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

Zaak C-733/23

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

[verzoek van de Administrativen sad Burgas (bestuursrechter Burgas, 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 50 – Ne-bis-in-idembeginsel – Verzuim om te voldoen aan de verplichting om een kassabon uit te reiken – Verzegeling van een bedrijfsruimte – Cumulatie van sancties voor een en dezelfde overtreding – Evenredigheidsbeginsel"

1. Het geding dat aan deze prejudiciële verwijzing ten grondslag ligt, betreft de rechtmatigheid van 85 geldboeten die de Bulgaarse belastingdienst heeft opgelegd aan een vennootschap wegens evenzoveel overtredingen van de nationale regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde (btw).

2. De litigieuze geldboeten kunnen in abstracto worden aangemerkt als maatregelen om de juiste inning van de btw te waarborgen en fraude te voorkomen (artikel 273 van richtlijn 2006/112/EG [2]).

3. De belastingdienst heeft de vennootschap niet alleen die sancties opgelegd, maar heeft tevens de verzegeling gelast van de bedrijfsruimte waar de overtredingen waren begaan. Anders dan in de zaak Ati-19 [3] wordt in deze verwijzing geen prejudiciële vraag over de verzegelingsmaatregel zelf gesteld.

4. Kort gezegd wenst de verwijzende rechter te vernemen of een nationale regeling op grond waarvan er geldboeten kunnen worden opgelegd voor overtredingen waarvoor al een verzegelingsmaatregel ten uitvoer is gelegd, verenigbaar is met artikel 50 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest").

[1] Oorspronkelijke taal: Spaans.

[2] 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").

[3] Waarin ik op dezelfde datum als in de onderhavige zaak conclusie neem (C-605/23).

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.

(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 10 000 [BGN] indien hij een rechtspersoon of een zelfstandige

[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").

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 van de btw-wet wordt bepaald:

„(1) De bestuurlijke dwangmaatregel die bestaat in de verzegeling van bedrijfsruimten voor de duur van ten hoogste 30 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."

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

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

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 het volgende 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 3 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."

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.

[6] Wetboek bestuursprocesrecht (DV nr. 30 van 11 april 2006).

16. 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. [...]"

3. Zakon za administrativnite narushenia i nakazania

17. Volgens artikel 22 van de Zakon za administrativnite narushenia i nakazania[7] kunnen bestuurlijke dwangmaatregelen worden toegepast om bestuurlijke overtredingen te voorkomen en te beëindigen, alsmede om de schadelijke gevolgen daarvan te voorkomen en ongedaan te maken.

18. Artikel 27, leden 1, 2, 4 en 5, bepaalt:

„(1) De bestuursrechtelijke sanctie wordt vastgesteld overeenkomstig de bepalingen van deze wet, binnen de grenzen die voor de overtreding zijn bepaald.

(2) Bij de vaststelling van de sanctie wordt rekening gehouden met de ernst van de overtreding, de redenen waarom deze is begaan, verzachtende en verzwarende omstandigheden alsook de vermogenstoestand van de betrokkene.

[...]

(4) Behalve in de in artikel 15, lid 2, bedoelde gevallen mogen sancties voor overtredingen niet worden vervangen door lichtere sancties.

(5) Behalve in wettelijk bepaalde gevallen is het evenmin toegestaan een sanctie vast te stellen die lager is dan de voorgeschreven minimumsanctie, ongeacht of het gaat om een geldboete dan wel om de tijdelijke ontzegging van het recht om een bepaald beroep of een bepaalde activiteit uit te oefenen."

19. Volgens artikel 59 kan tegen het besluit tot oplegging van een bestuursrechtelijke sanctie binnen 14 dagen na de kennisgeving ervan beroep worden ingesteld bij de Rayonen sad (rechter in eerste aanleg, Bulgarije).

II. Feiten, geding en prejudiciële vragen

20. „Beach and bar management EOOD" (hierna: „Beach and bar") is een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid die een bedrijfsruimte (bar en restaurant) exploiteert.

