

Asia C-605/23**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

4.10.2023

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Administrativen sad Blagoevgrad (Bulgaria)

Ennakkoratkaisupyyntöpäätöksen tekemispäivä:

21.9.2023

Kantaja:

”Ati-19” EOOD

Vastaaja:

Nachalnik na otdel ”Operativni deynosti” – Sofia v Glavna direksia ”Fiskalen kontrol” pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (kansallisen keskusverohallinnon verovalvonnan pääosasto, Sofian kaupungin operatiivisten toimintojen osaston johtaja, Bulgaria)

Pääasian oikeudenkäynnin kohde

Pääasia on saatettu vireille kanteella, jonka ”Ati-19” EOOD nosti vastaajan 30.8.2023 antamasta hallinnollisia pakkokeinoja koskevasta määräyksestä. Määräyksessä määrättiin ”Ati-19” EOOD:n hallinnoimat liiketilat ”sinetöitäviksi” 14 päivän ajaksi ja ”kiellettiin liiketiloihin pääsy” arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, jäljempänä ZDDS) 186 §:n 1 momentin 1 kohdan a alakohdan ja 187 §:n 1 momentin nojalla.

Yhtiö ”Ati-19” EOOD jätti 19.9.2023 pääasian oikeudenkäynnin aikana tuomioistuimelle hallintomenettelylain (Administrativnoprotsesualen kodeks, jäljempänä APK) 166 §:n 2 momentin mukaisen hakemuksen 30.8.2023 annettuun riidanalaiseen määräykseen kohdistuvan väliaikaisen täytäntöönpanon, jolle annettiin lupa määräyksen antaneen viranomaisen päätöksellä, lykkäämiseksi.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

Pyyntö perustuu SEUT 267 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohtaan.

Ennakkoratkaisukysymys

Onko Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, ettei se ole esteenä kansalliselle säännöstölle, joka koskee suojaa kansallisen lainsäätäjän yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 273 artiklassa tarkoitettujen intressien turvaamiseksi käyttöön ottamien toimenpiteiden väliaikaiselta täytäntöönpanolta, kun tuomioistuINVALVONTA on kansallisessa säännöstössä rajattu koskemaan vain aiheutuneiden vahinkojen olemassaoloa?

Unionin oikeussäännöt ja oikeuskäytäntö

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY, 273 artikla

Euroopan unionin perusoikeuskirja, 47 artiklan 1 kohta, 51 artiklan 1 ja 2 kohta sekä 52 artiklan 1 kohta

Kansalliset oikeussäännöt

Kauppalaki (Targovski zakon, jäljempänä: TZ)

Arvonlisäverolaki (Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost, jäljempänä ZDDS)

Fiskaalisten tallennuslaitteiden avulla tehtävästä myyntien rekisteröinnistä ja tallentamisesta liiketiloissa, käyttöohjelmistoihin sovellettavista vaatimuksista sekä verkkokaupoissa ostoksia tekeviin henkilöihin sovellettavista vaatimuksista 13.12.2006 annettu asetus nro N-18 (Naredba № N-18 ot 13.12.2006 za registrirane i otchitane chrez fiskalni ustroystva na prodazhbite v targovskite obekti, iziskvaniata kam softuerite za upravlenieto im i iziskvania kam litsata, koito izvarshvat prodazhbi chrez elektronen magazin)

Hallintolainkäyttölaki (Administrativnoprotsesualen kodeks, jäljempänä APK)

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Kantaja on yhden henkilön osakeyhtiö, jonka toiminimi on ”Ati-19”.

