

Asia C-733/23**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

1.12.2023

Ennakkoratkaisupyynnön esittävä tuomioistuin:Administrativen sad Burgas (Burgasin hallintotuomioistuin,
Bulgaria)**Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

21.11.2023

Valittaja:

”Beach and bar management” EOOD

Vastapuoli:

Nachalnik na otdel ”Operativni deynosti” Burgas

Pääasian kohde

Kassaatiovalitus, jonka ”Beach and bar management” on tehnyt Rayonen sad Burgasin (Burgasin piirituomioistuin, Bulgaria) antamasta tuomiosta, jolla vahvistettiin vastapuolen tekemä päätös, jolla valittajalle määrättiin seuraamusmaksu verolainsäädännön rikkomisesta.

Samalle henkilölle yhdestä ja samasta rikkomuksesta eri menettelyissä määrättyjen hallinnollisten pakkokeinojen ja taloudellisten seuraamusten päällekkäisyyden yhteensopivuus Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 50 artiklan kanssa.

Seuraamusmaksuna määrättävän hallinnollisen seuraamuksen, jolla on korkea alaraja, yhteensopivuus perusoikeuskirjan 49 artiklan 3 kohdan kanssa, kun tuomioistuimella ei ole menettelyllistä mahdollisuutta vahvistaa tämän alarajan alittavaa määrää tai luonteeltaan lievempää seuraamusta.

Sen yhteensopivuus perusoikeuskirjan 47 artiklan ensimmäisen kohdan ja 49 artiklan 3 kohdan kanssa, että useista rikkomuksista määrätään yhteinen hallinnollinen pakkokeino ja että tällaisen määräyksen väliaikainen täytäntöönpano on sallittu ennen sen lainvoimaiseksi tuleamista ilman, että tuomioistuimella tai rikkomuksen tekijällä itsellään on menettelyllinen mahdollisuus tarkistaa sen oikeasuhteisuus kunkin yksittäisen hallinnollisen rikkomuksen vakavuuteen nähden.

Ennakkoratkaisupyyntö kohde ja oikeusperusta

Ennakkoratkaisupyyntö esitetään SEUT 267 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdan nojalla.

Ennakkoratkaisukysymykset

- 1) Onko SEUT 325 artiklaa, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 273 artiklaa ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan 50 artiklaa tulkittava siten, että niissä sallitaan kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan verovelvoitteiden useista rikkomuksista voidaan määrätä toimenpidekokonaisuus (”liiketilän 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 liiketilän sinetöimistä ja sinne pääsyn kieltämisestä koskevan hallinnollisen pakkokeinokokonaisuuden kahdesta tavoitteesta pyritään, ennaltaehkäisevään ja rajoittavaan vai rankaisevaan?
- 2) Onko SEUT 325 artiklaa, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 273 artiklaa ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan 49 artiklan 3 kohtaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaiselle seuraamusjärjestelmälle, jossa taloudelliselle seuraamukselle vahvistetaan rikkomusten luonteesta ja vakavuudesta riippumatta huomattavan korkea alaraja mutta jossa ei säädetä mahdollisuudesta määrätä lakisääteistä vähimmäismäärää alhaisemmasta seuraamuksesta tai korvata se lievemmällä seuraamuksella?
- 3) Onko SEUT 325 artiklaa, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 273 artiklaa ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklan ensimmäistä kohtaa, 48 artiklan 1 kohtaa ja 49 artiklan 3 kohtaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä

kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan useista verovelvoitteiden rikkomisista voidaan määrätä toimenpidekokonaisuus (liiketilän sinetöiminen ja sinne pääsyn estäminen), joka voidaan ennen lainvoimaiseksi tuloa panna väliaikaisesti täytäntöön, kun tuomioistuimella tai rikkojalla itsellään ei ole mahdollisuutta tarkistaa toimenpidekokonaisuuden oikeasuhteisuutta jokaisen yksittäisen hallinnollisen rikkomuksen vakavuuteen nähden?

Unionin oikeussäännöt ja oikeuskäytäntö

SEUT, 325 artiklan 1 ja 2 kohta

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

Perusoikeuskirja, 47 artiklan ensimmäinen kohta, 49 artiklan 3 kohta, 50 artikla

Unionin tuomioistuimen tuomio 4.5.2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371

Kansallinen lainsäädäntö

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

Liiketilöissa tapahtuvan myynnin rekisteröimisestä ja tallentamisesta fiskaalisilla tallennuslaitteilla sekä ohjelmistovaatimuksista ja verkkokauppojen kautta myyntiä harjoittavia henkilöitä koskevista vaatimuksista 13.12.2006 annettu asetus N:o N-18 (NAREDBA N° 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), jäljempänä asetus N:o N-18)

Hallinnollisista rikkomuksista ja seuraamuksista annettu laki (Zakon za administrativnite narushenia i nakazania), jäljempänä ZANN)

Menettelystä verotuksessa ja sosiaalivakuutusasioissa annettu laki (Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks)

