Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
föredraget den 13 februari 2025 [1]

**Mål C-733/23**

**”Beach and bar management” EOOD**
**mot**
**Nachalnik na otdel ”Operativni deynosti” – Burgas**

(begäran om förhandsavgörande från Administrativen sad – Burgas (Burgas förvaltningsdomstol, Bulgarien))

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 273 – Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna – Artikel 50 – Principen *ne bis in idem* – Underlåtenhet att lämna ett kassakvitto – Försegling av en lokal – Kumulering av sanktioner för en och samma överträdelse – Proportionalitetsprincipen”

1. Det mål som föranleder denna begäran om förhandsavgörande handlar om huruvida 85 sanktionsavgifter som den bulgariska skattemyndigheten ålagt ett bolag för överträdelser av nationella bestämmelser om mervärdesskatt (moms) är rättsenliga.

2. De ifrågavarande sanktionsavgifterna kan generellt sett anses utgöra åtgärder som syftar till att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och att förebygga bedrägeri (artikel 273 i direktiv 2006/112/EG). [2]

3. Förutom att ålägga bolaget dessa sanktionsavgifter beslutade skattemyndigheten att den affärslokal där överträdelserna hade begåtts skulle förseglas. Till skillnad från vad som är fallet i målet Ati-19 [3] är det i förevarande mål inte fråga om någon tolkningsfråga som rör själva förseglingen.

4. Den hänskjutande domstolen vill sammanfattningsvis få klarhet i huruvida en nationell lagstiftning, enligt vilken det är tillåtet att påföra sanktionsavgifter för överträdelser som redan har varit föremål för en åtgärd i form av en försegling, är förenlig med artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan).

[1] Originalspråk: spanska.

[2] Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

[3] I vilket jag föredrar mitt förslag till avgörande samma dag (C-605/23).

## I. Tillämpliga bestämmelser

### *A. Unionsrätt. Mervärdesskattedirektivet*

5. Enligt artikel 2.1 a i detta direktiv ska ”leverans av varor mot ersättning, som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap”, vara föremål för mervärdesskatt.

6. I artikel 273 föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

Möjligheten i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3.”

### *B. Nationell rätt*

#### *1. Mervärdesskattelagen* [4]

7. I artikel 118.1, i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, föreskrivs följande:

”Varje person, vare sig vederbörande är registrerad eller ej enligt denna lag, är skyldig att registrera och dokumentera de leveranser och försäljningar som genomförs i deras affärslokaler genom att lämna ett kassakvitto för skatteändamål med hjälp av en av skattemyndigheten godkänd registreringsanordning (kassakvitto) eller ett kassakvitto med hjälp av ett automatiskt system för förvaltning av affärsverksamheten (systemkvitto), oavsett om någon annan verifikation för skatteändamål begärs eller inte. Mottagaren ska erhålla kassakvittot eller systemkvittot och behålla det till dess att han eller hon har lämnat lokalen.”

8. I artikel 185.1 och 185.2 föreskrivs följande:

”1) En person som inte lämnar ett kvitto i enlighet med artikel 118.1 ska, om det är fråga om en fysisk person som inte är en näringsidkare, åläggas böter till ett belopp på minst 100 och högst 500 bulgariska leva (BGN), eller, om det är fråga om en juridisk person eller en enskild företagare, en sanktionsavgift på minst 500 och högst 2 000 BGN.

2) Med undantag för de fall som avses i punkt 1 ska en person som begår eller tillåter en överträdelse mot artikel 118 eller en bestämmelse för dess genomförande, om det är fråga om en fysisk person som inte är en näringsidkare, åläggas böter till ett belopp på minst 300 och högst 1 000 BGN, eller, om det är fråga om en juridisk person eller en enskild företagare, en sanktionsav-

[4] Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lagen om mervärdesskatt) av den 21 juli 2006 (DV nr 63 av den 4 augusti 2006, s. 8) (nedan kallad mervärdesskattelagen).

gift på minst 3 000 och högst 10 000 BGN. Om överträdelsen inte innebär att skatteintäkter inte redovisas tillämpas påföljderna enligt punkt 1.”

