Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
van 13 februari 2025 [1]

**Zaak C-605/23**

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

[verzoek van de Administrativen sad Blagoevgrad (bestuursrechter in eerste aanleg Blagoëvgrad, Bulgarije) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 273 – Handvest van de grondrechten van de Europese Unie – Artikel 47, eerste alinea – Recht op een doeltreffende voorziening in rechte – Bestuursmaatregel tot verzegeling van een bedrijfsruimte – Vordering tot opschorting – Rechterlijke toetsing beperkt tot de beoordeling van de schade die de tenuitvoerlegging van de maatregel kan berokkenen”

1. In het geding dat ten grondslag ligt aan deze prejudiciële verwijzing wordt verzocht om opschorting van het bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging van de verzegeling van een bedrijfsruimte dat door de Bulgaarse belastingdienst [2] is uitgevaardigd nadat onregelmatigheden bij de inning van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) waren geconstateerd.

2. Het besluit om de bedrijfsruimte te verzegelen op de uiteengezette grond, kan in abstracto worden aangemerkt als een maatregel die ertoe strekt de juiste inning van de btw te waarborgen en fraude te voorkomen (artikel 273 van richtlijn 2006/112/EG [3]).

3. De belastingdienst heeft niet alleen de verzegeling gelast, maar heeft ook een geldboete opgelegd aan de vennootschap die eigenaar is van de bedrijfsruimte. Die laatste maatregel is echter niet het voorwerp van de procedure bij de verwijzende rechter.

[1] Oorspronkelijke taal: Spaans.

[2] In de beroepsprocedure bij de verwijzende rechter is de verwerende partij Nachalnik na otdel „Operativni deynosti” – grad Sofia v Glavna direktsia „Fiskalen kontrol” pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (hoofd van de afdeling „Operationele activiteiten” voor de stad Sofia van het directoraat-generaal „Belastingcontrole” bij het centrale bestuur van de nationale belastingdienst, Bulgarije).

[3] Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

4. Kort gezegd wenst de verwijzende rechter te vernemen of de nationale regel inzake het instellen van beroep tegen de voorlopige tenuitvoerlegging van de bestuursmaatregel tot verzegeling verenigbaar is met het recht dat wordt gegarandeerd door artikel 47, eerste alinea, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest").

## I. Toepasselijke bepalingen

### *A. Unierecht – Btw-richtlijn*

5. Krachtens artikel 2, lid 1, onder a), zijn „de leveringen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht" onderworpen aan de btw.

6. Artikel 273 luidt:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.

De in de eerste alinea geboden mogelijkheid mag niet worden benut voor het opleggen van extra verplichtingen naast de in hoofdstuk 3 vastgestelde verplichtingen inzake facturering."

### *B. Nationaal recht*

#### *1. Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*

7. Artikel 118, lid 1, van de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost[4], in de versie die van toepassing is op de feiten van het geding, luidt:

„Iedere al dan niet overeenkomstig deze wet geregistreerde persoon is ertoe gehouden de door hem in bedrijfsruimten verrichte leveringen of verkopen te registreren en schriftelijk vast te leggen middels de uitreiking van een met een fiscaal toestel aangemaakte fiscale kassabon (fiscaal ontvangstbewijs) of middels de uitreiking van een kassabon die wordt aangemaakt met een geïntegreerd en geautomatiseerd systeem voor bedrijfsbeheer (door een systeem gegenereerd ontvangstbewijs), ongeacht of om enig ander fiscaal document wordt verzocht. De ontvanger moet het fiscaal ontvangstbewijs of het door een systeem gegenereerd ontvangstbewijs in ontvangst nemen en bewaren totdat hij de ruimte heeft verlaten."

8. Artikel 185, leden 1 en 2, bepaalt:

„(1) Aan een persoon die geen document als bedoeld in artikel 118, lid 1, uitreikt, wordt een geldboete van 100 tot 500 Bulgaarse lev [(BGN)] opgelegd indien hij een natuurlijke persoon en geen ondernemer is, en een vermogenssanctie van 500 tot 2 000 [BGN] indien hij een rechtspersoon of een zelfstandige ondernemer is.

[4] Wet op de belasting over de toegevoegde waarde van 21 juli 2006 (DV nr. 63 van 4 augustus 2006, blz. 8; hierna: „btw-wet").

(2) Behalve in de in lid 1 bedoelde gevallen wordt aan een persoon die een overtreding van artikel 118 of van een bepaling tot uitvoering van dat artikel begaat of laat begaan, een geldboete van 300 tot 1 000 [BGN] opgelegd indien hij een natuurlijke persoon en geen ondernemer is, en een vermogenssanctie van 3 000 tot 10 0000 [BGN] indien hij een rechtspersoon of een zelfstandige ondernemer is. Wanneer de inbreuk er niet toe leidt dat inkomsten niet worden aangegeven, worden de in lid 1 bedoelde sancties opgelegd."

9. In artikel 186 wordt bepaald:

„(1) De bestuurlijke dwangmaatregel die bestaat in de verzegeling van bedrijfsruimten voor de duur van ten hoogste dertig dagen, wordt ongeacht de wettelijk vastgelegde geldboeten en vermogenssancties opgelegd aan eenieder die:

1. nalaat

a) de betreffende fiscale kassabon overeenkomstig artikel 118 uit te reiken;

[...]

(3) De bestuurlijke dwangmaatregel van lid 1 wordt gelast door middel van een met redenen omkleed bevel van de dienst ontvangsten of door een door die dienst gemachtigde ambtenaar.

(4) Tegen het in lid 3 bedoelde bevel kan beroep worden ingesteld volgens de in het wetboek bestuursprocesrecht omschreven procedure."

10. Artikel 187, leden 1 en 4, schrijft voor:

„(1) Ingeval de in artikel 186, lid 1, bedoelde bestuurlijke dwangmaatregel wordt toegepast, wordt tevens de toegang ontzegd tot de bedrijfsruimte of bedrijfsruimten van de persoon en verwijdert de persoon of zijn gemachtigde de goederen die zich in deze ruimten en de bijbehorende depots bevinden. [...]

[...]

(4) Op verzoek van de overtreder en op voorwaarde dat deze bewijst de geldboete of vermogenssanctie volledig te hebben betaald, maakt de autoriteit een einde aan de door haar opgelegde bestuurlijke dwangmaatregel. Aan de ontzegeling is voor de overtreder een verplichting tot medewerking verbonden. In geval van recidive is de ontzegeling van de bedrijfsruimte pas een maand na de verzegeling ervan toegestaan."

11. Artikel 188 [5] luidt:

„(1) De in artikel 186, lid 1, bedoelde bestuurlijke dwangmaatregel is voorlopig uitvoerbaar onder de voorwaarden van artikel 60, leden 1 tot en met 7, van het wetboek bestuursprocesrecht.

(2) De beslissing van het gerecht is niet vatbaar voor hoger beroep."

[5] In de op de zaak toepasselijke versie, zoals gewijzigd en gepubliceerd in DV nr. 100 van 20 december 2019.

12. In artikel 193 staat te lezen:

„(1) De wet betreffende de bestuursrechtelijke overtredingen en sancties regelt de vaststelling van overtredingen van deze wet en de normatieve handelingen ter uitvoering ervan, de vaststelling en de tenuitvoerlegging van besluiten waarbij bestuurlijke sancties worden opgelegd, en de rechtsmiddelen die tegen deze besluiten kunnen worden ingesteld.

(2) Overtredingen worden vastgesteld door de dienst ontvangsten en besluiten waarbij bestuurlijke sancties worden opgelegd, worden vastgesteld door de uitvoerend directeur van de nationale belastingdienst of de daartoe gemachtigde ambtenaar."