- 2 Kansallisen keskusverohallinnon verovalvonnan pääosaston rahoitustarkastajat suorittivat 3.8.2023 tarkastuksen yhdessä ”Ati-19” EOOD:n hallinnoimista liiketiloista Blagoevgradissa.
- 3 Tarkastuksen yhteydessä 3.8.2023 suoritettiin tavaroiden, elintarvikkeiden ja juomien tarkastusluonteinen ostos, jonka kokonaisarvo oli 14,80 leviä (BGN) ja jonka yksi rahoitustarkastajista maksoi käteisellä. Käteisellä suoritetusta 14,80 BGN:n maksusta ei annettu verokuittia verohallinnossa rekisteröidyllä, liikkeeseen asennetulla ja käyttöön otetulla fiskaalisella tallennuslaitteella. Liikkeessä maksun otti vastaan yksi työntekijöistä.
- 4 Tarkastusluonteisia ostoja tehneet rahoitustarkastajat esittäytyivät rahoitustarkastajiksi, minkä jälkeen liikkeen verotallennuslaitteella laadittiin päivälle 3.8.2023 päiväkohtainen selvitys, jonka mukaan tehtyjen myyntien päivittäinen liikevaihto oli 327,80 BGN. Liikkeen kassasta löytyi todellisuudessa 573,55 BGN:n verran käteisvaroja; kassassa olevista rahavaroista laadittiin luettelo, joka sisällytettiin liiketilojen tarkastuspöytäkirjaan.
- 5 Todisteeksi yhtiön liiketiloissa 3.8.2023 suoritettujen tarkastusten tuloksista laadittiin 3.8.2023 päivätty pöytäkirja nro 0127640.
- 6 Hallinnollisen rikkomuksen toteamisesta annettiin 8.8.2023 päätös, jolla aloitettiin hallinnollisista rikkomuksista ja seuraamuksista annetun lain (Zakon za administrativnite narushenia i nakazania, jäljempänä ZANN) säännösten mukainen hallinnollinen seuraamusmenettely, koska veroviranomaisen Blagoevgradissa sijaitsevassa yhdessä ”Ati-19” EOOD:n hallinnoimista liiketiloista 3.8.2023 suorittaman elintarvikkeiden ja juomien tarkastusluonteisen oston, jonka arvo oli yhteensä 14,80 BGN ja joka maksettiin käteisellä, yhteydessä ei annettu verokuittia liikkeeseen asennetulla ja käyttöön otetulla fiskaalisella tallennuslaitteella. Tämä teko merkitsee ZDDS:n 118 §:n 1 momentin mukaista hallinnollista rikkomusta.
- 7 Hallinnollisen rikkomuksen toteamisesta tehdyn päätöksen perusteella annettiin seuraamusmaksua koskeva päätös, jolla määrättiin ZDDS 185 §:n 1 momentin mukainen taloudellinen seuraamus ”Ati-19” EOOD:lle ZDDS 118 §:n 1 momentin mukaisesta 3.8.2023 tehdystä hallinnollisesta rikkomuksesta.
- 8 Vastaaja antoi 30.8.2023 ZDDS 186 §:n 1 momentin 1 kohdan a alakohdan ja 187 §:n 1 momentin 1 kohdan nojalla pääasian oikeudenkäynnissä riitautetun, hallinnollisia pakkokeinoja koskevan määräyksen (jäljempänä määräys), jolla se määräsi liiketilat ”sinetöitäviksi” 14 päivän ajaksi ja ”kielsi liiketiloihin pääsyn”.
- 9 Määräys annettiin tiedoksi yhtiön lailliselle edustajalle 6.9.2023, ja vastaanottotodistuksessa liiketilojen sinetöintipäiväksi vahvistettiin 21.9.2023.
- 10 Yhtiö nosti 14.9.2023 määräyksestä kanteen Administrativen sad Blagoevgrad (Blagoevgradin hallintotuomioistuin), jossa se vaati APK:n 60 §:n nojalla kumottavaksi määräyksen väliaikaista täytäntöönpanoa koskevan päätöksen.

