Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
13 päivänä helmikuuta 2025 [1]

Asia C-733/23

”Beach and bar management” EOOD
vastaan
Nachalnik na otdel ”Operativni deynosti” – Burgas

(Ennakkoratkaisupyyntö – Administrativen sad Burgas (Burgasin hallintotuomioistuin, Bulgaria))

Ennakkoratkaisumenettely – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 273 artikla – Euroopan unionin perusoikeuskirja – 50 artikla – Ne bis in idem -periaate –Kuitinantovelvollisuuden laiminlyönti – Liiketilan sinetöiminen –Samasta rikkomuksesta määrättyjen seuraamusten päällekkäisyys – Suhteellisuusperiaate

1. Tämän ennakkoratkaisupyynnön taustalla olevassa asiassa on kyse siitä, ovatko 85 seuraamusmaksua, jotka Bulgarian veroviranomainen määräsi asianomaiselle yritykselle yhtä monesta kansallisen arvonlisäverolain rikkomisesta, lainmukaisia.

2. Riidanalaisia seuraamusmaksuja voidaan lähtökohtaisesti pitää toimenpiteinä, joiden tarkoituksena on varmistaa arvonlisäveron kannon oikea toimittaminen ja estää petoksia (direktiivin 2006/112/EY [2] 273 artikla).

3. Näiden asianomaiselle yritykselle määräämiensä seuraamusmaksujen ohella veroviranomainen määräsi sinetöitäväksi liiketilan, jossa rikkomukset oli tehty. Toisin kuin asiassa Ati-19, [3] nyt käsiteltävässä ennakkoratkaisupyynnössä ei esitetä ennakkoratkaisukysymyksiä tästä sinetöintitoimenpiteestä sinänsä.

4. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa lähinnä selvittää, onko kansallinen lainsäädäntö, jossa sallitaan seuraamusmaksujen määrääminen rikkomuksista, joista aiemmin määrätty sinetöintitoimenpide on jo pantu täytäntöön, yhteensopiva Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 50 artiklan kanssa.

1 Alkuperäinen kieli: espanja.

2 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).

3 Asia, jossa esitän ratkaisuehdotukseni tänä samana päivänä (C-605/23).

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus: arvonlisäverodirektiivi

5. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään, että arvonlisäveroa on suoritettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta”.

6. Arvonlisäverodirektiivin 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.”

B Kansallinen oikeus

1. Arvonlisäverolaki[4]

7. Arvonlisäverolain 118 §:n 1 momentissa, sellaisena kuin sitä sovelletaan käsiteltävän asian tosiseikkoihin, säädetään seuraavaa:

”Kaikki tämän lain mukaisesti rekisteröidyt tai rekisteröimättömät henkilöt ovat velvollisia rekisteröimään ja tallentamaan liiketiloissaan tekemänsä myynnit antamalla verokuitin fiskaalisella 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 liiketilasta.”

8. Arvonlisäverolain 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 0000 [BGN:n] suuruinen seuraamusmaksu. Jos rikkomus ei johda tulojen ilmoittamatta jättämiseen, määrätään 1 momentissa säädetyt seuraamukset.”

[4] Arvonlisäverosta 21.7.2006 annettu laki (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nro 63, 4.8.2006, s. 8; jäljempänä arvonlisäverolaki).

9. Arvonlisäverolain 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 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 säädetyn menettelyn mukaisesti.”

10. Arvonlisäverolain 187 §:n 1 ja 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”(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. – –

– –

(4) Viranomainen 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.”

11. Arvonlisäverolain 188 §:ssä [5] säädetään seuraavaa:

”(1) Edellä 186 §:n 1 momentissa tarkoitettu hallinnollinen pakkokeino on väliaikaisesti täytäntöönpanokelpoinen hallintoprosessilain 60 §:n 1–7 momentissa säädettyjen edellytysten mukaisesti.

(2) Tuomioistuimen ratkaisuun ei voida hakea muutosta.”

12. Arvonlisäverolain 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.

[5] Sellaisena kuin sitä sovelletaan käsiteltävässä asiassa ja sellaisena kuin se on muutettuna, DV nro 100, 20.12.2019.