9. I artikel 186 i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”1) Den administrativa tvångsåtgärden försegling av affärslokal i upp till 30 dagar ska, oberoende av de böter och sanktionsavgifter som utdöms, tillämpas mot en person, som

1. underlåter att

a) lämna en verifikationshandling avseende försäljningen i enlighet med artikel 118,

…

3) Den administrativa tvångsåtgärden enligt punkt 1 ska vidtas med stöd av ett motiverat föreläggande från skattemyndigheten eller en tjänsteman som bemyndigats av skattemyndigheten.

4) Det föreläggande som avses i punkt 3 kan överklagas i enlighet med det förfarande som föreskrivs i förvaltningsprocesslagen.”

10. Artikel 187.1 och 187.4 har följande lydelse:

”1) Om en sådan administrativ tvångsåtgärd som avses i artikel 186.1 vidtas är det förbjudet att beträda den berörda personens affärslokal eller affärslokaler och egendomen i dessa lokaler och i angränsande lagerutrymmen ska avlägsnas av personen eller dennes ombud. …

…

4) På begäran av lagöverträdaren och under förutsättning att denne kan styrka att hela bötesbeloppet eller sanktionsavgiften har betalats, ska myndigheten upphäva den administrativa tvångsåtgärd som myndigheten har ålagt. Avlägsnandet av förseglingen förutsätter att lagöverträdaren är skyldig att samarbeta. Vid upprepade överträdelser är det inte tillåtet att avlägsna förseglingen av lokalen innan det gått en månad efter det att den förseglats.”

11. I artikel 188[5] föreskrivs följande:

”1) Den administrativa tvångsåtgärd som avses i artikel 186.1 ska bli föremål för omedelbar verkställighet i enlighet med bestämmelserna i artikel 60.1–60.7 i förvaltningsprocesslagen.

2) Domstolens beslut kan inte överklagas.”

12. Artikel 193 har följande lydelse:

”1) Lagen om administrativa överträdelser och påföljder reglerar fastställande av överträdelser av denna lag och av normativa rättsakter om genomförande av denna lag, antagande och verkställighet av beslut om administrativa påföljder samt överklaganden av sådana beslut.

[5] I den ändrade lydelse som är tillämplig i förevarande mål, vilken offentliggjordes i DV nr 100 av den 20 december 2019.

2) Överträdelser ska fastställas av skattemyndigheten, och beslut om administrativa påföljder ska antas av den nationella skattemyndighetens verkställande direktör eller av den tjänsteman som han eller hon bemyndigat för detta ändamål.”

*2. Förvaltningsprocesslagen* [6]

13. Enligt artikel 6.5 i förvaltningsprocesslagen, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, ska förvaltningsmyndigheterna avhålla sig från att fatta beslut och vidta åtgärder som kan orsaka skada som är uppenbart oproportionerlig i förhållande till det eftersträvade målet.

14. I artikel 60 föreskrivs följande:

”1) Förvaltningsbeslutet ska innefatta ett förordnande om omedelbar verkställighet om medborgarnas liv eller hälsa kräver det, för att skydda statens eller allmänhetens särskilt viktiga intressen, om verkställigheten av beslutet riskerar att misslyckas eller avsevärt hindras, eller om en senare verkställighet riskerar att orsaka allvarlig skada eller skada som är svår att avhjälpa, eller på begäran av en av parterna för att skydda något av dennes särskilt viktiga intressen. I det senare fallet ska den förvaltningsmyndigheten kräva motsvarande garanti.

2) Förordnandet om omedelbar verkställighet ska vara motiverat.

…

5) Beslutet om att förordna om eller neka omedelbar verkställighet kan överklagas via förvaltningsmyndigheten till domstolen inom tre dagar från delgivningen av beslutet, oavsett om själva förvaltningsbeslutet har överklagats eller inte.

6) Överklagandet ska utan dröjsmål prövas inom stängda dörrar utan att kopior av överklagandet delges parterna. Överklagandet ska inte hindra den omedelbara verkställigheten, men domstolen får inhibera den omedelbara verkställigheten till dess att den slutligt avgjort överklagandet.

7) Om domstolen upphäver det överklagade beslutet ska den avgöra målet i sak. Om den omedelbara verkställigheten upphävs ska den förvaltningsmyndigheten återställa den situation som rådde före verkställigheten.

8) Domstolens beslut kan överklagas.”

15. Enligt artikel 128.1 led 1 i förvaltningsprocesslagen är förvaltningsdomstolar behöriga att pröva mål som bland annat avser ändring eller upphävande av förvaltningsbeslut.

16. I artikel 166 föreskrivs följande:

”1) Ett överklagande medför att verkställigheten av förvaltningsbeslutet skjuts upp.

2) I varje skede av förfarandet fram till den tidpunkt då avgörandet vinner laga kraft får domstolen, på begäran av sökanden, inhibera verkställigheten, vilken beviljats genom ett slutligt beslut av den myndighet som utfärdat det förvaltningsbeslut som avses i artikel 60.1, om den

[6] Administrativnoprotsetsualen kodeks (förvaltningsprocesslagen) (DV nr 30 av den 11 april 2006) (nedan kallad förvaltningsprocesslagen).

omedelbara verkställigheten kan orsaka sökanden allvarlig skada eller skada som är svår att avhjälpa. …”

*3. Lagen om administrativa överträdelser och sanktioner*[7]

17. Enligt artikel 22 får administrativa tvångsåtgärder vidtas för att förebygga och avbryta administrativa överträdelser och för att förebygga och undanröja de negativa följderna av dessa.

18. I artikel 27.1, 27.2, 27.4 och 27.5 föreskrivs följande:

”1) Den administrativa sanktionen ska fastställas i enlighet med bestämmelserna i denna lag inom de gränser som föreskrivs för den överträdelse som begåtts.

2) Vid fastställandet av sanktionen ska hänsyn tas till överträdelsens allvar, skälen till att den begåtts, andra förmildrande och försvårande omständigheter samt lagöverträdarens ekonomiska situation.

…

4) Förutom i de fall som avses i artikel 15.2 får de sanktioner som är knutna till överträdelserna inte ersättas av en påföljd av lindrigare art.

5) Det är inte heller tillåtet att fastställa en sanktion som understiger den föreskrivna minimisanktionen, oavsett om det rör sig om böter eller ett tillfälligt förbud att utöva ett visst yrke eller en viss verksamhet med undantag för de fall som föreskrivs i lag.”

19. Enligt artikel 59 kan ett beslut om en administrativ sanktion överklagas till Rayonen sad (distriktsdomstol, Bulgarien) inom 14 dagar från delgivningen.

## II. Faktiska omständigheter, det nationella målet och tolkningsfrågor

20. ”Beach and bar management” EOOD (nedan kallat Beach and bar) är ett aktiebolag som bedriver verksamhet i en affärslokal (bar och restaurang).

21. Den 4 augusti 2022 genomförde den bulgariska skattemyndigheten[8] en kontroll av Beach and bars affärslokal, med följande resultat:

– Myndigheten konstaterade att det fanns två kortläsare i affärslokalen samt 85 kvitton från kortläsarna på godkända betalningar med betal- och kreditkort för perioden mellan den 25 juni 2022 och den 26 juli 2022.

– I samband med dessa 85 betalningstransaktioner konstaterades att bolaget inte hade lämnat några kassakvitton för skatteändamål.

[7] Zakon za administrativnite narushenia i nakazaniapodrán (lagen om administrativa överträdelser och sanktioner) (DV nr 92 av den 28 november 1969), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet.

[8] Kontrollen genomfördes av Glavna direktsia ”Fiskalen kontrol” (generaldirektoratet för skattekontroll).

22. Den 12 augusti 2022 beslutade skattemyndigheten att affärslokalen skulle förseglas och att den inte fick beträdas under en period på fjorton dagar. Genom ett särskilt beslut beviljade skattemyndigheten omedelbar verkställighet.

23. Beslutet om försegling samt beslutet om omedelbar verkställighet överklagades i två separata förfaranden till Administrativen sad Burgas (Burgas förvaltningsdomstol, Bulgarien), som ogillade båda överklagandena.

24. Skattemyndigheten, som ansåg att omständigheterna var styrkta, antog 85 beslut om sanktionsavgifter.[9] För var och en av de 85 överträdelserna ålades Beach and bar en sanktionsavgift på 500,00 BGN (omkring 250 euro). Summan av sanktionsavgifterna för de 85 överträdelserna uppgår följaktligen till 42 500,00 BGN (omkring 21 250 euro).

25. Till följd av underlåtenheten att lämna kassakvitton för de 85 transaktioner som genomförts via kortläsarna uppgår den totala mervärdesskatt som inte har registrerats till 268,02 BGN (omkring 134 euro).

26. Samtliga 85 beslut om sanktionsavgifter överklagades till Rayonen sad – Burgas (Distriktsdomstolen i Burgas, Bulgarien). Lika många mål inleddes och Rayonen sad – Burgas ogillade samtliga överklaganden.

27. Domarna i första instans har överklagats till Administrativen sad Burgas (Burgas förvaltningsdomstol, Bulgarien), som har hänskjutit tre tolkningsfrågor till EU-domstolen, av vilka jag bara återger den första:

1) Ska artikel 325 i fördraget om Europeiska unionens arbetssätt, artikel 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, och artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna tolkas så, att de tillåter en nationell lagstiftning enligt vilken en övergripande åtgärd (”försegling av en affärslokal och förbud mot att beträda lokalen”) kan föreläggas vid upprepade åsidosättanden av skattemässiga skyldigheter om åtgärden uteslutande har som syfte att begränsa de negativa effekterna, inbegripet omfattningen av skadan i samband med Europeiska unionens finansiella intressen, men inte har som syfte att bestraffa lagöverträdaren, utan att denna åtgärd begränsar möjligheten att genomföra självständiga förfaranden med repressiv karaktär mot sistnämnda person för vart och ett av dessa åsidosättanden av skatterättsliga skyldigheter, i vilka den beskattningsbara personen ska åläggas en finansiell sanktion, varvid den nationella domstolen är skyldig att pröva och fastställa, i varje enskilt fall, vilka av de båda målen, ett förebyggande och begränsande eller ett repressivt, som eftersträvas med den övergripande administrativa tvångsåtgärden ”försegling av en affärslokal och förbud mot att beträda lokalen” som förelagts tidigare?

## III. Förfarandet vid EU-domstolen

28. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 1 december 2023.

29. Beach and bar, den bulgariska regeringen och Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden.

[9] De domstolsbeslut som meddelades i målen om försegling och verkställighet hade redan vunnit laga kraft när förhandlingen hölls i målet om överklagande av sanktionsavgifterna.

30. EU-domstolen ansåg det inte nödvändigt att hålla förhandling.

31. På uppmaning av domstolen kommer jag här bara att bedöma den första tolkningsfrågan.

## IV. Bedömning

### *A. Upptagande till sakprövning*

32. Som framgått ovan ska den hänskjutande domstolen pröva 85 beslut om sanktionsavgifter som Beach and Bar har ålagts för samma antal överträdelser av mervärdesskattelagen. Dessa överträdelser ledde även till att affärslokalen förseglades (med tillträdesförbud) under en period av 14 dagar.

33. När förfarandet avseende sanktionsavgifterna nådde det muntliga skedet hade det förseglingsbeslut som Beach och Bar utan framgång hade överklagat i ett separat förfarande redan verkställts.

34. I detta sammanhang har den bulgariska regeringen gjort gällande att den första tolkningsfrågan inte kan tas upp till sakprövning, eftersom det mål som ligger till grund för begäran om förhandsavgörande uteslutande avser sanktionsavgifter och kan avgöras utan att det är nödvändigt att pröva huruvida de nationella bestämmelser som möjliggjorde antagandet av den redan genomförda förseglingen, vilken inte ska prövas förevarande mål, är förenliga med unionsrätten.

35. Kommissionen delar den bulgariska regeringens uppfattning, men föreslår en omformulering av frågan som skulle göra det möjligt för EU-domstolen att pröva målet i sak. [10]

36. Enligt min mening är det olämpligt att EU-domstolen, i sitt svar till den hänskjutande domstolen, uttalar sig om huruvida den nationella lagstiftning som reglerar försegling av affärslokaler är förenlig med unionsrätten, [11] när beslutet om försegling inte har överklagats i det nationella målet.

37. Den hänskjutande domstolens fråga syftar i själva verket inte till att få klarlagt huruvida reglerna om försegling är förenliga med unionsrätten, utan huruvida de aktuella sanktionsavgifterna är det. Det innebär att kommissionens förslag till omformulering kan godtas.

38. Det är således inte fråga om att pröva huruvida åtgärden att försegla affärslokalen är förenlig med unionsrätten, utan huruvida unionsrätten utgör hinder för att samma person åläggs en sanktionsavgift för samma överträdelse som föranledde förseglingen.

[10] Punkterna 30–32 i kommissionens skriftliga yttrande. Kommissionen föreslår där att frågan omformuleras på så sätt att det ska avgöras huruvida unionsrätten utgör hinder för att ålägga en sanktionsavgift för handlingar som de i målet aktuella, med hänsyn till att den överträdelse för vilken sanktionsavgiften påförs redan har varit föremål för en administrativ åtgärd i form av en försegling som har ålagts för samma handlingar.

[11] Det är just denna förenlighet som är föremål för mål C-605/23, Ati-19.

## *B. Prövning i sak*

### *1. Betydelsen av domen av den 4 maj 2023 i målet MV – 98* [12]

39. EU-domstolen har tidigare i domen MV – 98 uttalat sig om huruvida den nationella lagstiftning som tillämpats i förevarande fall är förenlig med artikel 50 i stadgan.

40. I målet MV – 98 var omständigheterna liknande (med ett undantag, som jag kommer att redogöra för senare) som i förevarande mål: i samband med en kontroll som utfördes i en affärslokal fann den bulgariska skattemyndigheten att MV – 98 hade underlåtit att registrera försäljningen av en vara och att lämna ett kassakvitto för skatteändamål för denna försäljning.

41. På grundval av dessa faktiska omständigheter fattade skattemyndigheten i korthet följande beslut:

– I enlighet med artikel 185 i mervärdesskattelagen ålade skattemyndigheten MV – 98 en sanktionsavgift.

– I enlighet med artikel 186 i samma lag vidtog skattemyndigheten en administrativ åtgärd som innebar att lokalen förseglades under en period på 14 dagar.

– Genom ett beslut som fattades med stöd av artikel 60 i förvaltningsprocesslagen godkände myndigheten att åtgärden verkställdes omgående.

42. I det målet gällde frågan huruvida ”… artikel 273 i mervärdesskattedirektivet och artikel 50 i stadgan ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en beskattningsbar person, för en och samma överträdelse av en skattskyldighet och efter separata och självständiga förfaranden, kan påföras en sanktionsavgift och få se sin affärslokal förseglad, varvid nämnda åtgärder kan överklagas till olika domstolar”. [13]

43. EU-domstolen prövade till att börja med ”huruvida de åtgärder som är i fråga i det nationella målet är av straffrättslig karaktär” (punkterna 38–49 i domen MV – 98), som ett villkor som måste vara uppfyllt för att avgöra om artikel 50 i stadgan är tillämplig.

44. Bedömningen av de tre kriterier som var relevanta för denna prövning, såvitt avsåg förseglingsåtgärden, föranledde domstolen att dra följande slutsats:

– Den omständigheten att åtgärden kvalificeras som förvaltningsrättslig enligt nationell rätt, hindrar inte att den kan anses ha en straffrättslig karaktär (punkterna 38–41 i domen MV – 98).

– Denna åtgärd har till syfte att både avskräcka och bekämpa överträdelser på mervärdesskatteområdet. Det rörde sig inte bara om en säkerhetsåtgärd, vilket några av de regeringar som deltog i målet hade hävdat (punkterna 42–44 i domen MV – 98).

– Förseglingsåtgärden tycks vara mycket sträng (punkterna 45–47 i domen MV – 98).

[12] Mål C-97/21 (EU:C:2023:371) (nedan kallad domen MV – 98).

[13] Domen MV – 98, punkt 27.

45. EU-domstolen fann att ”om de åtgärder som är aktuella i det nationella målet, såsom framgår av den hänskjutande domstolens uppgifter, ska kvalificeras som påföljder av straffrättslig karaktär, ska en kumulering av dessa påföljder mot denna bakgrund anses medföra en inskränkning av den grundläggande rättighet som garanteras i artikel 50 i stadgan”. [14]

46. Domstolens fortsatta resonemang i domen MV - 98 inriktades på frågan huruvida begränsningen av den grundläggande rättighet som garanteras i artikel 50 i stadgan var berättigad.

47. Resonemanget ledde fram till att EU-domstolen slog fast att ”artikel 273 i mervärdesskattedirektivet och artikel 50 i stadgan ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en beskattningsbar person, för en och samma överträdelse av en skattskyldighet och efter separata och självständiga förfaranden, kan påföras en sanktionsavgift och få se sin affärslokal förseglad, varvid nämnda åtgärder kan överklagas till olika domstolar, i den mån nämnda lagstiftning inte säkerställer att förfarandena samordnas så att den ytterligare börda som en kumulering av dessa åtgärder medför begränsas till vad som är absolut nödvändigt och inte säkerställer att strängheten i de samlade påföljderna motsvarar den aktuella överträdelsens allvar”. [15]

*2. Skillnaden mellan förevarande mål och målet MV – 98*

48. Såsom den hänskjutande domstolen har påpekat skiljer sig förevarande mål från målet MV – 98 i ett särskilt avseende: i målet MV – 98 var det fråga om en enda överträdelse som gav upphov till en förseglingsåtgärd och en sanktionsavgift, medan det här är fråga om 85 överträdelser och lika många sanktionsavgifter, men endast en förseglingsåtgärd för samtliga. [16]

49. Denna skillnad föranleder den hänskjutande domstolen att fråga EU-domstolen om räckvidden av det som den i domen MV – 98, uttalade beträffande förseglingens straffrättsliga karaktär. Närmare bestämt frågar den hänskjutande domstolen om det preventiva eller repressiva syftet med denna åtgärd, som en avgörande faktor för en sådan kvalificering.

50. Den hänskjutande domstolen anser i korthet följande:

– Bortsett från denna specifika skillnad är de övriga villkoren för att fastställa att det föreligger en sådan kumulation av förfaranden och sanktioner som förbjuds i artikel 50 i stadgan uppfyllda i förevarande fall, nämligen att de faktiska omständigheterna och sanktionerna är identiska.

– Det faktum att en enda åtgärd, att försegla lokalen, vidtogs för samtliga 85 skattebrott ger emellertid upphov till tvivel om huruvida denna åtgärd är av *straffrättslig karaktär*. [17]

[14] Domen MV – 98, punkt 49.

[15] Domen MV – 98, punkt 63.

[16] Punkt 32 i beslutet att begära förhandsavgörande.

[17] Punkt 43 i beslutet att begära förhandsavgörande.

51. Den hänskjutande domstolen har i något otydliga ordalag påpekat att eftersom beslutet om försegling inte är individualiserat, väger syftet att begränsa omfattningen av den skada som åsamkas unionens intressen (och därmed dess preventiva dimension) tyngre än dess *repressiva karaktär*. [18] Om detta innebär att förseglingen inte utgör en regelrätt *sanktion*, är ett av villkoren för tillämpning av artikel 50 i stadgan inte uppfyllt.

### *3. Min bedömning*

52. Jag anser att svaret på den hänskjutande domstolens fråga utan alltför stora tolkningssvårigheter kan sökas i domen MV – 98 och i domstolens tidigare praxis, särskilt i domen Menci. [19]

53. ”… en påföljd som har ett repressivt syfte är av straffrättslig karaktär, i den mening som avses i artikel 50 i stadgan, och … enbart den omständigheten att den även har ett förebyggande syfte [kan] inte … förta påföljden dess klassificering som en straffrättslig påföljd”. [20]

