

Rechtssache C-605/23

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

Eingangsdatum:

4. Oktober 2023

Vorlegendes Gericht:

Administrativen sad Blagoevgrad (Bulgarien)

Datum der Vorlageentscheidung:

21. September 2023

Klägerin:

„Ati-19“ EOOD

Beklagter:

Nachnik na otdel „Operativni deynosti“ – Sofia v Glavna direksia „Fiskalen kontrol“ pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (Leiter der Abteilung „Operative Tätigkeiten“ – Stadt Sofia für die Generaldirektion „Steueraufsicht“ der Zentralverwaltung der Nationalen Agentur für Einnahmen, Bulgarien)

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Das Ausgangsverfahren wurde auf Klage der „Ati-19“ EOOD gegen die von dem Beklagten erlassene Anordnung von verwaltungsrechtlichen Zwangsmaßnahmen vom 30. August 2023 eingeleitet. Mit der Anordnung wurden die „Versiegelung“ des von der „Ati-19“ EOOD bewirtschafteten Geschäftsraums für die Dauer von 14 Tagen und ein „Zutrittsverbot“ gemäß Art. 186 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und Art. 187 Abs. 1 des Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz, im Folgenden: ZDDS) verhängt.

Am 19. September 2023, während des Ausgangsverfahrens, beantragte die Gesellschaft „Ati-19“ EOOD beim Gericht gemäß Art. 166 Abs. 2 des Administrativnoprotsesualen kodeks (Verwaltungsprozessordnung, im Folgenden: APK) die Aussetzung der vorläufigen Vollstreckung der angefochtenen

Anordnung vom 30. August 2023, die mit Verfügung der ausstellenden Behörde gestattet wurde.

Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage

Das Ersuchen richtet sich nach Art. 267 Abs. 1 Buchst. b AEUV.

Vorlagefrage

Ist Art. 47 Abs. 1 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung für den Schutz gegen die vorläufige Vollstreckung von Maßnahmen, die der nationale Gesetzgeber zur Gewährleistung des Interesses nach Art. 273 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem eingeführt hat, nicht entgegensteht, in deren Rahmen der Umfang der richterlichen Kontrolle auf das Vorliegen erlittener Schäden beschränkt ist?

Rechtsvorschriften und Rechtsprechung der Europäischen Union

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, Art. 273

Charta der Grundrechte der Europäischen Union, Art. 47 Abs. 1, Art. 51 Abs. 1 und 2, Art. 52 Abs. 1

Nationale Rechtsvorschriften

Targovski zakon (Handelsgesetz, im Folgenden: TZ)

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz, im Folgenden: ZDDS)

Naredba № 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 (Verordnung Nr. N-18 vom 13. Dezember 2006 über die Registrierung und Aufzeichnung von Verkäufen in Geschäftsräumen mittels fiskalischer Aufzeichnungsgeräte, die Anforderungen an die Betriebssoftware sowie die Anforderungen an Personen, die Verkäufe über Onlineshops tätigen)

Administrativnoprotsesualen kodeks (Verwaltungsprozessordnung, im Folgenden: APK)