*2. Administrativnoprotsetsualen kodeks*

13. Krachtens artikel 6, lid 5, van de Administrativnoprotsetsualen kodeks[6], in de versie die van toepassing is op de feiten van het geding, dienen de bestuurlijke autoriteiten zich te onthouden van handelingen en gedragingen die schade kunnen veroorzaken die kennelijk onevenredig is aan het nagestreefde doel.

14. In artikel 60 wordt bepaald:

„(1) De bestuurshandeling omvat een bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging ervan wanneer het leven of de gezondheid van de burgers dit vereist, teneinde bijzonder zwaarwichtige belangen van de staat of van het publiek te beschermen, ingeval de tenuitvoerlegging van het besluit dreigt te mislukken of aanzienlijk dreigt te worden belemmerd, of wanneer vertraging bij de uitvoering ernstige of moeilijk te herstellen schade dreigt te veroorzaken, en voorts op verzoek van een van de partijen om een belang te beschermen dat voor haar bijzonder zwaarwichtig is. In dit laatste geval eist de bestuurlijke autoriteit de desbetreffende zekerheid.

(2) Het bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging wordt met redenen omkleed.

[...]

(5) Tegen het bevel waarbij de voorlopige tenuitvoerlegging wordt toegestaan of geweigerd, kan binnen drie dagen na de kennisgeving ervan via de bestuurlijke autoriteit beroep worden ingesteld bij de rechter, ongeacht of tegen de bestuurshandeling beroep is ingesteld.

(6) Het beroep wordt zo spoedig mogelijk behandeld in raadkamer zonder dat afschriften van het beroepschrift hoeven te worden meegedeeld aan de partijen. Het beroep schort de voorlopige tenuitvoerlegging niet op, maar de rechter kan de voorlopige tenuitvoerlegging opschorten totdat hij zich definitief over het beroep heeft uitgesproken.

(7) Wanneer het bestreden bevel nietig wordt verklaard, doet de rechter uitspraak ten gronde. Indien de voorlopige tenuitvoerlegging ongedaan wordt gemaakt, herstelt de bestuurlijke autoriteit de toestand van vóór de tenuitvoerlegging.

(8) Tegen de beschikking van het gerecht kan hoger beroep worden ingesteld."

[6] Wetboek bestuursprocesrecht (DV nr. 30 van 11 april 2006; hierna: „APK").

15. Volgens artikel 128, lid 1, punt 1, zijn de bestuursrechters bevoegd om kennis te nemen van zaken die onder meer strekken tot wijziging of nietigverklaring van bestuurshandelingen.

16. Volgens artikel 146 zijn de gronden voor het instellen van beroep tegen bestuurshandelingen: a) onbevoegdheid, b) vormfouten, c) gekwalificeerde schending van de regels van de bestuurlijke procedure, d) schending van een regel van materieel recht, en e) onverenigbaarheid met het door de wet nagestreefde doel.

17. Artikel 166 luidt:

„(1) Het beroep schort de tenuitvoerlegging van de bestuurshandeling op.

(2) In elk stadium van het proces totdat het vonnis in kracht van gewijsde gaat, kan de rechter op verzoek van de verzoeker de voorlopige tenuitvoerlegging die is toegestaan bij een definitief bevel van de autoriteit die de in artikel 60, lid 1, bedoelde handeling heeft vastgesteld, opschorten indien de voorlopige tenuitvoerlegging de verzoeker ernstige of moeilijk te herstellen schade kan berokkenen. [...]”

## II. Feiten, geding en prejudiciële vraag

18. „Ati-19” EOOD is een eenmanszaak met beperkte aansprakelijkheid die in Blagoëvgrad (Bulgarije) een bedrijfsruimte exploiteert.

19. Op 3 augustus 2023 heeft de Bulgaarse belastingdienst een inspectie uitgevoerd in de bedrijfsruimte van Ati-19, in de loop waarvan:

– de inspecteurs, voordat zij zich als zodanig bekendmaakten, een aankoop ter waarde van 14,80 BGN (ongeveer 8 EUR) deden zonder dat aan hen een fiscale kassabon werd afgegeven;

– werd geconstateerd dat op een uitdraai uit het fiscale toestel een dagomzet van 327,80 BGN (ongeveer 167 EUR) werd vermeld, terwijl de kassa een totaalbedrag van 573,55 BGN (ongeveer 293 EUR) bevatte.

20. Bij besluit van 8 augustus 2023 is een bestuurlijke strafprocedure tegen Ati-19 ingeleid.

21. Op 29 augustus 2023 heeft de belastingdienst Ati-19 een geldboete van 1 000 BGN (ongeveer 500 EUR) opgelegd.

22. Op 30 augustus 2023 heeft de belastingdienst de verzegeling van de bedrijfsruimte gelast en de toegang daartoe ontzegd voor de duur van veertien dagen.

23. Het verzegelingsbesluit is op 6 september 2023 aan Ati-19 betekend. In de ontvangstbevestiging daarvan is 21 september 2023 vastgelegd als datum van de tenuitvoerlegging van de verzegeling van de bedrijfsruimte.

24. Op 14 september 2023 heeft Ati-19 bij de Administrativen sad Blagoevgrad (bestuursrechter in eerste aanleg Blagoëvgrad, Bulgarije) krachtens artikel 60, lid 5, APK beroep ingesteld tegen het bevel tot tenuitvoerlegging van de verzegeling.

25. Op 18 september 2023 heeft die rechter geoordeeld dat het beroep van Ati-19 te laat was ingesteld, namelijk nadat de termijn van drie dagen na de kennisgeving van het bevel was verstreken.

26. Op 19 september 2023 heeft Ati-19 diezelfde rechter op grond van artikel 166, lid 2, APK verzocht de tenuitvoerlegging van de verzegeling van de bedrijfsruimte op te schorten.

27. In deze context heeft de Administrativen sad Blagoevgrad het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet artikel 47, eerste alinea, van het [Handvest] aldus worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan een nationale regeling die bescherming biedt tegen de voorlopige tenuitvoerlegging van maatregelen van de nationale wetgever ter waarborging van het in artikel 273 van [de btw-richtlijn] bedoelde belang, waarbij de omvang van de rechterlijke toetsing is beperkt tot de vraag of er schade is geleden?"

## III. Procedure bij het Hof

28. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is op 4 oktober 2023 ingekomen ter griffie van het Hof.

29. De Bulgaarse regering en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend.

30. Op verzoek van het Hof heeft de verwijzende rechter bij een op 28 december 2023 bij het Hof geregistreerde brief bevestigd dat het bevel tot verzegeling op 20 december 2023 nog niet ten uitvoer was gelegd.

31. Het Hof heeft het niet noodzakelijk geacht om een terechtzitting te houden.

## IV. Beoordeling

### *A. Ontvankelijkheid*

32. De Bulgaarse regering heeft een dubbele exceptie van niet-ontvankelijkheid opgeworpen tegen de prejudiciële verwijzing:

– Enerzijds ontkent zij het bestaan van het bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging van de verzegelingsmaatregel.[7]

– Anderzijds betoogt zij dat de verzegeling niet ten uitvoer is gelegd, zodat de procedure die is ingeleid om opschorting van de tenuitvoerlegging van het bevel te verkrijgen zonder voorwerp is.[8]

[7] Volgens de Bulgaarse regering vormt de ontvangstbevestiging van het bevel tot verzegeling alleen bewijs voor de datum van betekening van dat bevel, waarin niet wordt vermeld dat de voorlopige tenuitvoerlegging ervan is gelast.

[8] Punt 47 van de schriftelijke opmerkingen van de Bulgaarse regering.