[7] Wet inzake administratieve overtredingen en straffen (DV nr. 92 van 28 november 1969), in de versie die van toepassing is op de feiten van het geding.

21. Op 4 augustus 2022 heeft de Bulgaarse belastingdienst[8] een inspectie uitgevoerd in de bedrijfsruimte van Beach and bar, waarbij is vastgesteld dat:

– er twee kaartlezers en 85 kwitanties voor betalingen met debet- en kredietkaarten voor de periode van 25 juni 2022 tot en met 26 juli 2022 aanwezig waren;

– er voor die 85 betalingstransacties geen fiscale kassabonnen waren uitgereikt.

22. Op 12 augustus 2022 heeft de belastingdienst de verzegeling van de bedrijfsruimte gelast en een toegangsverbod opgelegd voor de duur van 14 dagen. Bij afzonderlijke beschikking is toestemming verleend om beide maatregelen voorlopig ten uitvoer te leggen.

23. De verzegelingsmaatregel en de toestemming voor de voorlopige tenuitvoerlegging ervan zijn zonder succes betwist in twee afzonderlijke procedures voor de Administrativen sad Burgas (bestuursrechter Burgas, Bulgarije).

24. De bestuurlijke autoriteit, die de feiten bewezen achtte, heeft 85 boetebeschikkingen opgelegd.[9] Bij elk van deze beschikkingen heeft zij Beach and bar een boete van 500 BGN (ongeveer 250 EUR) opgelegd, waardoor de gezamenlijke sanctie voor alle 85 overtredingen 42 500 BGN (ongeveer 21 250 EUR) bedraagt.

25. Het totale bedrag aan btw dat niet is geregistreerd (doordat voor de 85 betalingstransacties met de kaartlezers geen kassabonnen zijn uitgereikt), beloopt 268,02 BGN (ongeveer 134 EUR).

26. Tegen alle 85 boetebeschikkingen is opgekomen bij de Rayonen sad Burgas (rechter in eerste aanleg Burgas, Bulgarije) in evenzoveel procedures, die zijn afgesloten met afwijzende vonnissen.

27. Tegen die vonnissen is hoger beroep ingesteld bij de Administrativen sad Burgas, die het Hof heeft verzocht om een prejudiciële beslissing over drie vragen, waarvan ik hier alleen de eerste weergeef:

„1) Moeten artikel 325 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie [(VWEU)], artikel 273 van [de btw-richtlijn] en artikel 50 van het [Handvest] aldus worden uitgelegd dat zij een nationale regeling toestaan op grond waarvan voor meervoudige overtredingen van belastingverplichtingen een algemene maatregel (‚verzegeling van een bedrijfsruimte en toegangsverbod') kan worden gelast, indien deze maatregel uitsluitend tot doel heeft om de nadelige gevolgen, waaronder de omvang van de schade voor de financiële belangen van de Europese Unie, te beperken, maar niet om de overtreder te bestraffen, zonder dat deze maatregel de mogelijkheid beperkt om tegen deze laatste voor elk van deze overtredingen van zijn belastingverplichtingen zelfstandige procedures met een repressief karakter in te leiden, die ertoe strekken aan de belastingplichtige een maatregel in de vorm van een geldboete op te leggen, waarbij de nationale rechter verplicht is om in elk individueel geval te onderzoeken en vast te stellen welke van de twee doelstellingen wordt nagestreefd met de eerder gelaste algemene bestuurlijke dwangmaatregel ‚verzegeling van een bedrijfsruimte en toegangsverbod' – een preventief-beperkende of een repressieve doelstelling?"

[8] De inspectie is uitgevoerd door de Glavna direktsia „Fiskalen kontrol" (directoraat-generaal „Belastingcontrole").

[9] De rechterlijke beslissingen in de gedingen inzake de verzegeling en de tenuitvoerlegging daarvan waren al definitief op de datum van de terechtzitting in de tegen de geldboeten ingestelde procedure.

III. Procedure bij het Hof

28. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is op 1 december 2023 ingekomen ter griffie van het Hof.

