



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

14 päivänä syyskuuta 2023*

Ennakkoratkaisupyyntö – Valmisteverot – Direktiivi 2008/118/EY – 16 artikla – Verottoman varastoinnin menettely – Valtuutetun varastonpitäjän toteuttamaa verottoman varaston perustamista ja pitämistä koskevan luvan myöntämisen ehdot – Näiden ehtojen täyttymättä jääminen – Taloudellisen seuraamuksen määräämisen kanssa kumulatiivisesti sovellettu luvan lopullinen peruuttaminen – Euroopan unionin perusoikeuskirjan 50 artikla – Ne bis in idem -periaate – Oikeasuhteisuus

Asiassa C-820/21,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Administrativen sad Sofia-grad (Sofian hallintotuomioistuin, Bulgaria) on esittänyt 9.12.2021 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 28.12.2021, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

”Vinal” AD

vastaan

Direktor na Agentsia ”Mitnitsi”,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. Lycourgos sekä tuomarit L. S. Rossi, J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari), S. Rodin ja O. Spineanu-Matei,

julkisasiamies: T. Čapeta,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- ”Vinal” AD, edustajaan N. Boshnakova-Dimova, advokat,
- Direktor na Agentsia ”Mitnitsi”, edustajinaan P. Gerenski ja P. Tonev,
- Bulgarian hallitus, asiamiehinaan M. Georgieva, T. Mitova, E. Petranova ja L. Zaharieva,

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.

- Espanjan hallitus, asiamiehenään I. Herranz Elizalde,
- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan A. Collabolletta, avvocato dello Stato,
- Euroopan komissio, asiamiehinään M. Björkland ja D. Drambozova,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhdenvertaisen kohtelun periaatteen ja valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY (EUVL 2009, L 9, s. 12) 16 artiklan 1 kohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain valtuutettu varastonpitäjä ”Vinal” AD ja Direktor na Agentsia ”Mitnitsi” (tulliviraston johtaja, Bulgaria; jäljempänä tulliviraston johtaja) ja jossa on kyse tulliviraston johtajan päätöksestä, jolla peruutettiin direktiivissä 2008/118 tarkoitettu verottoman varaston pitämistä koskeva lupa sillä perusteella, että valmisteverojärjestelmää on rikottu vakavasti, mistä määrättiin myös taloudellinen seuraamus.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Direktiivi 2008/118

- 3 Direktiivin 2008/118 johdanto-osan 10, 15 ja 16 perustelukappaleessa todettiin seuraavaa:
 - ”(10) Koska [valmiste]veron kantamis- ja palauttamisjärjestelmät vaikuttavat sisämarkkinoiden toimivuuteen, niissä olisi noudatettava syrjimättömiä perusteita.
 - –
 - (15) Koska tarkastuksia on toteutettava tuotanto- ja varastointitiloissa sen varmistamiseksi, että verovelka kannetaan, tällaisten tarkastusten helpottamiseksi on tarpeen säilyttää voimassa toimivaltaisten viranomaisten lupaa edellyttävä varastointijärjestelmä.
 - (16) On myös tarpeen vahvistaa vaatimukset, joita valtuutettujen varastonpitäjien ja ilman valtuutetun varastonpitäjän asemaa toimivien kaupan alan toimijoiden on noudatettava.”

4 Direktiivin 2008/118 4 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”Tässä direktiivissä ja sen täytäntöönpanosäännöksissä tarkoitetaan:

1) ’valtuutetulla varastonpitäjällä’ luonnollista henkilöä tai oikeushenkilöä, jonka jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset ovat valtuuttaneet ansiotoiminnassaan verottomassa varastossa tuottamaan, jalostamaan, pitämään hallussaan, vastaanottamaan tai sieltä lähettämään valmisteveron alaisia tavaroita väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä;

--

11) ’verottomalla varastolla’ paikkaa, jossa valtuutettu varastonpitäjä ansiotoiminnassaan tuottaa, jalostaa, pitää hallussaan taikka vastaanottaa tai josta tämä lähettää valmisteveron alaisia tavaroita väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä sen jäsenvaltion, jossa veroton varasto sijaitsee, toimivaltaisten viranomaisten vahvistamin edellytyksin.”

5 Kyseisen direktiivin 7 artiklan 1 kohdan sanamuodon mukaan valmisteverosaatava syntyy siinä jäsenvaltiossa, jossa tavarat luovutetaan kulutukseen, tämän kulutuksen luovuttamisen ajankohtana.

6 Mainitun direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädettiin seuraavaa:

”Valmisteverovelvollinen on

a) silloin, kun valmisteveron alaiset tuotteet poistuvat 7 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitetusta väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä:

i) valtuutettu varastonpitäjä, rekisteröity vastaanottaja tai muu henkilö, joka poistaa valmisteveron alaiset tavarat tai jonka puolesta ne poistetaan väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä, tai jos on kyse sääntöjenvastaisesta poistamisesta verottomasta varastosta, muu henkilö, joka on osallistunut tällaiseen poistamiseen;

--”

7 Saman direktiivin 15 artiklan sanamuoto oli seuraava:

”1. Kunkin jäsenvaltion on määrättävä valmisteveron alaisten tavaroiden tuotantoa, jalostusta ja hallussapitoa koskevat sääntönsä tämän direktiivin mukaisesti.

2. Valmisteveron alaisten tavaroiden, joista valmisteveroa ei ole maksettu, tuotannon, jalostuksen ja hallussapidon on tapahduttava verottomassa varastossa.”

8 Direktiivin 2008/118 16 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”1. Valtuutetun varastonpitäjän on saatava verottoman varaston perustamiseen ja pitämiseen lupa sen jäsenvaltion, jossa veroton varasto sijaitsee, toimivaltaisilta viranomaisilta.

Luvan edellytyksenä on, että ne ehdot, joita viranomaisilla on oikeus säätää veron kiertämisen tai väärinkäytösten estämiseksi, täyttyvät.

2. Valtuutettu varastonpitäjä on velvollinen:

- a) antamaan tarvittaessa vakuuden valmisteveron alaisten tavaroiden tuotantoon, jalostukseen ja hallussapitoon liittyvien riskien kattamiseksi;
- b) noudattamaan sen jäsenvaltion, jonka alueella veroton varasto sijaitsee, määräämiä velvoitteita;
- c) pitämään kunkin verottoman varaston osalta kirjaa valmisteveron alaisten tavaroiden varastoista ja siirroista;
- d) sijoittamaan kaikki väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä siirrettävät valmisteveron alaiset tavarat verottomaan varastoonsa ja merkitsemään ne kirjanpitoonsa siirron päätyttyä, paitsi jos sovelletaan 17 artiklan 2 kohtaa;
- e) suostumaan valvontaan ja varastojen tarkastuksiin.

– –”

- 9 Valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä 19.12.2019 annetun neuvoston direktiivin (EU) 2020/262 (EUVL 2020, L 58, s. 4), jolla direktiivi 2008/118 kumottiin 13.2.2023 alkaen, 15 artiklan 1 kohdassa on samat säännökset kuin direktiivin 2008/118 16 artiklan 1 kohdassa.

