

Zaak C-733/23

Samenvatting van een verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

1 december 2023

Verwijzende rechter:

Administrativen sad Burgas (Bulgarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

21 november 2023

Verzoekster tot cassatie:

„Beach and bar management” EOOD

Verweerster in cassatie:

Nachalnik na otdel „Operativni deynosti” Burgas

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Cassatieprocedure naar aanleiding van het cassatieberoep ingesteld door „Beach and Bar Management” tegen de beslissing van de Rayonen sad Burgas (rechter in eerste aanleg Burgas, Bulgarije) waarbij de boetebeschikking van verweerster is bevestigd waarbij verzoekster tot cassatie een geldboete wegens overtreding van de belastingwetgeving is opgelegd.

Verenigbaarheid met artikel 50 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”) van de cumulatie van bestuurlijke dwangmaatregelen en geldboetes die in verschillende procedures aan een en dezelfde persoon voor dezelfde overtreding worden opgelegd.

Verenigbaarheid met artikel 49, lid 3, van het Handvest van een bestuursrechtelijke sanctie in de vorm van een „geldboete” met een hoge ondergrens waarbij de rechter geen procedurele mogelijkheid heeft om een bedrag onder de ondergrens of een lichtere sanctie op te leggen.

Verenigbaarheid met artikel 47, eerste alinea, en artikel 49, lid 3, van het Handvest van het opleggen van een algemene bestuurlijke dwangmaatregel voor meervoudige overtredingen en de toelaatbaarheid van de voorlopige tenuitvoerlegging ervan, voordat deze definitief is geworden, zonder dat de rechter of de overtreder zelf de procedurele mogelijkheid heeft om de evenredigheid ervan tot de zwaarte van elke afzonderlijke bestuursrechtelijke overtreding te toetsen.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Het verzoek om een prejudiciële beslissing is ingediend krachtens artikel 267, eerste alinea, onder b), VWEU.

Prejudiciële vragen

- 1) Moeten artikel 325 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, 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 aldus worden uitgelegd dat zij een nationale regeling toestaan volgens welke voor meervoudige overtredingen van belastingverplichtingen een algemene maatregel („verzegeling van een bedrijfsruimte en toegangsverbod”) kan worden gelast, indien deze maatregel uitsluitend tot doel heeft om de nadelige gevolgen, waaronder de omvang van de schade voor de financiële belangen van de Europese Unie, te beperken, maar niet om de overtreder te bestraffen, zonder dat deze maatregel de mogelijkheid beperkt om tegen deze laatste voor elk van deze overtredingen van de belastingverplichtingen zelfstandige procedures met repressief karakter in te leiden, die ertoe strekken aan de belastingplichtige een maatregel in de vorm van een geldboete op te leggen, waarbij de nationale rechter verplicht is om in elk individueel geval te onderzoeken en vast te stellen welke van de twee doelstellingen wordt nagestreefd met de eerder gelaste algemene bestuurlijke dwangmaatregel „verzegeling van een bedrijfsruimte en toegangsverbod” – een preventief-beperkende of een repressieve doelstelling?
- 2) Moeten artikel 325 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, 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 49, lid 3, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een sanctieregeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is die, ongeacht de aard en de zwaarte van de overtredingen, een hoge ondergrens voor de sanctie in de vorm van een geldboete vaststelt, zonder te voorzien in de mogelijkheid dat een sanctie onder het wettelijke minimum wordt opgelegd of dat deze wordt vervangen door een lichtere sanctie?

- 3) Moeten artikel 325 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, artikel 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, artikel 47, eerste alinea, artikel 48, lid 1, en artikel 49, lid 3, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale wettelijke regeling op grond waarvan voor meervoudige overtredingen van belastingverplichtingen een algemene maatregel („verzegeling van een bedrijfsruimte en toegangsverbod”) kan worden gelast en, voordat deze definitief is geworden, voorlopig ten uitvoer kan worden gelegd, zonder dat de rechter of de overtreder zelf de mogelijkheid heeft om de evenredigheid ervan tot de zwaarte van elke afzonderlijke bestuursrechtelijke overtreding te toetsen?

