Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
vom 13. Februar 2025 [1]

Rechtssache C-605/23

„Ati-19“ EOOD
gegen
Nachalnik na otdel „Operativni deynosti“ – Sofia v Glavna direktsia „Fiskalen kontrol“ pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite

(Vorabentscheidungsersuchen des Administrativen sad – Blagoevgrad [Verwaltungsgericht Blagoevgrad, Bulgarien])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 273 – Charta der Grundrechte der Europäischen Union – Art. 47 Abs. 1 – Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf – Verwaltungsmaßnahme der Versiegelung eines Raums – Antrag auf Aussetzung – Auf die Beurteilung der Schäden, die sich aus der Vollstreckung der Maßnahme ergeben können, beschränkte richterliche Kontrolle“

1. In dem Rechtsstreit, der dem vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen zugrunde liegt, wird die Aussetzung der Verfügung betreffend die vorläufige Vollstreckung der Versiegelung eines Geschäftsraums beantragt, die von den bulgarischen Steuerbehörden [2] wegen festgestellter Unregelmäßigkeiten bei der Beitreibung der Mehrwertsteuer erlassen wurde.

2. Die Entscheidung, die Geschäftsräume aus den oben genannten Gründen zu versiegeln, kann abstrakt als Maßnahme eingestuft werden, mit der eine genaue Erhebung der Steuer sichergestellt und Steuerhinterziehung vermieden werden soll (Art. 273 der Richtlinie 2006/112/EG) [3].

3. Obwohl die Steuerbehörden neben der Anordnung der Versiegelung auch eine finanzielle Sanktion gegen das Unternehmen, das Inhaber der Geschäftsräume ist, verhängten, ist diese nicht Gegenstand des Verfahrens vor dem vorlegenden Gericht.

4. Die Frage des vorlegenden Gerichts geht im Kern dahin, ob die nationale Regelung für Rechtsbehelfe gegen die vorläufige Vollstreckung der Verwaltungsmaßnahme der Versiegelung mit dem in Art. 47 Abs. 1 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (im Folgenden: Charta) verbürgten Recht vereinbar ist.

[1] Originalsprache: Spanisch.

[2] Im Verfahren vor dem vorlegenden Gericht ist Beklagter der Nachalnik na otdel Operativni deynosti – grad Sofia v Glavna direktsia Fiskalen kontrol pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (Leiter der Abteilung „Operative Tätigkeiten“ – Stadt Sofia für die Generaldirektion „Steueraufsicht“ der Zentralverwaltung der Nationalen Agentur für Einnahmen, Bulgarien).

[3] Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

I. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht. Mehrwertsteuerrichtlinie

5. Nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer „Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt".

6. Art. 273 bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten können vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen.

Die Möglichkeit nach Absatz 1 darf nicht dazu genutzt werden, zusätzlich zu den in Kapitel 3 genannten Pflichten weitere Pflichten in Bezug auf die Rechnungsstellung festzulegen."

B. Nationales Recht

1. Mehrwertsteuergesetz[4]

7. Art. 118 Abs. 1 in seiner auf den Sachverhalt anwendbaren Fassung bestimmt:

„Jede nach diesem Gesetz registrierte oder nicht registrierte Person ist verpflichtet, die von ihr in Geschäftsräumen getätigten Lieferungen/Verkäufe zu registrieren und aufzuzeichnen, indem sie einen Fiskalkassenbeleg mittels eines fiskalischen Aufzeichnungsgeräts (Fiskalbon) oder einen Kassenbeleg, der von einem integrierten automatischen Geschäftsverwaltungssystem erstellt wird (Systembon), ausstellt. Der Empfänger muss den Fiskalbon oder den Systembon erhalten und so lange aufbewahren, bis er den Geschäftsraum verlassen hat."

8. Art. 185 Abs. 1 und 2 sieht vor:

„(1) Gegen eine Person, die keinen Beleg nach Art. 118 Abs. 1 ausstellt, wird, wenn sie eine natürliche Person und nicht Gewerbetreibender ist, eine Geldbuße in Höhe von 100 bis 500 Lew [(BGN)], oder, wenn sie eine juristische Person oder ein Einzelkaufmann ist, eine finanzielle Sanktion in Höhe von 500 bis 2 000 [BGN] verhängt.

(2) Mit Ausnahme der Fälle nach Abs. 1 wird gegen eine Person, die eine Zuwiderhandlung gegen Art. 118 oder eine Vorschrift zu dessen Durchführung begeht oder duldet, wenn sie eine natürliche Person und nicht Gewerbetreibender ist, eine Geldbuße in Höhe von 300 bis 1 000 [BGN], oder, wenn sie eine juristische Person oder ein Einzelkaufmann ist, eine finanzielle Sanktion in Höhe von 3 000 bis 10 0000 [BGN] verhängt. Führt die Zuwiderhandlung nicht zur Nichtangabe von Einnahmen, werden die Sanktionen nach Abs. 1 verhängt."

[4] Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz) vom 21. Juli 2006 (DV Nr. 63 vom 4. August 2006, S. 8; im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz).

9. In Art. 186 heißt es:

„(1) Die Verwaltungszwangsmaßnahme der Versiegelung von Geschäftsräumen für eine Dauer bis zu 30 Tagen wird unabhängig von den vorgesehenen Geldbußen und finanziellen Sanktionen gegen eine Person angeordnet, die:

1. Folgendes nicht beachtet:

a) die Ausstellung eines entsprechenden Verkaufsbelegs gemäß Art. 118;

…

(3) Die Verwaltungszwangsmaßnahme nach Abs. 1 wird durch eine mit Gründen versehene Anordnung der Finanzbehörde oder durch einen von dieser Behörde ermächtigten Beamten angeordnet.

(4) Gegen die Anordnung nach Abs. 3 kann ein Rechtsbehelf nach dem in der Verwaltungsprozessordnung vorgesehenen Verfahren eingelegt werden."

10. In Art. 187 Abs. 1 und 4 heißt es:

„(1) Im Fall der Anordnung der Verwaltungszwangsmaßnahme nach Art. 186 Abs. 1 wird auch der Zutritt zu dem Geschäftsraum oder den Geschäftsräumen der Person verboten und die in diesen Räumlichkeiten und den dazugehörigen Lagern befindlichen Vermögensgegenstände werden von der Person oder ihrem Bevollmächtigten entfernt. …

…

(4) Auf Antrag des Zuwiderhandelnden und unter der Voraussetzung, dass er die Zahlung der gesamten Geldbuße bzw. finanziellen Sanktion nachweist, hebt die Behörde die von ihr verhängte Verwaltungszwangsmaßnahme auf. Die Entfernung der Siegel setzt eine Mitwirkungspflicht des Zuwiderhandelnden voraus. Bei wiederholter Zuwiderhandlung ist die Entfernung der Siegel des Geschäftsraums aus dem Raum nicht vor Ablauf eines Monats nach seiner Versiegelung zulässig."

11. Art. 188 [5] bestimmt:

„(1) Die Verwaltungszwangsmaßnahme nach Art. 186 Abs. 1 ist gemäß Art. 60 Abs. 1 bis 7 der Verwaltungsprozessordnung vorläufig vollstreckbar.

(2) Gegen die Entscheidung des Gerichts kann kein Rechtsmittel eingelegt werden."

12. Art. 193 besagt:

„(1) Die Feststellung von Zuwiderhandlungen gegen dieses Gesetz und die zu seiner Durchführung erlassenen Rechtsakte, der Erlass und die Vollstreckung von Entscheidungen, mit denen Verwaltungssanktionen verhängt werden, sowie die gegen diese Entscheidungen

[5] In der auf den Fall anwendbaren Fassung, geändert und veröffentlicht im DV Nr. 100 vom 20. Dezember 2019.

statthaften Rechtsbehelfe richten sich nach dem Gesetz über verwaltungsrechtliche Zuwiderhandlungen und Verwaltungssanktionen.

(2) Die Feststellungen von Zuwiderhandlungen werden von den Finanzbehörden getroffen, und Entscheidungen über die Verhängung von Verwaltungssanktionen werden vom Exekutivdirektor der Nationalen Agentur für Einnahmen oder von dem Beamten, den er zu diesem Zweck ermächtigt hat, getroffen."

2. Verwaltungsprozessordnung[6]

13. Nach Art. 6 Abs. 5 in seiner auf den Sachverhalt des Rechtsstreits anwendbaren Fassung haben die Verwaltungsbehörden Rechtsakte und Handlungen zu unterlassen, die geeignet sind, Schäden zu verursachen, die in einem offensichtlichen Missverhältnis zu dem verfolgten Ziel stehen.