Suositus 2000/789/EY

- 10 Suuntaviivoista varastonpitäjien valtuuttamiseksi neuvoston direktiivin 92/12/ETY mukaisesti valmisteveron alaisten tuotteiden osalta 29.11.2000 annetun komission suosituksen 2000/789/EY (EUVL 2000, L 314, s. 29) 2 artiklan 1 kohdassa todetaan seuraavaa:

”Vaikka jäsenvaltioita kehotetaan soveltamaan tiukkoja perusteita myöntäessään valtuutusta 1 artiklassa tarkoitetuille henkilöille, kaupan helpottamiseen ja tehokkaaseen valvontaan liittyvät näkökohdat olisi otettava tasapuolisesti huomioon.”

- 11 Tämän suosituksen 7 artiklassa täsmennetään seuraavaa:

”1. Periaatteessa valtuutus olisi peruttava ainoastaan vakavista syistä ja vasta sen jälkeen, kun jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset ovat perusteellisesti tutkineet varastonpitäjän tilanteen.

2. Valtuutus voidaan peruuttaa esimerkiksi seuraavissa tapauksissa:

- valtuutukseen liittyvien velvoitteiden täyttämättä jättäminen,
- vakuuden riittämättömyys,
- voimassa olevien säännösten toistuva noudattamatta jättäminen,
- osallistuminen rikolliseen toimintaan,
- veronkierto tai petos.”

Bulgarian oikeus

- 12 Valmisteveroista ja verottomista varastoista annetun lain (Zakon za aktsizite i danachnite skladove), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä valmisteverolaki), 3 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään, että tässä laissa tarkoitettut valtuutetut varastonpitäjät ja rekisteröidyt henkilöt ovat verovelvollisia siinä tarkoitettussa merkityksessä.
- 13 Valmisteverolain 4 §:n 18 kohdan sanamuoto on seuraava:
”Vakavalla’ rikkomuksella [tarkoitetaan] sellaista rikkomusta, josta on annettu lainvoimainen seuraamusmaksua koskeva päätös, jolla määrätään yli 15 000 (Bulgarian levin (BGN) (n. 7 600 euroa)) suuruinen seuraamusmaksu.”
- 14 Valmisteverolain 47 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:
”Valtuutettuja varastonpitäjiä voivat olla
– –
5. henkilöt, jotka eivät ole syyllistyneet tässä laissa tarkoitettuun vakavaan tai toistuvaan rikkomiseen, lukuun ottamatta tapauksia, joissa hallinnollista rikkomusta koskeva menettely on päättynyt sopimukseen”.
- 15 Valmisteverolain 53 §:n 1 ja 4 momentissa säädetään seuraavaa:
”(1) Verottoman varaston pitämistä koskevan luvan voimassaolo päättyy, kun
– –
3. lupa peruutetaan;
– –
(2) Verottoman varaston pitämistä koskeva lupa on peruutettava, jos
1. valtuutettu varastonpitäjä ei enää täytä 47 §:ssä säädettyjä edellytyksiä; – –
– –
(3) Lupa peruutetaan tulliviraston johtajan päätöksellä, joka on väliaikaisesti täytäntöönpanokelpoinen päätöksen tekemispäivästä alkaen, jollei tuomioistuimella toisin määrää.
(4) Edellä 3 momentissa tarkoitettuun päätökseen voidaan hakea muutosta hallintomenettelylain (Administrativnoprotsesualen kodeks) mukaan.”
- 16 Valmisteverolain 107h §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:
”Ennen hallinnollista seuraamusta koskevan päätöksen tekemistä ja korkeintaan 30 päivää tässä laissa tarkoitettua rikkomuksen toteamista koskevan päätöksen tekemisen jälkeen viranomaisen, jolla on valta määrätä hallinnollinen seuraamus, ja rikkomuksen tekijä voivat tehdä hallinnollista seuraamusta

koskevan menettelyn päättävän sopimuksen, ellei moitittu toimintaa ole pidettävä rangaistavana tekona.”

17 Valmisteverolain 112 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Henkilölle, joka on velvollinen pidättämään valmisteveron mutta joka ei pidätä sitä, on määrättävä seuraamusmaksu, jonka suuruus on maksamatta perimättä valmistevero kaksinkertaisena ja jonka on oltava vähintään 500 BGN.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

18 Vinal on bulgarialainen yhtiö, jolla on verottoman varaston pitämistä koskeva lupa, jonka perusteella se voi tuottaa, pitää hallussaan, vastaanottaa ja lähettää valmisteveron alaisia alkoholituotteita.

19 Tähän yhtiöön tehtiin verotarkastus vuonna 2017.

20 Bulgarian tullihallinto teki 22.12.2017 jälkiverotuspäätöksen, jonka suuruus oli 4 261,89 BGN (n. 2 180 euroa), ajanjakson 1.1.2012–3.5.2017 osalta. Tätä päätöstä ei riitautettu, ja siitä tuli lopullinen 5.1.2018.

21 Lisäksi Bulgarian tullihallinto teki myös ajanjakson 3.–10.5.2017 osalta päätöksen, jossa todettiin mainitun yhtiön syyllistyneen hallinnolliseen rikkomukseen sillä perusteella, että erääntyneiden valmisteverojen pidättämistä koskevaa velvollisuutta ei ollut noudatettu.

22 Bulgarian tullihallinto määräsi 24.1.2018 Vinalille tämän vuoksi valmisteverolain 112 §:n 1 momentin nojalla rahamääräisen seuraamuksen, jonka suuruus oli pidättämättä jätetty valmistevero kaksinkertaisena eli 248 978 BGN (n. 128 000 euroa).

23 Kyseinen seuraamus vahvistettiin 16.1.2020 annetulla tuomiolla, joka on lainvoimainen.

24 Tulliviraston johtaja peruutti Vinalille myönnetyn verottoman varaston pitämistä koskevan luvan 11.2.2020 tämän lainvoimaisen tuomion perusteella.

25 Vinal nosti Administrativen sad Sofia-gradissa (Sofian hallintotuomioistuim, Bulgaria) kanteen kyseisen päätöksen kumoamiseksi.

26 Mainittu tuomioistuin pohtii, onko sovellettava kansallinen lainsäädäntö yhteensopiva unionin oikeuden ja erityisesti direktiivin 2008/118 kanssa.

27 Administrativen sad Sofia-grad on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Kuinka direktiivin [2008/118] 16 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siltä osin kuin siinä säädetään, että verottoman varaston perustamiseksi ja pitämiseksi annettavan luvan edellytyksenä on, että ne ehdot, joita viranomaisilla on oikeus säätää veron kiertämisen tai väärinkäytösten estämiseksi, täyttyvät, [ja] millaisia näiden ehtojen on oltava sisällöltään, jotta veron kiertämisen tai väärinkäytösten estämistä koskevat tavoitteet voidaan saavuttaa?