Unierechtelijke bepalingen en rechtspraak

VWEU, artikel 325, leden 1 en 2

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”), artikel 273

Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”), artikel 47, eerste alinea, artikel 49, lid 3, artikel 50

Arrest van 4 mei 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371

Nationale wettelijke bepalingen

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (btw-wet; hierna: „ZDDS”)

Naredba N° N-18 ot 13. 12. 2006 za registrirane i otchitane chrez fiskalni ustroystva na prodazhbite v targovskite obekti, iziskvaniata kam softuerite za upravlenieto im i iziskvania kam litsata, koito izvarshvat prodazhbi chrez elektronen magazin (besluit nr. N-18 van 13 december 2006 inzake de registratie en melding van verkopen in bedrijfsruimten door middel van fiscale toestellen, de vereisten voor bedrijfsbeheerssoftware en de vereisten voor personen die verkopen via e-commerce; hierna: „besluit nr. N-18”)

Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (wet inzake bestuursrechtelijke overtredingen en bestuursrechtelijke sancties; hierna: „ZANN”)

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (wetboek rechtsvordering in belasting- en socialezekerheidszaken; hierna: „DOPK”)

Korte weergave van de feiten en van de procedure

- 1 Verzoekster tot cassatie is een rechtspersoon die een bedrijfsruimte, namelijk een bar met een restaurant, exploiteert.
- 2 Op 4 augustus 2022 hebben belastinginspecteurs van de glavna direksia „Fiskalen kontrol” (directoraat-generaal „Belastingcontrole”) om 15.15 uur een controle in de bedrijfsruimte van verzoekster tot cassatie verricht. Er is een proces-verbaal van de uitgevoerde controle opgemaakt, waarbij is vastgesteld dat er in de bedrijfsruimte twee kaartlezers en vijftientig kwitanties van de kaartlezers voor geaccepteerde betalingen met debet- en kredietkaarten voor de periode van 25 juni 2022 tot en met 26 juli 2022 voor een bedrag van in totaal 2 978 BGN aanwezig waren. Met betrekking tot deze vijftientig betalingstransacties is vastgesteld dat geen fiscale kassabonnen met de in het restaurant aanwezige fiscale toestellen zijn uitgereikt.
- 3 Volgens de administratieve autoriteit is er sprake van vijftientig overtredingen van artikel 118, lid 1, ZDDS, gelezen in samenhang met artikel 25, lid 1, punt 1, van besluit nr. N-18 als gevolg van de vastgestelde nalatigheden in de periode van 25 juni 2022 tot en met 26 juli 2022, te weten het niet uitreiken van kassabonnen voor vijftientig verkopen. Krachtens deze bepaling is iedere exploitant ertoe gehouden alle in bedrijfsruimten verrichte verkopen te registreren en vast te leggen middels de uitreiking van een met een fiscaal toestel aangemaakte fiscale kassabon.
- 4 De administratieve autoriteit heeft op 12 augustus 2022 een besluit uitgevaardigd waarbij de bestuurlijke dwangmaatregel „verzegeling van een bedrijfsruimte” voor de duur van veertien dagen en een „toegangsverbod” voor dezelfde duur zijn opgelegd. Bij de vaststelling van de bestuurlijke dwangmaatregel heeft de administratieve autoriteit bij afzonderlijke beschikking toestemming gegeven voor de voorlopige tenuitvoerlegging.
- 5 Het besluit tot de bestuurlijke dwangmaatregel (zapoved za nalagane na prinuditelna administrativna myarka) van 12 augustus 2022 en de in dat besluit opgenomen beschikking, waarbij de administratieve autoriteit toestemming voor de voorlopige tenuitvoerlegging ervan gaf, zijn bij de Administrativen sad Burgas (bestuursrechter in eerste aanleg Burgas, Bulgarije) in twee afzonderlijke procedures betwist, waarbij de vorderingen zijn afgewezen.
- 6 De rechterlijke beslissingen in deze twee gedingen zijn op het tijdstip van de behandeling van het hoofdgeding in de onderhavige zaak definitief en de sanctie van „verzegeling van een bedrijfsruimte en toegangsverbod” voor de duur van veertien dagen is ten uitvoer gelegd.
- 7 Op basis van de vijftientig beschikkingen voor het opleggen van een bestuursrechtelijke overtreding heeft de sanctieautoriteit vijftientig boetebeschikkingen opgelegd, waaronder de betrokken beschikking, waarbij zij de feiten bewezen achtte. Voor elk van de vijftientig overtredingen is aan „Beach

and bar management” een geldboete ter hoogte van het in de sanctieregeling voorziene minimumbedrag van telkens 500 BGN opgelegd. De gezamenlijke sanctie voor alle vijftientig overtredingen bedraagt bijgevolg 42 500 BGN. Het totale bedrag aan btw dat door het niet uitreiken van kassabonnen voor alle vijftientig betalingstransacties met de kaartlezers niet is geregistreerd, is 268,02 BGN.