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

- 1 Die Klägerin ist eine Ein-Personen-GmbH mit dem Firmennamen „Ati-19“.
- 2 Am 3. August 2023 führten Finanzinspektoren der Generaldirektion „Steueraufsicht“ der Zentralverwaltung der Nationalen Agentur für Einnahmen eine Prüfung in einem von der „Ati-19“ EOOD bewirtschafteten Geschäftsraum in Blagoevgrad durch.
- 3 Bei der Prüfung am 3. August 2023 wurde ein Kontrollkauf von Waren, Nahrungsmitteln und Getränken in einem Gesamtwert von 14,80 Leva (BGN), die ein Finanzinspektor bar bezahlte, getätigt. Für die Barzahlung des Betrags von 14,80 BGN wurde kein Fiskalkassenbeleg mittels eines in der Steuerverwaltung registrierten, im Geschäftsraum angebrachten und in Betrieb genommenen fiskalischen Aufzeichnungsgeräts ausgestellt. Im Geschäftsraum nahm ein Mitarbeiter die Zahlung entgegen.
- 4 Nachdem sich die Finanzinspektoren, die den Kontrollkauf getätigt hatten, als solche zu erkennen gegeben hatten, wurde vom fiskalischen Aufzeichnungsgerät des Geschäftsraums ein Tagesabschluss für den 3. August 2023 erstellt, laut dem der Tagesumsatz der getätigten Verkäufe 327,80 BGN betrug. In der Kasse des Geschäftsraums wurde in Wirklichkeit Bargeld in Höhe von 573,55 BGN vorgefunden; über die in der Kasse vorhandenen Geldmittel wurde ein Verzeichnis erstellt, das zum Protokoll über die durchgeführte Prüfung des Geschäftsraums genommen wurde.
- 5 Als Beweis für die Ergebnisse der am 3. August 2023 im Geschäftsraum der Gesellschaft durchgeführten Prüfung wurde ein Protokoll Nr. 0127640 vom 3. August 2023 erstellt.
- 6 Am 8. August 2023 wurde ein Bescheid zur Feststellung einer verwaltungsrechtlichen Zuwiderhandlung erlassen, mit dem gegen die Gesellschaft ein Verwaltungsstrafverfahren nach den Vorschriften des Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (Gesetz über verwaltungsrechtliche Zuwiderhandlungen und Verwaltungsanktionen, im Folgenden: ZANN) deswegen eingeleitet wurde, weil am 3. August 2023 bei dem von der Finanzbehörde getätigten Kontrollkauf von Nahrungsmitteln und Getränken im Gesamtwert von 14,80 BGN, die bar bezahlt wurden, in einem von der „Ati-19“ EOOD bewirtschafteten Geschäftsraum in Blagoevgrad kein Fiskalkassenbeleg mittels eines im Geschäftsraum angebrachten und in Betrieb genommenen fiskalischen Aufzeichnungsgeräts ausgestellt wurde. Diese Handlung stellt eine verwaltungsrechtliche Zuwiderhandlung gemäß § 118 Abs. 1 ZDDS dar.
- 7 Aufgrund des Bescheids zur Feststellung einer verwaltungsrechtlichen Zuwiderhandlung wurde ein Bußgeldbescheid erlassen, mit dem gemäß Art. 185 Abs. 1 ZDDS eine finanzielle Sanktion wegen der am 3. August 2023 nach Art. 118 Abs. 1 ZDDS begangenen verwaltungsrechtlichen Zuwiderhandlung gegen die „Ati-19“ EOOD verhängt wurde.

- 8 Am 30. August 2023 erließ der Beklagte gemäß Art. 186 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und Art. 187 Abs. 1 ZDDS die im Ausgangsverfahren angefochtene Anordnung der verwaltungsrechtlichen Zwangsmaßnahme (im Folgenden: die Anordnung), mit der er die „Versiegelung“ des Geschäftsraums für die Dauer von 14 Tagen und ein „Zutrittsverbot“ anordnete.
- 9 Die Anordnung wurde dem gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft am 6. September 2023 zugestellt, in der Bestätigung über den Erhalt wurde das Datum für die Versiegelung des Geschäftsraums festgesetzt – 21. September 2023.
- 10 Am 14. September 2023 reichte die Gesellschaft beim Administrativen sad Blagoevgrad (Verwaltungsgericht Blagoevgrad) Klage gegen die Anordnung ein; darin beantragte sie gemäß Art. 60 APK die Aufhebung der Verfügung betreffend deren vorläufige Vollstreckung.
- 11 Mit Beschluss vom 18. September 2023 hat das Gericht über den Antrag auf Aufhebung der Verfügung der vorläufigen Vollstreckung nicht entschieden, weil die Antragsfrist nach Art. 60 Abs. 5 APK versäumt worden war.
- 12 Am 19. September 2023 stellte die Gesellschaft gemäß Art. 166 Abs. 2 APK einen Antrag auf Aussetzung der vorläufigen Vollstreckung der Anordnung vom 30. August 2023 beim Gericht. Dieser Antrag ist Gegenstand des Ausgangsverfahrens.

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 13 Die Klägerin beruft sich darauf, dass Begründung und Rechtsgrundlagen für die Gestattung der vorläufigen Vollstreckung der Anordnung vom 30. August 2023 fehlten. Sie führt aus, die Versiegelung des von ihr bewirtschafteten Geschäftsraums führe zu schweren materiellen Schäden für ihre Tätigkeit, zudem sei die Zuwiderhandlung nach § 118 Abs. 1 ZDDS ein Einzelfall in der Tätigkeit der Gesellschaft.
- 14 Der Beklagte hat keine Stellungnahme abgegeben.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 15 Der ZDDS regelt die Mehrwertbesteuerung jeder Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen gegen Entgelt. Für die Nichterfüllung der gesetzlichen Verpflichtungen seitens der steuerpflichtigen Personen sieht der ZDDS die Anordnung von verwaltungsrechtlichen Zwangsmaßnahmen und Verhängung von Verwaltungssanktionen vor.
- 16 Insbesondere kumuliert der ZDDS verschiedene Maßnahmen bei der Sanktionierung ein und derselben Tat.