- 2) Kuinka [direktiivin 2008/118] kymmenennessä perustelukappaleessa tarkoitettua syrjäntäkieltoa on tulkittava?
- 3) Kuinka edellä mainittuja säännöksiä on tulkittava ja onko niitä tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä valmisteverolain 53 §:n 1 momentin 3 kohdan, luettuna yhdessä 47 §:n 1 momentin 5 kohdan kanssa, kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään luvan pakollisesta peruuttamisesta nykyhetkestä alkaen ilman irtisanomisaikaa ja rajoittamattomaksi ajaksi sen lisäksi, että samasta teosta on jo määrätty seuraamus?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen ja kolmas kysymys

- 28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä ja kolmannella kysymyksellään, joita on tarkasteltava yhdessä, pääasiallisesti sitä, onko direktiivin 2008/118 16 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään verottoman varaston pitämistä koskevan luvan peruuttamisesta tilanteessa, jossa valmisteverojärjestelmää rikotaan kansallisessa lainsäädännössä vakavaksi luonnehditulla tavalla, kumulatiivisesti samojen tekojen perusteella jo määrätyn taloudellisen seuraamuksen kanssa.
- 29 On palautettava mieleen, että direktiivin 2008/118 15 artiklan 1 kohdan sanamuodon mukaan kunkin jäsenvaltion on määrättävä valmisteveron alaisten tavaroiden tuotantoa, jalostusta ja hallussapitoa koskevat sääntönsä kyseistä direktiiviä noudattaen ja että tämän 15 artiklan 2 kohdassa todetaan lisäksi, että valmisteveron alaisten tavaroiden, joista valmisteveroa ei ole maksettu, tuotannon, jalostuksen ja hallussapidon on tapahduttava verottomassa varastossa.
- 30 Tällaisen varaston lupamenettelystä täsmennetään yhtäältä direktiivin 2008/118 16 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa, että valtuutetun varastonpitäjän on saatava verottoman varaston perustamiseen ja pitämiseen lupa sen jäsenvaltion, jossa veroton varasto sijaitsee, toimivaltaisilta viranomaisilta, ja toisaalta sen toisessa alakohdassa, että luvan edellytyksenä on, että ”ne ehdot, joita viranomaisilla on oikeus säätää veron kiertämisen tai väärinkäytösten estämiseksi, täytyvät”.
- 31 Lisäksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että yleisellä tasolla petosten ja väärinkäytösten ehkäiseminen on sekä unionin oikeuden että jäsenvaltioiden lainsäädännön yhteinen tavoite direktiivin 2008/118 soveltamisalalla. Yhtäältä jäsenvaltioilla on nimittäin oikeutettu intressi ryhtyä asianmukaisiin toimenpiteisiin taloudellisten etujensa suojaamiseksi ja toisaalta veropetosten, veronkierron ja mahdollisten väärinkäytösten estäminen on kyseisen direktiivin tavoite, kuten sen johdanto-osan 15 ja 16 perustelukappaleessa sekä 16 artiklassa vahvistetaan (ks. vastaavasti tuomio 13.1.2022, MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, 28 ja 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 23.3.2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, 25 kohta).
- 32 Käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta käy ilmi, että sekä Vinalille määrätty taloudellinen seuraamus että sen verottoman varaston pitämistä koskevan luvan peruuttaminen on toteutettu siksi, että Vinal rikkoi valmisteverojärjestelmää kansallisessa lainsäädännössä vakavaksi luonnehditulla tavalla. Tällaista rikkomista koskeva kielto

täyttää luontaisesti yhden niistä ehdoista, joita viranomaisilla on oikeus säätää veron kiertämisen tai väärinkäytösten estämiseksi direktiivin 2008/118 16 artiklan 1 kohdassa tarkoitetussa merkityksessä.

- 33 On lisäksi huomautettava, ettei direktiivin 2008/118 16 artiklan 1 kohdan sanamuodosta, sen tavoitteesta eikä muistakaan tämän direktiivin säännöksistä käy ilmi, etteikö tällainen seuraamusjärjestelmä olisi kyseisen direktiivin mukainen.
- 34 Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on kuitenkin myös katsottu, että jos unionin lainsäädäntöä ei ole yhdenmukaistettu niiden seuraamusten osalta, joita sovelletaan unionin lainsäädännössä vahvistetussa järjestelmässä säädettyjen edellytysten noudattamatta jättämisen vuoksi, jäsenvaltiot ovat toimivaltaisia valitsemaan niistä asianmukaisilta vaikuttavat seuraamukset, mutta niiden on käytettävä toimivaltaansa unionin oikeuden ja sen yleisten periaatteiden, mukaan luettuna erityisesti Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 50 artiklassa vahvistettu *ne bis in idem* -periaate ja suhteellisuusperiaate, mukaisesti (ks. vastaavasti tuomio 13.1.2022, MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 24.2.2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli ja Ministero dell’Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, 36 kohta).
- 35 Tästä on palautettava mieleen, että vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on muodollisesti rajoittanut kysymyksensä koskemaan direktiivin 2008/118 16 artiklan 1 kohdan tulkintaa, tämä seikka ei estä unionin tuomioistuinta esittämästä sille kaikkia unionin oikeuden tulkintaan liittyviä seikkoja, jotka saattavat olla hyödyllisiä kansallisen tuomioistuimen arvioidessa käsiteltävänä olevaa asiaa, riippumatta siitä, onko kansallinen tuomioistuin viitannut niihin kysymyksessään. Tältä osin unionin tuomioistuimen on poimittava kaikista kansallisen tuomioistuimen esittämistä seikoista ja erityisesti ennakkoratkaisupyynnön perusteluista ne unionin oikeutta koskevat seikat, joita on syytä tulkita, kun otetaan huomioon riidan kohde (ks. vastaavasti tuomio 24.2.2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli ja Ministero dell’Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, 19 kohta).

Ne bis in idem -periaate

- 36 Perusoikeuskirjan 50 artiklan soveltamisesta pääasiassa on palautettava mieleen, että sen soveltamisala on jäsenvaltioiden toimenpiteiden osalta määritelty sen 51 artiklan 1 kohdassa, jonka mukaan perusoikeuskirjan määräykset koskevat jäsenvaltioita ainoastaan silloin, kun ne soveltavat unionin oikeutta, ja kyseisellä määräyksellä vahvistetaan unionin tuomioistuimen vakiintunut oikeuskäytäntö, jonka mukaan unionin oikeusjärjestyksessä taatut perusoikeudet on tarkoitettu sovellettaviksi kaikkiin unionin oikeudessa säänneltyihin tilanteisiin mutta ei muihin tilanteisiin (tuomio 19.11.2019, A. K. ym. (Ylimmän tuomioistuimen kurinpitojaoston riippumattomuus), C-585/18, C-624/18 ja C-625/18, EU:C:2019:982, 78 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 37 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että pääasiassa kyseessä olevat kaksi toimenpidettä ovat seuraamuksia valmisteverojärjestelmään kuuluvien kansallisten sääntöjen, joilla taataan direktiivin 2008/118 saattaminen osaksi kansallista oikeusjärjestystä, rikkomisesta.
- 38 Kun jäsenvaltio ottaa käyttöön tällaisia toimenpiteitä, se soveltaa kyseistä direktiiviä ja siten unionin oikeutta perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla. Sen on näin ollen noudatettava perusoikeuskirjan määräyksiä (ks. vastaavasti tuomio 23.3.2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, 26 kohta).