- 8 Tegen alle vijftientig boetebeschikkingen is bezwaar gemaakt bij de Rayonen sad Burgas. Er zijn vijftientig procedures ingeleid waarbij de Rayonen sad Burgas alle afzonderlijke bestreden boetebeschikkingen heeft bevestigd. Op dit moment worden alle vijftientig vonnissen van de Rayonen sad Burgas bij de Administrativen sad Burgas aangevochten, waarbij de procedures niet zijn afgesloten maar in afwachting van de indiening van het verzoek om een prejudiciële beslissing zijn geschorst.
- 9 In de onderhavige zaak (maar hetzelfde geldt voor alle andere vierentientig zaken) heeft de rechter in eerste aanleg de feiten bewezen geacht en geoordeeld dat de administratieve strafautoriteit de wet correct heeft toegepast door ervan uit te gaan dat de vennootschap de overtreding heeft begaan. De rechter was van oordeel dat de opgelegde sanctie op het in de wet voorziene minimum was vastgesteld en heeft de boetebeschikking volledig bevestigd. De beslissing is vóór het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) van 4 mei 2023 in zaak C-97/21 gegeven. In de motivering van zijn beslissing heeft de rechter geen rekening gehouden met de omstandigheid dat door het besluit van 12 augustus 2022 en de beschikking inzake de voorlopige tenuitvoerlegging ervan de bestuurlijke dwangmaatregel „verzegeling van een bedrijfsruimte en toegangsverbod” voor de duur van veertien dagen, die voor alle vijftientig overtredingen is opgelegd, ten uitvoer is gelegd en evenmin met de rechtsgevolgen van deze ten uitvoer gelegde bestuurlijke dwangmaatregel voor de onderhavige procedure in tweede aanleg, die betrekking heeft op de toetsing van de opgelegde geldboete ten bedrage van 500 BGN.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzingsbeslissing

- 10 De ZDDS regelt de heffing van btw op elke belastbare levering van goederen of verrichting van diensten onder bezwarende titel. Indien belastingplichtigen hun verplichtingen uit hoofde van de ZDDS niet nakomen, voorziet de wet in twee soorten maatregelen: ten eerste de toepassing van bestuurlijke dwangmaatregelen en ten tweede bestuurlijke sancties (in casu een boete). Volgens het arrest van het Hof in zaak C-97/21 worden bestuurlijke dwangmaatregelen geacht een repressief karakter te hebben (in het kader van deze uiteenzetting „onechte sanctie” genoemd).
- 11 Voor de vaststelling, betwisting en tenuitvoerlegging van deze twee soorten maatregelen gelden verschillende procedureregels. De maatregelen die verband houden met het opleggen van een geldboete, volgen de logica en de regels van het

strafprocesrecht. Het opleggen van de zogenaamde onechte sanctie wordt beheerst door de regels van het bestuursrecht en (in geval van subsidiariteit) van het burgerlijk procesrecht.

- 12 De rechtsprekende formatie is op de hoogte van en houdt rekening met de rechtsoverwegingen van het Hof in het arrest van 4 mei 2023 in zaak C-97/21, met name in de punten 49 en 63.
- 13 De onderhavige zaak wordt beheerst door dezelfde rechtsgrondslagen, maar verschilt zodanig van de bovengenoemde zaak wat de feiten betreft dat de aangezochte rechtsprekende formatie eraan twijfelt of de twee zaken voor de toepassing van het Unierecht op dezelfde wijze, zoals bepaald in het arrest van 4 mei 2023 in zaak C-97/21, moeten worden behandeld.
- 14 Wat de feiten betreft, is het wezenlijke verschil dat verzoekster in het hoofdgeding, dat tot het arrest van 4 mei 2023 in zaak C-97/21 heeft geleid, is opgekomen tegen het opleggen van twee maatregelen (die door het Hof als sancties worden beschouwd) voor één enkele overtreding: 1. een onechte sanctie – de bestuurlijke dwangmaatregel „verzegeling van een bedrijfsruimte en toegangsverbod”, en 2. een geldboete.
- 15 Behalve in een dergelijk geval kan de onechte sanctie, de bestuurlijke dwangmaatregel „verzegeling van een bedrijfsruimte en toegangsverbod”, ook worden opgelegd voor meer dan één overtreding, dat wil zeggen voor meerdere gelijkaardige overtredingen die door een en dezelfde persoon zijn begaan.
- 16 De onderhavige zaak verschilt van de zaak waarover het Hof eerder heeft beslist, in die zin dat na de uitgevoerde controle, die een volledig belastingtijdvak van één maand omvatte, niet slechts één, maar vijftientig individuele overtredingen zijn vastgesteld. In dit geval is de onechte sanctie, de bestuurlijke dwangmaatregel „verzegeling van een bedrijfsruimte en toegangsverbod”, in het algemeen opgelegd voor alle tijdens de controle vastgestelde overtredingen.
- 17 In casu is de aangezochte rechtsprekende formatie van oordeel dat de bestuurlijke dwangmaatregel „verzegeling van een bedrijfsruimte en toegangsverbod” geen repressief, maar een beperkend karakter heeft en ten doel heeft om de omvang van de schade voor de financiële belangen van de Unie door het tijdelijke staken van een commerciële activiteit te beperken die, wegens de door de inspecteurs vastgestelde overtredingen, aan het systeem voor de btw-berekening gedurende een lange periode schade toebrengt.
- 18 Dit standpunt berust hoofdzakelijk op artikel 22 ZANN, volgens hetwelk de werking van bestuurlijke dwangmaatregelen enerzijds afschrikkend en beperkend is en de negatieve gevolgen van begane bestuursrechtelijke overtredingen voorkomt, maar ook repressief kan zijn, zoals het Hof in zijn arrest in zaak C-97/21 heeft vastgesteld.

