Sammlung der Rechtsprechung

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

Rechtssache C-733/23

„Beach and bar management" EOOD
gegen
Nachalnik na otdel „Operativni deynosti" – Burgas

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

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 273 – Charta der Grundrechte der Europäischen Union – Art. 50 – Grundsatz *ne bis in idem* – Versäumnis der Pflicht zur Ausstellung eines Kassenbelegs – Raumversiegelung – Kumulierung von Sanktionen für ein und dieselbe Zuwiderhandlung – Grundsatz der Verhältnismäßigkeit"

1. Gegenstand des Rechtsstreits, der dem vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen zugrunde liegt, ist die Rechtmäßigkeit von 85 finanziellen Sanktionen, die die bulgarische Finanzbehörde gegen ein Unternehmen wegen ebenso vieler Zuwiderhandlungen gegen die nationalen Rechtsvorschriften über die Mehrwertsteuer verhängt hat.

2. Die in Rede stehenden finanziellen Sanktionen können abstrakt als Maßnahmen eingestuft werden, mit denen eine genaue Erhebung der Steuer sichergestellt und Steuerhinterziehung vermieden werden soll (Art. 273 der Richtlinie 2006/112/EG) [2].

3. Die Finanzbehörde verhängte nicht nur diese Sanktionen gegen das Unternehmen, sondern ordnete auch die Versiegelung des Geschäftsraums an, in dem die Zuwiderhandlungen begangen worden waren. Anders als in der Rechtssache Ati-19 [3] wird im vorliegenden Ersuchen keine Vorlagefrage über die Versiegelungsmaßnahme an sich aufgeworfen.

4. Das vorlegende Gericht möchte im Wesentlichen wissen, ob eine nationale Regelung, die die Verhängung von finanziellen Sanktionen für Zuwiderhandlungen erlaubt, die Gegenstand einer bereits vollstreckten Versiegelungsmaßnahme waren, mit Art. 50 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (im Folgenden: Charta) vereinbar ist.

[1] Originalsprache: Spanisch.

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

[3] Zu der ich heute ebenfalls meine Schlussanträge vortrage (C-605/23).

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 Lev [(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 des Mehrwertsteuergesetzes 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 des Mehrwertsteuergesetzes [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 erfordert, 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. Art. 166 der Verwaltungsprozessordnung 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. …“

3. Gesetz über verwaltungsrechtliche Zuwiderhandlungen und Verwaltungssanktionen[7]

17. Gemäß Art. 22 können verwaltungsrechtliche Zwangsmaßnahmen angewandt werden, um Verwaltungsübertretungen zu vermeiden oder zu beenden sowie um deren nachteilige Folgen zu vermeiden bzw. zu beseitigen.

18. Art. 27 Abs. 1, 2, 4 und 5 sieht vor:

„(1) Die Verwaltungssanktion wird gemäß den Bestimmungen dieses Gesetzes innerhalb der für die begangene Zuwiderhandlung vorgesehenen Grenzen festgesetzt.

(2) Bei der Bestimmung der Sanktion werden die Schwere und die Gründe der Zuwiderhandlung sowie andere mildernde und erschwerende Umstände sowie die Vermögensverhältnisse des Zuwiderhandelnden berücksichtigt.

…

(4) Außer in den in Art. 15 Abs. 2 vorgesehenen Fällen dürfen die Sanktionen, mit denen die Zuwiderhandlungen belegt sind, nicht durch mildere Sanktionen ersetzt werden.

(5) Ebenso wenig ist es abgesehen von den gesetzlich vorgesehenen Fällen zulässig, eine Sanktion unterhalb der vorgesehenen Mindestsanktion festzusetzen, gleichviel, ob es sich um eine Geldbuße oder einen zeitlich begrenzten Entzug des Rechts zur Ausübung eines bestimmten Berufs oder einer bestimmten Tätigkeit handelt.“

19. Nach Art. 59 kann die Entscheidung über die Verhängung einer Verwaltungssanktion innerhalb von 14 Tagen nach ihrer Zustellung beim Rayonen sad (Rayongericht, Bulgarien) angefochten werden.

II. Sachverhalt, Rechtsstreit und Vorlagefragen

20. Die „Beach and bar management“ EOOD (im Folgenden: Beach and bar) ist eine GmbH, die einen Geschäftsraum (Bar und Restaurant) betreibt.

