



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

4 päivänä toukokuuta 2023*

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 273 artikla – Verokuitin antamatta jättäminen – Euroopan unionin perusoikeuskirja – 50 artikla – Ne bis in idem -periaate – Luonteeltaan rikosoikeudellisten hallinnollisten seuraamusten päällekkäisyys, kun kyse on yhdestä ja samasta teosta – 49 artiklan 3 kohta – Rangaistusten oikeasuhteisuus – 47 artikla – Oikeus tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin – Seuraamuksen väliaikaista täytäntöönpanoa koskevan tuomioistuinvalvonnan laajuus

Asiassa C-97/21,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Administrativen sad – Blagoevgrad (Blagoevgradin hallintotuomioistuin, Bulgaria) on esittänyt 12.2.2021 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 16.2.2021, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

MV – 98

vastaan

Nachalnik na otdel "Operativni deynosti" – Sofia v Glavna direksia "Fiskalen kontrol" pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Arabadjiev sekä tuomarit P.G. Xuereb, T. von Danwitz (esittelevä tuomari), A. Kumin ja I. Ziemele,

julkisasiamies: M. Campos Sánchez-Bordona,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Bulgarian hallitus, asiamiehinään M. Georgieva ja L. Zaharieva,
- Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.

– Euroopan komissio, asiamiehinään D. Drambozova, C. Giolito ja J. Jokubauskaitė,
päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,
on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 273 artiklan ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 47 artiklan, 49 artiklan 3 kohdan ja 50 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain MV – 98 ja Nachalnik na otdel "Operativni deynosti" – Sofia v Glavna direksia "Fiskalen kontrol" pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (Bulgarian kansallisen keskusverohallinnon verovalvonnan pääosaston alaisen Sofian kaupungin operatiivisten toimintojen osaston johtaja) ja jossa on kyse toimenpiteestä sinetöidä liiketila, jossa MV – 98 oli myynyt savukepakkauksen antamatta siitä verokuittia.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta.
- 4 Kyseisen direktiivin 273 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

Ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta ei voida käyttää laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen 3 luvussa vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi."

Bulgarian oikeus

Arvonlisäverolaki

- 5 Arvonlisäverosta 21.7.2006 annetun lain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost; DV nro 63, 4.8.2006, s. 8), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin (jäljempänä arvonlisäverolaki), 118 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Kaikki tämän lain mukaisesti rekisteröidyt tai rekisteröimättömät henkilöt ovat velvollisia rekisteröimään ja tallentamaan liiketiloissaan tekemänsä myynnit antamalla verokuitin fiskaalilla tallennuslaitteella (kassakuitti) taikka integroidusta automaattisesta liiketoiminnan hallinnointijärjestelmästä saatavan kassakuitin (järjestelmäkuitti) riippumatta siitä, pyydetäänkö muuta verotositetta vai ei. Vastaanottajan on saatava kassakuitti tai järjestelmäkuitti ja säilytettävä se, kunnes hän on poistunut liikeilasta.”

- 6 Kyseisen lain 185 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”(1) Henkilölle, joka ei anna 118 §:n 1 momentissa tarkoitettua tositetta, määrätään, jos kyseessä on luonnollinen henkilö, joka ei toimi elinkeinonharjoittajan ominaisuudessa, 100–500 levin [(BGN)] suuruinen sakko tai, jos kyseessä on oikeushenkilö tai yksityinen elinkeinonharjoittaja, 500–2 000 [BGN:n] suuruinen seuraamusmaksu.

(2) Edellä 1 momentissa tarkoitettuja tapauksia lukuun ottamatta henkilölle, joka rikkoo 118 §:ää tai sen täytäntöönpanosäännöstä tai sallii sen rikkomisen, määrätään, jos kyseessä on luonnollinen henkilö, joka ei toimi elinkeinonharjoittajan ominaisuudessa, 300–1 000 [BGN:n] suuruinen sakko tai, jos kyseessä on oikeushenkilö tai yksityinen elinkeinonharjoittaja, 3 000–10 000 [BGN:n] suuruinen seuraamusmaksu.

Jos rikkomus ei johda tulojen ilmoittamatta jättämiseen, määrätään 1 momentissa säädetyt seuraamukset.”

- 7 Mainitun lain 186 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Hallinnollinen pakkokeino, joka koskee liiketilojen sinetöimistä enintään 30 päivän ajaksi, määrätään säädetyistä sakoista ja seuraamusmaksuista riippumatta henkilölle, joka

1. ei noudata seuraavaa menettelyä tai toimintatapaa:

a) tarvittavan myyntitositteen antaminen luovutuksiin/myynteihin sovellettavia muodollisuuksia noudattaen

– –

(3) Edellä 1 momentissa tarkoitettua hallinnollista pakkokeinoa sovelletaan veronkantoyksikön perustellulla määräyksellä tai kyseisen yksikön valtuuttaman virkamiehen toimesta.

(4) Edellä 3 momentissa tarkoitettuun määräykseen voidaan hakea muutosta hallintoprosessilaissa säädetyt menettelyn mukaisesti.”

- 8 Arvonlisäverolain 187 §:n 1 ja 4 momentti kuuluu seuraavasti:

”(1) Jos 186 §:n 1 momentissa tarkoitettu hallinnollinen pakkokeino määrätään, myös pääsy henkilön liiketilaan tai liiketiloihin kielletään ja henkilön tai tämän valtuuttaman henkilön on haettava näissä tiloissa ja niihin liittyvissä varastoissa oleva omaisuus. Toimenpidettä sovelletaan liiketilaan tai -tiloihin, joissa rikkomukset on todettu, myös silloin, kun kolmas osapuoli hoitaa liiketilaa tai -tiloja niiden sinetöimisen ajankohtana, jos kyseinen kolmas osapuoli tietää liiketilan sinetöimisestä. Kansallinen verohallinto julkaisee internetsivuillaan luettelot sinetöitävistä liiketiloista ja niiden sijainnin. Henkilön katsotaan tienneen liiketilan sinetöimisestä, jos liiketilaan on kiinnitetty pysyvästi ilmoitus sinetöimisestä tai jos verohallinnon internetsivuilla on julkaistu tiedot sinetöitävästä liiketilasta ja sen sijainnista.