- 17 Die Nichterfüllung der Verpflichtung nach Art. 118 Abs. 1 ZDDS durch steuerpflichtige juristische Personen und Einzelkaufleute, die von ihnen im Geschäftsraum getätigten Verkäufe zu registrieren und aufzuzeichnen, indem sie einen Fiskalkassenbeleg mittels eines fiskalischen Aufzeichnungsgeräts (Fiskalbon) oder einen Kassenbeleg, der von einem integrierten automatischen Geschäftsverwaltungssystem erstellt wird (Systembon), ausstellen, unabhängig davon, ob ein anderes Steuerdokument erforderlich ist, stellt eine verwaltungsrechtliche Zuwiderhandlung nach Art. 118 Abs. 1 ZDDS dar.
- 18 Die verwaltungsrechtliche Zuwiderhandlung nach Art. 118 Abs. 1 ZDDS wird mit einer finanziellen Sanktion geahndet, die im Verwaltungsverfahren durch die Finanzbehörde der Nationalen Agentur für Einnahmen verhängt wird; zugleich sieht das Gesetz (ZDDS) auch die Anordnung einer verwaltungsrechtlichen Zwangsmaßnahme nach Art. 186 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ZDDS – „Versiegelung eines Geschäftsraums“ für die Dauer von bis zu 30 Tagen – vor. Darüber hinaus wird mit der Versiegelung eines Geschäftsraums gemäß Art. 187 Abs. 1 ZDDS auch der Zutritt zu diesem verboten.
- 19 Beide Maßnahmen – die „Versiegelung“ und die „finanzielle Sanktion“ haben einen strafrechtlichen Charakter und ihre gleichzeitige Anwendung wegen ein und derselben Handlung ein und desselben Händlers nach unterschiedlichen und eigenständigen Verfahren, wobei gegen diese Maßnahmen vor verschiedenen Gerichten Klagen erhoben werden können, stellt eine nicht zulässige Beschränkung des Rechts nach Art. 50 der Charta dar, sofern die nationale Regelung keine Koordinierung der Verfahren, die es ermöglichen würde, die mit der Kumulierung der verhängten Maßnahmen verbundene zusätzliche Belastung auf das absolut Notwendige zu reduzieren, gewährleistet und es nicht ermöglicht, sicherzustellen, dass die Schwere aller dieser Maßnahmen zusammen der betreffenden Zuwiderhandlung entspricht (Tenor des Urteils vom 4. Mai 2023 in der Rechtssache MV-98, C-97/21, ECLI:EU:C:2023:371).
- 20 Die Maßnahme „Versiegelung“ wird mit Erlass einer Anordnung der Finanzbehörde oder eines von dieser Behörde ermächtigten Beamten in einem dem Charakter nach verwaltungsrechtlichen Verfahren angewandt. Die Anordnung hat die Eigenschaften eines individuellen Verwaltungsakts.
- 21 Grundsätzlich hat die Klage gegen den individuellen Verwaltungsakt aufschiebende Wirkung: sie setzt die Vollstreckung des Akts bis zur endgültigen Entscheidung des Rechtsstreits über dessen Rechtmäßigkeit aus. Ausnahmen von dieser Regel bilden die Fälle, in denen das Gesetz eine vorläufige Vollstreckung des Akts vorsieht oder die Fälle, in denen die vorläufige Vollstreckung des Akts durch die den Akt ausstellende Behörde verfügt wurde.
- 22 Die Anordnung zur Anwendung der Maßnahme „Versiegelung“ gemäß Art. 186 Abs. 1 ZDDS unterliegt nicht der vorläufigen Vollstreckung, bevor sie Bestandskraft erlangt und damit kraft Gesetzes zu einem vollstreckbaren Titel wird. Der Gesetzgeber hat aber die Finanzbehörde ermächtigt, die vorläufige

Vollstreckung nach den im Gesetz bestimmten Verfahren und Bedingungen zu verfügen. Genau dies ist hier der Fall.