33. Beide bezwaren moeten naar mijn mening worden verworpen.

34. Wat het eerste bezwaar betreft, zij opgemerkt dat de procedure bij de verwijzende rechter tot doel heeft de voorlopige tenuitvoerlegging van de verzegeling van de bedrijfsruimte te doen opschorten. Of het bevel tot tenuitvoerlegging al dan niet bestaat, en wat de inhoud ervan is, staat aan de verwijzende rechter om na te gaan.

35. Het Hof moet uitgaan van het feitenrelaas dat hem door de verwijzende rechter is verstrekt. Die geeft uitdrukkelijk te kennen dat bij de vaststelling van de verzegelingsmaatregel toestemming is verleend voor de voorlopige tenuitvoerlegging ervan, „die deel uitmaakt van de inhoud van het bevel". Bovendien heeft de verwijzende rechter in een latere brief aan het Hof onderstreept dat de bevoegde bestuurlijke autoriteit toestemming had verleend tot voorlopige tenuitvoerlegging van de verzegeling. [9]

36. Wat het tweede bezwaar betreft, lijkt alles erop te wijzen dat de verzegeling maanden na de indiening van de prejudiciële verwijzing nog niet ten uitvoer was gelegd. Anders dan de Bulgaarse regering stelt, volgt daaruit echter niet dat de nationale procedure, en bijgevolg ook de verwijzing zelf, zonder voorwerp is.

37. Het feit dat de tenuitvoerlegging nog niet heeft plaatsgevonden, ontneemt de procedure bij de verwijzende rechter, die juist moet beslissen om de voorlopige tenuitvoerlegging al dan niet op te schorten, niet haar voorwerp. Zolang de verzegelingsmaatregel niet onuitvoerbaar wordt, is de tenuitvoerlegging ervan een openstaande mogelijkheid waarvan de (toekomstige) verwezenlijking op zichzelf raakt aan de belangen van de persoon tegen wie zij is gericht. Die persoon heeft daarom het recht om bij de verwijzende rechter opschorting van de voorlopige tenuitvoerlegging van het bevel tot verzegeling te vorderen, en die rechter is bevoegd om daarop een beslissing te geven in het kader van de door hem te beslechten nationale procedure (in voorkomend geval na een door hem passend geacht verzoek om een prejudiciële beslissing te hebben ingediend).

### *B. Relevantie van het arrest van het Hof van 4 mei 2023, MV – 98, voor deze zaak*

38. De verwijzende rechter haalt het arrest MV – 98 [10] aan, dat het Hof heeft gewezen naar aanleiding van een andere prejudiciële verwijzing die in 2021 door diezelfde rechter is ingediend.

39. In de zaak MV – 98 waren de feiten vergelijkbaar met die in casu: bij een controle in een bedrijfsruimte had de Bulgaarse belastingdienst vastgesteld dat MV – 98 had nagelaten de verkoop van een goed te registreren en een fiscale kassabon voor die verkoop af te geven.

40. Samengevat heeft de belastingdienst op basis van die feiten:

– overeenkomstig artikel 185 van de btw-wet een geldboete opgelegd aan MV – 98;

– overeenkomstig artikel 186 van die wet een bestuurlijke maatregel tot verzegeling van de bedrijfsruimte voor de duur van veertien dagen vastgesteld, en

[9] Respectievelijk punt 44 van de verwijzingsbeslissing en punt 3 van de op 28 december 2023 bij het Hof ingeschreven brief van de verwijzende rechter.

[10] Zaak C-97/21 (EU:C:2023:371; hierna: „arrest MV – 98").

– bij bevel krachtens artikel 60 APK „de voorlopige tenuitvoerlegging ervan [toegestaan], omdat [hij] van mening was dat deze voorlopige tenuitvoerlegging noodzakelijk was om de belangen van de staat en met name die van de schatkist te beschermen” [11].

41. In het arrest MV – 98 heeft het Hof enkel artikel 273 van de btw-richtlijn en artikel 50 van het Handvest uitgelegd om een oordeel te vellen over de toepassing van het ne-bis-in-idembeginsel op de cumulatie van de geldboete en de maatregel tot verzegeling van de bedrijfsruimte.

42. De derde prejudiciële vraag in zaak MV – 98 [12], die zag op het verband tussen artikel 47 van het Handvest en de nationale regels inzake de voorlopige tenuitvoerlegging van de verzegeling van bedrijfsruimten, is door het Hof niet in behandeling genomen. De inhoud van die vraag, die onbeantwoord is gebleven, was vergelijkbaar met die van de enige vraag die in de onderhavige zaak is gesteld.

43. Hoewel het Hof zich in het arrest MV – 98 dus niet heeft uitgesproken over de regeling betreffende de voorlopige tenuitvoerlegging van de verzegeling, heeft dat arrest niettemin een zeker nut voor de onderhavige zaak: het heeft de verwijzende rechter ertoe gebracht om de verzegeling te kwalificeren als een maatregel van strafrechtelijke aard. Deze kwalificatie kan van invloed zijn op de behandeling ten gronde van de vraag die hier aan de orde is.

### *C. Toepasselijkheid van het Handvest*

44. De bepalingen van het Handvest zijn krachtens artikel 51, lid 1, ervan uitsluitend aan de lidstaten gericht wanneer zij het recht van de Unie ten uitvoer brengen. [13]

45. Uit de artikelen 2 en 273 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 4, lid 3, VEU en artikel 325, lid 1, VWEU, volgt dat de lidstaten alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen dienen te treffen om te waarborgen dat de btw op hun grondgebied volledig wordt geïnd en om fraude te bestrijden. [14]

46. Volgens artikel 325 VWEU „moeten de lidstaten [...] onwettige activiteiten waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad bestrijden met maatregelen die afschrikkend werken en doeltreffend zijn, en moeten zij in het bijzonder ter bestrijding van fraude waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad, dezelfde maatregelen treffen als die welke zij treffen ter bestrijding van fraude waardoor hun eigen financiële belangen worden geschaad” [15].

47. De nationale regeling waarop de prejudiciële verwijzing betrekking heeft, voldoet in beginsel aan de uit het Unierecht voortvloeiende verplichtingen voor zover deze beoogt de juiste inning van btw te waarborgen en fraude te voorkomen.

48. Vanuit dit oogpunt geeft de bestuurlijke maatregel tot verzegeling van een bedrijfsruimte waar inbreuken op de btw-wet zijn geconstateerd, uitvoering aan de artikelen 2 en 273 van de btw-richtlijn en daarmee aan het Unierecht, in de zin van artikel 51, lid 1, van het Handvest.

[11] Arrest MV – 98, punt 20.

[12] Het Hof heeft zich niet over de derde prejudiciële vraag in zaak MV – 98 kunnen uitspreken omdat niet was voldaan aan de voorwaarden van artikel 94, onder c), van het Reglement voor de procesvoering. Arrest MV – 98, punten 65-70.

[13] Zie bijvoorbeeld arrest van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 17).

[14] Arrest van 13 oktober 2022, Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika (C-1/21, EU:C:2022:788, punt 60 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[15] Arrest van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 26).

49. De oplegging van die verzegelingsmaatregel moet bijgevolg het door artikel 47, eerste alinea, van het Handvest gewaarborgde grondrecht eerbiedigen, wat betekent dat de prejudiciële verwijzing moet worden onderworpen aan een onderzoek ten gronde, dat zich beperkt tot de uitlegging van die bepaling.

## *D. Ten gronde*

### *1. Afbakening van het geschil*

50. De maatregel tot verzegeling van de bedrijfsruimte is vastgesteld op grond van artikel 186, lid 1, van de btw-wet. Krachtens artikel 188, lid 1, van die wet was de maatregel vatbaar voor voorlopige tenuitvoerlegging overeenkomstig het bepaalde in de APK.