29. Beach and bar, de Bulgaarse regering en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend.

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

31. Op aanwijzing van het Hof heeft deze conclusie uitsluitend betrekking op de eerste van de prejudiciële vragen.

IV. Beoordeling

A. Ontvankelijkheid

32. Zoals ik reeds heb uiteengezet, neemt de verwijzende rechter kennis van 85 geldboeten die aan Beach and bar zijn opgelegd wegens evenzoveel overtredingen van de btw-wet. Deze overtredingen hebben ook geleid tot het opleggen van een maatregel tot verzegeling van de bedrijfsruimte (en een toegangsverbod) voor de duur van 14 dagen.

33. Tegen de tijd dat de procedure tegen de geldboeten de fase van de mondelinge behandeling bereikte, was de verzegelingsmaatregel waartegen Beach en bar in een afzonderlijke procedure zonder succes beroep had ingesteld, reeds ten uitvoer gelegd.

34. In deze context is de Bulgaarse regering van mening dat de eerste prejudiciële vraag niet-ontvankelijk is, aangezien het geding dat aan de prejudiciële verwijzing ten grondslag ligt uitsluitend betrekking heeft op de geldboeten en kan worden beslecht zonder dat hoeft te worden vastgesteld of de nationale regels die de rechtsgrond hebben gevormd voor de vaststelling van de reeds ten uitvoer gelegde verzegelingsmaatregel, welke buiten het bestek van het hoofdgeding valt, verenigbaar zijn met het Unierecht.

35. De Commissie deelt het standpunt van de Bulgaarse regering, maar stelt niettemin een herformulering van de vraag voor die het Hof in staat zou stellen zich ten gronde uit te spreken.[10]

36. Naar mijn mening zou het misplaatst zijn dat het Hof zich in zijn antwoord aan de verwijzende rechter uitspreekt over de verenigbaarheid van de nationale regeling inzake de verzegeling van bedrijfsruimten met het Unierecht[11] terwijl de verzegelingsmaatregel in het hoofdgeding niet wordt aangevochten.

37. De vraag van de verwijzende rechter is echter niet zozeer of de regels inzake het verzegelen van bedrijfsruimten verenigbaar zijn met het Unierecht, als wel of de litigieuze geldboeten dat zijn. In die zin kan de door de Commissie voorgestelde herformulering worden aanvaard.

[10] Punten 30-32 van de schriftelijke opmerkingen van de Commissie. Daarin stelt zij voor om de vraag aldus te herformuleren dat moet worden uitgemaakt of het Unierecht zich verzet tegen het opleggen van geldboeten voor feiten als die welke hier aan de orde zijn wanneer de met die geldboeten bestrafte overtredingen reeds het voorwerp van een wegens dezelfde feiten opgelegde bestuurlijke verzegelingsmaatregel zijn geweest.

[11] Om die verenigbaarheid draait het in zaak C-605/23, Ati-19.

38. Er hoeft derhalve niet te worden onderzocht of de maatregel tot verzegeling van de bedrijfsruimte verenigbaar is met het Unierecht, maar wel of het Unierecht eraan in de weg staat dat aan dezelfde persoon een geldboete wordt opgelegd voor dezelfde feiten als die welke aanleiding hebben gegeven tot die verzegeling.

B. Ten gronde

1. Relevantie van het arrest van 4 mei 2023, MV – 98

39. Het Hof heeft zich in het arrest in de zaak MV – 98[12] reeds uitgesproken over de verenigbaarheid van de nationale regeling die in de onderhavige zaak is toegepast met artikel 50 van het Handvest.

40. In de zaak MV – 98 waren de feiten vergelijkbaar met die in casu (met één uitzondering, die ik verderop zal noemen): tijdens een inspectie in een bedrijfsruimte heeft de Bulgaarse belastingdienst vastgesteld dat MV – 98 had verzuimd om de verkoop van een goed te registreren en een fiscale kassabon voor die verkoop af te geven.