- 23 Mit Erlass der Anordnung der „Versiegelung“ des von der „Ati-19“ EOOD bewirtschafteten Geschäftsraums vom 30. August 2023 gestattete die Finanzbehörde deren vorläufige Vollstreckung, indem sie die Verfügung der vorläufigen Vollstreckung in die Anordnung aufnahm.
- 24 In der Bestätigung über den Erhalt der Anordnung wurde das Datum für die Versiegelung des Geschäftsraums – 21. September 2023 – angegeben, welches, nachdem die Gesellschaft ihr Recht auf einen Rechtsbehelf durch Einreichen der Klage bei Gericht ausgeübt hat, vor Eintritt der Bestandskraft der Anordnung lag. In der Begründung gab die Behörde nicht unmissverständlich an, dass die Anordnung nach Ablauf der Anfechtungsfrist oder – bei einer Klage nach einer endgültigen gerichtlichen Entscheidung – durch Versiegelung vollstreckt wird. Vielmehr setzte die Behörde eine Frist für die Entfernung der Waren aus dem Geschäftsraum und aus den dazugehörenden Lagerräumen fest, die mit dem Tag der Zustellung der Anordnung begann. Eigentlich hat die Finanzbehörde mit der Festsetzung des Datums für die Versiegelung des Geschäftsraums auf den 21. September 2023, während eines anhängigen Gerichtsverfahrens, die vorläufige Vollstreckung der Anordnung verfügt, was das Rechtsschutzinteresse der Gesellschaft, das Gericht nach Art. 166 Abs. 2 APK (Aussetzung der vorläufigen Vollstreckung) zu befassen, entstehen ließ.
- 25 Die vorläufige Vollstreckung, die mit einer Verfügung gestattet wird, stellt eine Ausnahme von der Regel dar, dass Verwaltungsakte erst vollstreckt werden, nachdem sie Bestandskraft erlangt haben, und durchbricht das Verbot ihrer Vollstreckung bis zum Ablauf der Frist für ihre Anfechtung im Verwaltungs- oder Gerichtsverfahren, bzw. bei Klage oder Widerspruch, bis zur Entscheidung der entsprechend höheren Verwaltungsbehörde oder eines Gerichts. Die vorläufige Vollstreckung dient dem Schutz des Lebens oder der Gesundheit der Bürger oder besonders wichtiger Interessen des Staates oder der Öffentlichkeit, der Sicherstellung eines erfolgreichen Ausgangs des Vollstreckungsverfahrens oder dem Schutz eines besonders wichtigen Interesses eines am Verfahren zum Erlass des Verwaltungsakts Beteiligten (Art. 60 Abs. 1 APK).
- 26 Es gibt zwei Wege zum Schutz vor der vorläufigen Vollstreckung eines individuellen Verwaltungsakts – die Anfechtung der Verfügung, die sie gestattet, durch einen Antrag an das Gericht, diese aufzuheben, und durch einen Antrag auf Aussetzung der vorläufigen Vollstreckung, nachdem die Verfügung bestandskräftig geworden ist. Im letztgenannten Fall ist der Antrag auf Aussetzung der Vollstreckung in jedem Stadium des Verfahrens, das zur Anfechtung der Anordnung eingeleitet wurde, zulässig.
- 27 Die in der im Ausgangsverfahren angefochtenen Anordnung enthaltene Verfügung ihrer vorläufigen Vollstreckung durch Versiegelung des Geschäftsraums zum 21. September 2023 ist bestandskräftig geworden. Gemäß

Art. 60 Abs. 5 APK kann die Verfügung innerhalb von drei Tagen nach deren Bekanntgabe angefochten werden; vorliegend wurde die Anordnung dem gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft am 6. September 2023 bekanntgegeben, während die dagegen gerichtete Klage, die einen Antrag auf Aufhebung der Verfügung nach Art. 60 Abs. 5 APK enthielt, am 14. September 2023 erhoben wurde. Über den Antrag wurde mit Beschluss des Gerichts vom 18. September 2023 wegen Verfristung nicht entschieden.