[7] Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (Gesetz über verwaltungsrechtliche Zuwiderhandlungen und Verwaltungssanktionen) (DV Nr. 92 vom 28. November 1969) in seiner auf den Sachverhalt anwendbaren Fassung.

21. Am 4. August 2022 führte die bulgarische Steuerverwaltung[8] eine Prüfung in einem Geschäftsraum von Beach and bar durch:

– Sie stellte das Vorhandensein von zwei Kartenlesegeräten und 85 Belegen über Zahlungen mit Debit- und Kreditkarten für den Zeitraum vom 25. Juni 2022 bis zum 26. Juli 2022 fest.

– Sie stellte fest, dass das Unternehmen für diese 85 Umsätze keine Fiskalkassenbelege ausgestellt hatte.

22. Am 12. August 2022 ordnete die Finanzbehörde die Versiegelung und das Verbot des Zutritts zu dem Geschäftsraum für einen Zeitraum von 14 Tagen an. In einer separaten Entscheidung wurde die vorläufige Vollstreckung beider Maßnahmen gestattet.

23. Die Versiegelungsmaßnahme und die Genehmigung ihrer vorläufigen Vollstreckung wurden beim Administrativen sad – Burgas (Verwaltungsgericht Burgas, Bulgarien) in zwei getrennten Verfahren erfolglos angefochten.

24. Die Finanzbehörde, die den Sachverhalt für erwiesen hielt, erließ 85 Bußgeldbescheide[9]. Mit jedem dieser Bescheide verhängte sie gegen Beach and bar eine Geldbuße von 500 BGN (etwa 250 Euro), so dass sich die Gesamtsanktion für die 85 Zuwiderhandlungen auf 42 500 BGN (etwa 21 250 Euro) belief.

25. Der Betrag der Mehrwertsteuer, die (durch die Nichtausstellung von Fiskalkassenbelegen für die 85 Zahlungsvorgänge) nicht registriert wurde, beläuft sich auf 268,02 BGN (etwa 134 Euro).

26. Alle 85 Bußgeldbescheide wurden beim Rayonen sad -Burgas (Rayongericht Burgas) in ebenso vielen Verfahren angefochten, wobei die Klagen zurückgewiesen wurden.

27. Die Urteile des erstinstanzlichen Gerichts wurden beim Administrativen sad – Burgas (Verwaltungsgericht Burgas) angefochten, das dem Gerichtshof drei Fragen zur Vorabentscheidung vorlegt, von denen ich nur die erste Frage wiedergebe:

1. Sind Art. 325 AEUV, Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 50 der Charta dahin auszulegen, dass sie nationale Rechtsvorschriften zulassen, wonach für mehrfache Verletzungen steuerlicher Pflichten die gesamte Verwaltungszwangsmaßnahme „Versiegelung eines Geschäftsraums und Verbot des Zutritts dazu“ angeordnet werden kann, wenn diese ausschließlich die Begrenzung der nachteiligen Auswirkungen, einschließlich des Ausmaßes der Schädigungen der finanziellen Interessen der Europäischen Union, aber keine Bestrafung des Rechtsverletzers bezweckt, ohne dass diese Maßnahme die Möglichkeit beschränkt, ein eigenständiges Verfahren mit repressivem Charakter für jede dieser Zuwiderhandlungen gegen denselben Rechtsverletzer durchzuführen, in dem gegen den Steuerpflichtigen eine Strafe in Form einer finanziellen Sanktion verhängt werden soll, wobei der nationale Richter verpflichtet ist, in jedem Einzelfall zu prüfen und festzustellen, welche der beiden Ziele mit der angeordneten unechten Gesamtsanktion, der Verwaltungszwangsmaßnahme „Versiegelung eines Geschäftsraums und Verbot des Zutritts dazu“, verfolgt wird – ein vorbeugend-begrenzendes oder ein repressives?

[8] Die Prüfung wurde von der Glavna direktsia „Fiskalen kontrol“ (Generaldirektion „Steueraufsicht“) durchgeführt.

[9] Die Gerichtsentscheidungen in den Verfahren betreffend die Versiegelung und deren Vollstreckung waren zum Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung im Verfahren der Anfechtung der finanziellen Sanktionen bereits rechtskräftig.