Lyhyt kuvaus tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Valittaja on oikeushenkilö, joka hallinnoi liiketilää eli baaria, jossa on ravintola.
- 2 Glavna direktzia ”Fiskalen kontrolin” (pääosasto ”verovalvonta”) verotarkastajat tekivät 4.8.2022 kello 15.15 tarkastuksen valittajan liiketilaan. Suoritetusta tarkastuksesta laadittiin pöytäkirja, jossa todettiin, että liiketilassa oli kaksi kortinlukulaitetta sekä 85 kortinlukulaitteiden tositetta 25.6.2022–26.7.2022

pankki- ja luottokorteilla hyväksytyistä maksuista, joiden kokonaismäärä oli 2 978 Bulgarian levaa (BGN). Näiden 85 maksutapahtuman osalta todettiin, ettei ravintolassa olleilla fiskaalisilla tallennuslaitteilla ollut laadittu mitään verokuitteja.

- 3 Hallintoviranomainen katsoi, että 25.6.2022–26.7.2022 välisenä aikana todetuilla laiminlyönneillä, jotka perustuivat kassakuittien antamatta jättämiseen 85 myynnistä, tehtiin 85 ZDDS:n 118 §:n 1 momentissa, luettuna yhdessä asetuksen N:o N-18 kanssa, tarkoitettua rikkomusta. Tässä säännöksessä asetetaan jokaiselle kauppiaille velvollisuus rekisteröidä ja tallentaa kaikki liikelilassa tapahtuneet myynnit laatimalla verokuitti fiskaalisella tallennusvälineellä.
- 4 Hallintoviranomainen antoi 12.8.2022 määräyksen, jossa määrättiin hallinnollisesta pakkokeinosta, johon kuului ”liiketilän sinetöiminen” 14 päivän ajaksi ja ”sinne pääsyn kieltäminen” samaksi ajaksi. Hallintoviranomainen antoi hallinnollista pakkokeinoa koskevaan määräykseen sisältyvällä erillisellä määräyksellä luvan sen väliaikaiseen täytäntöönpanoon.
- 5 Hallinnollista pakkokeinoa koskevasta määräyksestä (zapoved za nalagane na prinuditelna administrativna myarka, jäljempänä myös PAM), joka annettiin 12.8.2022, sekä siihen sisältyvästä määräyksestä, jolla hallintoviranomainen antoi luvan sen väliaikaiseen täytäntöönpanoon, nostettiin Administrativen sad Burgasissa (Burgasin hallintotuomioistuin, Bulgaria) kahdessa eri menettelyssä kanteet, jotka hylättiin.
- 6 Näissä kahdessa riita-asiassa annetut tuomioistuinratkaisut tulivat lainvoimaisiksi nyt kyseessä olevan pääasian käsittelyhetkellä, ja seuraamus ”liiketilän sinetöiminen ja sinne pääsyn kieltäminen” pantiin täytäntöön 14 päivän ajaksi.
- 7 Seuraamusmaksun määräävä viranomainen teki hallinnollista rikkomusta koskevien 85 päätöksen perusteella 85 seuraamusmaksupäätöstä, mukaan lukien riidanalainen päätös, katsoen, että tosiseikat oli näytetty toteen. Beach and bar managementille määrättiin jokaisesta 85 rikkomuksesta seuraamuksen määräämistä koskevassa säännöksessä säädetty 500,00 BGN:n vähimmäismääräinen seuraamusmaksu. Kokonaisseuraamus kaikkien 85 rikkomusten osalta on siis 42 500,00 BGN. Sen arvonlisäveron kokonaismäärä, joka jäi rekisteröimättä sen vuoksi, ettei mistään 85:stä kortinlukulaitteella suoritetuista maksutapahtumista annettu kassakuitteja, on 268,02 BGN.
- 8 Kaikista 85 seuraamusmaksupäätöksestä valitettiin Rayonen sad Burgasiin (Burgasin piirituomioistuin, Bulgaria). Kahdeksankymmentäviisi menettelyä aloitettiin, ja Rayonen sad Burgas vahvisti jokaisen riitautetun seuraamusmaksupäätöksen. Tällä hetkellä kaikista Rayonen sad Burgasin antamista 85 tuomioista on valitettu Administrativen sad Burgasiin, eikä asioiden käsittely ole päättynyt, vaan niitä on lykättävä ennakkoratkaisupyyntöön esittämisen vuoksi.