--

(4) Viranomaisen poistaa rikkomuksen tekijän pyynnöstä määräämänsä hallinnollisen pakkokeinon sillä edellytyksellä, että tekijä esittää tositteen sakon tai seuraamusmaksun maksamisesta kokonaisuudessaan. Sinettien poistaminen edellyttää, että rikkomuksen tekijä toimii yhteistyössä. Jos rikkomus toistuu, sinettien poistaminen liiketilasta on sallittua vasta kuukauden kuluttua liiketilan sinetöinnistä.”

- 9 Arvonlisäverolain 188 §:n sanamuoto on seuraava:

”Edellä 186 §:n 1 momentissa tarkoitettu hallinnollinen pakkokeino on väliaikaisesti täytäntöönpanokelpoinen hallintoprosessilaissa säädettyjen edellytysten mukaisesti.”

- 10 Kyseisen lain 193 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Hallinnollisista rikkomuksista ja seuraamuksista annetussa laissa säädetään siitä, miten tämän lain ja sen täytäntöönpanosäädösten rikkominen todetaan, miten hallinnollisten seuraamusten määräämistä koskevat päätökset tehdään ja pannaan täytäntöön sekä miten näihin päätöksiin voidaan hakea muutosta.

(2) Veroviranomaiset vahvistavat rikkomista koskevat toteamukset, ja päätökset hallinnollisten seuraamusten määräämisestä tekee kansallisen verohallinnon pääjohtaja tai hänen tätä varten valtuuttamansa virkamies.”

Hallintoprosessilaki

- 11 Hallintoprosessilain (Administrativnoprotsesualen kodeks) (DV nro 30, 11.4.2006), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, 6 §:n 5 momentin mukaan hallintoviranomaisten on pidättäydyttävä toteuttamasta toimia tai menettelyjä, jotka ovat omiaan aiheuttamaan vahinkoa, joka on ilmeisen suhteeton tavoiteltuun päämäärään nähden.

- 12 Saman lain 60 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Hallintotoimi sisältää määräyksen sen väliaikaisesta täytäntöönpanosta silloin, kun kansalaisten henki tai terveys sitä edellyttää erityisen tärkeiden valtion tai yleisön etujen suojaamiseksi, kun on olemassa vaara siitä, että päätöksen täytäntöönpano voi estyä tai huomattavasti vaikeutua, kun täytäntöönpanon viivästyminen voi aiheuttaa vakavaa tai vaikeasti korjattavissa olevaa vahinkoa tai kun asianosainen sitä pyytää suojellakseen jotakin erityisen

tärkeää etuaan. Viimeksi mainitussa tapauksessa hallintoviranomainen edellyttää vastaavan vakuuden toimittamista.

(2) Väliaikaista täytäntöönpanoa koskeva määräys on perusteltava.

– –

(5) Määräykseen, jolla annetaan lupa väliaikaiseen täytäntöönpanoon tai evätään se, voidaan hakea muutosta hallintoviranomaisen välityksellä tuomioistuimessa kolmen päivän kuluessa määräyksen tiedoksiantamisesta riippumatta siitä, onko hallintotoimeen haettu muutosta.

(6) Valitus käsitellään mahdollisimman pian suljetuin ovin pidettävässä istunnossa antamatta valituksen jäljennöksiä tiedoksi asianosaisille. Muutoksenhaulla ei ole väliaikaista täytäntöönpanoa lykkäävää vaikutusta, mutta tuomioistuin voi lykätä väliaikaista täytäntöönpanoa, kunnes valitus on lopullisesti ratkaistu.

(7) Mikäli tuomioistuin kumoaa valituksenalaisen määräyksen, se ratkaisee pääasian. Jos väliaikainen täytäntöönpano peruutetaan, hallintoviranomaisen on palautettava täytäntöönpanoa edeltänyt tilanne.

(8) Tuomioistuimen ratkaisuun voidaan hakea muutosta.”

13 Hallintoprosessilain 128 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan hallintotuomioistuimet ovat toimivaltaisia ratkaisemaan asiat, joissa vaaditaan muun muassa hallintotoimien muuttamista tai kumoamista.

14 Saman lain 166 §:n, jonka otsikko on ”Hallintotoimen täytäntöönpanon lykkääminen”, 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”(1) Muutoksenhaulla lykätään hallintotoimen täytäntöönpanoa.

(2) Tuomioistuin voi valittajan pyynnöstä missä tahansa oikeudenkäynnin vaiheessa siihen saakka, kunnes tuomiosta tulee lainvoimainen, keskeyttää väliaikaisen täytäntöönpanon, jonka edellä 60 §:n 1 momentissa tarkoitetun toimen antanut viranomainen on sallinut lainvoimaisella määräyksellään, jos väliaikainen täytäntöönpano voi aiheuttaa valittajalle vakavaa tai vaikeasti korjattavissa olevaa vahinkoa. – –”

Hallinnollisista rikkomuksista ja seuraamuksista annettu laki

15 Hallinnollisista rikkomuksista ja seuraamuksista annetun lain (Zakon za administrativnite narushenia i nakazania; DV nro 92, 28.11.1969), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin (jäljempänä hallinnollisista rikkomuksista ja seuraamuksista annettu laki), 22 §:n mukaan hallinnollisia pakkokeinoja voidaan soveltaa hallinnollisten rikkomusten välttämiseksi ja lopettamiseksi sekä niiden haitallisten seurausten välttämiseksi ja poistamiseksi.