41. 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 14 dagen vastgesteld, en

– bij bevel krachtens artikel 60 van het wetboek bestuursprocesrecht de voorlopige tenuitvoerlegging van deze maatregel toegestaan.

42. In zaak MV – 98 ging het in wezen om de vraag „of artikel 273 van de btw-richtlijn en artikel 50 van het Handvest aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling op grond waarvan aan een belastingplichtige voor een en dezelfde overtreding van een belastingverplichting na afloop van afzonderlijke en zelfstandige procedures maatregelen als een vermogenssanctie en de verzegeling van een bedrijfsruimte kunnen worden opgelegd, tegen welke maatregelen beroep openstaat bij verschillende rechterlijke instanties”.[13]

43. Het Hof heeft allereerst de „strafrechtelijke aard van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde maatregelen” geanalyseerd (punten 38-49 van het arrest MV – 98), als een noodzakelijke voorwaarde voor de toepasselijkheid van artikel 50 van het Handvest.

44. De analyse van de drie criteria die, wat de verzegelingsmaatregel betreft, relevant zijn voor die analyse, bracht het Hof tot de bevinding dat:

– de omstandigheid dat deze maatregel naar nationaal recht wordt gekwalificeerd als bestuursrechtelijk, niet verhindert dat de strafrechtelijke aard ervan wordt erkend (punten 38-41 van het arrest MV – 98);

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

[13] Arrest MV – 98, punt 27.

– de betrokken maatregel gericht is op zowel afschrikking als bestraffing van btw-overtredingen, en het doel ervan, anders dan de aan de procedure deelnemende regeringen hebben betoogd, niet louter bewarend is (punten 42-44 van het arrest MV – 98), en

– de verzegelingsmaatregel zeer streng lijkt te zijn (punten 45-47 van het arrest MV – 98).

45. In deze context heeft het Hof geoordeeld dat „[i]ndien de in het hoofdgeding aan de orde zijnde maatregelen – zoals blijkt uit de aanwijzingen van de verwijzende rechter – moeten worden aangemerkt als strafrechtelijke sancties, moet [...] worden geoordeeld dat de cumulatie van die sancties leidt tot een beperking van het door artikel 50 van het Handvest gewaarborgde grondrecht”. [14]

46. De verdere redenering van het Hof in het arrest MV – 98 spitste zich toe op de eventuele rechtvaardiging van het beperken van het door artikel 50 van het Handvest gewaarborgde grondrecht.

47. Aan het einde van die redenering heeft het Hof vastgesteld dat „artikel 273 van de btw-richtlijn en artikel 50 van het Handvest aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling op grond waarvan aan een belastingplichtige voor een en dezelfde overtreding van een belastingverplichting en na afloop van afzonderlijke en zelfstandige procedures maatregelen als een vermogenssanctie en de verzegeling van een bedrijfsruimte kunnen worden opgelegd, tegen welke maatregelen beroep openstaat bij verschillende rechterlijke instanties, voor zover deze regeling niet zorgt voor een coördinatie van de procedures waardoor de extra last van de cumulatie van die maatregelen tot het strikt noodzakelijke kan worden beperkt en die regeling niet kan waarborgen dat de zwaarte van alle opgelegde sancties overeenstemt met de ernst van de overtreding in kwestie”. [15]

2. Verschil tussen de onderhavige zaak en zaak MV – 98

48. Volgens de verwijzende rechter verschilt de onderhavige zaak van die welke is onderzocht in het arrest MV – 98 op een heel specifiek punt: in laatstgenoemde zaak werden een verzegelingsmaatregel en een geldboete opgelegd voor één enkele overtreding, terwijl het aantal litigieuze overtredingen in casu 85 bedraagt, waarvoor evenzoveel geldboeten zijn opgelegd in combinatie met één enkele verzegelingsmaatregel voor al deze overtredingen. [16]

49. Dit verschil heeft de verwijzende rechter ertoe gebracht om het Hof te vragen naar de draagwijdte van wat het Hof in zijn arrest MV – 98 heeft verklaard ter zake van de strafrechtelijke aard van de verzegelingsmaatregel, en meer bepaald over het preventieve of repressieve doel van die maatregel, als factor die bepalend is voor deze kwalificatie.