- 19 In casu zijn vijftientig verkopen die binnen één maand zijn verricht, niet met het fiscale toestel geregistreerd. Volgens het nationale recht vormt elke nalatigheid een afzonderlijke overtreding. Voor alle vastgestelde overtredingen is een algemene onechte sanctie opgelegd, te weten de bestuurlijke dwangmaatregel „verzegeling van een bedrijfsruimte en toegangsverbod” voor de duur van veertien dagen, zonder dat alle vijftientig overtredingen individueel zijn onderzocht, met inbegrip van de zwaarte en de verhouding ervan tot het aandeel van de onechte algemene sanctie in de vorm van de bestuurlijke dwangmaatregel. Dit betekent dat een individualisering van het aandeel van het bedrag van de sanctie in verhouding tot de zwaarte van elke individuele overtreding niet bij wet is voorgeschreven en in deze reeds afgesloten procedure ook niet heeft plaatsgevonden.
- 20 De onechte sanctie zelf, namelijk de bestuurlijke dwangmaatregel, is ten uitvoer gelegd. Uit formeel oogpunt lijkt het, gelet op hetgeen het Hof in zaak C-97/21 heeft vastgesteld, dan ook redelijk om ervan uit te gaan dat de overtreder reeds voor dezelfde overtreding is bestraft en de rechter hem bij gebreke van een wettelijk mechanisme voor de coördinatie van de reeds opgelegde onechte sanctie en de in het hoofdgeding aan de orde zijnde geldboete niet opnieuw bestraft. Volgens de verwijzende rechter zou een dergelijke oplossing van de vraag in de onderhavige zaak, die betrekking heeft op het opleggen van een bestuurlijke dwangmaatregel voor in totaal vijftientig individuele overtredingen, in strijd zijn met artikel 325 VWEU en artikel 273 van de btw-richtlijn, aangezien de voor elke individuele overtreding opgelegde sanctie niet is geïndividualiseerd en hierdoor de mogelijkheid wordt beperkt om na te gaan of zij rechtmatig, gerechtvaardigd en evenredig is. Bijgevolg kan evenmin worden nagegaan of de aldus gelaste maatregelen overeenkomstig artikel 325 [VWEU] een afschrikkende werking hebben en een doeltreffende bescherming bieden ter waarborging van de juiste inning van de belasting en ter voorkoming van fraude in de zin van artikel 273 van de btw-richtlijn.
- 21 Volgens de aangezochte rechter is een onechte sanctie, te weten de bestuurlijke dwangmaatregel, niet geschikt om deze fundamentele doelstellingen te bereiken, aangezien zij twee gezichten heeft en haar hoofdkarakter niet repressief, maar beperkend is en slechts in enkele gevallen ook repressieve functies vervult.
- 22 Ter onderbouwing van zijn standpunt wenst de aangezochte rechter vanuit procedureel oogpunt het mechanisme en de draagwijdte van de toetsing toe te lichten die naar nationaal recht plaatsvindt met betrekking tot het besluit waarbij de onechte sanctie, te weten een bestuurlijke dwangmaatregel, is opgelegd.
- 23 Anders dan de procedure voor de betwisting van de echte sanctie, die volledig wordt beheerst door de regels van het strafprocesrecht, waarin de dader en het voorwerp van het strafbare feit, de subjectieve en objectieve bestanddelen van het strafbare feit, de rechtmatigheid van de aard van de straf en de strafmaat moeten worden bewezen, omvat de rechterlijke toetsing bij de betwisting van de onechte sanctie, te weten een bestuurlijke dwangmaatregel, de volgende elementen: Is het besluit tot een bestuurlijke dwangmaatregel door een bevoegde autoriteit

vastgesteld? Is dit in de wettelijk voorgeschreven vorm vastgesteld? Is de procedure voor de vaststelling ervan zodanig gevolgd dat verzoeker niet in zijn mogelijkheden wordt beperkt om al zijn argumenten naar voren te brengen en al het bewijsmateriaal te verzamelen dat hij relevant achtte, zonder dat zijn recht op verdediging wordt beperkt? Bestaan de feitelijke gronden voor de vaststelling van het bestreden besluit werkelijk en stemmen zij overeen met de daarin vermelde juridische gronden voor de vaststelling ervan? Is de opgelegde bestuurlijke dwangmaatregel evenredig en wat de hoogte ervan betreft gerechtvaardigd? De elementen van de objectieve en subjectieve aspecten van de overtreding worden niet beoordeeld.