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

2. Hallintoprosessilaki[6]

13. Hallintoprosessilain, 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.

14. Hallintoprosessilain 60 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Hallintotoimi sisältää määräyksen sen väliaikaisesta täytäntöönpanosta silloin, kun kansalaisten henki tai terveys sitä edellyttää, jotta suojeltaisiin erityisen tärkeitä valtion tai yleisön etuja, 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.”

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

16. Hallintoprosessilain 166 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Muutoksenhaulla lykätään hallintotoimen täytäntöönpanoa.

[6] Administrativnoprotsetsualen kodeks (DV nro 30, 11.4.2006).

(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. – –”

3. Hallinnollisista rikkomuksista ja seuraamuksista annettu laki[7]

17. Hallinnollisista rikkomuksista ja seuraamuksista annetun lain 22 §:n mukaan hallinnollisia pakkokeinoja voidaan soveltaa hallinnollisten rikkomusten välttämiseksi ja lopettamiseksi sekä niiden haitallisten seurausten välttämiseksi ja poistamiseksi.

18. Hallinnollisista rikkomuksista ja seuraamuksista annetun 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.”

19. Hallinnollisista rikkomuksista ja seuraamuksista annetun lain 59 §:n mukaan hallinnollista seuraamusta koskevaan päätökseen voidaan hakea muutosta Rayonen sadissa (piirituomioistuin, Bulgaria) viikon kuluessa päätöksen tiedoksi antamisesta.

II Tosiseikat, pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

20. ”Beach and bar management” EOOD (jäljempänä Beach and bar) on rajavastuuyhtiö, joka pitää liiketilaa (baari ja ravintola).

21. Bulgarian verohallinto[8] teki 4.8.2022 Beach and barin liiketilaan tarkastuksen, jonka aikana todettiin seuraavaa:

– Liiketilassa oli kaksi kortinlukulaitetta sekä 85 kortinlukulaitteiden tositetta 25.6.2022–26.7.2022 pankki- ja luottokorteilla hyväksytyistä maksuista.

[7] Zakon za administrativnite narushenia i nakazaniapodrán (DV nro 92, 28.11.1969), sellaisena kuin sitä sovelletaan käsiteltävän asian tosiseikkoihin.

[8] Tarkastuksen teki Glavna direktsia ”Fiskalen kontrol” (verohallinto, verovalvonnan pääosasto, Bulgaria).

– Yritys ei ollut laatinut näistä 85 maksutapahtumasta mitään verokuitteja.

22. Veroviranomainen määräsi 12.8.2022 liiketilan sinetöimisestä ja sinne pääsyn kieltämisestä 14 päivän ajaksi. Se antoi erillisellä määräyksellä luvan kummankin toimenpiteen väliaikaiseen täytäntöönpanoon.

23. Sinetöintitoimenpide ja sen väliaikaiseen täytäntöönpanoon annettu lupa riitautettiin Administrativen sad Burgasissa (Burgasin hallintotuomioistuin, Bulgaria) kahdessa eri menettelyssä menestyksettä.

24. Koska hallintoviranomainen piti tosiseikkoja toteen näytettyinä, se teki 85 yksittäistä seuraamuspäätöstä.[9] Kussakin päätöksessä määrättiin Beach and barille 500 BGN:n (n. 250 euroa) seuraamusmaksu, jolloin kyseisten 85 rikkomuksen kokonaisseuraamukseksi tuli 42 500 BGN (n. 21 250 euroa).

25. Sen arvonlisäveron kokonaismäärä, joka jäi rekisteröimättä (koska kyseisistä 85:stä kortinlukulaitteella suoritetusta maksutapahtumasta ei annettu kassakuitteja), oli 268,02 BGN (n. 134 euroa).

26. Kaikista 85 seuraamusmaksupäätöksestä valitettiin Rayonen sad Burgasiin (Burgasin piirituomioistuin, Bulgaria) yhtä monessa menettelyssä, joiden päätteeksi valitukset hylättiin.