III. Verfahren vor dem Gerichtshof

28. Das Vorabentscheidungsersuchen ist am 1. Dezember 2023 beim Gerichtshof eingegangen.

29. Beach and bar, die bulgarische Regierung und die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht.

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

31. Auf Wunsch des Gerichtshofs beschränke ich mich in den vorliegen Schlussanträgen auf die erste Vorlagefrage.

IV. Würdigung

A. Zulässigkeit

32. Wie bereits festgehalten, ist das vorlegende Gericht mit 85 finanziellen Sanktionen befasst, die gegen Beach and bar wegen 85 Zuwiderhandlungen gegen das Mehrwertsteuergesetz verhängt wurden. Diese Zuwiderhandlungen waren auch Anlass für die Verhängung einer Maßnahme, mit der der Geschäftsraum für einen Zeitraum von 14 Tagen versiegelt (und der Zugang zu diesem verboten) wurde.

33. Als das Verfahren gegen die finanziellen Sanktionen zur mündlichen Verhandlung kam, war die Versiegelungsmaßnahme, gegen die Beach and Bar in einem getrennten Verfahren erfolglos Klage erhoben hatte, bereits vollstreckt.

34. In diesem Zusammenhang ist die bulgarische Regierung der Ansicht, dass die erste Vorlagefrage unzulässig sei, da der dem Vorabentscheidungsersuchen zugrunde liegende Rechtsstreit ausschließlich finanzielle Sanktionen betreffe und entschieden werden könne, ohne dass die Vereinbarkeit des Unionsrechts mit den nationalen Vorschriften geprüft werden müsse, die den Erlass der bereits vollstreckten Versiegelungsmaßnahme, die nicht Gegenstand des Ausgangsverfahrens sei, ermöglicht hätten.

35. Die Kommission teilt die Auffassung der bulgarischen Regierung, schlägt aber eine Umformulierung der Frage vor, die dem Gerichtshof eine Entscheidung über die Vorlagefragen ermöglichen würde [10].

36. Meines Erachtens hat sich der Gerichtshof in seiner Antwort an das vorlegende Gericht nicht zur Vereinbarkeit der nationalen Regelung über die Versiegelung eines Geschäftsraums mit dem Unionsrecht zu äußern [11], wenn diese Versiegelungsmaßnahme im Ausgangsverfahren nicht angefochten wird.

[10] Rn. 30 bis 32 der schriftlichen Erklärungen der Kommission. Darin schlägt sie vor, die Frage so zu formulieren, dass darüber entschieden wird, ob das Unionsrecht der Verhängung einer finanziellen Sanktion für Handlungen wie die streitigen entgegensteht, da die mit dieser finanziellen Sanktion geahndete Zuwiderhandlung bereits Gegenstand einer verwaltungsrechtlichen Versiegelungsmaßnahme war, die wegen desselben Sachverhalts verhängt wurde.

[11] Genau um diese Vereinbarkeit geht es in der Rechtssache C-605/23, Ati-19.

37. Die Frage des vorlegenden Gerichts zielt jedoch nicht so sehr darauf ab, ob die Vorschriften über die Versiegelung mit dem Unionsrecht vereinbar sind, sondern vielmehr darauf, ob die in Rede stehenden finanziellen Sanktionen mit dem Unionsrecht in Einklang stehen. In diesem Sinne kann dem von der Kommission gemachten Umformulierungsvorschlag gefolgt werden.

38. Es geht also nicht darum, zu prüfen, ob die Maßnahme der Versiegelung des Geschäftsraums mit dem Unionsrecht vereinbar ist, sondern darum, ob es einer finanziellen Sanktion entgegensteht, die gegen dieselbe Person für dieselben Handlungen verhängt wird, die Anlass für die Versiegelung waren.

B. Zu den Vorlagefragen

1. Einfluss des Urteils vom 4. Mai 2023, MV – 98 [12]

39. Der Gerichtshof hat bereits im Urteil MV – 98 über die Vereinbarkeit der in dieser Rechtssache angewandten nationalen Vorschriften mit Art. 50 der Charta entschieden.

40. In der Rechtssache MV – 98 lag der Sachverhalt ähnlich (abgesehen von einer Ausnahme, auf die ich später eingehen werde) wie in der vorliegenden Rechtssache: Die bulgarische Steuerverwaltung stellte während 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.

41. 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.

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

– Sie verband diese Maßnahme mit einer Gestattung der vorläufigen Vollstreckung durch eine Verfügung nach Art. 60 der Verwaltungsprozessordnung.

