekuga.

38. Niisiis ei tule analüüsida mitte seda, kas liidu õigusega on kooskõlas äriruumi pitseerimise meede, vaid teha kindlaks, kas pitseerimine takistab rahalise karistuse määramist samale isikule samade tegude eest, mis olid nimetatud pitseerimise aluseks.

B. Sisulised küsimused

1. 4. mai 2023. aasta kohtuotsuse MV – 98[12] mõju

39. Euroopa Kohus on juba kohtuasjas MV – 98 käsitlenud käesoleval juhul kohaldatava liikmesriigi õigusnormi kooskõla harta artikliga 50.

40. Kohtuasja MV – 98 asjaolud sarnanesid käesoleva asja omadele (välja arvatud üks erand, mille ma hiljem välja toon): maksuhaldur tuvastas äriruumides läbi viidud kontrolli raames, et MV – 98 ei olnud müüki registreerinud ega väljastanud selle kohta asjaomast kassatšekki.

41. Maksuhaldur tegi nende asjaolude põhjal kokkuvõtvalt järgmist:

– määras vastavalt käibemaksuseaduse artiklile 185 MV – 98-le rahatrahvi;

– rakendas sama seaduse artikli 186 alusel haldusmeedet kõnealuse ruumi pitseerimiseks 14 päevaks;

[10] Komisjoni kirjalike seisukohtade punktid 30–32. Komisjon soovitab nendes punktides sõnastada küsimuse niimoodi ümber, et otsustada tuleks selle üle, kas liidu õigusega on vastuolus rahalise karistuse määramine selliste asjaolude eest nagu on arutusel käesolevas kohtuasjas, arvestades seda, et rikkumise eest, mille tõttu see rahaline trahv määrati, on juba võetud pitseerimise haldusmeede, mis võeti samade asjaolude tõttu.

[11] Sellist kooskõla käsitleb just nimelt kohtuasi C-605/23, Ati-19.

[12] Kohtuasi C-97/21 (EU:C:2023:371; edaspidi „kohtuotsus MV – 98“).

– andis halduskohtumenetluse seadustiku artikli 60 alusel koostatud korraldusega loa kõnealuse meetme esialgseks täitmiseks.

42. Kõnealuses kohtuasjas tuli sisuliselt kindlaks teha, „[…] kas käibemaksudirektiivi artiklit 273 ja harta artiklit 50 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisesed 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.“ [13]

43. Euroopa Kohus käsitles harta artikli 50 kohaldatavuse tuvastamise vältimatu eeltingimusena eelkõige „põhikohtuasjas kõne all olevate meetmete kriminaalõiguslikku laadi“ (kohtuotsuse MV – 98 punktid 38–49).

44. Kohus järeldas pärast pitseerimise meetme hindamise seisukohast kolme asjakohase kriteeriumi analüüsimist järgmist:

– asjaolu, et see on riigisiseses õiguses kvalifitseeritud haldusmeetmeks, ei takista selle kriminaalõigusliku laadi tunnustamist (kohtuotsuse MV – 98 punktid 38–41);

– nimetatud meetme eesmärk on korraga käibemaksualaste rikkumiste eest hoiatav ja karistav. Meetme eesmärk ei ole pelgalt hoiatav, nagu väitsid mõned menetluses osalenud valitsused (kohtuotsuse MV – 98 punktid 42–44);

– pitseerimise meede näib olevat väga range (kohtuotsuse MV – 98 punktid 45–47).

45. Euroopa Kohus leidis selles kontekstis, „et kui 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“. [14]

46. Euroopa Kohtu hilisem arutluskäik kohtuotsuses MV – 98 keskendus harta artikliga 50 tagatud põhiõiguse piiramise võimalikule põhjendatusele.

47. Euroopa Kohus leidis arutluskäigu lõpus, et „käibemaksudirektiivi artiklit 273 ja harta artiklit 50 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisesed 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“. [15]

[13] Kohtuotsus MV – 98, punkt 27.

