



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

4 mei 2023*

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 273 – Niet-afgifte van een fiscale kassabon – Handvest van de grondrechten van de Europese Unie – Artikel 50 – Ne-bis-in-idembeginsel – Cumulatie van bestuurlijke sancties van strafrechtelijke aard voor hetzelfde feit – Artikel 49, lid 3 – Evenredigheid van de straffen – Artikel 47 – Recht op een doeltreffende voorziening in rechte – Omvang van de rechterlijke toetsing van de voorlopige tenuitvoerlegging van een sanctie”

In zaak C-97/21,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Administrativen sad – Blagoevgrad (bestuursrechter in eerste aanleg Blagoevgrad, Bulgarije) bij beslissing van 12 februari 2021, ingekomen bij het Hof op 16 februari 2021, in de procedure

MV – 98

tegen

Nachalnik na otdel „operativni deynosti” – Sofia v Glavna direktsia „Fiskalen kontrol” pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Arabadjiev, kamerpresident, P. G. Xuereb, T. von Danwitz (rapporteur), A. Kumin en I. Ziemele, rechters,

advocaat-generaal: M. Campos Sánchez-Bordona,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– de Bulgaarse regering, vertegenwoordigd door M. Georgieva en L. Zaharieva als gemachtigden,

* Procestaal: Bulgaars.

- de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door D. Drambozova, C. Giolito en J. Jokubauskaitė als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 273 van richtlijn 2006/112/EG 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”) alsook van artikel 47, artikel 49, lid 3, en artikel 50 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen MV – 98 en de Nachalnik na otdel „operativni deynosti” – Sofia v Glavna direksia „Fiskalen kontrol” pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (hoofd van de afdeling „Operationele activiteiten” voor de stad Sofia van het directoraat-generaal „Belastingcontrole” bij het centrale bestuur van de nationale belastingdienst, Bulgarije) over een maatregel tot verzegeling van een bedrijfsruimte waarin MV – 98 een pakje sigaretten had verkocht zonder een fiscale kassabon af te geven.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 Krachtens artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn zijn leveringen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, onderworpen aan de belasting over de toegevoegde waarde (btw).
- 4 Artikel 273 van deze richtlijn 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.”

Bulgaars recht

Btw-wet

- 5 Artikel 118, lid 1, van de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde) van 21 juli 2006 (DV nr. 63 van 4 augustus 2006, blz. 8), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „btw-wet”), 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.”

- 6 In artikel 185, leden 1 en 2, van de btw-wet staat te lezen:

„(1) Aan een persoon die geen document als bedoeld in artikel 118, lid 1, uitreikt, wordt een geldboete van 100 tot 500 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 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 ondernemer is.

Indien de overtreding niet tot gevolg heeft dat belastinginkomsten niet worden aangegeven, worden de in lid 1 bedoelde sancties opgelegd.”

- 7 In artikel 186 van die wet is bepaald:

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

1. de procedure niet naleeft met betrekking tot:

a) de uitreiking van een fiscale kassabon overeenkomstig de vastgestelde procedure voor leveringen of verkopen;

[...]

(3) De bestuurlijke dwangmaatregel van lid 1 wordt toegepast door middel van een met redenen omkleed bevel van de dienst ontvangsten of 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.”

8 Artikel 187, leden 1 en 4, van de btw-wet is als volgt verwoord:

„(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 verwijderd de persoon of zijn gemachtigde de goederen die zich in deze ruimten en de bijbehorende depots bevinden. De maatregel geldt voor de bedrijfsruimte of bedrijfsruimten waar de overtredingen zijn geconstateerd, ook indien deze ruimte of ruimten door een derde worden beheerd op het tijdstip van verzegeling en deze derde weet dat de bedrijfsruimte zal worden verzegeld. De nationale belastingdienst publiceert op zijn website de lijsten van de te verzegelen bedrijfsruimten en hun locatie. De persoon wordt geacht kennis te dragen van de verzegeling van de bedrijfsruimte wanneer een bericht van verzegeling permanent op de bedrijfsruimte is aangebracht of wanneer informatie over de te verzegelen bedrijfsruimte en haar locatie is gepubliceerd op de website van de belastingdienst.

[...]

(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. Bij de ontzegging rust op de overtreder een verplichting tot medewerking. In geval van recidive is de ontzegging van de bedrijfsruimte pas een maand na de verzegeling ervan toegestaan.”

9 Artikel 188 van de btw-wet luidt:

„De in artikel 186, lid 1, bedoelde bestuurlijke dwangmaatregel is voorlopig uitvoerbaar onder de voorwaarden van het wetboek bestuursprocesrecht.”