27. Ensimmäisen asteen tuomioistuimen ratkaisuista on valitettu Administrativen sad Burgasiin (Burgasin hallintotuomioistuin, Bulgaria), ja se esittää unionin tuomioistuimelle kolme ennakkoratkaisukysymystä, joista toistan tässä vain ensimmäisen:

”1) Onko [SEUT] 325 artiklaa, [arvonlisäverodirektiivin] 273 artiklaa ja – – perusoikeuskirjan 50 artiklaa tulkittava siten, että niissä sallitaan kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan verovelvoitteiden useista rikkomisista voidaan määrätä toimenpidekokonaisuus (’liiketilan sinetöiminen ja sinne pääsyn kieltäminen’), kun sen tarkoituksena on ainoastaan rajoittaa vahingollisia vaikutuksia, mukaan lukien Euroopan unionin taloudellisille eduille aiheutuvien vahinkojen määrää, mutta ei rikkojan rankaiseminen, ilman että tällä toimenpiteellä rajoitetaan mahdollisuutta toteuttaa viimeksi mainittua vastaan jokaisen verovelvoitteiden rikkomisen osalta erillinen rankaiseva menettely, jonka tarkoituksena on määrätä verovelvolliselle taloudellinen seuraamus, jolloin kansallisen tuomioistuimen on jokaisessa yksittäistapauksessa tarkistettava ja todettava, mihin aiemmin määrätyn liiketilan sinetöimistä ja sinne pääsyn kieltämistä koskevan hallinnollisen pakkokeinokokonaisuuden kahdesta tavoitteesta pyritään, ennaltaehkäisevään ja rajoittavaan vai rankaisevaan?”

III Asian käsittely unionin tuomioistuimessa

28. Ennakkoratkaisupyyntö kirjattiin saapuneeksi unionin tuomioistuimeen 1.12.2023.

29. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Beach and bar, Bulgarian hallitus ja Euroopan komissio.

30. Unionin tuomioistuin ei pitänyt tarpeellisena istuntoa asianosaisten kuulemiseksi.

[9] Seuraamusmaksuista tehtyjen valitusten käsittelyajankohtana liiketilan sinetöintiä ja sen täytäntöönpanoa koskevissa asioissa annetut tuomioistuinratkaisut olivat jo tulleet lainvoimaisiksi.

31. Unionin tuomioistuimen pyynnöstä tarkastelen tässä ratkaisuehdotuksessa ainoastaan ensimmäistä ennakkoratkaisukysymystä.

IV Asian tarkastelu

A Tutkittavaksi ottaminen

32. Kuten edellä jo todettiin, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltäväksi on saatettu 85 seuraamusmaksua, jotka Beach and barille määrättiin yhtä monesta arvonlisäverolain rikkomuksesta. Näistä samoista rikkomuksista oli määrätty myös toimenpide, jossa liiketila sinetöidään (ja sinne pääsy kielletään) 14 päivän ajaksi.

33. Seuraamusmaksuista tehdyn valituksen käsittelyn edettyä suulliseen vaiheeseen kyseinen sinetöintitoimenpide, jonka Beach and bar oli menestyksettä riitauttanut erillisessä menettelyssä, oli jo pantu täytäntöön.

34. Tässä tilanteessa Bulgarian hallitus katsoo, että ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys on jätettävä tutkimatta, koska ennakkoratkaisupyynnön taustalla oleva oikeusriita koskee yksinomaan seuraamusmaksuja ja koska se voidaan ratkaista tarvitsematta todeta, ovatko kansalliset oikeussäännöt, joiden nojalla kyseinen jo täytäntöönpantu sinetöintitoimenpide voitiin määrätä, unionin oikeuden mukaisia, sillä tämä kysymys ei liity käsiteltävään asiaan.

35. Komissio on samaa mieltä tästä Bulgarian hallituksen näkemyksestä, vaikkakin se ehdottaa ennakkoratkaisukysymyksen uudelleenmuotoilua, jotta unionin tuomioistuin voisi lausua asiakysymyksestä.[10]

36. Mielestäni ei olisi asianmukaista, että unionin tuomioistuin lausuisi ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle antamassaan vastauksessa siitä, onko liiketilojen sinetöimistä koskeva kansallinen lainsäädäntö yhteensopiva unionin oikeuden kanssa,[11] jos pääasiassa ei ole riitautettu tätä sinetöintitoimenpidettä.

37. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymyksellä ei kuitenkaan todellisuudessa haluta selvittää sinetöimistä koskevien säännösten yhteensopivuutta vaan riidanalaisten seuraamusmaksujen yhteensopivuus unionin oikeuden kanssa. Tältä kannalta komission esittämä uudelleenmuotoiluehdotus voidaan hyväksyä.