- 24 Ook moet worden opgemerkt dat de rechter bij de toetsing van de gelaste onechte sanctie, een bestuurlijke dwangmaatregel, geen mogelijkheid heeft om de duur waarvoor deze is opgelegd, te verkorten of te verlengen. Indien de rechter de maatregel als onevenredig beschouwt, is de enige mogelijkheid die hem resteert, de maatregel in zijn geheel in te trekken en kan hij de maatregel niet overeenkomstig de zwaarte van de overtreding(en) aanpassen of individualiseren.
- 25 Vervolgens is het belangrijk om op te merken dat zelfs indien de rechter oordeelt dat de gelaste maatregel op zich redelijk en evenredig is, het mogelijk is om het besluit te vernietigen, bijvoorbeeld omdat niet is voldaan aan de formele eisen voor de vaststelling ervan, ook al zijn de overtreder en de overtreding vastgesteld.
- 26 Dit geeft in de eerste plaats aanleiding tot twijfels bij de rechtsprekende formatie over de vraag of een dergelijke vernietiging van de gelaste bestuurlijke dwangmaatregel kan worden beschouwd als vrijspraak in de zin van artikel 50 van het Handvest, hetgeen de uitvoering van een tweede sanctieprocedure bij gebrek aan een mechanisme voor de coördinatie van de onechte sanctie, een bestuurlijke dwangmaatregel, en de voorziene geldboetes als gevolg van een niet correct met inachtneming van alle waarborgen en normen uitgevoerde strafprocedure zou beletten.
- 27 In de tweede plaats betwijfelt de rechter ook of het opleggen van deze onechte algemene sanctie, een bestuurlijke dwangmaatregel, voor meervoudige overtredingen van de financiële discipline op de hierboven omschreven wijze, zonder alle vijftientig gepleegde overtredingen individueel te onderzoeken, kan worden beschouwd als een eerste veroordeling in de zin van artikel 50 van het Handvest, indien de sanctie voor elke individuele overtreding niet juist is geïndividualiseerd en niet is voldaan aan alle normen voor de bescherming van de dader in het kader van de strafprocedure, zoals op grond van de mogelijkheid van voorlopige tenuitvoerlegging van de bestuurlijke dwangmaatregel, die rechtstreeks in strijd is met het in artikel 48, lid 1, van het Handvest neergelegde vermoeden van onschuld.
- 28 In de zaak die ten grondslag ligt aan het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing, moet worden beoordeeld of de procedure die tot het opleggen van een geldboete aan de overtreder heeft geleid, rechtmatig is. Aangezien deze procedure

minder vooruitgang heeft geboekt dan de administratieve procedure voor het opleggen van een onechte sanctie, de bestuurlijke dwangmaatregel, is het chronologisch gezien de tweede procedure tegen de ondernemer. Het staat derhalve aan de verwijzende rechter om na te gaan of de eerste onechte sanctie, de bestuurlijke dwangmaatregel „verzegeling van een bedrijfsruimte en toegangsverbod voor de duur van veertien dagen”, een „veroordeling” in de zin van het Handvest vormt, dat wil zeggen of een strafprocedure in ruime zin is gevoerd, een maatregel van strafrechtelijke aard is gelast en of deze feitelijk voor hetzelfde strafbare feit is opgelegd. Bij deze toetsing wordt naar haar aard de „Engel”-toets toegepast, een algoritme dat door het EHRM in de zaak Engel e.a./Nederland is vastgesteld, een vaste plaats in de rechtspraak van het EHRM heeft gekregen en door het Hof in zijn arresten volledig is overgenomen en verder is ontwikkeld (Bonda, C-489/10, punt 37, Hans Åkerberg Fransson, C-617/10 e.a.).