42. Dabei ging es „im Wesentlichen“ darum, „ob Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 50 der Charta dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, nach der gegen einen Steuerpflichtigen wegen ein und derselben Zuwiderhandlung gegen eine steuerliche Verpflichtung nach unterschiedlichen und eigenständigen Verfahren eine Maßnahme einer finanziellen Sanktion und eine Maßnahme der Versiegelung eines Geschäftsraums verhängt werden können, wobei gegen diese Maßnahmen vor unterschiedlichen Gerichten Klagen erhoben werden können“ [13].

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

[13] Urteil MV – 98 (Rn. 27).

43. Der Gerichtshof hat sich zunächst mit der Prüfung der „strafrechtlichen Natur der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Maßnahmen“ befasst (Rn. 38 bis 49 des Urteils MV – 98), die eine zwingend erforderliche Voraussetzung für die Feststellung der Anwendbarkeit von Art. 50 der Charta darstellt.

44. Die Prüfung der drei für diese Beurteilung maßgebenden Kriterien in Bezug auf die Versiegelungsmaßnahme führte den Gerichtshof zu folgender Schlussfolgerung:

– Die Tatsache, dass sie nach innerstaatlichem Recht als verwaltungsrechtliche Maßnahme eingeordnet wird, steht der Anerkennung ihrer strafrechtlichen Natur nicht entgegen (Rn. 38 bis 41 des Urteils MV – 98).

– Mit dieser Maßnahme werden sowohl Ziele der Abschreckung als auch der Ahndung von Zuwiderhandlungen im Bereich der Mehrwertsteuer verfolgt. Ihr Zweck ist nicht nur die Vorbeugung, wie einige der Regierungen, die an dem Verfahren beteiligt waren, geltend gemacht hatten (Rn. 42 bis 44 des Urteils MV – 98).

– Die Versiegelungsmaßnahme scheint einen hohen Schweregrad aufzuweisen (Rn. 45 bis 47 des Urteils MV – 98).

45. In diesem Zusammenhang wäre, wie der Gerichtshof festgestellt hat, „wenn, wie aus den Angaben des vorlegenden Gerichts hervorgeht, die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Maßnahmen als Sanktionen mit strafrechtlichem Charakter einzustufen sind, davon auszugehen, dass die Kumulierung dieser Sanktionen zu einer Einschränkung des in Art. 50 der Charta garantierten Grundrechts führt“ [14].

46. Die weiteren Erwägungen des Gerichtshofs im Urteil MV – 98 konzentrierten sich auf die mögliche Rechtfertigung der Einschränkung des in Art. 50 der Charta garantierten Grundrechts.

47. Am Ende dieser Erwägungen hat der Gerichtshof festgestellt, dass „Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 50 der Charta dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung, nach der gegen einen Steuerpflichtigen wegen ein und derselben Zuwiderhandlung gegen eine steuerliche Verpflichtung nach unterschiedlichen und eigenständigen Verfahren eine Maßnahme einer finanziellen Sanktion und eine Maßnahme der Versiegelung eines Geschäftsraums verhängt werden können, wobei gegen diese Maßnahmen vor unterschiedlichen Gerichten Klagen erhoben werden können, entgegenstehen, sofern diese Regelung keine Koordinierung der Verfahren, die es ermöglichen würde, die mit der Kumulierung der verhängten Maßnahmen verbundene zusätzliche Belastung auf das absolut Notwendige zu reduzieren, gewährleistet und es nicht ermöglicht, sicherzustellen, dass die Schwere aller dieser Maßnahmen zusammen der Schwere der betreffenden Zuwiderhandlung entspricht“ [15].

[14] Urteil MV – 98 (Rn. 49).

[15] Urteil MV – 98 (Rn. 63).

2. Unterschiede zwischen der vorliegenden Rechtssache und der Rechtssache MV – 98

48. Wie das vorlegende Gericht feststellt, unterscheidet sich die vorliegende Rechtssache von der in der Rechtssache MV – 98 in einem ganz bestimmten Punkt: Im damaligen Fall war es eine einzige Zuwiderhandlung, die zu einer Versiegelungsmaßnahme und einer finanziellen Sanktion führte, während es jetzt 85 streitige Zuwiderhandlungen und 85 finanzielle Sanktionen sind, wenngleich es nur eine Versiegelungsmaßnahme für alle diese gibt [16].