14. Art. 60 bestimmt:

„(1) Der Verwaltungsakt umfasst eine Verfügung betreffend seine vorläufige Vollstreckung, wenn das Leben oder die Gesundheit der Bürger es erfordern, zum Schutz besonders wichtiger Interessen des Staates oder der Öffentlichkeit, wenn die Gefahr besteht, dass die Vollstreckung der Entscheidung vereitelt oder erheblich erschwert werden könnte, wenn die Verzögerung der Vollstreckung zu einem schweren oder nur schwer wiedergutzumachenden Schaden zu führen droht oder auf Antrag eines Beteiligten, um ein besonders wichtiges Interesse dieses Beteiligten zu schützen. Im letztgenannten Fall verlangt die Verwaltungsbehörde eine entsprechende Sicherheit.

(2) Die Verfügung betreffend die vorläufige Vollstreckung ist mit Gründen zu versehen.

…

(5) Gegen die Verfügung, mit der die vorläufige Vollstreckung gestattet oder abgelehnt wird, kann innerhalb von drei Tagen nach ihrer Bekanntgabe über die Verwaltungsbehörde bei Gericht Klage erhoben werden, unabhängig davon, ob der Verwaltungsakt angefochten worden ist.

(6) Die Klage wird so bald wie möglich in nicht öffentlicher Sitzung geprüft, ohne dass den Parteien Abschriften der Klageschrift zugestellt werden. Die Klage hat keine aufschiebende Wirkung hinsichtlich der vorläufigen Vollstreckung, jedoch kann das Gericht die vorläufige Vollstreckung bis zur endgültigen Entscheidung über die Klage aussetzen.

(7) Hebt das Gericht die angefochtene Verfügung auf, so entscheidet es in der Sache. Wird die vorläufige Vollstreckung aufgehoben, so stellt die Verwaltungsbehörde den vor der Vollstreckung bestehenden Zustand wieder her.

(8) Gegen die Entscheidung des Gerichts kann ein Rechtsmittel eingelegt werden."

15. Nach Art. 128 Abs. 1 Nr. 1 sind die Verwaltungsgerichte für Verfahren zuständig, in denen u. a. die Abänderung oder Aufhebung von Verwaltungsakten begehrt wird.

[6] Administrativnoprotsetsualen kodeks (Verwaltungsprozessordnung) (DV Nr. 30 vom 11. April 2006).

16. Klagen gegen Verwaltungsakte können nach Art. 146 auf folgende Gründe gestützt werden: a) Unzuständigkeit, b) Formfehler, c) Qualifizierte Verletzung der Vorschriften des Verwaltungsverfahrens, d) Verletzung der Bestimmungen des materiellen Rechts, e) Verstoß gegen den mit dem Gesetz verfolgten Zweck.

17. Art. 166 bestimmt:

„(1) Durch die Klage wird die Vollstreckung des Verwaltungsakts ausgesetzt.

(2) Das Gericht kann in jedem Stadium des Verfahrens bis zu dem Zeitpunkt, zu dem das Urteil rechtskräftig wird, auf Antrag des Klägers die durch eine bestandskräftige Verfügung der den Verwaltungsakt nach Art. 60 Abs. 1 erlassenden Behörde gestattete vorläufige Vollstreckung aussetzen, wenn dem Kläger durch die vorläufige Vollstreckung ein schwerer oder nur schwer wiedergutzumachender Schaden entstehen könnte. …“

II. Sachverhalt, Rechtsstreit und Vorlagefrage

18. „Ati-19“ EOOD ist eine Ein-Personen-GmbH, die einen Geschäftsraum in Blagoevgrad (Bulgarien) betreibt.

19. Am 3. August 2023 führte die bulgarische Steuerverwaltung eine Prüfung in einem Geschäftsraum von Ati-19 durch:

– Bevor sie sich zu erkennen gaben, tätigten die Inspektoren einen Kauf im Wert von 14,80 BGN (etwa 8 Euro), ohne dass ein Fiskalkassenbeleg ausgestellt wurde.

– Es wurde festgestellt, dass die fiskalische Aufzeichnung für diesen Tag einen Betrag von 327,80 BGN (etwa 167 Euro) auswies, während in der Kasse ein Gesamtbetrag von 573,55 BGN (etwa 293 Euro) vorhanden war.

20. Mit Entscheidung vom 8. August 2023 wurde ein Verwaltungsstrafverfahren gegen Ati-19 eingeleitet.

21. Am 29. August 2023 verhängte die Steuerverwaltung eine finanzielle Sanktion in Höhe von 1 000 BGN (etwa 500 Euro) gegen Ati-19.

22. Am 30. August 2023 ordnete die Steuerverwaltung die Versiegelung und das Verbot des Zutritts zu dem Geschäftsraum für einen Zeitraum von 14 Tagen an.

23. Die Versiegelungsmaßnahme wurde Ati-19 am 6. September 2023 zugestellt. In der Bestätigung über den Erhalt wurde das tatsächliche Datum für die Vollstreckung der Versiegelung mit 21. September 2023 angegeben.

24. Am 14. September 2023 reichte Ati-19 beim Administrativen sad Blagoevgrad (Verwaltungsgericht Blagoevgrad, Bulgarien) gemäß Art. 60 Abs. 5 der Verwaltungsprozessordnung Klage gegen die Verfügung betreffend die Vollstreckung der Versiegelung ein.

25. Am 18. September 2023 betrachtete das Gericht die Klage von Ati-19 als verspätet, da sie nicht innerhalb von drei Tagen nach Zustellung der Verfügung erhoben worden sei.

26. Am 19. September 2023 beantragte Ati-19 bei demselben Gericht gemäß Art. 166 Abs. 2 der Verwaltungsprozessordnung die Aussetzung der Vollstreckung der Versiegelung des Raums.

27. In diesem Zusammenhang hat der Administrativen sad Blagoevgrad (Verwaltungsgericht Blagoevgrad) dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist Art. 47 Abs. 1 der Charta dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung für den Schutz gegen die vorläufige Vollstreckung von Maßnahmen, die der nationale Gesetzgeber zur Gewährleistung des Interesses nach Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie eingeführt hat, nicht entgegensteht, in deren Rahmen der Umfang der richterlichen Kontrolle auf das Vorliegen erlittener Schäden beschränkt ist?

III. Verfahren vor dem Gerichtshof

28. Das Vorabentscheidungsersuchen ist am 4. Oktober 2023 beim Gerichtshof eingegangen.

29. Die bulgarische Regierung und die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht.

30. Auf Ersuchen des Gerichtshofs bestätigte das vorlegende Gericht in einem am 28. Dezember 2023 beim Gerichtshof eingegangenen Schreiben, dass die Versiegelungsanordnung am 20. Dezember 2023 noch nicht vollstreckt worden war.

31. Der Gerichtshof hat die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung nicht für erforderlich erachtet.

IV. Würdigung

A. Zulässigkeit

32. Die bulgarische Regierung erhebt gegen das Vorabentscheidungsersuchen eine doppelte Einrede der Unzulässigkeit:

– Zum einen bestreitet sie das Bestehen der Verfügung betreffend die vorläufige Vollstreckung der Versiegelungsmaßnahme [7].

– Zum anderen sei das Verfahren zur Aussetzung der Vollstreckung gegenstandslos, da die Versiegelung bislang nicht vollstreckt worden sei [8].

33. Beide Einreden sind meines Erachtens zurückzuweisen.

[7] Nach Ansicht der bulgarischen Regierung weist die Bestätigung über den Erhalt der Versiegelungsanordnung nur das Datum der Zustellung dieser Anordnung nach, aus der sich nicht ergebe, dass ihre vorläufige Vollstreckung verfügt worden sei.

[8] Rn. 47 der schriftlichen Erklärungen der bulgarischen Regierung.

34. Was die erste Einrede betrifft, so zielt das Verfahren vor dem vorlegenden Gericht darauf ab, die vorläufige Vollstreckung der Versiegelung des Geschäftsraums auszusetzen. Ob die Verfügung betreffend die Vollstreckung existiert und welchen Inhalt sie hat, muss das vorlegende Gericht prüfen.