- 9 Nyt käsiteltävässä oikeusriidassa (mikä pätee kuitenkin myös kaikkiin muihin 84 tapaukseen) ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin totesi, että tosiseikat oli näytetty toteen, ja oletti, että hallinnollinen lainvalvontaviranomainen oli soveltanut lakia oikein katsoessaan, että kyseinen yhtiö oli syyllistynyt rikkomukseen. Se totesi, että määrätty seuraamus oli vahvistettu laissa säädetyn vähimmäismäärän suuruiseksi, ja vahvisti seuraamusmaksupäätöksen kokonaisuudessaan. Tämä tuomio edelsi unionin tuomioistuimen 4.5.2023 asiassa C-97/21 antamaa tuomiota. Kyseinen tuomioistuin ei tuomionsa perusteluissa ottanut huomioon sitä, että 12.8.2022 annetulla määräyksellä ja sen väliaikaisesta täytäntöönpanosta annetulla määräyksellä hallinnollinen pakkokeino ”liiketilän sinetöiminen ja sinne pääsyn kieltäminen” 14 päivän ajaksi, joka määrättiin kaikista 85 rikkomuksesta, pantiin täytäntöön, eikä se myöskään ottanut huomioon tämän täytäntöönpannun hallinnollisen pakkokeinon oikeudellista vaikutusta nykyiseen toisen oikeusasteen menettelyyn, jonka kohteena on 500,00 BGN:n suuruisen seuraamusmaksun uudelleentarkastelu.

Lyhyt esitys ennakkoratkaisupyyntöön perusteluista

- 10 ZDDS:ssä säädetään arvonlisäveron kantamisesta kaikkien sellaisten vastikkeellisten tavaroiden luovutuksen tai vastikkeellisten palvelujen suorituksen osalta, jotka ovat verollisia. Jos verovelvolliset eivät noudata ZDDS:n mukaisia velvollisuuksiaan, kyseisessä laissa säädetään kahdenlaisista toimenpiteistä. Soveltaa voidaan yhtäältä hallinnollisia pakkokeinoja (PAM) ja toisaalta hallinnollisia seuraamuksia (käsiteltävässä asiassa hallinnollinen seuraamusmaksu). Unionin tuomioistuimen asiassa C-97/21 antaman tuomion mukaan hallinnollisia pakkokeinoja pidetään luonteeltaan rankaisevina toimenpiteinä (joita kutsutaan tässä esityksessä näennäiseksi seuraamukseksi).
- 11 Näiden kahden toimenpidetyypin määräämiseen, riitauttamiseen ja täytäntöönpanoon sovelletaan erilaisia menettelysääntöjä. Taloudellisen seuraamuksen määräämiseen liittyvissä toimenpiteissä noudatetaan rikosprosessioikeuden logiikkaa ja sääntöjä. Niin kutsutun näennäisen seuraamuksen määräämiseen sovelletaan hallintomenettelyä koskevia sääntöjä ja (toissijaisesti) siviiliprosessioikeuden sääntöjä.
- 12 Ratkaisukokoonpano tuntee ja ottaa huomioon unionin tuomioistuimen päätelmät, jotka on esitetty asiassa C-97/21 4.5.2023 annetussa tuomiossa ja erityisesti sen 49 ja 63 kohdassa.
- 13 Käsiteltävään asiaan sovelletaan samoja oikeusperusteita, mutta se eroaa edellä mainitusta tapauksesta tosiseikkojen osalta siten, että asiaa käsittelevällä ratkaisukokoonpanolla on epäilyjä siitä, onko molempia tapauksia käsiteltävä samalla tavalla sovellettaessa unionin oikeutta, sellaisena kuin se on vahvistettu asiassa C-97/21 4.5.2023 annetussa tuomiossa.
- 14 Tosiseikkojen osalta olennainen ero on se, että kantaja vastusti pääasian oikeudenkäynnissä, joka johti asiassa C-97/21 4.5.2023 annettuun tuomioon,