49. Dieser Unterschied veranlasst das vorlegende Gericht, den Gerichtshof nach der Tragweite dessen zu fragen, was der Gerichtshof in seinem Urteil MV – 98 zur strafrechtlichen Natur der Versiegelungsmaßnahme dargelegt hat. Konkreter: nach der präventiven oder repressiven Zielsetzung einer solchen Maßnahme als bestimmender Faktor einer solchen Einstufung.

50. Das vorlegende Gericht ist im Wesentlichen folgender Ansicht:

– Abgesehen von diesem konkreten Unterschied sind die anderen notwendigen Bedingungen für die Feststellung einer Kumulierung von Verfahren und Sanktionen nach Art. 50 der Charta in diesem Fall erfüllt, nämlich: Identität des Sachverhalts und Identität der Sanktionen.

– Der Umstand, dass für alle 85 Steuerstraftaten eine einzige Maßnahme, nämlich die Versiegelung des Raums, ergriffen wurde, lässt jedoch Zweifel an der *strafrechtlichen Natur* dieser Maßnahme aufkommen [17].

51. Das vorlegende Gericht weist nicht sehr eindeutig darauf hin, dass, da die Versiegelungsmaßnahme nicht individualisiert ist, dies bedeuten würde, dass der Zweck der Begrenzung des Ausmaßes der Schädigungen der Interessen der Europäischen Union (und damit ihre präventive Bedeutung), über ihren repressiven Charakter hinaus, überwiegt [18]. Wenn dies bedeuten würde, dass die Versiegelung keine echte *Sanktion strafrechtlicher Natur* darstellt, würde eine der notwendigen Bedingungen für die Anwendung von Art. 50 der Charta fehlen.

3. Meine Würdigung

52. Ich glaube, dass die Antwort auf diese Frage des vorlegenden Gerichts ohne größere Auslegungsschwierigkeiten im Urteil MV – 98 und in der früheren Rechtsprechung des Gerichtshofs, insbesondere im Urteil Menci, zu finden ist [19].

53. Tatsächlich „[ist] eine Sanktion mit repressiver Zielsetzung strafrechtlicher Natur im Sinne von Art. 50 der Charta … und … der bloße Umstand, dass sie auch eine präventive Zielsetzung verfolgt, [kann] ihr nicht ihre Einstufung als strafrechtliche Sanktion nehmen“ [20].

[16] Rn. 32 des Vorlagebeschlusses.

[17] Rn. 43 des Vorlagebeschlusses.

[18] Rn. 47 des Vorlagebeschlusses: „Insgesamt betrachtet können alle dargelegten Umstände des vorliegenden Falls den Eindruck erwecken, dass in einem Fall wie im Ausgangsverfahren, in dem eine Verwaltungszwangsmaßnahme für insgesamt 85 Zuwiderhandlungen angeordnet wurde, ohne dass das Maß der Maßnahme, die für jede einzelne Zuwiderhandlung angeordnet wurde, individualisiert ist, die Sicherungsfunktion der Verwaltungszwangsmaßnahme, die die Höhe der nicht registrierten und nicht berechneten Mehrwertsteuer auf die ursprünglichen Feststellungen begrenzt, nicht einfach gegenüber ihrem repressiven Charakter überwiegt, sondern sie praktisch die einzige Form einer Verwaltungszwangsmaßnahme im konkret dargelegten Ausgangsverfahren darstellt und ausschließlich die Begrenzung des Ausmaßes der Schädigungen der finanziellen Interessen der Union bezweckt.“

[19] Urteil vom 20. März 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, im Folgenden: Urteil Menci).

[20] Urteil Menci (Rn. 31). In diesem Sinne auch Urteil MV – 98 (Rn. 42).

54. Wie das Urteil MV – 98 auf der Grundlage der Angaben des vorlegenden Gerichts klarstellte, „[zeigt] Art. 22 des Gesetzes über verwaltungsrechtliche Zuwiderhandlungen und Verwaltungssanktionen …, [dass die Versiegelungsmaßnahme] darauf ab[zielt], Verwaltungsübertretungen abzustellen und neue Zuwiderhandlungen zu verhindern, indem der betreffende Gewerbetreibende daran gehindert wird, seinen Geschäftsraum zu bewirtschaften. Hierzu führt das vorlegende Gericht aus, dass die Versiegelungsmaßnahme sowohl einen präventiven als auch einen repressiven Zweck verfolge, da sie auch darauf abziele, die betroffenen Personen von einem Verstoß gegen die Verpflichtung aus Art. 118 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes abzuhalten“ [21].