35. Der Gerichtshof muss von den Sachverhaltsangaben des vorlegenden Gerichts ausgehen. Das vorlegende Gericht bestätigt ausdrücklich, dass mit dem Erlass der Versiegelungsmaßnahme deren vorläufige Vollstreckung gestattet wurde, „die Teil des Inhalts der Anordnung ist". Außerdem blieb das vorlegende Gericht in einem späteren Schreiben an den Gerichtshof dabei, dass die vorläufige Vollstreckung der Versiegelung von der zuständigen Verwaltungsbehörde gestattet worden war [9].

36. Was die zweite Einrede anbelangt, so scheint alles darauf hinzudeuten, dass die Versiegelung mehrere Monate nach dem Vorabentscheidungsersuchen nicht vollstreckt wurde. Daraus folgt jedoch nicht, dass das nationale Verfahren (angeblich) gegenstandslos ist oder dass sich daraus die Gegenstandslosigkeit des Ersuchens selbst ergibt.

37. Die Tatsache, dass die Vollstreckung noch nicht durchgeführt wurde, entzieht dem Verfahren vor dem vorlegenden Gericht nicht die Grundlage, das ja gerade über die Aussetzung der vorläufigen Vollstreckung entscheiden muss. Soweit die Versiegelungsmaßnahme nicht unvollstreckbar wird, ist ihre Vollstreckung eine ausstehende Möglichkeit, deren (künftige) Verwirklichung an sich die Interessen der Person berührt, gegen die sie sich richtet. Die betreffende Person hat daher das Recht, bei dem vorlegenden Gericht eine Aussetzung der Verfügung betreffend die vorläufige Vollstreckung der Versiegelung zu beantragen, und das vorlegende Gericht ist dafür zuständig, in dem bei ihm anhängigen nationalen Verfahren über die Sache zu entscheiden (gegebenenfalls nach einem von ihm für erforderlich erachteten Vorabentscheidungsersuchen).

B. Einfluss des Urteils des Gerichtshofs vom 4. Mai 2023, MV – 98, auf den vorliegenden Rechtsstreit [10]

38. Das vorlegende Gericht verwies auf das Urteil MV – 98, das der Gerichtshof auf ein anderes Vorabentscheidungsersuchen desselben Gerichts aus dem Jahr 2021 hin erlassen hatte.

39. In der Rechtssache MV – 98 lag der Sachverhalt ähnlich wie in der vorliegenden Rechtssache: Die bulgarische Steuerverwaltung stellte bei einer in einem Geschäftsraum durchgeführten Prüfung fest, dass MV – 98 es unterlassen habe, den Verkauf einer Sache zu registrieren und den diesem Verkauf zugehörigen Fiskalkassenbeleg auszustellen.

40. Auf der Grundlage dieses Sachverhalts traf die Steuerverwaltung im Wesentlichen folgende Maßnahmen:

– Gemäß Art. 185 des Mehrwertsteuergesetzes verhängte sie gegen MV – 98 eine finanzielle Sanktion.

[9] Rn. 44 des Vorlagebeschlusses und Rn. 3 des Schreibens des vorlegenden Gerichts, das am 28. Dezember 2023 beim Gerichtshof eingegangen ist.

[10] Rechtssache C-97/21 (EU:C:2023:371; im Folgenden: Urteil MV – 98).

– Gemäß Art. 186 des Mehrwertsteuergesetzes erließ sie eine Verwaltungsmaßnahme, die darin bestand, den Raum für einen Zeitraum von 14 Tagen zu versiegeln.

– „Die letztgenannte Maßnahme war mit einer Gestattung der vorläufigen Vollstreckung“ durch eine Verfügung nach Art. 60 der Verwaltungsprozessordnung verbunden, „da die Verwaltung die vorläufige Vollstreckung zum Schutz der Interessen des Staates und insbesondere der Staatskasse für zwingend erforderlich hielt“ [11].

41. Im Urteil MV – 98 hat sich der Gerichtshof nur mit der Auslegung von Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 50 der Charta befasst, um über die Anwendung des Grundsatzes *non bis in idem* auf die Höhe der finanziellen Sanktion und die Maßnahme der Versiegelung des Raums zu entscheiden.

42. Der Gerichtshof hat sich nämlich nicht mit der dritten Vorlagefrage in der Rechtssache MV – 98 [12] befasst, die das Verhältnis zwischen Art. 47 der Charta und den nationalen Vorschriften über die vorläufige Vollstreckung der Versiegelung von Geschäftsräumen betraf. Der Inhalt dieser Frage, die unbeantwortet blieb, ähnelt dem der einzigen in der vorliegenden Rechtssache gestellten Frage.

43. Das Urteil MV – 98 ist in diesem Fall von gewissem Nutzen, auch wenn es, ich wiederhole es, nicht dazu gekommen ist, dass über die Regelung der vorläufigen Vollstreckung der Versiegelung entschieden wurde: Das Urteil hat dem vorlegenden Gericht Anlass gegeben, die Versiegelung als strafrechtliche Sanktion einzustufen. Diese Einstufung kann Auswirkungen auf die Behandlung der hier in Rede stehenden grundlegenden Frage haben.

C. Anwendbarkeit der Charta

44. Die Bestimmungen der Charta gelten nach ihrem Art. 51 Abs. 1 für die Mitgliedstaaten ausschließlich bei der Durchführung des Rechts der Union [13].

45. Aus Art. 2 und Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Art. 4 Abs. 3 EUV sowie Art. 325 Abs. 1 AEUV geht hervor, dass die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, alle Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen, die geeignet sind, die Erhebung der gesamten in ihrem jeweiligen Hoheitsgebiet geschuldeten Mehrwertsteuer zu gewährleisten und den Betrug zu bekämpfen [14].

46. Nach Art. 325 AEUV „sind die Mitgliedstaaten … verpflichtet, zur Bekämpfung von rechtswidrigen Handlungen, die sich gegen die finanziellen Interessen der Union richten, abschreckende und wirksame Maßnahmen zu ergreifen, insbesondere müssen sie zur Bekämpfung von Betrug, der sich gegen die finanziellen Interessen der Union richtet, dieselben Maßnahmen ergreifen wie zur Bekämpfung von Betrug, der sich gegen ihre eigenen finanziellen Interessen richtet“ [15].

[11] Urteil MV – 98 (Rn. 20).

[12] Der Gerichtshof konnte über die dritte Vorlagefrage in der Rechtssache MV – 98 nicht entscheiden, weil die Voraussetzungen von Art. 94 Buchst. c der Verfahrensordnung nicht erfüllt waren. Urteil MV – 98 (Rn. 65 bis 70).

[13] Stellvertretend für alle Urteil vom 26. Februar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, Rn. 17).

[14] Urteil vom 13. Oktober 2022, Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika (C-1/21, EU:C:2022:788, Rn. 60 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[15] Urteil vom 26. Februar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, Rn. 26).

47. Die nationalen Rechtsvorschriften, um die es in dem Vorabentscheidungsersuchen geht, entsprechen grundsätzlich den Verpflichtungen, die sich aus dem Unionsrecht ergeben, soweit sie darauf abzielen, eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehung vorzubeugen.

48. Unter diesem Gesichtspunkt setzt die Verwaltungsmaßnahme der Versiegelung eines Raums, in dem Verstöße gegen das Mehrwertsteuergesetz festgestellt wurden, die Art. 2 und 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie um und führt damit Unionsrecht im Sinne von Art. 51 Abs. 1 der Charta durch.

49. Die Anordnung einer solchen Versiegelungsmaßnahme muss daher das durch Art. 47 Abs. 1 der Charta verbürgte Grundrecht achten. Es ist daher angebracht, den Inhalt des Vorabentscheidungsersuchens zu prüfen, der sich auf die Auslegung dieser Bestimmung beschränkt.

D. Zu den Vorlagefragen

1. Abgrenzung des Streitgegenstands

50. Die Maßnahme der Versiegelung der Geschäftsräume wurde auf der Grundlage von Art. 186 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes erlassen. Gemäß Art. 188 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes war die Maßnahme nach den Vorgaben der Verwaltungsprozessordnung vorläufig vollstreckbar.

51. Dem Vorlagebeschluss zufolge ist die nationale Rechtsprechung hinsichtlich der Notwendigkeit, in jedem Einzelfall das Vorliegen eines die vorläufige Vollstreckung rechtfertigenden öffentlichen Interesses nachzuweisen, nicht einheitlich. Offenbar sind einige bulgarische Gerichte der Ansicht, dass ein solches Interesse immer vorausgesetzt werden muss [16].