- kahden toimenpiteen (jotka unionin tuomioistuin katsoi seuraamuksiksi) määräämistä yhdestä ainoasta rikkomisesta: 1) näennäinen seuraamus eli liiketilan sinetöimistä ja sinne pääsyn kieltämistä koskeva hallinnollinen pakkokeino sekä 2) taloudellinen seuraamus.
- 15 Tällaista tapausta lukuun ottamatta näennäinen seuraamus eli liiketilan sinetöintiä ja sinne pääsyn kieltämistä koskeva hallinnollinen pakkokeino voidaan määrätä myös useammasta kuin yhdestä rikkomisesta, toisin sanoen saman henkilön tekemistä useista samankaltaisista rikkomuksista.
- 16 Käsiteltävä asia eroaa unionin aikaisemmin ratkaisemasta tapauksesta siten, että suoritetussa tarkastuksessa, joka kattoi koko yhden kuukauden pituisen tilikauden, ei todettu vain yhtä rikkomista vaan 85 yksittäistä rikkomista. Tässä tapauksessa näennäinen seuraamus eli liiketilan sinetöintiä ja sinne pääsyn kieltämistä koskeva hallinnollinen pakkokeino määrättiin yhteisesti kaikista tarkastuksessa todetuista rikkomuksista.
- 17 Asiaa käsittelevä ratkaisukokoonpano katsoo, että käsiteltävässä asiassa liiketilan sinetöimistä ja sinne pääsyn estämistä koskeva hallinnollinen pakkokeino ei ole luonteeltaan rankaiseva vaan rajoittava ja että sillä pyritään rajoittamaan unionin taloudellisille eduille aiheutuvien vahinkojen määrää lopettamalla väliaikaisesti sellainen liiketoiminta, joka on tarkastajien toteamien rikkomusten perusteella pidemmän ajan vahingoittanut arvonlisäveron laskentajärjestelmää.
- 18 Tämä näkemys perustuu ensisijaisesti ZANN:n 22 §:ään, jonka mukaan hallinnolliset pakkokeinot vaikuttavat yhtäältä varoittavasti ja rajoittavasti, ja niillä vältetään hallinnollisten rikkomusten kielteiset seuraukset, mutta toisaalta ne voivat olla myös rankaisevia, kuten unionin tuomioistuin asiassa C-97/21 antamassaan tuomiossa totesi.
- 19 Käsiteltävässä asiassa 85:tä yhden kuukauden aikana suoritettua myyntiä ei rekisteröity fiskaalisella tallennuslaitteella. Kansallisen lainsäädännön mukaan jokainen laiminlyönti muodostaa erillisen rikkomuksen. Kaikista todetuista rikkomuksista määrättiin näennäinen kokonaisseuraamus eli liiketilan sinetöimistä ja sinne pääsyn kieltämistä koskeva hallinnollinen pakkokeino 14 päivän ajaksi tarkastelematta yksityiskohtaisesti kutakin 85 rikkomusta, mukaan lukien niiden vakavuutta ja osuutta vastaavasta hallinnollisen pakkokeinon muodostamasta näennäisestä kokonaisseuraamuksesta. Tämä tarkoittaa sitä, että laissa ei ole säädetty seuraamuksen määrän yksilöimisestä kunkin yksittäisen rikkomuksen vakavuuteen nähden, eikä sitä toteutettu tässä jo päätetyssä menettelyssä.
- 20 Itse näennäinen seuraamus eli hallinnollinen pakkokeino pantiin täytäntöön. Muodollisesta näkökulmasta ja unionin tuomioistuimen asiassa C-97/21 antamassa tuomiossa olevien toteamusten perusteella vaikuttaa perustellulta katsoa, että rikkojalle on jo määrätty seuraamus samasta rikkomuksesta ja että koska laissa ei ole säädetty mekanismista jo määrätyn näennäisen seuraamuksen ja pääasiassa kyseessä olevan seuraamusmaksun yhteensovittamiseksi, tuomioistuin

ei määrää uutta seuraamusta. Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen mukaan tällainen ratkaisu kysymykseen rikkoisi nyt käsiteltävässä asiassa, jossa on kyse hallinnollisen pakkokeinon määräämisestä yhteensä 85 yksittäisestä rikkomisesta, SEUT 325 artiklaa ja direktiivin 2006/112 273 artiklaa, koska kustakin rikkomuksesta määrättyä seuraamusta ei ole yksilöity, mikä rajoittaa mahdollisuutta tarkistaa, onko seuraamus lainmukainen, perusteltu ja oikeasuhteinen. Näin ollen ei myöskään voida tarkistaa, onko näin määrättyillä toimenpiteillä SEUT 325 tarkoitettu ennaltaehkäisevä vaikutus, ja tarjoavatko ne tehokkaan suojan arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi direktiivin 2006/112 273 artiklassa tarkoitettulla tavalla.

- 21 Asiaa käsittelevän tuomioistuimen mukaan näennäinen seuraamus eli hallinnollinen pakkokeino ei sovellu näiden perustavanlaatuisten tavoitteiden saavuttamiseen, koska sillä on kaksi puolta, eikä sen pääasiallinen luonne ole rankaiseva vaan rajoittava, ja koska siihen liittyy vain joissakin tapauksissa rankaisevia tehtäviä.
- 22 Näkemyksensä perustelemiseksi asiaa käsittelevä tuomioistuin haluaa selventää menettelyllisestä näkökulmasta sen valvonnan mekanismeja ja laajuutta, jota kansallisen lainsäädännön mukaan harjoitetaan sen määräyksen osalta, jolla näennäisestä seuraamuksesta eli hallinnollisesta pakkokeinosta määrätään.
- 23 Toisin kuin varsinaisen seuraamuksen riitauttamismenettelyssä, johon sovelletaan täysin rikosprosessioikeuden sääntöjä, jolloin rikoksen tekijä ja kohde, teon subjektiiviset ja objektiiviset tekijät sekä rangaistuksen tyyppi ja voimakkuuden lainmukaisuus on näytettävä toteen, tuomioistuinvalvonta, joka koskee näennäisen seuraamuksen eli hallinnollisen pakkokeinon riitauttamista, sisältää seuraavat seikat: Onko toimivaltainen viranomais määrännyt hallinnollisen pakkokeinon? Onko se määrätty laissa säädetyssä oikeudellisessa muodossa? Onko määräys annettu tavalla, joka ei rajoita valittajan mahdollisuutta esittää kaikki väitteensä ja hankkia kaikki merkitykselliseksi katsomansa todisteet hänen puolustautumisoikeuksiaan rajoittamatta? Ovatko riidanalaisen määräyksen antamisen tosiseikat todella olemassa, ja vastaavatko ne määräyksessä mainittuja oikeudellisia perusteita sen antamiseksi? Onko hallinnollinen pakkokeino oikeasuhteinen ja määränsä osalta perusteltu? Rikkomuksen objektiivisia ja subjektiivisia seikkoja ei arvioida.
- 24 Lisäksi on huomattava, että tuomioistuimella, joka tarkastelee määrättyä näennäistä seuraamusta eli hallinnollista pakkokeinoa, ei ole mahdollisuutta lyhentää tai pidentää aikaa, jolle se on määrätty. Mikäli ratkaisukokoonpano pitää kyseistä toimenpidettä suhteettomana, se voi ainoastaan kumota toimenpiteen kokonaisuudessaan, mutta se ei voi mukauttaa tai yksilöidä sitä rikkomuksen/rikkomusten vakavuuteen nähden.
- 25 Seuraavaksi on tärkeää huomata, että vaikka tuomioistuin toteaisi määrätyn toimenpiteen sinänsä perustelluksi ja oikeasuhteiseksi, määräys voidaan kumota