16 Kyseisen lain 27 §:n 1, 2, 4 ja 5 momentissa säädetään seuraavaa:

”(1) Hallinnollinen seuraamus vahvistetaan tämän lain säännösten mukaisesti kyseisen rikkomuksen osalta säädetyissä rajoissa.

(2) Seuraamusta määritettäessä on otettava huomioon rikkomisen vakavuus, sen tekemisen syyt ja muut lieventävät ja raskauttavat seikat sekä tekijän varallisuustilanne.

– –

(4) Edellä 15 §:n 2 momentissa tarkoitettuja tapauksia lukuun ottamatta rikkomuksiin liittyviä seuraamuksia ei saa korvata lievemmillä seuraamuksilla.

(5) Seuraamuksen määrääminen säädettyä vähimmäisseuraamusta alhaisemmaksi ei myöskään ole sallittua, olipa kyseessä sakko taikka tietyn ammatin tai toiminnan harjoittamista koskevan oikeuden väliaikainen menettäminen.”

- 17 Mainitun lain 59 §:n mukaan hallinnollista seuraamusta koskevaan päätökseen voidaan hakea muutosta Rayonen sadissa (piirituomioistuin) viikon kuluessa päätöksen tiedoksi antamisesta.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 18 MV – 98:n pääasiallisena toimialana on tavaroiden, kuten savukkeiden, osto ja jälleenmyynti, ja sillä on tätä varten liiketila Gotse Delchevissä (Bulgaria).
- 19 Bulgarian verohallinto totesi 9.10.2019 kyseisessä liikeyrityksessä tehdyssä tarkastuksessa, että MV – 98 ei ollut rekisteröinyt 5,20 BGN:n (n. 2,60 euroa) arvoisen savukepakkauksen myyntiä eikä ollut antanut tästä myynnistä verokuittia. Tämän perusteella laaditussa päätöksessä todettiin arvonlisäverolain 118 §:n 1 momenttiin kohdistuva hallinnollinen rikkomus.
- 20 Verohallinto määräsi yhtäältä arvonlisäverolain 185 §:n nojalla MV – 98:lle seuraamusmaksun ja toisaalta sen 186 §:n nojalla hallinnollisen pakkokeinon kyseessä olevan liikeyrityksen sinetöimiseksi 14 päivän ajaksi. Viimeksi mainittuun toimenpiteeseen liittyi hallintoprosessilain 60 §:n mukaisella määräyksellä annettu väliaikainen täytäntöönpanolupa, koska kyseinen verohallinto katsoi, että väliaikainen täytäntöönpano oli välttämätön valtion ja etenkin veronsaajan etujen suojaamiseksi.
- 21 MV – 98 haki ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa muutosta toimenpiteeseen sinetöidä liikeyritystä ja väitti, että tämä toimenpide oli suhteeton, kun otetaan huomioon moititun myynnin vähäinen arvo ja se, että kyseessä oli sen ensimmäinen arvonlisäverolain 118 §:n 1 momenttiin kohdistuva rikkomus.
- 22 Todettuaan, että arvonlisäverolailla saatetaan arvonlisäverodirektiivin säännökset osaksi kansallista oikeutta ja pannaan täytäntöön unionin oikeutta, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, onko mainitun lain 185 ja 186 §:llä käyttöön otettu sääntely perusoikeuskirjan 50 artiklan mukainen.
- 23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa tältä osin, että arvonlisäverolain 118 §:n 1 momentin rikkomisen tilanteessa kyseisessä laissa säädetään paitsi sen 185 §:ssä seuraamusmaksun määräämisestä myös sen 186 §:ssä velvollisuudesta määrätä saman teon perusteella kyseessä olevan tilan sinetöintiä koskeva pakkokeino. Kyseinen tuomioistuin lisää, että sekä seuraamusmaksu että sinetöiminen ovat luonteeltaan rikosoikeudellisia perusoikeuskirjan 50 artiklassa ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä ja erityisesti

5.6.2012 annetussa tuomiossa Bonda (C-489/10, EU:C:2012:319) tarkoitetulla tavalla. Varhoven administrativen sad (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria) on lisäksi myös katsonut, että sinetöiminen on luonteeltaan rankaiseva toimenpide.

- 24 Seuraamusmaksusta ja sinetöimisestä on kuitenkin määrätty erillisissä ja toisistaan riippumattomissa menettelyissä. Lisäksi on niin, että näihin molempiin toimenpiteisiin voidaan hakea muutosta, mutta ne kuuluvat eri tuomioistuinten toimivaltaan eli seuraamusmaksun osalta piirituomioistuimen ja sinetöimisen osalta hallintotuomioistuimen toimivaltaan. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa tältä osin, että Bulgarian prosessioikeudellisissa säännöksissä ei säädetä mahdollisuudesta lykätä oikeudenkäyntimenettelyä toisen oikeudenkäyntimenettelyn päättämiseen saakka, joten ei ole olemassa yhteensovittamismekanismeja, jolla voitaisiin taata, että seuraamus on oikeassa suhteessa rikkomuksen vakavuuteen nähden. Arvonlisäverolain 185 ja 186 §:llä käyttöön otettu sääntely ei siten vastaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä ja erityisesti 20.3.2018 annetussa tuomiossa Menci (C-524/15, EU:C:2018:197) vahvistettuja edellytyksiä.
- 25 Lopuksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, täyttääkö tuomioistuinvalvonta, jota voidaan kohdistaa sinetöintitoimenpiteen väliaikaista täytäntöönpanoa koskevaan määräykseen, perusoikeuskirjan 47 artiklan vaatimukset. Se selittää tältä osin, että tällaisesta määräyksestä tehtyä valitusta käsittelevä tuomioistuin ei voi tutkia tosiseikkoja uudelleen, koska niitä pidetään toteen näytettyinä silloin, kun ne on merkitty verohallinnon liiketiloissa tekemästään tarkastuksesta laatimaan pöytäkirjaan. Tuomioistuin, jonka käsiteltäväksi asia on saatettu, voi siis ainoastaan punnita keskenään valtion etujen suojaa ja asianomaiselle henkilölle aiheutuvan vakavan tai vaikeasti korjattavissa olevan vahingon vaaraa.
- 26 Administrativen sad – Blagoevgrad (Blagoevgradin hallintotuomioistuin, Bulgaria) on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
- ”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 273 artiklaa ja [perusoikeuskirjan] 50 artiklaa tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jossa sallitaan se, että samaan henkilöön voidaan soveltaa päällekkäin hallinnollista menettelyä hallinnollisen pakkokeinon määrittämiseksi ja hallinnollista seuraamusmenettelyä seuraamusmaksun määrittämiseksi samasta teosta eli siitä, ettei tavaroiden myyntiä ole rekisteröity eikä tallennettu antamalla myynnistä tositate?