52. Sobald die vorläufige Vollstreckung eines einzelnen Verwaltungsakts verfügt wurde, kann sie in jedem Fall auf zwei Arten angefochten werden, wie im Vorlagebeschluss erläutert wird:

– Durch Anfechtung der vorläufigen Vollstreckung, d. h. durch Klage gegen die Verfügung der vorläufigen Vollstreckung (Art. 60 Abs. 5 der Verwaltungsprozessordnung). Im Rahmen dieser Klage kann die Aufhebung der Verfügung beantragt werden.

– Durch Antrag auf Aussetzung der vorläufigen Vollstreckung des Verwaltungsakts gemäß Art. 166 der Verwaltungsprozessordnung.

53. Aus dem Vorlagebeschluss ergibt sich jedoch, dass Ati-19 die Nichtigkeitsklage nach Art. 60 der Verwaltungsprozessordnung verspätet erhoben hat. Nachdem diese Klage abgewiesen worden war, beantragte sie die Aussetzung der vorläufigen Vollstreckung, indem sie von dem in Art. 166 der Verwaltungsprozessordnung vorgesehenen Rechtsbehelf Gebrauch machte. Die Behandlung dieses Rechtsbehelfs hat zu dem Verfahren geführt, das dem Vorabentscheidungsersuchen zugrunde liegt.

[16] Rn. 61 bis 63 des Vorlagebeschlusses.

54. In den Worten des vorlegenden Gerichts: „Gerade der Umfang der richterlichen Kontrolle gemäß Art. 166 Abs. 2 der Verwaltungsprozessordnung lässt die Frage der Wirksamkeit dieses Antrags [auf Aussetzung] in Anbetracht von Art. 47 Abs. 1 der Charta aufkommen“ [17].

55. Im Einzelnen führt das vorlegende Gericht aus, dass es darum gehe, zu beurteilen,

– „… ob der richterliche Schutz gegen diese Vollstreckung vor Entscheidung des Gerichts über die Rechtmäßigkeit der Anordnung selbst betreffend die Versiegelung des Raums ausreichend Garantien gegen willkürliche und unverhältnismäßige Eingriffe in die Tätigkeit der Gesellschaft schafft“ [18].

– „… ob ein Verfahren, wie das vorliegend in Rede stehende gemäß Art. 166 Abs. 2 und 3 der Verwaltungsprozessordnung, das eine Tatsachenprüfung ausschließt und den Umfang der richterlichen Kontrolle lediglich auf das Vorliegen erlittener Schäden beschränkt, einen wirksamen Rechtsbehelf im Licht von Art. 47 der Charta darstellt“ [19].

56. Da die Zweifel in dieser Weise zum Ausdruck gekommen sind, beschränkt sich das Vorabentscheidungsersuchen auf diese Fragen. Die Vereinbarkeit der gemeinsamen Anordnung der Versiegelungsmaßnahme und einer finanziellen Sanktion mit dem Unionsrecht fällt nicht in dessen Anwendungsbereich.

57. Die Zweifel des vorlegenden Gerichts betreffen daher die Grenzen, die Art. 166 Abs. 2 und 3 der Verwaltungsprozessordnung der richterlichen Kontrolle von Verfügungen betreffend die vorläufige Vollstreckung auferlegt. Das vorlegende Gericht ist folgender Ansicht:

– Das Gericht, das diese Kontrolle vornimmt, führt keine Prüfung der Tatsachen durch, die die Grundlage für den Erlass einer solchen Verfügung bildeten.

– Es prüft auch nicht, ob die in Art. 146 der Verwaltungsprozessordnung aufgeführten *regulären* Klagegründe (die sowohl Verfahrens- und Formfehler als auch die Verletzung von Bestimmungen des materiellen Rechts umfassen) einschlägig sind.

– Der Schutz nach Art. 166 Abs. 2 und 3 der Verwaltungsprozessordnung kann nur auf den „schweren oder schwer wiedergutzumachenden Schaden“ gestützt werden, der dem Betroffenen durch die vorläufige Vollstreckung entsteht [20].

58. Es ist jedoch nicht ganz klar, welche dieser Einschränkungen im Ausgangsrechtsstreit einschlägig wäre. Das vorlegende Gericht scheint sich auf die Tatsache zu konzentrieren, dass „eine Tatsachenprüfung ausgeschlossen ist“ (so in Rn. 67 des Vorlagebeschlusses); diese Feststellung könnte im vorliegenden Rechtsstreit irrelevant sein, da Ati-19 laut Vorlagebeschluss selbst die Tatsachen nicht bestritten hat [21]. In mehreren Passagen dieses Vorlagebeschlusses spielt das vorlegende Gericht jedoch auf die anderen Einschränkungen an, die durch Art. 166 der Verwaltungsprozessordnung auferlegt würden.

[17] Rn. 51 des Vorlagebeschlusses.

[18] Rn. 52 des Vorlagebeschlusses.

[19] Rn. 67 des Vorlagebeschlusses.

[20] Rn. 58 des Vorlagebeschlusses.

[21] Aus der in den Rn. 19 und 20 des Vorlagebeschlusses enthaltenen Zusammenfassung des Vorbringens von Ati-19 geht nicht hervor, dass dieses Unternehmen die bei der Steuerprüfung des Raums festgestellten Tatsachen bestritten hat.

59. Die vom vorlegenden Gericht geltend gemachten Hindernisse für die richterliche Kontrolle könnten nach Ansicht des vorlegenden Gerichts die nationalen Rechtsvorschriften mit Art. 47 Abs. 1 der Charta unvereinbar machen.

60. Nach Ansicht der Kommission verstößt die streitige nationale Regelung, soweit sie die Zuständigkeit der Gerichte auf die Prüfung des Vorliegens und der Art des dem Adressaten des Verwaltungsakts entstandenen Schadens beschränke, gegen Art. 47 Abs. 1 der Charta. Das in dieser Bestimmung verankerte Recht auf wirksamen gerichtlichen Rechtsschutz verlange, dass das nationale Gericht in der Lage sei, eine unbeschränkte gerichtliche Kontrolle auszuüben, um die Tatsachen im Zusammenhang mit dem Erlass des angefochtenen Verwaltungsakts oder der verwaltungsrechtlichen Zwangsmaßnahme zu prüfen [22].

61. Die bulgarische Regierung weist darauf hin [23], dass die Adressaten einer Verwaltungsmaßnahme wie der Versiegelung über mehrere Rechtsbehelfe verfügten, mit denen sie folgende Möglichkeiten hätten:

– Erhebung einer Klage gemäß Art. 145 ff. der Verwaltungsprozessordnung. Die Einlegung einer solchen Klage setzt die Vollstreckung des angefochtenen Verwaltungsakts im Sinne von Art. 166 Abs. 1 der Verwaltungsprozessordnung aus.

– Erhebung einer Klage nach Art. 60 der Verwaltungsprozessordnung, wenn die Verfügung betreffend die vorläufige Vollstreckung erlassen wurde. Im Rahmen einer solchen Klage kann der Adressat der Verfügung deren Aufhebung beantragen.

– Beantragung der Aussetzung der Verfügung betreffend die vorläufige Vollstreckung auf der Grundlage von Art. 166 Abs. 2 der Verwaltungsprozessordnung.

62. Die bulgarische Regierung erkennt an, dass das Gericht in dem in Art. 166 Abs. 2 der Verwaltungsprozessordnung geregelten Verfahren nicht die Rechtmäßigkeit der Verfügung betreffend die vorläufige Vollstreckung prüft, sondern nur dann, wenn diese Vollstreckung bei dem Adressaten zu einem schweren oder nur schwer wiedergutzumachenden Schaden zu führen droht. Dies sei der Fall, weil die Verwaltungsprozessordnung andere Rechtsbehelfe (insbesondere Art. 60 Abs. 5) gegen eine solche Verfügung vorsehe, die eine Rechtmäßigkeitsprüfung dieser Verfügung umfassen [24].

2. Art. 47 Abs. 1 der Charta und vorläufiger Rechtsschutz

63. In Art. 47 Abs. 1 der Charta ist das Recht auf wirksamen gerichtlichen Rechtsschutz verankert, da in diesem die Rechtsprechung des Gerichtshofs, die der Charta selbst vorausgeht, aufgenommen wurde [25].

[22] Rn. 40 der Erklärungen der Kommission.

[23] Rn. 59 der Erklärungen der bulgarischen Regierung.

[24] Rn. 68 der Erklärungen der bulgarischen Regierung.