- 29 Bij de toepassing van voornoemde toets heeft de verwijzende rechter voorsnog twijfels of er in de eerste zaak (waarin de onechte sanctie, een bestuurlijke dwangmaatregel, is gelast) sprake is van een procedure die volgens haar karakter een strafprocedure in ruime zin vormt, aangezien die maatregel in het algemeen voor alle vastgestelde vijftientig overtredingen is opgelegd. Deze laatste is niet individueel van aard, dat wil zeggen zij wordt niet opgelegd voor één specifieke overtreding van die vijftientig (zoals bijvoorbeeld in het door het Hof in zaak C-97/21 onderzochte geval), en vormt juridisch gezien geen cumulatie van vijftientig individuele onechte sancties in de vorm van bestuurlijke dwangmaatregelen. Indien deze onechte sanctie, een bestuurlijke dwangmaatregel, als een sanctie in de zin van zaak C-97/21 wordt beschouwd, wordt zij niet ten opzichte van elke afzonderlijk gepleegde overtreding geïndividualiseerd. Dit zou rechtstreeks leiden tot schending van het in artikel 49, lid 3, van het Handvest neergelegde evenredigheidsbeginsel, volgens hetwelk de zwaarte van de straf niet onevenredig mag zijn aan het strafbare feit – een omstandigheid die noch de aangezochte rechter noch de overtreder zelf kan beoordelen met betrekking tot de betrokken onechte sanctie, een bestuurlijke dwangmaatregel, die is opgelegd voor in totaal vijftientig overtredingen.
- 30 Het nationale recht voorziet immers in geen enkele procedurele mogelijkheid om bestuurlijke sancties te cumuleren. Integendeel, volgens artikel 18 ZANN wordt voor elke overtreding een afzonderlijke sanctie opgelegd.
- 31 Uiteindelijk wordt deze onechte sanctie, een bestuurlijke dwangmaatregel, niet in een specifiek register van opgelegde sancties opgenomen en wordt zij evenmin in aanmerking genomen bij de beoordeling van de herhaaldelijke of stelselmatige pleging van strafbare feiten, zoals bij strafrechtelijke sancties voor strafbare feiten of bij geldboetes die in bestuurlijke strafprocedures zoals die in het hoofdgeding worden opgelegd.
- 32 Alles bij elkaar genomen kan door alle omstandigheden van de onderhavige zaak, zoals hierboven uiteengezet, de indruk ontstaan dat in een geval als dat van het

hoofddeding, waarin een bestuurlijke dwangmaatregel voor in totaal vijftientig overtredingen is gelast zonder dat de omvang van de voor elke overtreding opgelegde maatregel is geïndividualiseerd, de bewarende functie van de bestuurlijke dwangmaatregel die het bedrag van de niet-geregistreerde en niet-berekende btw tot de oorspronkelijke vaststellingen beperkt, niet alleen zwaarder dan het repressieve karakter ervan weegt, maar in de praktijk de enige vorm van bestuurlijke dwangmaatregel in het concreet omschreven hoofddeding is en uitsluitend tot doel heeft de omvang van de schade voor de financiële belangen van de Unie te beperken.

- 33 De aangezochte rechtsprekende formatie is van oordeel dat de nationale rechterlijke instanties in een dergelijk geval bevoegd zijn en hun bevoegdheid moeten uitoefenen om te beoordelen in welke vorm het tweeledige karakter van de maatregel in elk individueel geval is toegepast. Deze procedurele mogelijkheid is volledig in overeenstemming met de richtsnoeren van het Hof voor nationale rechterlijke instanties in het arrest in de zaak Hans Åkerberg Fransson (C-617/10).
- 34 De rechter trekt de overwegingen in het arrest in zaak C-97/21 betreffende de aanzienlijke zwaarte van de onechte sanctie, een bestuurlijke dwangmaatregel, in verhouding tot de overtreding waarvoor zij in het hoofddeding is opgelegd, dat het voorwerp van het arrest van 4 mei 2023 in zaak C-97/21 vormt, niet in twijfel. Indien deze maatregel echter betrekking heeft op vijftientig individuele overtredingen die verband houden met de omzeiling van de registratie van verkopen en de inning van btw, dat wil zeggen op aanhoudende gedragingen die volgens de bevindingen van de inspecteurs ten minste één maand hebben geduurd, lijkt deze maatregel volgens de verwijzende rechter niet zo ernstig en onevenredig dat zij kan worden gelijkgesteld met een maatregel met repressief karakter, maar heeft deze, zoals hierboven uiteengezet, veeleer tot doel om de omvang van de totale schade te beperken die door de vastgestelde meervoudige bestuursrechtelijke overtredingen aan de staatskas van de Europese Unie wordt toegebracht.
- 35 Indien het Hof het hierboven uiteengezette standpunt aanvaardt en het standpunt van de verwijzende rechter deelt dat de voor alle vijftientig bestuursrechtelijke overtredingen gelaste onechte sanctie in de vorm van een bestuurlijke dwangmaatregel, waarbij de zwaarte van elke individuele overtreding en de hoogte van de bestuurlijke dwangmaatregel voor elke individuele overtreding niet zijn geïndividualiseerd, geen „veroordeling” in ruime zin vormt, moet gelet op het ne bis in idem beginsel worden aangenomen dat er voor de verwijzende rechter geen procedurele belemmeringen bestaan om de bij hem als tweede procedure ingestelde bestuurlijke strafprocedure te behandelen en een geldboete op te leggen indien hij vaststelt dat de vennootschap de litigieuze overtreding heeft begaan.
- 36 In dit verband wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 325 VWEU, artikel 273 van de btw-richtlijn en artikel 50 van het Handvest aldus moeten worden uitgelegd dat zij een nationale regeling toestaan volgens welke voor meervoudige overtredingen van belastingverplichtingen de algemene bestuurlijke