esimerkiksi sen vuoksi, että sen antamisen muodolliset edellytykset eivät ole täyttyneet, vaikka rikkoja ja rikkomus on osoitettu.

- 26 Ratkaisukokoonpanolle tämä antaa aiheen pohtia yhtäältä sitä, voidaanko määrätyn hallinnollisen pakkokeinon tällaista kumoamista pitää perusoikeuskirjan 50 artiklassa tarkoitettuna vapauttamisena, mikä näennäisen seuraamuksen eli hallinnollisen pakkokeinon ja säädettyjen taloudellisten seuraamusten yhteensovittamismekanismin puuttuessa estäisi toisen seuraamusmenettelyn suorittamisen, koska rikosoikeudellista menettelyä ei ole suoritettu asianmukaisesti kaikkia takeita ja vaatimuksia noudattamalla.
- 27 Toiseksi [ennakkoratkaisupyyntöä esittävä] tuomioistuin epäilee myös sitä, voidaanko tätä näennäistä kokonaisseuraamusta – eli hallinnollista pakkokeinoa koskevaa määräystä useista edellä kuvatuista talousarviota koskevan kurinalaisuuden rikkomisista, missä yhteydessä kuhunkin 85 rikkomukseen ei ole sovellettu yksilöllistä lähestymistapaa – pitää 50 artiklassa tarkoitettuna ensimmäisenä tuomiona, kun kustakin yksittäisestä rikkomuksesta määrättyä seuraamusta ei ole asianmukaisesti yksilöity eikä kaikkia rikosoikeudelliselle menettelylle tekijän suojelemiseksi asetettuja vaatimuksia ole noudatettu, mistä on esimerkkinä mahdollisuus panna hallinnollinen pakkokeino väliaikaisesti täytäntöön, mikä on suoraan ristiriidassa perusoikeuskirjan 48 artiklan 1 kohdassa vahvistetun syyttömyysolettaman kanssa.
- 28 Nyt käsiteltävän ennakkoratkaisupyyntöä taustalla olevassa asiassa on arvioitava sen menettelyn laillisuutta, joka on johtanut siihen, että rikkojalle on määrätty taloudellinen seuraamus. Koska tämä menettely on edennyt hitaammin kuin näennäisen seuraamuksen eli hallinnollisen pakkokeinon määräämistä koskeva hallinnollinen menettely, se on ajallisesti katsottuna toinen elinkeinonharjoittajaa vastaan aloitettu menettely. Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen on näin ollen tarkistettava, onko ensimmäisenä seuraamuksena määrättyssä hallinnollisessa pakkokeinossa ”liiketilän sinetöiminen ja sinne pääsyn kieltäminen 14 päivän ajaksi” kyse perusoikeuskirjassa tarkoitettua tuomiosta, eli toteutettiin rikosoikeudellinen menettely laajassa merkityksessä, määrättiin luonteeltaan rikosoikeudellinen toimenpide ja määrättiin se tosiasiallisesti tästä samasta teosta. Tämä tarkastelu on luonteeltaan Engel-testi, jossa on kyse Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen asiassa Engel v. Alankomaat antamassa tuomiossa vahvistetusta tutkintatestistä, joka on vakiintunut Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännössä ja jonka unionin tuomioistuin on täysin hyväksynyt ja jota se on kehittänyt tuomioissaan (esimerkiksi tuomio Bonda, C-489/10, 37 kohta ja tuomio Hans Åkerberg Fransson, C-617/10).
- 29 Mainitun testin suorittamisen osalta ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin epäilee ensinnäkin sitä, suoritettiin ensimmäisessä asiassa (jossa määrättiin näennäinen seuraamus eli hallinnollinen pakkokeino) menettely, joka on luonteeltaan rikosoikeudellinen menettely laajassa merkityksessä, koska tämä toimenpide määrättiin yhteisesti kaikista todetuista 85 rikkomuksesta. Tämä toimenpide ei ole luonteeltaan yksilöllinen, eli sitä ei määrätä tietyistä näihin 85