50. Samengevat is de verwijzende rechter van oordeel dat:

– in de onderhavige zaak, afgezien van dit specifieke verschil, is voldaan aan de overige voorwaarden voor de vaststelling dat er sprake is van een cumulatie van procedures en sancties die door artikel 50 van het Handvest wordt verboden, namelijk dat het gaat om dezelfde feiten en dezelfde sancties;

[14] Arrest MV – 98, punt 49.

[15] Arrest MV – 98, punt 63.

[16] Punt 32 van de verwijzingsbeslissing.

– het feit dat voor alle 85 fiscale overtredingen gezamenlijk één enkele maatregel tot verzegeling is opgelegd, echter twijfels doet rijzen over de *strafrechtelijke aard* van die maatregel. [17]

51. In niet al te duidelijke bewoordingen zet de verwijzende rechter uiteen dat de omstandigheid dat de verzegelingsmaatregel niet is geïndividualiseerd, de indruk kan wekken dat het doel om de omvang van de schade aan de belangen van de Europese Unie te beperken (en derhalve de preventieve dimensie ervan) zwaarder weegt dan het repressieve karakter ervan. [18] Indien dit zou betekenen dat de verzegeling geen echte *strafrechtelijke sanctie* vormt, zou een van de voorwaarden voor de toepassing van artikel 50 van het Handvest ontbreken.

3. Mijn beoordeling

52. Ik meen dat het antwoord op deze vraag van de verwijzende rechter zonder al te veel uitleggingsproblemen kan worden gevonden in het arrest MV – 98 en in eerdere rechtspraak van het Hof, met name in het arrest in de zaak Menci. [19]

53. Daarin heeft het Hof vastgesteld dat „een sanctie met een repressief doel een strafrechtelijk karakter in de zin van artikel 50 van het Handvest heeft, en dat de loutere omstandigheid dat met die sanctie ook een preventief doel wordt nagestreefd, haar niet de kwalificatie van strafrechtelijke sanctie kan ontnemen”. [20]

54. Zoals in het arrest MV – 98 duidelijk is gemaakt op basis van de door de verwijzende rechter verstrekte informatie, „blijkt uit artikel 22 van de wet bestuursrechtelijke overtredingen en sancties, [dat de maatregel tot verzegeling] tot doel [heeft] een einde te maken aan de begane bestuursrechtelijke overtredingen en nieuwe overtredingen te voorkomen door de betrokken handelaar te beletten zijn bedrijfsruimte te exploiteren. In dit verband preciseert de verwijzende rechter dat de maatregel tot verzegeling zowel een preventief als een repressief doel heeft, aangezien deze maatregel er tevens toe strekt de betrokken personen ervan te weerhouden de verplichting van artikel 118, lid 1, van de btw-wet te schenden” [21].

55. Uitgaande van deze premisse kunnen de gevolgen die het Hof daar in het arrest MV – 98 uit heeft afgeleid, worden uitgebreid tot een situatie als die welke in casu aan de orde is: de overwegingen betreffende de toepassing van artikel 50 van het Handvest op een situatie waarin *één enkele verzegelingsmaatregel* vergezeld ging van *één enkele geldboete*, die beide werden opgelegd voor *één enkele overtreding*, zijn ook geldig wanneer de tweede term van de vergelijking wordt gevormd door niet één, maar 85 geldboeten.

[17] Punt 43 van de verwijzingsbeslissing.