dwangmaatregel „verzegeling van een bedrijfsruimte en toegangsverbod” kan worden gelast, indien deze maatregel uitsluitend tot doel heeft om de nadelige gevolgen, waaronder de omvang van de schade voor de financiële belangen van de Europese Unie, te beperken, maar niet om de overtreder te bestraffen, zonder dat deze maatregel de mogelijkheid beperkt om een zelfstandige procedure met repressief karakter tegen dezelfde overtreder voor elk van deze overtredingen in te leiden, waarin aan de belastingplichtige een sanctie in de vorm van een geldboete moet worden opgelegd, waarbij de nationale rechter verplicht is om in elk individueel geval te onderzoeken en vast te stellen welk van de twee doelstellingen wordt nagestreefd met de gelaste onechte algemene sanctie, de bestuurlijke dwangmaatregel „verzegeling van een bedrijfsruimte en toegangsverbod” – een preventief-beperkende of een repressieve doelstelling.

- 37 Indien dit door het Hof in een zaak zoals die in het hoofdgeding wordt bevestigd, moet de rechter de administratieve strafrechtelijke zaak ten gronde onderzoeken. In dat geval moet de rechtsprekende formatie nagaan of de door de administratieve strafautoriteit opgelegde sanctie rechtmatig is (indien de rechter vaststelt dat de overtreding is begaan).
- 38 In de motivering van het arrest van 4 mei 2023 in zaak C-97/21 wordt reeds aangevoerd dat de voor de aan de orde zijnde overtreding vastgestelde geldboete te streng is (punt 48 van het arrest). Aangezien het er in casu echter om gaat dat een verkoop ten bedrage van 30 BGN niet is geregistreerd en er bijgevolg geen btw ten bedrage van 9 % van de waarde van de verkoop, dat wil zeggen 2,70 BGN, is geheven, is het minimumbedrag van de geldboete waarin de wet voorziet, voor de aangezochte rechtsprekende formatie van belang. Dit bedraagt voor rechtspersonen 500 BGN.
- 39 Ten eerste moet worden opgemerkt dat aan de bestanddelen van een overtreding wordt voldaan door het loutere begaan van een nalatigheid, te weten het „niet uitreiken van een kassabon”, die geen verband houdt met de omvang van de schade voor de financiële belangen van de Europese Unie. Ten tweede is juist het bedrag van de niet-berekende en niet-betaalde btw een van de essentiële referentiepunten voor de beoordeling van de zwaarte van de sanctie, aangezien het bepalend is voor het bedrag van de ontdoken en niet-geïnde btw ter nakoming van de verplichting krachtens artikel 325 VWEU en artikel 273 van de btw-richtlijn, op grond waarvan alle middelen op het niveau van de staat ter inning van de btw en ter voorkoming van schadelijke gevolgen van alle onwettige activiteiten waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad, zijn toegestaan.
- 40 In aanvulling op het bovenstaande moet worden herinnerd aan artikel 18 ZANN dat de administratieve strafautoriteit verplicht om voor elke overtreding een afzonderlijke sanctie op te leggen, die apart moet worden ondergaan. Dit betekent dat de wet geen rekening houdt met het totale effect van een reeks sancties die aan een overtreder kunnen worden opgelegd. In die zin is niet voorzien in een rechtsfiguur zoals de „cumulatie” van strafrechtelijke sancties in strafprocedures.