rikkomukseen kuuluvasta rikkomuksesta (kuten esimerkiksi unionin tuomioistuimen asiassa C-97/21 tutkimassa tapauksessa), eikä se oikeudellisessa mielessä merkitse 85 yksittäisen näennäisen seuraamuksen päällekkäisyyttä hallinnollisina pakkokeinoina. Jos tätä näennäistä seuraamusta eli hallinnollista pakkokeinoa pidetään asiassa C-97/21 tarkoitettuna seuraamuksena, sitä ei olisi yksilöity kunkin yksittäisen rikkomuksen osalta. Tämä loukkaisi suoraan perusoikeuskirjan 49 artiklan 3 kohdassa vahvistettua suhteellisuusperiaatetta, jonka mukaan rangaistus ei saa olla epäsuhteessa rikoksen vakavuuteen, mikä on seikka, jota asiaa käsittelevä tuomioistuin tai rikkoja itse ei voi arvioida kyseessä olevasta näennäisestä seuraamuksesta eli hallinnollisesta pakkokeinosta, joka määrättiin yhteensä 85 rikkomuksesta.

- 30 Kansallisessa lainsäädännössä ei nimittäin säädetä minkäänlaisesta menettelyllisestä mahdollisuudesta kumuloida hallinnollisia seuraamuksia. Päinvastoin ZANN:n 18 §:n mukaan jokaisesta rikkomuksesta määrätään erillinen seuraamus.
- 31 Lopuksi on todettava, että tätä näennäistä seuraamusta eli hallinnollista pakkokeinoa ei kirjata määrättyjen rangaistusten luetteloon eikä sitä oteta huomioon arvioitaessa toistuvasti tai järjestelmällisesti tehtyjä tekoja, kuten rikoksista määrättävien rangaistusten tai pääasiassa kyseessä olevan kaltaisten hallinnollisissa seuraamusmenettelyssä määrättävien taloudellisten seuraamusten kohdalla tehdään.
- 32 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 konkreettisesti pääasiassa käytännössä ainoa hallinnollisen pakkokeinon muoto, jonka tarkoituksena on yksinomaan rajoittaa unionin taloudellisille eduille aiheutuvan vahingon laajuutta.
- 33 Asiaa käsittelevän ratkaisukokoonpanon mukaan tällaisessa tapauksessa kansallisilla tuomioistuimilla on toimivalta, jota niiden olisi käytettävä sen arvioimiseksi, mitä kaksitahaisen toimenpiteen muotoa on sovellettu kussakin yksittäistapauksessa. Tämä menettelyllinen mahdollisuus on täysin yhdenmukainen niiden ohjeiden kanssa, jotka unionin tuomioistuin antoi kansallisille tuomioistuimille asiassa Hans Åkerberg Fransson, C-617/10, antamassaan tuomiossa.
- 34 [Ennakkoratkaisupyynnön esittävä] tuomioistuin ei kyseenalaista asiassa C-97/21 annettua tuomiossa esitettyjä toteamuksia, jotka koskevat sitä, että näennäinen seuraamus eli hallinnollinen pakkokeino oli erittäin ankara suhteessa rikkomukseen, josta se on määrätty pääasiassa ja joka oli asiassa C-97/21 4.5.2023

annetun tuomion kohteena. Kun tämä toimenpide kuitenkin koskee 85 yksittäistä rikkomusta, jotka liittyvät myyntien rekisteröimisen ja arvonlisäveron kantamisen kiertämiseen, toisin sanoen jatkuvaan ja sinnikkääseen toimintaan, joka oli virkamiesten toteamusten mukaan kestänyt vähintään yhden kuukauden ajan, kyseinen toimenpide ei ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen mielestä vaikuta liiallisen ankaralta tai suhteettomalta niin, että se olisi rinnastettava luonteeltaan rankaisevaan toimenpiteeseen, vaan sillä pyritään, kuten edellä on esitetty, rajoittamaan sitä kokonaisvahinkoa, joka lukuisista todetuista hallinnollisista rikkomuksista aiheutuu Euroopan unionin verohallinnolle.