- 11 Kyseinen tuomioistuin ei 18.9.2023 antamallaan ratkaisulla ratkaissut vaatimusta väliaikaista täytäntöönpanoa koskevan päätöksen kumoamiseksi, koska APK:n 60 §:n 5 momentin mukainen määräaika vaatimuksen esittämiselle oli kulunut umpeen.
- 12 Yhtiö jätti 19.9.2023 kyseiselle tuomioistuimelle hakemuksen 30.8.2023 annetun määräyksen väliaikaisen täytäntöönpanon lykkäämiseksi APK 166 §:n 2 momentin nojalla. Tämä hakemus on pääasian oikeudenkäynnin kohteena.

Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut

- 13 Kantaja väittää, ettei 30.8.2023 annetun määräyksen väliaikaista täytäntöönpanoa koskevalle luvulle ole perusteita eikä oikeusperustaa. Se väittää, että sen hallinnoimien liiketilojen sinetöiminen aiheuttaa vakavaa aineellista vahinkoa sen toiminnalle ja ZDDS:n 118 §:n 1 momentin mukainen rikkomus on yksittäistapaus yhtiön toiminnassa.
- 14 Vastaja ei ole antanut lausuntoa.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyyntö perusteluista

- 15 ZDDS:ssä säännellään kaikkien vastikkeellisten tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten arvonlisäverotusta. ZDDS:ssä säädetään hallinnollisten pakkokeinojen ja seuraamusten määräämisestä, mikäli verovelvolliset eivät täytä lakisääteisiä velvoitteitaan.
- 16 Etenkin on niin, että ZDDS:ään on koottu eri toimenpiteet määrättäessä seuraamuksia yhdestä ja samasta teosta.
- 17 Jos verovelvolliset oikeushenkilöt ja elinkeinonharjoittajat eivät täytä ZDDS:n 118 §:n 1 momentissa säädettyä velvollisuutta rekisteröidä ja tallentaa liiketiloissaan tekemänsä myynnit antamalla verokuitin fiskaalisella tallennuslaitteella (kassakuitti) tai integroidusta automaattisesta liiketoiminnan hallinnointijärjestelmästä saatavan kassakuitin (järjestelmäkuitti) riippumatta siitä, pyydetäänkö muuta verotositetta, kyseessä on ZDDS:n 118 §:n 1 momentin mukainen hallinnollinen rikkomus.
- 18 ZDDS:n 118 §:n 1 momentin mukaisesta hallinnollisesta rikkomuksesta voidaan määrätä taloudellinen seuraamus, jonka kansallisen verohallinnon alainen veroviranomainen määrää hallinnollisessa menettelyssä; samalla laissa (ZDDS) säädetään myös ZDDS:n 186 §:n 1 momentin 1 kohdan a alakohdan mukaan hallinnollisten pakkokeinojen – jollainen on ”liiketilän sinetöiminen” enintään 30 päiväksi – määräämisestä. ZDDS:n 187 §:n 1 momentin mukaisella liiketilän sinetöimisellä kielletään myös pääsy tiloihin.