51. Volgens de verwijzingsbeslissing wordt de vraag of het bestaan van een algemeen belang dat de voorlopige tenuitvoerlegging legitimeert in elk afzonderlijk geval moet worden gerechtvaardigd, in de nationale rechtspraak niet eenduidig beantwoord. Het lijkt erop dat het bestaan van dat belang volgens sommige Bulgaarse rechters altijd moet worden vermoed.[16]

52. Hoe dan ook kan een individuele bestuurshandeling, wanneer de voorlopige tenuitvoerlegging ervan eenmaal is toegestaan, op twee manieren worden aangevochten, zoals in de verwijzingsbeslissing wordt uiteengezet:

– door de voorlopige tenuitvoerlegging aan te vechten, dat wil zeggen door beroep in te stellen tegen het bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging (artikel 60, lid 5, APK). In dat beroep kan nietigverklaring van het betreffende bevel worden gevorderd;

– door te verzoeken om opschorting van de voorlopige tenuitvoerlegging van de bestuurshandeling op grond van artikel 166 APK.

53. Uit de verwijzingsbeslissing kan worden opgemaakt dat Ati-19 het in artikel 60 APK bedoelde beroep tot nietigverklaring heeft ingesteld na het verstrijken van de daartoe vastgestelde termijn. Nadat dat beroep was verworpen, heeft zij het rechtsmiddel van artikel 166 APK aangewend en verzocht om opschorting van de voorlopige tenuitvoerlegging. De behandeling van dit rechtsmiddel heeft aanleiding gegeven tot de procedure waarin de prejudiciële verwijzing haar oorsprong vindt.

54. Om het met de woorden van de verwijzende rechter te zeggen, doet „[j]uist de omvang van de rechterlijke toetsing volgens artikel 166, lid 2, APK [...] de vraag rijzen naar de doeltreffendheid van het verzoek [om opschorting] in de zin van artikel 47, eerste alinea, van het Handvest”[17].

55. Meer bepaald zet de verwijzende rechter uiteen dat moet worden verduidelijkt:

– „of de rechterlijke bescherming tegen deze tenuitvoerlegging voorafgaand aan de uitspraak van de rechter over de rechtmatigheid van het besluit betreffende de verzegeling voldoende

[16] Punten 61-63 van de verwijzingsbeslissing.

[17] Punt 51 van de verwijzingsbeslissing.

waarborgen biedt tegen willekeurige en onevenredige ingrepen in de activiteit van de onderneming” [18];

– „of een procedure, zoals die welke in casu aan de orde is op grond van artikel 166, leden 2 en 3, APK, waarbij een onderzoek van de feiten niet mogelijk is en de omvang van de rechterlijke toetsing is beperkt tot het bestaan van geleden schade, een doeltreffende voorziening in rechte in het licht van artikel 47 van het Handvest vormt” [19].

56. De bewoordingen waarin de verwijzende rechter zich uitdrukt, zijn bepalend voor de afbakening van de prejudiciële verwijzing. Of het opleggen van zowel een verzegelingsmaatregel als een geldboete verenigbaar is met het Unierecht, is een kwestie die buiten de draagwijdte van de verwijzing valt.

57. De twijfels van de verwijzende rechter betreffen derhalve de grenzen die artikel 166, leden 2 en 3, APK stelt aan de rechterlijke toetsing van bevelen tot voorlopige tenuitvoerlegging. Volgens de verwijzende rechter:

– onderzoekt de rechter die de toetsing moet verrichten niet de feiten op grond waarvan het besluit is vastgesteld;

– beoordeelt hij evenmin de eventuele toepasselijkheid van de *gewone* gronden voor het instellen van beroep zoals opgesomd in artikel 146 APK (die zowel procedurele en vormfouten als schending van een regel van materieel recht omvatten);

– kan de bescherming van artikel 166, leden 2 en 3, APK enkel worden gebaseerd op „ernstige of moeilijk te herstellen schade” die de voorlopige tenuitvoerlegging aan de betrokkene kan berokkenen. [20]

58. Niettemin is niet helemaal duidelijk welke van deze beperkingen in het hoofdgeding relevant is. De verwijzende rechter lijkt zich te concentreren op de vaststelling dat „het onderzoeken van de feiten is uitgesloten” (punt 67 van de verwijzingsbeslissing), een vaststelling die in dit geding mogelijk niet relevant is omdat Ati-19 volgens de verwijzingsbeslissing zelf de feiten niet heeft betwist. [21] In daaropvolgende passages van diezelfde beslissing verwijst de verwijzende rechter evenwel naar de andere door artikel 166 APK opgelegde beperkingen.

59. De door de verwijzende rechter uiteengezette beletselen voor de rechterlijke toetsing zouden de nationale regeling in zijn ogen onverenigbaar kunnen maken met artikel 47, eerste alinea, van het Handvest.

60. Volgens de Commissie is de litigieuze nationale regel, voor zover deze de bevoegdheid van de rechters ertoe beperkt na te gaan of de adressaat van de bestuurshandeling schade heeft geleden en, zo ja, wat de aard van die schade is, in strijd met artikel 47, eerste alinea, van het Handvest. Het door die bepaling gegarandeerde recht op een doeltreffende voorziening in rechte vereist dat

[18] Punt 52 van de verwijzingsbeslissing.

[19] Punt 67 van de verwijzingsbeslissing.

[20] Punt 58 van de verwijzingsbeslissing.

[21] Uit de samenvatting van de argumenten van Ati-19 in de punten 19 en 20 van de verwijzingsbeslissing blijkt niet dat die vennootschap de tijdens de belastingcontrole in de bedrijfsruimte vastgestelde feiten heeft betwist.

de nationale rechter is staat is om een volledige rechterlijke toetsing te verrichten, teneinde de feiten in verband met de vaststelling van de betwiste bestuurshandeling of van de bestuurlijke dwangmaatregel te onderzoeken. [22]

61. De Bulgaarse regering [23] wijst erop dat de adressaten van een bestuursmaatregel zoals verzegeling beschikken over meerdere rechtsmiddelen, met behulp waarvan zij:

– beroep ten gronde kunnen instellen op grond van de artikelen 145 e.v. APK. De instelling van een dergelijk beroep schort de tenuitvoerlegging van de aangevochten bestuurshandeling op ingevolge artikel 166, lid 1, APK;

– beroep op grond van artikel 60 APK kunnen instellen indien er een bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging is uitgevaardigd. In het kader van dat beroep kan de adressaat van het bevel verzoeken om nietigverklaring ervan;

– opschorting van het bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging kunnen vorderen op grond van artikel 166, lid 2, APK.

62. De Bulgaarse regering erkent dat de rechter in de procedure van artikel 166, lid 2, APK niet toetst of het bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging rechtmatig is, maar alleen of die tenuitvoerlegging de adressaat ernstige of moeilijk te herstellen schade berokkent. Zij voegt daaraan toe dat dit zo is omdat de APK voorziet in andere rechtsmiddelen (met name artikel 60, lid 5) tegen dat bevel, die een toetsing van de rechtmatigheid ervan inhouden. [24]

*2. Artikel 47, eerste alinea, van het Handvest en voorlopige rechterlijke bescherming*

63. Artikel 47, eerste alinea, van het Handvest legt het recht op een doeltreffende voorziening in rechte vast, mede op basis van de rechtspraak van het Hof van vóór het Handvest. [25]

64. Uit die rechtspraak volgt dat het recht op een doeltreffende voorziening in rechte het recht omvat om, zo nodig, een voorlopige maatregel te verkrijgen (opschorting van een handeling of van een andere voorlopige maatregel) in procedures waarin uit Unieregels voortvloeiende rechten in het geding zijn.