[25] Urteil vom 13. März 2007, Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163, Rn. 37): „[D]er Grundsatz des effektiven gerichtlichen Rechtsschutzes [ist]… ein allgemeiner Grundsatz des Gemeinschaftsrechts …, der sich aus den gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten ergibt … und auch von Art. 47 der … Charta … *bekräftigt* worden ist.“ Hervorhebung nur hier.

64. Aus ebendieser Rechtsprechung ergibt sich, dass das Recht auf effektiven gerichtlichen Rechtsschutz auch das Recht einschließt, gegebenenfalls eine einstweilige Anordnung (sei es die Aussetzung eines Rechtsakts oder eine andere einstweilige Maßnahme) in Verfahren zu erwirken, in denen es um Rechte aus den Unionsvorschriften geht.

65. Die Anwendung von Art. 47 Abs. 1 der Charta, soweit es um den Aspekt des einstweiligen Rechtsschutzes geht, kann aus zwei Gesichtspunkten betrachtet werden:

– Vorläufiger Rechtsschutz gegen Handlungen der Organe der Union. Wie in den Art. 278 und 279 AEUV sowie in Art. 256 Abs. 1 AEUV vorgesehen, ist es Sache des Gerichtshofs oder des Gerichts, diese Form des Rechtsschutzes zu gewähren [26]. Zu der Ausübung dieses Rechts gibt es reichlich Rechtsprechung des Gerichtshofs [27].

– Vorläufiger Rechtsschutz gegen Handlungen staatlicher Behörden, zum Schutz von Rechten, die ihren Ursprung in der Unionsrechtsordnung haben. Es ist Sache der nationalen Gerichte, vorläufigen Rechtsschutz nach den von jedem Staat festgelegten Verfahrensregeln zu gewähren, sofern diese nicht gegen Art. 47 der Charta verstoßen.

66. Im vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen ist der zweite der oben genannten Gesichtspunkte zu berücksichtigen, da Gegenstand der Erörterung die Aussetzung eines Verwaltungsakts (die Verfügung betreffend die Vollstreckung der Versiegelung von Geschäftsräumen) ist, der im Rahmen von Rechtsvorschriften zur Bekämpfung von Mehrwertsteuerbetrugs erlassen wurde, wodurch der Rechtsstreit in den Anwendungsbereich des Unionsrechts fällt.

67. In Bezug auf die Befugnisse der nationalen Gerichte, einstweiligen Rechtsschutz zu gewähren, hat der Gerichtshof Folgendes festgestellt:

– Grundsätzlich gilt: „[E]in mit einem nach Unionsrecht zu beurteilenden Rechtsstreit befasstes nationales Gericht [muss] in der Lage sein, vorläufige Maßnahmen zu erlassen, um die volle Wirksamkeit der späteren Gerichtsentscheidung über das Bestehen der aus dem Unionsrecht hergeleiteten Rechte sicherzustellen“ [28].

– „[D]er Grundsatz effektiven gerichtlichen Schutzes der den Einzelnen durch das Gemeinschaftsrecht verliehenen Rechte [ist] dahin auszulegen, dass er verlangt, dass die Rechtsordnung eines Mitgliedstaats die Möglichkeit vorsieht, vorläufige Maßnahmen zu treffen, bis das zuständige Gericht über die Vereinbarkeit nationaler Bestimmungen mit dem Gemeinschaftsrecht entschieden hat, wenn der Erlass solcher Maßnahmen erforderlich ist,

[26] Unbeschadet der Befugnis der nationalen Gerichte, die Vollstreckung eines auf einer Verordnung beruhenden Verwaltungsakts auszusetzen, auf die sich das Urteil vom 21. Februar 1991, Zuckerfabrik Süderdithmarschen und Zuckerfabrik Soest (C-143/88 und C-92/89, EU:C:1991:65, Tenor Nr. 1), bezieht.

[27] Siehe z. B. Beschluss des Vizepräsidenten des Gerichtshofs vom 27. März 2024, Kommission/Amazon Services Europe (C-639/23 P[R], EU:C:2024:277, Rn. 66): „So können … die Aussetzung der Vollziehung und sonstige einstweilige Anordnungen von dem für die Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes zuständigen Richter gewährt werden, wenn ihre Notwendigkeit in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht glaubhaft gemacht (*fumus boni iuris*) und dargetan ist, dass sie in dem Sinne dringlich sind, dass sie zur Verhinderung eines schweren und nicht wiedergutzumachenden Schadens für die Interessen des Antragstellers bereits vor der Entscheidung über die Klage erlassen werden und ihre Wirkungen entfalten müssen. … Der für die Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes zuständige Richter nimmt gegebenenfalls auch eine Abwägung der widerstreitenden Interessen vor“.

[28] Urteil vom 14. Mai 2020, Országos Idegenrendészeti Főigazgatóság Dél-alföldi Regionális Igazgatóság (C-924/19 PPU und C-925/19 PPU, EU:C:2020:367, Rn. 297), unter Anführung der Urteile vom 19. Juni 1990, Factortame u. a. (C-213/89, EU:C:1990:257, Rn. 21), und vom 15. Januar 2013, Križan u. a. (C-416/10, EU:C:2013:8, Rn. 107).

um die volle Wirksamkeit der späteren Gerichtsentscheidung über das Bestehen der betreffenden Rechte sicherzustellen“ [29].

68. Diese Aussagen des Gerichtshofs können auf Verfahren vor nationalen Gerichten übertragen werden, in denen ein einzelner Rechtsakt oder die Gültigkeit einer nationalen Vorschrift mit der Begründung angefochten wird, dass er bzw. sie gegen Unionsrecht verstößt.

69. So müssen die Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten ihren Gerichten die verfahrensrechtlichen Mittel an die Hand geben, um gegebenenfalls die Aussetzung eines Verwaltungsakts anzuordnen, der mit der Begründung angefochten wird, er sei mit dem auf den Rechtsstreit anwendbaren Unionsrecht unvereinbar.

70. In Anbetracht dessen scheint das in der Verwaltungsprozessordnung vorgesehene System des vorläufigen Rechtsschutzes insgesamt den Anforderungen von Art. 47 Abs. 1 der Charta zu genügen, da es den Klägern die Möglichkeit bietet, die Aussetzung der angefochtenen Handlungen zu beantragen. Diese Möglichkeit erstreckt sich auf die Verfügungen betreffend die vorläufige Vollstreckung von Maßnahmen wie der Versiegelung von Geschäftsräumen.

71. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, das nationale Recht auszulegen und somit zu prüfen, ob Art. 166 Abs. 2 der Verwaltungsprozessordnung unabhängig von den anderen Rechtsbehelfen anwendbar ist, die es nach Ansicht der bulgarischen Regierung ermöglichen würden, die Verfügung betreffend die vorläufige Vollstreckung der Versiegelung auszusetzen.

72. Das Gericht hat insbesondere zu prüfen, ob die von einer Verfügung betreffend die vorläufige Vollstreckung Betroffenen im Wege des in Art. 60 der Verwaltungsprozessordnung vorgesehenen Verfahrens in der Lage sind, diese Verfügung wirksam aus Gründen anzufechten, die die Rechtmäßigkeit dieses Verwaltungsakts in Frage stellen. Die in Rn. 60 des Vorlagebeschlusses angestellten Überlegungen [30] erlauben es nicht, dies mit Gewissheit zu klären.

73. Die bulgarische Regierung macht ihrerseits geltend, dass „die Gesamtheit der Umstände, die der Beurteilung des Gerichts nach Art. 60 Abs. 1 der Prozessordnung unterworfen sind, eine komplexe Prüfung und gleichzeitig eine individuelle Betrachtung des vorliegenden Falles zulässt“ [31]. In diesem Zusammenhang betont sie, dass das Gericht bei der Prüfung des Antrags auf Aufhebung der Verfügung betreffend die vorläufige Vollstreckung gemäß Art. 60 der Verwaltungsprozessordnung „die Zulässigkeit und die Begründetheit des Antrags, die formellen und materiellen Voraussetzungen der Willenserklärung der Verwaltung, die die Verfügung erlassen hat, und das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gestattung der vorläufigen Vollstreckung“ prüft [32].

[29] Urteil vom 13. März 2007, Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163, Rn. 77 und Tenor Nr. 2).