55. Ausgehend von dieser Prämisse lässt sich die Schlussfolgerung, die der Gerichtshof im Urteil MV – 98 aus dieser gezogen hat, auch auf einen Fall wie den vorliegenden übertragen: Die Erwägungen zur Anwendung von Art. 50 der Charta, wenn *eine einzige Versiegelungsmaßnahme* mit *einer einzigen finanziellen Sanktion* einhergeht, die sich beide auf *eine einzige Zuwiderhandlung* beziehen, gelten auch dann, wenn die zweite Variable der Gleichung nicht eine, sondern 85 finanzielle Sanktionen umfasst.

56. Das vorlegende Gericht schließt nicht aus, dass die in Rede stehende Versiegelungsmaßnahme repressiven Inhalt hat. Es ist jedoch der Ansicht, dass aufgrund des gesamtheitlichen und nicht individualisierten Charakters die präventive Funktion gegenüber der repressiven Funktion überwiegt, bis hin zur Auflösung ihrer strafrechtlichen Natur.

57. Wie ich in den Schlussanträgen in der Rechtssache Menci festgestellt habe, „wird man schwerlich bestreiten können, dass Sanktionsnormen im Bereich des Steuerrechts gleichzeitig Steuerschuldner, deren Betrug aufgedeckt worden ist, bestrafen und den übrigen als Warnung und Prävention dienen sollen, damit sie nicht in Versuchung kommen, ihre Steuern ebenfalls nicht zu bezahlen“ [22].

58. Jedenfalls „liegt [es]“ nach Ansicht des Gerichtshofs „nämlich in der Natur strafrechtlicher Sanktionen, dass sie sowohl auf die Repression als auch auf die Prävention rechtswidriger Verhaltensweisen abzielen“ [23].

59. Die Versiegelung eines Geschäftsraums verhindert logischerweise die Ausübung einer geschäftlichen Tätigkeit und führt zum Verlust der Einnahmen des Betroffenen. Wenn, wie im vorliegenden Fall, eine solche Maßnahme nicht aus gesundheitlichen oder ähnlichen Erwägungen ergriffen wird [24], sondern als Folge der bloßen Begehung von Steuerstraftaten, scheint mir der repressive (und belastende) Charakter der Maßnahme unbestreitbar [25].

[21] Urteil MV – 98 (Rn. 44).

[22] Schlussanträge in der Rechtssache Menci (C-524/15, EU:C:2017:667, Nr. 113). Ich habe dem hinzugefügt (Fn. 99), dass „[d]ie akademische (gelegentlich sogar philosophische) Debatte über Begründung, Rechtfertigung und Zweck – oder Zwecke – der Strafen … schon seit Jahrhunderten an[dauert] und … divergierende Theorien hervorgebracht [hat]. Einige von ihnen setzen den Akzent auf deren pekuniäre Elemente, andere auf ihre präventiven oder einschüchternden Wirkungen (General- oder Spezialprävention).“

[23] Urteil MV – 98 (Rn. 42).

[24] Ich schließe nicht aus, dass die Versiegelung von Geschäfts- oder Gewerberäumen aus rein und ausschließlich präventiven Gründen angeordnet werden kann, z. B. aufgrund einer konkreten und schwerwiegenden Gefahr für die öffentliche Gesundheit. In derartigen Fällen, die keine strafrechtliche Konnotation haben, würde das repressive Element fehlen, das jede Sanktion auszeichnet.

[25] Der Gerichtshof hat auch den *schwerwiegenden* Charakter einer Versiegelungsmaßnahme anerkannt, die zwar für bis zu 30 Tage verhängt werden kann, damals wie heute aber 14 Tage beträgt. Urteil MV – 98 (Rn. 47).

60. Unter diesem Gesichtspunkt hängt die repressive Funktion einer Maßnahme wie der Versiegelung des Geschäftsraums nicht davon ab, ob sie mit einer größeren oder geringeren Zahl von Zuwiderhandlungen, die durch sie *geahndet werden* soll, einhergeht. In dieser Einschätzung stimme ich mit der Kommission überein, für die das Vorliegen einer repressiven Zielsetzung nicht davon abhängt, ob sie sich auf eine oder auf mehrere kumulative Zuwiderhandlungen bezieht [26].