10 Artikel 193 van deze wet bepaalt:

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

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

Wetboek bestuursprocesrecht

11 Volgens artikel 6, lid 5, van de Administratívnoprotsetsualen kodeks (wetboek bestuursprocesrecht) (DV nr. 30 van 11 april 2006), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie, dienen de bestuurlijke autoriteiten zich te onthouden van handelingen en gedragingen die schade kunnen veroorzaken die kennelijk onevenredig is aan het nagestreefde doel.

12 Artikel 60 van dit wetboek bepaalt:

„(1) de bestuurshandeling omvat een bevel betreffende de voorlopige tenuitvoerlegging ervan wanneer het leven of de gezondheid van de burgers dit vereist, ter bescherming van bijzonder zwaarwichtige belangen van de staat of van het publiek, wanneer 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 ter bescherming van een van haar belangen die voor haar bijzonder zwaarwichtig zijn. 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 door tussenkomst van de bestuurlijke autoriteit beroep worden ingesteld bij de rechter binnen drie dagen na de kennisgeving van het bevel, 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 betekend 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 de bestreden beslissing wordt vernietigd, doet de rechter ten gronde uitspraak. Indien de voorlopige tenuitvoerlegging ongedaan wordt gemaakt, herstelt de bestuurlijke autoriteit de toestand van vóór de tenuitvoerlegging.

(8) Tegen de beslissing van de rechter kan hoger beroep worden ingesteld.”

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

14 Artikel 166 („Opschorting van de tenuitvoerlegging van de bestuurshandeling”) bepaalt in de leden 1 en 2:

„(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 opschorten die is toegestaan bij een definitief bevel van de autoriteit die de in artikel 60, lid 1, bedoelde handeling heeft vastgesteld, indien de voorlopige tenuitvoerlegging de verzoeker ernstige of moeilijk te herstellen schade kan berokkenen. [...]”

Wet bestuursrechtelijke overtredingen en sancties

15 Volgens artikel 22 van de Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (wet betreffende de bestuursrechtelijke overtredingen en sancties) (DV nr. 92 van 28 november 1969), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „wet bestuursrechtelijke overtredingen en sancties”), 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.

16 Artikel 27, leden 1, 2, 4 en 5, van deze wet bepaalt:

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

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

[...]

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

(5) Het is evenmin toegestaan een sanctie vast te stellen die lager is dan het voorgeschreven minimum van de sancties die bestaan in een geldboete of in de tijdelijke ontzegging van het recht om een bepaald beroep of een bepaalde activiteit uit te oefenen.”

17 Volgens artikel 59 van de wet bestuursrechtelijke overtredingen en sancties kan tegen het besluit tot oplegging van een bestuursrechtelijke sanctie binnen een week na de kennisgeving ervan beroep worden ingesteld bij de Rayonen sad (rechter in eerste aanleg, Bulgarije).

Hoofding en prejudiciële vragen

18 MV – 98, die zich hoofdzakelijk bezighoudt met de aankoop en wederverkoop van goederen, zoals sigaretten, exploiteert daartoe een bedrijfsruimte in Gotse Delchev (Bulgarije).

19 Op 9 oktober 2019 heeft de Bulgaarse belastingdienst bij een controle in die bedrijfsruimte vastgesteld dat MV – 98 had nagelaten de verkoop van een pakje sigaretten met een waarde van 5,20 BGN (ongeveer 2,60 EUR) te registreren en de fiscale kassabon voor die verkoop af te geven. Daartoe is een besluit houdende vaststelling van een bestuursrechtelijk te handhaven overtreding van artikel 118, lid 1, van de btw-wet opgemaakt.

20 De belastingdienst heeft MV – 98 op grond van artikel 185 van de btw-wet een vermogenssanctie opgelegd en heeft daarnaast overeenkomstig artikel 186 van deze wet een bestuurlijke dwangmaatregel vastgesteld die bestaat in de verzegeling van de betreffende ruimte voor een duur van 14 dagen. Deze maatregel tot verzegeling ging overeenkomstig artikel 60 van het wetboek bestuursprocesrecht vergezeld van een bevel dat de voorlopige tenuitvoerlegging ervan toeliet, omdat die dienst van mening was dat deze voorlopige tenuitvoerlegging noodzakelijk was om de belangen van de staat en met name die van de schatkist te beschermen.

21 MV – 98 heeft bij de verwijzende rechter beroep ingesteld tegen de maatregel tot verzegeling, waarbij zij aanvoerde dat deze maatregel onevenredig was gelet op de geringe waarde van de ten laste gelegde verkoop en het feit dat het om haar eerste overtreding van artikel 118, lid 1, van de btw-wet ging.