Jos edelliseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko [arvonlisäverodirektiivin] 273 artiklaa ja [perusoikeuskirjan] 52 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jossa sallitaan se, että samaan henkilöön voidaan soveltaa päällekkäin hallinnollista menettelyä hallinnollisen pakkokeinon määrittämiseksi ja hallinnollista seuraamusmenettelyä seuraamusmaksun määrittämiseksi samasta teosta eli siitä, ettei tavaroiden myyntiä ole rekisteröity eikä tallennettu antamalla myynnistä tositate, kun otetaan huomioon, että kyseisessä säännöstössä ei samanaikaisesti velvoiteta molempien menettelyjen täytäntöönpanosta vastaavia viranomaisia ja tuomioistuimia varmistamaan suhteellisuusperiaatteen tehokasta soveltamista siltä osin kuin kyse on kaikkien päällekkäisten toimenpiteiden ankaruudesta kokonaisuudessaan suhteessa konkreettisen rikkomuksen vakavuuteen?

- 2) Jos käsiteltävässä asiassa ei sovelleta perusoikeuskirjan 50 artiklaa eikä 52 artiklan 1 kohtaa, onko [arvonlisäverodirektiivin] 273 artiklaa ja [perusoikeuskirjan] 49 artiklan 3 kohtaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä [arvonlisäverolain] 186 §:n 1 momentin kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jossa säädetään, että samalle henkilölle voidaan määrätä samasta teosta eli siitä, ettei tavaroiden myyntiä ole rekisteröity eikä tallennettu antamalla myynnistä tosite, arvonlisäverolain 185 §:n 2 momentissa tarkoitetun seuraamusmaksun ohella hallinnollinen pakkokeino, joka koostuu 'liiketilojen sinetöimisestä' enintään 30 päiväksi?
- 3) Onko [perusoikeuskirjan] 47 artiklan ensimmäistä kohtaa tulkittava siten, että se ei ole esteenä toimenpiteille, jotka kansallinen lainsäätäjä on ottanut käyttöön [arvonlisäverodirektiivin] 273 artiklassa tarkoitetun edun turvaamiseksi, kuten liiketilojen sinetöimistä koskevan hallinnollisen pakkokeinon väliaikaiselle täytäntöönpanolle enintään 30 päiväksi oletetun yleisen edun suojelemiseksi, jos tuomioistuimen tarjoama oikeussuoja väliaikaista täytäntöönpanoa kohtaan rajoittuu vastaavanlaisen vastakkaisen yksityisen edun arviointiin?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

- 27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 273 artiklaa ja perusoikeuskirjan 50 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka nojalla verovelvolliselle voidaan määrätä samasta verovelvoitteen rikkomisesta erillisten ja toisistaan riippumattomien menettelyjen päätteeksi seuraamusmaksua koskeva toimenpide ja liiketilan sinetöimistä koskeva toimenpide, joihin voidaan hakea muutosta eri tuomioistuimissa.

Tutkittavaksi ottaminen

- 28 Komissio väittää, että ensimmäinen kysymys on jätettävä tutkimatta sillä perusteella, ettei ennakkoratkaisupyyntö täytä unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 94 artiklassa tarkoitettuja vaatimuksia, koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole esittänyt pääasian valittajalle määrätyn seuraamusmaksun osalta riittävän täsmällisesti pääasiaan liittyviä oikeudellisia seikkoja eikä tosiseikkoja.
- 29 Työjärjestyksen 94 artiklan a ja b alakohdan mukaan ennakkoratkaisupyyntöön on sisällyttävä "yhteenveto oikeudenkäynnin kohteesta ja asiaa koskevista tosiseikoista, siten kuin ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on ne todennut, tai ainakin selostus niistä tosiseikoista, joihin kysymykset perustuvat" sekä "asiassa mahdollisesti sovellettaviksi tulevien kansallisten säännösten sisältö ja tarvittaessa asiaan liittyvä kansallinen oikeuskäytäntö".
- 30 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvät tiedot eivät ole tarpeen ainoastaan sen vuoksi, että unionin tuomioistuin voisi niiden perusteella antaa vastauksia, joista on hyötyä, vaan myös siksi, että jäsenvaltioiden hallituksilla ja muilla osapuolilla, joita asia koskee, on mahdollisuus esittää huomautuksensa Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan mukaisesti. On huolehdittava siitä, että tämä

mahdollisuus taataan, kun otetaan huomioon se, että edellä mainitun artiklan mukaan ainoastaan ennakkoratkaisupyyntö annetaan tiedoksi näille osapuolille (ks. vastaavasti tuomio 5.7.2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 31 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyntöön sisältyy selvitys pääasian kohteesta ja asian kannalta merkityksellisistä tosiseikoista, ja siinä esitetään merkitykselliset kansalliset säännökset, mukaan lukien säännökset, jotka koskevat arvonlisäverolain 118 §:n 1 momentin rikkomisesta määrättävää seuraamusmaksua.
- 32 Lisäksi ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneiden jäsenvaltioiden hallitusten ja komission esittämistä huomautuksista ilmenee, että ne ovat voineet ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvien tietojen perusteella ottaa asianmukaisesti kantaa esitettyyn kysymykseen.
- 33 Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys on näin ollen otettava tutkittavaksi.