[30] „Der Umfang der richterlichen Kontrolle gemäß Art. 60 Abs. 5 bis 7 der Verwaltungsprozessordnung gegen die Verfügung der vorläufigen Vollstreckung gemäß Art. 188 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes unterscheidet sich nicht wesentlich von dem gemäß Art. 166 Abs. 2 der Verwaltungsprozessordnung. Wenn Unterschiede bestehen, *so liegen diese im weiteren Umfang der richterlichen Kontrolle gemäß Art. 60 Abs. 5 der Verwaltungsprozessordnung*, in deren Rahmen das Gericht die Beurteilung der Behörde über das Vorliegen der Voraussetzungen nach Art. 60 Abs. 1 (Erlass der Verfügung der vorläufigen Vollstreckung) überprüfen kann. Die Bestimmung des Art. 188 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes wird jedoch nicht einheitlich ausgelegt und angewandt.“ Hervorhebung nur hier.

[31] Erklärungen der bulgarischen Regierung (Rn. 22).

[32] Erklärungen der bulgarischen Regierung (Rn. 65).

74. Nach dem Vorbringen der bulgarischen Regierung biete die bulgarische Rechtsordnung dem Kläger einen geeigneten Verfahrensweg, der es dem Gericht ermögliche, die Gültigkeit der Verfügung betreffend die vorläufige Vollstreckung uneingeschränkt zu überprüfen [33].

75. Wenn man sich, wie im Vorlagebeschluss angedeutet, bei der Prüfung ausschließlich auf Art. 166 Abs. 2 der Verwaltungsprozessordnung konzentrieren sollte, so beschränkt dessen Wortlaut für sich genommen die Möglichkeit der Aussetzung zweifellos auf den Eintritt eines „schweren oder nur schwer wiedergutzumachenden Schadens".

76. Doch selbst aus dieser *isolierten* Perspektive schließe ich nicht aus, dass Art. 166 Abs. 2 der Verwaltungsprozessordnung eine Auslegung zulässt, wonach das Gericht den in der Bestimmung genannten Schaden prüfen kann, indem es Gesichtspunkte anderer Art in seine Bewertung einbezieht. Insbesondere wenn grobe Mängel in der Verfügung betreffend die Vollstreckung behauptet werden (z. B. offensichtliche Unzuständigkeit der Behörde, die die Verfügung erlassen hat, oder offensichtliches Fehlen oder eine falsche Darstellung der Tatsachengrundlage), lässt sich meines Erachtens schwerlich annehmen, dass das Gericht vor einem solchen Vorbringen *die Augen verschließen* kann.

77. Im Rahmen dieser Beurteilung kann das Gericht auch prüfen, ob der in Art. 6 Abs. 5 der Verwaltungsprozessordnung selbst enthaltene allgemeine Maßstab, wonach der Verwaltungsakt keine Schäden verursachen darf, die in einem offensichtlichen Missverhältnis zu dem verfolgten Ziel stehen, eingehalten wurde.

78. Das Vorstehende würde erst recht gelten, wenn, wie aus der Auslegung des Urteils MV – 98 durch das vorlegende Gericht hervorzugehen scheint, die Verfügung betreffend die vorläufige Vollstreckung in Bezug auf einen Rechtsakt (die Maßnahme der Versiegelung des Raums) erlassen worden wäre, bei der es sich materiell-rechtlich um eine verwaltungsstrafrechtliche Sanktion handelt.

79. In diesem Zusammenhang würde schon die bloße Möglichkeit, dass eine strafrechtliche Sanktion, die von einer offensichtlich unzuständigen Behörde oder auf der Grundlage nicht vorhandener oder offensichtlich falsch dargestellter Tatsachen erlassen wurde, vollstreckt wird, demjenigen, dem sie auferlegt werden soll, einen hinreichend schweren *Schaden* zufügen, so dass die Justizbehörde nicht von einer Entscheidung hierzu absehen kann.

80. Zwecks Klärung der Bedeutung der konkurrierenden Interessen ist im Hinblick auf die Interessen der Verwaltung zu berücksichtigen, ob Zweck der vorläufigen Vollstreckung lediglich die exemplarische Prävention, die unmittelbare und wirksame Repression oder die Abwendung größerer Schäden ist. Im Hinblick auf das Interesse des Betroffenen ist selbstverständlich das Ausmaß des sich aus der vorläufigen Vollstreckung ergebenden Schadens und die Möglichkeit eines wirksamen Schadensersatzes zu berücksichtigen; insbesondere aber auch die Plausibilität der Gründe für seine Vollstreckungseinrede.

81. Nur wenn das vorlegende Gericht zu der Auffassung gelangt, dass eine solche Auslegung von Art. 166 Abs. 2 der Verwaltungsprozessordnung *contra legem* nicht möglich ist, müsste dessen Vereinbarkeit mit Art. 47 Abs. 1 der Charta geprüft werden. Mit anderen Worten, es wäre zu

[33] Anders verhält es sich, wenn die Partei, die von diesem Rechtsbehelf Gebrauch macht, dies verspätet tut. Wie bereits erwähnt, geht aus dem Vorlagebeschluss hervor, dass Ati-19 dieses Verfahren verspätet in Anspruch genommen hat und dass ihr Antrag daher abgelehnt wurde. Die kurze Frist für die Klageerhebung nach Art. 60 Abs. 5 der Verwaltungsprozessordnung (drei Tage) ist möglicherweise unangemessen, jedoch wirft der Vorlagebeschluss in dieser Hinsicht keine Zweifel auf.

entscheiden, ob diese Bestimmung der Charta die Gewährung eines wirksamen einstweiligen Rechtsbehelfs durch ein Gericht zulässt, das daran gehindert ist, andere Umstände (außer den Schäden) zu berücksichtigen, die die Vereinbarkeit des Rechtsakts selbst mit dem Unionsrecht offensichtlich beeinträchtigen.

82. Unter den von mir dargelegten Vorbehalten bin ich der Auffassung, dass die Wirksamkeit des in Art. 47 Abs. 1 der Charta geforderten gerichtlichen Rechtsschutzes in Frage gestellt würde, wenn nach der Auslegung der nationalen Regelung, in ihrer Gesamtheit betrachtet, soweit sie das Unionsrecht durchführt,

– die richterliche Kontrolle von Verwaltungssanktionen mit materiell strafrechtlichem Charakter (im Rahmen eines Verfahrens zur Aussetzung der Verfügung betreffend die vorläufige Vollstreckung der Versiegelung eines Geschäftsraums) auf die bloße Abwägung der schweren oder schwer wiedergutzumachenden Schäden beschränkt und

– gleichzeitig jegliche Möglichkeit ausgeschlossen würde, dass der Richter zur Bildung seiner Überzeugung beurteilt, ob der Antrag auf Aussetzung auf den ersten Blick in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht aus plausiblen Gründen gerechtfertigt ist.

83. Die Abwägung der Interessen der öffentlichen Gewalt und des Klägers, der vorläufigen Rechtsschutz beantragt, ist für die Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes unerlässlich. Diese muss selbstverständlich den schweren oder nur schwer wiedergutzumachenden Schaden berücksichtigen, den die sofortige Vollstreckung des Verwaltungsakts mit Strafcharakter dem Betroffenen zufügen würde. Das Gericht kann auch prüfen, ob es dennoch ein überwiegendes öffentliches Interesse gibt, das eine solche vorläufige Vollstreckung rechtfertigt, da der Antrag des Adressaten des Verwaltungshandelns auf Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes nicht völlig losgelöst von allem anderen ist, sondern im Widerspruch zu diesem Interesse steht, das mit den Zwecken verbunden ist, denen jedes Verwaltungshandeln dient.

84. Das öffentliche Interesse ist jedoch weder unbedingt noch absolut und muss gegebenenfalls mit dem Interesse des Betroffenen an der Wahrung seiner Rechte und berechtigten Interessen in Einklang gebracht werden.

85. Um die Wirksamkeit des Rechts auf gerichtlichen Rechtsschutz in den unionsrechtlich geregelten Bereichen zu wahren, kann es meines Erachtens jedoch nicht ausreichen, die Zuständigkeit des Gerichts auf die bloße Beurteilung des Schadens zu beschränken, der durch die vorläufige Vollstreckung eines Verwaltungsakts, der in materiell-rechtlicher Hinsicht Strafcharakter hat, entstanden ist.

86. Bei seiner Entscheidung darüber, ob die Aussetzung der Vollstreckung angemessen ist, muss das zuständige Gericht in der Lage sein, andere potenziell relevante Faktoren zu bewerten, die, wenn sie von demjenigen, der die Aussetzung beantragt, vorgetragen werden und keiner erschöpfenden Prüfung bedürfen (was Sache des späteren Verfahrens über die Rechtmäßigkeit des Rechtsakts ist), auf den ersten Blick Mängel aufzeigen, die mit der Vereinbarkeit dieses Rechtsakts mit dem Unionsrecht nicht in Einklang zu bringen sind.