61. Nach der Logik, die dem Ansatz des vorlegenden Gerichts zugrunde zu liegen scheint, wäre die in Art. 186 des Mehrwertsteuergesetzes vorgesehene Versiegelungsmaßnahme nur dann repressiver und damit materiell strafrechtlicher Natur, wenn sie für jede der 85 in Rede stehenden Zuwiderhandlungen verhängt worden wäre, und könnte daher bis zu 2 550 Tage der Schließung des Geschäftsraums betragen.

62. Ich denke nicht, dass diesem eindeutig unverhältnismäßigen Ergebnis gefolgt werden sollte. Selbstverständlich wäre die dergestalt angeordnete Versiegelung im Hinblick auf ihre repressive Natur viel schwerwiegender, da sie die Schließung des Geschäftsraums über Jahre hinweg zur Folge hätte. Diese repressive Natur bleibt jedoch bestehen, wenn die Versiegelung, auch wenn sie bekanntermaßen weniger belastend ist, dem Betroffenen den Schaden zufügt, der darin besteht, dass er seine geschäftliche Tätigkeit 14 Tage lang nicht ausüben kann, mit den damit verbundenen finanziellen Verlusten [27].

63. Meiner Ansicht nach setzt sich die *präventive* Komponente der Versiegelungsmaßnahme in Fällen wie dem vorliegenden erst durch, wenn sie die *repressive* Komponente verdrängt, indem sie diese auflöst.

64. Im vorliegenden Fall ist die Steuerverwaltung vom Vorliegen *konkurrierender* Zuwiderhandlungen zur Verhängung von nur einer und nicht 85 Maßnahmen zur Versiegelung des Geschäftsraums ausgegangen. Sie hätte möglicherweise strenger sein können, indem sie den (einzigen) Zeitraum für die Schließung auf die nach Art. 186 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes zulässige Höchstdauer von 30 Tagen anhebt, aber diese Entscheidung steht allein ihr zu.

65. Zusammenfassend lässt sich sagen, dass die Aussagen des Gerichtshofs in der Rechtssache MV – 98 zum materiell strafrechtlichen Charakter einer 14-tägigen Versiegelungsmaßnahme, die als Reaktion auf eine einzige Steuerstraftat angeordnet wurde, in vollem Umfang anwendbar sind, wenn diese Maßnahme in Bezug auf insgesamt 85 kumulative Zuwiderhandlungen getroffen wird.

66. In Anbetracht dessen ist die erste Vorlagefrage dahin zu beantworten, dass die Verwaltungsmaßnahme der Versiegelung und des 14-tägigen Zugangsverbots zu einem Geschäftsraum ihren repressiven Charakter beibehält, unabhängig davon, ob sie als Reaktion auf eine einzige Zuwiderhandlung gegen das Mehrwertsteuergesetz oder infolge der Begehung von insgesamt 85 Zuwiderhandlungen gegen das Mehrwertsteuergesetz innerhalb eines bestimmten Zeitraums angeordnet wird.

[26] Rn. 43 der schriftlichen Erklärungen der Kommission.

[27] Wie die Kommission festgestellt hat, kann die behördliche Schließung eines Geschäftsraums, selbst für einen kurzen Zeitraum, für den Händler eine schwerwiegendere Sanktion als eine Geldbuße bedeuten (Rn. 46 ihrer schriftlichen Erklärungen).

V. Ergebnis

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

Art. 325 AEUV, Art. 273 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem und Art. 50 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union

sind dahin auszulegen, dass

die Erwägungen, auf die sich der Gerichtshof in seinem Urteil vom 24. Mai 2023, MV – 98 (C-97/21, EU:C:2023:371), gestützt hat, auch für den Fall gelten, in dem die nationale Finanzbehörde gegen einen Steuerpflichtigen 85 finanzielle Sanktionen wegen wiederholter Nichterfüllung seiner Mehrwertsteuerpflichten verhängt und darüber hinaus die Versiegelung und ein Verbot des Zutritts zu einem Geschäftsraum für 14 Tage anordnet, und zwar wegen sämtlicher ergangener Steuerstraftaten zusammen betrachtet.