- 39 Perusoikeuskirjan 50 artiklan sanamuodon mukaan ”ketään ei saa panna syytteeseen tai rangaista rikoksesta, josta hänet on jo [Euroopan] unionissa lopullisesti vapautettu tai tuomittu syylliseksi lain mukaisesti”.
- 40 Tässä säännöksessä kerrattu *ne bis in idem* -periaate siis kieltää sekä syytteiden että luonteeltaan rikosoikeudellisten seuraamusten päällekkäisyyden, kun kyse on samasta teosta ja samasta henkilöstä (tuomio 22.3.2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 41 On muistutettava, että *ne bis in idem* -periaatteen soveltaminen edellyttää kahden edellytyksen täyttymistä: yhtäältä on oltava olemassa aikaisempi lopullinen päätös (*bis*-edellytys) ja toisaalta aikaisemman päätöksen ja myöhempien menettelyjen tai päätösten on koskettava samoja tosiseikkoja (*idem*-edellytys) (tuomio 22.3.2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, 28 kohta ja tuomio 23.3.2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, 51 kohta)
- 42 *Idem*-edellytyksestä on todettava, että se edellyttää, että aineelliset tosiseikat ovat samat eivätkä ainoastaan samankaltaiset. Aineellisten tosiseikkojen samuudella on ymmärrettävä tarkoitettavan sellaisten konkreettisten olosuhteiden kokonaisuutta, jotka johtuvat pääosin samoista tapahtumista siltä osin kuin niissä on kyse samasta tekijästä ja ne liittyvät erottamattomasti toisiinsa ajallisesti ja alueellisesti (ks. vastaavasti tuomio 22.3.2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, 36 ja 37 kohta).
- 43 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyntöstä käy ilmi, että pääasiassa kyseessä olevat toimenpiteet on määrätty samasta teosta samalle oikeushenkilölle eli Vinalille.
- 44 *Bis*-edellytyksestä on muistutettava, että jotta voitaisiin katsoa, että ratkaisulla on lausuttu lopullisesti toisen menettelyn kohteena olevista tosiseikoista, on tarpeen paitsi se, että kyseisestä ratkaisusta on tullut lainvoimainen, myös se, että se on annettu asiakysymyksestä tehdyn arvioinnin perusteella (ks. vastaavasti tuomio 22.3.2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, 29 kohta).
- 45 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamista tiedoista näyttää käyvän ilmi, että asia on näin, koska verottoman varaston pitämistä koskevan luvan peruuttamispäätös tehtiin sen jälkeen, kun taloudellisen seuraamuksen määräämistä koskeva ratkaisu, joka tehtiin asiakysymyksestä tehdyn arvioinnin perusteella, oli saanut lainvoiman.
- 46 Tässä yhteydessä perusoikeuskirjan 50 artiklan sovellettavuuden toteamiseksi on tutkittava, voidaanko pääasiassa kyseessä olevia toimenpiteitä eli valmisteverolain 112 §:n 1 momentin nojalla määrättyä taloudellista seuraamusta ja valmisteverolain 53 §:n 2 momentin 1 kohdan, luettuna yhdessä sen 47 §:n kanssa, nojalla määrättyä verottoman varaston pitämistä koskevan luvan peruuttamista pitää ”luonteeltaan rikosoikeudellisina seuraamuksina” perusoikeuskirjassa tarkoitettussa merkityksessä.
- 47 Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että *ne bis in idem* -periaatteen soveltamisessa seuraamusten rikosoikeudellinen luonne riippuu kolmesta kriteeristä. Ensimmäinen kriteereistä koskee rikkomuksen oikeudellista luonnehdintaa kansallisessa oikeudessa, toinen itse rikkomuksen luonnetta ja kolmas sen seuraamuksen ankaruutta, joka tekijälle voidaan määrätä (tuomio 23.3.2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, 27 kohta ja tuomio 4.5.2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, 38 kohta).

- 48 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen antamista tiedoista ilmenee ensimmäisen kriteerin osalta, että pääasiassa kyseessä olevia toimenpiteitä pidetään Bulgarian oikeudessa hallinnollisina seuraamuksina.
- 49 Kuitenkin perusoikeuskirjan 50 artiklan soveltaminen ulottuu kansallisessa oikeudessa tehdystä menettelyjen ja seuraamusten luonnehdinnasta riippumatta menettelyihin ja seuraamuksiin, joita on pidettävä luonteeltaan rikosoikeudellisina edellä 47 kohdassa tarkoitettujen kahden muun kriteerin perusteella (ks. vastaavasti tuomio 23.3.2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, 29 kohta ja tuomio 4.5.2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, 41 kohta).
- 50 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 (tuomio 22.6.2021, Latvijas Republikas Saeima (Liikenne rikkomuspisteet), C-439/19, EU:C:2021:504, 89 kohta; tuomio 23.3.2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, 30 kohta ja tuomio 4.5.2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, 42 kohta).
- 51 Käsiteltävässä asiassa taloudellisella seuraamuksella ja verottoman varaston pitämistä koskevan luvan peruuttamispäätöksellä vaikutetaan molemmilla tavoiteltavan sekä valmisteverojärjestelmään liittyvien rikkomusten ehkäisemisen että niistä rankaisemisen päämäärää, eikä niiden tarkoituksena ole korvata kyseisten rikkomusten aiheuttamaa vahinkoa.
- 52 On korostettava, että valmisteverolain 53 §:n 2 momentin mukainen verottoman varaston pitämistä koskevan luvan peruuttamispäätös kuuluu nimenomaisesti valmisteveron alaisten ja väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmään asetettujen tavaroiden liikkumisen järjestelmään, joka on otettu käyttöön direktiivillä 2008/118 ja jossa valtuutetut varastonpitäjät ovat keskeisessä asemassa (ks. analogisesti tuomio 2.6.2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, 31 kohta). Ennakkoratkaisupyynnöstä nimittäin ilmenee, että tällaista päätöstä sovelletaan ainoastaan talouden toimijoihin, joilla on lupa toimia kyseisessä direktiivissä tarkoitettuna valmisteveron alaisten tavaroiden valtuutettuna varastonpitäjänä, niin että niiltä viedään tällaisen luvan tuomat edut (ks. analogisesti tuomio 23.3.2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, 32 kohta).
- 53 Näin ollen verottoman varaston pitämistä koskevan luvan peruuttamispäätös ei koske suurta yleisöä vaan tiettyä sellaisten adressaattien ryhmää, joiden on unionin oikeudessa erityisesti säännellyn toiminnan harjoittamisen vuoksi täytettävä jäsenvaltioiden myöntämän sellaisen luvan saamisen edellytykset, jotka antavat niille tiettyjä etuoikeuksia. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on siis tutkittava, koostuuko tällainen päätös Vinalin etuoikeuksien käytön epäamisestä sillä perusteella, että toimivaltainen hallintoviranomainen on katsonut, etteivät kyseisen luvan myöntämisedellytykset enää täyty, mikä puoltaisi sen toteamista, ettei tällä päätöksellä ole tarkoitus rangaista (ks. vastaavasti tuomio 23.3.2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, 33 kohta).