- 28 Nachdem die Verfügung der Versiegelung am 21. September 2023 Bestandskraft erlangt hat, ist der Vollstreckungsschutz während des gerichtlichen Verfahrens zur Anfechtung der Anordnung selbst nur nach dem Verfahren und unter den Bedingungen des Art. 166 Abs. 2 und 3 APK (Aussetzung der vorläufigen Vollstreckung) möglich.
- 29 Die gegen die Anordnung eingereichte Klage ist fristgerecht eingegangen und stammt von der den Geschäftsraum bewirtschaftenden Gesellschaft, die [klagebefugt] ist, aus diesen Gründen ist auch der Antrag gemäß Art. 166 Abs. 2 und 3 APK vom 19. September 2023 zulässig und das Gericht muss darüber entscheiden.
- 30 Gerade der Umfang der richterlichen Kontrolle gemäß Art. 166 Abs. 2 APK lässt die Frage der Wirksamkeit des Antrags im Sinne des Art. 47 Abs. 1 der Charta aufkommen.
- 31 Ohne Zweifel besteht für die Verfügung der Versiegelung zum 21. September 2023 eine Rechtsgrundlage. Die Vorschrift des Art. 188 Abs. 1 ZDDS erlaubt der Finanzbehörde, die vorläufige Vollstreckung der Anordnung zu gestatten. Fraglich ist, ob der richterliche Schutz gegen diese Vollstreckung vor Entscheidung des Gerichts über die Rechtmäßigkeit der Anordnung selbst betreffend die Versiegelung ausreichend Garantien gegen willkürliche und unverhältnismäßige Eingriffe in die Tätigkeit der Gesellschaft schafft.
- 32 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union „... stellt der Schutz vor willkürlichen oder unverhältnismäßigen Eingriffen der öffentlichen Gewalt in die Sphäre der privaten Betätigung einer natürlichen oder juristischen Person einen allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts dar“ (Urteil vom 21. September 1989, Hoechst/Kommission, 46/87 und 227/88, EU:C:1989:337, Rn. 19 und Urteil vom 22. Oktober 2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, Rn. 27).
- 33 Im Verfahren nach Art. 166 Abs. 2 und 3 APK, ebenso wie in dem nach Art. 60 Abs. 5 APK, gelten die der Zuwiderhandlung nach Art. 118 Abs. 1 ZDDS zugrunde liegenden Tatsachen mit dem Protokoll, das über die Ergebnisse der von den Finanzbehörden durchgeführten Prüfung in einem Geschäftsraum erstellt wurde, und mit dem Bescheid zur Feststellung einer Zuwiderhandlung als erwiesen.

- 34 Das Protokoll, das nach dem vorgesehenen Verfahren und in der vorgesehenen Form durch eine Finanzbehörde oder einen Bediensteten im Rahmen seiner Befugnisse erstellt wurde, stellt ein Beweismittel über die von ihm und in seiner Anwesenheit getätigten Handlungen und Äußerungen und über die festgestellten Tatsachen und Umstände dar.
- 35 In der Rechtsprechung betreffend die Anfechtung einer Anordnung wie der im Ausgangsverfahren beim vorlegenden Gericht wird der Bescheid zur Feststellung einer verwaltungsrechtlichen Zuwiderhandlung nach Art. 118 Abs. 1 ZDDS als „offizielles feststellendes Dokument mit materieller Beweiskraft“ über die der Zuwiderhandlung zugrunde liegenden Tatsachen bewertet, der die Beweislast umkehrt. Nach der Rechtsprechung verfügt der Bescheid zur Feststellung einer verwaltungsrechtlichen Zuwiderhandlung über materielle Beweiskraft und führt gerade deswegen zur Beweislastumkehr: bis zum Beweis des Gegenteils wird angenommen, dass die Tatsachen, die in seinen Feststellungen enthalten sind, genauso geschehen sind, wie in diesem angegeben.
- 36 Die richterliche Kontrolle im Verfahren nach Art. 166 Abs. 2 und 3 APK erstreckt sich nicht auf die Voraussetzungen für den Erlass der Anordnung der „Versiegelung“ eines Geschäftsraums gemäß Art. 186 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ZDDS, das Gericht stellt keine „Ermittlungen“ zu den Tatsachen an, die Grundlage für den Erlass der Anordnung waren. Nach der Rechtsprechung prüft das Gericht die wahrscheinliche Begründetheit oder Unbegründetheit der Anfechtung der Anordnung selbst gemäß Art. 146 APK nicht, obwohl die Bestimmung des Art. 166 Abs. 2 APK „[...] der Sicherstellung des Anfechtungsrechts entspricht [...]“. Der Schutz nach Art. 166 Abs. 2 APK kann lediglich auf einen „schweren oder schwer wiedergutzumachenden Schaden“ gestützt werden, der dem Adressaten durch ihre vorläufige Vollstreckung entstehen würde.
- 37 Unter den Voraussetzungen des Art. 60 Abs. 1 APK, konkret beim „Schutz eines wichtigen staatlichen Interesses“ – dem staatlichen Steuerinteresse, sind auch die Voraussetzungen für den Erlass der Verfügung der vorläufigen Vollstreckung gemäß Art. 188 Abs. 1 ZDDS nicht erneut zu prüfen. Nicht von der Kontrolle umfasst sind zudem Verfahrensfehler bei Erlass der Verfügung. Nach Ablauf der Frist für den Antrag bei Gericht auf Aufhebung der Verfügung, gilt die letztgenannte als rechtmäßig ergangen.
- 38 Der Umfang der richterlichen Kontrolle gemäß Art. 60 Abs. 5 bis 7 APK gegen die Verfügung der vorläufigen Vollstreckung gemäß Art. 188 Abs. 1 ZDDS unterscheidet sich nicht wesentlich von dem gemäß Art. 166 Abs. 2 APK. Wenn Unterschiede bestehen, so liegen diese im weiteren Umfang der richterlichen Kontrolle gemäß Art. 60 Abs. 5 APK, in deren Rahmen das Gericht die Beurteilung der Behörde über das Vorliegen der Voraussetzungen nach Art. 60 Abs. 1 (Erlass der Verfügung der vorläufigen Vollstreckung) überprüfen kann. Die Bestimmung des Art. 188 Abs. 1 ZDDS wird jedoch nicht einheitlich ausgelegt und angewandt.