87. Ansonsten wäre der in Art. 47 der Charta verankerte vorläufige Rechtsschutz nicht wirksam: Das Gericht wäre *verpflichtet*, die Begründetheit der vorläufigen Vollstreckung eines Rechtsakts mit Strafcharakter zu prüfen, ohne im Rahmen der Aussetzung feststellen zu dürfen, dass der

Rechtsakt offensichtlich gegen das Unionsrecht verstößt. Unter diesen Bedingungen würde das Recht auf wirksamen gerichtlichen Rechtsschutz meines Erachtens eine (teilweise) Amputation erleiden, die es daran hindern würde, sein volles Potenzial zu entfalten.

88. Mit diesen Überlegungen beabsichtige ich nicht, die in vielen Mitgliedstaaten geltenden Vorschriften in Frage zu stellen, die den Prüfungsumfang der Gerichte im Rahmen bestimmter Verfahrensmechanismen, wie z. B. bei der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes, einschränken. Ich gehe lediglich davon aus, dass diese Einschränkungen nicht so weit gehen können, dass die Funktion der Gerichte, die die Übereinstimmung des Verwaltungshandelns mit dem Unionsrecht überprüfen, eine ihrer wesentlichen Komponenten verliert.

3. Vom Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte gefordertes Schutzniveau in Bezug auf den einstweiligen Rechtsschutz

89. Gemäß Art. 52 Abs. 3 der Charta haben die darin anerkannten Rechte, die den durch die Europäische Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK) garantierten Rechten entsprechen, die „gleiche“ Bedeutung und Tragweite, „wie sie ihnen in der genannten Konvention verliehen wird. Diese Bestimmung steht dem nicht entgegen, dass das Recht der Union einen weiter gehenden Schutz gewährt.“

90. Die Anwendung dieser Vorschrift führt dazu, dass zur Auslegung von Art. 47 Abs. 1 der Charta, der Art. 13 EMRK entspricht [34], die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte (im Folgenden: EGMR) berücksichtigt werden muss.

91. Das vorlegende Gericht verweist auf zwei Urteile des EGMR, in denen, selbst wenn man davon ausgeht, dass der Grundsatz der unbeschränkten Nachprüfung gewisse Abweichungen zulässt [35], festgestellt wird, dass der Rechtsbehelf, mit dem ein Gericht befasst wird, ihm eine gewisse Prüfung sowohl der Tatsachen als auch des Verfahrens zur Tatsachenfeststellung ermöglichen muss [36].

92. Die Kommission argumentiert weiter, dass die EMRK es einer Verwaltungsbehörde nicht verbietet, in einem Verwaltungsverfahren eine „Sanktion“ zu verhängen, auch wenn eine spätere unbeschränkte Nachprüfung durch ein Gericht unumgänglich ist [37].

93. In diesem Zusammenhang ist die Kommission der Ansicht, dass, auch wenn eine Regelung mit weniger Garantien bei Maßnahmen, die zum Zeitpunkt ihres Erlasses vorläufig vollstreckbar seien, zugelassen werden könne, es unumgänglich sei, dass sich die anschließende gerichtliche Kontrolle auf die tatsächlichen Feststellungen erstrecke.

[34] Siehe die Erläuterungen zur Charta der Grundrechte, die unter der Leitung des Präsidiums des Konvents, das die Charta ausgearbeitet hat, erstellt wurden (ABl. 2007, C 303, S. 17). Auf diese wird in Verbindung mit Art. 47 Abs. 1 der Charta und Art. 13 EMRK im Urteil vom 29. März 2022, Getin Noble Bank (C-132/20, EU:C:2022:235, Rn. 116), Bezug genommen.

[35] EGMR, 21. Juni 2016, Al-Dulimi und Montana Management Inc./Schweiz (CE:ECHR:2016:0621JUD000580908, § 130).

[36] EGMR, 20. Oktober 2015, Fazia Ali/Vereinigtes Königreich, (CE:ECHR:2015:1020JUD004037810, §§ 83 und 84).

[37] Rn. 35 der Erklärungen der Kommission, in denen u. a. das Urteil des EGMR vom 11. Juli 2023, European Air Transport Leipzig GmbH/Belgien (CE:ECHR:2023:0711JUD000126913, § 49), angeführt wird.

94. Meines Erachtens ist unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des EGMR zu klären, ob sie sich auf die gerichtliche Kontrollbefugnis (Überprüfung) der Verwaltungstätigkeit im Allgemeinen oder auf die spezifische Kontrolle bezieht, die von den Gerichten angesichts von Anträgen der Parteien gegen die Verfügung betreffend die vorläufige Vollstreckung eines Verwaltungsakts einstweilig ausgeübt werden muss.

95. Aus den Urteilen des EGMR, auf die sich das vorlegende Gericht und die Kommission berufen:

– Das Urteil Al-Dulimi und Montana Management Inc/Schweiz [38] befasst sich mit der Frage, ob ein Gericht der Schweizerischen Eidgenossenschaft bei der Überprüfung einer Klage gegen eine von den Schweizer Behörden gemäß einer Resolution des Sicherheitsrats der Vereinten Nationen angeordnete Konfiskation von Vermögenswerten die Anforderungen von Art. 6 Abs. 1 EMRK eingehalten hat. Es enthält keine Bezugnahmen auf den Umfang der vorläufigen Maßnahmen.

– Im Urteil Fazia Ali/Vereinigtes Königreich [39] wurde ein Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 EMRK in einem Fall abgelehnt, in dem der Kläger geltend gemacht hat, dass es einen Verstoß gegen diese Bestimmung darstelle, wenn er keinen Zugang zu einem unabhängigen und unparteiischen Gericht zur Überprüfung der Tatsachen habe. Auch in dieser Rechtssache äußert sich der EGMR in seinem Urteil nicht zum Umfang der vorläufigen Maßnahmen. Seine Überlegungen zur unbeschränkten Nachprüfung haben einen allgemeinen Inhalt, der je nach Fall angepasst werden kann.

– Das Urteil European Air Transport Leipzig GmbH/Belgien [40] betrifft den möglichen Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 EMRK, weil das nationale Gericht bei der Überprüfung der gegen eine Gesellschaft verhängten finanziellen Sanktionen keine unbeschränkte Nachprüfung vorgenommen hat. Der EGMR, der das Vorliegen eines solchen Verstoßes verneint, erinnert daran, dass wenn eine „Sanktion“ in einem Verwaltungsverfahren von einer Behörde verhängt wird, die selbst nicht die Voraussetzungen von Art. 6 Abs. 1 EMRK erfüllt, diese Entscheidung einer späteren unbeschränkten Nachprüfung durch ein Gericht zugänglich sein muss. Das Urteil enthält ebenfalls keine Bezugnahme auf die Probleme, die sich aus den vorläufigen Maßnahmen ergeben.

– Im Urteil vom 3. Juli 2008, Družstevní záložna Pria u. a./Tschechische Republik [41], wird bekräftigt, dass ein Verstoß gegen das in Art. 6 Abs. 1 EMRK verankerte Recht vorliegt, wenn der Antragsteller eine Tatsachenfeststellung, die in einer von einer Verwaltungsbehörde in Ausübung ihres Ermessens getroffenen Entscheidung enthalten ist, nicht vor einem Gericht anfechten kann [42]. Diese allgemeine Feststellung bezieht sich jedoch nicht auf den Umfang der vorläufigen Maßnahmen, die darauf abzielen, die Verfügung betreffend die vorläufige Vollstreckung eines Verwaltungsakts zu hemmen.

[38] EGMR, 21. Juni 2016, Al-Dulimi und Montana Management Inc./Schweiz (CE:ECHR:2016:0621JUD000580908, §§ 128 bis 130). Darin stellt der EGMR fest, dass Art. 6 Abs. 1 EMRK grundsätzlich das Vorhandensein einer Beschwerde mit unbeschränkter Nachprüfung vorschreibt (d. h. eine Beschwerde, bei der das Gericht für die Entscheidung aller in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht aufgeworfenen Fragen zuständig ist), auch wenn dieses Recht nicht absolut ist und „der Grundsatz der unbeschränkten Nachprüfung mehrfach durch die Rechtsprechung des EGMR abgeschwächt wurde“, der ihn insbesondere in bestimmten verwaltungsrechtlichen Fällen weniger eng ausgelegt hat.