65. De toepassing van artikel 47, eerste alinea, van het Handvest kan, wat het aspect van de voorlopige bescherming betreft, vanuit twee invalshoeken worden benaderd:

– Voorlopige rechterlijke bescherming tegen handelingen van instellingen van de Unie. Zoals bepaald in de artikelen 278 en 279 VWEU, alsmede in artikel 256, lid 1, VWEU, staat het aan het Hof of aan het Gerecht om deze vorm van rechterlijke bescherming te verlenen. [26] Over de

[22] Punt 40 van de opmerkingen van de Commissie.

[23] Punt 59 van de opmerkingen van de Bulgaarse regering.

[24] Punt 68 van de opmerkingen van de Bulgaarse regering.

[25] Arrest van 13 maart 2007, Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163, punt 37): „[H]et beginsel van effectieve rechterlijke bescherming [vormt] een algemeen beginsel van [Unierecht] [...], dat voortvloeit uit de gemeenschappelijke constitutionele tradities van de lidstaten [...] en dat ook *opnieuw is bevestigd* in artikel 47 van het [Handvest]". Cursivering van mij.

[26] Zonder uitsluiting van de bevoegdheid van de nationale rechter om te gelasten tot opschorting van de tenuitvoerlegging van een op een [Unieverordening] gebaseerde nationale bestuurshandeling, zoals is verklaard in het arrest van 21 februari 1991, Zuckerfabrik Süderdithmarschen en Zuckerfabrik Soest (C-143/88 en C-92/89, EU:C:1991:65, dictum, punt 1).

uitoefening van deze rechterlijke bescherming bestaat uitvoerige rechtspraak van het Hof. [27]

– Voorlopige rechterlijke bescherming tegen handelingen van overheidsinstanties, ter bescherming van rechten die hun oorsprong vinden in de rechtsorde van de Unie. Het staat aan de nationale rechters om deze bescherming te verlenen conform de procedureregels die elke staat zelf vaststelt, met dien verstande dat deze niet in strijd met artikel 47 van het Handvest mogen zijn.

66. In deze prejudiciële verwijzing is de tweede van deze invalshoeken relevant, aangezien het debat zich toespitst op de opschorting van een bestuurshandeling (het bevel tot tenuitvoerlegging van de verzegeling van een bedrijfsruimte) die is vastgesteld in het kader van wetgeving ter bestrijding van btw-fraude, waardoor het geschil binnen de werkingssfeer van het Unierecht valt.

67. Met betrekking tot de bevoegdheden van nationale rechters om voorlopige rechterlijke bescherming te verlenen, heeft het Hof het volgende geoordeeld:

– Als algemene regel moet „de nationale rechter bij wie een door het Unierecht beheerst geding aanhangig is, de mogelijkheid [...] hebben voorlopige maatregelen te gelasten ter verzekering van de volle werking van de te geven rechterlijke beslissing over het bestaan van de rechten die krachtens het Unierecht zijn ingeroepen”. [28]

– „Het beginsel van effectieve rechterlijke bescherming van de door het [Unierecht] aan de justitiabelen verleende rechten moet aldus worden uitgelegd, dat het vereist dat in de rechtsorde van een lidstaat voorlopige maatregelen kunnen worden gelast totdat de bevoegde rechter zich heeft uitgesproken over de verenigbaarheid van nationale bepalingen met het [Unierecht], indien dergelijke maatregelen noodzakelijk zijn ter verzekering van de volle werking van de rechterlijke uitspraak die moet worden gedaan over het bestaan van dergelijke rechten”. [29]

68. Deze vaststellingen van het Hof kunnen worden uitgebreid naar procedures die voor nationale rechters worden ingeleid en waarin een specifieke handeling wordt aangevochten of de geldigheid van een nationale regel wordt betwist op grond van strijdigheid met het Unierecht.

69. De lidstatelijke wetgevingen moeten de rechters van de lidstaten derhalve de procedurele middelen in handen geven om, zo nodig, de opschorting te gelasten van een bestuurshandeling die wordt aangevochten op grond van vermeende onverenigbaarheid met het Unierecht dat op het geschil toepasselijk is.

[27] Zie onder meer de beschikking van de vicepresident van het Hof van 27 maart 2024, Commissie/Amazon Services Europe [C-639/23 P(R), EU:C:2024:277, punt 66]: „[D]e tenuitvoerlegging en andere voorlopige maatregelen [kunnen] door de kortgedingrechter worden toegekend indien wordt aangetoond dat zij op het eerste gezicht feitelijk en juridisch gerechtvaardigd zijn (fumus boni juris) en spoedeisend zijn in die zin dat het ter voorkoming van ernstige en onherstelbare schade aan de belangen van de verzoeker noodzakelijk is dat zij reeds vóór de beslissing in de hoofdzaak worden gelast en effect sorteren. [...] De kortgedingrechter weegt in voorkomend geval ook de betrokken belangen tegen elkaar af.”

[28] Arrest van 14 mei 2020, Országos Idegenrendészeti Főigazgatóság Dél-alföldi Regionális Igazgatóság (C-924/19 PPU en C-925/19 PPU, EU:C:2020:367, punt 297), met verwijzing naar de arresten van 19 juni 1990, Factortame e.a. (C-213/89, EU:C:1990:257, punt 21), en 15 januari 2013, Križan e.a. (C-416/10, EU:C:2013:8, punt 107).

[29] Arrest van 13 maart 2007, Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163, punt 77 en dictum, punt 2).

70. In het licht van het voorgaande lijkt het stelsel van voorlopige rechterlijke bescherming in de APK, als geheel bezien, te voldoen aan de vereisten van artikel 47, eerste alinea, van het Handvest, aangezien het verzoekers de mogelijkheid biedt om te verzoeken om opschorting van een aangevochten handeling. Deze mogelijkheid strekt zich uit tot bevelen tot voorlopige tenuitvoerlegging van maatregelen zoals de verzegeling van een bedrijfsruimte.

71. Het staat aan de verwijzende rechter om het nationale recht uit te leggen en derhalve om te bepalen of artikel 166, lid 2, APK van toepassing is los van de andere rechtsmiddelen waarmee volgens de Bulgaarse regering opschorting van het bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging van de verzegeling kan worden verkregen.

72. Die rechter zal inzonderheid moeten beoordelen of personen die door een bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging worden geraakt, dat bevel met behulp van het procedurele mechanisme van artikel 60 APK doeltreffend kunnen aanvechten op gronden die de rechtmatigheid van die bestuurshandeling in twijfel trekken. De overwegingen die de verwijzende rechter uiteenzet in punt 60 van de verwijzingsbeslissing [30], verschaffen geen zekerheid over dit punt.

73. De Bulgaarse regering voert van haar kant aan dat „het geheel van omstandigheden dat uit hoofde van artikel 60, lid 1, APK aan rechterlijke beoordeling wordt onderworpen een complexe toetsing en tegelijkertijd een individuele benadering van de onderhavige zaak mogelijk maakt” [31]. In diezelfde zin benadrukt zij dat de rechter bij de toetsing van het beroep tot nietigverklaring van het bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging op grond van artikel 60 APK „de ontvankelijkheid en gegrondheid van het beroep onderzoekt, evenals de formele en materiële voorwaarden van de wilsuiting van de instantie die het bevel heeft uitgevaardigd [...] alsmede of aan de voorwaarden voor het toestaan van voorlopige tenuitvoerlegging is voldaan” [32].

74. Indien het betoog van de Bulgaarse regering wordt aanvaard, zou het Bulgaarse rechtsstelsel de verzoeker een geschikte rechtsweg bieden om de geldigheid van het bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging zonder beperkingen door de rechter te laten toetsen. [33]

75. Indien, zoals in de verwijzingsbeslissing wordt aangegeven, de analyse uitsluitend zou worden gebaseerd op artikel 166, lid 2, APK, op zichzelf beschouwd, verkleinen de bewoordingen van die bepaling de mogelijkheid om opschorting te verkrijgen zonder meer tot de omstandigheid dat er sprake is van „ernstige of moeilijk te herstellen schade”.