- 39 In einem Teil der Fälle wird die Bestimmung des Art. 188 ZDDS als Vermutung für ein geschütztes „wichtiges Interesse des Staates“ ausgelegt. In einem Beschluss hat der Varhoven administrativen sad (Oberstes Verwaltungsgericht, im Folgenden: VAS) ausgeführt: „[...] Das Gesetz, das eine vorläufige Vollstreckung vorsieht, bezweckt den Schutz entsprechender wichtiger Interessen des Staates oder der Öffentlichkeit oder die Abwendung anderer Folgen, wie sie im Umfang und im Anwendungsbereich der allgemeinen Bestimmung des Art. 60 APK angeführt werden, d. h. in den Fällen, in denen die vorläufige Vollstreckung kraft Gesetzes gestattet ist, ist die Beurteilung ihrer Erforderlichkeit durch den Gesetzgeber erfolgt“ und unterliegt keiner erneuten Prüfung.
- 40 In anderen Fällen ist das Gericht davon ausgegangen, dass die Bestimmung des Art. 188 ZDDS kein „wichtiges Interesse des Staates“ vermutet, welches eine vorläufige Vollstreckung einer Anordnung, wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, erfordert. Zum Beispiel hat der VAS in einem Beschluss vom 3. Oktober 2019 ausgeführt, dass „[...] die vorläufige Vollstreckung [...] nicht kraft Gesetzes besteht, sondern Folge einer Willenserklärung der Verwaltungsbehörde ist, d. h. nach dem Gesetz besteht nicht die Vermutung, dass die Voraussetzungen von Art. 60 Abs. 1 APK vorliegen, nur weil eine verwaltungsrechtliche Zuwiderhandlung begangen worden ist“. Deswegen „[...] sind das besonders wichtige Interesse des Staates und der Eintritt eines schweren oder schwer wiedergutzumachenden Schadens in jedem Einzelfall von der Behörde zu begründen und sie trägt die Beweislast für die Tatsachen, auf die sie sich beruft“.
- 41 Aufgrund des vom Gesetzgeber gewählten Wortlauts des Art. 188 Abs. 1 ZDDS, der manchmal als Vermutung für ein wichtiges Interesse des Staates an der vorläufigen Vollstreckung der verhängten Maßnahme „Versiegelung“ angesehen wird, wird auch der Umfang des Schutzes gegen die Verfügung nach Art. 60 Abs. 1 APK eingeschränkt und auf den „schweren oder schwer wiedergutzumachenden Schaden“ für den Adressaten begrenzt, gleich dem Umfang der richterlichen Kontrolle nach Art. 166 Abs. 2 APK. Der Unterschied zwischen dem Verfahren nach Art. 60 Abs. 5 APK und jenem nach Art. 166 Abs. 2 bis 3 APK liegt in den Rechtsfolgen. Die Aufhebung der Verfügung „stellt“ den Zustand, wie er vorgelegen hat, (Art. 60 Abs. 7 Satz 2) „wieder her“, während die Aussetzung der Vollstreckung die Änderung des Zustands für die Zukunft verbietet (Art. 166 Abs. 2 APK), bis die Entscheidung über die Klage gegen die Anordnung rechtskräftig wird. Somit gewährleistet das Verfahren nach Art. 60 Abs. 5 bis 7 APK keinen wirksameren Schutz.
- 42 Das Verfahren nach Art. 166 Abs. 2 bis 3 APK wird in nicht öffentlicher Sitzung auf der Grundlage von Schriftstücken durchgeführt und gestattet es dem Gericht nicht, zu prüfen, ob die vorläufige Vollstreckung der nicht bestandskräftigen Anordnung den Schutz eines wichtigen Interesses des Staates bezweckt, was eine Maßnahme gegen eine ungerechtfertigte Vollstreckung vor der endgültigen Entscheidung des Gerichts über ihre Rechtmäßigkeit wäre. Unter diesen Umständen ist es nicht ausgeschlossen, dass die Rechtsfolgen einer Anordnung