[18] Punt 47 van de verwijzingsbeslissing: „Alles bij elkaar genomen kan door alle omstandigheden van de onderhavige zaak, zoals hierboven uiteengezet, de indruk ontstaan dat in een geval als dat van het hoofdgeding, waarin een bestuurlijke dwangmaatregel voor in totaal [85] overtredingen is gelast zonder dat de omvang van de voor elke overtreding opgelegde maatregel is geïndividualiseerd, de bewarende functie van de bestuurlijke dwangmaatregel die het bedrag van de niet-geregistreerde en niet-berekende btw tot de oorspronkelijke vaststellingen beperkt, niet alleen zwaarder dan het repressieve karakter ervan weegt, maar in de praktijk de enige vorm van bestuurlijke dwangmaatregel in het concreet omschreven hoofdgeding is en uitsluitend tot doel heeft de omvang van de schade voor de financiële belangen van de Unie te beperken.”

[19] Arrest van 20 maart 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197; hierna: „arrest Menci”).

[20] Arrest Menci, punt 31. Zie in dezelfde zin arrest MV – 98, punt 42.

[21] Arrest MV – 98, punt 44.

56. De verwijzende rechter sluit niet uit dat de litigieuze verzegelingsmaatregel een repressief karakter heeft. Volgens hem heeft de preventieve functie, gezien het algemene en niet-geïndividualiseerde karakter van die maatregel, daarin echter een groter gewicht dan de repressieve, en wel in zodanige mate dat hij zijn strafrechtelijke karakter verliest.

57. Mijns inziens kan, zoals ik heb betoogd in mijn conclusie in de zaak Menci, „[m]oeilijk [...] worden ontkend dat fiscale sanctiebepalingen beogen belastingplichtigen wier fraude is ontdekt te bestraffen en als waarschuwing of ter preventie voor anderen te dienen, om te voorkomen dat zij toegeven aan de verleiding om hun belastingen niet te betalen”. [22]

58. In ieder geval ligt het, zoals het Hof heeft verklaard, „in de aard zelf van strafrechtelijke sancties besloten dat zij zowel strekken tot repressie als tot preventie van ongeoorloofde gedragingen”. [23]

59. De verzegeling van een bedrijfsruimte verhindert de betrokkene logischerwijs om een commerciële activiteit uit te oefenen en ontneemt hem zijn inkomsten. Wanneer, zoals hier het geval is, die maatregel niet wordt opgelegd uit sanitaire of soortgelijke overwegingen [24], maar louter wegens fiscale overtredingen, lijkt de repressieve (en bijtende) component van de maatregel mij onmiskenbaar. [25]

60. Vanuit dit oogpunt is de repressieve functie van een maatregel zoals de verzegeling van een bedrijfsruimte niet afhankelijk van de mate waarin die maatregel overeenkomt met het grotere of kleinere aantal overtredingen die de maatregel beoogt te *bestraffen*. Ik ben het dienaangaande eens met de Commissie, volgens welke het bestaan van een repressief doel niet afhangt van de vraag of de maatregel wordt toegepast op één overtreding of op meerdere, cumulatieve overtredingen. [26]

61. Volgens de logica die ten grondslag lijkt te liggen aan de benadering van de verwijzende rechter, zou de verzegelingsmaatregel waarin artikel 186 van de btw-wet voorziet alleen repressief zijn, en bijgevolg materieel van strafrechtelijke aard, indien hij was opgelegd voor elk van de 85 litigieuze overtredingen, waardoor de sluiting van de bedrijfsruimte zou zijn opgelopen tot 2 550 dagen.

62. Deze afgeleide gevolgtrekking, die duidelijk disproportioneel is, kan naar ik meen niet worden aanvaard. Uiteraard zou de aldus gelaste verzegeling vanuit het oogpunt van het repressieve karakter ervan veel zwaarder zijn, aangezien deze de sluiting van de bedrijfsruimte gedurende meerdere jaren zou inhouden. Datzelfde repressieve karakter blijft echter bestaan wanneer de verzegeling, hoewel die duidelijk minder bezwarend is, de betrokkene de schade toebrengt die inherent is aan de onmogelijkheid om, gedurende 14 dagen, zijn commerciële activiteit uit te oefenen, met de economische verliezen die dat met zich meebrengt. [27]

[22] Conclusie in de zaak Menci (C-524/15, EU:C:2017:667, punt 113). Daar heb ik toen aan toegevoegd (voetnoot 99) dat „[h]et academische (en soms filosofische) debat over de reden, de rechtvaardiging en het doel of de doelen van straffen [...] al eeuwenlang [wordt] gevoerd, met uiteenlopende theorieën, waarvan sommige de nadruk leggen op het vergeldingselement en andere op de preventieve werking (generale en speciale preventie) of het afschrikkende effect”.