- 54 Sitä vastoin unionin tuomioistuimella olevasta asiakirja-aineistosta ei käy ilmi, että Vinalille määrättyä taloudellista seuraamusta sovellettaisiin ainoastaan talouden toimijoihin, joilla on lupa toimia valmisteveron alaisten tavaroiden valtuutettuna varastonpitäjänä, joten edellä 52 ja 53 kohdassa olevia toteamuksia ei voida soveltaa siihen.
- 55 Aiheutuneen seuraamuksen ankaruutta koskevasta kolmannelta kriteeristä on todettava, että ankaruutta arvioidaan asian kannalta merkityksellisissä säännöksissä säädetyn enimmäisrangaistuksen perusteella (tuomio 4.5.2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, 46 kohta).
- 56 Käsiteltävässä asiassa yhtäältä taloudellisesta seuraamuksesta on todettava, että se, että sen määrä on vähintään 500 BGN (n. 250 euroa), että se on säännönmukaisesti suuruudeltaan pidättämättä jätetty summa kaksinkertaisena ja että pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä ei säädetä sen enimmäismäärästä, minkä seurauksena käsiteltävässä asiassa on määrätty noin 128 000 euron suuruinen seuraamus, osoittavat tämän seuraamuksen ankaruuden (ks. analogisesti tuomio 4.5.2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, 48 kohta), joka voi olla riittävää, jotta sitä voidaan pitää rikosoikeudellisena seuraamuksena.
- 57 Tältä osin on palautettava mieleen, että seuraamusmaksua, joka on 30 prosenttia maksettavan arvonlisäveron määrästä ja joka on maksettava kyseisen veron lisäksi, on voitu pitää erittäin ankarana ja tämä ankaruus on ollut omiaan tukemaan analyysia, jonka mukaan tällainen seuraamus on perusoikeuskirjan 50 artiklassa tarkoitettu luonteeltaan rikosoikeudellinen seuraamus (ks. vastaavasti tuomio 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, 33 kohta).
- 58 Toisaalta on niin, että vaikka verottoman varaston pitämistä koskevan luvan peruuttamisen ainoa seuraus on tietenkin se, että asianomainen valtuutettu varastonpitäjä menettää verottoman varastoinnin menettelyyn liittyvät etuoikeudet, eikä se estä kyseistä varastonpitäjää jatkamasta taloudellista toimintaa, joka ei edellytä tällaista lupaa (ks. vastaavasti tuomio 23.3.2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, 37 kohta), tällaisen luvan peruuttamisen seuraukset ovat kuitenkin vakavia varastonpitäjän kannalta erityisesti siksi, että tämän toimenpiteen vaikutusten kesto ei ole rajoitettu (ks. vastaavasti tuomio 4.5.2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, 47 kohta).
- 59 Edellä esitetystä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevat kaksi toimenpidettä voivat olla luonteeltaan rikosoikeudellisia seuraamuksia, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin selvitettävä edellä olevien tietojen perusteella.
- 60 Jos asia on näin, niiden kumuloituminen rajoittaa näin ollen perusoikeuskirjan 50 artiklassa taattua perusoikeutta.
- 61 Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin siis arvioi edellä mieleen palautettujen edellytysten tutkimisen päätteeksi, että pääasiassa kyseessä olevien kahden toimenpiteen kumuloituminen merkitsee perusoikeuskirjan 50 artiklassa taatun perusoikeuden rajoitusta, sen on määritettävä, voidaanko tätä rajoitusta kuitenkin pitää oikeutettuna sen 52 artiklan 1 kohdan perusteella (ks. vastaavasti tuomio 22.3.2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, 40 kohta ja tuomio 23.3.2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, 58 ja 59 kohta).
- 62 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 säännöksen 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.
- 63 Käsiteltävässä asiassa ensiksi perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä virkkeessä todetuista edellytyksistä on todettava yhtäältä, että edellytys, jonka mukaan seuraamusten kumuloitumista koskevasta mahdollisuudesta on säädettävä lailla, oletettavasti täyttyy, koska valmisteverolaissa säädetään nimenomaisesti erityisesti vakavana pidettävän valmisteverojärjestelmään liittyvän rikkomuksen tapauksessa pääasiassa kyseessä olevien kahden toimenpiteen samanaikaisesta soveltamisesta.
- 64 Toisaalta oikeuskäytännöstä käy myös ilmi, että tällainen menettelyjen ja seuraamusten kumuloitumisen mahdollisuus on perusoikeuskirjan 50 artiklan keskeisen sisällön mukainen ainoastaan sillä edellytyksellä, ettei kansallisessa säännöstössä sallita menettelyjen aloittamista ja seuraamusten määräämistä samoista teoista saman rikkomisen perusteella tai saman tavoitteen saavuttamiseksi vaan siinä säädetään yksinomaan, että menettelyjen ja seuraamusten kumuloituminen on mahdollista eri säännösten nojalla (ks. vastaavasti tuomio 22.3.2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, 43 kohta ja tuomio 23.3.2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, 63 kohta).
- 65 Käsiteltävässä asiassa tällainen edellytys vaikuttaa täyttyvän, koska pääasiassa kyseessä olevilla kahdella toimenpiteellä ei ole sama soveltamisala, sillä verottoman varaston pitämistä koskevan luvan peruuttaminen koskee ainoastaan tiettyjä rikkomuksia, joista on määrätty taloudellinen seuraamus, ja molemmilla on oma tavoitteensa.
- 66 Toiseksi perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohdan toisessa virkkeessä todettujen edellytysten, joihin kuuluu se, että seuraamusjärjestelmän on välttämättä vastattava yleisen edun mukaista tavoitetta, osalta unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta käy ilmi, että kyseessä oleva järjestelmä vastaa tosiasiallisesti tällaista tavoitetta, koska sillä ei pyritä ainoastaan takaamaan hallinnon ja toimijoiden väliseen vankkaan luottamukseen perustuvan väliaikaisen valmisteverottomuuden erityisen järjestelmän moitteetonta toimintaa vaan myös yleisemmin estämään veronkiertoa, mikä vastaa lisäksi direktiivillä 2008/118 tavoiteltua päämäärää (ks. vastaavasti tuomio 29.6.2017, komissio v. Portugali, C-126/15, EU:C:2017:504, 59 kohta).
- 67 Kun otetaan huomioon se merkitys, joka unionin oikeudessa annetaan tälle yleisen edun mukaiselle tavoitteelle, luonteeltaan rikosoikeudellisten menettelyiden ja seuraamusten kumuloituminen voi olla perusteltua silloin, kun näillä menettelyillä ja seuraamuksilla pyritään tällaisen tavoitteen saavuttamiseksi toisiaan täydentäviin päämääriin, joiden kohteena mahdollisesti ovat kyseessä olevan saman rangaistavan teon eri ulottuvuudet (ks. analogisesti tuomio 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, 44 kohta; tuomio 20.3.2018, Garlsson Real Estate ym., C-537/16, EU:C:2018:193, 46 kohta; tuomio 20.3.2018, Di Puma ja Zecca, C-596/16 ja C-597/16, EU:C:2018:192, 42 kohta ja tuomio 22.3.2022, Nordzucker ym., C-151/20, EU:C:2022:203, 52 kohta).
- 68 Tästä on lähtökohtaisesti kyse pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä. On nimittäin oikeutettua, että jäsenvaltio pyrkii yhtäältä ehkäisemään ennalta valmisteveron pidättämättä jättämistä ja rankaisemaan siitä säätämällä riittävän suurten taloudellisten seuraamusten määräämisestä ja toisaalta ehkäisemään ennalta tätä järjestelmää koskevien sääntöjen vakavia rikkomisia ja rankaisemaan niistä ottamalla käyttöön täydentäviä