- 35 Jos unionin tuomioistuin hyväksyy edellä esitetyn kannan ja yhtyy ennakkoratkaisupyyntöön esittävän tuomioistuimen näkemukseen, jonka mukaan kaikista 85 hallinnollisesta rikkomuksesta määrätty hallinnollista pakkokeinoa koskeva näennäinen seuraamus, jossa ei yksilöity kunkin rikkomuksen vakavuutta ja hallinnollisen pakkokeinon laajuutta kunkin yksittäisen rikkomuksen osalta, ei ole ”tuomio” laajassa merkityksessä, on ne bis in idem -periaate huomioon ottaen katsottava, ettei ennakkoratkaisua pyytävällä tuomioistuimella ole hallinnollisia esteitä käsitellä siinä vireille pantua hallinnollista seuraamusmenettelyä ja määrätä taloudellista seuraamusta, jos se toteaa, että yhtiö on tehnyt kyseisen rikkomuksen.
- 36 Tässä yhteydessä ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin haluaa tietää, onko SEUT 325 artiklaa, direktiivin 2006/112 artiklaa ja perusoikeuskirjan 50 artiklaa tulkittava siten, että niissä sallitaan kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan useista verovelvoitteiden rikkomuksista voidaan määrätä hallinnollinen pakkokeinokokonaisuus ”liiketilän sinetöinti ja sinne pääsyn estäminen”, 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 samaa rikkojaa vastaan jokaisen rikkomuksen osalta erillinen rankaiseva menettely, jonka tarkoituksena on määrätä verovelvolliselle taloudellisen seuraamuksen muodossa oleva rangaistus, jolloin kansallisen tuomioistuimen on jokaisessa yksittäistapauksessa tarkistettava ja todettava, mihin aiemmin määrätyn näennäisen kokonaisseuraamuksen eli liiketilän sinetöimistä ja sinne pääsyn kieltämistä koskevan hallinnollisen pakkokeinon kahdesta tavoitteesta pyritään, ennaltaehkäisevään ja rajoittavaan vai rankaisevaan.
- 37 Jos unionin tuomioistuin vastaa tähän myöntävästi pääasian kaltaisessa tapauksessa, [ennakkoratkaisua pyytävän] tuomioistuimen on tutkittava hallinnollista seuraamusta koskeva riita sisällöllisesti. Tässä tapauksessa ratkaisukokoonpanon on tutkittava hallintoviranomaisen määräämän seuraamuksen laillisuus (jos tuomioistuin toteaa, että rikkomus on tehty).
- 38 Jo asiassa C-97/21 4.5.2023 annettua tuomion perusteluissa todetaan, että kyseisestä rikkomuksesta määrätty taloudellinen seuraamus on luonteeltaan liian ankara (tuomion 48 kohta). Koska käsiteltävässä asiassa on kuitenkin kyse siitä, että 30,00 BGN:n suuruista myyntiä ei rekisteröity eikä vastaavaa arvonlisäveroa,

jonka suuruus on 9 prosenttia myynnin arvosta, kannettu, laissa säädetyn taloudellisen seuraamuksen vähimmäismäärä on merkityksellinen asiaa käsittelevälle ratkaisukokoonpanolle. Se on 500,00 BGN oikeushenkilöiden osalta.

- 39 Yhtäältä on huomattava, että kyseinen rikkomus tehdään pelkästään laiminlyönnillä eli ”kassakuitin antamatta jättämisellä”, joka ei liity Euroopan unionin taloudellisille eduille aiheutuvien vahinkojen laajuuteen. Toisaalta juuri laskematta ja tilittämättä jääneen arvonlisäveron määrä on olennainen vertailukohta arvioitaessa seuraamuksen ankaruutta, koska se määrittää kierretyn ja kantamatta jääneen arvonlisäveron määrän niiden velvoitteiden noudattamiseksi, joista säädetään SEUT 325 artiklassa ja direktiivin 2006/112 273 artiklassa, joissa sallitaan valtion tasolla kaikki keinot veron kantamiseksi ja kaikesta lainvastaisesta toiminnasta unionin taloudellisille eduille aiheutuvien vahinkojen rajoittamiseksi.
- 40 Edellä esitetyn lisäksi on muistutettava ZANN:n 18 §:stä, jonka mukaan hallintoviranomaisen on määrättävä jokaisesta rikkomuksesta erillinen seuraamus, joka on pantava täytäntöön erikseen. Tämä tarkoittaa, että laissa ei oteta huomioon rikkojalle mahdollisesti määrättävien seuraamusten kokonaisvaikutusta. Tältä osin ei ole säädetty mistään rangaistusten päällekkäisyyden järjestelmästä, kuten rikosoikeudellisessa menettelyssä.
- 41 Edellisessä kohdassa esitetyn perusteella ratkaisukokoonpano pitää perusoikeuskirjan 49 artiklan 3 kohdan valossa suhteettomana sitä, että tällaisesta rangaistusten kumulointijärjestelmästä on säädetty rikosoikeudessa, jossa määrätään seuraamuksia vakavammista lainvastaisista teoista eli rikoksista, mutta siitä ei ole säädetty, kun kyse on lievemmistä rikkomuksista, joita käsitellään ZANN:n mukaisissa menettelyissä, kuten käsiteltävässä asiassa. Tässä piilee vaara siitä, että määrätään seuraamus, joka on luonteeltaan ja suuruudeltaan suhteeton unionin taloudellisille eduille aiheutuneiden vahinkojen määrään nähden, ilman mahdollisuutta arvioida kattavasti ja realistisesti seuraamuksen ankaruutta suhteessa konkreettiseen rikkomukseen. Tämä on myös perusoikeuskirjan 47 artiklan ensimmäisen kohdan vastaista, koska rikkojan käytettävissä ei ole tehokkaita oikeussuojakeinoja, joiden avulla hän voisi saada asianmukaisen seuraamuksen kaikkien 85 hallinnollisen rikkomuksen kumulatiivisesta haitallisesta vaikutuksesta.
- 42 Se, että ei ole olemassa edellä mainittua järjestelmää eli mahdollisuutta yksilöidä taloudellisia seuraamuksia hallinnollisia seuraamuksia koskevissa asioissa, vaikuttaa vieläkin vakavammalta, kun otetaan huomioon, että ZANN:n menettelysääntöjen mukaan asiaa käsittelevä ratkaisukokoonpano ei voi vahvistaa laissa säädetyn vähimmäismäärän alittavaa taloudellista seuraamusta, vaikka tällä vähimmäismäärällä on samanaikaisesti huomattava nimellisarvo. Konkreettisessa tapauksessa nämä seikat voivat johtaa siihen, että määrätään yhteensä 85 taloudellista seuraamusta, joista kunkin määrä on vähintään 500,00 BGN, jolloin kokonaisseuraamuksen määrä on 42 500,00 BGN, mikä varmasti voisi osaltaan