[14] Kohtuotsus MV – 98, punkt 49.

[15] Kohtuotsus MV – 98, punkt 63.

2. Käesoleva kohtuasja ja kohtuasja MV – 98 erinevus

48. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus hoiatab, erineb käesolev kohtuasi kohtuotsuses MV – 98 käsitletud kohtuasjast ühe väga konkreetse asja poolest: tookord oli tegemist üheainsa rikkumisega, mis oli pitseerimise meetme ja rahalise karistuse aluseks, samas kui käesoleval juhul on vaidlusaluseid rikkumisi 85 ja rahalisi karistusi on kehtestatud sama palju, kuigi kõigi nende rikkumiste alusel võeti ainult üks pitseerimise meede.[16]

49. Eelotsusetaotluse esitanud kohus esitab selle erinevuse tõttu Euroopa Kohtule küsimuse seoses sellega, mida Euroopa Kohus sedastas kohtuasjas MV – 98 pitseerimise meetme kriminaalõigusliku laadi kohta. Täpsemalt käsitleb küsimus nimetatud meetme ennetavat või karistavat eesmärki sellise hinnangu andmisel määrava tegurina.

50. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab kokkuvõttes järgmist.

– Kui see konkreetne erinevus kõrvale jätta, on käesolevas kohtuasjas täidetud ülejäänud vajalikud tingimused, et tuvastada harta artikliga 50 keelatud menetluste ja sanktsioonide kumuleerumise esinemine, nimelt tegude ja sanktsioonide samasus.

– Ent asjaolu, et 85 maksualase rikkumise kohta on võetud ainult üks pitseerimise meede, paneb kahtlema selle meetme *kriminaalõiguslikus laadis*.[17]

51. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib mitte just ülemäära selgelt, et asjaolu, et pitseerimise meede ei ole individualiseeritud, tähendab, et meetme puhul on eesmärk piirata liidu huvidele tekitatud kahju ulatust (ja seetõttu meetme ennetav mõõde) selle karistuslikust laadist olulisem.[18] Kui see tähendaks, et pitseerimine ei ole tõeline *kriminaalõiguslik sanktsioon*, oleks üks harta artikli 50 kohaldamiseks vajalik tingimus täitmata.

3. Minu hinnang

52. Usun, et vastuse eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusele leiab liigsete tõlgendamisraskusteta kohtuotsusest MV – 98 ja Euroopa Kohtu varasemast kohtupraktikast, eelkõige kohtuotsusest Menci.[19]

53. Nimelt on „karistusliku eesmärgiga karistus […] harta artikli 50 tähenduses kriminaalõiguslik ja ainuüksi asjaolu, et see täidab ka ennetavat eesmärki, ei muuda selle kriminaalkaristuseks kvalifitseerimist“.[20]

54. Nagu kohtuotsus MV – 98 näitas eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud teabe põhjal, annab „[…] haldusõigusrikkumiste ja -karistuste seaduse artikkel 22 [tunnistust, et pitseerimise meetme] […] eesmärk [on] lõpetada toimepandud väärteod ja hoida ära uute rikkumiste

16 Eelotsusetaotluse punkt 32.

17 Eelotsusetaotluse punkt 43.

18 Eelotsusetaotluse punkt 47. „Kokkuvõttes võivad kõik käesolevas asjas kujunenud asjaolud tekitada mulje, et sellisel juhul nagu põhikohtuasjas, kus määrati haldussunnimeede kokku 85 rikkumise eest, ilma et oleks individualiseeritud, milline osa meetmest on määratud iga üksiku rikkumise eest, ei kaalu selle haldussunnimeetme kaitsefunktsioon, mis piirab registreerimata ja arvestamata käibemaksu summa suuruse algsete järeldustega, üles selle karistuslikku olemust, vaid kujutab endast tegelikult haldussunnimeetme ainsat vormi konkreetselt kirjeldatud põhikohtuasjas ja selle ainus eesmärk on piirata liidu finantshuvidele tekitatud kahju ulatust.“

19 20. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Menci (C-524/15, EU:C:2018:197; edaspidi „kohtuotsus Menci“).