- 41 In de context van hetgeen in het vorige lid is uiteengezet, acht de rechtsprekende formatie het in het licht van artikel 49, lid 3, van het Handvest onevenredig dat in een dergelijke rechtsfiguur van de cumulatie van strafrechtelijke sancties voor de strafrechtspleging is voorzien, die zwaardere onwettige activiteiten, dus strafbare feiten, bestraft, maar niet voor lichtere overtredingen, die zoals in casu volgens de in de ZANN voorziene procedure worden behandeld. Dit brengt het risico met zich mee dat een sanctie wordt opgelegd die wat betreft aard en hoogte niet in verhouding staat tot de mate waarin de financiële belangen van de Unie worden geschaad, zonder dat het mogelijk is om de zwaarte van de sanctie in verhouding tot de specifieke overtreding volledig en realistisch te beoordelen. Dit is eveneens in strijd met artikel 47, eerste alinea, van het Handvest, aangezien de overtreder geen doeltreffende voorziening in rechte tot zijn beschikking heeft waarmee hij een passende sanctie kan verkrijgen voor de cumulatieve nadelige gevolgen van alle vijftientig bestuursrechtelijke overtredingen.
- 42 Dat de in de vorige alinea genoemde rechtsfiguur als mogelijkheid voor de individualisering van geldboetes in administratieve strafrechtelijke zaken niet bestaat, lijkt des te ernstiger gezien het feit dat de procedureregels van de ZANN de rechtsprekende formatie die de zaak behandelt niet toestaan een geldboete vast te stellen die lager is dan het minimumbedrag waarin de wet voorziet, terwijl dit minimumbedrag ook een niet onaanzienlijke nominale waarde heeft. In casu kunnen deze omstandigheden ertoe leiden dat in totaal vijftientig geldboetes worden opgelegd, met een minimumbedrag van telkens 500 BGN, waardoor het totale bedrag van de sanctie oploopt tot 42 500 BGN, een bedrag dat zeker eerder tot het faillissement van de overtreder zou bijdragen dan een afschrikkend en corrigerend effect op hem zou hebben.
- 43 Naar het oordeel van de rechtsprekende formatie lijkt de voorziene sanctie ten bedrage van 500 BGN enerzijds onevenredig hoog, wanneer deze wordt vergeleken met het ontdoken btw-bedrag dat zoals hierboven vermeld 2,70 BGN bedraagt. Het bovengenoemde totale bedrag van de sanctie voor alle vijftientig overtredingen lijkt ook onevenredig hoog in verhouding tot het totale bedrag van de niet-geregistreerde btw van alle vijftientig overtredingen dat 268,02 BGN is.
- 44 Indien anderzijds helemaal geen repressieve sancties van welke aard en omvang wegens het geringe bedrag van elke individuele overtreding worden opgelegd, zou dit ook niet bijdragen tot het bereiken van de effecten en de vervulling van de taken die bij artikel 325 VWEU en artikel 273 van de btw-richtlijn aan de lidstaten zijn opgelegd, temeer daar er in casu sprake is van een voortdurende onwettige activiteit, waarvan is aangetoond dat zij elke dag gedurende ten minste één maand heeft voortgeduurd.
- 45 Om de uiteengezette redenen betwijfelt de verwijzende rechter of een wettelijke regeling zoals de nationale regeling die voorziet in een hoge ondergrens van sancties voor overtredingen waarvan de negatieve gevolgen voor de financiële belangen van de Europese Unie honderd keer lager zijn dan de voorziene sanctie, zonder dat zij toestaat dat een sanctie wordt opgelegd die lager is dan het

wettelijke minimum of een algemene sanctie met een bovengrens wat betreft de aard en de hoogte van de sanctie voor alle overtredingen die de ondernemer heeft gepleegd, voordat hij voor het eerst bij een definitieve administratieve strafrechtelijke rechtshandeling of onherroepelijke gerechtelijke uitspraak is veroordeeld, in strijd is met het evenredigheidsbeginsel in de zin van artikel 49, lid 3, van het Handvest.

- 46 Indien het Hof toch het tegenovergestelde standpunt zou innemen, namelijk dat de bestuurlijke dwangmaatregel die voor alle vijftientig overtredingen is opgelegd, een „veroordeling” in ruime zin vormt, dat wil zeggen indien deze bestuurlijke dwangmaatregel als een sanctie in de zin van het arrest in zaak C-97/21 wordt beschouwd en geen individualisering ten aanzien van elke individuele overtreding plaatsvindt, betwijfelt de verwijzende rechter of dit niet rechtstreeks in strijd is met het in artikel 49, lid 3, van het Handvest neergelegde beginsel van evenredigheid van de sanctie voor de begane overtredingen, volgens hetwelk de zwaarte van de straf niet onevenredig mag zijn aan het strafbare feit – een omstandigheid die noch de aangezochte rechtsprekende formatie, noch de overtreder zelf kan beoordelen met betrekking tot een onechte sanctie, de bestuurlijke dwangmaatregel, die is opgelegd voor in totaal vijftientig overtredingen. Uit het ontbreken van een verdedigingsmechanisme voor elke individuele overtreding waarvoor deze gezamenlijke onechte sanctie in de vorm van de bestuurlijke dwangmaatregel is gelast, leidt de rechtsprekende formatie af dat ook artikel 47, eerste alinea, van het Handvest is geschonden, aangezien de aldus voorziene procedures verzoeksters recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op een eerlijke behandeling niet waarborgen.