nach Art. 186 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ZDDS, deren vorläufige Vollstreckung gestattet wurde, eintreten und das Gericht die Anordnung anschließend als rechtswidrig aufhebt. Deswegen lässt der eingeschränkte Umfang der richterlichen Kontrolle gemäß Art. 166 Abs. 2 APK Zweifel an der Wirksamkeit eines Rechtsbehelfs gegen die vorläufige Vollstreckung eines nicht bestandskräftigen Verwaltungsakts entstehen.

- 43 Das Recht auf einen wirksamen innerstaatlichen Rechtsbehelf im Sinne von Art. 47 der Charta, das im Lichte der Rechtsprechung des EGMR zu Art. 6 Abs. 1 EMRK auszulegen ist, erfordert, dass die Stelle, der die Prüfung von Verwaltungsakten obliegt, eine „ausreichende Kontrolle“ im Verfahren gewährleistet (EGMR, Urteil vom 21. Juni 2016, Al-Dulimi und Montana Management Ing./Schweiz, Beschwerde Nr. 5809/08, ECLI:CE:ECHR:2016:0621JUD000580908, § 130).
- 44 Die Europäische Kommission führt in den schriftlichen Erklärungen in der Rechtssache MV-98, C-97/21 (EU:C:2023:371), aus, die Kontrolle sei „ausreichend“, wenn das Gericht die Befugnis habe „[...] den ergangenen Akt in jeder Beziehung, in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht, abzuändern. Folglich kann die richterliche Kontrolle nicht auf die Prüfung der „prozessualen“ Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts beschränkt werden.“ (Rn. 7 der schriftlichen Erklärungen). Selbst nachdem die Verfügung nach Art. 60 Abs. 1 APK bestandskräftig geworden ist, muss der Kläger die Möglichkeit haben, „[...] eine gewisse Prüfung sowohl der Tatsachen als auch des Verfahrens der Tatsachenfeststellung vorzunehmen[“] (EGMR, Urteil vom 20. Oktober 2015, Fazia Ali/Vereinigtes Königreich, Beschwerde Nr. 40378/10, ECLI:CE:ECHR:2015:1020JUD004037810, §§ 83 und 84).
- 45 Aus diesen Gründen ist für die Entscheidung des Gerichts über den Antrag der Gesellschaft vom 19. September 2023 auf Aussetzung der vorläufigen Vollstreckung der Anordnung vom 30. August 2023, die mit bestandskräftiger Verfügung der Finanzbehörde gestattet wurde, die Auslegung des Gerichtshofs der Europäischen Union erforderlich, ob ein Verfahren, wie das vorliegend in Rede stehende gemäß Art. 166 Abs. 2 und 3 APK, das eine Tatsachenprüfung ausschließt und den Umfang der richterlichen Kontrolle lediglich auf das Vorliegen erlittener Schäden beschränkt, einen wirksamen Rechtsbehelf im Lichte des Art. 47 der Charta darstellt.