76. Maar ook vanuit dit *geïsoleerde* oogpunt sluit ik niet uit dat artikel 166, lid 2, APK ruimte biedt voor een uitlegging volgens welke de rechter de in de bepaling bedoelde schade kan onderzoeken door ook factoren van een andere aard in zijn beoordeling op te nemen. Met name wanneer er grove tekortkomingen in het bevel tot tenuitvoerlegging worden aangevoerd (zoals kennelijke

[30] „De omvang van de in artikel 60, leden 5 tot en met 7, APK bedoelde rechterlijke toetsing van het bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging op grond van artikel 188, lid 1, APK, verschilt niet wezenlijk van die op grond van artikel 166, lid 2, APK. Wanneer er sprake is van verschillen, *vallen deze binnen de ruimere omvang van de rechterlijke toetsing bedoeld in artikel 60, lid 5, APK*, waarbij de rechter de beoordeling van de nationale belastingdienst of is voldaan aan de in artikel 60, lid 1, APK bedoelde voorwaarden (bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging), kan toetsen. De bepaling van artikel 188, lid 1, [van de btw-wet] wordt echter niet uniform uitgelegd en toegepast.” Cursivering van mij.

[31] Opmerkingen van de Bulgaarse regering, punt 22.

[32] Opmerkingen van de Bulgaarse regering, punt 65.

[33] Een andere kwestie is dat de partij die die rechtsweg inroept, dat te laat doet. Zoals ik reeds heb opgemerkt, blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat Ati-19 dit mechanisme te laat heeft ingeroepen, met als gevolg dat haar vordering werd afgewezen. De korte termijn voor het instellen van beroep overeenkomstig artikel 60, lid 5, APK (drie dagen) zou eventueel buitensporig kunnen zijn, maar in de verwijzingsbeslissing worden dienaangaande geen twijfels geuit.

onbevoegdheid van de instantie die het bevel heeft uitgevaardigd of een kennelijk ontbrekende of onjuiste voorstelling van de feitelijke grondslag van het bevel), kan ik moeilijk aanvaarden dat de rechter *zijn ogen kan sluiten* voor die argumenten.

77. In die toetsing kan de rechter daarenboven beoordelen of het algemene criterium van artikel 6, lid 5, APK, namelijk dat de bestuurshandeling geen schade mag veroorzaken die kennelijk onevenredig is aan het nagestreefde doel, in acht is genomen.

78. Het voorgaande zou a fortiori gelden indien, zoals uit de lezing van het arrest MV – 98 door de verwijzende rechter lijkt te kunnen worden opgemaakt, het bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging is uitgevaardigd ten aanzien van een handeling (de maatregel tot verzegeling van de bedrijfsruimte) die in wezen een bestuurlijke sanctie van strafrechtelijke aard is.

79. In die context zou alleen al de mogelijkheid dat een sanctie van strafrechtelijke aard die is uitgevaardigd door een duidelijk onbevoegde instantie of op basis van niet-bestaande of kennelijk onjuist opgevatte feiten, op zichzelf beschouwd de betrokkene zodanig ernstige *schade* berokkenen dat het gerechtvaardigd is dat de rechter zich daarover uitspreekt.

80. Bij het kalibreren van de respectieve relevantie van de tegengestelde belangen moet, wat het belang van de belastingdienst aangaat, worden meegewogen of de voorlopige tenuitvoerlegging ten doel heeft om louter een voorbeeld te stellen vanwege preventiedoeleinden, dan wel wordt opgelegd als onmiddellijke en doeltreffende repressie of ter voorkoming van grotere schade. Wat het belang van de betrokkene aangaat, moet uiteraard rekening worden gehouden met de omvang van de schade die voortvloeit uit de voorlopige tenuitvoerlegging en de mogelijkheid van doeltreffend herstel daarvan, maar ook, en in het bijzonder, met de aannemelijkheid van de gegrondheid van zijn verzet tegen de tenuitvoerlegging.

81. Alleen indien de verwijzende rechter zou vaststellen dat deze integratieve uitlegging van artikel 166, lid 2, APK niet mogelijk is, omdat het een uitlegging contra legem is, zou de verenigbaarheid ervan met artikel 47, eerste alinea, van het Handvest aan de orde moeten komen. Met andere woorden: er zou moeten worden opgehelderd of die bepaling van het Handvest toestaat dat de doeltreffende voorziening in rechte, met een voorlopig karakter, wordt verleend door een rechter die geen andere omstandigheden (dan de schade) die kennelijk afbreuk doen aan de overeenstemming van de handeling met het Unierecht, mag betrekken in zijn overwegingen.

82. Onder de door mij uiteengezette voorbehouden stel ik vast dat de doeltreffendheid van de op grond van artikel 47, eerste alinea, van het Handvest vereiste rechterlijke bescherming in het gedrang zou komen indien de uitlegging van de nationale regeling, in haar geheel bezien, voor zover zij Unierecht ten uitvoer legt:

– de rechterlijke toetsing van de bestuurlijke sanctie van materieel strafrechtelijke aard (in het kader van een procedure tot opschorting van het bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging van de verzegeling van een bedrijfsruimte) zou beperken tot enkel het bestaan van ernstige of moeilijk te herstellen schade, en

– tegelijkertijd de rechter elke mogelijkheid zou ontzeggen om te beoordelen, met het oog op de vorming van zijn overtuiging, of het verzoek tot opschorting prima facie rechtens en feitelijk wordt gerechtvaardigd door aannemelijke argumenten.

83. Inherent aan de toekenning van voorlopige maatregelen is een weging van de belangen van de overheid en van de partij die om de maatregelen verzoekt. Die maatregelen moeten uiteraard rekening houden met de ernstige of moeilijk te herstellen schade die de onmiddellijke tenuitvoerlegging van de bestuurshandeling van strafrechtelijke aard voor de betrokkene zou kunnen veroorzaken. De rechter zal ook kunnen beoordelen of een hoger algemeen belang die voorlopige tenuitvoerlegging niettemin legitimeert, daar het verzoek om een voorlopige maatregel door de justitiabele zich niet ontvouwt in een vacuüm, maar tegen dat belang, dat verband houdt met de doeleinden die met elke activiteit van de belastingdienst worden gediend.

84. Het algemeen belang is echter noch onvoorwaardelijk, noch absoluut en moet in voorkomend geval in harmonie worden gebracht met het belang van de betrokkene in het kader van de eerbiediging van zijn legitieme rechten en belangen.

85. Om de doeltreffendheid van het recht op rechterlijke bescherming te bewaren op gebieden die onder het Unierecht vallen, is het mijns inziens mogelijk niet voldoende dat de kennisneming door de rechter zich beperkt tot louter een beoordeling van de schade die kan worden veroorzaakt door de voorlopige tenuitvoerlegging van een bestuurshandeling met het materiële karakter van een sanctie.

86. Wanneer de bevoegde rechter zijn beslissing neemt over de vraag of het passend is de tenuitvoerlegging op te schorten, moet hij in staat zijn om een beoordeling te maken van andere potentieel relevante factoren die worden aangevoerd door de partij die de opschorting vordert en die geen uitputtend onderzoek behoeven (dat zal worden verricht in de latere procedure betreffende de rechtmatigheid van de handeling), maar op het eerste gezicht duiden op tekortkomingen die de betrokken handeling onverenigbaar maken met het Unierecht.

87. Anders zou de in artikel 47 van het Handvest verankerde voorlopige rechterlijke bescherming niet doeltreffend zijn: de rechter zou dan *verplicht* moeten nagaan of de voorlopige tenuitvoerlegging van een handeling met het karakter van een sanctie passend is zonder dat hij in de fase van de opschorting mag vaststellen dat die handeling kennelijk indruist tegen het Unierecht. In die omstandigheden meen ik dat het recht op een doeltreffende voorziening in rechte een (gedeeltelijke) amputatie zou ondergaan die zou verhinderen dat het volledige potentieel ervan kan worden ontplooid.