seuraamuksia, jollainen voisi olla tällaiseen rikkomiseen syyllistyneen valtuutetun varastonpitäjän toimiluvan peruuttaminen (ks. analogisesti tuomio 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, 45 kohta). Kuten erityisesti Bulgarian hallituksen toimittamista huomautuksista käy ilmi, tämä toinen toimenpide ilmentää sitä, että tullihallinto on menettänyt luottamuksensa verottoman varaston toimintaan liittyvien sääntöjen noudattamiseen direktiivissä 2008/118 tarkoitetussa merkityksessä, ja sen tahtoa välttää uusimisen vaaraa.

- 69 Lopuksi suhteellisuusperiaatteesta on palautettava mieleen, että se edellyttää, että kansallisessa säännöstössä säädetyllä menettelyjen ja seuraamusten kumuloitumisella ei ylitetä niitä rajoja, jotka johtuvat siitä, mikä on tarkoituksenmukaista ja tarpeellista asianomaisella säännöstöllä tavoiteltujen oikeutettujen päämäärien toteuttamiseksi, 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 22.3.2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, 48 kohta; tuomio 23.3.2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, 66 kohta ja tuomio 4.5.2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, 56 kohta).
- 70 Yhtäältä tällaisen kumuloitumisen tarkoituksenmukaisuudesta on todettava, että jotta seuraamuksella varmistetaan todellinen varoittava vaikutus, sääntöjä rikkoneilta on tosiasiallisesti vietävä valmisteverojärjestelmän rikkomisista saatu taloudellinen hyöty, ja näiden seuraamusten on myös saatava aikaan vaikutuksia, jotka ovat oikeassa suhteessa asianomaisten rikkomisten vakavuuteen, niin että ne ehkäisevät tehokkaasti muita samanlaatuisia rikkomisia (ks. analogisesti tuomio 24.2.2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli ja Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, 44 kohta).
- 71 Tästä vaikuttaa olevan kyse pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa järjestelmässä, jossa asianomaiselta viedään pidättämättä jätettyjen valmisteverojen määrä kaksinkertaisena sekä evätään osallistuminen verottomaan varastoon liittyvään tällaisten verojen lykkäämistä koskevaan järjestelmään.
- 72 Tällaisen järjestelmän avulla voidaan lisäksi heikentää niitä taloudellisia etuja, jotka voivat saada valtuutetut varastonpitäjät rikkomaan valmisteverojärjestelmää, tai jopa poistaa nämä edut (ks. analogisesti tuomio 24.2.2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli ja Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, 45 kohta).
- 73 Sama järjestelmä vaikuttaa siten olevan omiaan yhtäältä neutraloimaan rikkomuksella saadun taloudellisen hyödyn ja toisaalta kannustamaan valtuutettuja varastonpitäjiä noudattamaan valmisteverojärjestelmää (ks. analogisesti tuomio 24.2.2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli ja Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, 46 kohta), mutta myös vähentämään uusimisvaaraa, jota voidaan pitää suurempana vakavien rikkomusten tapauksessa.
- 74 Pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö vaikuttaa näin ollen tarkoituksenmukaiselta tavoitellun hyväksyttävän päämäärän, joka on mahdollisten petoksien ja väärinkäytösten torjuminen, saavuttamiseksi (ks. analogisesti tuomio 24.2.2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli ja Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, 47 kohta).
- 75 Toisaalta tällaisen menettelyjen ja seuraamusten kumuloitumisen ehdottoman välttämättömyyden osalta on erityisesti arvioitava, onko olemassa selkeitä ja täsmällisiä sääntöjä, joiden perusteella yksityiset voivat ennakoida, mitkä teot ja laiminlyönnit voivat olla menettelyjen ja seuraamusten kumuloitumisen kohteena, ja jotka takaavat eri viranomaisten välisen

- yhteensovittamisen, onko molemmat menettelyt toteutettu riittävän yhteensovitetusti ja ajallisesti lähellä toisiaan ja onko seuraamus, joka mahdollisesti määrätään ajallisesti ensimmäisen menettelyn yhteydessä, otettu huomioon toista seuraamusta arvioitaessa, jotta tällaisesta kumuloitumisesta kyseessä oleville henkilöille aiheutuva haitta on rajoitettu ehdottoman välttämättömään ja jotta määrättyjen seuraamusten kokonaismäärä vastaa rikkomisten vakavuutta (ks. vastaavasti tuomio 22.3.2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, 51 kohta ja tuomio 23.3.2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, 67 kohta).
- 76 On vielä täsmennettävä, että vaatimusta, jonka mukaan viranomaisen on otettava ensimmäinen seuraamus huomioon toisen seuraamuksen arvioinnissa, sovelletaan poikkeuksetta kaikkiin kumulatiivisesti määrättyihin seuraamuksiin ja näin ollen sekä samaluonteisten seuraamusten kumuloitumiseen että eriluonteisten seuraamusten, kuten taloudellisten seuraamusten ja tiettyjen ammatillisten toimintojen harjoittamisoikeutta rajoittavien seuraamusten, kumuloitumiseen (ks. vastaavasti tuomio 5.5.2022, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, 50 kohta).
- 77 Käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta vaikuttaa käyvän ilmi, että pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä säädetään selkeästi ja täsmällisesti, missä olosuhteissa valmisteverojärjestelmään liittyvistä rikkomuksista voi seurata taloudellisen seuraamuksen ja verottoman varaston pitämistä koskevan luvan peruuttamisen kumuloituminen, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin selvitettävä. Lisäksi tästä asiakirja-aineistosta ei näytä ilmenevän, että eri viranomaiset, joiden välinen yhteensovittaminen olisi varmistettava, olisivat toteuttaneet nämä kaksi toimenpidettä.
- 78 Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta käy myös ilmi, että tullihallinnolla on lakisääteinen velvollisuus peruuttaa verottoman varaston pitämistä koskeva lupa nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa on annettu valtuutettua varastonpitäjää koskeva lopullinen päätös, jossa sille määrätään yli 15 000 BGN:n (n. 7 600 euroa) suuruinen taloudellinen seuraamus; tällaisen summan suuruudeksi on puolestaan määritetty automaattisesti pidättämättä jätetyn valmisteveron määrä kaksinkertaisena, kuten edellä 56 kohdassa on palautettu mieleen.
- 79 Tästä seuraa, ellei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä olevista selvityksistä muuta johdu, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen lainsäädäntö ei vaikuta antavan mahdollisuutta siihen, että ensimmäisen seuraamuksen ankaruus otetaan huomioon toisen seuraamuksen arvioinnissa, eikä siihen, että viranomaisen arvioi, onko näiden kahden seuraamuksen kumuloituminen rajoitettu kussakin yksittäistapauksessa ehdottoman välttämättömään.
- 80 Edellä esitetystä seuraa, että jos taloudellista seuraamusta ja verottoman varaston pitämistä koskevan luvan peruuttamispäätöstä on pidettävä luonteeltaan rikosoikeudellisina seuraamuksina, perusoikeuskirjan 50 artikla voi olla esteenä päätöksen, jossa peruutetaan Vinalin verottoman varaston pitämistä koskeva lupa ja jonka lainmukaisuus on riitautettu ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, täytäntöönpanolle, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on selvitettävä.