22 Na te hebben vastgesteld dat de btw-wet de bepalingen van de btw-richtlijn omzet en het Unierecht ten uitvoer brengt, vraagt de verwijzende rechter zich af of de bij de artikelen 185 en 186 van die wet ingevoerde regeling verenigbaar is met artikel 50 van het Handvest.

- 23 Dienaangaande merkt de verwijzende rechter op dat de btw-wet, in geval van een overtreding van artikel 118, lid 1, van deze wet, in artikel 185 niet alleen voorziet in de oplegging van een vermogenssanctie, maar in artikel 186 ook de verplichting oplegt om voor dezelfde feiten een dwangmaatregel te bevelen die bestaat in de verzegeling van de bedrijfsruimte in kwestie. Hij voegt daaraan toe dat zowel de vermogenssanctie als de verzegeling een strafrechtelijk karakter hebben in de zin van artikel 50 van het Handvest en de rechtspraak van het Hof, met name het arrest van 5 juni 2012, Bonda (C-489/10, EU:C:2012:319). Overigens heeft ook de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije) erkend dat de verzegeling een repressief karakter heeft.
- 24 Tot de vermogenssanctie en tot de verzegeling wordt besloten na afloop van afzonderlijke en zelfstandige procedures. Bovendien staat weliswaar tegen beide maatregelen beroep open, maar zij behoren tot de bevoegdheid van verschillende rechterlijke instanties, te weten de rechter in eerste aanleg voor de vermogenssanctie en de bestuursrechter in eerste aanleg voor de verzegeling. De verwijzende rechter merkt daarover op dat de Bulgaarse procedureregels niet voorzien in de mogelijkheid om een procedure op te schorten totdat de andere is afgesloten, zodat er geen coördinatiemechanisme bestaat waarmee kan worden gewaarborgd dat het vereiste van evenredigheid met de ernst van de begane overtreding wordt nageleefd. De bij de artikelen 185 en 186 van de btw-wet ingevoerde regeling voldoet dus niet aan de criteria die zijn ontwikkeld in de rechtspraak van het Hof, met name in het arrest van 20 maart 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197).
- 25 Ten slotte vraagt de verwijzende rechter zich af of de rechterlijke toetsing waaraan het bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging van een maatregel tot verzegeling kan worden onderworpen, voldoet aan de vereisten van artikel 47 van het Handvest. In dit verband zet hij uiteen dat de rechter bij wie beroep tegen dat bevel is ingesteld, de feiten niet opnieuw kan onderzoeken, aangezien zij als vaststaand worden beschouwd wanneer zij worden vermeld in het door de belastingdienst opgestelde proces-verbaal betreffende de in de bedrijfsruimte verrichte controle. De aangezochte rechter kan dus slechts een afweging maken tussen de bescherming van de belangen van de staat en het risico op ernstige of moeilijk te herstellen schade voor de betrokkene.
- 26 Tegen deze achtergrond heeft de Administrativen sad – Blagoevgrad (bestuursrechter in eerste aanleg Blagoevgrad, Bulgarije) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moeten artikel 273 van [de btw-richtlijn] en artikel 50 van het [Handvest] aldus worden uitgelegd dat zij niet in de weg staan aan een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, op grond waarvan in het geval van een overtreding die bestaat in het feit dat de verkoop van goederen niet is geregistreerd en niet schriftelijk is vastgelegd door de afgifte van een verkoopbewijs, een bestuurlijke procedure tot toepassing van een bestuurlijke dwangmaatregel tegen een persoon kan worden gecumuleerd met een bestuurlijke procedure tot oplegging van een vermogenssanctie aan diezelfde persoon?

Indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord, moeten artikel 273 van [de btw-richtlijn] en artikel 52, lid 1, van het [Handvest] dan aldus worden uitgelegd dat zij niet in de weg staan aan een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, op grond waarvan in het geval van een overtreding die bestaat in het feit dat de verkoop van goederen niet is geregistreerd en niet schriftelijk is vastgelegd door de afgifte van een verkoopbewijs, een bestuurlijke procedure tot toepassing van een bestuurlijke dwangmaatregel aan een persoon kan worden gecumuleerd met een bestuurlijke procedure tot oplegging van een vermogenssanctie aan diezelfde persoon, terwijl die regeling de voor de uitvoering van beide

procedures bevoegde autoriteiten en de rechters niet tegelijkertijd de verplichting oplegt om te zorgen voor de doeltreffende toepassing van het evenredigheidsbeginsel door rekening te houden met de zwaarte van het geheel van de gecumuleerde maatregelen in verhouding tot de ernst van het specifieke strafbare feit?