- 19 Molemmat toimenpiteet eli ”liiketilän sinetöiminen” ja ”taloudellinen seuraamus” ovat luonteeltaan rikosoikeudellisia, ja niiden samanaikainen soveltaminen saman elinkeinonharjoittajan yhteen ja samaan tekoon toisistaan riippumattomien menettelyjen päätteeksi, jolloin näihin toimenpiteisiin voidaan hakea muutosta eri tuomioistuimissa, merkitsee perusoikeuskirjan 50 artiklan mukaisen oikeuden kiellettyä rajoitusta, kun kansallisella säännöstöllä ei varmisteta menettelyjen yhteensovittamista, jolla mainittujen toimenpiteiden päällekkäisyydestä aiheutuva lisätaakka voidaan vähentää ehdottoman tarpeelliseen, eikä sillä ei voida taata sitä, että määrättyjen seuraamusten kokonaisuuden ankaruus vastaa asianomaisen rikkomisen vakavuutta (tuomio 4.5.2023, MV-98, C-97/21, ECLI:EU:C:2023:371, tuomiolauselma).
- 20 Sinetöintitoimenpidettä sovelletaan veroviranomaisen tai tämän valtuuttaman virkamiehen antamalla määräyksellä luonteeltaan hallinnollisessa menettelyssä. Määräys on luonteeltaan yksittäinen hallintotoimi.
- 21 Yksittäistä hallintotoimea vastaan nostetulla kanteella on lähtökohtaisesti lykkäävä vaikutus: sillä keskeytetään toimen täytäntöönpano siihen asti, kunnes oikeusriidassa on annettu lopullinen ratkaisu sen lainmukaisuudesta. Poikkeuksena tästä säännöstä ovat tapaukset, joissa laissa säädetään toimen väliaikaisesta täytäntöönpanosta tai joissa toimen antanut viranomainen on antanut luvan toimen väliaikaiseen täytäntöönpanoon.
- 22 ZDDS:n 186 §:n 1 momentin mukaista määräystä sinetöintitoimenpiteen soveltamisesta ei voida panna väliaikaisesti täytäntöön ennen kuin siitä tulee lainvoimainen ja näin lain nojalla täytäntöönpanoperuste. Lainsäätäjä on kuitenkin antanut veroviranomaiselle valtuudet antaa lupa väliaikaiseen täytäntöönpanoon laissa säädettyjen menettelyjen ja edellytysten mukaisesti. Nyt käsiteltävässä tapauksessa tilanne on juuri tämä.
- 23 Kun veroviranomainen antoi 30.8.2023 määräyksen ”Ati-19” EOOD:n hallinnoimien liiketilojen ”sinetöimisestä”, se antoi luvan määräyksen väliaikaiseen täytäntöönpanoon sisällyttämällä määräykseen väliaikaista täytäntöönpanoa koskevan päätöksen.
- 24 Määräyksen vastaanottotodistuksessa ilmoitettiin liiketilojen sinetöintipäiväksi 21.9.2023, mikä tapahtui ennen kuin määräys oli saanut lainvoiman, sillä yhtiö oli tätä ennen käyttänyt muutoksenhakuoikeuttaan ja nostanut kanteen tuomioistuimessa. Viranomainen ei ilmoittanut perusteluissa yksiselitteisesti, että määräys pannaan täytäntöön tilat sinetöimällä sen jälkeen, kun määräaika sen riitauttamiseksi on päättynyt tai kun lopullinen tuomioistuinratkaisu on annettu, mikäli asiassa nostetaan kanne. Viranomainen asetti pikemminkin määräajan tavaroiden poistamiseksi liiketiloista ja niihin liittyvistä varastotiloista, ja tämä aika alkoi kulua määräyksen tiedoksiantopäivästä. Veroviranomainen määräsi itse asiassa määräyksen väliaikaisesta täytäntöönpanosta, kun se vahvisti liiketilojen sinetöinnin ajankohdaksi 21.9.2023 oikeudenkäynnin vielä ollessa vireillä, mistä syystä yhtiöllä oli oikeussuojaan liittyvä intressi saattaa asia tuomioistuimen