88. Met deze overwegingen beoog ik niet te tornen aan de – in veel lidstaten geldende – regels die de kennisneming door de rechter beperken in het kader van specifieke procedurele mechanismen, zoals die voor de toekenning van voorlopige maatregelen. Het is gewoon mijn opvatting dat deze beperkingen niet zo ver mogen gaan dat zij de functie van de rechter die toetst of een bestuurshandeling in overeenstemming is met het Unierecht, een van haar wezenlijke bestanddelen ontnemen.

### *3. Door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens vereiste niveau van bescherming wat de voorlopige rechterlijke bescherming betreft*

89. Volgens artikel 52, lid 3, van het Handvest zijn de inhoud en reikwijdte van de in het Handvest erkende rechten die corresponderen met rechten die zijn gegarandeerd door het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM) „dezelfde als die welke er door genoemd verdrag aan worden toegekend. Deze bepaling verhindert niet dat het recht van de Unie een ruimere bescherming biedt.”

90. De toepassing van dat voorschrift vereist dat bij de uitlegging van artikel 47, eerste alinea, van het Handvest, dat overeenkomt met artikel 13 EVRM [34], rekening wordt gehouden met de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM).

91. De verwijzende rechter haalt twee arresten van het EHRM aan waarin wordt verklaard dat het beginsel van volledige rechtsmacht weliswaar enige afwijkingen gedoogt [35], maar dat het bij een rechter ingesteld beroep deze niettemin in staat moet stellen om zowel de feiten als de procedure waarbij die feiten zijn vastgesteld aan een zeker onderzoek te onderwerpen. [36]

92. De Commissie onderschrijft die visie volledig en voert aan dat het EVRM zich er volgens het EHRM niet tegen verzet dat een bestuurlijke autoriteit een „sanctie" oplegt in een bestuurlijke procedure, die later evenwel moet kunnen worden getoetst door een rechterlijke instantie met volledige rechtsmacht. [37]

93. In dit verband verklaart de Commissie dat ook als in het geval van maatregelen die op het moment van vaststelling ervan op voorlopige basis ten uitvoer kunnen worden gelegd, een regeling met minder waarborgen kan worden aanvaard, de latere rechterlijke toetsing noodzakelijkerwijs een beoordeling van de feiten moet omvatten.

94. Mijns inziens moet bij het aanhalen van de rechtspraak van het EHRM eerst worden vastgesteld of die rechtspraak betrekking heeft op de rechterlijke bevoegdheid tot toetsing (herziening) van bestuurshandelingen, in algemene zin, dan wel op de specifieke toetsing die, op voorlopige basis, door rechters moet worden verricht naar aanleiding van vorderingen van partijen die zijn gericht tegen het bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging van een bestuurshandeling.

95. Van de arresten van het EHRM die door de verwijzende rechter en de Commissie zijn ingeroepen:

– draaide het arrest Al-Dulimi en Montana Management Inc. tegen Zwitserland [38] om de vraag of een rechter van de Zwitserse Bondsstaat de vereisten van artikel 6, lid 1, EVRM had nageleefd bij het toetsen van een beroep tegen een confiscatie van goederen die door de autoriteiten van dat land was gelast ter uitvoering van een resolutie van de Veiligheidsraad van de Verenigde Naties. In dat arrest wordt niets gezegd over de draagwijdte van de voorlopige maatregelen.

– In het arrest Fazia Ali tegen Verenigd Koninkrijk [39] is schending van artikel 6, lid 1, EVRM verworpen in een zaak waarin de verzoeker had aangevoerd dat de onmogelijkheid om toegang tot een onafhankelijke en onpartijdige rechter te verkrijgen opdat deze de feiten zou

[34] Zie de toelichtingen bij het Handvest, opgesteld onder de verantwoordelijkheid van het praesidium van de Conventie die het Handvest heeft opgesteld (PB 2007, C 303, blz. 17). Naar deze toelichtingen, gelezen in samenhang met artikel 47, eerste alinea, van het Handvest en artikel 13 EVRM, wordt verwezen in het arrest van 29 maart 2022, Getin Noble Bank (C-132/20, EU:C:2022:235, punt 116).

[35] EHRM, arrest van 21 juni 2016, Al-Dulimi en Montana Management Inc. tegen Zwitserland (CE:ECHR:2016:0621JUD000580908, § 130).

[36] EHRM, arrest van 20 oktober 2015, Fazia Ali tegen Verenigd Koninkrijk (CE:ECHR:2015:1020JUD004037810, §§ 83 en 84).

[37] Punt 35 van de opmerkingen van de Commissie, waarin zij onder andere het arrest van het EHRM van 11 juli 2023, European Air Transport Leipzig GmbH tegen België (CE:ECHR:2023:0711JUD000126913, § 49), aanhaalt.

[38] EHRM, arrest van 21 juni 2016, Al-Dulimi en Montana Management Inc. tegen Zwitserland (CE:ECHR:2016:0621JUD000580908, §§ 128-130). In dat arrest heeft het EHRM verklaard dat artikel 6, lid 1, EVRM in beginsel verlangt dat er een beroepsprocedure bestaat waarin aan de rechter volledige rechtsmacht toekomt (dat wil zeggen een beroep waarin de rechter bevoegd is om uitspraak te doen over alle opgeworpen feitelijke en juridische vragen), hoewel dat recht niet absoluut is en „het beginsel van volledige rechtsmacht verscheidene malen is afgezwakt door de rechtspraak van het EHRM", die er een minder strikte uitlegging aan heeft gegeven, met name in bepaalde bestuursrechtelijke zaken.

[39] EHRM, arrest van 20 oktober 2015, Fazia Ali tegen Verenigd Koninkrijk (CE:ECHR:2015:1020JUD004037810).

toetsen, een schending van die bepaling opleverde. Ook in dat arrest heeft het EHRM zich niet uitgesproken over de draagwijdte van de voorlopige maatregelen. De overwegingen van het EHRM betreffende de toetsing met volledige rechtsmacht hebben een algemene inhoud, die vatbaar is voor differentiatie naargelang van het geval.

– Het arrest European Air Transport Leipzig GmbH tegen België [40] betrof de eventuele schending van artikel 6, lid 1, EVRM omdat de nationale rechter geen volledige rechtsmacht zou hebben uitgeoefend bij het toetsen van de financiële sancties die aan een vennootschap waren opgelegd. Het EHRM, dat het bestaan van die schending verwierp, herinnerde eraan dat wanneer een „sanctie" wordt opgelegd in een bestuurlijke procedure door een autoriteit die zelf niet aan de voorwaarden van dat artikel voldoet, dat besluit moet openstaan voor toetsing achteraf door een rechter met volledige rechtsmacht. Ook in dat arrest wordt niet ingegaan op de problemen die voorlopige maatregelen kunnen opwerpen.

– In het arrest van 3 juli 2008, Družstevní záložna Pria e.a. tegen Tsjechië [41], heeft het EHRM herhaald dat er zich een schending van het in artikel 6, lid 1, EVRM verankerde recht voordoet wanneer de verzoeker niet voor een rechter kan opkomen tegen een feitelijke vaststelling in een besluit dat door een bestuurlijke autoriteit is vastgesteld in het kader van de uitoefening van haar discretionaire bevoegdheden. [42] Deze algemene vaststelling heeft echter geen betrekking op de draagwijdte van voorlopige maatregelen waarmee wordt beoogd de uitvoering van een bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging van een bestuurshandeling stil te leggen.