- 2) Indien de vraag of artikel 50 en artikel 52, lid 1, van het Handvest van toepassing zijn, in het onderhavige geval ontkennend wordt beantwoord, moeten artikel 273 van [de btw-richtlijn] en artikel 49, lid 3, van het [Handvest] dan aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale regeling als die van artikel 186, lid 1, van [de btw-wet], op grond waarvan in het geval van een overtreding die bestaat in het feit dat de verkoop van goederen niet is geregistreerd en niet schriftelijk is vastgelegd door de afgifte van een verkoopbewijs, aan een en dezelfde persoon niet alleen een vermogenssanctie op grond van artikel 185, lid 2, [van die wet] wordt opgelegd maar ook de bestuurlijke dwangmaatregel ‚verzegeling van bedrijfsruimten’ voor de duur van ten hoogste dertig dagen?
- 3) Moet artikel 47, eerste alinea, van het [Handvest] aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen maatregelen van de nationale wetgever ter waarborging van het in artikel 273 van [de btw-richtlijn] bedoelde belang, zoals de voorlopige tenuitvoerlegging van de bestuurlijke dwangmaatregel ‚verzegeling van bedrijfsruimten’ voor de duur van ten hoogste dertig dagen, ter bescherming van een verondersteld algemeen belang, wanneer de rechterlijke bescherming daartegen beperkt is tot de beoordeling van een vergelijkbaar, tegengesteld particulier belang?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste prejudiciële vraag

- 27 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen 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.

Ontvankelijkheid

- 28 De Commissie betoogt dat de eerste prejudiciële vraag niet-ontvankelijk is omdat het verzoek om een prejudiciële beslissing niet voldoet aan de vereisten van artikel 94 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof, aangezien de verwijzende rechter, wat de aan verzoekster in het hoofdgeding opgelegde vermogenssanctie betreft, het juridische en feitelijke kader van het hoofdgeding niet voldoende nauwkeurig heeft uiteengezet.
- 29 Volgens artikel 94, onder a) en b), van het Reglement voor de procesvoering moet een verzoek om prejudiciële beslissing „een summier overzicht [bevatten] van het voorwerp van het geschil en de relevante feiten zoals die door de verwijzende rechter zijn vastgesteld, althans, ten minste een uiteenzetting van de feitelijke gegevens waarop de vragen berusten”, alsmede „de inhoud van de nationale bepalingen die op de zaak van toepassing kunnen zijn en, in voorkomend geval, de relevante nationale rechtspraak.”

- 30 Volgens de rechtspraak van het Hof dienen de in verwijzingsbeslissingen verstrekte gegevens niet enkel om het Hof in staat te stellen een bruikbaar antwoord te geven, maar ook om de regeringen van de lidstaten en de overige belanghebbende partijen de mogelijkheid te bieden om overeenkomstig artikel 23 van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie opmerkingen te maken. Er dient over te worden gewaakt dat deze mogelijkheid gewaarborgd blijft, gelet op het feit dat ingevolge deze bepaling alleen de verwijzingsbeslissingen ter kennis van de belanghebbende partijen worden gebracht (zie in die zin arrest van 5 juli 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 31 In casu bevat het verzoek om een prejudiciële beslissing een uiteenzetting van het voorwerp van het hoofdgeding en de relevante feiten, en bevat het de relevante nationale bepalingen, waaronder die welke betrekking hebben op de vermogenssanctie die wordt opgelegd bij schending van artikel 118, lid 1, van de btw-wet.
- 32 Bovendien blijkt uit de opmerkingen van de regeringen van de lidstaten die aan de prejudiciële procedure hebben deelgenomen en van de Commissie dat de gegevens in het verzoek om een prejudiciële beslissing hen in staat hebben gesteld om op nuttige wijze een standpunt in te nemen over de gestelde vraag.
- 33 De eerste prejudiciële vraag is dan ook ontvankelijk.

Ten gronde

- 34 Vooraf zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak door de nationale belastingdiensten opgelegde bestuursrechtelijke sancties inzake de btw de artikelen 2 en 273 van de btw-richtlijn en dus het Unierecht ten uitvoer brengen in de zin van artikel 51, lid 1, van het Handvest. Bij het opleggen van deze sancties moet bijgevolg het door artikel 50 van het Handvest gewaarborgde grondrecht worden geëerbiedigd (zie in die zin arrest van 5 mei 2022, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 35 Artikel 50 van het Handvest bepaalt in dit verband dat „[n]iemand [...] opnieuw [mag worden] berecht of gestraft in een strafrechtelijke procedure voor een strafbaar feit waarvoor hij in de Unie reeds onherroepelijk is vrijgesproken of veroordeeld overeenkomstig de wet”. Het ne-bis-in-idembeginsel staat dus in de weg aan zowel de cumulatie van vervolgingsmaatregelen als de cumulatie van sancties die een strafrechtelijk karakter in de zin van dat artikel hebben voor dezelfde feiten en ten aanzien van dezelfde persoon (arrest van 22 maart 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 36 In casu staat vast dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde maatregelen zijn opgelegd aan dezelfde onderneming, te weten verzoekster in het hoofdgeding, en voor hetzelfde feit, namelijk een verkoop van sigaretten die niet is geregistreerd en niet is vastgelegd door de afgifte van een fiscale kassabon. Voorts blijkt uit de gegevens die zijn verstrekt door zowel de verwijzende rechter als de Bulgaarse regering, dat die maatregelen zijn opgelegd na afloop van afzonderlijke en zelfstandige procedures.
- 37 Om vast te stellen of artikel 50 van het Handvest van toepassing is, moet in deze context nog worden onderzocht of de maatregelen in kwestie, te weten de op grond van artikel 185 van de btw-wet opgelegde vermogenssanctie en de op grond van artikel 186 van deze wet bevolen verzegeling van de bedrijfsruimte van verzoekster in het hoofdgeding, kunnen worden aangemerkt als „sancties die een strafrechtelijk karakter hebben”.

– *Strafrechtelijke aard van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde maatregelen*

- 38 Wat betreft de beoordeling van de strafrechtelijke aard van de vervolgingsmaatregelen en sancties in kwestie, zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof drie criteria relevant zijn. Het eerste criterium is de juridische kwalificatie van de overtreding in het nationale recht, het tweede de aard zelf van de overtreding en het derde de zwaarte van de sanctie die de betrokkene dreigt op te lopen (zie in die zin arrest van 22 maart 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 39 Hoewel het aan de verwijzende rechter staat om in het licht van deze criteria te beoordelen of de vervolgingsmaatregelen en de bestuurlijke sancties in kwestie een strafrechtelijk karakter hebben in de zin van artikel 50 van het Handvest, kan het Hof in zijn uitspraak op een verzoek om een prejudiciële beslissing niettemin preciseringen geven om die rechter bij zijn uitlegging te leiden (zie in die zin arrest van 20 maart 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 40 Wat in casu het eerste criterium betreft, blijkt uit de aanwijzingen van de verwijzende rechter dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde procedures en maatregelen naar nationaal recht als bestuursrechtelijk worden aangemerkt.
- 41 De toepassing van artikel 50 van het Handvest is echter niet beperkt tot vervolgingsmaatregelen en sancties die naar nationaal recht als „strafrechtelijk” worden gekwalificeerd, maar strekt zich – los van deze kwalificatie – uit tot vervolgingsmaatregelen en sancties die op grond van de twee overige in punt 38 van dit arrest genoemde criteria als strafrechtelijk moeten worden aangemerkt. Een dergelijk karakter kan namelijk voortvloeien uit de aard zelf van de overtreding in kwestie en uit de zwaarte van de sancties die daarvoor kunnen worden opgelegd [zie in die zin arresten van 20 maart 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punt 30, en 22 juni 2021, Latvijas Republikas Saeima (Strafpunten), C-439/19, EU:C:2021:504, punt 88].
- 42 Wat betreft het tweede criterium – dat ziet op de aard zelf van de overtreding – moet worden nagegaan of met de sanctie in kwestie in het bijzonder een repressief doel wordt nagestreefd, zonder dat de enkele omstandigheid dat met deze sanctie tevens een preventief doel wordt nagestreefd, ertoe leidt dat zij niet wordt gekwalificeerd als een strafrechtelijke sanctie. Het ligt namelijk in de aard zelf van strafrechtelijke sancties besloten dat zij zowel strekken tot repressie als tot preventie van ongeoorloofde gedragingen. Herstelt een maatregel daarentegen enkel de door het strafbare feit in kwestie veroorzaakte schade, dan is hij niet strafrechtelijk van aard [zie in die zin arrest van 22 juni 2021, Latvijas Republikas Saeima (Strafpunten), C-439/19, EU:C:2021:504, punt 89 en aldaar aangehaalde rechtspraak].
- 43 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde maatregelen beide gericht zijn op afschrikking en bestraffing van btw-overtredingen.
- 44 Hoewel de Bulgaarse en de Poolse regering in hun schriftelijke opmerkingen hebben betoogd dat het doel van de maatregel tot verzegeling bewarend en niet-repressief was, moet worden opgemerkt dat deze maatregel volgens de door de verwijzende rechter verstrekte informatie niet tot doel heeft de invordering van belastingvorderingen of het vergaren van bewijs mogelijk te maken, noch het verbergen van bewijs te voorkomen. Zoals blijkt uit artikel 22 van de wet bestuursrechtelijke overtredingen en sancties, heeft die maatregel tot doel 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.

- 45 Wat betreft het derde criterium, te weten de zwaarte van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde maatregelen, moet worden vastgesteld dat elk van deze maatregelen – zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen heeft aangetekend – zeer streng lijkt te zijn.
- 46 In dit verband moet worden gepreciseerd dat de zwaarte wordt beoordeeld aan de hand van de maximumstraf waarin de relevante bepalingen voorzien (zie in die zin arrest van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) van 9 oktober 2003, Ezeh en Connors tegen Verenigd Koninkrijk, CE:ECHR:2003:1009JUD003966598, § 120).
- 47 De verzegeling gedurende een periode van ten hoogste dertig dagen kan – in het bijzonder voor een zelfstandige handelaar die slechts over één bedrijfsruimte beschikt – als zwaar worden aangemerkt, met name wanneer dit hem belet zijn activiteit uit te oefenen en hem aldus zijn inkomsten ontnemt.
- 48 Wat de vermogenssanctie betreft, blijkt uit het feit dat het bedrag ervan voor een eerste overtreding niet lager kan zijn dan 500 BGN (ongeveer 250 EUR) en kan oplopen tot 2 000 BGN (ongeveer 1 000 EUR), alsmede uit de verhouding tussen de ontdoken btw over de verkoop van het in het hoofdgeding aan de orde zijnde pakje sigaretten – namelijk een bedrag van minder dan 1 BGN (ongeveer 0,50 EUR) – en de opgelegde sanctie, die volgens de Bulgaarse regering 500 BGN (ongeveer 250 EUR) bedraagt, dat die sanctie streng is.
- 49 Indien 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 in deze context worden geoordeeld dat de cumulatie van die sancties leidt tot een beperking van het door artikel 50 van het Handvest gewaarborgde grondrecht.

– Eventuele rechtvaardiging van de beperking van het door artikel 50 van het Handvest gewaarborgde grondrecht

- 50 Volgens vaste rechtspraak van het Hof kan een beperking van het door artikel 50 van het Handvest gewaarborgde grondrecht gerechtvaardigd zijn op grond van artikel 52, lid 1, van het Handvest (arrest van 22 maart 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 51 In artikel 52, lid 1, eerste volzin, van het Handvest is bepaald dat beperkingen op de uitoefening van de in het Handvest erkende rechten en vrijheden bij wet moeten worden gesteld en de wezenlijke inhoud van die rechten en die vrijheden moeten eerbiedigen. Volgens de tweede volzin van datzelfde lid kunnen, met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel, aan die rechten en vrijheden slechts beperkingen worden gesteld indien deze noodzakelijk zijn en daadwerkelijk beantwoorden aan door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang of aan de eisen van de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen.

- 52 In de eerste plaats is de voorwaarde dat elke beperking van de uitoefening van de in het Handvest erkende rechten en vrijheden bij wet moet worden gesteld, in casu vervuld, aangezien de btw-wet in geval van overtreding van artikel 118, lid 1, van deze wet uitdrukkelijk voorziet in de cumulatieve toepassing van een vermogenssanctie en de verzegeling van de bedrijfsruimte in kwestie.
- 53 Wat in de tweede plaats de eerbiediging van de wezenlijke inhoud van het door artikel 50 van het Handvest gewaarborgde grondrecht betreft, volgt uit de rechtspraak van het Hof dat een dergelijke cumulatie in beginsel moet worden onderworpen aan limitatief vastgestelde voorwaarden, zodat gegarandeerd is dat het door dat artikel 50 gewaarborgde recht als zodanig niet kan worden aangetast (zie in die zin arrest van 20 maart 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punt 43).
- 54 In dit verband moet worden vastgesteld dat een automatische cumulatie, waarvoor geen limitatief vastgestelde voorwaarden gelden, niet kan worden geacht de wezenlijke inhoud van dat recht te eerbiedigen.
- 55 In casu blijkt uit de aanwijzingen van de verwijzende rechter en de Bulgaarse regering dat de cumulatie van de twee maatregelen van respectievelijk artikel 185 en artikel 186 van de btw-wet automatisch lijkt te zijn, aangezien de belastingdienst in geval van een en dezelfde overtreding van artikel 118, lid 1, van deze wet verplicht is om beide maatregelen systematisch toe te passen. Voor een dergelijke cumulatie lijken dus geen limitatief vastgestelde voorwaarden in de zin van de in punt 53 van het onderhavige arrest bedoelde rechtspraak te gelden, zodat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling niet het noodzakelijke kader lijkt te bevatten om de eerbiediging van de wezenlijke inhoud van het in artikel 50 van het Handvest neergelegde recht te waarborgen.
- 56 Wat in de derde plaats de eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel betreft, moet in herinnering worden gebracht dat dit beginsel vereist dat de cumulatie van vervolgingsmaatregelen en sancties die mogelijk wordt gemaakt door een nationale regeling, niet buiten de grenzen treedt van wat geschikt en noodzakelijk is voor de verwezenlijking van de legitieme doelstellingen die met de regeling in kwestie worden nagestreefd, met dien verstande dat wanneer een keuze mogelijk is tussen meerdere geschikte maatregelen, de minst bezwarende maatregel moet worden gekozen, en dat de door deze maatregel veroorzaakte nadelen niet onevenredig mogen zijn aan de nagestreefde doelstellingen (arrest van 5 mei 2022, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 57 In dit verband heeft het Hof verduidelijkt dat een dergelijke nationale regeling duidelijke en nauwkeurige regels moet bevatten die om te beginnen de justitiabele in staat stellen te voorzien voor welk handelen of nalaten een dergelijke cumulatie van vervolgingsmaatregelen en sancties mogelijk is, vervolgens moet zorgen voor onderlinge afstemming van de procedures opdat de extra last die voortvloeit uit de cumulatie van onafhankelijk van elkaar gevoerde procedures van strafrechtelijke aard tot het strikt noodzakelijke wordt beperkt, en ten slotte kunnen waarborgen dat de zwaarte van het geheel van de opgelegde sancties de ernst van de geconstateerde overtreding niet te buiten gaat (arrest van 5 mei 2022, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 58 In casu staat weliswaar vast dat maatregelen als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, tot doel hebben de juiste inning van de btw te waarborgen en fraude te voorkomen – welke doelstellingen van algemeen belang zijn als bedoeld in artikel 273 van de btw-richtlijn – en dat de betreffende bepalingen van de btw-wet zowel geschikt zijn om deze doelstellingen te bereiken als

voldoende duidelijk en nauwkeurig zijn, maar het staat aan de verwijzende rechter om te onderzoeken of die bepalingen een coördinatie van de procedures waarborgen waardoor het mogelijk is om zowel de extra last van de cumulatie van de opgelegde maatregelen tot het strikt noodzakelijke te beperken als te waarborgen dat de zwaarte van al deze maatregelen in overeenstemming is met de ernst van de overtreding in kwestie.

- 59 Wat de coördinatie van de procedures betreft, moet er namelijk op worden gewezen dat de belastingdienst krachtens artikel 6, lid 5, van het wetboek bestuursprocesrecht respectievelijk artikel 27, lid 2, van de wet bestuursrechtelijke overtredingen en sancties weliswaar gehouden is het evenredigheidsbeginsel in acht te nemen bij de toepassing van de in de artikelen 185 en 186 van de btw-wet bedoelde sancties, maar dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling die dienst niet toestaat zich te onttrekken aan de verplichting om beide sancties op te leggen, gelet op het in punt 55 van het onderhavige arrest genoemde automatische karakter van de cumulatie, noch om de ene procedure op te schorten totdat de andere is afgesloten. Uit de door de verwijzende rechter verstrekte informatie blijkt dat deze regeling de belastingdienst evenmin de mogelijkheid biedt om de evenredigheid van de gecumuleerde sancties als geheel te beoordelen.
- 60 Voorts biedt artikel 187, lid 4, van de btw-wet de overtreder weliswaar de mogelijkheid om de maatregel tot verzegeling vroegtijdig te beëindigen door vrijwillig het bedrag van de vermogenssanctie te betalen, maar niets verplicht de belastingdienst om tot deze sanctie te besluiten zolang de verzegeling lopende is. In het hoofdgeding is pas meerdere maanden na de verzegeling besloten tot de vermogenssanctie, waardoor de verzegeling in de tussentijd volledig effect heeft kunnen sorteren.
- 61 Ten slotte staat tegen de in artikel 185 respectievelijk artikel 186 van de btw-wet bedoelde maatregelen weliswaar beroep open, maar de onderscheiden beroepen moeten worden ingesteld bij verschillende rechterlijke instanties, namelijk de rechter in eerste aanleg voor de vermogenssanctie en de bestuursrechter in eerste aanleg voor de verzegeling. De verwijzende rechter preciseert in wezen dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling niet voorziet in een procedure die de nodige coördinatie tussen die beroepen of tussen die rechterlijke instanties waarborgt, en dat elk van deze instanties de evenredigheid van de haar voorgelegde maatregelen afzonderlijk moet beoordelen.
- 62 Wat betreft de vraag of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde bepalingen kunnen waarborgen dat de zwaarte van alle opgelegde maatregelen overeenstemt met de ernst van de overtreding in kwestie, zij eraan herinnerd dat in casu elk van de aan verzoekster in het hoofdgeding opgelegde maatregelen intrinsiek zeer streng lijkt te zijn, zoals blijkt uit de punten 47 en 48 van dit arrest. Het cumulatieve effect van deze maatregelen lijkt dan ook de ernst van de door verzoekster in het hoofdgeding begane overtreding te buiten te gaan en in strijd te zijn met de vereisten die voortvloeien uit het evenredigheidsbeginsel en die in de punten 56 en 57 van dit arrest in herinnering zijn gebracht, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.
- 63 Derhalve dient op de eerste prejudiciële vraag te worden geantwoord 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.

Tweede prejudiciële vraag

- 64 Gelet op het antwoord op de eerste prejudiciële vraag hoeft de tweede prejudiciële vraag niet te worden beantwoord.

Derde prejudiciële vraag

- 65 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 47, eerste alinea, van het Handvest aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling op grond waarvan de rechter bij wie beroep is ingesteld tegen een bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging van een maatregel tot verzegeling van een bedrijfsruimte, welke regeling uitvoering geeft aan artikel 273 van de btw-richtlijn, enkel mag beoordelen of er een eventueel risico op ernstige of moeilijk te herstellen schade voor de betrokken belastingplichtige bestaat, zonder dat die rechter de door de belastingdienst vastgestelde feiten die het opleggen van een dergelijke maatregel rechtvaardigen opnieuw kan onderzoeken.
- 66 Om te waarborgen dat een verzoek om een prejudiciële beslissing beantwoordt aan de behoefte aan daadwerkelijke beslechting van een geschil dat verband houdt met het Unierecht, moet de inhoud van dat verzoek voldoen aan de in artikel 94 van het Reglement voor de procesvoering uitdrukkelijk genoemde vereisten, die de verwijzende rechter in het kader van de bij artikel 267 VWEU ingestelde samenwerking wordt geacht te kennen en nauwgezet in acht te nemen (zie in die zin beschikking van 22 juni 2021, *Mitliv Exim*, C-81/20, niet gepubliceerd, EU:C:2021:510, punt 29 en 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 67 In casu betwijfelt de Commissie of bij de verwijzende rechter beroep is ingesteld tegen het bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde verzegeling.
- 68 In dit verband blijkt uit artikel 60, lid 5, van het wetboek bestuursprocesrecht dat tegen het bevel waarbij de voorlopige tenuitvoerlegging van een maatregel tot verzegeling wordt toegestaan, een beroep moet worden ingesteld dat losstaat van het beroep dat tegen die maatregel is gericht.
- 69 In het verzoek om een prejudiciële beslissing wordt evenwel niet vermeld dat bij de verwijzende rechter een dergelijk afzonderlijk beroep is ingesteld en wordt evenmin melding gemaakt van de argumenten die partijen in het hoofdgeding in een dergelijke context hadden kunnen aanvoeren, in het bijzonder met betrekking tot de gestelde noodzaak om een afweging te verrichten tussen enerzijds de belangen van de staat en anderzijds het risico op ernstige of moeilijk te herstellen schade voor verzoekster in het hoofdgeding. Het hoofdgeding lijkt dus enkel betrekking te hebben op de rechtmatigheid van de verzegeling en niet op het bevel tot voorlopige tenuitvoerlegging ervan.
- 70 Derhalve voldoet de derde prejudiciële vraag niet aan de vereisten van artikel 94, onder c), van het Reglement voor de procesvoering, aangezien de verwijzende rechter in de motivering van de verwijzingsbeslissing niet expliciteert welk verband hij wenst te leggen tussen artikel 47, eerste alinea, van het Handvest en het voorwerp van het hoofdgeding.

71 De derde prejudiciële vraag is dan ook niet-ontvankelijk.

Kosten

72 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

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

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.

ondertekeningen