[23] Arrest MV – 98, punt 42.

[24] Ik sluit niet uit dat de verzegeling van bedrijfsruimten of industriële locaties kan worden gelast louter en alleen om preventieve doeleinden, bijvoorbeeld op grond van het bestaan van onmiddellijke en ernstige risico's voor de volksgezondheid. In dergelijke gevallen, die een punitieve connotatie ontberen, zou het repressieve element, dat kenmerkend is voor elke sanctie, ontbreken.

[25] Het Hof heeft ook erkend dat een verzegelingsmaatregel die, hoewel hij voor ten hoogste 30 dagen kan worden opgelegd, toen, net als nu, werd opgelegd voor 14 dagen, kan worden aangemerkt als *zwaar*. Arrest MV – 98, punt 47.

[26] Punt 43 van de schriftelijke opmerkingen van de Commissie.

[27] Zoals de Commissie heeft opgemerkt, kan de bestuurlijke sluiting van een bedrijfsruimte, ook voor korte tijd, voor de handelaar een zwaardere sanctie vormen dan een geldboete (punt 46 van haar schriftelijke opmerkingen).

63. In mijn zienswijze dringt de *preventieve* dimensie van de verzegelingsmaatregel zich in gevallen als die in casu niet zodanig sterk op dat zij de *repressieve* dimensie verdringt en doet verwateren.

64. In casu heeft de belastingdienst een *samenloop* van overtredingen vastgesteld, waarvoor hij één enkele maatregel tot verzegeling van de bedrijfsruimte heeft opgelegd, en niet 85. Misschien had de belastingdienst strenger kunnen zijn door de (enkele) sluitingsperiode vast te stellen op het maximum van 30 dagen dat wordt toegestaan door artikel 186, lid 1, van de btw-wet, maar dat is iets wat alleen aan de belastingdienst staat.

65. De vaststellingen van het Hof in het arrest MV – 98 met betrekking tot de materieel strafrechtelijke aard van een maatregel tot verzegeling voor de duur van 14 dagen die was opgelegd naar aanleiding van één enkele fiscale overtreding, zijn kortom onverkort van toepassing wanneer die maatregel wordt gelast naar aanleiding van in totaal 85 cumulatieve overtredingen.

66. Gelet op het voorgaande moet het antwoord op de eerste prejudiciële vraag luiden dat de bestuurlijke maatregel houdende de verzegeling van en een verbod van toegang tot een bedrijfsruimte voor de duur van 14 dagen zijn repressieve karakter behoudt, zowel wanneer deze maatregel wordt gelast naar aanleiding van één enkele overtreding van de btw-wet als wanneer hij wordt opgelegd omdat in een bepaald tijdsbestek in totaal 85 overtredingen van die wet zijn begaan.

V. Conclusie

67. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging om de Administrativen sad Burgas te antwoorden in de volgende bewoordingen:

„Artikel 325 VWEU, artikel 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en artikel 50 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie

moeten aldus worden uitgelegd dat

de overwegingen op grond waarvan het Hof zijn arrest van 24 mei 2023 in zaak MV – 98 (C-97/21, EU:C:2023:371) heeft gewezen, kunnen worden uitgebreid tot de situatie waarin de nationale belastingdienst een belastingplichtige, wegens opeenvolgende niet-nakomingen van zijn verplichtingen inzake de belasting over de toegevoegde waarde, naast de verzegeling van de bedrijfsruimte en een toegangsverbod voor de duur van 14 dagen, 85 geldboeten oplegt voor alle door hem begane fiscale overtredingen.”