johtaa rikkojan maksukyvyttömyyteen sen sijaan, että sillä olisi rikkojaan varoittava ja kohentava vaikutus.

- 43 Ratkaisukokoonpanon mukaan säädetty 500 BGN:n suuruinen seuraamus vaikuttaa suhteettoman suurelta, kun sitä verrataan maksamatta jätettyyn arvonlisäveroon, jonka määrä, kuten edellä on todettu, on 2,70 BGN. Suhteettoman suurelta vaikuttaa myös edellä mainittu kaikista 85 rikkomuksesta määrätyn seuraamuksen kokonaismäärä suhteessa kaikkien 85 rikkomuksen osalta rekisteröimättä jätetyn arvonlisäveron määrään, joka on 268,02 BGN.
- 44 Toisaalta se, että minkäänlaisia ja minkäänsuuruisia rankaisevia seuraamuksia ei määrättäisi kunkin yksittäisen rikkomuksen vähäisyyden vuoksi, ei myöskään edistäisi SEUT 325 artiklassa ja direktiivin 2006/112 jäsenvaltioille asetettujen tehtävien vaikutusten saavuttamista ja täyttämistä, kun käsiteltävässä asiassa lisäksi on kyse jatkuvasta ja sinnikkästä lainvastaisesta toiminnasta, jonka on osoitettu olleen päivittäistä vähintään yhden kuukauden ajan.
- 45 Edellä esitetyistä syistä ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin pohtii, rikkooko kyseessä olevan kaltainen kansallinen säännöstö, jossa säädetään huomattavasta seuraamuksen alarajasta rikkomuksille, joiden haitalliset vaikutukset unionin taloudellisille eduille ovat sata kertaa pienemmät kuin säädetty seuraamus, ilman että siinä sallitaan mahdollisuus määrätä laissa säädettyä vähimmäismäärää alhaisemmasta seuraamuksesta tai kokonaisseuraamuksesta, johon liittyy seuraamuksen lajin ja määrän yläraja, kaikkien niiden rikkomusten osalta, jotka elinkeinonharjoittaja on tehnyt ennen kuin hänet on ensimmäisen kerran tuomittu lainvoimaisella hallinnollisella tai oikeudellisella päätöksellä, perusoikeuskirjan 49 artiklan 3 kohdassa tarkoitettua suhteellisuusperiaatetta.
- 46 Jos unionin tuomioistuin päätyy toiseen käsitykseen eli siihen, että kaikista 85 rikkomuksesta määrätty hallinnollinen pakkokeino on ”tuomio” laajassa merkityksessä eli että tätä hallinnollista pakkokeinoa pidetään seuraamuksena asiassa C-97/21 tarkoitetulla tavalla eikä yksilöintiä kuhunkin yksittäiseen rikkomukseen nähden suoriteta, ennakkoratkaisupyyntöä esittävä tuomioistuin pohtii, onko tämä tehtyjen rikkomusten osalta suoraan vastoin perusoikeuskirjan 48 artiklan 3 kohdassa vahvistettua rangaistuksen suhteellisuusperiaatetta, jonka mukaan rangaistus ei saa olla epäsuhteessa rikoksen vakavuuteen, mikä on seikka, jota asiaa käsittelevä ratkaisukokoonpano tai rikkoja itse ei voi arvioida yhteensä 85 rikkomuksesta määrätyn hallinnollista pakkokeinoa koskevan näennäisen seuraamuksen osalta. Koska jokaisesta yksittäisestä rikkomuksesta, josta tämä hallinnollista pakkokeinoa koskeva näennäinen seuraamus on säädetty, puuttuu puolustautumismekanismi, ratkaisukokoonpano päättelee, että myös perusoikeuskirjan 47 artiklan ensimmäistä kohtaa on rikottu, koska näin säädettyillä menettelyillä ei taata valittajan oikeutta tehokkaiisiin oikeussuojakeinoihin ja oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin.