Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
fremsat den 13. februar 2025 [1]

Sag C-733/23

»Beach and bar management« EOOD
mod
Nachalnik na otdel »Operativni deynosti« – Burgas

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Administrativen sad Burgas (forvaltningsdomstolen i Burgas, Bulgarien))

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 273 – Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder – artikel 50 – princippet ne bis in idem – manglende opfyldelse af forpligtelsen til at udstede et kassebilag – forsegling af et lokale – kumulering af sanktioner for samme overtrædelse – proportionalitetsprincippet«

1. Tvisten i den sag, der ligger til grund for den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse, vedrører lovligheden af 85 økonomiske sanktioner, som den bulgarske skatte- og afgiftsmyndighed har pålagt et selskab for det samme antal overtrædelser af den nationale lovgivning om merværdiafgift (moms).

2. De omtvistede økonomiske sanktioner kan i abstrakt forstand kvalificeres som foranstaltninger, der har til formål at sikre en korrekt opkrævning af momsen og undgå svig (artikel 273 i direktiv 2006/112/EF) [2].

3. Ud over at pålægge virksomheden disse sanktioner anordnede skatte- og afgiftsmyndigheden forsegling af det forretningslokale, hvor overtrædelserne var blevet begået. Til forskel fra, hvad der er tilfældet i sagen Ati-19 [3], er der med den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse ikke blevet forelagt noget præjudicielt spørgsmål om forseglingsforanstaltningen isoleret betragtet.

4. Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om en national lovgivning, som tillader, at der pålægges økonomiske sanktioner for overtrædelser, der har været genstand for en forseglingsforanstaltning, som allerede er blevet fuldbyrdet, er forenelig med artikel 50 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«).

[1] – Originalsprog: spansk.

[2] – Rådets direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

[3] – Hvor jeg i dag fremsætter mit forslag til afgørelse (C-605/23).

I. Retsforskrifter

A. EU-retten. Momsdirektivet

5. I henhold til artikel 2, stk. 1, litra a), er »levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«, momspligtig.

6. Artikel 273 fastsætter følgende:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

Muligheden i stk. 1 kan ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i kapitel 3.«

B. National ret

1. Momsloven[4]

7. Følgende fremgår af artikel 118, stk. 1, i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen:

»Enhver i henhold til denne lov registreret eller ikkeregistreret person er forpligtet til at registrere og notere de leveringer og salg, som den pågældende foretager i forretningslokaler, ved udstedelse af et afgiftsmæssigt kassebilag ved hjælp af et afgiftsmæssigt registreringsapparat (kassebon) eller et kassebilag, der fremstilles af et integreret automatisk virksomhedsstyringssystem (systembon), og uanset om der anmodes om anden afgiftsmæssig dokumentation eller ej. Modtageren skal tage imod kassebonen eller systembonen og opbevare den, indtil han har forladt lokalet.«

8. Artikel 185, stk. 1 og 2, har følgende ordlyd:

»(1) En person, der ikke udsteder et bilag i henhold til artikel 118, stk. 1, pålægges, hvis den pågældende er en fysisk person og ikke er erhvervsdrivende, en bøde på 100-500 bulgarske leva [(BGN)], eller, hvis den pågældende er en juridisk person eller driver selvstændig virksomhed, en økonomisk sanktion på 500-2 000 BGN.

(2) Med undtagelse af de i stk. 1 omhandlede tilfælde pålægges den person, som begår eller tolererer en oversættelse af artikel 118 eller en bestemmelse til gennemførelse heraf, hvis den pågældende er en fysisk person og ikke er erhvervsdrivende, en bøde på 300-1 000 BGN, eller, hvis den pågældende er en juridisk person eller driver selvstændig virksomhed, en økonomisk sanktion på 3 000-10 0000 BGN. Hvis en overtrædelse ikke fører til manglende angivelse af indtægter, pålægges de i stk. 1 anførte sanktioner.«

[4] – Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lov om merværdiafgift) af 21.7.2006 (DV nr. 63 af 4.8.2006, s. 8, herefter »momsloven«).

9. Momslovens artikel 186 foreskriver:

»(1) Den administrative tvangsforanstaltning, der består i forsegling af forretningslokalerne i en periode på op til 30 dage, anordnes uafhængigt af de fastsatte bøder og økonomiske sanktioner over for en person, som

1. ikke

a) udsteder det relevante salgsbilag i overensstemmelse med artikel 118

[…]

(3) Den administrative tvangsforanstaltning i henhold til stk. 1 anordnes ved, at indtægtsafdelingen eller en af denne afdeling bemyndiget embedsmand udsteder et begrundet påbud.

(4) Den i stk. 3 omhandlede påbud kan påklages i overensstemmelse med den procedure, der er fastsat i forvaltningsprocesloven.«

10. Det bestemmes i artikel 187, stk. 1 og 4:

»(1) Anordnes den administrative tvangsforanstaltning i henhold til artikel 186, stk. 1, forbydes den pågældende ligeledes adgang til forretningslokalet eller forretningslokalerne, og de aktiver, der befinder sig i disse lokaler og i de dertilhørende lagre, fjernes af den pågældende eller dennes befuldmægtigede. […]

[…]

(4) Efter anmodning fra lovovertræderen og på betingelse af, at denne fremlægger bevis for betaling af hele bøden eller den økonomiske sanktion, ophæver myndigheden den administrative tvangsforanstaltning, som den har pålagt. Ophævelsen af forseglingen forudsætter, at lovovertræderen undergives en samarbejdspligt. I gentagelsestilfælde kan der først gives tilladelse til at ophæve forseglingen af lokalerne en måned efter forseglingen.«

11. Momslovens artikel 188[5] fastsætter følgende:

»(1) Den i artikel 186, stk. 1, omhandlede administrative tvangsforanstaltning kan gøres til genstand for foreløbig fuldbyrdelse i henhold til bestemmelserne i forvaltningsprocesloven.

(2) Rettens afgørelse kan ikke appelleres.«

12. Artikel 193 bestemmer:

»(1) Lov om administrative overtrædelser og sanktioner fastsætter regler for efterprøvelse af overtrædelser af denne lov og retsakterne til gennemførelse heraf, vedtagelse og fuldbyrdelse af afgørelser, hvorved der pålægges administrative sanktioner, samt de klager, der kan indbringes mod disse afgørelser.

[5] – I den affattelse, der finder anvendelse på hovedsagen, ændret og forkyndt i DV nr. 100 af 20.12.2019.

(2) Efterprøvningen af overtrædelsen gennemføres af opkrævningsorganerne, og de administrative sanktionsafgørelser træffes af eksekutivdirektøren for den nationale skatte- og afgiftsmyndighed eller en embedsmand, som denne har befuldmægtiget hertil.«

2. Forvaltningsprocesloven[6]

13. I henhold til artikel 6, stk. 5, i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, skal de administrative myndigheder undlade at vedtage forvaltningsakter og foretage handlinger, som kan forvolde skader, der åbenbart ikke står i forhold til det forfulgte mål.

14. Følgende fremgår af artikel 60:

»(1) Forvaltningsakten skal indeholde en afgørelse om foreløbig fuldbyrdelse, når det er nødvendigt af hensyn til borgernes liv eller sundhed, for at beskytte særligt vigtige statslige eller offentlige interesser, når fuldbyrdelsen af afgørelsen risikerer at blive virkningsløs eller i væsentlig grad hindret, eller hvis forsinkelsen med fuldbyrdelsen kan medføre alvorlig eller vanskeligt genoprettelig skade, eller efter anmodning fra en af parterne for at beskytte en interesse, som er særligt vigtig for vedkommende. I sidstnævnte tilfælde kræver den administrative myndighed en tilsvarende garanti.

(2) Afgørelsen om foreløbig fuldbyrdelse skal begrundes.

[…]

(5) Der kan gennem den administrative myndighed anlægges søgsmål ved domstolene til prøvelse af den anordning, hvorved den foreløbige fuldbyrdelse tillades eller nægtes, inden for en frist på tre dage fra forkyndelsen af anordningen, uanset om forvaltningsakten er blevet påklaget eller ej.

(6) Søgsmålet behandles hurtigst muligt for lukkede døre, uden at parterne meddeles genparter af søgsmålet. Søgsmålet har ikke opsættende virkning for den foreløbige fuldbyrdelse, men retten kan udsætte den foreløbige fuldbyrdelse, indtil den har truffet endelig afgørelse i sagen.

(7) I tilfælde af annullation af den indbragte afgørelse træffer retten afgørelse om sagens realitet. Såfremt den foreløbige fuldbyrdelse annulleres, skal den administrative myndighed genoprette situationen, som den forelå forud for fuldbyrdelsen.

(8) Rettens kendelse kan appelleres.«

15. I henhold til artikel 128, stk. 1, nr. 1, har forvaltningsdomstolen kompetence til at pådømme sager, hvori der navnlig nedlægges påstand om ændring eller annullation af forvaltningsakter.

16. Artikel 166 fastsætter følgende:

»(1) Søgsmålet har opsættende virkning på fuldbyrdelsen af forvaltningsakten.

[6] – Administrativnoprotsetsualen kodeks (lov om forvaltningsproces) (DV nr. 30 af 11.4.2006, herefter »forvaltningsprocesloven«).

(2) På ethvert trin af sagen indtil det tidspunkt, hvor dommen bliver endelig, kan retten på sagsøgerens anmodning udsætte den foreløbige fuldbyrdelse, der er godkendt ved en endelig afgørelse truffet af den myndighed, der har udstedt den i artikel 60, stk. 1, omhandlede akt, hvis den foreløbige fuldbyrdelse vil kunne påføre sagsøgeren alvorlig eller vanskeligt genoprettelig skade. […]«

3. Lov om administrative overtrædelser og sanktioner[7]

17. I henhold til artikel 22 kan der træffes administrative tvangsforanstaltninger for at forhindre administrative overtrædelser eller bringe dem til ophør samt for at forhindre og fjerne de negative følger af sådanne overtrædelser.

18. Artikel 127, stk. 1, 2, 4 og 5, fastsætter følgende:

»(1) Den administrative sanktion fastsættes i henhold til denne lov inden for de rammer, der er fastsat for den begåede overtrædelse.

(2) Ved fastsættelsen af sanktionen skal der tages hensyn til overtrædelsens alvor, motiverne til dens begåelse og andre formildende og skærpende omstændigheder, såsom gerningsmandens økonomiske situation.

[…]

(4) Med undtagelse af de i artikel 15, stk. 2, omhandlede tilfælde kan de sanktioner, der er knyttet til overtrædelserne, ikke erstattes med mildere sanktioner.

(5) Det er heller ikke tilladt at fastsætte en sanktion, der er mildere end det fastsatte minimum, uanset om der er tale om en bøde eller en midlertidig fratagelse af retten til at udøve et bestemt erhverv eller en bestemt aktivitet.«

19. I henhold til artikel 59 kan der anlægges søgsmål til prøvelse af den administrative sanktionsafgørelse ved Rayonen sad (kredsdomstol, Bulgarien) inden for en frist på en uge efter dens forkyndelse.

II. Faktiske omstændigheder, tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

20. »Beach and bar management« EOOD (herefter »Beach and bar«) er et selskab med begrænset ansvar, der driver et forretningslokale (en bar med en restaurant).

21. Den 4. august 2022 gennemførte den bulgarske skatte- og afgiftsmyndighed[8] en kontrol i Beach and bars forretningslokale, hvorunder:

– det blev konstateret, at der i forretningslokalet befandt sig to kortlæsere og 85 bilag vedrørende betalinger med debet- og kreditkort i perioden fra den 25. juni 2022 til den 26. juli 2022

[7] – Zakon za administrativnite narushenia i nakazaniapodrán (lov om administrative overtrædelser og sanktioner) (DV nr. 92 af 28.11.1969) i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen.

[8] – Operationen blev gennemført af Glavna direktsia »Fiskalen kontrol« (generaldirektoratet for skatte- og afgiftskontrol).

– det blev konstateret, at virksomheden ikke havde udstedt nogen skatte- og afgiftsmæssige kassebilag i forbindelse med de 85 transaktioner.

22. Den 12. august 2022 anordnede skatte- og afgiftsmyndigheden forsegling og forbud mod adgang til forretningslokalet for en periode på 14 dage. Ved en særskilt afgørelse blev der tilladt foreløbig fuldbyrdelse af begge foranstaltninger.

23. Forseglingsforanstaltningen og den foreløbige fuldbyrdelse heraf blev uden held anfægtet i sager for Administrativen sad Burgas (forvaltningsdomstolen i Burgas, Bulgarien).

24. Den administrative myndighed traf, idet den anså de faktiske omstændigheder for bevist, 85 sanktionsafgørelser[9]. Ved hver af disse afgørelser pålagde den Beach and bar en bøde på 500 BGN (ca. 250 EUR), hvorfor den samlede sanktion for de 85 overtrædelser beløber sig til 42 500 BGN (ca. 21 250 EUR).

25. Det momsbeløb, der ikke blev registreret (som følge af den manglende udstedelse af skatte- og afgiftsmæssige kassebilag for de 85 betalingstransaktioner), udgør 268,02 BGN (ca. 134 EUR).

26. De 85 sanktionsafgørelser blev anfægtet ved Rayonen sad Burgas (distriktsdomstolen i Burgas) i det samme antal sager, som endte med domme, hvorved der ikke blev givet medhold i søgsmålene.

27. Der er iværksat appel til prøvelse af dommene i første instans ved Administrativen sad Burgas (forvaltningsdomstolen i Burgas), som har forelagt Domstolen tre præjudicielle spørgsmål, hvoraf jeg kun gengiver det første:

»1) Skal artikel 325 [TEUF], [momsdirektivets] artikel 273 […] og [chartrets] artikel 50 […] fortolkes således, at disse bestemmelser tillader nationale retsforskrifter, hvorefter der kan fastsættes en samlet foranstaltning (»forsegling af et forretningslokale og forbud mod at betræde det«) for flere tilsidesættelser af skatte- og afgiftsforpligtelser, når foranstaltningen udelukkende har til formål at begrænse de negative virkninger, herunder omfanget af skaderne på Den Europæiske Unions finansielle interesser, men ikke at straffe lovovertræderen, uden at denne foranstaltning begrænser muligheden for at gennemføre en selvstændig sag af repressiv karakter mod sidstnævnte for hver af disse tilsidesættelser af skatte- og afgiftsforpligtelser med henblik på at træffe en foranstaltning over for den skatte- og afgiftspligtige person i form af en [økonomisk] sanktion, idet den nationale ret er forpligtet til i hvert enkelt tilfælde at efterprøve og fastslå, hvilket af de to formål med den tidligere anordnede samlede administrative tvangsforanstaltning (»forsegling af et forretningslokale og forbud mod at betræde det«) der forfølges – et formål om forebyggelse og begrænsning eller et repressivt formål?«

III. Retsforhandlingerne for Domstolen

28. Anmodningen om præjudiciel afgørelse indgik til Domstolen den 1. december 2023.

29. Beach and bar, den bulgarske regering og Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg.

[9] – De retsafgørelser, der blev afsagt i sagerne om forseglingen og fuldbyrdelsen heraf, var allerede endelige på det tidspunkt, hvor der blev afholdt retsmøde i sagen om anfægtelse af de økonomiske sanktioner.

30. Domstolen har ikke fundet det nødvendigt at afholde et retsmøde.

31. På Domstolens anmodning vil jeg i dette forslag til afgørelse fokusere på det første af de præjudicielle spørgsmål.

IV. Bedømmelse

A. Formaliteten

32. Som før nævnt har den forelæggende ret kendskab til 85 økonomiske sanktioner, som Beach and bar er blevet pålagt for det samme antal overtrædelser af momsloven. Disse overtrædelser førte endvidere til, at der blev pålagt en foranstaltning bestående i forsegling af forretningslokalet (og forbud mod at betræde det) i en periode på 14 dage.

33. Da den sag, der var anlagt til prøvelse af de økonomiske sanktioner, nåede til den mundtlige fase, var forseglingsforanstaltningen, som Beach and bar uden held havde anfægtet i en særskilt sag, allerede blevet fuldbyrdet.

34. I denne sammenhæng er den bulgarske regering af den opfattelse, at det første præjudicielle spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling, eftersom den tvist, der ligger til grund for forelæggelsen, alene vedrører de økonomiske sanktioner og kan afgøres, uden at der er behov for at fastslå foreneligheden med EU-retten af den nationale lovgivning, der muliggjorde vedtagelsen af den allerede gennemførte forseglingsforanstaltning, som ikke er genstand for den foreliggende sag.

35. Kommissionen deler den bulgarske regerings opfattelse, men har foreslået en omformulering af spørgsmålet, som vil gøre det muligt for Domstolen at træffe afgørelse om realiteten [10].

36. Efter min opfattelse er det udelukket, at Domstolen, når den svarer den forelæggende ret, træffer afgørelse om foreneligheden med EU-retten af nationale bestemmelser om forsegling af et forretningslokale [11], når denne forseglingsforanstaltning ikke er blevet anfægtet i hovedsagen.

37. Imidlertid tager den forelæggende rets spørgsmål ikke så meget sigte på at afklare, om bestemmelserne om forsegling af forretningslokalet er forenelige med EU-retten, men derimod på at afklare de omtvistede økonomiske sanktioners forenelighed med EU-retten. I denne forstand kan den af Kommissionen foreslåede omformulering accepteres.

38. Det drejer sig således ikke om at undersøge, om foranstaltningen om forsegling af forretningslokalet er forenelig med EU-retten, men derimod om at afklare, om EU-retten er til hinder for, at en finansiel sanktion pålægges samme person for de samme forhold, som allerede har givet anledning til denne forsegling.

[10] – Punkt 30-32 i Kommissionens skriftlige indlæg. Heri har den foreslået at omformulere spørgsmålet således, at det ønskes oplyst, om EU-retten er til hinder for, at der pålægges en finansiel sanktion for forhold som de i den foreliggende sag omhandlede, henset til at den overtrædelse, som straffes med denne sanktion, allerede har været genstand for den administrative sanktion forsegling, som er blevet pålagt for de samme forhold.

[11] – Sag C-605/23, Ati-19, vedrører netop spørgsmålet om denne forenelighed.

B. Realiteten

1. Betydningen af dom af 4. maj 2023, MV – 98 [12]

39. Domstolen har allerede i MV – 98-dommen truffet afgørelse om foreneligheden mellem den nationale lovgivning, der blev anvendt i denne sag, og chartrets artikel 50.

40. De faktiske omstændigheder i MV – 98-sagen lignede (med forbehold af den undtagelse, der beskrives nedenfor) de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag: I forbindelse med en kontrol i et forretningslokale konstaterede den bulgarske skatte- og afgiftsmyndighed, at MV – 98 ikke havde registreret salget af en vare eller udstedt det afgiftsmæssige kassebilag for dette salg.

41. Sammenfattende foretog afgiftsmyndigheden følgende skridt på grundlag af disse faktiske omstændigheder:

– I henhold til momslovens artikel 185 pålagde den MV – 98 en økonomisk sanktion.

– I henhold til samme lovs artikel 186 anordnede den en administrativ foranstaltning, der bestod i forsegling af lokalet i en periode på 14 dage.

– Ved kendelse udstedt i henhold til forvaltningsproceslovens artikel 60, tillod den foreløbig fuldbyrdelse af denne foranstaltning.

42. I den pågældende sag drejede det sig nærmere bestemt om at afklare, »[…] om momsdirektivets artikel 273 og chartrets artikel 50 skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en skattepligtig person for en og samme overtrædelse af en afgiftsforpligtelse og efter afslutningen af særskilte og selvstændige procedurer kan pålægges såvel en økonomisk sanktion som en foranstaltning til forsegling af et forretningslokale, idet de nævnte foranstaltninger kan indbringes for forskellige retsinstanser« [13].

43. Domstolen drøftede først og fremmest »de i hovedsagen omhandlede foranstaltningers strafferetlige karakter« (MV – 98-dommens præmis 38-49) som en ufravigelig betingelse for at fastslå, at chartrets artikel 50 finder anvendelse.

44. På baggrund af en undersøgelse af de tre kriterier, der er relevante for denne vurdering, med hensyn til forseglingsforanstaltningen fastslog Domstolen følgende

– Den omstændighed, at den i national ret kvalificeres som en administrativ foranstaltning, er ikke til hinder for, at dens strafferetlige karakter anerkendes (MV – 98-dommens præmis 38-41).

– Den nævnte foranstaltning har til formål at afskrække fra og straffe momsovertrædelser. Den har ikke blot et retssikrende formål, således som det var blevet gjort gældende af visse af de regeringer, der havde interveneret i sagen (MV – 98-dommens præmis 42-44).

– Forseglingsforanstaltningen forekommer meget streng (MV – 98-dommens præmis 45-47).

[12] – Sag C-97/21 (EU:C:2023:371, herefter »MV – 98-sagen«).

[13] – MV – 98-dommen, præmis 27.

45. I denne sammenhæng fastslog Domstolen, at »[h]vis de i hovedsagen omhandlede foranstaltninger, således som det fremgår af den forelæggende rets oplysninger, […] skal kvalificeres som sanktioner af strafferetlig karakter, må det lægges til grund, at kumulationen af disse sanktioner medfører en begrænsning af den grundlæggende rettighed, der er sikret ved chartrets artikel 50« [14].

46. Domstolens efterfølgende argumentation i MV – 98-dommen fokuserede på, om begrænsningen af den grundlæggende rettighed, der er sikret ved chartrets artikel 50, eventuelt var begrundet.

47. Som afslutning på denne argumentation fastslog Domstolen, at »momsdirektivets artikel 273 og chartrets artikel 50 skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en skattepligtig person for en og samme overtrædelse af en afgiftsforpligtelse og efter afslutningen af særskilte og selvstændige procedurer kan pålægges såvel en økonomisk sanktion som en foranstaltning til forsegling af et forretningslokale – idet de nævnte foranstaltninger kan indbringes for forskellige retsinstanser – såfremt den nævnte lovgivning ikke sikrer en koordinering af procedurerne, hvorved den yderligere byrde, som kumulationen af de nævnte foranstaltninger indebærer, kan begrænses til det strengt nødvendige og ikke gør det muligt at sikre, at strengheden af alle de pålagte sanktioner svarer til den pågældende overtrædelses grovhed« [15].

2. Forskellen mellem den foreliggende sag og MV – 98-sagen

48. Som påpeget af den forelæggende ret adskiller den foreliggende sag sig fra den sag, der gav anledning til MV – 98-dommen, på et specifikt punkt: I den pågældende sag var der tale om en enkelt overtrædelse, som førte til vedtagelsen af en forseglingsforanstaltning og pålæggelsen af en økonomisk sanktion, mens de omtvistede overtrædelser i den foreliggende sag udgør 85 overtrædelser, og der er pålagt samme antal økonomiske sanktioner, selv om der kun er vedtaget en enkelt forseglingsforanstaltning i forbindelse med alle disse overtrædelser [16].

49. På baggrund af denne forskel har den forelæggende ret anmodet Domstolen om at afklare rækkevidden af de konklusioner, den drog i MV – 98-dommen vedrørende forseglingsforanstaltningens strafferetlige karakter. Mere konkret ønsker den oplyst, om denne foranstaltning har et forebyggende eller et repressivt formål, hvilket er en afgørende faktor i forbindelse med denne kvalificering.

50. Den forelæggende ret er nærmere bestemt af følgende opfattelse:

– Hvis der ses bort fra denne konkrete forskel, er de øvrige nødvendige betingelser for at fastslå, at der foreligger en kumulering af sager og sanktioner, hvilket er forbudt i henhold til chartrets artikel 50, nemlig samme faktiske omstændigheder og samme sanktioner, opfyldt i den foreliggende sag.

[14] – MV – 98-dommen, præmis 49.

[15] – MV – 98-dommen, præmis 63.

[16] – Forelæggelseskendelsen, præmis 32.

– Imidlertid giver det forhold, at der kun er anordnet en enkelt foranstaltning om forsegling af lokalet for alle 85 skatte- og afgiftsovertrædelser, anledning til tvivl om denne foranstaltnings *strafferetlige karakter*[17].

51. Den forelæggende ret har i uklare vendinger påpeget, at det forhold, at forseglingsforanstaltningen ikke har individuel karakter, indebærer, at formålet om at begrænse omfanget af den forvoldte skade på Unionens interesser (og dermed dens forebyggende dimension) er mere tungtvejende end dens repressive karakter[18]. Hvis dette medfører, at forseglingen ikke udgør en reel *sanktion af strafferetlig karakter*, er en af de nødvendige betingelser for anvendelsen af chartrets artikel 50 ikke opfyldt.

3. Bedømmelse

52. Efter min opfattelse kan besvarelsen af dette spørgsmål fra den forelæggende ret uden større hermeneutiske vanskeligheder findes i MV – 98-dommen og i Domstolens tidligere praksis, navnlig i Menci-dommen[19].

53. »[E]n sanktion, som har et repressivt formål, er [nemlig] af strafferetlig karakter som omhandlet i chartrets artikel 50, og […] den omstændighed, at sanktionen ligeledes forfølger et præventivt formål, [kan] ikke i sig selv […] fratage den sin karakter af strafferetlig sanktion«[20].

54. Som det blev fastslået i MV – 98-dommen på baggrund af de oplysninger, der var fremlagt af den forelæggende ret, »[…] fremgår [det] af artikel 22 i lov om administrative overtrædelser og sanktioner, [at] den nævnte foranstaltning [har] til formål at bringe de begåede administrative overtrædelser til ophør og forebygge nye overtrædelser ved at forhindre den pågældende erhvervsdrivende i at udnytte sit forretningslokale. I denne henseende har den forelæggende ret præciseret, at forseglingen både forfølger et præventivt og et repressivt formål, for så vidt som den tillige skal afskrække de pågældende personer fra at tilsidesætte den forpligtelse, der er fastsat i momslovens artikel 118, stk. 1«[21].

55. Med udgangspunkt i denne præmis kan de konsekvenser, som Domstolen udledte heraf i MV – 98-dommen, overføres på et tilfælde som det i hovedsagen foreliggende: Betragtningerne om anvendelsen af chartrets artikel 50 i en situation, hvor *en enkelt forseglingsforanstaltning* ledsagede *en enkelt finansiel sanktion*, idet begge vedrørte *en og samme overtrædelse*, gælder også for et tilfælde, hvor det andet led i ligningen ikke er én, men derimod 85 økonomiske sanktioner.

56. Den forelæggende ret udelukker ikke, at den omtvistede forseglingsforanstaltning kan have repressivt indhold. Den er dog af den opfattelse, at denne foranstaltnings forebyggende funktion er mere tungtvejende end dens repressive funktion, henset til foranstaltningens samlede og ikke-individualiserede karakter – i en sådan grad, at den strafferetlige karakter bortfalder.

17 – Forelæggelseskendelsens præmis 43.

18 – Forelæggelseskendelsens præmis 47: »Samlet set kan alle de beskrevne omstændigheder i den foreliggende sag give indtryk af, at i et tilfælde som i hovedsagen, hvor en administrativ tvangsforanstaltning blev anordnet for i alt 85 overtrædelser, uden at omfanget af den foranstaltning, der blev anordnet for hver enkelt overtrædelse, blev gjort til genstand for individuel behandling, er den administrative tvangsforanstaltnings sikringsfunktion, som begrænser størrelsen af den ikke-registrerede og ikke beregnede moms til de oprindelige konstateringer, ikke blot mere tungtvejende end foranstaltningens repressive karakter, idet den i praksis udgør den eneste form for administrativ tvangsforanstaltning i den konkrete hovedsag og udelukkende har til formål at begrænse omfanget af skaderne på Unionens finansielle interesser.«

19 – Dom af 20.3.2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, herefter »Menci-dommen«).

20 – Menci-dommen, præmis 31. Jf. i samme retning MV – 98-dommen, præmis 42.

21 – MV – 98-dommen, præmis 44.

57. Efter min opfattelse, og som jeg påpegede i mit forslag til afgørelse i Menci-sagen, »kan [det] næppe fornægtes, at sanktionsbestemmelserne på det afgiftsmæssige område både har til formål at straffe de skatteborgere, hvis skattesnyd opdages, og at virke som en advarsel eller præventivt for de øvrige, således at de undlader at give efter for fristelsen til ikke at betale skat« [22].

58. Under alle omstændigheder følger det ifølge Domstolen »af selve de strafferetlige sanktioners natur, at de både tilsigter at straffe og at forebygge ulovlig adfærd« [23].

59. Forseglingen af et lokale forhindrer logisk set udøvelsen af en kommerciel aktivitet og indebærer mistede indtægter for den berørte person. Når denne foranstaltning som i den foreliggende sag ikke anordnes ud fra sundhedsmæssige eller lignende hensyn [24], men derimod blot som følge af, at der er begået skatte- og afgiftsovertrædelser, forekommer det mig ubestrideligt, at foranstaltningen har en repressiv (og gennemgribende) komponent [25].

60. Ud fra denne synsvinkel afhænger den repressive funktion af en foranstaltning såsom forsegling af et lokale ikke af, om det antal overtrædelser, som den har til formål at *straffe*, er stort eller lille. Jeg er i denne henseende enig i Kommissionens vurdering, hvorefter det forhold, at der foreligger et repressivt formål, ikke afhænger af, om foranstaltningen anvendes på én eller flere kumulerede overtrædelser [26].

61. Hvis den logik, der synes at ligge til grund for den forelæggende rets spørgsmål, blev fulgt, ville den forseglingsforanstaltning, der er omhandlet i momslovens artikel 186, kun have repressiv og dermed materielt strafferetlig karakter, hvis den var blevet pålagt for hver enkelt af de 85 omtvistede overtrædelser, hvilket ville have medført en lukning af forretningslokalet i 2 550 dage.

62. Efter min opfattelse er denne konklusion, som er åbenbart uforholdsmæssig, uacceptabel. En forsegling på disse vilkår ville naturligvis være langt mere alvorlig med hensyn til sin repressive karakter, idet den ville indebære en lukning af forretningslokalet i årevis. Denne repressive karakter består imidlertid fortsat, hvis forseglingen, selv om den åbenlyst er mindre bebyrdende, påfører den berørte person den skade, der følger af, at vedkommendes kommercielle aktivitet ikke kan udøves i 14 dage, med de heraf følgende økonomiske tab [27].

63. Efter min opfattelse er forseglingsforanstaltningens *forebyggende* aspekt i tilfælde som i hovedsagen ikke så dominerende, at det tilsidesætter det *repressive* aspekt og dermed udvander det.

[22] – Forslag til afgørelse Menci (C-524/15, EU:C:2017:667), punkt 113. Jeg tilføjede (i fodnote 99), at »[d]en akademiske (og til tider filosofiske) debat om grundlaget for at pålægge straffe, deres berettigelse og formålene hermed har stået på i århundreder og omfatter forskellige teorier, hvoraf nogen lægger vægt på det afstraffende element og andre på den præventive (generel forebyggelse eller specifik forebyggelse) eller afskrækkende effekt«.

[23] – MV – 98-dommen, præmis 42.

[24] – Jeg vil ikke udelukke, at der kan anordnes forseglinger af forretningslokaler eller industrilokaler, som kun og udelukkende er af forebyggende karakter, f.eks. hvis der foreligger umiddelbare og alvorlige risici for den offentlige sundhed. I disse tilfælde, som ikke involverer noget strafmæssigt aspekt, mangler det repressive element, der kendetegner enhver sanktion.

[25] – Domstolen anerkendte endvidere, at en forseglingsforanstaltning, der, idet den kunne pålægges i 30 dage, i den pågældende sag ligesom i den foreliggende blev pålagt i 14 dage, var af *streng* karakter. Jf. MV – 98-dommen, præmis 47.

[26] – Punkt 43 i Kommissionens skriftlige indlæg.

[27] – Som påpeget af Kommissionen kan en administrativ lukning af et forretningslokale, selv i en kort periode, udgøre en strengere straf for den erhvervsdrivende end en pengebøde (punkt 46 i Kommissionens skriftlige indlæg).

64. Det, der skete i den foreliggende sag, var, at skatte- og afgiftsmyndigheden fastslog, at der forelå *konkurrerende* overtrædelser, hvorfor der skulle pålægges en enkelt foranstaltning om forsegling af forretningslokalet – og ikke 85. Den kunne måske have udvist større strenghed og forøget den (enlige) lukningsperiode til de maksimale 30 dage, som momslovens artikel 186, stk. 1, giver mulighed for, men denne beslutning tilkommer alene skatte- og afgiftsmyndigheden.

65. Alt i alt finder Domstolens udtalelser i MV – 98-dommen vedrørende den materielt strafferetlige karakter af en foranstaltning om forsegling for en periode på 14 dage, der blev anordnet som reaktion på en enkelt skatte- og afgiftsovertrædelse, fuld anvendelse, når denne foranstaltning anordnes samlet for i alt 85 kumulerede overtrædelser.

66. På denne baggrund bør det første præjudicielle spørgsmål besvares med, at den administrative foranstaltning om forsegling af et forretningslokale og forbud mod at betræde det i 14 dage bevarer sin repressive karakter, både hvis den anordnes som reaktion på en enkelt overtrædelse af momsloven, og hvis den anordnes på baggrund af, at der inden for en bestemt periode er begået 85 overtrædelser af denne lov, som betragtes samlet.

V. Forslag til afgørelse

67. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen, at den svarer Administrativen sad Burgas (forvaltningsdomstolen i Burgas, Bulgarien) således:

»Artikel 325 TEUF, artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem og artikel 50 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder

skal fortolkes således, at

de betragtninger, på baggrund af hvilke Domstolen afsagde dom af 24. maj 2023, MV – 98 (C-97/21, EU:C:2023:371), kan overføres på et tilfælde, hvor den nationale skatte- og afgiftsmyndighed pålægger en skatte- og afgiftspligtig person 85 økonomiske sanktioner for gentagne gange at have undladt at opfylde sine momsforpligtelser og endvidere anordner en foranstaltning om forsegling af et forretningslokale og forbud mod at betræde det i 14 dage på grund af de samlede skatte- og afgiftsovertrædelser, der er begået.«