[39] EGMR, 20. Oktober 2015, Fazia Ali/Vereinigtes Königreich (CE:ECHR:2015:1020JUD004037810).

[40] EGMR, 11. Juli 2023, European Air Transport Leipzig GmbH/Belgien (CE:ECHR:2023:0711JUD000126913).

[41] EGMR, 3. Juli 2008, Družstevní záložna Pria u. a./Tschechische Republik (CE:ECHR:2008:0731JUD007203401).

[42] EGMR, 3. Juli 2008, Družstevní záložna Pria u. a./Tschechische Republik (CE:ECHR:2008:0731JUD007203401, § 111).

96. Die Brauchbarkeit dieser Urteile für den vorliegenden Fall ist daher begrenzt, da sie sich nicht mit dem befassen, worum es hier konkret geht. Der Umstand, dass eine Rechtsordnung den Betroffenen insgesamt die Möglichkeit geben muss, gegen Verwaltungsakte einen Rechtsbehelf mit unbeschränkter Nachprüfung einzulegen, in dessen Rahmen das Gericht über alle materiell-rechtlichen Fragen zu entscheiden hat, bedeutet nicht, dass die EMRK verlangt, dass diese umfassende Kontrolle grundsätzlich immer im Rahmen jedes einzelnen besonderen prozessualen Rechtsbehelfs, wie z. B. denjenigen, die vorläufige Maßnahmen betreffen, durchgeführt werden muss.

97. Es sei auch daran erinnert, dass der EGMR in den oben angeführten Urteilen festgestellt hat, dass das Recht auf Zugang zu den Gerichten nicht absolut ist [43] und dass Art. 6 EMRK im Bereich der richterlichen Kontrolle der Verwaltungstätigkeit keinen Zugang zu einer gerichtlichen Instanz garantiert, die die Ersetzung der administrativen durch eine gerichtliche Entscheidung ermöglicht [44].

98. Jedenfalls verlangt die in den angeführten Urteilen enthaltene Rechtsprechung des EGMR nicht, dass eine umfassende gerichtliche Überprüfung der von der Verwaltungsbehörde festgestellten Tatsachen erfolgen muss, sondern eine „gewisse Prüfung“ dieser Tatsachen und des Verfahrens, mit dem die Tatsachen festgestellt wurden.

99. Bei der Beurteilung der Frage, ob die gerichtliche Kontrolle ausreichend ist, geht der EGMR davon aus, dass neben der Berücksichtigung der Befugnisse der Justizbehörde auch Faktoren wie der Gegenstand des Verwaltungsakts, die Verfahrensgarantien und der Inhalt des Rechtsstreits zwischen der Verwaltung und dem Betroffenen zu prüfen sind [45].

100. Relevanter für die Frage, um die es im vorliegenden Fall geht, ist vielmehr das Urteil des EGMR vom 5. Februar 2002, Čonka/Belgien [46], in dem es um die Vorgaben von Art. 13 EMRK im Rahmen einer Beschwerde über die Bedingungen der Haft und Ausweisung slowakischer Staatsangehöriger, die in Belgien Asyl beantragen, in die Slowakei geht.

101. In diesem Urteil befasst sich der EGMR mit den Auswirkungen von Art. 13 EMRK auf die Vollstreckung von Rechtsakten der nationalen Behörden. Insbesondere hat der EGMR, da die Ausgewiesenen gerügt hatten, dass ihnen kein den Anforderungen von Art. 13 EMRK entsprechender Rechtsbehelf zur Verfügung gestanden habe, geprüft, ob, wie die belgische Regierung geltend machte, die Verfahren der Anfechtung, der ordentlichen Aussetzung sowie der Aussetzung im Fall höchster Eilbedürftigkeit vor dem Conseil d’État (Staatsrat, Belgien) diesen Anforderungen genügten.

102. Nachdem die Streitfrage insoweit eingegrenzt worden ist, hat der EGMR hervorgehoben, dass die Beschwerde, auf die in Art. 13 EMRK Bezug genommen wird, wirksam sein muss, und fügte hinzu, dass es sich um eine Beschwerde handeln muss, die geeignet ist, die Durchführung von gegen die EMRK verstoßenden Maßnahmen mit möglicherweise irreversiblen Folgen zu verhindern. Folglich steht Art. 13 EMRK der Vollziehung solcher Maßnahmen, noch bevor die

[43] EGMR, 21. Juni 2016, Al-Dulimi und Montana Management Inc./Schweiz (CE:ECHR:2016:0621JUD000580908, § 129).

[44] EGMR, 20. Oktober 2015, Fazia Ali/Vereinigtes Königreich (CE:ECHR:2015:1020JUD004037810, § 77).

[45] EGMR, 20. Oktober 2015, Fazia Ali/Vereinigtes Königreich (CE:ECHR:2015:1020JUD004037810, § 78).

[46] EGMR, 5. Februar 2002, Čonka/Belgien (CE:ECHR:2002:0205JUD005156499).

nationalen Behörden ihre Vereinbarkeit mit der EMRK geprüft haben, entgegen. Jedenfalls haben die Vertragsstaaten der EMRK, so der EGMR, einen gewissen Beurteilungsspielraum, wie sie ihren Verpflichtungen aus der EMRK nachkommen [47].

103. Die Anwendung des Urteils Čonka/Belgien auf einen Fall wie jenen, der dem vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen zugrunde liegt, könnte allenfalls zu der Schlussfolgerung führen, dass das bulgarische Recht über einen wirksamen Rechtsbehelf zur Aussetzung von Verwaltungsentscheidungen verfügt, deren Folgen möglicherweise irreversibel sind. Wenn man annimmt, dass die Versiegelung von Geschäftsräumen für einen begrenzten Zeitraum irreversibel ist (was streitig ist), ist zu beachten, dass die Verfügung betreffend die Vollstreckung einer solchen Maßnahme nach der Verwaltungsprozessordnung unter den bereits dargelegten Bedingungen anfechtbar ist.

104. Kurz gesagt erscheint es mir schwierig, *in einem so speziellen Bereich wie dem, der Gegenstand des vorliegenden Vorabentscheidungsverfahrens ist*, eine klare Rechtsprechungslinie des EGMR zu finden, die eine Orientierung für die Auslegung von Art. 47 Abs. 1 der Charta durch den Gerichtshof darstellen könnte.

105. Schließlich wäre, wenn der von mir vorgeschlagenen Lösung für die Anwendung von Art. 47 Abs. 1 der Charta gefolgt würde, das nach dieser Bestimmung durch das Unionsrecht gewährte Schutzniveau höher als das der Art. 6 und 13 EMRK in ihrer Auslegung durch den EGMR.

V. Ergebnis

106. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, dem Administrativen sad – Blagoevgrad (Verwaltungsgericht Blagoevgrad, Bulgarien) wie folgt zu antworten:

Art. 47 Abs. 1 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union in Verbindung mit Art. 273 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

ist dahin auszulegen, dass

er grundsätzlich nicht der Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, die es einem Gericht insgesamt gestattet, die Verfügung betreffend die vorläufige Vollstreckung einer auf Versiegelung von Geschäftsräumen gerichteten Verwaltungsmaßnahme, die aufgrund der Feststellung von die Mehrwertsteuer beeinträchtigenden Unregelmäßigkeiten angeordnet wurde, auszusetzen, wenn diese vorläufige Vollstreckung geeignet ist, dem Kläger einen schweren oder nur schwer wiedergutzumachenden Schaden zuzufügen.

Er steht jedoch dem entgegen, dass der Umfang der richterlichen Kontrolle der Anwendung dieser nationalen Regelung im Rahmen eines Verfahrens, in dem die Aussetzung der Verfügung betreffend die vorläufige Vollstreckung beantragt wird, allein auf das Vorliegen von schweren oder nur schwer wiedergutzumachenden Schäden beschränkt ist, so dass das Gericht keine Möglichkeit hat, zu beurteilen, ob der Antrag auf Aussetzung in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht aus plausiblen Gründen gerechtfertigt ist, die auf den ersten Blick Mängel aufzeigen, die mit der Vereinbarkeit dieses Rechtsakts mit dem Unionsrecht nicht in Einklang zu bringen sind.

[47] EGMR, 5. Februar 2002, Čonka/Belgien (CE:ECHR:2002:0205JUD005156499, § 79).