20 Kohtuotsus Menci, punkt 31. Sama mõttekäik on esitatud kohtuotsuse MV – 98 punktis 42.

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". [21]

55. Sellest eeldusest lähtudes saab tagajärgi, mille Euroopa Kohus järeldas selle põhjal kohtuotsuses MV – 98, laiendada sellisele juhule nagu kõnealuses kohtuasjas: kaalutlused, mis puudutavad harta artikli 50 kohaldamist, kui *üheainsa pitseerimise meetmega* koos määrati *üksainus rahatrahv*, mis mõlemad käsitlesid *ühtainsat rikkumist*, kehtivad ka juhul, kui valemi teise komponendi puhul ei ole tegemist mitte ühe, vaid 85 rahalise karistusega.

56. Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei välista, et vaidlustatud pitseerimise meetmel on karistusõiguslik laad. Kohus leiab siiski, et kuna tegemist on üldise, mitte individualiseeritud meetmega, on selle ennetav funktsioon karistavast niivõrd palju olulisem, et karistusõiguslik laad kaob.

57. Leian sama, mida väitsin kohtuasjas Menci esitatud ettepanekus: „raske oleks seega eitada, et karistusnormide mõte maksuõiguskorras on üheaegselt karistada maksumaksjaid, kelle pettus on tuvastatud, ja olla hoiatuseks või ennetuseks ülejäänutele, et vältida, et nad annaksid järele kiusatusele makse mitte maksta". [22]

58. Euroopa Kohus leiab igal juhul, et „kriminaalkaristuste olemusest endast [tuleneb], et nende eesmärk on nii õigusvastaste tegude eest karistamine kui ka selliste tegude ennetamine". [23]

59. Äriruumi pitseerimine takistab loogiliselt võttes äritegevusega tegelemist ja jätab meetme adressaadi sissetulekust ilma. Kui sellist meedet ei võeta terviseohutuse või muudel samalaadsetel kaalutlustel,[24] nagu käesoleval juhul, vaid seda tehakse lihtsalt maksualaste rikkumiste toimepanemise tagajärjena, tundub mulle vaieldamatu, et meetmel on olemas karistav (ja kahjustav) aspekt. [25]

60. Sellest seisukohast vaadatuna ei sõltu sellise meetme nagu äriruumi pitseerimine karistav funktsioon sellest, kas see on seotud suurema või väiksema arvu rikkumistega, mille eest sellega *karistatakse*. Nõustun selles osas komisjoniga, kelle arvates ei sõltu karistusliku eesmärgi esinemine sellest, kas meedet kohaldatakse ühe rikkumise või mitme kumuleerunud rikkumise tõttu. [26]

61. Kui järgida loogikat, millele eelotsusetaotlus tundub tuginevat, oleks käibemaksuseaduse artiklis 186 ette nähtud pitseerimise meede karistusõiguslikku laadi ja seega sisuliselt kriminaalõiguslik ainult juhul, kui seda oleks kohaldatud vaidlusalusest 85 rikkumisest igale rikkumisele, mille puhul oleks äriruum võidud pitseerida kuni 2550 päevaks.

[21] Kohtuotsus MV – 98, punkt 44.

[22] Ettepanek kohtuasjas Menci (C-524/15, EU:C:2017:667), punkt 113. Lisasin tookord (99. joonealuses märkuses), et „[a]kadeemiline (kohati filosoofiline) arutelu kriminaalkaristuste aluse, õigustuse ja lõpuks eesmärkide üle vältab juba sajandeid, lahknevate teooriatega, millest mõnes asetatakse rõhku nende korvamiselementidele ja teistes nende ennetavale (preventsioon üldiselt või konkreetne preventsioon) või hirmutavale mõjule".

[23] Kohtuotsus MV – 98, punkt 42.

[24] Ma ei välista, et äri- või tööstusruume võidakse pitseerida ainult ja üksnes ennetavalt, näiteks juhul, kui esineb vahetu ja tõsine oht rahvatervisele. Sellisel juhul puudub pitseerimisel karistav aspekt ja sanktsioonidele omane repressiivne aspekt.

[25] Euroopa Kohus on samuti tunnistanud, et pitseerimise meede, mis võib ulatuda 30 päevani ja kestis tookord (nagu ka nüüd) 14 päeva, on *range*. Kohtuotsus MV – 98, punkt 47.

[26] Komisjoni kirjalike seisukohtade punkt 43.

62. Ma ei leia, et selle ilmselgelt ebaproportsionaalse järeldusega tuleks nõustuda. Muidugi oleks selliselt määratud pitseerimine karistava aspekti poolest palju rangem, sest sellega kaasneks äriruumi sulgemine aastateks. Ent karistav aspekt jääb alles ka siis, kui pitseerimine on küll palju vähem koormav, aga põhjustab mõjutatud isikule kahju, mis kaasneb sellega, et tal ei ole võimalik äritegevusega 14 päeva tegeleda, sealhulgas sellega kaasnev majanduslik kahju. [27]

63. Minu hinnangul ei ole sellisel juhul nagu käesolevas kohtuasjas pitseerimise *ennetav* aspekt määrav, kuni see ei ole *karistavast* aspektist tugevam, muutes viimase nõrgemaks.

64. Käesoleval juhul eeldas maksuhaldur, et esineb rikkumiste *kogum*, et kohaldada äriruumi pitseerimise meedet üks kord, mitte 85 korda. Võib-olla oleks ta saanud olla rangem, pikendades (ühtainsat) pitseerimise perioodi maksimaalse 30 päevani, mis on käibemaksuseaduse artikli 186 lõikega 1 lubatud, aga selle üle saab otsustada ainult maksuhaldur.

65. Kokkuvõttes on seisukohad, mida Euroopa Kohus väljendas kohtuotsuses MV – 98 üheainsa maksualase rikkumise eest võetud 14-päevase pitseerimise meetme sisulise kriminaalõigusliku laadi kohta, täiesti kohaldatavad ka juhul, kui nimetatud meede võetakse 85 kumuleerunud rikkumise peale kokku.

66. Seda arvestades on vastus esimesele eelotsuse küsimusele, et 14-päevane äriruumi pitseerimise ja sellesse sisenemise keelu meede on karistusõiguslikku laadi nii juhul, kui see võetakse üheainsa käibemaksuseaduse rikkumise tõttu, kui ka siis, kui selle võtmise aluseks on teatud ajavahemiku jooksul 85 käibemaksuseaduse rikkumise toimepanemine, mida käsitatakse kogumina.

V. Ettepanek

67. Eeltoodut arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Administrativen sad – Burgasele (Burgase halduskohus, Bulgaaria) järgmiselt:

ELTL artiklit 325, nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 273 ja Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklit 50

tuleb tõlgendada nii, et

kaalutlusi, millele Euroopa Kohus tugines 24. mai 2023. aasta kohtuotsuses MV – 98 (C-97/21, EU:C:2023:371), saab laiendada juhule, kus liikmesriigi maksuhaldur määrab maksukohustuslasele käibemaksu kohustuste järjestikuse täitmata jätmise eest 85 rahalist karistust ning võtab toime pandud maksualaste rikkumiste kogumi tõttu lisaks sellele 14-päevase äriruumi pitseerimise ja sellesse sisenemise keelu meetme.

[27] Nagu komisjon täheldas, võib äriruumi haldustoimingu korras isegi lühikeseks ajaks sulgemine olla kaupleja jaoks palju rangem karistus kui rahaline karistus (komisjoni kirjalike seisukohtade punkt 46).