Suhteellisuusperiaate

- 81 Jos oletetaan, että taloudellista seuraamusta tai verottoman varaston pitämistä koskevan luvan peruuttamispäätöstä ei ole pidettävä rikosoikeudellisena seuraamuksena perusoikeuskirjan 50 artiklan soveltamiseksi ja että tämä artikla ei näin ollen voi missään olosuhteissa olla esteenä

näiden kahden toimenpiteen kumuloitumiselle, kyseisen peruuttamis päätöksen, joka on ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa vireillä olevan oikeusriidan kohteena, on joka tapauksessa oltava unionin oikeuden yleisiin oikeusperiaatteisiin kuuluvan suhteellisuusperiaatteen mukainen.

- 82 Tämä periaate edellyttää, että jäsenvaltiot käyttävät keinoja, joilla kansallisessa oikeudessa tavoiteltu päämäärä voidaan saavuttaa tehokkaasti mutta joilla ei kuitenkaan ylitetä sitä, mikä on tarpeen, ja joilla aiheutetaan vähiten haittaa kyseessä olevassa unionin säännöstössä asetetuille muille tavoitteille ja periaatteille. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä täsmennetään tältä osin, että jos on mahdollista valita usean tarkoituksenmukaisen toimenpiteen välillä, on valittava vähiten rajoittava eivätkä toimenpiteistä aiheutuvat haitat saa olla liian suuria tavoiteltuihin päämääriin nähden (tuomio 13.11.1990, Fedesa ym., C-331/88, EU:C:1990:391, 13 kohta ja tuomio 23.3.2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, 71 kohta).
- 83 Täsmällisemmin sen arvioimiseksi, onko seuraamus suhteellisuusperiaatteen mukainen, on otettava huomioon erityisesti rikkomuksen, josta kyseisellä seuraamuksella on tarkoitus rangaista, luonne ja vakavuus (ks. analogisesti tuomio 20.6.2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, 38 kohta).
- 84 Tältä osin ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että tullihallinto antaa päätöksen verottoman varaston pitämistä koskevan luvan peruuttamisesta tilanteessa, jossa valtuutettu varastonpitäjä ei noudata kansallisessa lainsäädännössä asetettuja toimiluvan myöntämisen ehtoja, ja että asia on näin erityisesti nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa tämä varastonpitäjä on syylistynyt kansallisessa oikeudessa vakavaksi luonnehdittuun rikkomukseen, josta on määrätty lopullinen taloudellinen seuraamus.
- 85 Valmisteverojärjestelmään liittyvää rikkomusta pidetään valmisteverolain 4 §:n 18 kohdan mukaisesti vakavana silloin, kun valmisteverojärjestelmän rikkomisesta on määrätty yli 15 000 BGN:n (n. 7 600 euroa) suuruinen sakko.
- 86 Koska pääasiassa kyseessä olevan rahamääräisen seuraamuksen suuruudeksi on aina määritetty pidättämättä jätetyn valmisteveron määrä kaksinkertaisena valmisteverolain 112 §:n 1 momentin perusteella, sen seurauksena valmisteverojärjestelmän rikkomista vaikutetaan pidettävän kansallisessa oikeudessa vakavana, mistä seuraa automaattisesti toimiluvan peruuttaminen, kun kyseinen rikkominen, josta on määrätty taloudellinen seuraamus, koskee yli 7 500 BGN:n (n. 3 800 euroa) suuruista pidättämättä jätettyä valmisteveroa, mikä on ominaista tietyn vakavuusasteen petokselle.
- 87 On kuitenkin myös otettava huomioon mahdolliset vaikutukset, joita pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella peruuttamistoimenpiteellä voi olla valtuutetun varastonpitäjän legitiimiin oikeuteen harjoittaa taloudellista toimintaa (ks. analogisesti tuomio 24.2.2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli ja Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, 48 kohta).
- 88 Tältä osin on muistutettava, kuten edellä 58 kohdassa korostetaan, että vaikutukset, joita toimiluvan peruuttamisella on valtuutetun varastonpitäjän taloudelliseen toimintaan, ovat vakavia, koska tällaisen peruuttamisen kesto ei ole rajoitettu.
- 89 Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta käy lisäksi ja erityisesti ilmi, että pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä ei anneta asianomaiselle mahdollisuutta saada myöhemmin uutta toimilupaa.