- käsiteltäväksi APK:n 166 §:n 2 momentin nojalla (väliaikaisen täytäntöönpanon lykkääminen).
- 25 Päätöksellä annettu lupa väliaikaiseen täytäntöönpanoon on poikkeus sääntöön, jonka mukaan hallintotoimia ei saa panna täytäntöön ennen kuin ne ovat tulleet lainvoimaisiksi, ja sillä rikotaan kieltoa panna hallintotoimia täytäntöön siihen saakka, kunnes määräaika niiden riitauttamiseksi hallinnollisessa menettelyssä tai tuomioistuinmenettelyssä on päättynyt taikka, kun kyseessä on muutoksenhaku tai kanne, kunnes asianomainen ylempi hallintoviranomainen tai tuomioistuin on antanut ratkaisun. Väliaikaista täytäntöönpanoa käytetään kansalaisten hengen tai terveyden tai valtion tai yleisön erityisen tärkeiden etujen suojelemiseksi, täytäntöönpanomenettelyn menestyksekkään lopputuloksen varmistamiseksi tai hallintotoimen antamista koskevan menettelyn osapuolen erityisen tärkeän edun suojelemiseksi (APK:n 60 §:n 1 momentti).
- 26 Yksittäisen hallintotoimen väliaikaiselta täytäntöönpanolta voidaan suojautua kahdella tavalla eli joko riitauttamalla päätös, jossa siihen annetaan lupa, ja vaatimalla tuomioistuinta kumoamaan se tai hakemalla väliaikaisen täytäntöönpanon lykkäämistä sen jälkeen, kun päätös on tullut lainvoimaiseksi. Jälkimmäisessä tapauksessa täytäntöönpanon lykkäämistä koskeva hakemus voidaan ottaa käsiteltäväksi missä tahansa määräyksen riitauttamiseksi aloitetun menettelyn vaiheessa.
- 27 Pääasiassa riidanalaiseen määräykseen sisältyvä päätös määräyksen väliaikaisesta täytäntöönpanosta sinetöimällä liiketilat 21.9.2023 on tullut lainvoimaiseksi. APK:n 60 §:n 5 momentin mukaan päätökseen voidaan hakea muutosta kolmen päivän kuluessa sen tiedoksi antamisesta; tässä tapauksessa määräys annettiin tiedoksi yhtiön lailliselle edustajalle 6.9.2023, kun taas siitä nostettu kanne, johon sisältyi APK:n 60 §:n 5 momentin mukainen vaatimus päätöksen kumoamiseksi, nostettiin 14.9.2023. Tuomioistuimen 18.9.2023 antamassa ratkaisussa ei lausuttu vaatimuksesta määräajan päättymisen vuoksi.
- 28 Sen jälkeen, kun päätös 21.9.2023 tapahtuvasta sinetöimisestä sai lainvoiman, täytäntöönpanosuojaa voidaan myöntää itse määräyksen riitauttamista koskevassa oikeudenkäynnissä ainoastaan APK:n 166 §:n 2 ja 3 momentissa säädetyssä menettelyssä ja säädetyin edellytyksin (väliaikaisen täytäntöönpanon lykkääminen).
- 29 Koska määräyksestä nostettu kanne saapui määräajassa ja sen nosti liiketiloja hallinnoiva yhtiö, jolla on [kanneoikeus], myös APK:n 166 §:n 2 ja 3 momentin nojalla 19.9.2023 tehty hakemus voidaan tästä syystä ottaa tutkittavaksi ja tuomioistuimen on ratkaistava se.
- 30 Juuri APK:n 166 §:n 2 momentin mukaisen tuomioistuinvalvonnan ulottuvuuden yhteydessä nousee esiin kysymys perusoikeuskirjan 47 artiklan 1 kohdassa tarkoitettusta hakemuksen tehokkuudesta.

- 31 Päätökselle 21.9.2023 toteutetusta sinetöinnistä on epäilemättä olemassa oikeusperusta. ZDDS:n 188 §:n 1 momentin säännöksessä sallitaan se, että veroviranomainen antaa luvan määräyksen väliaikaiseen täytäntöönpanoon. On kyseenalaista, antaako oikeudellinen suoja väliaikaiselta täytäntöönpanolta ennen tuomioistuinratkaisua itse sinetöintimääräyksen lainmukaisuudesta riittävät takeet yrityksen toimintaan kohdistuvalta mielivaltaiselta ja suhteettomalta puuttumiselta.
- 32 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan ”suojan antaminen sellaisia julkisen vallan toimenpiteitä vastaan, joilla puututaan mielivaltaisesti tai suhteettomalla tavalla henkilöiden yksityisen toiminnan piiriin, olipa kyse luonnollisista henkilöistä tai oikeushenkilöistä, on unionin oikeuden yleinen periaate” (tuomio 21.9.1989, Hoechst v. komissio, 46/87 ja 227/88, EU:C:1989:337, 19 kohta, ja tuomio 22.10.2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, 27 kohta).
- 33 APK:n 166 §:n 2 ja 3 momentin mukaisessa menettelyssä samoin kuin APK:n 60 §:n 5 momentin mukaisessa menettelyssä ZDDS:n 118 §:n 1 momentin mukaisen rikkomuksen perustana olevat tosiseikat katsotaan näytetyiksi toteen veroviranomaisten liiketiloissa suorittaman tarkastuksen tuloksista laaditulla pöytäkirjalla ja rikkomuksen toteavalla päätöksellä.
- 34 Pöytäkirja, jonka veroviranomainen tai virkamies on toimivaltuuksiensa rajoissa laatinut säädetyssä menettelyssä ja säädetyssä muodossa, on todiste henkilön tekemistä toimista ja antamista lausumista, henkilön läsnä ollessa tehdyistä toimista ja annetuista lausumista sekä todetuista tosiseikoista ja olosuhteista.
- 35 Ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa käsiteltävän pääasian kaltaisen määräyksen riitauttamista koskevassa oikeuskäytännössä ZDDS:n 118 §:n 1 momentin mukaista päätöstä hallinnollisen rikkomuksen toteamisesta pidetään ”virallisena todistusasiakirjana, jolla on aineellista todistusvoimaa” rikkomuksen perustana olevien tosiseikkojen osalta, mikä kääntää todistustaakan. Oikeuskäytännön mukaan hallinnollisen rikkomuksen toteavalla päätöksellä on aineellinen todistusvoima ja se johtaa juuri tästä syystä todistustaakan kääntymiseen: olettamuksena on, että päätöksen toteamukseen sisältyvät tosiseikat ovat tapahtuneet juuri niin kuin on esitetty, kunnes toisin osoitetaan.
- 36 Tuomioistuinvalvonta APK 166 §:n 2 ja 3 momentin mukaisessa menettelyssä ei ulotu ZDDS 186 §:n 1 momentin 1 kohdan a alakohdan mukaisen liiketilan ”sinetöintiä” koskevan määräyksen antamisen edellytyksiin, eikä tuomioistuin ”tutki” määräyksen antamisen perusteena olevia tosiseikkoja. Oikeuskäytännön mukaan tuomioistuin ei tutki itse määräyksen riitauttamisen todennäköistä perusteltavuutta tai perusteettomuutta APK:n 146 §:n nojalla, vaikka APK:n 166 §:n 2 momentin säännöksellä ”varmistetaan muutoksenhakuoikeus”. APK:n 166 §:n 2 momentin mukainen suoja voi perustua vain ”vakavaan tai vaikeasti korjattavissa olevaan vahinkoon”, joka adressaatille aiheutuisi väliaikaisesta täytäntöönpanosta.

- 37 APK:n 60 §:n 1 momentin edellytysten mukaisesti ja erityisesti ”merkittävän valtion intressin turvaamiseksi” eli valtion verotuksellisen intressin turvaamiseksi ei myöskään ole tarpeen tarkastella uudelleen ZDDS:n 188 §:n 1 momentissa säädettyjä edellytyksiä väliaikaista täytäntöönpanoa koskevan päätöksen antamiseksi. Päätöksen tekemiseen liittyvät menettelyvirheet eivät myöskään kuulu valvonnan piiriin. Kun määräaika, jonka kuluessa päätöksen kumoamista on haettava tuomioistuimelta, on päättynyt, päätös katsotaan tehdyn lainmukaisesti.
- 38 APK:n 60 §:n 5–7 momentin mukaisen tuomioistuinvalvonnan, joka kohdistuu ZDDS:n 188 §:n 1 momentin mukaista väliaikaista täytäntöönpanoa koskevaan päätökseen, ulottuvuus ei eroa merkittävästi APK:n 166 §:n 2 momentin mukaisen valvonnan ulottuvuudesta. Mikäli eroavuuksia on, ne kuuluvat APK 60 §:n 5 momentin mukaisen ulottuvuudeltaan laajemman tuomioistuinvalvonnan piiriin, jonka yhteydessä tuomioistuin voi tarkistaa viranomaisen arvion 60 §:n 1 momentin mukaisten edellytysten olemassaolosta (väliaikaista täytäntöönpanoa koskevan päätöksen tekeminen). ZDDS 188 §:n 1 momentin säännöstä ei kuitenkaan tulkita eikä sovelleta samalla tavalla.
- 39 Joissakin tapauksissa ZDDS 188 §:n säännöstä tulkitaan olettamuksena suojatusta ”tärkeästä valtion intressistä”. Varhoven administrativen sad (ylin hallintotuomioistuin, jäljempänä VAS) on todennut eräässä ratkaisussaan seuraavaa: ” – – väliaikaisesta täytäntöönpanosta säätävän lain tarkoituksena on suojella valtion tai yleisön vastaavia tärkeitä intressejä tai ehkäistä muita seurauksia siinä laajuudessa kuin ne on määritelty APK:n 60 §:n yleissäännöksen soveltamisalalla eli tilanteissa, joissa väliaikainen täytäntöönpano on sallittu lailla, ja täytäntöönpanon tarpeellisuuden on arvioinut lainsäätäjä” eikä sitä voida tarkastella uudelleen.
- 40 Tuomioistuin on muissa asioissa katsonut, että ZDDS 188 §:n säännökseen ei sisälly olettamaa ”tärkeästä valtion intressistä”, joka edellyttäisi pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen määräyksen väliaikaista täytäntöönpanoa. VAS totesi esimerkiksi 3.10.2019 antamassaan määräyksessä, että ”väliaikaista täytäntöönpanoa – – ei ole olemassa suoraan lain nojalla vaan hallintoviranomaisen tahdonilmaisun perusteella, eli laissa ei oleteta, että APK:n 60 §:n 1 momentin edellytykset täyttyvät pelkästään sen vuoksi, että on tapahtunut hallinnollinen rikkomus”. Tästä syystä ”– – viranomaisen on kussakin yksittäistapauksessa perusteltava valtion erityisen tärkeä intressi ja vakavan tai vaikeasti korjattavissa olevan vahingon aiheutuminen, ja sillä on todistustaakka niistä tosiseikoista, joihin se vetoaa”.
- 41 Lainsäätäjän valitsemalla ZDDS:n 188 §:n 1 momentin sanamuodolla, jota pidetään toisinaan olettamana siitä, että valtiolla on tärkeä intressi määrätyn ”sinetöintiä” koskevan toimenpiteen väliaikaiseen täytäntöönpanoon, rajoitetaan myös APK:n 60 §:n 1 momentissa tarkoitettua päätökseltä annettavan suojan laajuutta, ja sillä rajataan ”vakava tai vaikeasti korjattava vahinko” adressaattiin, mikä vastaa myös APK:n 166 §:n 2 momentissa säädetyn tuomioistuinvalvonnan laajuutta. APK:n 60 §:n 5 momentin mukainen menettely ja APK:n 166 §:n 2 ja 3

momentin mukainen menettely eroavat toisistaan oikeudellisten seurausten osalta. Päätöksen kumoamisella ”palautetaan” aiemmin voimassa ollut tilanne ”ennalleen” (60 §:n 7 momentin toinen virke), kun taas täytäntöönpanon lykkäämisellä kielletään tilanteen muuttaminen tulevaisuuteen nähden (APK:n 166 §:n 2 momentti) siihen asti, kunnes ratkaisu määräyksestä nostetusta kanteesta tulee lainvoimaiseksi. APK:n 60 §:n 5–7 momentin mukainen menettely ei täten takaa tehokkaampaa suojaa.