Asiakysymys

- 34 Aluksi on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että kansallisten veroviranomaisten määräämät hallinnolliset seuraamukset arvonlisäverotuksen alalla ovat arvonlisäverodirektiivin 2 ja 273 artiklan soveltamista ja siten perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua unionin oikeuden soveltamista. Niissä on näin ollen kunnioitettava perusoikeuskirjan 50 artiklassa taattua perusoikeutta (ks. vastaavasti tuomio 5.5.2022, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 35 Perusoikeuskirjan 50 artiklassa määrätään tältä osin, että ”ketään ei saa panna syytteeseen tai rangaista rikoksesta, josta hänet on jo [Euroopan] unionissa lopullisesti vapautettu tai tuomittu syylliseksi lain mukaisesti”. Ne bis in idem -periaate siis kieltää sekä mainitussa artiklassa tarkoitettujen syytteiden että luonteeltaan rikosoikeudellisten seuraamusten päällekkäisyyden, kun seuraamukset määrätään samasta teosta samalle henkilölle (tuomio 22.3.2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 36 Nyt käsiteltävässä asiassa on kiistatonta, että pääasiassa kyseessä olevat toimenpiteet on määrätty samalle yritykselle eli pääasian valittajalle samasta teosta eli savukkeiden myynnistä, jota ei ole rekisteröity ja tallennettu antamalla verokuitti. Lisäksi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen sekä Bulgarian hallituksen toimittamista tiedoista ilmenee, että nämä toimenpiteet on määrätty erillisissä ja toisistaan riippumattomissa menettelyissä.
- 37 Tässä yhteydessä perusoikeuskirjan 50 artiklan sovellettavuuden toteamiseksi on vielä tutkittava, voidaanko kyseessä olevia toimenpiteitä eli arvonlisäverolain 185 §:n nojalla määrättyä seuraamusmaksua ja saman lain 186 §:n nojalla määrättyä pääasian valittajan liiketilan sinetöimistä pitää ”luonteeltaan rikosoikeudellisina seuraamuksina”.

– Pääasiassa kyseessä olevien toimenpiteiden rikosoikeudellinen luonne

- 38 On muistutettava, että kyseessä olevien menettelyjen ja seuraamusten rikosoikeudellisen luonteen arvioinnissa unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kolmella kriteerillä on merkitystä. Ensimmäinen kriteereistä koskee rikkomisen oikeudellista luonnehdintaa

kansallisessa oikeudessa, toinen rikkomisen luonnetta ja kolmas sen seuraamuksen ankaruutta, joka tekijälle voidaan määrätä (ks. vastaavasti tuomio 22.3.2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 39 Vaikka onkin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä arvioida näiden kriteerien valossa, ovatko pääasiassa kyseessä olevat hallinnolliset menettelyt ja seuraamukset luonteeltaan rikosoikeudellisia perusoikeuskirjan 50 artiklassa tarkoitettulla tavalla, unionin tuomioistuin voi antaessaan ennakkoratkaisun tarvittaessa tehdä täsmennyksiä ohjatakseen kansallista tuomioistuinta tulkinnessa (ks. vastaavasti tuomio 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 40 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen antamista tiedoista ilmenee ensimmäisen kriteerin osalta, että pääasiassa kyseessä olevat menettelyt ja toimenpiteet luokitellaan kansallisessa oikeudessa hallinnollisiksi.
- 41 Perusoikeuskirjan 50 artiklan soveltaminen ei kuitenkaan rajoitu ainoastaan kansallisen oikeuden mukaan rikosoikeudellisina pidettäviin menettelyihin ja seuraamuksiin, vaan se ulottuu mainitunlaisesta kansallisen oikeuden luokittelusta riippumatta menettelyihin ja seuraamuksiin, joita on pidettävä luonteeltaan rikosoikeudellisina tämän tuomion 38 kohdassa tarkoitettujen kahden muun kriteerin perusteella. Tällainen ominaislaatu voi nimittäin seurata itse kyseessä olevan rikkomuksen luonteesta ja niiden seuraamusten ankaruudesta, joita siitä voi aiheutua (ks. vastaavasti tuomio 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, 30 kohta ja tuomio 22.6.2021, Latvijas Republikas Saeima (Liikenne rikkomuspisteet), C-439/19, EU:C:2021:504, 88 kohta).
- 42 Kun on kyse itse rikkomuksen luonnetta koskevasta toisesta kriteeristä, se merkitsee sen tarkastamista, onko kyseessä olevan toimenpiteen tarkoituksena rankaiseminen, ilman että pelkästään se seikka, että sillä on myös ennaltaehkäisevä tarkoitus, olisi omiaan poistamaan sen luokittelun rikosoikeudelliseksi seuraamukseksi. Rikosoikeudellisille seuraamuksille on nimittäin luonteenomaista, että niillä pyritään sekä rankaisemaan lainvastaisesta menettelystä että ehkäisemään sitä ennalta. Sitä vastoin toimenpide, joka rajoittuu vain kyseisestä rikkomuksesta aiheutuneen vahingon korvaamiseen, ei ole luonteeltaan rikosoikeudellinen (ks. vastaavasti tuomio 22.6.2021, Latvijas Republikas Saeima (Liikenne rikkomuspisteet), C-439/19, EU:C:2021:504, 89 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 43 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyntöä ilmenee, että molemmilla pääasiassa kyseessä olevilla toimenpiteillä pyritään ehkäisemään arvonlisäveroon liittyviä rikkomuksia ja rankaisemaan niistä.
- 44 Vaikka Bulgarian ja Puolan hallitukset ovat kirjallisissa huomautuksissaan väittäneet, että sinetöintitoimenpiteen tarkoitus oli turvaava eikä rankaiseva, on kuitenkin todettava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamien tietojen mukaan tämän toimenpiteen tarkoituksena ei ole mahdollistaa verosaatavien perimistä tai todisteiden keräämistä eikä estää niiden kätkemistä. Kuten hallinnollisista rikkomuksista ja seuraamuksista annetun lain 22 § osoittaa, mainitulla toimenpiteellä pyritään lopettamaan tehty hallinnolliset rikkomukset ja ehkäisemään uudet rikkomukset estämällä kyseistä elinkeinonharjoittajaa harjoittamasta toimintaa liiketilassaan. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää tältä osin, että sinetöintitoimenpiteellä on sekä ennaltaehkäisevä että rankaiseva tavoite, koska sen tarkoituksena on myös saada asianomaiset henkilöt luopumaan arvonlisäverolain 118 §:n 1 momentissa säädetyn velvollisuuden rikkomisesta.

- 45 Kolmannesta kriteeristä eli pääasiassa kyseessä olevien toimenpiteiden ankaruudesta on todettava, kuten komissio on kirjallisissa huomautuksissaan tehnyt, että kumpikin mainituista toimenpiteistä vaikuttaa erittäin ankaralta.
- 46 Tästä on täsmennettävä, että ankaruutta arvioidaan asian kannalta merkityksellisissä säännöksissä säädetyn enimmäisrangaistuksen perusteella (ks. vastaavasti Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 9.10.2003, Ezech ja Connors v. Yhdistynyt kuningaskunta, CE:ECHR:2003:1009JUD003966598, 112 kohta).
- 47 Jopa 30 päivää kestävä sinetöinnin voidaan katsoa olevan ankara etenkin sellaisen yksityisen elinkeinonharjoittajan kannalta, jolla on vain yksi liiketila, erityisesti siitä syystä, että sillä estetään elinkeinonharjoittajaa harjoittamasta toimintaansa ja näin saamasta tulojaan.
- 48 Seuraamusmaksun osalta sen ankaruuden osoittavat se, että sen määrä ensimmäisestä rikkomuksesta on vähintään 500 BGN (n. 250 euroa) ja se voi nousta jopa 2 000 BGN:iin (n. 1 000 euroa), sekä pääasiassa kyseessä olevan savukepakkauksen myynnillä kierretyn arvonlisäveron eli alle 1 BGN:n (n. 0,50 euroa) suhde määrättyyn seuraamukseen, joka Bulgarian hallituksen mukaan oli 500 BGN (n. 250 euroa).
- 49 Tässä yhteydessä on niin, että jos – kuten ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen antamista tiedoista ilmenee – pääasiassa kyseessä olevat toimenpiteet on luokiteltava luonteeltaan rikosoikeudellisiksi seuraamuksiksi, näiden seuraamusten päällekkäisyyden on katsottava rajoittavan perusoikeuskirjan 50 artiklassa taattua perusoikeutta.
- *Perusoikeuskirjan 50 artiklassa taatun perusoikeuden rajoittamisen mahdollinen oikeuttaminen*
- 50 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perusoikeuskirjan 50 artiklassa taatun perusoikeuden rajoittaminen voi olla oikeutettua perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohdan nojalla (tuomio 22.3.2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 51 Perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaan perusoikeuskirjassa tunnustettujen oikeuksien ja vapauksien käyttämistä voidaan rajoittaa ainoastaan lailla ja kyseisten oikeuksien ja vapauksien keskeistä sisältöä kunnioittaen. Kyseisen kohdan toisessa virkkeessä määrätään, että suhteellisuusperiaatteen mukaisesti näiden oikeuksien ja vapauksien rajoituksia voidaan säätää ainoastaan, jos ne ovat välttämättömiä ja vastaavat tosiasiallisesti unionin tunnustamia yleisen edun mukaisia tavoitteita tai tarvetta suojella muiden henkilöiden oikeuksia ja vapauksia.
- 52 Nyt käsiteltävässä asiassa on ensinnäkin todettava edellytyksestä, jonka mukaan perusoikeuskirjassa tunnustettujen oikeuksien ja vapauksien käyttämistä voidaan rajoittaa ainoastaan lailla, että mainittu edellytys täyttyy, koska arvonlisäverolaissa säädetään nimenomaisesti seuraamusmaksun ja kyseisen liiketilan sinetöimisen samanaikaisesta soveltamisesta, kun kyseisen lain 118 §:n 1 momenttia rikotaan.