38. Tarkoituksena ei siis ole tutkia, onko liiketilan sinetöintitoimenpide yhteensopiva unionin oikeuden kanssa, vaan selvittää, onko unionin oikeus esteenä sille, että samalle henkilölle määrätään seuraamusmaksu samoista teoista, jotka olivat kyseisen sinetöinnin perusteena.

[10] Komission kirjallisten huomautusten 30–32 kohta. Niissä ehdotetaan, että ennakkokysymys muotoiltaisiin uudelleen siten, että siinä pyydetään määrittämään, onko unionin oikeuden vastaista määrätä seuraamusmaksu nyt kyseessä olevan kaltaisista teoista silloin, kun rikkomuksesta, josta kyseisellä seuraamusmaksulla rangaistaan, on jo määrätty tilojen sinetöintiä koskeva hallinnollinen pakkokeino näiden samojen tekojen perusteella.

[11] Asia Ati-19 (C-605/23) koskee nimenomaan tätä yhteensopivuutta.

B Asiakysymys

1. 4.5.2023 annetun tuomion MV – 98 [12] vaikutus

39. Unionin tuomioistuin on tuomiossa MV – 98 jo lausunut käsiteltävässä asiassa sovellettavan kansallisen lainsäädännön yhteensopivuudesta perusoikeuskirjan 50 artiklan kanssa.

40. Asian MV – 98 tosiseikat ovat (jäljempänä mainittua poikkeusta lukuun ottamatta) hyvin samankaltaiset kuin nyt käsiteltävän asian tosiseikat: Bulgarian verohallinto totesi liiketilassa tehdyssä tarkastuksessa, ettei MV – 98 ollut rekisteröinyt tietyn tuotteen myyntiä eikä ollut antanut siitä verokuittia.

41. Näiden tosiseikkojen perusteella verohallinto

– määräsi MV – 98:lle arvonlisäverolain 185 §:n mukaisen seuraamusmaksun

– määräsi arvonlisäverolain 186 §:n mukaisen hallintotoimen, joka koski kyseessä olevan liiketilan sinetöimistä 14 päivän ajaksi

– antoi hallintoprosessilain 60 §:n mukaisella määräyksellä luvan tämän toimenpiteen väliaikaiseen täytäntöönpanoon.

42. Kyseisessä asiassa haluttiin selvittää ”– – 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”. [13]

43. Unionin tuomioistuin arvioi aluksi ”pääasiassa kyseessä olevien toimenpiteiden rikosoikeudellisen luonteen” (tuomio MV – 98, 38–49 kohta) välttämättömänä edellytyksenä perusoikeuskirjan 50 artiklan sovellettavuuden toteamiselle.

44. Tarkasteltuaan kyseisen arvioinnin kannalta merkityksellisiä kolmea kriteeriä se tuli sinetöintitoimenpiteen osalta siihen tulokseen, että

– Se, että toimenpide luokitellaan kansallisessa oikeudessa hallinnolliseksi, ei estä pitämästä sitä rikosoikeudellisena (tuomio MV – 98, 38–41 kohta).

– Kyseessä olevalla toimenpiteellä pyritään sekä ehkäisemään arvonlisäveroon liittyviä rikkomuksia että rankaisemaan niistä. Sen tarkoitus ei ole pelkästään turvaava, vaikka jotkin menettelyyn osallistuneista hallituksista olivat väittäneet niin (tuomio MV – 98, 42–44 kohta).

– Sinetöintitoimenpiteen voidaan katsoa olevan ankara (tuomio MV – 98, 45–47 kohta).

[12] Asia C-97/21 (EU:C:2023:371; jäljempänä tuomio MV – 98).

[13] Tuomio MV – 98, 27 kohta.

45. Tässä yhteydessä unionin tuomioistuin totesi, 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”. [14]

46. Tämän jälkeen unionin tuomioistuin tarkasteli tuomiossa MV – 98 sitä, miten perusoikeuskirjan 50 artiklassa taatun perusoikeuden rajoittaminen voitaisiin mahdollisesti oikeuttaa.