- 42 APK:n 166 §:n 2 ja 3 momentin mukainen menettely käydään suljetuin ovin asiakirjojen perusteella, eikä tuomioistuin voi tutkia, onko määräykseen, joka ei ole vielä tullut lainvoimaiseksi, kohdistuvan väliaikaisen täytäntöönpanon tarkoituksena suojella valtion tärkeää intressiä, mikä on toimenpide perusteettoman täytäntöönpanon estämiseksi ennen kuin tuomioistuin antaa lopullisen ratkaisun määräyksen lainmukaisuudesta. Näissä olosuhteissa ei ole poissuljettua, että ZDDS:n 186 §:n 1 momentin 1 kohdan a alakohdan mukaisen määräyksen, jonka väliaikainen täytäntöönpano on sallittu, oikeudelliset seuraukset toteutuvat ja tuomioistuin kumoaa myöhemmin määräyksen lainvastaisena. Näin ollen APK:n 166 §:n 2 momentin mukaisen tuomioistuinvalvonnan rajatulla ulottuvuudella asetetaan kyseenalaiseksi sellaisen muutoksenhaun tehokkuus, joka koskee hallintotoimen, joka ei ole vielä tullut lainvoimaiseksi, väliaikaista täytäntöönpanoa.
- 43 Perusoikeuskirjan 47 artiklassa tarkoitettu tehokkaita kansallisia oikeussuojakeinoja koskeva oikeus, jota on tulkittava Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 kappaletta koskevan Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännön valossa, edellyttää, että hallintotoimien tarkistamisesta vastaava elin varmistaa ”riittävän valvonnan” menettelyn yhteydessä (Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 21.6.2016, Al-Dulimi ja Montana Management Ing. v. Sveitsi, hakemus nro 5809/08, ECLI:CE:ECHR:2016:0621JUD000580908, 130 kohta).
- 44 Asiassa MV-98 (C-97/21, EU:C:2023:371) antamissaan kirjallisissa huomautuksissa Euroopan komissio toteaa, että valvonta on ”riittävää”, jos tuomioistuimella on valtuudet ”– muuttaa annettua säädöstä kaikilta osin sekä tosiasiallisesti että oikeudellisesti. Näin ollen tuomioistuinvalvonta ei voi rajoittua hallintotoimen ’prosessuaalisen’ laillisuuden tutkimiseen” (kirjallisten huomautusten 7 kohta). Vielä sen jälkeen, kun päätös on tullut lainvoimaiseksi APK:n 60 §:n 1 momentin nojalla, kantajalla on oltava mahdollisuus ”– tarkastaa jollakin tavalla tosiseikat sekä tosiseikkojen selvittämismenettely[”] (Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 20.10.2015, Fazia Ali v. Yhdistynyt kuningaskunta, hakemus nro 40378/10, ECLI:CE:ECHR:2015:1020JUD004037810, 83 ja 84 kohta).
- 45 Jotta tuomioistuin voisi ratkaista yhtiön 19.9.2023 tekemän hakemuksen, joka koskee lykkäystä 30.8.2023 annetun määräyksen väliaikaiseen täytäntöönpanoon, johon veroviranomaisen lainvoimaisella päätöksellä oli annettu lupa, Euroopan unionin tuomioistuimen tulkinta on tästä syystä tarpeen kysymyksestä, onko

käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltainen APK:n 166 §:n 2 ja 3 momentin mukainen menettely, jossa ei tutkita tosiseikkoja ja rajataan tuomioistuinvalvonnan ulottuvuus ainoastaan aiheutuneisiin vahinkoihin, perusoikeuskirjan 47 artiklan mukainen tehokas oikeussuojakeino.

TYÖASIAKIRJA