54. Såsom domstolen slog fast i domen MV – 98, vilket grundade sig på den hänskjutande domstolens uppgifter, ”framgår av artikel 22 i lagen om administrativa överträdelser och påföljder [att förseglingen] syftar … till att få de administrativa överträdelserna att upphöra och att förhindra nya överträdelser genom att hindra den berörda näringsidkaren från att driva sin affärslokal. Den hänskjutande domstolen har i detta hänseende preciserat att åtgärden försegling har ett både preventivt och repressivt syfte, eftersom den även syftar till att avskräcka de berörda personer från att åsidosätta den skyldighet som föreskrivs i artikel 118.1 i mervärdesskattelagen.” [21]

55. Mot bakgrund av denna förutsättning kan de slutsatser som EU-domstolen drog av den i domen MV – 98 utsträckas till ett fall som det här aktuella: de överväganden som gjorts beträffande tillämpningen av artikel 50 i stadgan när *en enda åtgärd i form av en försegling* åtföljde *en enda sanktionsavgift*, vilka båda avsåg *en enda överträdelse*, gäller även när den andra termen i ekvationen inte är en utan åttiofem sanktionsavgifter.

56. Den hänskjutande domstolen utesluter inte att den aktuella förseglingsåtgärden har repressivt innehåll. Den anser emellertid att den preventiva funktionen, med hänsyn till dess övergripande och icke-individualiserade karaktär, har företräde framför den repressiva funktionen, så att dess straffrättsliga karaktär upphör.

[18] Punkt 47 i beslutet att begära förhandsavgörande: ”I ett fall som det här aktuella, där en administrativ tvångsåtgärd åläggs för sammanlagt 85 överträdelser, utan att den åtgärd som vidtas för varje enskild överträdelse individualiseras, skulle alla de angivna omständigheterna vid en sammantagen bedömning kunna ge intrycket av att den administrativa tvångsåtgärdens säkerhetsfunktion, enligt vilken beloppet för den mervärdesskatt som inte registrerats och beräknats begränsas till de ursprungliga fastställelserna, inte bara väger tyngre än dess repressiva karaktär, utan att den snarare utgör den praktiskt taget enda formen av administrativ tvångsåtgärd i det konkreta nationella målet och uteslutande har som syfte att begränsa omfattningen av skadan i samband med unionens finansiella intressen.”

[19] Dom av den 20 mars 2018 (C-524/15, EU:C:2018:197) (nedan kallad domen Menci).

[20] Domen Menci, punkt 31. Se, för ett liknande resonemang, domen MV – 98, punkt 42.

[21] Domen MV – 98, punkt 44.

57. Såsom jag påpekade i mitt förslag till avgörande i målet Menci, ”kan [det] knappast förnekas att de skatterättsliga sanktionsbestämmelserna både syftar till att bestraffa skattskyldiga personer som har gjort sig skyldiga till undandragande av skatt och till att avskräcka alla andra från att falla för frestelsen att underlåta att betala sin skatt”. [22]

58. Under alla förhållanden har EU-domstolen konstaterat att ”straffrättsliga påföljder till sin natur [är] sådana att de syftar till att både bekämpa och förebygga olagliga handlingar”. [23]

59. Om en lokal förseglas hindrar det naturligtvis näringsidkaren från att utöva en kommersiell verksamhet där, vilket i sin tur innebär ett inkomstbortfall för denne. När, som i förevarande fall, åtgärden inte vidtas av hälsoskäl eller liknande, [24] utan som en följd av begångna skattebrott, anser jag att åtgärden utan tvekan har ett repressivt (och smärtsamt) inslag. [25]

60. I detta avseende är den repressiva funktionen hos en åtgärd som att försegla en lokal inte beroende av hur många överträdelser som den är avsedd att *bestraffa*. Jag anser i likhet med kommissionen att förekomsten av ett repressivt syfte inte är beroende av huruvida det gäller en eller flera kumulativa överträdelser. [26]

61. Följer man den logik som tycks ligga till grund för den hänskjutande domstolens resonemang, skulle åtgärden försegling som föreskrivs i artikel 186 i mervärdesskattelagen endast ha varit av repressiv karaktär, och därmed i materiellt hänseende av straffrättslig karaktär, om den hade vidtagits för var och en av de 85 överträdelser som här är i fråga, vilket innebär att affärslokalen skulle ha kunnat förseglas i upp till 2 550 dagar.