- 90 Bulgarian hallitus väittää tältä osin, että tämä kieltäminen on oikeutettu uusimisvaaran välttämisen tarpeellisuuden vuoksi. Kuitenkin on niin, että vaikka ei vaikuta perusteettomalta, että esimerkiksi laajaan petokseen osallistuneelta valtuutetulta varastonpitäjältä evätään lopullisesti osallistuminen verottomaan varastoon liittyvään väliaikaisen verottomuuden järjestelmään, asia ei ole välttämättä näin vähemmän vakavien rikkomusten tapauksessa.
- 91 Tästä seuraa, että vaikka verottomaan varastoon liittyvään väliaikaisen verottomuuden järjestelmään osallistumisen epääminen on oikeasuhteinen toimenpide valmisteverolain 53 §:n 2 momentin 1 kohdassa tarkoitetun kaltaisen rikkomuksen vakavuuteen nähden, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin määritettävä, onko se, että tällaiseen järjestelmään osallistuminen suljetaan pois lopullisesti, myös oikeasuhteinen toimenpide tämän rikkomuksen vakavuuteen nähden.
- 92 Edellä esitetyn perusteella yhdessä tarkasteltuihin ensimmäiseen ja kolmanteen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2008/118 16 artiklan 1 kohtaa, luettuna yhdessä suhteellisuusperiaatteen kanssa, on tulkittava siten, että se ei ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään verottoman varaston pitämistä koskevan luvan peruuttamisesta tilanteessa, jossa valmisteverojärjestelmää rikotaan kansallisessa lainsäädännössä vakavaksi luonnehditulla tavalla, kumulatiivisesti samojen tekojen perusteella jo määrätyn taloudellisen seuraamuksen kanssa, edellyttäen, että kyseinen luvan peruuttaminen, kun otetaan huomioon erityisesti sen lopullisuus, ei ole suhteeton toimenpide rikkomuksen vakavuuteen nähden.
- 93 Lisäksi siinä tapauksessa, että nämä kaksi seuraamusta ovat luonteeltaan rikosoikeudellisia, perusoikeuskirjan 50 artiklaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä tällaiselle kansalliselle lainsäädännölle, edellyttäen, että
- näiden kahden seuraamuksen kumuloitumisen mahdollisuudesta säädetään laissa
 - kansallisessa säännöstössä ei sallita menettelyjen aloittamista ja seuraamusten määräämistä samoista teoista saman rikkomisen perusteella tai saman tavoitteen saavuttamiseksi vaan siinä säädetään yksinomaan, että menettelyjen ja seuraamusten kumuloituminen on mahdollista eri säännösten nojalla
 - näillä menettelyillä ja seuraamuksilla pyritään toisiaan täydentäviin päämääriin, joiden kohteena mahdollisesti ovat kyseessä olevan saman rangaistavan teon eri ulottuvuudet, ja
 - on olemassa selkeitä ja täsmällisiä sääntöjä, joiden perusteella voidaan ennakoita, mitkä teot ja laiminlyönnit voivat olla menettelyjen ja seuraamusten kumuloitumisen kohteena, ja jotka takaavat eri viranomaisten välisen yhteensovittamisen, molemmat menettelyt on toteutettu riittävän yhteensovitettusti ja ajallisesti lähellä toisiaan ja seuraamus, joka mahdollisesti määrätään ajallisesti ensimmäisen menettelyn yhteydessä, on otettu huomioon toista seuraamusta arvioitaessa, jotta tällaisesta kumuloitumisesta kyseessä oleville henkilöille aiheutuva haitta on rajoitettu ehdottoman välttämättömään ja jotta määrättyjen seuraamusten kokonaismäärä vastaa rikkomusten vakavuutta.

Toinen kysymys

- 94 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää toisella kysymyksellään unionin tuomioistuinta tulkitsemaan syrjimättömyysperiaatetta direktiivin 2008/118 johdanto-osan kymmenennessä perustelukappaleessa tarkoitetussa merkityksessä.

- 95 Tältä osin on palautettava mieleen, että kyseisen perustelukappaleen sanamuodon mukaan on niin, että koska veron kantamis- ja palauttamisjärjestelmät vaikuttavat sisämarkkinoiden toimivuuteen, niissä olisi noudatettava syrjimättömiä perusteita.
- 96 Ennakkoratkaisupyyntöä tai unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ei kuitenkaan käy ilmi, että pääasiassa kyseessä oleva oikeusriita koskisi valmisteveron kantamis- ja palauttamisjärjestelmää.
- 97 Ennakkoratkaisupyyntöä tai tästä asiakirja-aineistosta ei käy myöskään ilmi, että Bulgarian tullihallinto olisi kohdellut Vinalia eri tavoin kuin muita rinnastettavassa tilanteessa olevia toimijoita.
- 98 On siis palautettava mieleen, että kansallisen tuomioistuimen on selvitettävä ennakkoratkaisupyyntönsä itsessään pääasian tosiseikat ja oikeudelliset seikat ja esitettävä tarvittava selostus niistä syistä, joiden perusteella se on valinnut ne unionin oikeuden säännökset ja määräykset, joiden tulkintaa se pyytää, sekä siitä yhteydestä, jonka se toteaa näiden säännösten ja määräysten ja sen kansallisen lainsäädännön välillä, jota sovelletaan sen käsiteltäväksi saatetussa asiassa (ks. vastaavasti tuomio 4.6.2020, C.F. (Verotarkastus), C-430/19, EU:C:2020:429, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 99 Näin ollen ennakkoratkaisupyyntö ei selvästikään täytä unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 94 artiklan c alakohdassa asetettuja vaatimuksia siltä osin kuin kyse on sen toisesta kysymyksestä, joka on jätettävä tutkimatta.

Oikeudenkäyntikulut

- 100 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 (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY 16 artiklan 1 kohtaa, luettuna yhdessä suhteellisuusperiaatteen kanssa, on tulkittava siten, että se ei ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään verottoman varaston pitämistä koskevan luvan peruuttamisesta tilanteessa, jossa valmisteverojärjestelmää rikotaan kansallisessa lainsäädännössä vakavaksi luonnehditulla tavalla, kumulatiivisesti samojen tekojen perusteella jo määrätyn taloudellisen seuraamuksen kanssa, edellyttäen, että kyseinen luvan peruuttaminen, kun otetaan huomioon erityisesti sen lopullisuus, ei ole suhteeton toimenpide rikkomuksen vakavuuteen nähden.

Lisäksi siinä tapauksessa, että nämä kaksi seuraamusta ovat luonteeltaan rikosoikeudellisia, Euroopan unionin perusoikeuskirjan 50 artiklaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä tällaiselle kansalliselle lainsäädännölle, edellyttäen, että

– näiden kahden seuraamuksen kumuloitumisen mahdollisuudesta säädetään laissa

- kansallisessa säännöstössä ei sallita menettelyjen aloittamista ja seuraamusten määräämistä samoista teoista saman rikkomisen perusteella tai saman tavoitteen saavuttamiseksi vaan siinä säädetään yksinomaan, että menettelyjen ja seuraamusten kumuloituminen on mahdollista eri säännösten nojalla
- näillä menettelyillä ja seuraamuksilla pyritään toisiaan täydentäviin päämääriin, joiden kohteena mahdollisesti ovat kyseessä olevan saman rangaistavan teon eri ulottuvuudet, ja
- on olemassa selkeitä ja täsmällisiä sääntöjä, joiden perusteella voidaan ennakoita, mitkä teot ja laiminlyönnit voivat olla menettelyjen ja seuraamusten kumuloitumisen kohteena, ja jotka takaavat eri viranomaisten välisen yhteensovittamisen, molemmat menettelyt on toteutettu riittävän yhteensovitettusti ja ajallisesti lähellä toisiaan ja seuraamus, joka mahdollisesti määrätään ajallisesti ensimmäisen menettelyn yhteydessä, on otettu huomioon toista seuraamusta arvioitaessa, jotta tällaisesta kumuloitumisesta kyseessä oleville henkilöille aiheutuva haitta on rajoitettu ehdottoman välttämättömään ja jotta määrättyjen seuraamusten kokonaismäärä vastaa rikkomisten vakavuutta.

Allekirjoitukset