- 53 Toiseksi perusoikeuskirjan 50 artiklassa taatun perusoikeuden keskeisen sisällön kunnioittamisesta on todettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että tällaiselle päällekkäisyydelle on lähtökohtaisesti asetettava tyhjentävästi vahvistettuja edellytyksiä, jotka varmistavat sen, ettei kyseisessä 50 artiklassa taattua oikeutta itsessään saateta kyseenalaiseksi (ks. vastaavasti tuomio 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, 43 kohta).
- 54 Tältä osin on todettava, ettei automaattisen päällekkäisyyden, jolle ei ole asetettu tyhjentävästi vahvistettuja edellytyksiä, voida katsoa noudattavan tämän oikeuden keskeistä sisältöä.
- 55 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ja Bulgarian hallituksen antamista tiedoista ilmenee, että arvonlisäverolain 185 §:ssä säädetyn toimenpiteen ja 186 §:ssä säädetyn toimenpiteen päällekkäisyys vaikuttaa olevan automaattista, koska verohallinnon on kyseisen lain 118 §:n 1 momenttiin kohdistuvan yhden ja saman rikkomisen tilanteessa sovellettava järjestelmällisesti kumpaakin näistä toimenpiteistä. Tällaiseen päällekkäisyyteen ei siis ilmeisesti sovelleta tämän tuomion 53 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettuja tyhjentävästi vahvistettuja edellytyksiä, joten pääasiassa kyseessä olevaan kansalliseen säännöstyön ei näytä sisältyvän perusoikeuskirjan 50 artiklassa määrätyn oikeuden keskeisen sisällön kunnioittamisen takaamiseksi tarvittavia rajoja.
- 56 Kolmanneksi suhteellisuusperiaatteesta on muistutettava, että se edellyttää, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa kansallisessa säännöstyössä säädetyllä menettelyjen ja seuraamusten päällekkäisyydellä ei ylitetä niitä rajoja, jotka johtuvat siitä, mikä soveltuu asianomaisella säännöstyöllä lainmukaisesti tavoiteltujen päämäärien toteuttamiseen ja on tarpeellista tältä kannalta, eli silloin, kun on mahdollista valita usean tarkoituksenmukaisen toimenpiteen välillä, on valittava vähiten rajoittava, eivätkä toimenpiteistä aiheutuvat haitat saa olla liian suuria tavoiteltuihin päämääriin nähden (tuomio 5.5.2022, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 57 Tältä osin unionin tuomioistuin on täsmentänyt, että tällaisessa kansallisessa säännöstyössä on säädettävä selkeistä ja täsmällisistä säännöistä, joiden perusteella ensinnäkin yksityisen on mahdollista ennakoida, mitkä toimet ja laiminlyönnit voivat johtaa mainitunlaiseen menettelyiden ja seuraamusten päällekkäisyyteen, ja joilla varmistetaan lisäksi menettelyiden yhteensovittaminen, jotta sellaisten luonteeltaan rikosoikeudellisten menettelyjen päällekkäisyydestä, jotka käydään toisistaan riippumatta, aiheutuva lisätaakka vähennetään ehdottaman tarpeelliseen, ja joilla voidaan taata, että määrättyjen seuraamusten kokonaisuuden ankaruus vastaa kyseisen rikkomisen vakavuutta (tuomio 5.5.2022, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 58 Vaikka nyt käsiteltävässä asiassa on selvää, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisilla toimenpiteillä pyritään varmistamaan arvonlisäveron kannon oikea toimittaminen ja estämään petokset eli niillä pyritään arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa tarkoitettuihin yleisen edun mukaisiin tavoitteisiin ja että arvonlisäverolain asianomaiset säännökset soveltuvat näiden tavoitteiden saavuttamiseen ja ovat samalla riittävän selkeitä ja täsmällisiä, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tutkittava, sovitetaanko mainituilla säännöksillä yhteen menettelyt, joilla voidaan sekä vähentää määrättyjen toimenpiteiden päällekkäisyydestä aiheutuva lisätaakka ehdottoman tarpeelliseen että taata se, että näiden toimenpiteiden kokonaisuuden ankaruus vastaa kyseessä olevan rikkomisen vakavuutta.

- 59 Menettelyjen yhteensovittamisesta on nimittäin todettava, että vaikka verohallinnon on hallintoprosessilain 6 §:n 5 momentin ja hallinnollisista rikkomuksista ja seuraamuksista annetun lain 27 §:n 2 momentin nojalla noudatettava suhteellisuusperiaatetta soveltaessaan arvonlisäverolain 185 ja 186 §:ssä tarkoitettuja seuraamuksia, pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa säännöstössä ei kuitenkaan sallita sitä, että verohallinto voisi sivuuttaa velvollisuuden määrätä molemmat seuraamukset, kun otetaan huomioon tämän tuomion 55 kohdassa mainitun päällekkäisyyden automaattinen luonne, tai lykätä toista menettelyä siihen saakka, että toinen on saatettu päätökseen. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamista tiedoista ilmenee, ettei verohallinto voi myöskään kyseisen säännösten perusteella suorittaa päällekkäisten seuraamusten oikeasuhteisuuden kokonaisarviointia.
- 60 Lisäksi on niin, että vaikka arvonlisäverolain 187 §:n 4 momentissa sallitaan se, että rikkomuksen tekijään kohdistuva sinetöintitoimenpide päätetään ennaikaisesti, mikäli tekijä suorittaa vapaaehtoisesti seuraamusmaksun, mikään ei velvoita verohallintoa määräämään tällaista seuraamusta sinetöinnin täytäntöönpanon aikana. Nyt käsiteltävässä asiassa seuraamusmaksu määrättiin pääasiassa vasta useita kuukausia sinetöinnin täytäntöönpanon jälkeen, joten sinetöinnin kaikki vaikutukset ovat tällä välin voineet lakata.
- 61 Lopuksi on todettava, että vaikka arvonlisäverolain 185 ja 186 §:ssä tarkoitettuihin toimenpiteisiin voidaan hakea muutosta, muutosta on haettava eri tuomioistuimissa eli seuraamusmaksun osalta piirituomioistuimessa ja sinetöinnin osalta hallintotuomioistuimessa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää pääasiallisesti, ettei pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa säännöstössä säädetä menettelystä, jolla varmistetaan tarvittava yhteensovittaminen näiden muutoksenhakukeinojen tai näiden tuomioistuinten välillä ja että näiden tuomioistuinten on kunkin arvioitava itsenäisesti niiden käsiteltäväksi saatettujen toimenpiteiden oikeasuhteisuutta.
- 62 Siitä, voidaanko pääasiassa kyseessä olevilla säännöksillä taata se, että määrättyjen toimenpiteiden kokonaisuuden ankaruus vastaa kyseessä olevan rikkomisen vakavuutta, on muistutettava, että nyt käsiteltävässä asiassa kumpikin pääasian valittajalle määrätty toimenpide vaikuttaa lähtökohtaisesti hyvin ankaralta, kuten tämän tuomion 47 ja 48 kohdasta ilmenee. Näin ollen vaikuttaa siltä, että näiden toimenpiteiden kumulatiivinen vaikutus voi ylittää sen rikkomisen vakavuuden, johon pääasian valittaja on syylistynyt, ja olla vastoin suhteellisuusperiaatteen vaatimuksia, jotka on palautettu mieleen tämän tuomion 56 ja 57 kohdassa, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava.
- 63 Ensimmäiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 273 artiklaa ja perusoikeuskirjan 50 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka nojalla verovelvolliselle voidaan määrätä samasta verovelvoitteen rikkomisesta erillisten ja toisistaan riippumattomien menettelyjen päätteeksi seuraamusmaksua koskeva toimenpide ja liiketilan sinetöimistä koskeva toimenpide, joihin voidaan hakea muutosta eri tuomioistuimissa, kun mainitulla säännöstöllä ei varmisteta menettelyjen yhteensovittamista, jolla mainittujen toimenpiteiden päällekkäisyydestä aiheutuva lisätaakka voidaan vähentää ehdottoman tarpeelliseen, eikä sillä voida taata sitä, että määrättyjen seuraamusten kokonaisuuden ankaruus vastaa asianomaisen rikkomisen vakavuutta.