62. Jag anser inte att denna uppenbart oproportionerliga slutsats bör godtas. Naturligtvis skulle en försegling som beslutats på sådana villkor vara mycket strängare med tanke på dess repressiva karaktär, eftersom den skulle innebära att affärslokalen är stängd i flera år. Samma repressiva karaktär kvarstår emellertid om förseglingen, även om den är mindre betungande, tillfogar den drabbade parten den skada det medför att under fjorton dagar inte kunna utöva sin näringsverksamhet, med de ekonomiska förluster som detta medför. [27]

63. Enligt min mening är den preventiva aspekten av förseglingen, i ett fall som det här aktuella, inte så stark att den tränger undan den *repressiva* aspekten och upplöser den.

64. Det som hände i detta fall var att skattemyndigheten utgick från att det förelåg flera *sammanträffande* brott, i syfte att vidta en enda åtgärd för att försegla affärslokalen och inte åttiofem. Kanske kunde den ha varit ännu strängare och förlängt den (enda) förseglingsperioden till den högsta gränsen på 30 dagar som tillåts enligt artikel 186.1 i mervärdesskattelagen, men det är något som det uteslutande ankommer på den hänskjutande domstolen att avgöra.

[22] Förslag till avgörande i målet Menci (C-524/15, EU:C:2017:667, punkt 113). Jag tillade då (fotnot 99) att: ”[d]en akademiska (ibland filosofiska) debatten om straffens grunder, rättfärdigande, syfte eller syften har pågått i hundratals år, med olika teorier, av vilka vissa betonar ersättningsaspekterna och andra deras förebyggande (allmänprevention eller individualprevention) eller avskräckande verkan”.

[23] Domen MV – 98, punkt 42.

[24] Jag utesluter inte att försegling av affärs- eller industrilokaler kan beslutas uteslutande i förebyggande syfte, till exempel på grund av överhängande och allvarliga risker för folkhälsan. I sådana fall, där det inte finns någon straffrättslig konnotation, saknas det repressiva inslag som är utmärkande för en sanktion.

[25] EU-domstolen har också funnit att en försegling, under en period som kan uppgå till 30 dagar men som då, liksom nu, uppgick till 14 dagar, är en *sträng* åtgärd. Domen MV – 98, punkt 47.

[26] Punkt 43 i kommissionens skriftliga yttrande.

[27] Som kommissionen har påpekat kan en administrativ stängning av en affärslokal, även under en kort period, innebära en strängare påföljd för näringsidkaren än ett bötesstraff (punkt 46 i kommissionens skriftliga yttrande).

65. Sammanfattningsvis är de uttalanden som domstolen gjorde i domen i målet MV – 98 om den i materiellt hänseende straffrättsliga karaktären av en åtgärd i form av en 14 dagar lång försegling, som beslutats med anledning av ett enda skattebrott, fullt tillämpliga när samma åtgärd vidtas gemensamt för sammanlagt 85 kumulativa brott.

66. Den första tolkningsfrågan ska således besvaras så att den administrativa åtgärden att försegla och förbjuda tillträde till en affärslokal under 14 dagar har kvar sin repressiva karaktär, oavsett om den vidtas till följd av en enda överträdelse av mervärdesskattelagen eller till följd av att det under en viss tidsperiod har begåtts 85 överträdelser av denna lag, betraktade som en helhet.

## V. Förslag till avgörande

67. Mot bakgrund av vad som ovan anförts föreslår jag att domstolen ska svara Administrativen sad – Burgas (Burgas förvaltningsdomstol, Bulgarien) på följande sätt:

Artikel 325 FEUF, artikel 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt och artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna

ska tolkas på följande sätt:

De överväganden som låg till grund för EU-domstolens dom av den 24 maj 2023 i målet MV – 98 (C-97/21, EU:C:2023:371), är tillämpliga i ett mål där den nationella skattemyndigheten har ålagt en skattskyldig person 85 sanktionsavgifter för upprepad underlåtenhet att fullgöra sina skyldigheter avseende mervärdesskatt, och dessutom har beslutat om försegling av och tillträdesförbud till en affärslokal under 14 dagar, på grund av de begångna skattebrotten som helhet.