47. Tämän tarkastelun päätteeksi unionin tuomioistuin totesi, 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”. [15]

2. Käsiteltävän asian ja asian MV – 98 välinen ero

48. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, nyt käsiteltävä asia eroaa tuomiossa MV – 98 tarkastellusta asiasta selkeästi eräässä suhteessa: tuolloin oli nimittäin kyse yhdestä ainoasta rikkomuksesta, josta määrättiin yksi sinetöintitoimenpide ja yksi seuraamusmaksu, kun taas nyt riidanalaisia rikkomuksia ja niistä määrättyjä seuraamusmaksuja on kumpiakin 85, vaikka kaikista rikkomuksista on määrätty yhteisesti vain yksi sinetöintitoimenpide. [16]

49. Tämän eron perusteella ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee unionin tuomioistuimelta tämän tuomiossa MV – 98 sinetöintitoimenpiteen rikosoikeudelliselle luonteelle määrittämästä ulottuvuudesta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa erityisesti selvittää, onko mainitulla toimenpiteellä ennalta ehkäisevä vai rankaiseva tarkoitus, koska tämä on kyseisen luonnehdinnan kannalta ratkaiseva tekijä.

50. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa tiivistettynä seuraavaa:

– Tätä konkreettista eroa lukuun ottamatta muut edellytykset sen toteamiselle, että kyse on perusoikeuskirjan 50 artiklassa kielletystä menettelyjen ja seuraamusten päällekkäisyydestä, eli teon samuus ja seuraamusten samuus, täyttyvät nyt käsiteltävässä tapauksessa.

– Koska kaikista 85 verorikkomuksesta on määrätty yhteisesti vain yksi liiketilan sinetöintitoimenpide, voidaan kuitenkin epäillä, onko kyseinen toimenpide *luonteeltaan rikosoikeudellinen*. [17]

[14] Tuomio MV – 98, 49 kohta.

[15] Tuomio MV – 98, 63 kohta.

[16] Ennakkoratkaisupyynnön 32 kohta.

[17] Ennakkoratkaisupyynnön 43 kohta.

51. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin selittää, vaikkakin hieman epäselvästi, ettei sinetöintitoimenpidettä ole määrätty yksilöidysti, mikä sen näkemyksen mukaan merkitsisi sitä, että kyseisen toimenpiteen unionin taloudellisille eduille aiheutuvaa vahinkoa rajoittava tarkoitus (ja näin ollen sen ennalta ehkäisevä puoli) on ensisijainen sen rankaisevaan luonteeseen nähden. [18] Jos tästä pääteltäisiin, ettei sinetöintitoimenpide ole todellinen *seuraamus*, yksi perusoikeuskirjan 50 artiklan soveltamiselle asetetuista edellytyksistä jäisi täyttymättä.

3. Oma arvioni

52. Nähdäkseni vastaus tähän ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämään kysymykseen voidaan suuremmitta tulkintavaikeuksitta johtaa tuomiosta MV – 98 sekä edellä mainitusta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, erityisesti tuomiosta Menci. [19]

53. On nimittäin niin, että ”seuraamus, jonka tarkoituksena on rankaiseminen, on luonteeltaan perusoikeuskirjan 50 artiklassa tarkoitetulla tavalla rikosoikeudellinen, ja pelkästään se seikka, että sillä on myös ennaltaehkäisevä tarkoitus, ei ole omiaan poistamaan sen luokittelua rikosoikeudelliseksi seuraamukseksi”. [20]

54. Kuten tuomiossa MV – 98 todettiin kyseisessä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämien tietojen perusteella, ”– – hallinnollisista rikkomuksista ja seuraamuksista annetun lain 22 § [osoittaa, että sinetöintitoimenpiteellä] pyritään lopettamaan tehdyt 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”. [21]

55. Näin ollen päätelmiä, jotka unionin tuomioistuin tämän perusteella teki tuomiossa MV – 98, voidaan soveltaa myös nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaiseen tilanteeseen: perustelut, jotka se esitti perusoikeuskirjan 50 artiklan soveltamisesta tilanteessa, jossa *yhden ainoan sinetöintitoimenpiteen* lisäksi oli määrätty *vain yksi seuraamusmaksu* ja jossa kumpikin liittyivät tiettyyn *yksittäiseen rikkomukseen*, pätevät myös tilanteessa, jossa yhtälön toisella puolella ei ole vain yksi vaan 85 seuraamusmaksua.

56. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei sulje pois sitä mahdollisuutta, että riidanalaiselta sinetöintitoimenpiteeltä puuttuu rankaiseva sisältö. Se katsoo kuitenkin, että kyseisen toimenpiteen yhteisyyden ja yksilöimättömyyden vuoksi sen ennalta ehkäisevä tehtävä on ensisijainen sen rankaisevaan tehtävään nähden niin, että se poistaa toimenpiteen rikosoikeudellisen luonteen.

[18] Ennakkoratkaisupyynnön 47 kohta: ”Kokonaisuutena tarkastellen kaikki nyt käsiteltävässä asiassa esiin tuodut seikat voivat antaa vaikutelman, että pääasian kaltaisessa tilanteessa, jossa hallinnollinen pakkokeino määrättiin yhteensä 85 rikkomuksesta yksilöimättä kullekin yksittäiselle rikkomukselle määrätyn toimenpiteen laajuutta, sellaisen hallinnollisen pakkokeinon turvaamistehtävä, jolla rekisteröimättömän ja laskematta jääneen arvonlisäveron määrä rajoitetaan alkuperäisiin toteamuksiin, ei ole pelkästään ensisijainen sen rankaisevaan luonteeseen nähden, vaan se on konkreettisessa pääasiassa käytännössä ainoa hallinnollisen pakkokeinon muoto, jonka tarkoituksena on yksinomaan rajoittaa unionin taloudellisille eduille aiheutuvan vahingon laajuutta.”

[19] Tuomio 20.3.2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197; jäljempänä tuomio Menci).

[20] Tuomio Menci, 31 kohta. Ks. vastaavasti tuomio MV – 98, 42 kohta.

[21] Tuomio MV – 98, 44 kohta.

57. Mielestäni on, kuten ratkaisuehdotuksessani Menci totesin, ”vaikeaa kiistää, etteikö vero-oikeudellisilla seuraamussäännöksillä pyrittäisi samalla kertaa rankaisemaan verovelvollisia, jotka ovat jääneet kiinni petoksista, ja osoittamaan muille varoittavaa tai ennaltaehkäisevää esimerkkiä, jotta verojen maksamatta jättäminen ei houkuttelisi”. [22]

58. Unionin tuomioistuimen mukaan rikosoikeudellisille seuraamuksille on joka tapauksessa ”luonteenomaista, että niillä pyritään sekä rankaisemaan lainvastaisesta menettelystä että ehkäisemään sitä ennalta”. [23]

59. Tilojen sinetöiminen luonnollisestikin estää asianomaista yritystä harjoittamasta liiketoimintaa ja aiheuttaa sille tulonmenetyksen. Tilanteessa, jossa tätä toimenpidettä ei – kuten käsiteltävässä asiassa – määrätä terveydellisistä tai muista vastaavista syistä [24] vaan pelkästään verorikkomusten perusteella, on mielestäni selvää, että sillä on rankaiseva puoli. [25]

60. Tältä kannalta tilojen sinetöimisen kaltaisen toimenpiteen rankaiseva tarkoitus ei määräydy sen mukaan, onko rikkomuksia, joista toimenpiteellä pyritään *rankaisemaan*, paljon vai vähän. Olen tästä arviosta samaa mieltä komission kanssa, joka katsoo, ettei toimenpiteen rankaiseva tarkoitus riipu siitä, määrätäänkö se yhdestä rikkomuksesta vai useista kumulatiivisista rikkomuksista. [26]

61. Jos noudatettaisiin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymyksen taustalla olevaa logiikkaa, arvonlisäverolain 186 §:ssä säädetyllä sinetöintitoimenpiteellä olisi rankaiseva ja siten aineellisesti rikosoikeudellinen luonne vain, jos se määrättäisiin kustakin 85 riidanalaisesta rikkomuksesta erikseen, jolloin se voisi johtaa liiketilan sulkemiseen jopa 2 550 päivän ajaksi.

62. Mielestäni tätä päätelmää, joka on selvästi suhteeton, ei voida hyväksyä. Tämän sisältöisenä sinetöintitoimenpide olisi tietenkin rankaisevuudeltaan paljon ankarampi, koska se merkitsisi liiketilan sulkemista vuosiksi. Mutta sinetöintitoimenpide säilyttää rankaisevuutensa silloinkin, kun se, vaikka se on selvästi lievempi, aiheuttaa asianomaiselle yritykselle vahinkoa sen vuoksi, että se ei pysty 14 päivään harjoittamaan liiketoimintaansa ja sille aiheutuu tämän seurauksena taloudellista tappiota. [27]

63. Nähdäkseni sinetöintitoimenpiteen *ennalta ehkäisevä* puoli ei ole käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisissa tapauksissa niin määräävä, että se syrjäyttäisi *rankaisevan* puolen ja poistaisi sen.

[22] Ratkaisuehdotus Menci (C-524/15, EU:C:2017:667, 113 kohta). Tämän jälkeen lisäsin (alaviitteessä 99), että ”oikeusoppineiden välillä on käyty vuosikymmenten ajan (toisinaan filosofista) keskustelua rangaistusten perusteista, perusteluista ja tarkoituksesta, ja on esitetty erilaisia teorioita, joista muutamissa korostetaan rangaistuksen korvauksellisia osatekijöitä ja toisissa niiden (yleisiä tai erityisiä) ennaltaehkäiseviä tai varoittavia vaikutuksia”.

[23] Tuomio MV – 98, 42 kohta.

[24] En suinkaan sulje pois sitä, että liike- tai teollisuustiloja voidaan määrätä sinetöitäviksi pelkästään ennalta ehkäisevässä tarkoituksessa esimerkiksi jonkin kansanterveyttä uhkaavan välittömän ja vakavan vaaran vuoksi. Näissä tapauksissa toimenpiteiltä puuttuu kaikille seuraamuksille ominainen rankaiseva puoli, koska niillä ei ole minkäänlaista punitiivista tarkoitusta.

[25] Unionin tuomioistuin on myös pitänyt *ankarana* sinetöintitoimenpidettä, joka tuolloin kesti, kuten tässä tapauksessa, 14 päivää, vaikka se olisi voitu määrätä enintään 30 päiväksi. Tuomio MV – 98, 47 kohta.

[26] Komission kirjallisten huomautusten 43 kohta.

[27] Kuten komissio huomautti, liiketilan sulkeminen hallintotoimena lyhyeksikin ajaksi voi olla elinkeinonharjoittajalle vakavampi seuraamus kuin seuraamusmaksu (kirjallisten huomautusten 46 kohta).

64. Käsiteltävässä asiassa kävi niin, että verohallinto katsoi, että kyseessä on rikkomusten *konkurrenssi*, ja määräsi näin ollen 85 toimenpiteen sijasta yhden ainoan toimenpiteen sinetöidä liiketilat. Ehkä se olisi voinut määrätä kaikkein ankarimman seuraamuksen pidentämällä tätä (yhtäjaksoista) sulkemisaikaa arvonlisäverolain 186 §:n 1 momentissa sallittuun 30 päivän enimmäiskestoon asti, mutta tästä päättäminen kuuluu yksin verohallinnolle.

65. Toteamuksia, jotka unionin tuomioistuin esitti tuomiossa MV – 98 yhden ainoan verorikkomuksen vuoksi 14 päivän ajaksi määrätyn sinetöintitoimenpiteen aineellisesti rikosoikeudellisesta luonteesta, voidaan viime kädessä soveltaa täysimääräisesti tilanteessa, jossa tämä sama toimenpide määrätään yhteisesti kaikkiaan 85 kumulatiivisesta rikkomuksesta.

66. Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on siis vastattava siten, että hallintotoimi, johon kuuluu liiketilan sinetöiminen ja sinne pääsyn kieltäminen 14 päivän ajaksi, säilyttää rankaisevan luonteensa sekä silloin, kun se määrätään yhdestä ainoasta arvonlisäverolain rikkomuksesta, että silloin, kun se määrätään yhteisesti 85:stä tiettynä ajanjaksona tehdystä arvonlisäverolain rikkomuksesta.

V Ratkaisuehdotus

67. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Administrativen sad Burgasin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

SEUT 325 artiklaa, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 273 artiklaa ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan 50 artiklaa

on tulkittava siten, että

päätelmiä, joiden perusteella unionin tuomioistuin antoi 24.5.2023 tuomion MV – 98 (C-97/21, EU:C:2023:371), voidaan soveltaa tilanteeseen, jossa kansallinen veroviranomainen määrää verovelvolliselle 85 seuraamusmaksua arvonlisäverovelvoitteiden toistuvien laiminlyöntien vuoksi, sen lisäksi, että se on jo määrännyt yhteisesti kaikista näistä verorikkomuksista toimenpiteen, johon kuuluu liiketilan sinetöiminen ja sinne pääsyn kieltäminen 14 päivän ajaksi.