Toinen kysymys

- 64 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Kolmas kysymys

- 65 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimien tiedustelea kolmannella kysymyksellään lähinnä, onko perusoikeuskirjan 47 artiklan ensimmäistä kohtaa tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan tuomioistuimella, jolta haetaan muutosta liiketilan sinetöimistömenpiteen väliaikaista täytäntöönpanoa koskevaan lupaan, jolla pannaan täytäntöön arvonnäverodirektiivin 273 artikla, on toimivalta vain arvioida, aiheutuuko asianomaiselle verovelvolliselle mahdollisesti vakavan tai vaikeasti korjattavissa olevan vahingon vaara, eikä se voi tutkia uudelleen verohallinnon toteamia tosiseikkoja, joilla perustellaan tällaisen toimenpiteen määrääminen.
- 66 Jotta varmistetaan se, että ennakkoratkaisupyyntö vastaa tarpeeseen, joka liittyy unionin oikeutta koskevan riidan todelliseen ratkaisemiseen, ennakkoratkaisupyyntö on sisällöltään täytettävä työjärjestyksen 94 artiklassa nimenomaisesti mainitut vaatimukset, joista ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on oltava tietoinen SEUT 267 artiklalla käyttöön otetussa yhteistyössä ja joita sen on noudatettava tiukasti (ks. vastaavasti määräys 22.6.2021, *Mitliv Exim*, C-81/20, ei julkaistu, EU:C:2021:510, 29 ja 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 67 Nyt käsiteltävässä asiassa komissio on epävarma siitä, onko ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa haettu muutosta pääasiassa riidanalaisen sinetöinnin väliaikaista täytäntöönpanoa koskevaan lupaan.
- 68 Tältä osin hallintoprosessilain 60 §:n 5 momentista ilmenee, että määräykseen, jolla annetaan lupa sinetöinnin väliaikaiseen täytäntöönpanoon, on haettava muutosta erikseen eli irrallaan kyseiseen toimenpiteeseen kohdistuvasta muutoksenhausta.
- 69 Ennakkoratkaisupyyntöissä ei kuitenkaan viitata siihen, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltäväksi olisi saatettu tällainen erillinen valitus, eikä siinä myöskään mainita argumentteja, joihin pääasian asianosaiset olisivat voineet vedota tällaisessa asiayhteydessä, erityisesti siltä osin kuin on kyse väitetyistä tarpeista punnita keskenään yhtäältä valtion etuja ja toisaalta vaaraa siitä, että pääasian valittajalle aiheutuu vakavaa tai vaikeasti korjattavissa olevaa vahinkoa. Pääasia näyttää siten koskevan ainoastaan sinetöinnin laillisuutta eikä sinetöinnin väliaikaista täytäntöönpanoa koskevaa lupaa.
- 70 Kolmas kysymys ei täten täytä työjärjestyksen 94 artiklan c alakohdan vaatimuksia, koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei tuo siinä esitetyissä perusteluissa esiin yhteyttä, jonka se pyrkii osoittamaan yhtäältä perusoikeuskirjan 47 artiklan ensimmäisen kohdan ja toisaalta pääasian kohteen välillä.
- 71 Näin ollen kolmas kysymys on jätettävä tutkimatta.

Oikeudenkäyntikulut

- 72 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 273 artiklaa ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan 50 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka nojalla verovelvolliselle voidaan määrätä samasta verovelvoitteen rikkomisesta erillisten ja toisistaan riippumattomien menettelyjen päätteeksi seuraamusmaksua koskeva toimenpide ja liiketilan sinetöimistä koskeva toimenpide, joihin voidaan hakea muutosta eri tuomioistuimissa, kun mainitulla säännöstöllä ei varmisteta menettelyjen yhteensovittamista, jolla mainittujen toimenpiteiden päällekkäisyydestä aiheutuva lisätaakka voidaan vähentää ehdottoman tarpeelliseen, eikä sillä voida taata sitä, että määrättyjen seuraamusten kokonaisuuden ankaruus vastaa asianomaisen rikkomisen vakavuutta.

Allekirjoitukset