96. Het nut van voornoemde arresten voor de onderhavige zaak is derhalve beperkt, aangezien daarin niet wordt ingegaan op wat in casu specifiek het voorwerp van debat is. Het feit dat een rechtsstelsel, als geheel, betrokkenen de mogelijkheid moet bieden om beroep tegen bestuurshandelingen in te stellen bij een rechter met volledige rechtsmacht, die in die procedure over alle materiële kwesties zal moeten beslissen, impliceert niet dat het EVRM oplegt dat die volledige toetsing altijd en in beginsel moet worden verricht in het kader van elk rechtsmiddel van bijzondere aard, zoals rechtsmiddelen met betrekking tot voorlopige maatregelen.

97. Daarnaast zij eraan herinnerd dat het EHRM in de hierboven aangehaalde arresten heeft verklaard dat het recht van toegang tot de rechter niet absoluut is [43] en dat artikel 6 EVRM, wat de rechterlijke toetsing van bestuurlijke besluiten betreft, niet waarborgt dat de verzoeker toegang heeft tot een niveau van rechtsmacht waarop het bestuurlijke oordeel kan worden vervangen door het rechterlijke. [44]

98. Hoe dan ook vereist de rechtspraak van het EHRM in de aangehaalde arresten niet noodzakelijkerwijs een volledige rechterlijke toetsing van de feiten die door de bestuurlijke autoriteit zijn vastgesteld, maar „een zeker onderzoek" van die feiten en van de procedure waarbij zij zijn vastgesteld.

[40] EHRM, arrest van 11 juli 2023, European Air Transport Leipzig GmbH tegen België (CE:ECHR:2023:0711JUD000126913).

[41] EHRM, arrest van 3 juli 2008, Družstevní záložna Pria e.a. tegen Tsjechië (CE:ECHR:2008:0731JUD007203401).

[42] EHRM, arrest van 3 juli 2008, Družstevní záložna Pria e.a. tegen Tsjechië (CE:ECHR:2008:0731JUD007203401, § 111).

[43] EHRM, arrest van 21 juni 2016, Al-Dulimi en Montana Management Inc. tegen Zwitserland (CE:ECHR:2016:0621JUD000580908, § 129).

[44] EHRM, arrest van 20 oktober 2015, Fazia Ali tegen Verenigd Koninkrijk (CE:ECHR:2015:1020JUD004037810, § 77).

99. Bij het beoordelen van de adequaatheid van de rechterlijke toetsing moeten volgens het EHRM, behalve de bevoegdheden van de rechter, ook factoren zoals het voorwerp van de bestuurshandeling, de procedurele waarborgen en de inhoud van het geschil tussen de overheidsinstantie en de betrokkene worden beoordeeld. [45]

100. Relevanter voor de vraag die in deze zaak aan de orde is, is daarentegen het arrest van het EHRM van 5 februari 2002, Čonka tegen België [46], waarin het EHRM zich heeft uitgesproken over de vereisten van artikel 13 EVRM in het kader van een klacht over de voorwaarden voor detentie en uitzetting naar Slowakije van onderdanen van dat land, die in België asiel aanvroegen.

101. In dat arrest heeft het EHRM zich uitgesproken over de gevolgen van artikel 13 EVRM voor de tenuitvoerlegging van besluiten van nationale autoriteiten. Aangezien de uitgewezen personen klaagden dat zij niet hadden kunnen beschikken over rechtsmiddelen conform de vereisten van artikel 13 EVRM, heeft het EHRM in concreto onderzocht of, zoals de Belgische regering betoogde, de mechanismen van betwisting, gewone opschorting en opschorting in uiterst dringende gevallen voor de Raad van State (België) die vereisten eerbiedigden.

102. Na het geding aldus te hebben gecentreerd, benadrukte het EHRM dat het in artikel 13 EVRM bedoelde rechtsmiddel doeltreffend moet zijn, waar het aan toevoegde dat daaronder moet worden verstaan dat het rechtsmiddel de tenuitvoerlegging van maatregelen die in strijd zijn met het EVRM en waarvan de gevolgen potentieel onomkeerbaar zijn, moet kunnen voorkomen. Bijgevolg verzet artikel 13 EVRM zich ertegen dat die maatregelen ten uitvoer worden gelegd alvorens de nationale autoriteiten de verenigbaarheid ervan met het EVRM hebben onderzocht. In ieder geval, zo vervolgde het EHRM, beschikken de staten die partij zijn bij het EVRM over een zekere beoordelingsmarge ten aanzien van de wijze waarop zij de door die bepaling aan hen opgelegde verplichtingen nakomen. [47]

103. De toepassing van het arrest Čonka tegen België op een situatie als die welke aan deze prejudiciële verwijzing ten grondslag ligt, zou hoogstens kunnen leiden tot de gevolgtrekking dat het Bulgaarse recht voorziet in een doeltreffend rechtsmiddel om bestuurlijke besluiten waarvan de gevolgen potentieel onomkeerbaar zijn, op te schorten. Indien zou worden aanvaard dat er van dergelijke onomkeerbare gevolgen sprake is wanneer bedrijfsruimten voor een beperkte duur worden verzegeld (hetgeen een discutabele stelling is), moet er rekening mee worden gehouden dat het bevel tot tenuitvoerlegging van die maatregel volgens de APK vatbaar is voor beroep in de reeds uiteengezette zin.

104. Al met al valt er op *een zo specifiek gebied als dat waarop deze prejudiciële procedure betrekking heeft*, in mijn ogen niet gemakkelijk een duidelijke lijn in de rechtspraak van het EHRM te ontdekken die kan dienen als handvat voor de uitlegging van artikel 47, eerste alinea, van het Handvest door het Hof.

105. Tot slot zou, indien de door mij voorgestane oplossing inzake de toepassing van artikel 47, eerste alinea, van het Handvest zou worden aanvaard, het niveau van bescherming dat krachtens die bepaling door het Unierecht wordt geboden, hoger komen te liggen dan dat van de artikelen 6 en 13 EVRM, zoals uitgelegd door het EHRM.

[45] EHRM, arrest van 20 oktober 2015, Fazia Ali tegen Verenigd Koninkrijk (CE:ECHR:2015:1020JUD004037810, § 78).

[46] EHRM, arrest van 5 februari 2002, Čonka tegen België (CE:ECHR:2002:0205JUD005156499).

[47] EHRM, arrest van 5 februari 2002, Čonka tegen België (CE:ECHR:2002:0205JUD005156499, § 79).

## V. Conclusie

106. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging om de Administrativen sad Blagoevgrad te antwoorden als volgt:

„Artikel 47, eerste alinea, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, gelezen in samenhang met artikel 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde,

moet aldus worden uitgelegd dat

het in beginsel niet in de weg staat aan een regeling van een lidstaat die, in haar geheel bezien, de rechter toestaat om het bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging van een bestuursmaatregel met betrekking tot de verzegeling van een bedrijfsruimte, die is opgelegd nadat onregelmatigheden zijn vastgesteld ter zake van de belasting over de toegevoegde waarde (btw), op te schorten wanneer die voorlopige tenuitvoerlegging de verzoeker ernstige of moeilijk te herstellen schade zou kunnen berokkenen.

Daarentegen staat die bepaling er wel aan in de weg dat de omvang van de rechterlijke toetsing van de toepassing van die nationale regeling in het kader van een procedure waarin om opschorting van het bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging wordt verzocht, wordt beperkt tot enkel het bestaan van ernstige of moeilijk te herstellen schade, met uitsluiting van elke mogelijkheid voor de rechter om, teneinde zijn overtuiging te vormen, te beoordelen of het verzoek tot opschorting rechtens en feitelijk wordt gerechtvaardigd door aannemelijke argumenten die op het eerste gezicht duiden op tekortkomingen die de betrokken handeling onverenigbaar maken met het Unierecht.”